

Skattskyldighet för mervärdesskatt

Björn Forssén

SKATTSKYLDIGHET FÖR
MERVÄRDESSKATT
– EN ANALYS AV 4 KAP. 1 §
MERVÄRDESSKATTELAGEN

Jure Förlag AB

Adress till förlaget:

Jure Förlag AB
Östermalmsgatan 84
114 50 STOCKHOLM
Telefon: 08-662 00 80, telefax: 08-662 00 86

Beställningar:

Jure AB
Artillerigatan 67
114 45 STOCKHOLM
Telefon: 08-662 00 80, telefax: 08-662 00 86
E-post: order@jure.se
Hemsida: www.jure.se

Björn Forssén nås via www.forssen.com.

Att mångfaldiga innehållet i denna bok, helt eller delvis, utan medgivande av Jure Förlag AB, är förbjudet enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Förbudet gäller varje form av mångfaldigande såsom tryckning, kopiering, bandinspelning etc.

Skattskyldighet för mervärdesskatt

© Björn Forssén, Advokatfirman Forssén AB och förlaget
Stockholm 2011
ISBN 978-91-7223-463-5
Omslag: Layouten, Johanna Blomberg
Tryck: Elanders AB, Mölnlycke

ABSTRACT

Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen (Tax liability to value added tax – an analysis of chapter 4 § 1 of the Swedish VAT act)

The work with this licentiate's dissertation firstly concerns the main rule determining the subject liable to VAT in the Swedish VAT act and whether or not that determination is EU conformable. The problem raised thereby is that the Swedish VAT act, where the main rule in chapter 4 § 1 is concerned, refers for the determination of *yrkesmässig verksamhet* (professional activity) to the Swedish income tax act and the concept *näringsverksamhet* (business activity) there. Is this in compliance with the content of the main rule of the Directive 2006/112/EC, the VAT Directive, for determining who's a taxable person, Article 9(1) first paragraph? Within the frame of this main issue there are two sub questions concerning the concept *verksamhet* (activity) and concerning eventual influences on the main issue from rules on determining the tax object.

There are also two side issues brought up in this work putting the main issue into a broader perspective, i.e. concerning the concept *skattskyldighet* (tax liability). *Yrkesmässig verksamhet* corresponds to the VAT Directive's taxable person, whereas *skattskyldighet* presupposes that it's been established that taxable transactions have been made. The two side issues raise the questions whether or not it's EU conformable that *skattskyldighet* is used in the Swedish VAT act for the determination of the emergence of the right to deduct input tax and for the determination of the liability to register for VAT purposes, whereas the VAT Directive for these matters uses taxable person in the main rule on origin and scope of right of deduction, Article 168 (a), and in Articles 213-216 on identification instead of liability for payment of VAT (which would be the equivalent to *skattskyldighet*). My ambition with the latter of the two side issues is mainly to examine control problems caused by

the Swedish tax system using the general tax register or the VAT register for taxable persons, depending on whether or not their transactions are taxable to VAT.

A couple of hiving offs from this work worth mentioning might be *Momsens faktureringsregler, m.m.* [Eng., The VAT's rules on invoicing, etc.] and *Momsskyldighet i särskilda fall* [Eng., VAT liability in certain cases]. The latter with the assistant instructor of this work, Jan Kellgren, as co-writer. My intention is to move on to work on a thesis analyzing the concept *skattskyldig* (tax liable) in the Swedish VAT act concerning one of those cases, namely about *enkla bolag* (consortiums), and concerning the main rule on intra-Community acquisitions of goods.

FÖRORD

Om jag skulle ha fått uppgiften att ta fram och analysera en av de viktigaste frågorna i skattesystemet, hade det blivit den som behandlas i denna bok. Huvudfrågan går ut på att besvara om mervärdesskattelagen gör en åtskillnad mellan företagare och konsument som är konform med EU-rätten på momsområdet. Problemet är att sedan mervärdesskatt infördes i Sverige 1969 har huvudregeln för att bestämma skattesubjektet – vem som anses ha yrkesmässig verksamhet – inneburit ett införlivande av det inkomstskatterättsliga begreppet rörelse, sedermera näringsverksamhet, i den svenska mervärdesskattelagstiftningen. Frågan är sedan Sveriges EU-inträde 1995 om denna lagtekniska lösning är förenlig med EU-rätten på momsområdet. En fråga som har blivit högaktuell, genom en underrättelse i juni 2008 från EU-kommissionen om att inleda fördragsbrottsförfarande i just det hänseendet. Det finns många kringfrågor till den centrala frågeställningen om bestämningen av skattesubjektet. I detta arbete berörs därför också skattskyldighetsbegreppet i mervärdesskattelagen, för att sätta yrkesmässig verksamhet i ett bredare sammanhang med dels frågan om inträdet av avdragsrätten för ingående moms bestäms EU-konformt och dels frågan om skattskyldighetsbegreppet skapar kontrollproblem när det används för bestämningen av skyldigheten att registrera sig till mervärdesskatt enligt skattebetalningslagen. Svårigheterna har bl.a. varit att inte ta upp för många problemställningar omkring bestämningen av skattesubjektet i mervärdesskattelagen. Arbetet har lett till vissa avknoppningar, och en sådan berör särskilda fall av skattskyldighet i mervärdesskattelagen, Momsskyldighet i särskilda fall som jag har skrivit tillsammans med min biträdande handledare, Jan Kellgren. Efter detta arbete avser jag att gå vidare och analysera begreppet skattskyldig i mervärdesskattelagen beträffande ett av dessa särskilda fall, nämligen avseende enkelt bolag, samt beträffande huvudregeln för unionsinternt förvärv av varor.

Jag tackar mina handledare, huvudhandledaren professor Eleonor Kristoffersson vid Örebro universitet och biträdande handledaren docent Jan Kellgren vid Linköpings universitet, för allt stöd i samband med detta arbete. Övriga som har intresserat sig för detta arbete, och vilka jag tackar för detta, är: professor Börje Leidhammar, docent Mats Tjernberg, professor Christina Moëll, jur. dr Oskar Henkow, professor Björn Westberg, jur. dr Pernilla Rendahl, professor Bertil Wiman, professor Sture Bergström (†) och jur. dr Lars Pelin samt jur. & fil. kand. Olle Lekander.

Stockholm i september 2011
Björn Forssén

INNEHÅLL

FÖRKORTNINGAR, s. 15

I. INLEDNING, s. 21

1.1 BAKGRUND OCH ÄMNET SAMT HUVUDSYFTE OCH BISYFTE, s. 21

1.1.1 Bakgrund, s. 21

1.1.2 Huvudsyftet, s. 23

1.1.3 Frågeställningar inom ramen för huvudsyftet, s. 25

1.1.3.1 Huvudfrågan A – kopplingen till inkomstskattelagen i 4 kap. 1 § 1 mervärdesskattelagen, s. 25

1.1.3.2 Fråga B – verksamhetsbegreppet, s. 34

1.1.3.3 Fråga C – skatteobjektets eventuella betydelse för bestämmandet av skattesubjektet, s. 34

1.1.4 Mervärdesskatteprincipen enligt EU-rätten, s. 36

1.1.5 Bisyste och bifrågorna D och E – vissa frågor om skattskyldighetsbegreppet, s. 38

1.1.5.1 Bisyste, s. 38

1.1.5.2 Bifråga D – skattskyldighetens betydelse för avdragsrättens uppkomst, s. 38

1.1.5.3 Bifråga E – kontrollproblem, s. 41

1.1.5.4 Bifrågornas förhållande till huvudfrågan och underfrågorna, s. 41

1.2 UTGÅNGSPUNKTER I EU-RÄTTEN OCH DESSAS BETYDELSE FÖR UNDERSÖKNINGEN, s. 42

1.2.1 EU:s rättsordning och primärrätt om skatt, s. 42

1.2.1.1 EU-rätten är en egen rättsordning integrerad med medlemsländernas nationella rättssystem, s. 42

1.2.1.2 EU-rätten skiljer på primärrätt och sekundärrätt, s. 43

1.2.1.3 Primärrätt om skatt, s. 43

- 1.2.2 Primärrätten och mervärdesskatt respektive inkomstskatt, s. 45
 - 1.2.2.1 Primärrätten uppställer ett harmoniseringskrav för EU-ländernas nationella lagstiftningar om moms och andra indirekta skatter, s. 45
 - 1.2.2.2 Primärrätten anger att harmonisering av medlemsländernas nationella lagstiftningar om inkomstskatt ska ske genom tillnärmning, s. 46
 - 1.2.2.3 De svenska reglerna om näringsverksamhetsbegreppet utgör icke harmoniserade inkomstskatteregler, s. 47
 - 1.2.2.4 Direktiv om inkomstskatt som kan vara av intresse i samband med undersökningen av begreppet verksamhet, s. 49
 - 1.2.2.5 Ingående moms fordran på staten – avgörande skillnad mellan moms och inkomstskatt, s. 50
 - 1.2.2.6 Andra sekundärrättsliga rättsakter än inkomstskatterättsliga eller mervärdesskatterättsliga som kan vara av intresse för huvudfrågan A, s. 51
 - 1.2.3 Huvudregeln för beskattningsbar person i mervärdesskattedirektivet måste införlivas i den svenska mervärdesskattelagstiftningen, s. 52
 - 1.2.4 Svensk tradition – upphov till regelkonkurrens mellan mervärdesskattelagen och mervärdesskattedirektivet, s. 54
 - 1.2.5 EU-rättens företräde, fördragsbrott och sanktioner, s. 54
 - 1.2.6 EU-konform tolkning, s. 62
 - 1.3 METOD OCH MATERIAL, s. 70
 - 1.4 FORSKNINGSLÄGET, s. 76
 - 1.5 AVGRÄNSNINGAR, s. 78
 - 1.6 DISPOSITION, s. 81
2. PRINCIPIELLA UTGÅNGSPUNKTER FÖR MERVÄRDESSKATTEN OCH UNDERSÖKNINGEN, s. 83
- 2.1 INLEDNING, s. 83
 - 2.2 NEUTRALITET, s. 85
 - 2.2.1 Den mervärdesskatterättsliga neutralitetsprincipen omfattas av primärrätten och sekundärrätten, s. 85
 - 2.2.2 Harmoniseringskrav på lagval inom EU i subjektfrågan – förenar neutralitetsaspekten på momsen enligt primärrätten och sekundärrätten, s. 90

- 2.2.3 EU-konformt urval av skattesubjekt enligt huvudregeln i mervärdesskattelagen går före frågan om statens intäkter i detta arbete, s. 98
- 2.2.4 Kopplingen i fråga från mervärdesskattelagen till inkomstskattelagen – begränsning till egentlig näringsverksamhet, s. 101
- 2.2.5 Möjlighet att företagsskatterättsligt låta mervärdesskatten styra inkomstskatten i skattesubjektsfrågan, s. 105
- 2.3 FÖRHÅLLANDET MELLAN PRINCIPEN OM DIREKT EFFEKT OCH DIREKTIVKONFORM TOLKNING SAMT LEGALITETSPRINCIPEN, s. 106
 - 2.3.1 Innebörden av direktivens direkta effekt, s. 106
 - 2.3.2 Principen om direkt effekt tillämpas i den mån direktivkonform tolkning av nationell regel inte ger avsett resultat med direktivbestämelsen, s. 108
 - 2.3.3 Legalitetsprincipen, s. 110
- 2.4 FÖRDRAGSBROTTSFRÅGAN, s. 111
 - 2.4.1 EU-kommissionens anmälda uppfattning 2008 om att 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen utgör ett fördragsbrott, s. 111
 - 2.4.1.1 Allmänt, s. 111
 - 2.4.1.2 EU-kommissionen om gällande rätt, s. 111
 - 2.4.1.3 EU-kommissionen om tillämpning av gällande rätt, s. 115
 - 2.4.2 Regeringens svar 2008 på EU-kommissionens formella underrättelse, s. 117
 - 2.4.3 Förslag beträffande 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen i utredningen Ds 2009:58, s. 119
- 2.5 SAMMANFATTNING OCH SLUTSATSER, s. 121
- 3. HUVUDFRÅGAN A – BEGRÄNSNING AV KOPPLINGEN TILL 13 KAP. IL I 4 KAP. 1 § 1 ML, s. 127
 - 3.1 INLEDNING, s. 127
 - 3.2 VINSTSYFTE I 13 KAP. 1 § IL, s. 130
 - 3.3 SJÄLVSTÄNDIGHETSREKVISITET I 13 KAP. 1 § IL RESPEKTIVE FÖR BESKATTNINGSBAR PERSON, s. 133
 - 3.4 VARAKTIGHETSREKVISIT FÖR EKONOMISK VERKSAMHET RESPEKTIVE I 13 KAP. 1 § IL, s. 143
 - 3.4.1 Varaktighetsrekvisit för ekonomisk verksamhet, s. 143
 - 3.4.2 Andra rekvisit än självständighet i 13 kap. 1 § IL och varaktighetsrekvisit för ekonomisk verksamhet, s. 148

- 3.4.2.1 Allmänt, s. 148
- 3.4.2.2 Begreppet yrkesmässigt och ordet bedriver i 13 kap. 1 § IL, s. 148
- 3.4.2.3 Begreppet förvärvsverksamhet i 13 kap. 1 § IL, s. 149
- 3.4.2.4 Varaktighetsrekvisit i 13 kap. 1 § IL och för ekonomisk verksamhet, s. 150
- 3.4.3 Historisk analys av supplementärregeln, s. 159
- 3.5 LEGALITETSPRINCIPEN OCH HUVUDREGELN FÖR BESKATTNINGSBAR PERSON, s. 166
 - 3.5.1 Inkomstskattemässig skattefrihet med hänsyn till verksamhetens art och beskattningsbar person, s. 166
 - 3.5.2 Vissa belopp i förhållande till ekonomisk verksamhet, s. 170
 - 3.5.2.1 Engångsbelopp som ekonomisk verksamhet, s. 170
 - 3.5.2.2 Engångsbelopp och inkomstlagen, s. 175
- 3.6 BEVISNING OCH PÅVERKAN AV BESTÄMNINGEN AV SKATTE-SUBJEKTET, s. 176
- 3.7 SAMMANFATTNING OCH SLUTSATSER, s. 181
- 4. UNDERFRÅGAN B – VERKSAMHETSBEGREPPET, s. 189
 - 4.1 INLEDNING, s. 189
 - 4.2 UTMÖNSTRING AV BEGREPPET VERKSAMHET UR MERVÄRDESKATTELAGEN, s. 190
 - 4.3 EN ELLER FLERA VERKSAMHETER, s. 193
 - 4.4 SAMMANFATTNING OCH SLUTSATSER, s. 198
- 5. UNDERFRÅGA C – SKATTEOBJEKTETS EVENTUELLA BETYDELSE FÖR BESTÄMMANDET AV SKATTESUBJEKTET, s. 203
 - 5.1 INLEDNING, s. 203
 - 5.2 PARKERINGSVERKSAMHET I SVENSK RÄTTSPRAXIS, s. 205
 - 5.3 SAMMANFATTNING OCH SLUTSATSER, s. 213
- 6. BIFRÅGORNA D OCH E – VISSA FRÅGOR OM SKATTSKYLDIGHETSBEGREPPET, s. 215
 - 6.1 INLEDNING, s. 215
 - 6.2 BIFRÅGA D – SKATTSKYLDIGHETENS BETYDELSE FÖR AVDRAGSRÄTTENS UPPKOMST, s. 218
 - 6.3 BIFRÅGA E – KONTROLLPROBLEM, s. 220

- 6.3.1 Översiktligt om de materiella och formella reglerna i mervärdesskatte-
telagen och de formella reglerna i skattebetalningslagen etc., s. 220
- 6.3.2 Tillämpningsproblem angående användningen av begreppet skatt-
skyldig enligt mervärdesskattelagen i skattebetalningslagens regler om
momsregistrering, s. 222
- 6.4 SAMMANFATTNING OCH SLUTSATSER, s. 231
- 7. NÅGOT OM DE ÖVRIGA REGLERNA OM NÄRINGSVERKSAMHET,
s. 235
 - 7.1 INLEDNING, s. 235
 - 7.2 FÖRHÅLLANDET MELLAN ÖVRIGA REGLER OM NÄRINGSVERK-
SAMHET OCH MERVÄRDESSKATTELAGEN OCH MERVÄRDES-
SKATTEDIREKTIVET I ALLMÄNHET, s. 235
 - 7.3 SAMMANFATTNING OCH SLUTSATSER, s. 240
- 8. SAMMANFATTNING OCH AVSLUTANDE SYNPUNKTER, s. 243
 - 8.1 SAMMANFATTNING, s. 243
 - 8.1.1 Huvudfrågan A, underfrågorna B och C samt bifrågorna D och E,
s. 243
 - 8.1.2 Genomförandet av analysen, s. 245
 - 8.1.3 Konklusionerna angående huvudfrågan A – huvudregeln för yrkes-
mässig verksamhet, s. 247
 - 8.1.3.1 Begränsningen av kopplingen till begreppet näringsverksamhet
för bestämningen av yrkesmässig verksamhet, s. 247
 - 8.1.3.2 De subjektiva kriterierna för näringsverksamhet i förhållande
till ekonomisk verksamhet etc., s. 252
 - 8.1.4 Konklusionerna angående fråga B – verksamhetsbegreppet, s. 259
 - 8.1.5 Konklusionerna angående fråga C – parkeringsverksamhet, s. 261
 - 8.1.6 Konklusionerna angående bifrågorna D och E – vissa frågor om
skattskyldighetsbegreppet, s. 262
 - 8.1.7 Något om de övriga reglerna om näringsverksamhet, s. 264
 - 8.2 AVSLUTANDE SYNPUNKTER, s. 265
- BILAGA 1 – Mervärdesskatteprincipens beståndsdelar enligt EU-rätten, s. 271
- BILAGA 2 – Internationell utblick, s. 279
 - Genomgång av om huvudfrågan A har någon likhet i utländsk rätt, s. 279
 - USA, Kanada och Japan, s. 280

Australien och Nya Zeeland, s. 282
Norge, Island och Liechtenstein samt Schweiz och Turkiet, s. 283
Argentina, Brasilien, Egypten, Indien, Indonesien, Israel, Jemen, Jordanien, Kina, Libanon, Mexiko, Ryssland, Sydafrika och Syrien, s. 285
EU-länderna, s. 287
SUMMARY AND CONCLUDING VIEWPOINTS, p. 299
SUMMARY, p. 299
The main question A, the sub questions B and C and the side issues D and E, p. 299
The carrying out of the analysis, p. 301
The conclusions regarding the main question A – the main rule for <i>yrkesmässig verksamhet</i> , p. 303
The limitation of the connection to the concept <i>näringsverksamhet</i> for the determination of <i>yrkesmässig verksamhet</i> , p. 303
The subjective criteria for <i>näringsverksamhet</i> in relation to economic activity etc., p. 309
The conclusions concerning question B – the concept <i>verksamhet</i> , p. 316
The conclusions concerning question C – <i>parkeringsverksamhet</i> , p. 318
The conclusions concerning the side issues D and E – certain questions about the concept <i>skattskyldighet</i> , p. 319
Something about the other rules on <i>näringsverksamhet</i> , p. 322
CONCLUDING VIEWPOINTS, p. 323
KÄLLFÖRTECKNING, s. 329
1 LAGAR, OFFENTLIGT TRYCK OCH EU-KÄLLOR ETC., s. 329
2 LITTERATUR, s. 339
3 RÄTTSFALL, s. 349
ANVÄNDA ORDBÖCKER, s. 357
SAKREGISTER, s. 359

FÖRKORTNINGAR

ABL, aktiebolagslagen (2005:551)

ang., angående

anm., anmärkning

anv., anvisningarna

art., artikel/artiklarna

bet., betänkande

BFL, bokföringslagen (1999:1078)

BFN, Bokföringsnämnden

BL, lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag

bl.a., bland annat

blz., bladzijde (sida på nederländska)

Btw, belasting op de toegevoegde waarde (moms, mervärdesskatt på nederländska)

C, curia (om EG-domstolen – numera, genom Lissabonfördraget, EU-domstolen)

ca, cirka

CE, Communauté Européenne (franska för Europeiska gemenskaperna)

CFC, Controlled Foreign Corporation

cit., citat eller citeras

dan., danska

Dir., kommittédirektiv

dnr, diarienummer

Dr., Doctor (doktor)

Ds, Departementsserien

Dt, direkt skatt taxering

dvs., det vill säga

EC, European Community (*eng.* för EG)

ECJ, the Court of Justice of the EU

ECR, European Court Reports – engelskspråkiga versionen av REG
e.d., eller dylikt
EEG, Europeiska ekonomiska gemenskaperna (*eng.*, EEC, European Economical Communities)
EES, Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EFTA, European Free Trade Association (Europeiska frihandelssammanslutningen)
e.g., *exempli gratia*, for example
EG, Europeiska gemenskapen/-erna
EG-fördraget – FEG (ersatt genom Lissabonfördraget av FEUF)
eng., engelsk/engelska
etc., etcetera
EU, Europeiska unionen (*eng.*, European Union) eller unionen
EU-mål, dom från EU-domstolen (tidigare benämnd EG-domstolen, se C)
F, företagare (i F-skatt); f, följande sida; ff, följande sidor
FB, förhandsbesked
f.d., före detta
FEG, Fördraget om upprättandet av EG (ersatt genom Lissabonfördraget av FEUF)
FEU, Fördraget om EU (erhöll vissa förändringar genom Lissabonfördraget)
FEUF, Fördraget om EU:s funktionssätt (har genom Lissabonfördraget ersatt FEG)
Fi., finansdepartementet
fr., franska
Fördragen – benämning på FEU och FEUF enligt Lissabonfördraget första direktivet, EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227EEG)
GBFL, bokföringslagen (1976:125)
GML, lag (1968:430) om mervärdeskatt
GST, Goods and services tax
HFD, Högsta förvaltningsdomstolen (före 2011, Regeringsrätten)
HST, Harmonized sales tax
HvJ EG, Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (nederländska för EG-domstolen)
IBFD, International Bureau of Fiscal Documentation [förlag i Amsterdam (Nederländerna)]

i.e., id est, that is
IL, inkomstskattelagen (1999:1229)
Jur., Jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
– REG på nl
Kap., kapitel
KL, kommunalskattelagen (1928:370)
KOM, EU:s kommission
kr, kronor
Kungl. Maj:ts, Kunglig majestäts
LSK, lag (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgifter
Ltd, limited
men., mening/-en
Mervärdesskattedirektivet, Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november
2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (ersatte 1/1 -07 första och
sjätte direktiven)
m.fl., med flera
ML, mervärdesskattelagen (1994:200)
m.m., med mera
mom., moment
Moms, förkortning av mervärdesskatt
Mr., mister (herr)
Mrs., missis (fru)
Ms., Miss (fröken)
NAFTA, North American Free Trade Agreement
nl., nederländska
not., notismål
nr, nummer
OBS, observandum
OECD, Organization for Economic Co-operation and Development
p., page; pp., pages
pkt, punkt/-erna
Prof., Professor
prop., regeringens proposition
Rec., Recueil de la Jurisprudence de la Cour – franskspråkiga versionen av REG

ref., referatmål
REG, Rättsfallssamling från EU-domstolen, Tribunalen och Personaldomstolen
– (benämndes innan Lissabonfördraget EG-domstolen, Förstainstansrätten och Personaldomstolen)
resp., respektive
RF, regeringsformen (1974:152)
RSV, Riksskatteverket
RÅ, Regeringsrättens årsbok (Regeringsrätten, från och med 2011 Högsta förvaltningsdomstolen)
Rådet, EU:s ministerråd
s., sida
SAL, socialavgiftslagen (2000:980)
Saml., Samling af Afgørelser – danskspråkiga versionen av REG
SBF, skattebetalningsförordningen (1997:750)
SBL, skattebetalningslagen (1997:483)
Slg., Sammlung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften – tyskspråkig version av REG
SFS, svensk författningssamling
SIL, lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
sjätte direktivet, EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG)
s.k., så kallad/-e
SkU, skatteutskottet
SKV, Skatteverket
SOU, statens offentliga utredningar
SRN, skatterättsnämnden
st., stycket/-na
t.ex., till exempel
TL, taxeringslagen (1990:324)
TVA, taxe sur la valeur ajoutée (mervärdesskatt på franska)
ty., tyska
ung., ungefär
uppl., upplaga
USA, United States of America (Amerikas Förenta Stater)
UStG, Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen på tyska)

utg., utgåva

VAT, förkortning av moms på engelska (value added tax)

VMB, vinstmarginalbeskattning

www, world wide web

1. INLEDNING

1.1 BAKGRUND OCH ÄMNET SAMT HUVUDSYFTE OCH BISYFTE

1.1.1 Bakgrund

De grundläggande begreppen i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, och deras förhållande till olika personer och transaktioner m.m. kan beskrivas med följande bild:¹

Personer			
<i>Yrkesmässiga</i>			<i>Andra är konsumenter/skattebärare</i>
Omsättning av vara eller tjänst i yrkesmässig verksamhet			Ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms
<i>Skattepliktig</i>	<i>Från skatteplikt kvalificerat undantagen</i>	<i>Från skatteplikt okvalificerat undantagen</i>	
Avdragsrätt för ingående moms	Återbetalningsrätt för ingående moms	Ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms	
Förvärv som omfattas av avdragsförbud: ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms			

Mitt huvudsyfte är att analysera regeln om yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML i förhållande till Europeiska unionens (EU:s) regelverk – EU-rätten – på mervärdesskatteområdet. Jag håller mig sålunda i första hand till subjektssidan av mervärdesskatten. En person som har yrkesmässig verksamhet kan bli skattskyldig för mervärdesskatt (moms)

¹ Se en motsvarande bild, s. II i Forssén 2011, och i annan stil på s. 22 i Forssén 2001.

enligt ML och skyldig att redovisa och erlagga utgående moms. Så blir fallet om den yrkesmässige personen i verksamheten gör en skattepliktig transaktion, en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst (inom landet). Då uppfylls rekvisiten för skattskyldighet enligt huvudregeln, 1 kap. 1 § första st. 1 ML. Andra personer som inte bedriver yrkesmässig verksamhet är konsumenter och omfattas inte av huvudregeln. De ska bära den utgående moms som den skattskyldige debiterar på varor och tjänster som konsumenter förvärvar från denne. Konsumenterna har således i princip varken skyldigheter eller rättigheter i förhållande till momssystemet, utan denna karaktär av skattebärare. Den som är yrkesmässig har däremot skyldigheter enligt bl.a. huvudregeln. Där bestäms de av karaktären på dennes transaktioner, dvs. av mervärdesskattens objektssida. Består transaktionerna i skattepliktig omsättning av vara eller tjänst uppkommer sålunda skattskyldighet. Är omsättningen undantagen från skatteplikt, uppkommer inte skattskyldighet. En yrkesmässig person har rättigheter enligt ML om vederbörandes verksamhet består i att göra skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna transaktioner, nämligen såtillvida att denne har rätt till avdrag respektive återbetalning av ingående moms hänförlig till förvärv av varor eller tjänster eller import i verksamheten. En yrkesmässig verksamhet med enbart från skatteplikt okvalificerat undantagna transaktioner genererar dock varken avdrags- eller återbetalningsrätt. Dessutom finns det vissa förvärv som omfattas av s.k. avdragsförbud enligt ML och aldrig ger rätt till vare sig avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms.

Huvudsyftet med detta arbete är att analysera bestämningen av yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML, som innehåller två punkter med huvudregeln för bestämningen av yrkesmässig verksamhet och en s.k. supplementärregel. I pkt 1 (huvudregeln) görs en koppling till begreppet näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, för bestämningen av yrkesmässig verksamhet. Är detta förenligt med EU-rätten på området? Det är huvudfrågan A i detta arbete. Inom ramen för den frågeställningen behandlas också som underfrågorna B respektive C dels begreppet *verksamhet* i yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 och 2 ML, dels huruvida ett inkomstskatterättsligt rörelse- eller näringsverksamhetsbegrepp från reglerna på objektssidan i ML påverkar subjektssidan och bestämningen av yrkesmässig verksamhet. Jag har också som bisyfte att undersöka skattskyldighetsbegreppet enligt ML i två specifika hänseenden. Det är bifrågorna D respektive E i detta arbete. Fråga D

behandlar huruvida det skattskyldighetsbegreppet enligt ML medför att inträdet av rätten till avdrag för ingående moms görs beroende av att skattepliktiga transaktioner måste ha förekommit i verksamheten, innan sådan rätt uppkommer. Fråga E behandlar huruvida skattskyldighetsbegreppet enligt ML medför kontrollproblem förfarandemässigt sett beträffande skyldigheten att registrera sig till mervärdesskatt, på grund av att det begreppet används i reglerna om skyldigheten att mervärdesskatteregistrera sig i skattebetalningslagen (1997:483), SBL. Är detta förenligt med EU-rätten på området?

Detta arbete innehåller sålunda en jämförelse med EU-rättens begreppsvärld på momsområdet av nämnda yrkesmässig verksamhet och inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp (A), av begreppet verksamhet i uttrycket yrkesmässig verksamhet (B) och av eventuellt rörelse- eller näringsverksamhetsbegrepp från reglerna om skatteobjektet i ML (C). Det är huvudfrågorna. Bifrågorna D och E innebär en jämförelse med EU-rättens begreppsvärld på området av skattskyldighetsbegreppet enligt ML.

1.1.2 Huvudsyftet

I detta arbete jämförs det svenska regelverket om mervärdesskatt med EU-rätten (unionsrätten)² och dess regelverk på området i framför allt ett hänseende, nämligen beträffande vem som är skattesubjekt. Regel-

² Lissabonfördraget från 2007 innehåller de båda *fördragen* Fördraget om EU (FEU) och Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF) samt en särskild del med EU:s *stadga* om de grundläggande rättigheterna (vilken enligt art. 6.1 FEU likställs med fördragen). Lissabonfördraget införlivades i Sverige 2009-12-01 (SFS 2009:1110). I FEU och FEUF kallas EU för unionen; enligt art. 1 FEU har unionen ersatt och efterträtt Europeiska gemenskapen (EG). Därför använder jag EU i stället för EG samt *EU-rätt* (*unionsrätt*), *unionsbegrepp* och *EU-domstolen*. Vid referenser till bl.a. rättsfall från tiden före Lissabonfördraget förekommer EG samt *EG-rätt* (*gemenskapsrätt*), *gemenskapsbegrepp* och *EG-domstolen*. EG-fördraget (Romfördraget) från 1957 (FEG) blev FEUF, men FEU behölls från Maastrichtfördraget 1993. Lissabonfördraget är ett icke-konstitutionellt reformfördrag som i stort sett har samma innehåll som den EU-grundlag som aldrig trädde i kraft. Se Terra och Kajus 2010 s. 5 och även Bernitz 2010 s. 60 och Sonnerby 2010 s. 22.

verken i fråga är ML, som nämnts, respektive mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).³ Jag har beaktat regler etc. antagna senast den 1 juli 2011.

Numera finns även en genomförandeförordning från EU om fastställande av vissa tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattedirektivet, men den berör mest regler i direktivet om omsättningens placering och inte de frågor som behandlas i detta arbete och vilka berör skattesubjektet.⁴ Det är bara art. 5 i den förordningen som berör en av de regler i mervärdesskattedirektivet som behandlas i detta arbete. I art. 5 anges att en europeisk ekonomisk intressegruppering som levererar varor eller tillhandahåller tjänster till medlemmar i grupperingen eller till tredje part, ska vara en beskattningsbar person i den mening som avses i art. 9.1 i mervärdesskattedirektivet. Det är inte till någon ledning för analysen av vilka som är beskattningsbara personer i övrigt enligt den direktivbestämmelsen, och därmed inte heller för analysen av frågorna i detta arbete.

Momsen är en konsumtionskatt, och ML respektive mervärdesskattedirektivet går i första hand ut på att skilja skattesubjekten (vanligen företagare) från konsumenterna. Sedan Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995 är EU-rätten på momsområdet en del av gällande rätt vid tolkningen av reglerna i ML. *Huvudsyftet* är, som ovan nämnts, att analysera bestämningen av yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML. I syftet ingår att undersöka om huvudregeln för att bestämma vem som har yrkesmässig verksamhet och utgör *skattesubjekt* enligt ML *är eller genom lagändring kan göras* konform (förenlig) med huvudregeln för bestämningen av skattesubjektet – beskattningsbar person – i mervärdesskattedirektivet (EU-konform). Huvudregeln för yrkesmässig verksamhet återfinns, bland reglerna om yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1-8 §§ ML, som pkt 1 i 4 kap. 1 § ML. Huvudregeln för beskattningsbar person återfinns, bland reglerna om beskattningsbar person i art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet, nämligen i art. 9.1 första st. [tidigare art. 4.1 i sjätte direktivet].

³ Fullständig benämning: Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Mervärdesskattedirektivet ersatte den 1 januari 2007 EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227/EEG), första direktivet, och EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), sjätte direktivet. Sjätte direktivet ersatte i sin tur 1977 EG:s andra mervärdesskattedirektiv (67/228/EEG).

⁴ Se Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 och med ikraftträdandedatum den 1 juli 2011.

1.1.3 Frågeställningar inom ramen för huvudsyftet

1.1.3.1 Huvudfrågan A – kopplingen till inkomstskattelagen i 4 kap. 1 § 1 mervärdesskattelagen

Den som är skattskyldig ska redovisa och betala utgående moms enligt 1 kap. 8 § första st., med hänvisning till 1 §, ML. I detta arbete behandlas inte särskilt skattskyldighet enligt första st. pkt 2 och 3 i 1 § första st. i 1 kap., dvs. gemenskapsinternt (numera unionsinternt)⁵ förvärv och import. Skattskyldig för unionsinterna förvärv är enligt 2 a kap. ML en *näringsidkare*, ett begrepp som bestäms självständigt i förhållande till IL. För import – dvs. varuinförsel från tredje land (plats utanför EU) – kan både företagare och privatpersoner vara skattskyldiga enligt ML.⁶ Huvudregeln för vem som är skattskyldig framgår av 1 kap. 2 § första st. 1 ML, med hänvisning till 1 § första st. 1, som lyder:

”Mervärdesskatt ska betalas till staten enligt denna lag vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet”.

Huvudregeln för vem som är *skattskyldig* enligt ML stämmer systematiskt sett med huvudregeln för *betalningsskyldig* enligt mervärdesskatte-direktivet. Enligt huvudregeln art. 193 [tidigare art. 21.1 a i sjätte direktivet] ska moms betalas av en beskattningsbar person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster. Problemet som främst berörs i detta arbete – huvudfrågan A – är att huvudregeln för yrkesmässig verksamhet, 4 kap. 1 § 1 ML, inte bestäms självständigt i förhållande till IL. Den kopplar yrkesmässig verksamhet till näringsverksamhet i 13 kap. IL. Kopplingen i fråga fanns redan i den första svenska mervärdesskattelagen som infördes 1969, lag (1968:430) om mervärdeskatt (GML). I pkt 1 första st. första men. av anv. till 2 § GML bestämdes huvudregeln för yrkesmässig verksamhet

⁵ Genom SFS 2011:283 har termer i ML uppdaterats i förhållande till Lissabonfördraget.

⁶ Det är *den* som för in varan till Sverige som ska anmäla detta till Tullverket, och som blir skattskyldig för moms på den importen. Se ang. detta och förtullning, s.k. övergång till fri omsättning (av en vara inom EU:s inre marknad): 3 kap. 3 och 4 §§ och 5 kap. 1 och 2 §§ tullagen (2000:1281) samt 1 kap. 2 § första st. 6 och fjärde st. och 1 kap. 1 § första st. 3 ML. Tullagen ska motsvara EG:s tullkodex – Rådets förordning (EEG) nr 2913/92. Se även Moëll 1996 s. 160, ang. att tullkodexen som infördes i EU 1994 samlade EU:s tullrättsliga regler.

genom hänvisning till inkomstlagen rörelse och jordbruksfastighet i KL. kommunalskattelagen (1928:370), KL. Syftet med hänvisningen var att "införliva den inkomstskatterättsliga regeln, med de rättskällor som klargör denna, i det mervärdesskatterättsliga regelsystemet".⁷ Sedan Sveriges EU-inträde 1995 ska huvudregeln för beskattningsbar person, art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, vara implementerad i huvudregeln för yrkesmässig verksamhet i ML. De båda reglerna ska ha sammanfallande tillämpningsområden, men en regelkonkurrens kan föreligga mellan art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet och 4 kap. 1 § ML, då sistnämnda lagrum i pkt 1 alltså innehåller kopplingen till näringsverksamhet enligt 13 kap. IL. En regelkonkurrens föreligger i förevarande hänseende om rättsföljderna av direktivbestämmelsen i fråga och 4 kap. 1 § ML blir olika såtillvida att åtskillnaden av skattesubjekten från konsumenterna ger olika tolkningsresultat vid tillämpningen av de båda reglerna.⁸ Det problem som prövningen av huvudfrågan A gäller kan sammanfattas i följande fråga. Är ML:s huvudregel om skatte-subjektet med dagens koppling till IL:s näringsverksamhetsbegrepp EU-konform eller kan den med viss begränsning av kopplingen göras EU-konform?

För övrigt noterar jag att den svenska översättningen av art. 4.1 i sjätte direktivet använde *skattskyldig person*, men i den svenskspråkiga versionen av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet – och genomgående i direktivet – används *beskattningsbar person*. Denna terminologiska skillnad märks vid referenser till exempelvis rättsfall från tiden innan mervärdesskattedirektivet ersatte första och sjätte direktiven.⁹

⁷ Se Melz 1990 s. 361 och 362. Se även Kleerup m.fl. 2010 s. 34, där kopplingen från 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. IL blott kallas för "en helt mekanisk koppling till IL:s regler".

⁸ Se Aldén 1998 s. 33, 42 och 43. Se även Sonnerby 2010 s. 60 och Alhager 2001 s. 103-107 samt Tjernberg 1999 s. 48.

⁹ Den svenska versionen av mervärdesskattedirektivet har inneburit en övergång till att konsekvent använda beskattningsbar person. I prop. 2007/08:25 (Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor) anges på s. 173 att "beskattningsbar person" skulle motsvara direktivets "*taxable person*" (eng.), om det ersatte yrkesmässig verksamhet. I COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax används *taxable person*, medan den franskspråkiga versionen, Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, använder *assujetti*.

Yrkesmässig verksamhet enligt huvudregeln 4 kap. 1 § 1 utvidgas genom supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2. Huvudregeln och supplementärregeln bildar 4 kap. 1 § ML, varigenom huvudregeln om beskattningsbar person i mervärdesskattedirektivet, art. 9.1 första st., ska ha genomförts (implementerats/införlivats) i ML. Supplementärregeln utvidgar yrkesmässig verksamhet enligt huvudregeln till att gälla även om verksamheten bedrivs under näringsverksamhetsliknande (rörelseliknande) former (om årsomsättningen överstiger 30 000 kr).¹⁰ 4 kap. 1 § ML lyder:

”En verksamhet är yrkesmässig, om den

1. utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), eller
2. bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 kronor.”

I huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, som är en obligatorisk regel i direktivet, anges att den som ska kvalificera som beskattningsbar person måste bedriva en ekonomisk verksamhet självständigt. Den beskattningsbara personen behöver dock inte ha ett visst syfte eller resultat för att betraktas som sådan, enligt regeln vars svenskspråkiga version lyder:

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

Rekvisitet *självständighet* i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet definieras i art. 10,¹¹ som lyder:

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

¹⁰ Ang. benämningarna rörelseliknande former och supplementärregeln: se SFS 1973:928 varigenom supplementärregeln ursprungligen infördes den 1 januari 1974 i pkt 1 första st. tredje men. av anv. till 2 § GML samt prop. 1973:163 [Kungl. Maj:ts proposition med förslag till ändring i förordningen (1968:430) om mervärdesskatt, m.m.] s. 11 och 62.

¹¹ Tidigare art. 4.4 första st. i sjätte direktivet.

Självständighetskriteriet har preciserats i art. 10 och EU-domstolens praxis. Kriteriet åtskiljer den beskattningsbara personen från personer som omfattas av anställningsförhållanden. Det kan utläsas direkt ur art. 10 att personen i fråga ska vara fristående i organisatorisk mening. Dessutom följer av EU-domstolens praxis att denne själv ska stå den ekonomiska risken, en företagarrisk för verksamheten i fråga, för att självständighetskriteriet ska anses uppfyllt med verksamheten i fråga.¹²

Rekvisitet *ekonomisk verksamhet* i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet definieras i art. 9.1 andra st.,¹³ som lyder:

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

Eftersom art. 9.1 första st. anger att en verksamhet kan anses som ekonomisk oberoende av syfte eller resultat, är ekonomisk verksamhet enligt huvudregeln ett objektiva begrepp – verksamheten bedöms i sig.¹⁴ Art. 9.1 andra st. innehåller två alternativ för bedömningen av om det föreligger en ekonomisk verksamhet, vilka framgår av bestämmelsens första respektive andra meningar. För bestämningen av frågor att undersöka avseende begreppet ekonomisk verksamhet görs följande deskriptiva genomgång av begreppet utifrån lydelsen av art. 9.1 andra st., svensk och utländsk doktrin på området och EU-domstolens praxis samt berörs därvid också den fakultativa bestämmelsen om beskattningsbar person i art. 12 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 4.3 i sjätte direktivet].

Genom de båda alternativen ges begreppet ekonomisk verksamhet en mycket vid omfattning.¹⁵ Att en verksamhet i båda fallen ska ha en viss

¹² Se pkt 13 i EU-målet C-202/90 (Ayuntamiento de Sevilla), där EU-domstolen talar om ”*le risque économique de leur activité*” (fr.) ang. beskattningsbara personer samt Terra och Kajus 2010 s. 352, där de hänvisar till det målet och ”*economic risk*” etc. som indikatorer på självständighet. Se även Westberg 2009 s. 98.

¹³ Tidigare art. 4.2 i sjätte direktivet.

¹⁴ Se Westberg 2009 s. 88 och även s. 94 och 95, Terra och Kajus 2010 s. 337, Ds 2009:58 (Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m.) s. 64 och Ståhl m.fl. 2011 s. 208.

¹⁵ Se Westberg 2009 s. 89, där han i samband med de båda alternativen noterar detta och hänvisar till bl.a. EU-målet 235/85 (Kommissionen mot Nederländerna), pkt 8-10. Se även Sonnerby 2010 s. 105 samt van Doesum 2009 s. 152 och 156, där han anger att ”*économische*

varaktighet, för att anses som ekonomisk enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, följer av fortlöpandekriteriet i andra alternativet av ekonomisk verksamhet i art. 9.1 andra st. och av att en verksamhet avseende vissa tillfälliga transaktioner – engångskaraktär – kan anses ge en person, som självständigt bedriver verksamhet, karaktären av beskattningsbar person först med stöd av art. 12. Det bekräftas bl.a. av doktrin på området.¹⁶

Skattesubjektet är vanligen en sådan person som benämns *företagare* och konsumenten är vanligen en privatperson.¹⁷ Momsen är en konsumtionsskatt, och konsumenten är bärare av momsens, som ingår i priset på de flesta levererade varor och tillhandahållna tjänster från företag.¹⁸ Enligt art. 12 i mervärdesskattedirektivet får medlemsländerna, beträffande tillfälliga transaktioner, införa bestämmelser om att *var och en* kan anses som beskattningsbar person. Även exempelvis en privatperson skulle sålunda kunna definieras som beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet, men av art. 12 framgår att den regeln framför allt är tänkt för tillfälliga transaktioner beträffande nyproduktion på byggområdet. I anförd utländsk doktrin på momsområdet anses också ett regelbundenhetskrav – varaktighetsrekvisit – för ekonomisk verksamhet

activiteit” (nl.) – ekonomisk verksamhet – har en bred (*”ruime”*) betydelse (*”betekenis”*) och en bred verkan (*”werking”*). Se även Ramsdahl Jensen 2003, s. 263.

¹⁶ Se även Ds 2009:58 s. 64 och 65, där det anges att *kravet på regelbundenhet* för ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 framgår *motsatsvis* av art. 12 i mervärdesskattedirektivet. Där (s. 65) anges dessutom att EU-domstolen hittills inte har uttalat sig närmare om exakt var *gränsen går mellan tillfälliga transaktioner och ekonomisk verksamhet*. Att regelbundenhetskravet i huvudregeln (art. 9.1 första st.) indikeras av art. 12 i mervärdesskattedirektivet anförs också i Sonnerby 2010, s. 106, men hon har råkat ange ”artikel 4.3 i mervärdesskattedirektivet”. I sjätte direktivet fanns regeln i fråga i art. 4.3, men i mervärdesskattedirektivet finns den i art. 12. Även ordet *bedriver* i art. 9.1 första st. underbygger konklusionen att regeln innehåller ett varaktighetskrav. Se även Ramsdahl Jensen 2003, s. 275.

¹⁷ Se Alhager 2001 s. 30, där det anges att termen *företag* används i det verket beträffande subjekt som ”kan bedriva näringsverksamhet, dvs. näringsidkare” och att ”termen företag torde i huvudsak överensstämma med termens betydelse i allmänt språkbruk”. Hänvisning sker där också till Westberg 1994 s. 38, ang. att han där använder företag i samma betydelse som *”taxable person”* enligt art. 4 i sjätte direktivet, dvs. beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

¹⁸ Se även Terra och Kajus 2010 s. 246, där de anger att konsumtionsskatter – t.ex. moms – syftar till beskattning av utgifter hos privatpersoner, men att det inte ska förstås bokstavligen. I korthet anger de att de flesta konsumtionsskatter träffar alla icke-företagare (eng., *”all non-entrepreneurs”*).

enligt art. 9.1 första st. kunna utläsas vid jämförelse av den huvudregeln med fakultativa regeln art. 12. Förekomsten av ett sådant varaktighetsrekvisit bekräftas också av EU-domstolens praxis.¹⁹

En beskattningsbar person kan således vara en privatperson enligt art. 12, men inte enligt huvudregeln, art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, och det är huvudregeln som analyseras i detta arbete.

Beträffande omfattningskravet för att en verksamhet ska anses som ekonomisk enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, visar följande att ekonomisk verksamhet i vart fall inte avser hobbyverksamheter.

Redan på grund av att självständighetsrekvisitet för beskattningsbar person kan anses innehålla krav på en företagarrisk utesluts hobbyverksamheter. Det skulle inte vara möjligt att förena med självständighetskriteriet att ekonomisk verksamhet som det andra rekvisitet för beskattningsbar person omfattade hobbyverksamheter. Det beror på att självständighetskriteriet i förening med kriteriet ekonomisk verksamhet ska åtskilja en person som beskattningsbar person från konsumenterna, enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Att hobbyverksamheter inte kan anses utgöra ekonomiska verksamheter i förevarande mening följer också av en tolkning av art. 9.1 andra st. i sig: antingen handlar det om verksamheter som utförs inom vissa affärsområden eller yrkeskategorier eller om att utnyttja tillgångar för att fortlöpande vinna intäkter. En hobbyverksamhet handlar, enligt nämnd

¹⁹ Se s. 155 i van Doesum 2009, där han också gör en motsatsvis tolkning av huvudregeln i förhållande till art. 12 i mervärdesskattedirektivet samt anger att det i litteraturen råder ett stort mått av konsensus om att det finns ett regelbundenhetskrav (nl., "[i]n de litteratuur bestaat een grote mate van consensus over het bestaan van een regelmaatvereiste") för ekonomisk verksamhet ("economische activiteit") enligt huvudregeln. Han noterar dessutom att EU-domstolen ("HvJ EG") i målet C-408/06 (Götz) har fastställt att för ekonomisk verksamhet krävs en varaktig verksamhet ("bevestigde ... dat een economische activiteit een duurzame activiteit vereist"). Domstolen noterade, beträffande art. 4.2 i sjätte direktivet [numera art. 9.1 andra st. i mervärdesskattedirektivet], i pkt 18 att en verksamhet är sålunda allmänt sett kvalificerad som ekonomisk [fr., "[u]ne activité est ainsi, de façon générale, qualifiée d'économique"] när den uppvisar en varaktighet [fr., "lorsqu'elle présente un caractère permanent"] etc. EU-domstolen hänvisade därvid till pkt 9 och 15 i EU-målet 235/85 (Kommissionen mot Nederländerna). Se även Terra och Kajus 2010 s. 371, där de i likhet med anförd nederländsk doktrin hänvisar till EU-målet C-408/06 (Götz), och noterar att EU-domstolen i förevarande hänseende lämnar åt den nationella domstolen att bestämma huruvida verksamheten i fråga är varaktig (eng., "whether the activity at issue is permanent" etc. Se också Ramsdahl Jensen 2003, s. 276.

utländsk doktrin, om en verksamhet, aktivitet som enbart utövas inom den egna privata sfären, hobbyssfären.²⁰ I annan utländsk doktrin på området anges också att det inte strider mot önskemålet om ett så vitt användningsområde som möjligt för mervärdesskatten att *hobbyverksamhet hålls utanför tillämpningsområdet* [”*hobbyvirksomhed holdes uden for anvendelseområdet*” (dan.)] och inte betraktas som *ekonomisk verksamhet* [”*økonomisk virksomhed*”]. Hobbyverksamhet utövas i första hand i ett *personligt och icke affärsmässigt* [”*personlig og ikke forretningsmæssig*”] intresse.²¹

Genomgången visar att i båda alternativen av ekonomisk verksamhet ska personen i fråga skilja en ekonomisk verksamhet i momshänseende från sin privatekonomi, och att det i båda alternativen då föreligger ett krav på varaktighet. I det första alternativet är yrkeskategorin i sig tillräcklig grund i övrigt för att personen i fråga ska anses ha ekonomisk verksamhet. Där bör det räcka att självständighetskriteriet är uppfyllt och att aktiviteten bedrivs med viss varaktighet. I det andra alternativet är det fråga om att bedöma en aktivitet bestående i förvaltning av tillgångar. Frågan som ska undersökas i detta hänseende i förevarande arbete blir sålunda: vid vilken grad av aktivitet föreligger varaktighet och därmed en ekonomisk verksamhet enligt EU-rätten?

Undersökningen i detta arbete inkluderar i förevarande hänseende också frågan: innebär EU-rätten att ekonomisk verksamhet kan föreligga även om en varaktig verksamhet bara genererar ett *engångsbelopp*? Denna fråga motiveras av att det i det först nämnda alternativet av ekonomisk verksamhet – i motsats till det andra – inte uppställs något fortlöpande-krav. En ekonomisk verksamhet kan sålunda föreligga även om enbart enstaka belopp uppbärs för varor eller tjänster som tillhandahålls i verksamheten, bara verksamheten är varaktig och inte av engångskaraktär. Utredningen SOU 2002:74 (Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv), som ännu inte lett till lagförslag, berör frågan om en engångersättning kan konstituera ekonomisk verksamhet enligt art. 4.1 i sjätte

²⁰ Se s. 156, 172, 173 och 184 i van Doesum 2009, där han anger att *handlingar inom hobbyssfären* (nl., ”*handelingen in de hobby sfeer*”) är åtskilda från *begreppet ekonomisk verksamhet* (”*het begrip 'economische activiteit*”).

²¹ Se Stensgaard 2004 s. 125, där det i sammanhanget också hänvisas till Melz 2001 (1) s. 165 och 171.

direktivet [numera art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet], men är inte klar över vad som gäller.²²

Det är 1 § första st. andra men. som är det lagrum i 13 kap. IL som innehåller rekvisit som *liknar* de i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.²³ 13 kap. 1 § första st. andra men. IL innehåller de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet och lyder:

”Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt”.

Den regeln *kan* ge en sådan allmän bestämning av skattesubjektet som avses med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Kopplingen idag till hela 13 kap. IL innebär att juridiska personer enligt 13 kap. 2 § IL anses ha yrkesmässig verksamhet utan att uppfylla de subjektiva villkoren för näringsverksamhet. Det är inte förenligt med lydelsen av direktivbestämmelsen, där ordet *den* används för beskattningsbar person. Art. 9.1 första st. omfattar således både fysiska och juridiska personer.

Beskattningen enligt IL (inkomstbeskattningen) begränsas till inkomster hänförliga till vissa angivna inkomstslag, där näringsverksamhet är ett av tre (inkomst av tjänst, inkomst av kapital och inkomst av näringsverksamhet).²⁴ Jag delar upp prövningen av huvudfrågan A i följande frågeställningar. Är ML:s huvudregel om skattesubjektet med dagens koppling till näringsverksamhetsbegrepp enligt hela 13 kap. IL EU-konform (*de lege lata*)?²⁵ Om så inte är fallet, blir frågan: kan kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML göras EU-konform genom att den begränsas genom en lagändring (*de lege ferenda*) till att enbart avse de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men.

²² Utredningen noterar först, i likhet med Ds 2009:58, att EU-domstolen inte har uttalat sig i frågan om var gränsen går mellan ”tillfälliga transaktioner” och ”ekonomisk aktivitet”, och uttalar sedan bara att *engångsbelopp* inte ”torde” medföra att fråga är om en tillfällig transaktion. Se SOU 2002:74 Del 1 s. 94 och 95. Jag noterar att det i Ramsdahl Jensen 2003, s. 275 och 276, anges att också *enkelstående transaktioner* kan utgöra en ekonomisk verksamhet, medan motsatt uppfattning anförs i Stensgaard 2004, s. 109.

²³ Se SOU 1999:133 s. 72, där det anges att 21 § KL, föregångaren till 13 kap. 1 § första st. andra men. IL, ”liknar” art. 4.1 i sjätte direktivet, dvs. föregångaren till art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

²⁴ Se 1 kap. 8 § IL.

²⁵ *De lege lata* ”Om den givna lagen”, dvs. gällande rätt. Se Juridikens begrepp, s. 94, av Stefan Melin och även Juridikens termer, s. 35, av Sture Bergström m.fl. Denna del av fråga A behandlas i kapitel 2.

IL?²⁶ Om det inte är fallet, ställer sig frågan om supplementärregeln, 4 kap. 1 § 2, kan komplettera huvudregeln, 4 kap. 1 § 1, och ge 4 kap. 1 § ML totalt sett ett innehåll konformt med huvudregeln för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

Bokföringsskyldigheten som bevisning om vem som är skattesubjekt behandlas också. Redovisningsfrågor berörs enbart i det sammanhanget. Frågan ställs: påverkar bokföringsskyldigheten bestämningen av skatte-subjektet enligt 4 kap. 1 § 1 ML? Förarbetena till bokföringslagen (1999:1078), BFL, ger begreppet bokföringsskyldighet rekvisit som *liknar* de för beskattningsbar person. En juridisk person är som en huvudregel bokföringsskyldig som sådan enligt 2 kap. 1 § BFL. Av intresse är dock att en fysisk person anses bokföringsskyldig enligt 2 kap. 6 § BFL, om denne bedriver näringsverksamhet, och att bokföringsskyldigheten enligt förarbetena till BFL inträder för en fysisk person om denne "yrkesmässigt bedriver verksamhet av ekonomisk art".²⁷

De övriga reglerna om näringsverksamhet i 13 kap. IL, 1 § tredje st., 1 a § och 3-12 §§, omfattas inte av analysen av huvudfrågan A. De anger nämligen bara fall av näringsverksamhet för vissa personer och avseende vissa tillgångar och ersättningar. Bestämningen av beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet innehåller inte heller sistnämnda slag av begränsning. Eftersom övriga regler om näringsverksamhet i 13 kap. IL sålunda är oförenliga med direktivbestämmelsens i fråga allmänna räckvidd både beträffande personfrågan och beträffande slag av tillgångar och ersättningar, saknar de intresse för huvudfrågan A. Emellertid gäller faktiskt kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML hela 13 kap. IL idag, och det motiverar en – i förhållande till övriga frågor i detta arbete – fristående genomgång av hur 1 § tredje st., 1 a § och 3-12 §§ i 13 kap. IL allmänt sett förhåller sig till ML och mervärdesskattedirektivet.²⁸

²⁶ *De lege ferenda* "Om den lag som bör göras". Ett uttalande *de lege ferenda* uttrycker en önskan om hur framtida rättsregler bör vara i ett visst avseende. Se Juridikens begrepp, s. 94, av Stefan Melin och Juridikens termer, s. 35, av Sture Bergström m.fl. Se även Westberg 1994 s. 70 och Alhager 2001 s. 23. Denna del av fråga A behandlas i kapitel 3.

²⁷ Se prop. 1998/99:130 (Ny bokföringslag m.m.) Del 1 s. 205.

²⁸ Den genomgången sker i kapitel 7, näst sista kapitlet.

1.1.3.2 Fråga B – verksamhetsbegreppet

Fråga B berör verksamhetsbegreppet. Jag delar upp den frågan i två frågeställningar. Den ena frågeställningen gäller vad som utgör *verksamhet* i begreppet yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 och 2 ML. Förarbetena till ML anger att för bedömningen av vad som utgör *verksamhet* i yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 bör ledning kunna sökas i verksamhetsbegreppets användning i 18 § KL – dess lydelse före den 1 januari 1994 – och att det gäller analogt för 4 kap. 1 § 2 ML.²⁹ Genom hänvisningen till KL förutsätter förarbetena att samma subjekt kan ha fler än en verksamhet enligt ML, om denne har aktiviteter som saknar naturlig anknytning till varandra.³⁰ Frågan är: kan en beskattningsbar person enbart ha *en* ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet? Då bör det förtydligas i ML (*de lege ferenda*).

Vidare noterar jag att den nämnda utredningen SOU 2002:74 anser att verksamhetsbegreppet bör utmönstras ur ML och ett "verksamhetstänkande" ersättas med ett "transaktionstänkande".³¹ Ett transaktionstänkande gäller beträffande bestämningen av skatteobjektet, men enligt utredningen skulle det gälla också för bestämningen av skattesubjektet utan något stöd av vilken verksamhet en person ska bedriva för att erhålla sådan status. Fråga B innehåller därför också den övergripande frågan: bör verksamhet över huvud taget utmönstras ur ML?³²

1.1.3.3 Fråga C – skatteobjektets eventuella betydelse för bestämmandet av skattesubjektet

Fråga C behandlar huruvida svensk rättspraxis låter bestämningen av objektet influera bestämningen av skattesubjektet. Av intresse är då ett fall där förarbetena till ML kan anses innebära en historisk koppling till det inkomstskatterättsliga rörelsebegreppet för bestämningen av skattesubjektet. Det berör begreppet parkeringsverksamhet i regeln om skatte-

²⁹ Se prop. 1993/94:99 (Ny mervärdesskattelag) s. 165. Där och på s. 163 i samma förarbeten till ML hänvisas ang. detta äldre inkomstskatterättsliga verksamhetsbegrepp till prop. 1993/94:50 (Fortsatt reformering av företagsbeskattningen).

³⁰ Se prop. 1993/94:99 s. 165. Se även Rydin 2003 s. 165, där han kommenterar äldre inkomstskatterätt och 18 § KL och noterar att "[v]erksamheter som hade naturlig anknytning till varandra betraktades som en enda verksamhet".

³¹ Se SOU 2002:74 Del 1 s. 17 och 194-200.

³² Fråga B analyseras i kapitel 4.

pliktig upplåtelse av parkeringsplats, 3 kap. 3 § första st. 5 ML. Bestämelsen överfördes dit oförändrad till sitt innehåll från GML till ML, när ML ersatte GML den 1 juli 1994. Parkeringsverksamhet bestämdes enligt förarbetena till ändringar i GML 1991 med hänvisning till det dåvarande inkomstskatterättsliga begreppet parkeringsrörelse.³³ Regeln i fråga i GML³⁴ kan uppfattas som överförd i sak oförändrad till 3 kap. 3 § första st. 5 ML, då enda förändringen är att ordet parkeringsplats fick sin nuvarande pluralform genom ML och utan någon kommentar.³⁵ Ingen kommentar gjordes heller i förarbetena till ändringarna i ML vid Sveriges EU-inträde 1995.³⁶ Huvudfrågan A har därför en andra underfråga, C, som lyder: låter *svensk rättspraxis* bestämningen av skattesubjektet influeras av 3 kap. 3 § första st. 5 ML när den regeln tillämpas? I så fall bör ett *förtydligande* ske i ML (*de lege ferenda*) om att eventuella 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 är obsoleta.

Det finns inte något stöd i mervärdesskattedirektivet för nämnda tillämpning, och inte heller i lagtexten i ML. Subjektssidan och objektssidan bedöms fristående från varandra enligt direktivet. På objektssidan kompletteras huvudregeln om vem som är betalningsskyldig av art. 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 2.1 i sjätte direktivet]. Där anges att de transaktioner som ska vara föremål för mervärdesskatt är leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster mot ersättning inom en medlemsstats territorium och som görs av beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap. Om inte undantag från skatteplikt för en leverans av vara eller ett tillhandahållande av tjänst anges i art. 131-166 i mervärdesskattedirektivet, blir den beskattningsbara personen betalningsskyldig. Det är samma systematik som i ML, där 2 kap. ML anger när omsättning av vara eller tjänst föreligger och 3 kap. 1 § första st. anger att en sådan omsättning är skattepliktig om inte undantag anges i något lagrum i 3 kap. Skattskyldighet uppkommer för sådan omsättning hos den som har yrkesmässig verksamhet, enligt 1 kap. 1 §

³³ Se SFS 1990:576; prop. 1989/90:111 (Reformerad mervärdesskatt m.m.) s. 89 och 197.

³⁴ Se pkt 8 andra st. d första ledet i anv. till 8 § GML.

³⁵ Se prop. 1993/94:99 s. 149 och 150.

³⁶ Se SFS 1994:1798; prop. 1994/95:57 (Mervärdesskatten och EG) s. 94, 95, 150-152 och 169.

första st. 1 ML. Inte heller i ML påverkar bestämningen av skattesubjektet bestämningen av skatteobjektet eller vice versa, och en svensk rättspraxis av annan innebörd bör föranleda nämnda förtydligande angående förarbetena.

I samband med undersökningen av svensk rättspraxis beaktas också om det faktum att förarbetena till ML anger att samma subjekt kan ha fler än en verksamhet – fråga B – bidrar till resonemang om nämnda influens. Om svaret är att en beskattningsbar person inte kan ha fler än en ekonomisk verksamhet, utgör en sådan influens ytterligare anledning att förtydliga i ML att samma subjekt bara kan ha en yrkesmässig verksamhet.³⁷

1.1.4 Mervärdesskatteprincipen enligt EU-rätten

Mervärdesskatteprincipen anges i doktrin på området – både från tiden före och tiden efter Sveriges EU-inträde – innebära att det som beskattas är, till skillnad från vad som gäller beträffande andra flerledsskatter, endast det *mervärde* som skapas inom respektive företag (ekonomisk verksamhet). Momsen är en konsumtionsskatt, och konsumenten är bärare av momsen, som ingår i priset på de flesta levererade varor och tillhandahållna tjänster från företag.³⁸ Idealet är att en beskattningsbar person (företagare) får dra *ingående moms* på i princip alla förvärv i verksamheten och att i princip all omsättning av varor eller tjänster i verksamheten ska vara skattepliktig och föranleda redovisning och betalning av *utgående moms*.³⁹ Det är mervärdesskatteprincipen enligt EU-rätten, och den beaktas vid analysen i detta arbete. Mervärdesskatteprincipen uttrycks i framför allt art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 2 i första st. i första direktivet] genom principerna om: generell avdragsrätt, reciprocitet och övervältring. Principerna innebär att i förädlingskedjan av varan eller tjänsten fram till och med konsumenten ska inblandade företag i princip få lyfta momsen och vara

³⁷ Fråga C analyseras i kapitel 5.

³⁸ Se även Terra och Kajus 2010 s. 246, där de anger att konsumtionsskatter – t.ex. moms – syftar till beskattning av utgifter hos privatpersoner, men att det inte ska förstås bokstavligen. I korthet anger de att de flesta konsumtionsskatter träffar alla icke-företagare (eng., "all non-entrepreneurs").

³⁹ Se Westberg 1994 s. 82 och Alhager 2001 s. 69.

skyldiga att lägga på den på priset vid försäljning till nästa led. I Bilaga I redogörs för hur mervärdesskatteprincipens beståndsdelar enligt EU-rätten, i form av nämnda principerna, kan utläsas ur bl.a. art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Grundläggande för momsens enligt EU-rätten är också att EU-länderna ska ha *ett* moms-system i sina rättssystem.⁴⁰

I utländsk doktrin på momsområdet anges med hänvisning till bl.a. EU-målet 295/84 (Wilmot) att principerna i art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet är *kännetecknande för mervärdesskatten* (nl., "*wezenlijke kenmerken van de btw*") och ska leda till att moms tas ut på ett neutralt sätt – fiskal neutralitetsprincip ("*fiscale neutraliteitsbeginsel*").⁴¹ Dessa karakteristika för mervärdesskatt enligt EU-rätten anges också i svensk doktrin på området,⁴² och avgör enligt EU-domstolen även om en skatt är en konkurrerande momsliknande skatt. En sådan äventyrar det gemensamma moms-systemet och tillåts inte enligt art. 401 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 33.1 i sjätte direktivet].⁴³

⁴⁰ Redan av mervärdesskattedirektivets fullständiga benämning framgår att fråga är om *ett* gemensamt system för mervärdesskatt. Av första st. i ingressen till sjätte direktivet framgår också att alla medlemsstater har infört *ett* mervärdesskattesystem.

⁴¹ Se van Doesum 2009 s. 28.

⁴² Se s. 63 och 64 i Henkow 2008, där han anger från pkt 28 i plenimålet från EU-domstolen, C-475/03 (Banca popolare di Cremona), att domstolen noterar att ordalydelsen varierar mellan avgörandena när det gäller momsens karakteristika. Det är dock innebörden i art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet som han – på engelska – återger från nämnda pkt i den domen.

⁴³ Se Terra och Kajus 2010 s. 1115, där det noteras med hänvisning till p. 16 i EU-domen 295/84 (Wilmot). Målet kom från Frankrike, och därmed var rättegångsspråket (fr., *langue de procédure*) hos EG-domstolen franska. Det är för övrigt EU-rättens originalspråk. I p. 16 i domen sägs att art. 33 i sjätte direktivet ska förhindra att *funktionen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt äventyras* ("*le fonctionnement du système commun de TVA soit compromis*") – TVA, förkortning av *taxe sur la valeur ajoutée* (mervärdesskatt på franska) – genom att en medlemsstat belägger varor och tjänster med skatter eller avgifter *på motsvarande sätt som mervärdesskatt* ("*d'une façon comparable à celle qui caractérise la TVA*"). I p. 15 i domen noteras att principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt anges i art. 2 i första direktivet [numera art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet] och att *skattskyldiga personer* ("*[les] assujettis*") enligt art. 17.2 i sjätte direktivet [numera art. 168 i mervärdesskattedirektivet] har rätt att dra den moms som redan tagits ut i ett tidigare led i *produktions- och distributionsprocessen* ("*le processus de production et de distribution*") från den moms de själva ska redovisa och betala till staten. Anm.: i den svenska översättningen av sjätte direktivet förekom *skattskyldig person* och *beskattnings-*

1.1.5 Bisyfte och bifrågorna D och E – vissa frågor om skattskyldighetsbegreppet

1.1.5.1 Bisyfte

Detta arbete har som bisyfte att sätta in begreppet yrkesmässig verksamhet i ett bredare sammanhang än bara beträffande de materiella skyldigheterna i momssystemet, dvs. skyldigheten att redovisa och betala utgående moms. Det handlar då om att mervärdesskattedirektivet använder begreppet beskattningsbar person i de materiella reglerna om avdragsrätten för ingående moms, t.ex. huvudregeln art. 168 a) [tidigare art. 17.2 a i sjätte direktivet], medan ML:s huvudregel, 8 kap. 3 § första st., använder begreppet skattskyldig som motsvarar direktivets betalningskyldig. På samma sätt är det med den förfarandemässiga frågan om skyldigheten att momsregistrera sig. SBL använder ML:s skattskyldighetsbegrepp – och näringsverksamhetsbegreppet enligt IL – i reglerna om registrering i 3 kap. SBL, medan art. 213-216 i mervärdesskattedirektivet använder beskattningsbar person.⁴⁴

1.1.5.2 Bifråga D – skattskyldighetens betydelse för avdragsrättens uppkomst

Fråga D berör att begränsningen av mervärdesbeskattningen hos beskattningsbara personer inte ska ske med avseende på subjektet, utan objektet – dvs. transaktionerna (omsättningarna). Det är deras transaktioner som kan undantas från skatteplikt och att skyldighet att redovisa och erlägga utgående moms inte uppkommer.⁴⁵ Enligt EU-domstolens praxis ska regler om sådana transaktioner tolkas restriktivt.⁴⁶ Detta

bar person. I den svenskspråkiga versionen av mervärdesskattedirektivet används enbart *beskattningsbar person*. Se även Ståhl m.fl. 2011 s. 205 och 206.

⁴⁴ Tidigare art. 22.1 a-e i sjätte direktivet.

⁴⁵ Se art. 131-166 i mervärdesskattedirektivet samt 3 kap. ML.

⁴⁶ Se t.ex. EU-målen 235/85 (kommissionen mot Nederländerna), pkt 7; 348/87 (SUFA), pkt 10 och 13; C-186/89 (W. M. van Tien), pkt 17; C-2/95 (SDC), pkt 20; C-358/97 (kommissionen mot Irland), pkt 52; C-150/99 (Stockholm Lindöpark); pkt 25; C-269/00 (Seeling), pkt 44; och C-275/01 (Sinclair Collins), pkt 23. Se även prop. 1989/90:111 s. 86, ang. att GML den 1 januari 1991 EG-anpassades genom SFS 1990:576 i förevarande hänseende såtillvida att skatteplikten gjordes i princip generell för all yrkesmässig omsättning av varor eller tjänster med uttryckliga undantag i lagen från den generella skatteplikten. Se också Forssén 2001 s. 418 och Forssén 1994 s. 16.

belägger ytterligare att idealet för mervärdesbeskattningen enligt EU-rätten vore att undantag från skatteplikt inte förekom alls för företagens produktion av varor och tjänster. Om en beskattningsbar person gör från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster förlorar denne inte sin karaktär som sådan, men denne förorsakar icke önskvärda kumulativa effekter i förädlingskedjan fram till konsument.⁴⁷

Nu förekommer dock undantag från skatteplikt, men i linje med nämnda ideal ges en beskattningsbar person som ska redovisa utgående moms avdragsrätt för ingående moms på förvärv i sin verksamhet med en i princip generell *räckvidd* (omfattning). Det framgår, som nämnts, av huvudregeln om avdragsrätten för ingående moms enligt mervärdesskattedirektivet – art. 168 a) [tidigare art. 17.2 a i sjätte direktivet].⁴⁸ Avdragsrätten enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten överensstämmer med direktivets huvudregel, när det gäller tanken att momsavdrag ska avskattas genom redovisning av utgående moms. Problemet som tas upp i detta arbete är dock om kopplingen av avdragsrätten enligt 8 kap. 3 § första st. ML till skattskyldighetsbegreppet innebär att avdragsrätten inträder först när skattepliktig omsättning faktiskt förekommit i verksamheten. Enligt pkt 23 i det i Bilaga 1 nämnda EU-målet 268/83 (Rompelman) skulle det strida mot "[p]rincipen om mervärdesskattens neutralitet" (nl., "*Het beginsel van neutraliteit van de btw*"). Enligt EU-domstolen ska art. 4.1 i sjätte direktivet [numera art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet]

⁴⁷ Se även SOU 1999:133 s. 72, ang. att inte förväxla begreppet *skattskyldig person* i sjätte direktivet med ML:s skattskyldighetsbegrepp: "I det sjätte direktivet betyder 'skattskyldig person' inte alltid att mervärdesskatt ska betalas till staten. Enligt det sjätte direktivet kan en näringsidkare vara en 'skattskyldig person' även om han omsätter skattefria varor eller tjänster." Se även Ramsdahl Jensen 2003, s. 263. För övrigt noterar jag att en verksamhet vari från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning av varor eller tjänster görs inte ger upphov till kumulativa effekter, då den beskattningsbara personen i så fall har s.k. återbetalningsrätt för ingående moms enligt 10 kap. 9 och 11-13 §§ ML, trots att vederbörande inte ska erlagga utgående moms.

⁴⁸ Huvudregeln om avdragsrättens inträde och räckvidd i art. 168 i mervärdesskattedirektivet innehåller punkterna a)-e) [tidigare art. 17.2 a-d i sjätte direktivet]. Art. 168 a) i huvudregeln ska inte förväxlas med art. 168a, som med ikraftträdande den 1 januari 2011 infördes i mervärdesskattedirektivet enligt direktivet 2009/162/EU. Det påverkar inte huvudregeln, utan av pkt 10 i ingressen till det direktivet följer att art. 168a säkerställer att beskattningsbara personer får samma behandling som enligt huvudregeln för utgifter med anknytning till tillhandahållande av fast egendom.

tolkas så att det är en tillräcklig förutsättning för att "den beskattningsbara personen" ("*de ondernemer*") ska anses ha "en ekonomisk verksamhet" ("*een economische activiteit*") och göra "förvärv av en fordringsrätt" ("*de verkrijging van een vordering*") på ingående moms gentemot staten, att denne påstår sig ha "avsikten" ("*de wilsverklaring*") att *den förvärvade tillgången* ("*het verworven goed*") är "avsedd att användas för en skattepliktig transaktion" ("*bestemd is om te worden aangewend voor een belastbare handeling*"). "Skattemyndigheten" [numera Skatteverket (SKV)] – "*de belastingdienst*" – kan dock kräva att påstådd avsikt "styrks genom objektiva omständigheter" ("*wordt ondersteund door objectieve gegevens*").⁴⁹

Fråga D är en bifråga till huvudfrågan A, och formuleras: innebär lokutionen *en verksamhet som medför skattskyldighet* i 8 kap. 3 § första st. att ML:s huvudregel för avdragsrätten för ingående moms medför att den rätten *inträder* först när skattepliktig omsättning och skyldighet att redovisa och betala utgående moms faktiskt har uppkommit i verksamheten? Det skulle strida mot gällande rätt uttryckt av EU-domstolen i "Rompelman"-målet (268/83). I så fall ska ändring (*de lege lata*) ske av 8 kap. 3 § första st. och andra regler i ML som bidrar till sådant tolkningsresultat.

Fråga B berörs, särskilt angående huruvida samma skattesubjekt bara kan ha en verksamhet, av bifråga D, men enbart indirekt. Om tolkningsresultatet angående fråga D blir att ML innehåller kravet att skattepliktiga transaktioner måste ha uppkommit i verksamheten, innan avdragsrätten inträder, påverkar det vilka förvärv som kan anses ingå i verksamheten. Om EU-rätten innebär att karaktären av beskattningsbar person bestäms en gång för alla, blir svaret på ifrågavarande delfråga avseende B att samma person inte kan ha fler än en verksamhet. Då ingår en nyttillkommen aktivitet i samma verksamhet som omfattar den första aktiviteten, och frågan om avdragsrättens inträde påverkar enbart investeringsutgifterna för den första aktivitet som ger personen i fråga karaktären av beskattningsbar person. För övrigt noterar jag att om det i samband med

⁴⁹ Se pkt. 23-25 i EU-målet 268/83 (Rompelman), och ang. avdragsrättens inträde enligt målet: Stensgaard 2004 s. 134. Se även Sonnerby 2010 s. 40, 41 och 46, där hon cit. målet och hänvisar till s. 98 i Stensgaard 2004, till stöd för att neutralitetsprincipen inte är överordnad mervärdesskattedirektivet. Se även Öberg 2001 s. 102, där han noterar från målet att det inte krävs "en faktisk förekomst av beskattningsbara transaktioner" för återbetalningsrätt, bara en första investering finns som etablerar en ekonomisk aktivitet. Det konstateras också på s. 267 och 268 i Ramsdahl Jensen 2003.

undersökningen av den andra delfrågan B visar sig att utredningen SOU 2002:74 har belägg i EU-rätten för att verksamhetsbegreppet borde utmönstras ur ML, kan det påverka bedömningen av bifråga D, då 8 kap. 3 § första st. ML också innehåller ett verksamhetsbegrepp.⁵⁰

1.1.5.3 Bifråga E – kontrollproblem

Rättigheter och skyldigheter i momssystemet uppkommer på grund av faktiska förhållanden och är, enligt EU-domstolens praxis, inte avhängiga formellt beslut från skatteförvaltningen.⁵¹ I stället är de materiella reglerna prejudiciella i förhållande till förfarandereglerne. Bisyftet ger därför också bifråga E. Det är den enda förfarandemässiga frågan i detta arbete. Den lyder: finns det *kontrollproblem* med att 3 kap. SBL för skyldigheten att momsregistrera sig använder ML:s begrepp skattskyldig, som motsvarar mervärdesskattedirektivets betalningsskyldig (medan direktivet i art. 213-216 använder beskattningsbar person)? Denna undersökning handlar inte om någon fullödig analys av EU-domstolens praxis i registreringsfrågan. Den handlar främst om huruvida kontrollproblem kan föreligga med att SBL behandlar beskattningsbara personer i två system, beroende på karaktären av omsättningarna i verksamheten, nämligen allmänna skatteregistret och momsregistret. För genomgången av kontrollproblem är det av intresse att SKV enligt EU-målet 268/83 (Rompelman), som nämnts, kan kräva att påstådd avsikt att skapa skattepliktiga transaktioner ”styrks genom objektiva omständigheter”.⁵²

1.1.5.4 Bifrågornas förhållande till huvudfrågan och underfrågorna

Eftersom bifrågorna D respektive E behandlar särskilda problem med användningen i ML av begreppet skattskyldighet i sig, kvarstår dessa båda frågor även om svaret på huvudfrågan A skulle bli att kopplingen till inkomstskatterätten för bestämningen av skattesubjektet utifrån

⁵⁰ Fråga D analyseras i avsnitt 6.2.

⁵¹ Se pkt 38 i EU-målet C-400/98 (Breitsohl) och även EU-målet C-10/92 (Maurizio Balocchi), pkt 27, och förenade målen C-110/98-C-147/98 (Gabalfrija m.fl.), pkt 55. ML är förenlig med EU-rätten i detta hänseende, då RÅ 2002 not. 26 – med hänvisning till bl.a. RÅ 1987 ref. 115 – uttrycker att frågan om återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt den särskilda regeln 10 kap. 9 § ML om återbetalningsrätt under uppbyggnadsskede ”har ... i sig inget samband med registrering”.

⁵² Fråga E analyseras i avsnitt 6.3.

begreppet yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 ML måste upphävas, på grund av att analysen i detta arbete skulle visa att en regelkonkurrens föreligger mellan 4 kap. 1 § ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Emellertid återverkar en sådan regelkonkurrens avseende huvudfrågan A på de båda bifrågorna, då beskattningsbar person är nödvändigt rekvisit i båda fallen enligt mervärdesskattedirektivet. Om huvudregeln för åtskillnaden mellan skattesubjekt och konsumenter i ML är felaktig i förhållande till mervärdesskattedirektivet, blir nämligen urvalet av dem som har avdragsrätt respektive ska momsregistreras också felaktigt i förhållande till direktivet.

B, som är en underfråga till A, behandlar dels huruvida verksamhetsbegreppet bör utmönstras ur ML, dels huruvida samma person kan ha fler än en verksamhet. Den första frågeställningen påverkar fråga D och den andra berörs indirekt av D. Båda frågeställningarna om B berör också fråga E.

1.2 UTGÅNGSPUNKTER I EU-RÄTTEN OCH DESSAS BETYDELSE FÖR UNDERSÖKNINGEN

1.2.1 EU:s rättsordning och primärrätt om skatt

1.2.1.1 EU-rätten är en egen rättsordning integrerad med medlemsländernas nationella rättssystem

EU (unionen) är en juridisk person grundad på ett antal fördrag, bl.a. Romfördraget från 1957 [EG-fördraget (numera FEUF)] och FEU från 1993 (Maastrichtfördraget), och har även folkrättslig handlingsförmåga (s.k. traktatkompetens).⁵³ EU-rätt skiljer sig från folkrätt i allmänhet.

⁵³ Se art. 47 FEU [art. 281 FEG (f.d. art. 210)], art. 335 FEUF [art. 282 FEG (f.d. art. 211)], art. 3.2 FEUF, art. 21.1 FEU, art. 2 första st. andra strecksatsen FEU från 1993 och 3 § lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen (den s.k. anslutningslagen eller EU-lagen), dess lydelse enligt SFS 2008:1095 (som trädde i kraft den 1 december 2009 enligt SFS 2009:1110), samt prop. 1994/95:19 (Sveriges medlemskap i Europeiska unionen) Del 1 s. 33, 78 och 113 och även Bernitz 2010 s. 60. I detta arbete anges ofta inom [] föregångaren till art. i FEUF, dvs. art. i FEG, och inom () anges f.d. för art.numret enligt FEG:s lydelse före Amsterfördraget – art. i FEG omnummerades av Amsterdamfördraget 1997. Det bör underlätta jämförelser med prop. 1994/95:19 och äldre litteratur etc. när art.numren anges på nämnda vis.

Den är en egen rättsordning (*sui generis*) baserad på de grundläggande fördragen och självständig men integrerad med EU-ländernas nationella rättssystem.⁵⁴ Det anger EU-domstolen i första st. i pkt 3 i sammanfattningen av målet 6-64 (Costa), vilket st. lyder: "Till skillnad från vanliga internationella fördrag infördes genom EEG-fördraget en särskild rättsordning som införlivades i medlemsstaternas rättssystem när fördraget trädde i kraft och som är bindande för deras domstolar."

1.2.1.2 EU-rätten skiljer på primärrätt och sekundärrätt

EU-rätten skiljer på primärrätt och sekundärrätt med å ena sidan framför allt fördragen och å andra sidan rättsakterna såsom förordningar och direktiv. EU:s institutioner⁵⁵ utfärdar unionens rättsakter med stöd av art. 288 FEUF [art. 249 FEG (f.d. art. 189)]. Den sekundära EU-rätten tillskapas av dessa institutioner med stöd av nämnda grundläggande fördragsbestämmelse, art. 288 FEUF, och kallas därför ibland också för derivativ (härledd) rätt.⁵⁶ Primärrätten har företräde framför sekundärrätten.⁵⁷ EU:s sekundärrettsliga rättsakter består i nyss nämnda förordningar och direktiv samt i beslut, rekommendationer och yttranden. Förordningar, direktiv och beslut är, till skillnad från rekommendationer och yttranden, av bindande karaktär för medlemsstaterna.⁵⁸

1.2.1.3 Primärrätt om skatt

FEUF innehåller ett kapitel 2 med bestämmelser om skatter och avgifter, vilket omfattar art. 110 FEUF [art. 90 FEG (f.d. art. 95)], art. 111 FEUF [art. 91 FEG (f.d. art. 96)], art. 112 FEUF [art. 92 FEG (f.d. art. 98)] och art. 113 FEUF [art. 93 FEG (f.d. art. 99)].

⁵⁴ Se Prechal och van Roermund 2010 s. 6, prop. 1994/95:19 Del 1 s. 475, Fritz m.fl. 2001 s. 13 och 14, Ståhl m.fl. 2011 s. 21 och Pelin 1997 s. 209.

⁵⁵ EU:s institutioner ska enligt art. 13.1 FEU vara följande: Europaparlamentet, Europeiska rådet, Rådet, Europeiska kommissionen, Europeiska unionens domstol, Europeiska centralbanken och Revisionsrätten.

⁵⁶ Se Ståhl 1996 s. 60 och Bernitz 2010 s. 65.

⁵⁷ Se Sonnerby 2010 s. 38.

⁵⁸ Se art. 288 FEUF [art. 249 FEG (f.d. art. 189)].

Den sistnämnda bestämmelsen, art. 113 FEUF, avser de indirekta skatterna, dit momsén hör, och är sålunda av särskilt intresse i detta arbete.⁵⁹ Art. 110 FEUF innebär att ett medlemsland i EU inte får diskriminera varor från annat EU-land, genom att lägga högre interna skatter och avgifter på sådana varor jämfört med inhemskt producerade varor. Det stärker den fria rörligheten av varor inom EU, vilken regleras i den allmänna bestämmelsen därom, art. 28 FEUF [art. 23 FEG (f.d. art. 9)]. Art. 111 FEUF anger att en varuleverans till ett annat EU-land inte får leda till återbetalning av interna skatter och avgifter med belopp som överstiger interna skatter och avgifter som direkt eller indirekt lagts på varorna. Art. 110 FEUF och 111 FEUF saknar betydelse för momsfrågorna i detta arbete, utan här handlar det främst om art. 113 FEUF och det harmoniseringskrav den primärrättsliga bestämmelsen uppställer för moms­lagstiftningarna i EU-länderna.

Art. 112 FEUF anger att befrielse och återbetalning av skatter och avgifter kan få ske vid export till andra medlemsstater respektive utjämnings­skatter och -avgifter tillämpas vid import från andra medlemsstater för begränsad tid, men det gäller uttryckligen för andra skatter än indirekta sådana. Därför omfattar inte bestämmelsen momsén och saknar intresse för detta arbete.⁶⁰ Inkomstskatten har ingen uttrycklig primärrättslig reglering, men påverkas av den allmänna bestämmelsen om harmonisering genom s.k. tillnärmning i art. 115 FEUF [art. 94 FEG (f.d. art. 100)].⁶¹

⁵⁹ Direkta skatter, t.ex. inkomstskatt, bärs av den skattskyldige. Indirekta skatter, t.ex. moms, övervältras av den skattskyldige på andra. Se t.ex. Lodin m.fl. 2011 s. 4. Föregångaren till det verket anfördes för övrigt i arbetet med skattereformen 1990 [Se SOU 1989:33 (Utredningen om reformerad inkomstbeskattning) Del I s. 54 och Del IV Bilaga 6 s. 50]. I Åqvist m.fl. 1959, s. 59, ang. den allmänna varuskatten från 1959, anges: "En praktiskt användbar definition på direkta och indirekta skatter kan sägas vara följande. Direkta skatter är sådana skatter, som utgår på förvärv av inkomst eller av förmögenhet samt på innehav av förmögenhet. Hit hör således de statliga och kommunala inkomstskatterna, arvsskatten och gåvoskatten samt den statliga förmögenhetsskatten. Indirekta skatter är däremot sådana skatter, som utgår på omsättning eller innehav av varor och liknande. Hit hör alltså den allmänna varuskatten, punktskatterna och tullarna. De kallas indirekta, då det i regel förutsättes att de kan övervältras på de slutliga konsumenterna."

⁶⁰ Se även Sonnerby 2010 s. 58 och 59.

⁶¹ Se Ståhl 1996 s. 60. I en annan avhandling i ämnet inkomstskatterätt, Wenehed 2000, förbises dock art. 94 FEG [numera art. 115 FEUF] när enbart art. 90-93 FEG [numera art. 110-113 FEUF] nämns på s. 112 ang. "harmoniseringen av direkta skatter inom EU".

De båda primärrättsliga regler som är av intresse i detta arbete är sålunda i första hand art. 113 FEUF och 115 FEUF. Emellertid berörs från primärrätten även de allmänna bestämmelserna om de s.k. fyra friheterna för rörligheten mellan EU-länderna av varor, tjänster, personer och kapital och om etableringsfriheten för EU:s medborgare i medlemsländerna.⁶²

1.2.2 Primärrätten och mervärdesskatt respektive inkomstskatt

1.2.2.1 Primärrätten uppställer ett harmoniseringskrav för EU-ländernas nationella lagstiftningar om moms och andra indirekta skatter

EU:s kompetens beträffande mervärdesskatten härleds ur art. 113 FEUF [art. 93 FEG (f.d. art. 99)].⁶³ Genom art. 113 FEUF uppställer den EU-rättsliga primärrätten ett *harmoniseringskrav* för lagstiftning inom EU om moms och andra indirekta skatter, för att säkerställa funktionerna med den inre marknad inom EU som enligt FEU gäller sedan 1993 (Maastrichtfördraget).⁶⁴ Neutralitet utgör en central målsättning för moms i EU-rättens mening såtillvida att mervärdesbeskattning ska ske utan konkurrensnedvridning. Det följer av art. 113 FEUF som lyder:

”Rådet ska enhälligt i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande och efter att ha hört Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén anta bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen om omsätt-

⁶² De fyra friheterna återfinns i nyss nämnda art. 28 FEUF [art. 23 FEG (f.d. art. 9)], varor; samt i art. 56 FEUF [art. 49 FEG (f.d. art. 59)], tjänster; i art. 45 FEUF [art. 39 FEG (f.d. art. 48)], personer; och i art. 63 FEUF [art. 56 FEG (f.d. art. 73 b)], kapital. Principen om fri etablering för EU:s medborgare i medlemsländerna finns i art. 49 FEUF [art. 43 FEG (f.d. art. 52)]. Jag noterar att vad som avses med bolag enligt civil- eller handelslagstiftningen ska likställas med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna, enligt art. 54 FEUF [art. 48 FEG (f.d. 58)]. Se i sistnämnda hänseende även Wenehed 2000 s. 115. Se också t.ex. EU-målet C-212/97 (Centros), pkt 39, där det bl.a. anges ang. f.d. art. 52 [numera art. 49 FEUF] och f.d. art. 58 [numera art. 54 FEUF] att dessa bestämmelser hindrar en medlemsstat att vägra att registrera en filial till ett bolag bildat enligt lagstiftningen i annan medlemsstat.

⁶³ Se Ståhl m.fl. 2011 s. 201.

⁶⁴ Se även prop. 1994/95:19 Del 1 s. 139.

ningskatter, punktskatter och andra indirekta skatter eller avgifter, i den mån en sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar och för att undvika snedvridning av konkurrensen”.

I förhållande till föregångaren art. 93 FEG har en förändring skett genom art. 113 FEUF. Art. 93 FEG avslutades med orden ”inom den tid som anges i artikel 14”. Art. 113 FEUF avslutas i stället med orden ”och för att undvika snedvridning av konkurrensen”. Art. 14 FEG (f.d. art. 7 a) återfinns numera i art. 26 FEUF, och där anges principerna för den inre marknaden. Lissabonfördraget, med FEUF som har ersatt FEG, har inte medfört någon större förändring på skatteområdet, förutom i ett par fall. Ett är den beskrivna förändringen i art. 113 FEUF jämförd med art. 93 FEG. Den kan möjligen ha inneburit en materiell förändring.⁶⁵ Genom art. 113 FEUF har i vart fall klarlagts att det primärrättsliga harmoniseringskravet för EU-ländernas nationella lagstiftningar om moms (och andra indirekta skatter) är förenat med ett konkurrensneutralitetskrav.

1.2.2.2 Primärrätten anger att harmonisering av medlemsländernas nationella lagstiftningar om inkomstskatt ska ske genom tillnärmning

När det gäller harmonisering av den direkta beskattningen (direkt skatt), t.ex. inkomstskatt, regleras den inte i en särskild art. i FEUF. I stället styrs, som nämnts, den harmoniseringen av den allmänna harmoniseringsregeln i art. 115 FEUF [art. 94 FEG (f.d. art. 100)], som lyder:

”Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 114 ska rådet enhälligt i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande och efter att ha hört Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén utfärda direktiv om tillnärmning av sådana lagar och andra författningar i medlemsstaterna som direkt inverkar på den inre marknads upprättande eller funktion”.⁶⁶

⁶⁵ Se Terra och Kajus 2010 s. 5 och 6, där de beskriver förändringen i fråga i art. 113 FEUF jämförd med föregångaren art. 93 FEG som ett exempel på att Lissabonfördraget i vissa avseenden kan ha föranlett en materiell förändring av primärrätten – ”[a]nother possibly substantive change” (eng.).

⁶⁶ Art. 115 FEUF hänvisar till Art. 114 FEUF, som också stipulerar tillnärmning. En läsning av Art. 115 i förhållande till pkt 1 och 2 i Art. 114 leder till slutsatsen att principen om tillnärmning i Art. 115 FEUF omfattar skatt.

Medan art. 113 FEUF talar om att "anta bestämmelser" på området indirekta skatter, vilket öppnar för olika rättsakter såsom förordningar och direktiv, anger art. 115 FEUF att tillnärmning ska ske genom att direktiv utfärdas. På området direkt skatt är således EU:s institutioner i princip hänvisade till att använda direktiv för harmonisering genom tillnärmning.⁶⁷

1.2.2.3 De svenska reglerna om näringsverksamhetsbegreppet utgör icke harmoniserade inkomstskatteregler

De direktiv som rådet har utfärdat på inkomstskatteområdet är följande: fusionsdirektivet (2009/133/EG) [tidigare fusionsdirektivet (90/434/EEG)]; moder-dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG); direktivet om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar (2003/48/EG), för privatpersoner (sparandedirektivet); och direktivet om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater (2003/49/EG).⁶⁸

Sparandedirektivet är implementerat i lagen (2001:1227) om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter, LSK, och de övriga i IL. EU har inte utfärdat något direktiv om inkomstskatt för vilka företagare som är skattesubjekt. Kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML till näringsverksamhet i IL avser därmed EU-rättsligt icke harmoniserade inkomstskatteregler.

Även om en viss inkomstskattefråga inte är harmoniserad, anser EU-domstolen att EU-länderna alltid är skyldiga att iaktta primärrätten och t.ex. de fyra friheterna för rörligheten mellan medlemsländerna av varor,

⁶⁷ Se Ståhl 1996 s. 60 och 61, där hon också noterar att Rådet eventuellt skulle kunna hänvisa till art. 235 i Romfördraget [numera art. 352.1 FEUF (art. 308 FEG)] ang. fördragsutfyllnad, för att använda förordningsformen i visst fall av harmonisering av den direkta beskattningen. Om det är nödvändigt för att nå något mål enligt fördragen, och de inte ger de nödvändiga befogenheterna, ska nämligen enligt art. 352.1 FEUF Rådet med enhällighet, på förslag av EU-kommissionen (och efter Europaparlamentets godkännande), anta lämpliga regler.

⁶⁸ Se EU:s hemsida www.europa.eu. Fusionsdirektivet (90/434/EEG) hade på ett väsentligt sätt ändrats flera gånger. För att skapa klarhet och överskådlighet upphävdes det och kodifierades i stället genom rådets direktiv 2009/133/EG – se första st. i ingressen till direktivet. "Materiellt sett innebär 2009 års direktiv inga förändringar i förhållande till det tidigare direktivet", vilket noteras i Ståhl 2010 s. 1002-1003. När jag nämner fusionsdirektivet i samband med t.ex. litteraturreferenser är det fråga om det tidigare fusionsdirektivet (90/434/EEG), men någon skillnad ska sålunda inte föreligga i förhållande till nya fusionsdirektivet (2009/133/EG).

tjänster, personer och kapital samt etableringsfriheten för EU:s medborgare i medlemsländerna.⁶⁹ På momsområdet har Sverige som EU-land tilldelat EU:s institutioner kompetens och begränsat Sveriges Riksdags kompetens på området. En debatt har pågått om kompetensen – i motsats till EU-domstolens uppfattning – finns kvar hos Sveriges Riksdag för inkomstskatt, när EU-direktiv inte utfärdats i viss inkomstskatterättslig fråga. Högsta förvaltningsdomstolen, HFD (före detta Regeringsrätten),⁷⁰ har dock följt EU-domstolens linje och i flera fall beaktat primärrätten och de fyra friheterna eller etableringsfriheten, trots att de inkomstskatterättsliga frågorna inte omfattades av en sekundärrättslig rättsakt från EU.⁷¹ Det är i linje med att EU-kommissionen har ansett att avlägsnandet av hinder för den fria rörligheten är exempel på områden omfattade av en exklusiv kompetens för EU.⁷² Frågan har inte ställts på sin spets ännu om EU-domstolen likt en författningsdomstol skulle ha kompetens att skapa kompetens utan tilldelning från ett EU-lands lagstiftande församling. I förarbetena till EU-lagen framhålls ”att gemenskapen inte äger kompetens att själv tilldela sig ytterligare kompetens, s.k. kompetenskompetens”.⁷³ Olika uppfattningar finns i den skatterättsliga litteraturen huruvida EU-domstolen har det.⁷⁴

Nämnda frågeställning om EU-domstolens kompetenskompetens är dock inte av närmare intresse i detta arbete. Huvudfrågan A behandlar huruvida kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML till ett näringsverksamhetsbegrepp i IL är EU-konform momsmissigt sett. Det är inte uteslutet bara för att begreppet näringsverksamhet i IL inte är harmoniserat inkomstskatterättsligt sett, och undersökningen av om kopplingen till det begreppet är

⁶⁹ Se bl.a. EU-målen 270/83 (avoir fiscal), C-279/93 (Schumacker) och C-118/96 (Safir). Se även Wenehed 2000 s. 112 och 113.

⁷⁰ Se lag (2010:1398) om ändring i lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar.

⁷¹ Se RÅ 2000 ref. 17, RÅ 2000 ref. 38, RÅ 2000 ref. 47 (I. och II.) och RÅ 2002 not. 210. I RÅ 2000 ref. 17 inhämtade HFD förhandsavgörande från EU-domstolen: EU-målet C-200/98 (X AB och Y AB). I RÅ 2002 not. 210 inhämtade HFD förhandsavgörande från EU-domstolen: EU-målet C-436/00 (X och Y). [OBS! I 2002 års mål anger RÅ felaktigt C-36/00 i stället för C-436/00]

⁷² Se prop. 1994/95:19 Del 1 s. 473.

⁷³ Se prop. 1994/95:19 Del 1 s. 471.

⁷⁴ Se Pelin 1995 s. 26 och 27, Mutén 2002 s. 561-573, Tjernberg 2003 s. 230 och 231, Pelin 2004 s. 503-511, Allgårdh m.fl. 1993 s. 84, Pelin 1997 s. 221, Ståhl m.fl. 2011 s. 308 och 309, Fritz m.fl. 2001 s. 237 och Alhager 2001 s. 86.

konform med beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet innebär en prövning i förhållande till EU-rätten på momsområdet.

1.2.2.4 Direktiv om inkomstskatt som kan vara av intresse i samband med undersökningen av begreppet verksamhet

Den sekundärrättsliga rättsakt från EU om inkomstskatt som kan vara av intresse för analysen i detta arbete är fusionsdirektivet. Det kan nämligen – till skillnad från övriga inkomstskatterättsliga direktiv – vara av intresse för subjektfrågan,⁷⁵ närmare bestämt fråga B om verksamhetsbegreppet. Fråga B påverkar, som nämnts, också bifrågorna D och E. Den fakultativa regeln art. 19 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 5.8 i sjätte direktivet] om undantag från leverans av varor för överföring till annan av samtliga tillgångar eller del därav motsvaras i ML närmast av 3 kap. 25 §, som stipulerar undantag från skatteplikt för omsättning av tillgångar i samband med överlåtelse av verksamhet, fusion eller liknande.

⁷⁵ Sparandedirektivet berör privatpersoner och saknar intresse i detta arbete. En privatperson kan, som nämnts, inte vara beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Direktivet om räntor och royalties mellan närstående bolag i olika medlemsstater kan ha intresse för objektsfrågan. Moderdotterbolagsdirektivet saknar också intresse här, då moms inte koncernredovisas. Medlemmar i s.k. mervärdesskattegrupp kan ansöka om att ses som en enda beskattningsbar person. Sådana regler infördes den 1 juli 1998 i 6 a kap. ML, men baseras på den fakultativa regeln art. 11 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 4.4 andra och tredje st. i sjätte direktivet]. Huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet anger *den* ang. beskattningsbar person; det spelar ingen roll om bolag är moder- och dotterbolag – de bedöms var för sig ang. om de är beskattningsbar person enligt huvudregeln. För övrigt var svensk moms förenlig med EU-rätten redan innan EU-inträdet 1995, ang. att moms inte koncernredovisas. I förhandsbeskedet RÅ 1989 ref. 86 angav HFD att belopp benämnt koncernbidrag kan utgöra vederlag (omsättning), om det faktiskt utgör ersättning för motprestation från mottagande koncernbolag (jämför 2 kap. 1 § första st. 1 och tredje st. 1 ML; art. 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet). Koncernbidrag enligt IL är enbart resultatutjämnande. De motsvarar inte en utgift för givaren för att förvärva eller bibehålla inkomster (se 16 kap. 1 § första st. första men. och 35 kap. 1 § andra st. IL).

1.2.2.5 Ingående moms fordran på staten – avgörande skillnad mellan moms och inkomstskatt

Reciprocitetsprincipen har också betydelse för inkomstskatteområdet. En inkomstskattemässigt avdragsgill kostnad resulterar normalt i en skattepliktig intäkt hos en annan skattskyldig (reciprocitetsprincipen).⁷⁶ Reciprocitetsprincipen kan anses vara starkare på momsområdet än inkomstskatteområdet.⁷⁷ Det kommer till direkt uttryck i att art. 167 i mervärdesskattedirektivet, som nämnts, anger att avdragsrätten för ingående moms hos köparen uppkommer i tiden när motsvarande utgående moms blir utkrävbar för staten gentemot säljaren.⁷⁸ Den klara distinktionen, avgörande skillnaden, mellan moms och inkomstskatt består i stället i att momsavdrag sker med rätt för företagaren att lyfta skatten från sin kostnads massa och övervältra den vidare på nästa företag i förädlingskedjan – så att säga med slutdestination en konsument som skattebärare.⁷⁹

Den som bedöms som företagare inkomstskattemässigt sett är både betalare och bärare av inkomstskatten. Till skillnad från momsreglerna ger inte inkomstskattereglerna företagaren en avlastning så att denne får en fordran mot staten att lyfta av från sin kostnads massa motsvarande skatten som i sin tur betalas till staten av leverantörer till dennes verksamhet. Det är den avgörande skillnaden mellan ML och IL. Resultatet av en näringsverksamhet beräknas på så sätt att kostnaderna i form av utgifter som berättigar till omedelbart avdrag och avskrivningar och värdeminskningsavdrag på investeringar som aktiveras dras från intäktsposterna.⁸⁰ Om resultatet är en vinst, beskattas den som inkomst av näringsverksamhet. Är resultatet underskott gäller i princip att det *rullas* till nästa beskattningsår, och utnyttjas genom att dras av mot intäkter i

⁷⁶ Se Pelin och Elwing s. 94.

⁷⁷ Se även Norberg 1993 s. 448, där denne redan före Sveriges EU-inträde framhöll att kravet på reciprocitet är starkare vid mervärdesbeskattningen än på andra beskattningsområden. Innebörden i inkomstbeskattningen av begreppet reciprocitet utvecklas t.ex. i Kellgren 2005 s. 169ff.

⁷⁸ Tidigare art. 17.1 i sjätte direktivet.

⁷⁹ Se Ramsdahl Jensen 2003 s. 261, där han anger att "*den endelige forbruger gennem overvæltring af afgiften bliver det faktiske skattesubjekt*" – dvs. momsen övervältras på konsumenten som därmed faktiskt blir skattebäraren.

⁸⁰ Se 14 kap. 2 § andra st. första men. och 21 § första st. samt 16 kap. 1 § IL.

näringsverksamheten det året.⁸¹ Kostnader i inkomstslaget näringsverksamhet föranleder aldrig att företaget i fråga har någon fordran mot staten likt den fordran på att få ut eller tillgodoräkna sig ingående moms som den avdrags- eller återbetalningsberättigade har enligt ML. Denna avgörande skillnad mellan ML och IL innebär också att IL inte kan anses grunda en otillåten konkurrerande moms enligt art. 401 i mervärdesskattedirektivet.⁸² Det är således förenligt med EU-rätten att ML innehåller hänvisningar till den nationella svenska inkomstskatterätten och IL för begreppsbestämningar, t.ex. såsom kopplingen från 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. IL för bestämningen av yrkesmässig verksamhet.

1.2.2.6 Andra sekundärrättsliga rättsakter än inkomstskatterättsliga eller mervärdesskatterättsliga som kan vara av intresse för huvudfrågan A

EG-förordningen 1408/71 om social trygghet, som – med tillämpning från och med den 1 maj 2010 – har ersatts av förordning (EG) nr 883/2004, berörs vid behandlingen av självständighetskriteriet i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Enligt direktivets art. 10 avgränsar det kriteriet beskattningsbar person mot anställningsförhållanden. Av intresse för kopplingen från 4 kap. 1 § 1 ML till begreppet näringsverksamhet i IL är begränsningen av inkomstbeskattningen till, som nämnts, inkomstslagen tjänst, kapital och näringsverksamhet. Det gäller inte bara i förhållande till bestämmelsen i fråga i mervärdesskattedirektivet. Avgränsningen av näringsverksamhet mot inkomstslaget tjänst vad gäller anställningsförhållanden är av intresse i förhållande till nämnda förordning, då inkomstslagen näringsverksamhet och tjänst i IL är prejudiciell för näringsverksamhet respektive inkomst av tjänst enligt den svenska socialavgiftslagen (2000:980), SAL, som ska tolkas utifrån förordningen. Då ämnet är moms, ges inte cirkulationsdirektivet för punktskatter (92/112/EEG), vilket för övrigt med tillämpning från och

⁸¹ Se 14 kap. 22 § tredje st. och 40 kap. 2 § IL.

⁸² Jämför att det har konstaterats i förhandsbeskeden RÅ 1999 ref. 8 och RÅ 2000 not. 59 att den svenska reklamskatten inte kan anses utgöra någon konkurrerande moms enligt art. 33 i sjätte direktivet [numera art. 401 i mervärdesskattedirektivet], då den punktskatten saknar huvuddragen för mervärdesskatt enligt EU-rätten. Därvid anges bl.a. "att reklamskatten inte utgår på mervärdet eftersom någon generell avdragsrätt inte föreligger för erlagd skatt". Se även Olsson 2001 s. 123 och 124.

med den 1 april 2010 har ersatts av det s.k. punktskattedirektivet (2008/118/EG), någon särskild behandling i detta arbete.

1.2.3 Huvudregeln för beskattningsbar person i mervärdesskattedirektivet måste införlivas i den svenska mervärdesskattelagstiftningen

Sverige har – liksom alla andra medlemsländer – kvar sin skattesuveränitet på momsområdet.⁸³ Medlemsländerna är stater med skattesuveränitet som konkurrerar om beskattningsrätten till omsättningarna inom EU.⁸⁴ Enligt art. 288 tredje st. FEUF [art. 249 tredje st. FEG (f.d. art. 189 tredje st.)] har dock Sverige som medlemsland i EU enbart fått bestämma form och tillvägagångssätt för *genomförandet* i ML av mervärdesskattedirektivet som en s.k. bindande rättsakt.⁸⁵ Genom sin EU-anslutning 1995 tilldelade nämligen Sverige – med stöd i Regeringsformen (SFS 1974:152, RF) – i princip kompetensen på momsområdet till EU:s institutioner.⁸⁶ Sverige saknar kompetens beträffande *innehållet* i de regler i mervärdesskattedirektivet som ska genomföras (implementeras/införlivas) i ML. Sverige har bara kvar kompetensen beträffande vad för *slags* åtgärder – *form och tillvägagångssätt* – att använda för implementeringen.⁸⁷ Den kompetensen tillfaller för övrigt närmare bestämt ”de nationella myndigheterna” hos medlemsländerna.⁸⁸

⁸³ Se Prechal 2005 s. 73. Se även Bogdan 2008 s. 86, där han talar om en isolationsprincip och att offentligrättsliga krav, t.ex. statens fordran på skatt, i huvudsak behandlar förhållandet mellan staten och enskilda i aktuell stat.

⁸⁴ Så ung. uttryckte Stephen Bill det i sitt föredrag som hölls vid ett seminarium 2009-01-23 benämnt EU-kommissionens tankar om momsen framöver – seminarium hos Institutet för Mervärdesskatterättslig Forskning i Stockholm [Stephen Bill, kabinetschefen hos dåvarande skattekommissionären László Kovács].

⁸⁵ Se Prechal 2005 s. 4, 31, 32, 180 och 219, van Doesum 2009 s. 19, Alhager 2001 s. 92 och 94, Sonnerby 2010 s. 63, Bernitz 2010 s. 66, Ståhl m.fl. 2011 s. 25 och 26 och Fritz m.fl. 2001 s. 23 samt prop. 1994/95:19 Del 1 s. 525 och 526.

⁸⁶ Se 10 kap. 6 § första st. första men. RF, som lyder: ”Inom ramen för samarbetet i Europeiska unionen kan riksdagen överlåta beslutanderätt som inte rör principerna för statsskicket”. Genom SFS 2010:1408 överfört från 10 kap. 5 § första st. första men. RF.

⁸⁷ Se Prechal 2005 s. 73.

⁸⁸ Se art. 288 tredje st. FEUF. Se även Prechal 2005 s. 74.

På samma sätt som tidigare gällde beträffande föregångarna första och sjätte direktiven är mervärdesskattedirektivet – som just ett direktiv – en rättsakt från EU som enligt art. 288 tredje st. FEUF är bindande för Sverige som medlemsstat i EU att genomföra i ML, med avseende på det resultat som ska uppnås med det direktivet. Art. 288 tredje st. FEUF lyder:

”Ett direktiv ska med avseende på det resultat som ska uppnås vara bindande för varje medlemsstat till vilken det är riktat, men ska överlåta åt de nationella myndigheterna att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet.”

Huvudregeln för bestämningen av skattesubjektet i mervärdesskattedirektivet, art. 9.1 första st., är, som nämnts, en obligatorisk regel i direktivet och ska implementeras i ML. Om huvudregeln hade varit fakultativ, hade Sverige fått välja att implementera den i ML. Då hade inte ens avstående från möjligheten utgjort överträdelse av direktivet.⁸⁹ Sverige fick enligt anslutningsfördraget med EU behålla vissa särregler i ML. De gällde dock *skatteobjektet*, nämligen vissa fall av undantag från skatteplikt för omsättning respektive skattesatser,⁹⁰ och berör inte heller i övrigt frågorna i detta arbete.

För övrigt noterar jag för sammanhanget att mervärdesskattedirektivet också har tillförts omsättningslandsdirektivet för tjänster (2008/8/EG).⁹¹ Rådets direktiv 2008/9/EG om återbetalning av moms till beskattningsbara personer etablerade i annat EU-land än återbetalande EU-land är dock ett separat direktiv, liksom föregångaren åttonde direktivet (79/1072/EEG). Detsamma gäller rådets trettonde direktiv 86/560/EEG om återbetalning av moms till skattskyldiga personer etablerade på platser utanför EU. De flesta rättsakter från EU om moms är direktiv. Därför kan nämnas att utöver EU:s genomförandeförordning av den 15 mars 2011, om fastställande av vissa tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattedirektivet, finns också EU:s förordning om skatteadministrativt samarbete på området: Rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7

⁸⁹ Se s. 20 i van Doesum 2009, där han anger att en fakultativ direktivbestämmelse kan kallas en kan-bestämmelse (nl., ”*kan-bepaling*”).

⁹⁰ Se prop. 1994/95:19 Del 1 s. 142 och 143. Se även art. 380 och pkt 1, 2, 9 och 10 i bilaga X i mervärdesskattedirektivet.

⁹¹ Se art. 43-59b, 192a och 196 i mervärdesskattedirektivet.

oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri.⁹²

1.2.4 Svensk tradition – upphov till regelkonkurrens mellan mervärdesskattelagen och mervärdesskattedirektivet

Sverige saknar, som nämnts, kompetens beträffande *innehållet* i de regler i mervärdesskattedirektivet som ska implementeras i ML. Det som kan skapa regelkonkurrens mellan ML och mervärdesskattedirektivet beträffande resultatet av införlivandet av huvudregeln för bestämningen av skattesubjektet enligt direktivet, art. 9.1 första st., i ML är att 4 kap. 1 § 1 för bestämningen av yrkesmässig verksamhet kopplar till icke harmoniserade regler om näringsverksamhet i IL. Det har varit tradition i svensk lagstiftning på området indirekt skatt med anknytningar till den direkta beskattningen.⁹³ För bestämmandet av vem som har yrkesmässig verksamhet gjordes, som nämnts, redan från början i GML kopplingen till inkomstskatterättens begreppsvärld och inkomstslagen rörelse och jordbruksfastighet i KL. När ML ersatte GML upphävdes den generella kopplingen från mervärdesskatterätten till inkomstskatterätten för bestämning av begrepp, genom att 75 § GML upphörde.⁹⁴ Idag finns sådana kopplingar från ML till IL bara i vissa fall, t.ex. i ifrågavarande 4 kap. 1 § 1.

1.2.5 EU-rättens företräde, fördragsbrott och sanktioner

Ett fördragsbrott kan gälla brott mot EU:s primärrätt, men även brott mot EU:s sekundärrätt såsom direktiv.⁹⁵ Om 4 kap. 1 § ML ger ett urval av skattesubjekt som inte ger det med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedi-

⁹² Ersätter den 1 januari 2012 förordning (EG) nr 1798/2003.

⁹³ I prop. 1994/95:54 (Ny lag om skatt på energi, m.m.) s. 81 och 82 framgår att t.ex. motivet till att, med ML som förebild, koppla yrkesmässighetsbegreppet i lagen (1994:1776) om skatt på energi till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp enbart var att behålla traditionen med att just knyta den indirekta beskattningen till den direkta.

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

⁹⁵ Se Alhager 2001 s. 101.

rektivet avsedda resultatet, föreligger regelkonkurrens och överträdelse i förhållande till art. 288 tredje st. FEUF.

Av domskälen i EU-målet 6-64 (Costa) framgår att "[g]emenskapsrättens företräde" framför nationell rätt bekräftas genom art. 189 (numera art. 288 FEUF). Principen om att EU-rätten har företräde framför nationell rätt har konstant bekräftats av EU-domstolen efter "Costa"-målet, och gäller både primärrättsligt och sekundärrättsligt.⁹⁶ Genom den principen ska olika tolkning och tillämpning av EU-rätten i de olika medlemsstaterna förhindras.⁹⁷ Om huvudregeln om beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet inte skulle anses vara korrekt implementerad i ML, genom 4 kap. 1 § 1 och 2, har vissa remedier utvecklats av EU-domstolen. De består i tre verktyg, nämligen:

- principen om direkt effekt;
- principen om direktivkonform tolkning; och
- principen om statens skadeståndsskyldighet vid överträdelse av EU-rätten.⁹⁸

Utifrån principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt har EU-domstolen utvecklat principerna om direkt effekt respektive EU-konform (direktivkonform) tolkning.⁹⁹ På grund av att ett direktiv är en rättsakt som – i motsats till en förordning – inte är direkt tillämpligt i EU-länderna, måste det implementeras i t.ex. det svenska rättssystemet för att få fullt genomslag i det. Vid bristande införlivande i ML av en regel i mervärdesskattedirektivet med avseende på det avsedda resultatet med regeln kan enskilda fysiska och juridiska personer inför nationella myndigheter och domstolar åberopa direktivbestämmelsens direkta effekt, under vissa villkor.¹⁰⁰ För att direktivbestämmelsen ska ha direkt effekt är villkoren att den är klar, precis (entydig) och ovillkorlig.¹⁰¹ Även

⁹⁶ Se Prechal 2005 s. 94, där hon noterar detta ang. "*the supremacy of Community law over national law*" (eng.).

⁹⁷ Se Sonnerby 2010 s. 60.

⁹⁸ Se Prechal 2005 s. 180.

⁹⁹ Se Sonnerby 2010 s. 61.

¹⁰⁰ Se Alhager 2001 s. 92 och 93.

¹⁰¹ Se A Terra och Kajus 2010 s. 129, Bernitz 2010 s. 74, Sonnerby 2010 s. 63 och Ståhl 1996 s. 68. Se även Alhager 2001 s. 94 samt i prop. 1994/95:19 Del 1 s. 486, där det anges med hänvisning till EU-målet 26/62 (van Gend en Loos) att det krävs för direkt effekt att regeln är "ovillkorlig, entydig och fullständig" samt Moëll 1996 s. 197, där hon hänvisar till

om principen om direktivens direkta effekt och principen om EU-rättens företrädare framför nationell rätt ofta går hand i hand, är de två separata begrepp.¹⁰²

Att direktiven inte är direkt tillämpliga i medlemsstaternas rättssystem förändrar inte att direktiven som bindande rättsakter *är* en integrerad del av gällande rätt i medlemsländernas rättssystem. Det är själva grunden för att EU-domstolen utifrån EU-målen 26/62 (van Gend en Loos) och 6-64 (Costa) från 1963 och 1964 har utvecklat konceptet med att direktiven kan ha s.k. direkt effekt.¹⁰³ Genom van "Gend en Loos"-målet skapades likt "*the 'big bang'*" en rättslig gemenskap (eng., "*a legal Community*"), en grundregel om direkt tillämplighet av gemenskapsrätten (numera EU-rätten); regler baserade på fördragen *härrör från en oberoende källa* (eng., "*flows from an independent source*").¹⁰⁴ Genom målet 9/70 (Grad) utvidgade sedan EU-domstolen 1970 dess principer om direkt tillämplighet till sekundärrätten och beslut, vilket 1974 bekräftades gälla också för direktiv enligt EU-målet 41/74 (van Duyn).¹⁰⁵ I enlighet med pkt 5 i "Grad"-målet skulle det försvaga principen om effektivitet (fr., *l'effet utile*) med en bindande rättsakt som ålägger medlemsstaterna att agera på ett visst sätt om den inte kunde åberopas av den enskilde.¹⁰⁶ Retrospektivt kan "Grad"-målet anses ha avgjort frågan om direktivens direkta effekt positivt.¹⁰⁷ Principen om att direktiv kan ha direkt effekt i fall av bristande implementering framgår inte direkt av fördragen, men har sålunda sitt ursprung i EG-fördraget [numera FEUF].¹⁰⁸

Frågan om direkt effekt föreligger bedöms individuellt för varje enskild regel i ett direktiv. För mervärdesskattedirektivet har många, men

"van Gend en Loos"-målet och anger att EU-domstolen har slagit "fast att en rättsregel måste vara klar, otvetydig och ovillkorlig samt ägnad att vara riktad till enskilda för att den ska kunna ha direkt effekt så att enskilda kan stödja sig därpå och också få rättigheter därur".

¹⁰² Se Prechal 2005 s. 94.

¹⁰³ Se Prechal 2005 s. 92, 93 och 218 samt även s. 16, där hon konkluderar detta utifrån EU-målen 26/62 (van Gend en Loos) och 6-64 (Costa). Se även Terra och Kajus 2010 s. 129.

¹⁰⁴ Se Terra och Kajus 2010 s. 129 och 130. Se även Alhager 2001 s. 93.

¹⁰⁵ Se Alhager 2001 s. 94 och Terra och Kajus 2010 s. 132 och 133.

¹⁰⁶ Se Terra och Kajus 2010 s. 133.

¹⁰⁷ Se Prechal 2005 s. 217.

¹⁰⁸ Se även Alhager 2001 s. 93.

inte alla, art. tillagts direkt effekt av EU-domstolen.¹⁰⁹ EU-målet 8/81 (Becker) från 1982 var det första fallet om mervärdesskatt som klart illustrerar direktivens direkta effekt.¹¹⁰ Av intresse för huvudfrågan A är att huvudregeln för beskattningsbar person, art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, har direkt effekt. Det framgår av t.ex. förhandsbeskedet RÅ 2010 ref. 54,¹¹¹ och även av SKV:s tillämpning. I ett ställningstagande av 2004-12-14 anger SKV, och hänvisar till ett par kammarrättsdomar, att svenska domstolar anser att art. 4.1 i sjätte direktivet [numera art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet] har s.k. direkt effekt, och att direktivbestämmelsen därmed har företräde före 4 kap. 1 § ML.¹¹² SKV godtar att direkt effekt inte kan tillämpas om det inte är till fördel för den enskilde.

Bifråga D angående huruvida 8 kap. 3 § första st. ML är konform med bestämningen av avdragsrättens *inträde* enligt EU-målet 268/83 (Rompelman), innebär att regler i ML prövas mot av EU-domstolen uttryckt gällande rätt enligt EU-målet (*acte éclairé*). Eftersom en i princip generell avdragsrätt är en av principerna i art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet för moms enligt EU-rätten, verkar det rimligt att huvudregeln för avdragsrättens räckvidd och inträde i art. 168 a) [tidigare art. 17.2 a i sjätte direktivet] också har *direkt effekt*. Att så är fallet bekräftas bl.a. av följande mål.¹¹³ I pkt 36 i EU-målet C-62/93 (BP Soupergaz) anges bl.a. att "artikel 17.1-17.2 i sjätte direktivet" – numera art. 167 och 168 i mervärdesskattedirektivet – "tillerkänner den enskilde rättigheter som kan åberopas vid en nationell domstol",¹¹⁴ och att det skulle motverka momsens neutralitetsprincip om förvägrad avdragsrätt finge leda till dubbel beskattning.¹¹⁵ I målet C-62/00 (Marks & Spencer) fastslår EU-domstolen

¹⁰⁹ Se Ståhl m.fl. 2011 s. 35.

¹¹⁰ Se Terra och Kajus 2010 s. 133.

¹¹¹ Se Kristoffersson 2010 (2) s. 790.

¹¹² Se SKV:s ställningstagande 2004-12-14 (dnr 130 645783-04/III).

¹¹³ Se Westberg 2009 s. 30, där han listar mervärdesskatterättsliga mål om direkt effekt och som bl.a. omfattar redan nämnda EU-målen "Grad" (9/70) och "Becker" (8/81). Se även Alhager och Hiort af Ornäs 2009 s. 33-35.

¹¹⁴ Se även pkt 18, 32 och 34 i "BP Soupergaz"-målet och pkt 35 i EU-målet C-150/99 (Stockholm Lindöpark).

¹¹⁵ Se EU-målet C-193/91 (Mohsche), pkt 8, 9, 15, 17, 18 och 19, samt pkt 8 och 10 i EU-målet 50/88 (Kühne), till vilka pkt:er hänvisning sker i "Mohsche"-målet pkt 8 och 9. I pkt 17 i "Mohsche"-målet hänvisas dessutom till EU-målet 8/81 (Becker).

vidare att om nationell rätt innebar att återbetalningsrätten enligt sjätte direktivet – numera mervärdesskattedirektivet – kunde berövas en beskattningsbar person retroaktivt, skulle det strida mot effektivitetsprincipen och rättssäkerhetsmässiga kravet på förutsebarhet.¹¹⁶

Om åtskillnaden mellan företagare och konsumenter utifrån 4 kap. 1 § ML inte är förenlig med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet innehållsmässigt sett, kan ett konstaterande om fördragsbrott från Sveriges sida föranleda skadeståndsanspråk från enskilda gentemot staten. Det följer av pkt 37-41 i EU-domstolens förenade mål 6 och 9/90 (Francovich och Bonifaci). Där slog EU-domstolen fast att om en medlemsstat överträder gemenskapsrätten föreligger en principiell skadeståndsskyldighet för staten gentemot den enskilde, förutsatt att följande villkor uppfylls. Fråga ska vara om att t.ex. ett direktiv tilldelar enskilda rättigheter, att dessa rättigheter kan utläsas ur direktivets bestämmelser och att ett orsakssamband föreligger mellan medlemsstatens överträdelse och skadan som den enskilde lidit.¹¹⁷ Om Sverige gör sig skyldig till fördragsbrott, följer av förarbetena till anslutningslagen att Sverige förenar sig med EU-domstolens uppfattning att Sverige som medlemsland är ”skyldig att vidta nödvändiga åtgärder för att den rättsstridiga situationen ska upphöra”.¹¹⁸ Det är i linje med att mervärdesskattedirektivet är en av EU:s bindande rättsakter och att Sverige, som medlemsstat i EU, i enlighet med den s.k. solidaritetsprincipen eller lojalitetsprincipen i art. 4.3 FEU och art. 291.1 FEUF [art. 10 FEG (f.d. art. 5)], ska vidta alla lagstiftningsåtgärder nödvändiga för att genomföra mervärdesskattedirektivet i ML.¹¹⁹ Solidaritets- eller lojalitetsprincipen lägger till – utöver att direktivets bindande rättsverkan innebär krav på att ett direktiv *är* implementerat – att det också ska vara implementerat *korrekt* och i tid.¹²⁰ Solidaritets- eller lojalitetsprincipen i art. 10 FEG (f.d. art. 5) har överförts till art. 4.3 FEU, som anger att principen gäller fullgörande av

¹¹⁶ Se pkt 46 och 47 och även pkt 27, 33, 38 och 40 i ”Marks & Spencer”-målet samt även pkt 29 i EU-målet C-430/04 (Feuerbestattungsverein), där hänvisning sker till pkt 27 i ”Marks & Spencer”-målet.

¹¹⁷ Se även Terra och Kajus 2010 s. 141 och 155, Rendahl 2009 s. 44 och 45 och prop. 1994/95:19 Del 1 s. 488.

¹¹⁸ Se prop. 1994/95:19 Del 1 s. 482 och även s. 487 och 488.

¹¹⁹ Se Prechal 2005 s. 180, Alhager och Hiort af Ornäs 2009 s. 16, Alhager 2001 s. 94, Sonnerby 2010 s. 63, Rendahl 2009 s. 39, Bernitz 2010 s. 67 och Stensgaard 2004 s. 25.

¹²⁰ Se Prechal 2005 s. 17 och 219.

uppgifter enligt *fördragen*, dvs. både FEU och FEUF.¹²¹ Emellertid framgår den också direkt av FEUF, där art. 291.1 anger att "[m]edlemsstaterna ska vidta alla nationella lagstiftningsåtgärder som är nödvändiga för att genomföra unionens rättsligt bindande akter." Det klargör tydligt att det åligger Sverige som medlem i EU att genomföra (implementera) den bindande rättsakten mervärdesskattedirektivet i ML. Solidaritets- eller lojalitetsprincipen kallas ibland samarbetsförpliktelsen. Den förpliktelsen och EU-kommissionens rätt enligt art. 337 FEUF [art. 284 FEG (f.d. art. 213)] att inhämta information, för att fullgöra sina uppgifter, innebär att Sverige också är skyldigt att samarbeta med EU-kommissionen.¹²²

En analys av huvudfrågan A har varit angelägen sedan Sveriges EU-inträde 1995 och intresset har ökat sedan EU-kommissionen den 26 juni 2008 inledde fördragsbrottsförfaranden mot Sverige om att 4 kap. 1 § och 4 kap. 8 § ML skulle innebära överträdelser av mervärdesskattedirektivet.¹²³ Det skedde med stöd i art. 258 FEUF [art. 226 FEG (f.d. art. 169)]. Fördragsbrottsförfarandena har hittills fått följande konsekvenser:

- Regeringen har 2008-10-09 avgivit svar till EU-kommissionen både beträffande 4 kap. 1 § ML,¹²⁴ och 4 kap. 8 § ML.¹²⁵ Vidare har en rapport – Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m. (Ds 2009:58) – överlämnats till regeringen i oktober 2009, där 4 kap. 1 och 8 §§ ML berörs. Emellertid har regeringen ännu inte lämnat något konkret lagförslag i den frågan till Sveriges Riksdag.

¹²¹ Se art. 1 tredje st. FEU, varav följer att unionen ska grundas på FEU och FEUF vilka gemensamt kallas *fördragen*.

¹²² Se Fritz m.fl. 2001 s. 148.

¹²³ Se 2008/2002 K(2008) 2794 (EU-kommissionens formella underrättelse den 26 juni 2008 om definitionen av ekonomisk verksamhet i 4 kap. 1 § ML) och 2007/2311 K(2008) 2803 (EU-kommissionens formella underrättelse den 26 juni 2008 om behandlingen av ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4 kap. 8 § ML). De formella underrättelserna inkom till Sveriges ständiga representation i Bryssel den 27 juni 2008.

¹²⁴ Se Fi2008/4218 (regeringens svar till EU-kommissionen ang. 4 kap. 1 § ML).

¹²⁵ Se Fi2008/4219 (regeringens svar till EU-kommissionen ang. 4 kap. 8 § ML).

- EU-kommissionen har ännu inte lämnat något motiverat yttrande på regeringens svar.¹²⁶ Ett motiverat yttrande skulle vara det andra steget i det beredande förfarande som pågår, och om regeringens svar eller åtgärder därefter är otillfredsställande kan EU-kommissionen välja att gå vidare med ett rättegångsförfarande och väcka talan i EU-domstolen (fördragsbrottstalan).¹²⁷
- Ds 2009:58 har inte lett till lagförslag ännu, men från budgetpropositionen för 2011 kan nämnas en åtgärd som regeringen anser kan bli aktuell. Det skulle handla om att införa en regel om skattebefrielse för omsättning av varor och tjänster om omsättningen inte överstiger ett visst belopp.¹²⁸ Det skulle enligt Ds 2009:58 gälla småföretag – beskattningsbara personer med årsomsättning understigande 250 000 kr – oavsett företags- eller associationsform, och inkludera bl.a. allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund.¹²⁹ Regeringen uttryckte i budgetpropositionen avsikten att ansöka om nödvändigt tillstånd från EU för att införa en sådan regel. Regeringen noterar också att den ideella sektorn kan komma att påverkas av de förslag beträffande inkomstskatt som lämnats i betänkandet Moderniserade skatteregler för ideell sektor, SOU 2009:65.¹³⁰
- Avsikterna enligt budgetpropositionen löser inte principfrågan huruvida 4 kap. 1 § ML är konform med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, eftersom förslaget innebär en begränsning av omfattningen av mervärdesbeskattningen utifrån objektsfrågan – omsättningen.

¹²⁶ Jag noterar att frågan enbart befinner sig i steg 1, dvs. att ett fördragsbrottsförfarande har inletts. Det är inte fråga om att fördragsbrottstalan har inletts ännu, vilket felaktigt anges i Sonnerby 2010, s. 107.

¹²⁷ Se Fritz m.fl. 2001 s. 147, 149 och 150.

¹²⁸ Se prop. 2010/11:1 (Budgetpropositionen för 2011) s. 147.

¹²⁹ Se Ds 2009:58 s. 190 och 205.

¹³⁰ Se prop. 2010/11:1 s. 147.

- Efter svaren till EU-kommissionen 2008-10-09 ansökte regeringen 2011-01-20 om tillstånd enligt art. 395 i mervärdesskattedirektivet att införa en årsomsättningsgräns om 1 miljon kr – i stället för 250.000 kr – för beskattningen, och då enbart för subjekt inom ideell sektor.¹³¹ EU-kommissionen har avslagit ansökan, men enligt ett pressmeddelande från 2011-03-31 avser regeringen att fortsätta att arbeta med frågan.

Angående 4 kap. 1 § ML, som detta arbete i första hand gäller, uttalade EU-kommissionen i sin formella underrättelse till regeringen att både huvudregeln i pkt 1 och supplementärregeln i pkt 2 om yrkesmässig verksamhet brast i överensstämmelse med gemenskapsrätten. EU-kommissionen sade sig dela ”bedömningen i SOU 2002:74 att den svenska lagstiftningen i fråga inte är förenlig med mervärdesskattedirektivet”.¹³² EU-kommissionen anser att Sverige genom 4 kap. 1 § ML överträder art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet såtillvida att 4 kap. 1 § ML skulle innebära ett felaktigt genomförande av direktivbestämmelsen i ML.¹³³ Även om inte EU-kommissionens eller regeringens uppfattning är avgörande för analysen i detta arbete, är deras uppfattning angående EU-konformiteten med 4 kap. 1 § ML av stort intresse. Där återfinns enligt min bedömning de viktigaste argumenten parterna skulle föra fram om fördragsbrottsfrågan tas upp av EU-kommissionen i EU-domstolen. Argumenten bildar intressanta referenspunkter för den fortsatta analysen i detta arbete. I sammanhanget noterar jag att EU-kommissionen, för det fall överträdelse visar sig föreligga och det leder till en minskning av medel till finansieringen av EU:s institutioner, anser sig ha rätt att uppbära de egna medlen i fråga, jämte dröjsmålsränta.¹³⁴

Inte bara EU-kommissionen, utan även ett annat medlemsland skulle kunna öppna fördragsbrottsstalan mot Sverige hos EU-domstolen enligt art. 259 FEUF [art. 227 FEG (f.d. art. 170)]. Då medlemsstaterna är obenäpna att föra talan mot varandra, har dock art. 259 FEUF liten praktisk betydelse.¹³⁵ I aktuell fråga är det således EU-kommissionen som skulle kunna förväntas gå vidare och föra talan hos EU-domstolen.

¹³¹ Se Fi2011/414 (regeringens ansökan till EU-kommissionen).

¹³² Se 2008/2002 K(2008) 2794 s. 4.

¹³³ Se bl.a. s. 6 och 9 i 2008/2002 K(2008) 2794.

¹³⁴ Se 2008/2002 K(2008) 2794 s. 9.

¹³⁵ Se Alhager 2001 s. 101.

1.2.6 EU-konform tolkning

Av art. 267 FEUF [art. 234 FEG (f.d. art. 177)] följer att EU-domstolen är den yttersta (högsta) uttolkaren av EU-rätten.¹³⁶ Undersökningen av huvudfrågan A i detta arbete handlar därför om hur EU-domstolen kan antas komma att döma i frågan om art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet har genomförts genom 4 kap. 1 § ML, t.ex. om EU-kommissionen med stöd av art. 258 FEUF går vidare med fördragsbrottstalan hos EU-domstolen i frågan.

Enligt principen i art. 288 tredje st. FEUF om att direktiven är bindande rättsakter för EU-länderna att genomföra i sina nationella rättssystem, är svenska domstolar och myndigheter skyldiga att tolka ML utifrån mervärdesskattedirektivet och det resultat som är avsett med det. Denna skyldighet för medlemsstaternas domstolar att tillämpa en direktivkonform (EU-konform) tolkning av ML gäller ”i den utsträckning det är möjligt tolka den nationella rätten mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte så att det resultat som avses i direktivet uppnås”. Det anger EU-domstolen i pkt 8 i målet C-106/89 (Marleasing) från 1990, varvid domstolen också hänvisar till ”von Colson och Kamann”-målet (14/83) från 1984. Principen om EU-konform tolkning fastslogs i sistnämnda mål och upprepades sålunda i ”Marleasing”-målet. I likhet med principen om direkt effekt framgår inte heller principen om EU-konform tolkning direkt av fördragen, men den har också sitt ursprung i EG-fördraget [numera FEUF och FEU], nämligen i solidaritets- eller lojalitetsprincipen i art. 4.3 FEU och art. 291.1 FEUF.¹³⁷ EU-domstolen har med reservationen *i den utsträckning det är möjligt* i pkt 8 i det målet ansett att i och för sig krävs en EU-konform (direktivkonform) tolkning från den nationella domstolens – eller myndighetens – sida, men förutsatt att ”den nationella rättens tolkningsprinciper medger en sådan tolkning av den befintliga nationella lagen”.¹³⁸ Om syftet med ett direktiv uppnås genom ”en rimlig tolkning av en svensk lagregel”, ska den tolk-

¹³⁶ Se Alhager och Hiort af Ornäs 2009 s. 17 och även prop. 1994/95:19 Del 1 s. 475.

¹³⁷ Se Alhager 2001 s. 100 och Sonnerby 2010 s. 63. Se även s. 140 i Terra och Kajus 2010, där de anger att skyldigheten att tolka konformt med ett direktiv har bildats av EU-domstolen på basis av art. 10 FEG [numera art. 4.3 FEU] och att det kallas ”*reconciliatory interpretation*” eller ”*the principle of compatible interpretation*” (eng.).

¹³⁸ Se även Westberg 2009 s. 31 och 32, Rendahl 2009 s. 44, Olsson 2001 s. 133 och 134, Terra och Kajus 2010 s. 141 och Kellgren 1997 s. 52.

ningen väljas, även om det kan finnas andra rimliga tolkningsalternativ.¹³⁹ Den som kan avgöra om svenska nationella tolkningsprinciper medger en direktivkonform tolkning är den svenska domstolen eller myndigheten – inte EU-domstolen.¹⁴⁰ Detta är i linje med att art. 288 tredje st. FEUF innebär att även om kompetensen beträffande *innehållet* i en direktivbestämmelse tilldelats EU-domstolen, har Sverige som medlemsland i EU – och närmare bestämt de svenska myndigheterna – kvar bestämmanderätten beträffande *form och tillvägagångssätt* för *genomförandet* av bestämmelsen. Jag noterar i sammanhanget att utgångspunkten är att någon regelkonflikt inte ska uppkomma mellan art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet och 4 kap. 1 § ML, utan att tillämpningsområdena för de båda reglerna ska sammanfalla och inte försätta rättstillämparen i en regelvalsituation.¹⁴¹ Direktivbestämmelsen ska införlivas i 4 kap. 1 § ML, men en regelkonkurrens kan föreligga på grund av att 13 kap. IL har införlivats i pkt 1 i 4 kap. 1 § ML. En regelkonkurrens uppkommer, som nämnts, om 4 kap. 1 § ML och direktivbestämmelsen i fråga leder till olika rättsföljder såtillvida att tolkningsresultaten beträffande åtskillnaden mellan skattesubjekten och konsumenterna blir olika med de båda reglerna.

Den exakta meningen av *form och tillvägagångssätt* (eng., "form and methods") i art. 288 tredje st. FEUF har inte fastställts,¹⁴² men syftet med och konsekvensen av att denna restkompetens lämnats åt medlemsstaternas myndigheter ger dem valmöjligheter inom ramarna för den nationella konstitutionella rätten att vidta åtgärder för att genomföra ett direktiv.¹⁴³ Av art. 267 FEUF följer att det är enbart medlemsländernas nationella domstolar som kan vända sig dit för att få ett förhandsavgörande. Då myndigheterna inte är domstolar eller domstolsliknande

¹³⁹ Se Ståhl m.fl. 2011 s. 37, där de konkluderar detta utifrån EU-målen "von Colson och Kamann" och "Marleasing". Se även Sonnerby 2010 s. 63 och 64 och Stensgaard 2004 s. 31.

¹⁴⁰ Se Ståhl m.fl. 2011 s. 37.

¹⁴¹ Se Aldén 1998 s. 31 och 32, där han anger att en regelkonflikt innebär att rättsreglerna är omöjliga att tillämpa samtidigt och försätter rättstillämparen i en regelvalsituation samt att en regelkonflikt alltid utgör en form av regelkonkurrens.

¹⁴² Se Prechal 2005 s. 73.

¹⁴³ Se Prechal 2005 s. 74 och även s. 68.

organ, kan de inte inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen i en tolkningsfråga beträffande en direktivbestämmelse.¹⁴⁴

Det är sålunda de nationella domstolarna i respektive medlemsland som har givits rollen som medverkande i förhållande till EU:s institutioner, när det gäller att avgöra vad som är gällande rätt vid tolkningen av en direktivbestämmelse och därigenom genomdriva EU-rätten. De nationella domstolarna har den *formella källan* (eng., "formal source") för sin makt i den nationella rättsordningen, medan deras *funktion substantiellt sett* ("substance of their function") härstammar från EU-rätten. Med andra ord har de förblivit nationella domare ("national judges"), men de har ett *EU-rättsligt uppdrag* ("a Community law mission").¹⁴⁵

Om högsta nationella domstol finner det nödvändigt för att uttolka 4 kap. 1 § ML i förhållande till art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, är den enligt tredje st. i art. 267 FEUF i princip skyldig att begära förhandsavgörande hos EU-domstolen. EU-kommissionen har framfört kritik angående att de högsta domstolsinstanserna i Sverige har varit alltför återhållsamma med att begära förhandsavgöranden från EU-domstolen. EU-kommissionen var beredd att föra fördragsbrottstalan i frågan. Det ledde till att en lag infördes den 1 juli 2006 – lag (2006:502) med vissa bestämmelser om förhandsavgörande från EG-domstolen – av innebörd att de högsta domstolsinstanserna numera är skyldiga att i mål där EU-rätten aktualiseras särskilt motivera genom angivande av skälen därtill, om de beslutar att inte inhämta förhandsavgörande.¹⁴⁶

I lägre instans är reglerna om inhämtande av förhandsavgörande från EU-domstolen bara fakultativa för de nationella domstolarna. EU-domstolen har fastslagit i t.ex. EU-målet 314/85 (Foto-Frost) att de nationella domstolarna också kan vara skyldiga att inhämta EU-domstolens förhandsavgörande. Det ska säkerställa att EU-rätten utveck-

¹⁴⁴ Se Alhager och Hiort af Ornäs 2009 s. 17, prop. 1994/95:19 Del 1 s. 475 och 528 och Prechal 2005 s. 68. I sammanhanget noterar jag att Skatterättsnämnden (SRN) inte kan erhålla förhandsavgörande från EU-domstolen, då EU-domstolen enligt mål C-134/97 (Victoria Film A/S) anser att SRN inte har domstolsstatus. Se även Fritz m.fl. 2001 s. 159 och 160, Bergström 2001 s. 77 och RSV:s skrivelse 2002-01-24 (dnr 935-02/100), avsnitt 4.1.

¹⁴⁵ Se Prechal 2005 s. 318 och även s. 131.

¹⁴⁶ Se Bernitz 2010 s. 77. Lagen i fråga ersatte för övrigt lagen (1997:895) om rätt för svensk domstol att begära förhandsavgörande från Europeiska gemenskapernas domstol i vissa fall.

las enhetligt med EU-domstolen som skapare av prejudikat.¹⁴⁷ Emellertid har det från svenskt håll i skattemål enbart inhämtats förhandsavgöranden från EU-domstolen av HFD – inte av underrättsinstanserna.

I svensk rätt existerar inte formell prejudikatsbundenhet, men rättssäkerhetsskäl talar starkt för att HFD:s praxis bör följas på skatteområdet.¹⁴⁸ Ofullständigheter i skattelagstiftningen kräver klarläggande i rättspraxis.¹⁴⁹ Då gäller beträffande tolkningen av t.ex. 4 kap. 1 § ML i förhållande till art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet att HFD – eller Högsta domstolen – är skyldig att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen enligt tredje st. i art. 267 FEUF, om inte EU-domstolen redan har avgjort samma fråga (*acte éclairé*) eller tolkningen är så uppenbar att utrymme för tvivel saknas (*acte clair*).¹⁵⁰

Frågan är om den nationella rättens tolkningsprinciper medger en direktivkonform (EU-konform) tolkning av 4 kap. 1 § ML. Beträffande *form och tillvägagångssätt* för genomförandet av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet i 4 kap. 1 § ML har de nationella domstolarna kompetensen. Det innebär att analysen av *innehållet* i de nationella reglerna i fråga i ML och IL sker enligt nationella tolkningsprinciper. Följande gäller beträffande hur den direktivkonforma tolkningen går till väga. Den direktivkonforma tolkningen ska ske i två steg. Tolkningen utifrån nationella tolkningsprinciper sker – enligt vad nyss sagts – först i steg 2. Steg 1 innebär för huvudfrågan A i detta arbete att om innebörden av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet inte är *acte éclairé* tolkas direktivbestämmelsen utifrån EU-rättsliga tolkningsprinciper, dvs. de tolkningsprinciper som EU-domstolen använder. I steg 2 sker tolkningen av den nationella bestämmelsen, 4 kap. 1 § ML, utifrån nationella tolkningsprinciper. Då väljs det rimliga tolkningsresultat som bäst överensstämmer med avsett innehållsmässigt resultat med art. 9.1 första

¹⁴⁷ Se prop. 1994/95:19 Del 1 s. 483 och Bernitz 2010 s. 75 samt Fritz m.fl. 2001 s. 161.

¹⁴⁸ Se Pålsson 1995 s. 116.

¹⁴⁹ Se Hultqvist 1995 s. 75ff och Pålsson 1995 s. 132.

¹⁵⁰ Se Alhager och Hiort af Ornäs 2009 s. 17 och 18 samt även Terra och Kajus 2010 s. 216, 218 och 223, van Doesum 2009 s. 20, Prechal 2005 s. 32 och 33 och Ramsdahl Jensen 2003 s. 16.

st. i mervärdesskattedirektivet. Tolkningen i steg 1 styr på så vis tolkningen i steg 2.¹⁵¹

Även om det råder delade meningar om när EU-konform tolkning aktualiseras, innebär det primärrättsliga harmoniseringskravet (integrationskravet) för moms lagarna i EU-länderna att EU-rätten bör beaktas "varje gång en bestämmelse i ML ska tolkas".¹⁵² Även om en direktivbestämmelse saknar direkt effekt, anses nationella domstolar ha en skyldighet att tolka nationell rätt med hänsyn till innehållet i direktiv.¹⁵³ Det stora antalet rättsfall från EU-domstolen beror också på att "mervärdesskattedirektivet inte är uttömmande och därför behöver fyllas ut och tolkas av EU-domstolen".¹⁵⁴ EU-rätten är ännu en tämligen "ny och inkomplett rättsordning, som successivt behöver fyllas ut av normbildning genom rättspraxis".¹⁵⁵ Då är det ointressant om tolkningsmetoden kallas EU-konform eller vanlig; konsekvensmässigt får EU-rätten för ML "ett stort inflytande över tolkning och tillämpning av den nationella rätten".¹⁵⁶ I anförd doktrin avseende indirekta skatter anges vidare att

¹⁵¹ Se Sonnerby 2010 s. 23, 24, 63 och 64. Se även Prechal 2005 s. 183 och 184, där hon noterar att till och med före EU-målet 14/83 (von Colson och Kamann) antydde (eng., "it was suggested") att nationella domstolar var tvungna att tillämpa *konsistent tolkning* ("consistent interpretation") av nationella implementeringsåtgärder och av nationell rätt i allmänhet. På s. 181 i samma verk anger hon att hon föredrar uttrycket "consistent interpretation", då hon vill använda en annan term än den i engelsk litteratur vanligtvis användas, "indirect effect", som hon anser inte är tillräckligt *klar och precis* ("clear and precise") och kan indikera andra effekter av direktiv än direkt effekt.

¹⁵² Se Sonnerby 2010 s. 64 och 65. Se även Prechal 2005 s. 180 resp. 188, där hon talar om att en direktivkonform tolkning av nationell rätt i allmänhet innebär *ett relativt mildt ingrepp* (eng., "a relatively mild incursion") i det nationella rättssystemet, men att det på grund av att lagstiftning naturligen innebär en viss grad av abstraktion i princip alltid finns *ett visst utrymme* ("a certain margin") lämnat åt domstolarna vid tillämpningen och sålunda tolkningen av en lagregel varigenom en direktivbestämmelse ska ha införlivats i nationella rätt. Se också Kellgren 1997 s. 52, där han anger att en EG-rättskonform (numera EU-rättskonform eller EU-konform) tolkning anses förutsätta "att det enligt den nationella rättskärläran finns ett *spelrum* inom vilket den konforma tolkningen ryms". Han anför också: "[v]id EG-rättskonform tolkning är det ... inte längre den huvudsakliga målsättningen att tolka nationella regler normalt, utan att tolka dem konformt".

¹⁵³ Se pkt 26 i EU-målet 14/83 (von Colson och Kamann) samt även prop. 1994/95:19 Del 1 s. 488 och Bernitz 2010 s. 74.

¹⁵⁴ Se Sonnerby 2010 s. 59.

¹⁵⁵ Se Bernitz 2010 s. 69.

¹⁵⁶ Se Sonnerby 2010 s. 68.

även om räckvidden av EU-konform tolkning ”på ett teoretiskt plan kan uppfattas som okomplicerad kan det i praktisk tillämpning vara svårt att fastslå hur direktiven ska tolkas och vilken av ’de rimliga tolkningarna’ som följer av nationell rätt”.¹⁵⁷

Om analysen visar att innebörden av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet inte är *acte éclairé*, aktualiseras tolkning av bestämmelsen utifrån de tolkningsprinciper som EU-domstolen använder. EU-domstolen använder sig av framför allt följande fyra tolkningsmetoder: textuell tolkning, kontextuell tolkning, historisk tolkning och teleologisk tolkning.¹⁵⁸ I sammanfattning kan EU-domstolens tolkningsmetoder ”beskrivas som en ’systematisk kontextuell tolkning som leder till en ändamålsbestämd innebörd av det tolkade begreppet’”.¹⁵⁹ Ett viktigt rättspolitiskt mål vid EU-domstolens tolkning är principen om effektivitet (fr., *l’effet utile*).¹⁶⁰ Principen om effektivitet är ett karakteristiskt drag för den teleologiska – ändamålsinriktade – tolkningsmetoden. Domstolens utgångspunkt är att EU-reglerna ”är avsedda att fylla en nyttig och effektiv funktion (*’effet utile’*) inom ramen för det gemenskapsrättsliga regelsystemet” och ”leder ofta till en integrationsvänlig tolkning”.¹⁶¹ Principen om effektivitet får – i enlighet med vad som nämnts angående ”Grad”-målet (9/70) – inte försvagas, då det skulle motverka att den enskilde kan åberopa t.ex. mervärdesskattedirektivet som en bindande rättsakt som ålägger medlemsstaterna att agera på ett visst sätt.¹⁶²

¹⁵⁷ Se Olsson 2001 s. 134 och även s. 135, där hänvisning också sker till not 159 på s. 161 i Alhager 2001, där hänvisning i sin tur sker till bl.a. Westberg 1997 s. 80 och 81.

¹⁵⁸ Se Sonnerby 2010 s. 25 och Rendahl 2009 s. 55.

¹⁵⁹ Se Alhager 2001 s. 89.

¹⁶⁰ Se Alhager 2001 s. 88.

¹⁶¹ Se Bernitz 2010 s. 73 och även Alhager 2001 s. 88 och prop. 1994/95:19 Del 1 s. 484.

¹⁶² För de indirekta skatterna kan nämnas att effektivitetsprincipen beläggs t.ex. av punktskattemålet C-296/95 (Man-in-Black) i EU-domstolen. Där åberopade de skattskyldiga den rättssäkerhetsmässiga principen om förutsebarhet. Emellertid gick EU-domstolen på generaladvokatens fiskala linje understödd av ett kontextuellt och systematisk resonemang, där denne pekade särskilt på analogins förtjänster. Det indikerar att EU-domstolen vill utöva sin roll med att fylla ut luckor i den skrivna rätten på ett sätt som försvårar skatteplanering (se Ståhl m.fl. 2011 s. 54, 55 och 56). ”Man-in-Black”-målet kommenterades redan efter generaladvokatens yttrande på s. 684f i Moëll 1997. Se även Olsson 2001 s. 135 och 136.

Följande får sägas om vilken av EU-domstolens tolkningsprinciper som passar för analysen av huvudfrågan A, dvs. för att undersöka om regelkonkurrens föreligger mellan 4 kap. 1 § ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Då begrepp i direktiven inte har motsvarigheter i alla officiella EU-språk, kan inte införlivande ske enbart genom översättning av direktivtext till nationell lagregel. EU-domstolen varnade för det synsättet i målet 283/81 (CILFIT). En EU-rättslig regel måste *placeras i sitt sammanhang och tolkas i ljuset av EU-rätten i sin helhet* (eng., *"be placed in its context and interpreted in the light of the provisions of Community law as a whole"*).¹⁶³ Jämför att EU-domstolen ibland talar om tolkning med vägledning av *syftet med och systematiken* i momssystemet.¹⁶⁴ Det kan antas att EU-domstolen då tolkningsutfyllnad behövs intar en *purist approach* och beaktar principerna i art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet vilka bildar mervärdesskatteprincipen.¹⁶⁵ I pkt 34 i "Securenta"-målet (C-437/06) talas om att EU-länderna får tolka utifrån "de principer som utgör grunden för det gemensamma systemet för mervärdesskatt" (fr., *"dans le respect des principes qui sous-tendent le système commun de TVA"*), när själva direktivbestämmelsen inte ger tillräcklig ledning. Då handlar det om att nationell domstol tillämpar *acte clair*-läran eller inhämtar EU-domstolens förhandsavgörande.¹⁶⁶

Beträffande hur EU-domstolen skulle kunna förväntas döma angående huruvida regelkonkurrens föreligger får följande anföras. Ibland sägs att "all tolkning börjar med texten".¹⁶⁷ Emellertid ger en textuell tolkning i sådant fall inte mera än vad som redan konstaterats tidigare i detta kapitel beträffande lydelsen av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet och den systematiska (kontextuella) tolkningen av direktivbestämmelsen i förhållande till art. 12. Grundfrågan är en fråga om att skilja skattesubjektet från konsumenten, och beskattningsbar person enligt

¹⁶³ Se Prechal 2005 s. 32 och 33. Se även van Doesum 2009 s. 20.

¹⁶⁴ Se pkt 35 i EU-målet C-437/06 (Securenta), där hänvisning också sker till pkt 28 i EU-målet C-72/05 (Wollny) ang. att domstolen vid tolkningen sjätte direktivet [numera mervärdesskattedirektivet] kan falla tillbaka på *syftet med och systematiken* i direktivet, när en bestämmelse tillämpas för en situation som den inte uttryckligen omfattar.

¹⁶⁵ Conlon 1998 s. 569, där uttrycket *a purist approach* (eng.) används och det noteras från målet C-4/94 (BLP Group) att EU-domstolen vid tolkningen av avdragsrättens omfattning enligt art. 17 i sjätte direktivet "*relied on Article 2 of the First Directive*".

¹⁶⁶ Se Prechal 2005 s. 33. Se även Bernitz 2010 s. 75.

¹⁶⁷ Se Ståhl m.fl. 2011 s. 41.

huvudregeln i art. 9.1 första st. kan inte vara en privatperson. Rekviriten i direktivbestämmelsen, *självständighet* och *ekonomisk verksamhet*, skulle teoretiskt kunna ha skilda betydelser i de olika språkversionerna av direktivbestämmelsen. EU-domstolen söker dock inte någon *högsta gemensamma nämnare i de olika språkversionerna* (eng. "highest common factor of the linguistic versions") av bestämmelsen. Vid språkskillnader handlar det ändå om en *uttolkning med hänsyn till syftet och det allmänna ändamålet av reglerna som den är en del av* ("interpreted by reference to the purpose and the general scheme of the rules of which it forms part"), dvs. en teleologisk, systematisk eller möjligen historisk tolkning.¹⁶⁸ Direktivtexten har samma systematiska uppbyggnad på de andra EU-språken. De ger varken mera eller mindre vägledning än den svenska språkversionen för t.ex. frågan om när en *ekonomisk verksamhet* ska anses ha uppkommit.

Följande får sägas om olika språkversioner av EU-domarna. Att jämföra den egna officiella språkversionen av en EU-dom, här den svenska,¹⁶⁹ med den franska s.k. originalversionen och, om möjligt, med rättegångsspråket¹⁷⁰ rekommenderas för att reda ut om det vid oklarheter om använda termer finns en avsedd skillnad i betydelse från EU-domstolens sida. Den rekommendationen gjordes dock med det förbehållet att om den autentiska språkversionen inte är franska, dvs. EU:s originalspråk, kan till och med en skillnad i den franska kanske vara resultatet av översättning av rättegångsdokument till franska.¹⁷¹

¹⁶⁸ Se Mulders 2010 s. 53.

¹⁶⁹ Svenska är ett av 23 officiella (autentiska) språk inom EU sedan det blev 27 EU-länder 2007. Se Bernitz 2010 s. 78. Jag noterar för övrigt att enligt 4 § i språklagen (2009:600), som trädde i kraft den 1 juli 2009, är svenska huvudspråk i Sverige och att svenskans ställning som officiellt språk i EU ska värnas, enligt 13 § andra st. språklagen.

¹⁷⁰ Normalt sett det aktuella EU-landets språk. Om ett land har flera officiella EU-språk, får domstolen som söker förhandsavgörande hos EU-domstolen själv välja vilket som ska utgöra rättegångsspråk. Se Mulders 2010 s. 47.

¹⁷¹ Se Mulders 2010 s. 58. Se även Bernitz 2010 s. 78 och 84, där han förordar att den svenska språkversionen av en EU-dom bör jämföras med den engelska och/eller franska, men att för exakthet bör den franska beaktas. Jag försöker använda Leo Mulders metodik ang. EU-språken om tolkningen av en EU-dom är oklar. Då tittar jag på den aktuella EU- domen på svenska [om översättning finns på EU-domstolens hemsida (www.curia.europa.eu)], men även på franska (originalspråket) och rättegångsspråket (om det är svenska, danska, engelska, tyska, nederländska eller franska). Det bör leda till att en omotiverad betoning av engelskan kan undvikas. Nämnd språkkordning används i rättsfallsregistret i detta arbete.

1.3 METOD OCH MATERIAL

I en rättsdogmatisk studie behandlar jag, i enlighet med den i närmast föregående avsnitt beskrivna EU-rättsliga metoden, i första hand problemet angående huruvida det föreligger en regelkonkurrens mellan den svenska lagstiftningen och mervärdesskattedirektivet, beträffande bestämningen av innehållet i den grundläggande mervärdesskatterättsliga bestämmelse som ska utgöra huvudregeln för att åtskilja företagaren (skattesubjektet) – dvs. den som omfattas av mervärdesskatten – från konsumenten (huvudfrågan A). Inom ramen för det huvudsyftet undersöks frågorna B och C angående begreppet verksamhet som ingår i yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 och 2 ML och angående skatteobjektets eventuella betydelse för bestämmandet av skattesubjektet. Bestämmandet av skattesubjektet skulle ha kunnat sättas in i många sammanhang, t.ex. frågor om redovisningsskyldigheten, vad som utgör en oriktig uppgift som föranleder skattetillägg i sådant sammanhang och förhållandet till straffrätten. Jag stannar dock i detta arbete vid att sätta begreppet yrkesmässig verksamhet i sammanhanget med begreppet skattskyldighet i två hänseenden: uppkomsten av avdragsrätten för ingående moms och kontrollproblem i samband med registrering. Dessa båda frågor utgör de båda bifrågorna D och E i detta arbete.

Med en rättsdogmatisk metod avser jag fastställandet av gällande rätt med hjälp av sedvanliga rättskällor. Min verksamhet i detta arbete i egenskap av rättsdogmatiker är att systematisera och tolka de regler som berörs, så att frågan om en regelkonkurrens föreligger mellan 4 kap. 1 § ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet (huvudfrågan A) och övriga frågor i detta arbete undersöks vetenskapligt.¹⁷² Det material jag har använt för den rättsdogmatiska metoden är, förutom EU-rättsliga källor såsom mervärdesskattedirektivet, EU-domar och FEUF, traditionella svenska rättskällor, dvs. lagtext, förarbeten, rättspraxis, doktrin och annan teoretisk litteratur, samt utländsk doktrin och annan teoretisk litteratur.¹⁷³

Mina rättspolitiska utgångspunkter är bl.a. att regelkonkurrens inte är förenlig med rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beskattning-

¹⁷² Se Sandgren 2009 s. 118 samt t.ex. Peczenik 1995 s. 312, där han anför att rättsdogmatikens huvuduppgift är att tolka och systematisera gällande rätt.

¹⁷³ Se Alhager 2001 s. 25 och 28, Sonnerby 2010 s. 24 och Bernitz 2010 s. 29 och 30.

en eller med att, som nämnts, neutralitet utgör en central målsättning för moms i EU-rättens mening enligt art. 113 FEUF, om en sådan situation ger ett urval av skattesubjekt enligt 4 kap. 1 § ML som antingen blir för stort eller för litet jämfört med vad det blir enligt huvudregeln för beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Jag gör därmed undersökningen under antagandet att neutralitet är önskvärt i sig beträffande urvalet av skattesubjekt för frågan om harmoni mellan ML och övriga EU-länders nationella moms­lagstiftningar enligt art. 113 FEUF. Jag sätter neutralitet i lagvalsfrågan framför sådana argument eller skäl som huruvida en neutralitetsbrist leder till större eller mindre skatteintäkter för Sverige.

Jag har givit detta arbete en deskriptiv del i förevarande inledningskapitel, medan de övriga kapitlen utgör den problemorienterade delen. I den deskriptiva delen har jag två bilagor. Nämda Bilaga 1 samt Bilaga 2 ger så att säga varandra. I Bilaga 2 finns samlat förklaringen till varför en komparativ analys inte är relevant för undersökningen i detta arbete. Eftersom analysen gäller huruvida det svenska regelverket om moms i de hänseenden som berörs i detta arbete är eller genom lagändring kan göras EU-konformt, ska analysen också gälla mervärdesskatt i EU-rättens mening och ingenting annat. I Bilaga 1 går jag igenom mervärdesskatteprincipens beståndsdelar enligt EU-rätten. De återges framför allt i art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet och innebär att en neutral mervärdesbeskattning ska åstadkommas med hänsyn till bestämmelsens principer om generell avdragsrätt, reciprocitet och övervältring. Dessa momsens grundprinciper enligt EU-rätten ger inte bara stöd åt analysen i allmänhet, utan de ger också ledning för att bestämma vilka länder som skulle kunna bilda jämförelseunderlag för undersökningen. Jag har undersökt om den svenska lagtekniska lösningen med att införliva inkomstskatterätten i huvudregeln om bestämmandet av skattesubjektet, såsom är fallet med 4 kap. 1 § 1 ML, finns i utländska rättssystem. Därför gjorde jag den enkät under 2003 som berörs i Bilaga 2, och som riktades till skatteförvaltningar och finansministerier i de övriga dåvarande EU15-länderna samt till Norge och Ungern. Frågan var helt enkelt om den svenska lagtekniska lösningen i fråga fanns i deras rättssystem. Förebilden var den enkät som hade gjorts av SOU 2002:74,¹⁷⁴ men där just den frågan inte

¹⁷⁴ Se SOU 2002:74 Del 2, Bilaga 4 (s. 213-243), där svar på utredningens enkät till EU15-länderna om bl.a. beskattningsbar person presenteras.

ställdes. Min fråga besvarades nekande och genomgången av utländska moms­lagar m.m. i Bilaga 2 visar att kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML till inkomstskatterätten för bestämningen av skattesubjektet är en unikt svensk lösning. Eftersom en komparativ analys därmed inte skulle fylla någon funktion för slutresultatet i detta arbete, samlade jag den internationella utblicken i Bilaga 2. Eftersom momsens grundprinciper enligt EU-rätten har varit så avgörande för den genomgången, har jag lagt genomgången av dem i Bilaga 1 så att den också finns lätt tillgänglig vid läsningen av Bilaga 2. De båda bilagorna ger varandra på det sättet. Jag anser att det ändå har ett värde att presentera den internationella utblick som har gjorts i detta arbete, då andra därigenom framför allt har tillgång till en viktad jämförelse av vilka länder utanför EU – tredje länder – som har skatter som liknar moms­en enligt EU-rätten. Komparativ rättskunskap innebär just att jämföra olika länders rättssystem för att utröna likheter och skillnader mellan dem.¹⁷⁵ Den utländska rätten kan vid komparationen ha en härskande eller tjänande uppgift i förhållande till den svenska.¹⁷⁶ Om den svenska lagtekniska lösningen i fråga hade funnits i ett jämförbart utländskt rättssystem, hade en komparativ metod varit av intresse för att i ett tjänande syfte användas som en egen metod jämte den rättsdogmatiska metoden.¹⁷⁷ Att en komparativ metod inte aktualiseras, och därmed någon jämförelse av det svenska rättssystemet med ett utländskt rättssystem inte görs, innebär inte att utländsk teoretisk litteratur skulle sakna intresse för undersökningen i detta arbete.

I den problemorienterade delen av detta arbete undersöks beträffande huvudfrågan A dels i kapitel 2 om kopplingen för bestämningen av yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML till näringsverksamhetsbegreppet enligt hela 13 kap. IL ska ändras (de lege lata), dels i kapitel 3 om en lagändring (*de lege ferenda*) av innebörd att kopplingen begränsas till att enbart avse de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL gör att kopplingen innehållsmässigt blir konform med huvudregeln för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet (EU-konform). Jag för också resonemang *de sententia ferenda*. Då tar jag också upp om det är möjligt att supplemen-

¹⁷⁵ Se Bogdan 2003 s. 18.

¹⁷⁶ Se Strömholm 1972 s. 462 och Kristoffersson 2010 (1) s. 279.

¹⁷⁷ Se Strömholm 1972 s. 464 och Kristoffersson 2010 (1) s. 279.

tärregeln för yrkesmässig verksamhet, 4 kap. 1 § 2 ML, i bl.a. fall av förändringar av en svensk rättspraxis, som hittills skulle ha visat sig vara EU-konform i förevarande hänseende, ändå ger 4 kap. 1 § totalt sett ett innehåll förenligt med direktivbestämmelsen i fråga.¹⁷⁸

Angående underfrågorna till A – B respektive C – resonerar jag om förslag till åtgärder *de lege ferenda*. Sådana åtgärder aktualiseras om undersökningen visar att verksamhetsbegreppet inte är förenligt med mervärdesskattedirektivet eller förarbetena till ML är oförenliga med direktivet beträffande att samma skattesubjekt skulle kunna ha fler än en verksamhet (B). Vidare bör åtgärder vidtas om svensk rättspraxis låter historiska kopplingar i förarbetena till ML till inkomstskatterätten för bestämningen av skatteobjektet influera bestämningen av skattesubjektet (C).

Beträffande bifråga D resonerar jag om förslag *de lege lata* och *de lege ferenda*, om tolkningen av huvudregeln för avdragsrättens räckvidd och inträde, 8 kap. 3 § första st. ML, där begreppet skattskyldighet förekommer, och andra regler i ML ger resultatet att det skulle vara ett villkor för avdragsrättens *inträde* att skattepliktiga transaktioner faktiskt har förekommit först i verksamheten. På denna punkt är, som nämnts, gällande rätt klarlagd av EU-domstolen, som i "Rompelman"-målet (268/83) anger att sådant villkor inte uppställs i art. 17.2 a i sjätte direktivet [numera art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet], då det skulle strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet. En ändring *de lege lata* av innebörd att skattskyldighetsbegreppet inte längre ska användas i 8 kap. 3 § första st. ML är nödvändig om reglerna i ML ger nämnda tolkningsresultat. Lösningen kan då vara att *de lege ferenda* ersätta skattskyldighet i den regeln med yrkesmässig verksamhet och att upphäva eller ändra andra regler i ML som bidrar till sådant oönskat tolkningsresultat.

Beträffande bifråga E berör jag att skattskyldighetsbegreppet i ML också förekommer i reglerna om registrering av momsmässiga skattesubjekt i SBL. Jag gör här i första hand en analys av tillämpningsaspekter beträffande problem i kontrollhänseende med den ordningen att beskattningsbara personer behandlas i två system, allmänna skatteregistret och momsregistret, beroende på karaktären på omsättningarna i verk-

¹⁷⁸ *De sententia ferenda* "Om den dom som bör göras", dvs. uttalanden om rätten såsom man önskar se den utformad i rättspraxis i framtiden. Se Juridikens termer, s. 35, av Sture Bergström m.fl.

samheten. Jag gör i detta hänseende det rättspolitiska antagandet att kontrollproblem är till nackdel både för den enskilde och för SKV. Den enskilde har berättigade krav på att i kontrollperspektivet bli behandlad korrekt som antingen skattesubjekt eller konsument och SKV har intresse av att ta in de som ska redovisa utgående moms i registret (skattesubjekten) och hålla utanför de som inte hör dit och inte har rätt att dra ingående moms på sina förvärv (konsumenterna). Jag försöker undersöka om EU-domstolens praxis ger någon vägledning beträffande frågan om registreringskyldighet enligt art. 213-216 i mervärdesskattedirektivet åligger beskattningsbara personer, oavsett karaktären på deras omsättningar. Mervärdesskattedirektivets term betalningsskyldig, vilket skulle motsvara ML:s skattskyldig, används inte i nämnda registreringsregler i direktivet. Emellertid handlar denna bifråga i första hand om huruvida det från nämnda kontrollperspektiv finns anledning att lämna förslag *de lege ferenda* om att knyta registreringsplikten till yrkesmässig verksamhet i stället för till skattskyldighetsbegreppet.

Om undersökningen visar att en koppling i 4 kap. 1 § 1 ML till IL för bestämningen av huvudregeln för yrkesmässig verksamhet inte är konform innehållsmässigt sett med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet ens genom en lagändring av innebörd att kopplingen begränsas till att enbart avse 13 kap. 1 § första st. andra men. IL (huvudfrågan A), måste skattesubjektet bestämmas fristående från IL. Då handlar det om att beskattningsbar person i direktivbestämmelsen i fråga ska användas i stället för yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § ML. I så fall är det, för det fall svaret på bifrågorna D och E är att skattskyldighetsbegreppet inte bör användas vid bestämningen av avdragsrättens inträde respektive av registreringsplikten, även lämpligt att ersätta det begreppet i de båda nämnda hänseendena med beskattningsbar person.

Angående anfört material i detta arbete kan följande särskilt nämnas angående domar från EU-domstolen. EU-domarna anges i REG, dvs. Rättsfallssamling från EU-domstolen, Tribunalen och Personaldomstolen (benämndes innan Lissabonfördraget EG-domstolen, Förstainstansrätten och Personaldomstolen). Sedan juni 2004 publiceras dock inte alla avgöranden, men då finns de i de autentiska och franska språkversionerna på EU-domstolens hemsida (www.curia.europa.eu).¹⁷⁹ SKV:sHandledning för mervärdesskatt (2011) i två delar, Mervärdesskatt i teori och

¹⁷⁹ Se Mulders 2010 s. 47 och Bernitz 2010 s. 82, 85 och 86.

praktik, av Jan Kleerup, Eleonor Kristoffersson, Peter Melz och Jesper Öberg (2010), Rättsfallssamling i EG-moms, av Eleonor Alhager (numera Kristoffersson) och Lena Hiort af Ornäs (2009), Mervärdesskattedirektivet – en kommentar, av Björn Westberg (2009), rättsfall från EG-domstolen i Bilaga 2 i SOU 2002:74 Del 2, EU:s hemsida (www.europa.eu) och webbportalen www.eur-lex.europa.eu har också varit källor till att finna EU-domar.¹⁸⁰ I första hand har jag letat efter EU-domar som berör huvudregeln för beskattningsbar person i art. 9.1 första i mervärdesskattedirektivet och föregångaren art. 4.1 i sjätte direktivet. En samling av 150 ledande EU-domar i allmänhet har också beaktats,¹⁸¹ liksom ytterligare en liknande översikt av EU-domar.¹⁸² Svenska domar om EU-rätt och moms etc. anges under särskild rubrik i registret i Regeringsrättens (numera HFD:s) årsbok (RÅ). Utöver RÅ:s register har bl.a. SKV:s Handledning för mervärdesskatt varit en av vägarna till att finna mål och förhandsbesked om t.ex. yrkesmässig verksamhet, och via bl.a. handledningen och SKV:s hemsida www.skatteverket.se har även skrivelser och ställningstaganden från SKV – samt skrivelser från föregångaren Riksskatteverket (RSV) – hittats.¹⁸³ Beträffande mål och förhandsbesked om inkomstskatt har min genomgång av RÅ skett med särskild uppmärksamhet på tiden efter skattereformen 1990, när begreppet näringsverksamhet infördes. SKV:s Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering Del 2 innehåller på sidorna 56-60 en lista med fall i RÅ på temat näringsverksamhet eller ej. Andra stöd för att finna intressanta inkomstskattefall för tiden efter skattereformen, men även dessförinnan, har bl.a. varit Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt av Sven-Olof Lodin, Gustaf Lindencrona, Peter Melz, Christer Silfverberg och Teresa Simon-Almendal. Hänvisning till den boken i tidigare upplaga skedde, som nämnts, i förarbetena till skattereformen 1990 och boken har konsekvent uppdaterats under åren och anförs i detta arbete i dess trettonde upplaga från 2011. En annan källa som också får nämnas särskilt som ett stöd för att hitta rättsfall om bestämningen av näringsverksamhet och gränsdragningen mot andra inkomstslag är

¹⁸⁰ Se även Bernitz 2010 s. 82 och 85.

¹⁸¹ Se Kaczorowska 2002.

¹⁸² Se Kent 2003.

¹⁸³ För övrigt har också SKV:s Handledning för mervärdesskatt Del 1 för 2010 använts, då den berör fler äldre rättsfall om självständighetsbegreppet än 2011 års version.

2011 års version av Socialavgifter av Pia Blank Thörnroos, Nils-Fredrik Carlsson, Christer Silfverberg och Mikael Sindahl – också ett verk som uppdaterats konsekvent under åren och då löpande genom supplement.

Efter källförteckningen återger jag för övrigt de ordböcker som jag har använt. De behandlar engelska, tyska, nederländska, spanska och franska, vilka är de språk – jämte svenska och danska – på vilka jag har studerat EU-domar (ej spanska) och lagtext m.m. i samband med detta arbete.

1.4 FORSKNINGSLÄGET

Det finns sex svenska avhandlingar om moms: av Björn Westberg,¹⁸⁴ av Jesper Öberg,¹⁸⁵ av Eleonor Alhager (numera Kristoffersson),¹⁸⁶ av Oskar Henkow,¹⁸⁷ av Pernilla Rendahl¹⁸⁸ och av Mikaela Sonnerby.¹⁸⁹ Peter Melz har också forskat särskilt om moms.¹⁹⁰ På de indirekta skatternas område, dit jag räknar framför allt tull, punktskatter och moms, har svenska avhandlingar också skrivits av Christina Moëll (tull),¹⁹¹ och av Stefan Olsson (punktskatter).¹⁹² Emellertid har inte någon av nämnda avhandlingar fokuserat på skattesubjektet på det sätt som sker i detta arbete med huvudfrågan A. Exempelvis anför Stefan Olsson på sidan 144 i sin avhandling visserligen att inom inkomst- och mervärdesbeskattningen är det "oftast tillräckligt att avgränsa skattesubjektet med vida definitioner som t.ex. 'yrkesmässighet'". Han hänvisar dock i not till det uttalandet till "13 kap. 1 § IL, 1 kap. 1 § 1 p. ML", och har således inte heller beaktat att kopplingen från 4 kap. 1 § 1 ML från och med 2001 gäller näringsverksamhetsbegreppet i hela 13 kap. IL. Stefan Olssons verk utkom emellertid under juni 2001, dvs. relativt kort efter lagändringen. Ett verk som ofta anförs i detta arbete är EU-skatterätt, av Kristina Ståhl, Roger Persson

¹⁸⁴ Nordisk mervärdesskatterätt. Cit. Westberg 1994.

¹⁸⁵ Mervärdesbeskattning vid obestånd. Cit. Öberg 2001.

¹⁸⁶ Mervärdesskatt vid omstruktureringar. Cit. Alhager 2001.

¹⁸⁷ Financial Activities in European VAT. Cit. Henkow 2008.

¹⁸⁸ Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies. Cit. Rendahl 2009.

¹⁸⁹ Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet. Cit. Sonnerby 2010.

¹⁹⁰ Mervärdeskatten Rättsliga grunder och problem. Cit. Melz 1990.

¹⁹¹ Harmoniserade tulltaxor. Cit. Moëll 1996.

¹⁹² Punktskatter. Cit. Olsson 2001.

Österman, Maria Hilling och Jesper Öberg. På sidan 210 i det verket konstateras att kopplingen i fråga finns och att utredningen SOU 2002:74 föreslagit att yrkesmässig verksamhet ersätts med beskattningsbar person i ML. Emellertid anger de att kopplingen sker från "4:1 ML" till "13:1 IL". Det stämmer inte, utan sedan 2001 avser, som nämnts, kopplingen näringsverksamhetsbegreppet i hela 13 kap. IL. Christina Moëll går inte närmare in på subjektfrågan i sin avhandling. Tullfrågor saknar dock intresse i detta arbete, då, som nämnts, både företagare och privatpersoner kan bli tullskyldiga och moms skyldiga för import. Eleonor Kristofferssons och Mikaela Sonnerbys avhandlingar är av särskilt intresse för neutralitetsaspekten i samband med huvudfrågan A samt, Eleonor Kristofferssons, för fråga B om verksamhetsbegreppet.

Huvudfrågan A har sålunda hittills enbart behandlats i publikationer utgivna i samband med detta arbete och vilka är självständiga i förhållande till detta verk.¹⁹³ Jag har också studerat utländsk litteratur om moms från bl.a. Danmark och Nederländerna. Dansk momslitteratur är av särskilt intresse, då landet införde moms 1967 och dansk moms allt sedan GML infördes 1969 har varit något av en förebild för den svenska moms lagstiftningen.¹⁹⁴ Nederländerna är enligt den internationella utblicken i Bilaga 2 ett EU-land som skiljer på inkomstbeskattningen av arbetsinkomster och kapitalinkomster som i Sverige, och kunde ha haft den svenska lagtekniska lösningen för huvudregeln för att bestämma det momsmässiga skattesubjektet.

¹⁹³ Se: EG-rättskonformitet mellan vissa begrepp i ML och den nationella svenska inkomstskatterätten, från 2008; EG-rättslig analys av hänvisningen till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp för bestämning av begreppet yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattelagen, från 2007; Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys. Utgåva 3 från 2006; Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys. Utgåva 2 från 2005; och Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys, från 2003. Detta arbete har också lett till avknoppningar i form av artiklar, t.ex. om verksamhetsbegreppet (2007) och till Momsens faktureringsregler, m.m. (2010) samt till Forssén och Kellgren 2010, dvs. Momsskyldighet i särskilda fall: handelsbolag, enkla bolag, konkursbon, dödsbon och förmedlare m.fl En problematisering av sjätte kapitlet mervärdesskattelagen med förslag de lege ferenda.

¹⁹⁴ Se prop. 1968:100 s. 25 och 51, prop. 1978/79:141 (om redovisning av mervärdeskatt, m.m.) s. 69 och SOU 1989:35 (Reformerad mervärdeskatt m.m.) Del I s. 123.

1.5 AVGRÄNSNINGAR

Jag har genom att välja att analysera 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, valt bort vissa andra frågor om skattesubjektet. Begreppet *näringsidkare* används i ML bl.a. i samband med: reglerna i 5 kap. ML om omsättningens placering inom eller utom landet; reglerna om s.k. unionsinterna förvärv i 2 a kap. ML; och reglerna om fakturering i 11 kap. ML. Näringsidkare är självständigt i förhållande till IL. Enligt förarbetena kunde inte beskattningsbar person införas i ML i samband med införlivandet av omsättningslandsdirektivet för tjänster (2008/8/EG) i ML genom SFS 2009:1333,¹⁹⁵ men jag noterar för sammanhanget att för tillämpningen av dessa regler i 5 kap. infördes i 4 § en särskild definition av näringsidkare. Den innebär bl.a. att för tillämpningen av en regel om att placera omsättningen av en tjänst avses med näringsidkare också en person som förvärvar en tjänst och som annars inte skulle anses som yrkesmässig enligt 4 kap. 1 § ML. Av visst intresse beträffande 5 kap. 4 § och hänvisningen till 4 kap. 1 § ML är bl.a. att det verkar leva kvar en föreställning om att 4 kap. 1 § 1 enbart skulle koppla till 13 kap. 1 § första st. andra men. och inte till hela 13 kap. IL. I förarbetena till 5 kap. 4 § ML anges nämligen att regeln avser en näringsidkare, även om denne inte är det "reellt sett".¹⁹⁶ Det kan tyda på att utgångspunkten i förarbetena har varit att huvudregeln för yrkesmässig verksamhet enbart omfattar de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL [tidigare 21 § KL],¹⁹⁷ dvs. rekvisiten för *egentlig* näringsverksamhet.¹⁹⁸ Här kan också nämnas att i 6 a kap. 2 § första st. 3 ML görs en koppling för *näringsidkare* som kan ingå i s.k. mervärdesskattegrupp till kommissionärsregler i 36 kap. IL. Emellertid berör inte 6 a kap. om mervärdesskattegrupper ML:s allmänna bestäm-

¹⁹⁵ Se prop. 2009/10:15 (Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning) s. 79 och 80.

¹⁹⁶ Se prop. 2009/10:15 s. 213. Näringsidkare i 5 kap. 4 § ML berörs kort igen i kapitel 3.

¹⁹⁷ Se prop. 1993/94:99 s. 164 och 169.

¹⁹⁸ Se förhandsbeskedet RÅ 2001 ref. 6 (vartill hänvisning också sker i RÅ 2006 ref. 58). Se även prop. 1993/94:99 s. 164, där näringsverksamhet enligt 21 § KL nämns som "näringsverksamhet i egentlig mening".

melser om skattesubjektet, och nämns bara kort igen i kapitel 3. Det kan dock nämnas att EU-kommission har öppnat fördragsbrottstalan mot Sverige hos EU-domstolen (mål C-480/10) av innebörd att Sverige felaktigt begränsar tillämpningsområdet för reglerna i 6 a kap. ML till att i praktiken gälla tillhandahållande av finansiella tjänster och försäkrings-tjänster.

Av de övriga reglerna om yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1-8 §§ ML kan nämnas att 4 kap. 3 § ML utvidgar yrkesmässigheten i förhållande till 4 kap. 1 § ML, genom kopplingar i vissa fall till privatbostadsfastighet och privatbostadsföretag enligt IL. De fall som avses omfattar att en privatperson skulle kunna vara yrkesmässig men förutsatt att fråga är om tillfälliga transaktioner. En privatperson kan inte vara beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st., och därför bör – i annat sammanhang – prövas om 4 kap. 3 § ML är konform i förhållande till art. 12 i mervärdesskattedirektivet. 4 kap. 2 § om yrkesmässighet i vissa personalserveringar, 4 kap. 4 § om bedömning av beloppsgräns för yrkesmässighet på bolagsnivå i enkla bolag och 4 kap. 6 och 7 §§ ML om yrkesmässighet i viss offentlig verksamhet och hur dessa regler förhåller sig till beskattningsbar person i art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet saknar intresse för huvudfrågan A. 4 kap. 8 § ML begränsar yrkesmässigheten särskilt för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, och är, som nämnts, ointressanta för analysen av 4 kap. 1 § ML. Kopplingen i 4 kap. 5 § till 4 kap. 1 § ML för bestämningen av om utländsk företagares verksamhet är yrkesmässig i Sverige berörs i samband med att intern och extern neutralitet nämns.

Avgränsningarna i detta arbete har, som nämnts, givit avknoppningar av publikationer, där jag t.ex. har tagit upp skattskyldighetsbegreppet i samband med frågor om: unionsinterna förvärv,¹⁹⁹ och skattskyldighet i särskilda fall i 6 kap. ML.²⁰⁰ Att näringsidkare från och med 2004 används i stället för skattskyldig i regler om faktureringskyldighet i 11 kap. ML behandlas också i en avknoppning.²⁰¹ Redovisning berörs, som nämnts, bara för frågan om bevisningen påverkar bestämningen av skattesubjek-

¹⁹⁹ Se avsnitt 7.1 i Forssén 2007 (1), där jag också hänvisar till bl.a. artiklar i vilka jag har berört 2 a kap. 3 § första st. 3 och andra st. i ML, där problem föreligger med att ML:s begrepp skattskyldig används jämte näringsidkare.

²⁰⁰ Se Forssén och Kellgren 2010.

²⁰¹ Se Forssén 2010.

tet. Hösten 2007 avgränsades arbetet såtillvida att redovisningsfrågorna inte behandlas särskilt i detta arbete, utan de berörs här främst i nyss nämnda perspektiv. Vissa andra reflektioner under detta arbete om redovisningsfrågorna behandlas därför i ett av de nämnda och i förhållande till detta arbete självständiga verken.²⁰² Bestämmandet av skattesubjektet hade, som nämnts, kunnat sättas in i många sammanhang, och jag hade sålunda kunnat gå vidare med själva skattskyldighetsbegreppet i ML, vilket är prejudiciellt för t.ex. frågor om redovisningsskyldigheten, vad som utgör en oriktig uppgift som föranleder skattetillägg i sådant sammanhang och förhållandet till straffrätten. Jag har dock, som nämnts, stannat vid att i detta arbete ta upp skattskyldighetsbegreppets prejudiciella betydelse beträffande uppkomsten av avdragsrätten för ingående moms (D) och beträffande kontrollproblem i samband med mervärdesskatteregistrering (E). Det får räcka med dessa båda bifrågor, D och E, i detta arbete, för att visa på att begreppet yrkesmässig verksamhet ingår i ett större sammanhang med skattskyldighetsbegreppet men samtidigt inte förlora fokus på att yrkesmässig verksamhet har karaktären av en kärnfråga för bestämningen av skattesubjektet i ML. Jag avser emellertid att efter förevarande arbete gå vidare och analysera begreppet skattskyldig i ML i två hänseenden, nämligen beträffande regeln om s.k. representantredovisning för enkelt bolag (eller partrederi) i 2 § i nämnda 6 kap. ML (och 23 kap. 3 § SBL)²⁰³ och beträffande huvudregeln för s.k. unionsinternt förvärv av varor i 2 a kap. 3 § första st. 3 och andra st. ML. Nämnda avknoppningar från detta arbete stimulerar till en sådan fortsättning, och då kan fokus sättas mer på frågor där skattskyldighetsbegreppet är prejudiciellt såsom angående redovisning, skattetillägg och straffrätt. Beträffande unionsinterna förvärv av varor får också nämnas att sådana berörs i samband med en av huvudfrågorna i EU-kommissionens s.k. grönbok om mervärdesskattens framtid.²⁰⁴

²⁰² Se t.ex. kapitel 5 och avsnitten 8.2.2, 8.2.3 och 8.2.4 i Forssén 2007 (1). Där berör jag även vissa till redovisningen anslutande frågor ang. process, skattetillägg och straffrätt.

²⁰³ SKV använder uttrycket representantredovisning för 6 kap. 2 § ML och 23 kap. 3 § SBL. Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2011 Del 1 s. 201.

²⁰⁴ Se kapitel 4, Behandling för mervärdesskatteändamål av gränsöverskridande transaktioner på den inre marknaden, i KOM(2010) 695 slutlig av den 1 december 2010.

1.6 DISPOSITION

I *kapitel 2* behandlas den del i huvudfrågan A som gäller huruvida kopplingen i huvudregeln för yrkesmässig verksamhet i ML, 4 kap. 1 § 1, till näringsverksamhetsbegreppet i IL ska ändras (*de lege lata*), så att den inte längre avser det begreppet enligt hela 13 kap. IL. I samband med frågan om rättslig form och neutralitet i urvalet av skattesubjekt berörs i *kapitel 2* också förhållandet mellan principen om direkt effekt och direktivkonform tolkning av nationell rätt samt legalitetsprincipen. Frågorna bildar, jämte en genomgång i kapitlet av EU-kommissionens och regeringens argument huruvida 4 kap. 1 § ML utgör överträdelse av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, referenspunkter för den fortsatta analysen av huvudfrågan A i *kapitel 3*. Där behandlas den del i huvudfrågan A som gäller huruvida kopplingen i fråga kan göras konform med direktivbestämmelsen i fråga (EU-konform) genom lagändring (*de lege ferenda*) så att kopplingen begränsas till att avse enbart de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL.²⁰⁵ I *kapitel 3* berörs också huruvida bevisning och begreppet bokföringsskyldighet påverkar bestämningen av skattesubjektet.²⁰⁶ Underfrågorna till A, B respektive C, behandlas i kapitlen 4 och 5. *Kapitel 4* och fråga B behandlar frågorna: bör verksamhetsbegreppet utmönstras ur ML?²⁰⁷ Kan samma subjekt ha fler än en verksamhet?²⁰⁸ *Kapitel 5* med fråga C tar upp om svensk rättspraxis låter 3 kap. 3 § första st. 5 ML och bestämningen av skatteobjektet influera bestämningen av skattesubjektet.²⁰⁹

I *kapitel 6* behandlas bifrågorna D respektive E om användningen i ML av skattskyldighetsbegreppet i samband med frågor om avdragsrättens inträde respektive skyldigheten att momsregistrera sig enligt 3 kap. SBL.²¹⁰ I *kapitel 7* behandlas hur 1 § tredje st., 1 a § och 3-12 §§ i 13 kap. IL förhåller sig allmänt sett till reglerna i ML och mervärdesskattedirektivet. *Kapitel 8* innehåller en sammanfattning och avslutande synpunkter. Efter bilagorna 1 och 2, där mervärdesskatteprincipens beståndsdelar

²⁰⁵ Se avsnitten 3.2-3.5.2.2.

²⁰⁶ Se avsnitt 3.6.

²⁰⁷ Se avsnitt 4.2.

²⁰⁸ Se avsnitt 4.3.

²⁰⁹ Se avsnitt 5.2.

²¹⁰ Se avsnitten 6.2 resp. 6.3.1 och 6.3.2.

enligt EU-rätten och en internationell utblick behandlas, avslutas arbetet med en översättning av kapitel 8 till engelska språket.

2. PRINCIPIELLA UTGÅNGSPUNKTER FÖR MERVÄRDESSKATTEN OCH UNDERSÖKNINGEN

2.1 INLEDNING

Syftet med detta kapitel är att ta fram referenspunkter för undersökningen i kapitel 3 av frågan om en regelkonkurrens föreligger såtillvida att rättsföljden av kopplingen till IL:s näringsverksamhetsbegrepp i 4 kap. 1 § 1 ML blir ett felaktigt urval av skattesubjekt jämfört med vad som följer av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet (huvudfrågan A). Innebär sålunda kopplingen i fråga en överträdelse av direktivbestämelsen såtillvida att den inte kan anses korrekt genomförd i 4 kap. 1 § ML? Kapitlet innehåller följande frågeställningar:

- Ska kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML för bestämningen av yrkesmässig verksamhet ändras (de lege lata) så att den inte längre avser hela 13 kap. IL? Genom hänvisningen till hela 13 kap. IL omfattar kopplingen bl.a. 2 § i 13 kap. IL, och 2 § innebär att juridiska personer, till skillnad från fysiska personer, anses ha näringsverksamhet – och därmed yrkesmässig verksamhet – utan att uppfylla de subjektiva villkoren för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL. Att svensk rättspraxis särbehandlar juridiska personer vid bestämningen av om näringsverksamhet kan anses föreligga bekräftas av t.ex. förhandsbeskedet om inkomstskatt RÅ 2006 ref. 58. Där anger HFD med hänvisning till 13 kap. 1 och 2 §§ IL att på grund av att "[e]tt aktiebolags inkomster och utgifter" inte kan "hänföras till något annat inkomstslag" får "[e]tt ny-

bildat aktiebolag ... anses bedriva en näringsverksamhet som fortgår intill dess bolaget upphör”.²¹¹

- Har en utredning varit inne på något alternativ till att ML hänvisar till IL för bestämningen av yrkesmässig verksamhet, dvs. att tillämpa den omvända ordningen att IL skulle följa ML vid bestämningen av skattesubjektet företagsskatterättsligt sett?
- Lydelsen av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, där ordet *den* används för beskattningsbar person, visar, som nämnts, att rekvisiten som uppställs för beskattningsbar person, självständighet och ekonomisk verksamhet, omfattar både fysiska och juridiska personer. Frågan är dock: kan principen om neutralt urval av skattesubjekt beträffande den rättsliga formen vara till ledning för att avgöra om neutralitetsaspekten på huvudfrågan A berör intern eller extern neutralitet eller både och? I samband med genomgången av dessa aspekter på neutralitetsprincipen berörs också att det, som nämnts, klarlagts genom Lissabonfördraget att den gäller primärrättsligt på momsområdet och inte bara enligt mervärdesskattedirektivet (sekundärrättsligt). Frågeställningen om intern respektive extern neutralitet har bl.a. betydelse för bedömningen av den nämnda 4 kap. 5 § ML, där bestämningen av om en utländsk företagares verksamhet är yrkesmässig i Sverige sker med hänvisning till 4 kap. 1 § ML.
- Vid undersökningen av när urvalet av skattesubjekt enligt 4 kap. 1 § ML brister i neutralitet i förhållande till huvudregeln om beskattningsbar person, art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, berörs också förhållandet mellan principen om direkt effekt och direktivkonform tolkning av nationell rätt samt legalitetsprincipen.
- Även om EU-kommissionens eller regeringens uppfattning inte är avgörande för analysen i detta arbete, berörs i detta kapitel deras uppfattning om konformiteten med 4 kap. 1 § ML i förhållande till art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Deras uppfattningar därvidlag – jämte rapporten Ds 2009:58 – bidrar, som

²¹¹ HFD hänvisar därvid också till prop. 1999/2000:2 (Inkomstskattelagen) Del 2 s. 378. Se även Mattsson 2010 s. 99, där han anger att "[a]ll income earned by incorporated businesses is business income".

nämnts, också till att bilda referenspunkter för den fortsatta analysen av huvudfrågan A i kapitel 3. Frågan om 4 kap. 1 § ML innebär en överträdelse av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet är en fråga om Sverige därmed gör sig skyldig till fördragsbrott. Den frågan skulle ytterst bli avgjord vid en prövning hos EU-domstolen. Vid en sådan prövning skulle parterna vara EU-kommissionen och regeringen. Därför berörs EU-kommissionens underrättelse om fördragsbrottsförfarande, regeringens svar och Ds 2009:58 i detta kapitel.

- Kapitlet avslutas med slutsatser från analysen i det och vilka referenspunkter som kan stödja i första hand den fortsatta analysen av huvudfrågan A.

2.2 NEUTRALITET

2.2.1 Den mervärdesskatterättsliga neutralitetsprincipen omfattas av primärrätten och sekundärrätten

Grunden för tolkningen av EU-rätten är fördragen, dvs. primärrätten. Primärrätten har, som nämnts, företräde framför sekundärrätten. Vid tolkningen av regler i mervärdesskattedirektivet som en sekundärrättslig rättsakt måste hänsyn tas inte bara till fördragen FEU och FEUF, utan också till oskrivna EU-rättsliga källor bestående i EU-domstolens praxis och de allmänna rättsgrundsatser vilka omfattas av primärrätten i det att de utgör en följd av fördragen.²¹²

Om det finns luckor i EU-rätten, används de allmänna rättsprinciperna för att fylla ut dem. De allmänna rättsprinciperna har sitt ursprung i fördragen eller EU-ländernas rättsordningar och utgörs av t.ex. likabehandlingsprincipen, proportionalitetsprincipen och legalitetsprincipen. De gäller som allmänna rättsgrundsatser inom hela EU-rätten, och inte bara på ett visst område.²¹³ Att mervärdesskatten omfattas av en neutrali-

²¹² Se Prechal 2005 s. 183, där hon anger att "the Treaty" – dvs. FEG (numera FEUF) – sätter standarden för tolkningen, men att det gör också EG-rättens (numera EU-rättens) allmänna principer (eng., "general principles of Community law"). Se även Alhager 2001 s. 101 och 103 och Sonnerby 2010 s. 59.

²¹³ Se Sonnerby 2010 s. 38 och 39.

tetsprincip framgår av sekundärrätten och idealet är, som nämnts, att mervärdesskattesystemet är så allmänt, enkelt och neutralt som möjligt. Det är centralt för EU-rättens aspekter på neutralitet beträffande mervärdesskatten.²¹⁴ Emellertid har det sagts att den mervärdesskatterättsliga neutralitetsprincipen inte är en allmän rättsprincip som gäller inom hela EU-rätten, och att EU-domstolen anser att direktivet har företräde framför neutralitetsprincipen.²¹⁵ Numera finns dock, som nämnts, neutralitetsprincipen uttryckligen i art. 113 FEUF, som infördes genom Lissabonfördraget, till skillnad från i föregångaren art. 93 FEG. Genom att skrivningen om att undvika konkurrensnedvridning har tillkommit i art. 113 FEUF har det klargjorts att det primärrättsligt föreligger ett krav på *en likformig spelplan* (eng. "a level playing field") för att harmonisera de indirekta skatterna.²¹⁶ Harmoniseringskravet avseende EU-ländernas moms­lagstiftningar ska enligt art. 113 FEUF inte bara säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar, utan också medföra att konkurrensnedvridning undviks. Därmed är det, enligt min uppfattning, numera klarlagt att ett brott mot neutralitetsprincipen även utgör ett brott mot primärrätten, vilket har stärkt principens ställning bl.a. på momsområdet.

Neutralitetsaspekten är sålunda en primärrättslig grundläggande princip för mervärdesskatt enligt EU-rätten, jämte den sekundärrättsliga mervärdesskatteprincip som enligt art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet består i principerna om en generell avdragsrätt, reciprocitet och övervärtning. Sekundärrättsligt anses också den mervärdesskatterättsliga neutralitetsprincipen härröra från art. 2 i första direktivet [numera art. 1.2 i

²¹⁴ Se Alhager 2001 s. 59, där de särskilda avsnitten under rubriken Neutralitet inleds med cit. av föregångaren till femte st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet, dvs. femte st. i ingressen till första direktivet. [Hennes citat omfattar för övrigt också fjärde st. i ingressen till första direktivet som, tillsammans med första-tredje st. i ingressen till första direktivet, har överförts till fjärde st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet.]

²¹⁵ Se Sonnerby 2010 s. 46, där hon, som nämnts, anför detta och hänvisar bl.a. till nämnda EU-målet 268/83 (Rompelman).

²¹⁶ Se Terra och Kajus 2010 s. 6, där de dock är osäkra på om det ansågs nödvändigt även före Lissabonfördraget för att den inre marknaden skulle fungera. I Sonnerby 2010 görs också referenser till Terra och Kajus 2010, men utan att särskilt beröra att de, som nämnts, beskriver förändringen i art. 113 FEUF jämfört med art. 93 FEG som ett exempel på att Lissabonfördraget kan ha föranlett vissa materiella förändringar av primärrätten.

mervärdesskattedirektivet].²¹⁷ I själva mervärdesskattedirektivet framgår neutralitetsprincipen av fjärde, femte och sjunde styckena i ingressen till mervärdesskattedirektivet.²¹⁸ Ibland sägs, som nämnts, att EU-domstolen har *a purist approach* (eng.) i förhållande till grundprinciperna i art. 2 i första direktivet [numera art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet],²¹⁹ och – beträffande den viktiga konkurrensneutraliteten – att "[d]enna neutralitetsprincip präglar hela mervärdesskatterätten".²²⁰ Det kan också anses klart fastlagt genom att art. 113 FEUF uttryckligen anger principen om att harmoniseringen av moms­lagstiftningarna mellan EU-länderna bl.a. ska medföra att konkurrensen inte snedvrids. Domarna i EU-målen C-437/06 (Securenta), C-72/05 (Wollny), C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki) och de förenade EU-målen C-487/01 och C-7/02 (Gemeente Leusden och Holin Groep) visar på EU-domstolens *purist approach* beträffande mervärdesskatteprincipen enligt art. 1.2 och EU-domstolens tidigare nämnda förhållningssätt till *syftet med och systematiken* i moms­systemet, enligt följande:

- Av punkterna 32-39 i tidigare nämnda EU-målet C-437/06 (Securenta) följer att EU-domstolen anser att en proportionering av avdragsrätten mellan förvärv till den ekonomiska verksamheten respektive icke ekonomiska verksamheten ska ske på samma sätt som fördelningen enligt reglerna för blandad verksamhet i direktivet.²²¹ Detta även om direktivet saknar uttryckliga regler för be-

²¹⁷ Se Sonnerby 2010 s. 285.

²¹⁸ Tidigare första-fjärde styckena i ingressen till första direktivet och fjärde st. i ingressen till sjätte direktivet.

²¹⁹ Se i en tidigare not ang. användning av *a purist approach* (eng.) och notering från målet C-4/94 (BLP Group) att EU-domstolen vid tolkningen av avdragsrättens omfattning enligt art. 17 i sjätte direktivet "*relied on Article 2 of the First Directive*" – Conlon 1998 s. 569. Art. 2 i första direktivet anförs för övrigt i pkt 7, 11, 20, 21 och 28 i "BLP Group"-målet. Se även t.ex. EU-målen C-98/98 (Midland Bank), C-408/98 (Abbey National) resp. C-16/00 (Cibo), där regeln anförs i pkt 29, 27 resp. 30. Jag noterar att art. 17 i sjätte direktivet numera motsvaras av art. 167-177 i mervärdesskattedirektivet – se Terra och Kajus 2010 s. 332.

²²⁰ Se Ståhl m.fl. 2011 s. 208. Se även Stensgaard 2004 s. 50, där han anför som ett ideal att utgångspunkten är att skatter och avgifter framstår som neutrala.

²²¹ Blandad verksamhet är en verksamhet med både omsättningar som är skattepliktiga eller kvalificerat undantagna från skatteplikt och omsättningar som är okvalificerat undantagna från skatteplikt. Till den del verksamheten innebär att sistnämnda omsätt-

handlingen av förvärv som kan hänföras till både den ekonomiska verksamheten och verksamhet som är icke ekonomisk.²²² EU-domstolen hänvisar därvid i pkt 35 till "syftet med och systematiken i sjätte direktivet". Sjätte direktivets – numera mervärdesskattedirektivets – regler kan sålunda tillämpas *mutatis mutandis*,²²³ som EU-domstolen uttrycker det i pkt 32, när det gäller begränsningen av avdragsrätten. Tanken är att momsavdraget ska övervältras på konsumenten genom att det läggs på priset på de skattepliktiga produkterna, och då faller rätten till avdrag bort till den del förvärvet kan hänföras till icke ekonomisk verksamhet hos den beskattningsbara personen. Medlemsländerna ska, trots att omsättningen inte kan fungera som fördelningsnyckel, se till *syftet med och systematiken* i mervärdesskattedirektivet och tillhandahålla en metod för beräkning som objektivt sett ger en fördelning av avdragsrätten återspeglade en faktisk fördelning av investeringsutgifterna på båda slagen av aktivitet: ekonomisk respektive icke ekonomisk verksamhet.

- Gäller det å andra sidan skyldigheterna i moms-systemet är det av intresse att EU-domstolen i pkt 35 i "Securenta"-målet (C-437/06) hänvisar till pkt 28 i tidigare nämnda EU-målet C-72/05 (Wollny). Hänvisningen gäller den av EU-domstolen knäsatte principen att *syftet med och systematiken* i direktivet gör att bestämmelserna kan tillämpas även i fall för vilka de inte gäller uttryckligen. Den begränsning som EU-domstolen själv sätter kan uppfattas som ett uttryck för övervältringsprincipen i art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet som en yttersta gräns för direktivbestämmelsernas tillämpning. Den uppfattningen kan anses följa av att EU-domstolen i pkt 35 i "Wollny"-målet (C-72/05) anför att jämningsreglerna avseende ingående moms för s.k. investeringsvaror i art. 20 i sjätte direktivet [numera art. 184-192 i mervärdesskatte-

ningar ska skapas berättigar den varken till avdragsrätt eller återbetalningsrätt beträffande ingående moms på förvärv eller import i verksamheten.

²²² En icke ekonomisk verksamhet omfattas inte av mervärdesskatten, varför, enligt pkt 31 i "Securenta"-målet, utgifter i den aldrig berättigar till momsavdrag. Se även pkt 37 i EU-målet C-515/07 (VNLTO), där hänvisning sker till pkt 30 och 31 i "Securenta"-målet.

²²³ *Mutatis mutandis* "Med vederbörliga ändringar". Se Juridikens begrepp, s. 269, av Stefan Melin. Se även Juridikens termer, s. 111, av Sture Bergström m.fl.

direktivet], som målet gällde, är analoga med uttagsreglerna för privat användning. Det ska medföra att den beskattningsbara personen inte ges "en oberättigad ekonomisk fördel". Vid jämförelse med vad som gäller för en slutkonsument som skattebärare får inte den beskattningsbara personen åläggas moms motsvarande avdrag för vilka han inte skulle vara avdragsberättigad. EU-domstolen hänvisar därvid bl.a. till pkt 30 i målet C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki). Det målet gällde jämningsreglerna för investeringsvaror, och EU-domstolen anför att jämkning som innebär att moms ska betalas enbart får baseras på art. 20 i sjätte direktivet. Jämkningsreglerna får enligt EU-domstolen inte baseras på art. 5 och 6 i sjätte direktivet så att en beskattningssituation uppkommer genom ett analogislut från jämningsreglerna, där någon skattepliktig transaktion inte aktualiseras enligt art. 5 och 6 i sjätte direktivet [numera art. 14 och 24 i mervärdesskattedirektivet]. Jämkningsreglerna tillämpas i fråga om fördelning av moms till personens i fråga fördel kan ske när ett förvärv skett som inte har berättigat till momsavdrag börjar brukas i samband med avdragsberättigande verksamhet. I motsatt situation – dvs. när ett förvärv som berättigat till momsavdrag börjar brukas i en icke avdragsberättigande aktivitet – är analogislutet inte ett problem. Det framgår också av pkt 30 i "Uudenkaupungin kaupunki"-målet (C-184/04), där hänvisning sker till pkt 90 i de förenade EU-målen C-487/01 och C-7/02 (Gemeente Leusden och Holin Groep) vartill även hänvisas i pkt 35 i "Wollny"-målet (C-72/05).

- EU-domstolen kan sägas vägledas av *syftet med och systematiken i* momsreglerna, uttryckt genom principerna om reciprocitet och överväring i art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet och målet med en neutral moms, när själva direktivbestämmelserna om rättigheter och skyldigheter inte bildar tillräckligt tolkningsunderlag. I pkt 34 i "Securenta"-målet (C-437/06) talas om att medlemsländerna får göra en tolkning utifrån "de principer som utgör grunden för det gemensamma systemet för mervärdesskatt". Det ska gälla när en uttrycklig regel om fördelning av avdragsrätten mellan ekonomisk verksamhet och icke ekonomisk verksamhet saknas. I pkt 36 anges att de "åtgärder" som medlemsstaterna "vidtar [...] skall [...] i synnerhet iaktta den princip om skatteneutralitet på vilken det gemensamma systemet för mervärdesskatt vilar".

Då får medlemsländerna falla tillbaka på *syftet med och systematiken* i moms-systemet. Det ledde utifrån övervältringstanken i en neutral momsbeskattning till att samma principer som gäller för fördelningen av avdragsrätten i en ekonomisk verksamhet som är blandad och som uttrycks i art. 17.5 resp. art. 19 i sjätte direktivet [numera art. 173 resp. art. 174 och 175 i mervärdesskattedirektivet] fick tjäna till vägledning i den fråga som inte reglerades uttryckligen i direktivbestämmelserna i sjätte direktivet.

Genomgången av dessa EU-domar får, enligt min mening, anses visa att EU-domstolen, i de fall bestämmelserna i sig i mervärdesskattedirektivet inte utgör ett tillräckligt tolkningsunderlag, vägleds som utifrån en *purist approach* av mervärdesskatteprincipen och dess beståndsdelar enligt art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet, av den centrala målsättningen för moms i EU-rättens mening att den ska vara neutral och av *syftet med och systematiken* i moms-systemet.

2.2.2 Harmoniseringskrav på lagval inom EU i subjektfrågan – förenar neutralitetsaspekten på momsen enligt primärrätten och sekundärrätten

Av svensk och utländsk doktrin på momsområdet följer att "[n]eutralitetsprincipen är en central princip inom mervärdesskatterätten", samtidigt som jag noterar att det inte finns en enda innebörd, dimension av begreppet neutralitet på momsområdet.²²⁴ Den innebörd eller dimension avseende neutralitet i mervärdesbeskattningen som behandlas i detta arbete berör huvudregeln för att skilja skattesubjektet från konsumenten, dvs. subjektssidan. I doktrinen anges också att neutralitetsprincipen på momsområdet har en subjektssida, dvs. att neutralitet förutsätts mellan skattesubjekten, och en objektssida, dvs. att neutralitet förutsätts mellan transaktioner.²²⁵

²²⁴ Se Sonnerby 2010 s. 18, 22 och 35 samt s. 31 i van Doesum 2009, där han, med hänvisning till EU-målen C-454/98 (Schmeink & Cofreth et Strobel) och C-162/07 (Amplificativa et Amplifin), anger att *enligt EG-domstolens uppfattning är neutralitetsprincipen en grundläggande princip för mervärdesskatten* (nl. "[n]aar het oordeel van het HvJ EG is het neutraliteitsbeginsel een fundamenteel beginsel in de btw"), men att *neutralitetsprincipen har dock flera dimensioner* ("[h]et neutraliteitsbeginsel heeft evenwel meerdere dimensies").

²²⁵ Se Alhager 2001 s. 70.

Eftersom detta arbete i första hand berör bestämningen av skattesubjektet, är det av stort intresse för undersökningen att det i sjunde st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet anges att – [även om skattesatserna och undantagen inte är helt harmoniserade (objektet)] – bör det gemensamma mervärdesskattesystemet vara *konkurrensneutralt*. Det ska uppnås genom att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstats territorium, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är. I anförd doktrin på momsområdet har konstaterats att EU-domstolen anses klart ha uttalat att neutralitetsprincipen förhindrar att ekonomiska aktörer som tillhandahåller samma varor och tjänster behandlas olika i mervärdesskattelhänseende.²²⁶ I anförd utländsk doktrin på området anges – dels genom hänvisning till EU-domstolens praxis, dels med citat av sjunde st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet – att *neutralitetsprincipen* i detta hänseende *också utgör en särskild uttrycksform för likabehandlingsprincipen*.²²⁷

Neutralitetsprincipen har som en särskild form av likabehandlingsprincipen funktionen av att i tillämpningen åstadkomma neutralitet i konkurrensförhållande, och en följd av det anses *på nationell nivå* (nl. "[i]n de nationale context") vara *rättsformsneutralitet på subjektnivå inom mervärdesskatten* ("[d]e rechtsvormneutraliteit op subjectniveau in de btw").²²⁸ I den EU-dom som har anförts i doktrinen till stöd för att EU-domstolen kan anses klart ha uttalat att neutralitetsprincipen utgör hinder för att ekonomiska aktörer som tillhandahåller samma varor och tjänster behandlas olika i mervärdesskattelhänseende angav domstolen också att principen åsidosätts. Det blir fallet om "den rättsliga form" i vilken en person bedriver sin verksamhet skulle avgöra möjligheten att utnyttja undantag från skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster. Det går dock inte att överföra utan ytterligare analys till förevarande sammanhang med inriktning på subjektssidan. Domen behandlades nämligen i samband med frågor på objektssidan om vad som gäller beträffande *mervärdesskatt vid omstruktureringar* hos aktörer som redan anses ha karaktären av beskattningsbar person. EU-målet C-216/97

²²⁶ Se Alhager 2001 s. 58, 70 och 73, där denna konklusion görs med hänvisning till EU-domen C-216/97 (Gregg).

²²⁷ Se van Doesum 2009 s. 32, där han i samband med nämnda referenser anger: "*Het neutraliteitsbeginsel is tevens een bijzondere verschijningsvorm van het gelijkheidsbeginsel*".

²²⁸ Se van Doesum 2009 s. 32.

(Gregg), som berördes i det sammanhanget,²²⁹ bör därför ges en särskild analys här beträffande subjektssidan av neutralitetsprincipen.

EU-målet C-216/97 (Gregg) gällde sjätte direktivet och rättegångsspråket var engelska. Från domen återges här nedan pkt 20 både i den svenska översättningen och på engelska:

”Principen om skatteneutralitet utgör nämligen bland annat hinder för att ekonomiska aktörer som tillhandahåller samma varor och tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende. Härav följer att nämnda princip åsidosätts om den rättsliga form i vilken den skattskyldige bedriver sin rörelse skulle vara avgörande för möjligheten att utnyttja de undantag som föreskrivits för varor och tjänster som tillhandahålls av de inrättningar, organ eller organisationer som nämns i artikel 13 A.1 b och 13 A.1 g.”²³⁰

“The principle of fiscal neutrality precludes, inter alia, economic operators carrying on the same activities from being treated differently as far as the levying of VAT is concerned. It follows that that principle would be frustrated if the possibility of relying on the benefit of the exemption provided for activities carried on by the establishments or organisations referred to in Article 13A(1)(b) and (g) was dependent on the legal form in which the taxable person carried on his activity.”

Jag noterar att på engelska språket används det mera specifika ”*as far as the levying of VAT is concerned*”, medan den svenska översättningen anger ett generellt ”i mervärdesskattehänseende”, beträffande omfattningen av neutralitetsprincipen. Pkt 20 i domen berör objektsfrågan och att de ekonomiska aktörerna ska behandla momspåslag (”*the levying of VAT*”) på priset på produktionen lika såtillvida att förmånen av undantag från skatteplikten inte görs beroende av den rättsliga formen under vilken verksamheten bedrivs. För neutralitetsaspekten på subjektsnivå innebär det i sig ingenting annat än att *taxable persons* (beskattningsbara personer) ska behandlas lika beträffande just ”*legal form*” (rättslig form). Även om olika ekonomiska aktörer behandlas lika i det hänseendet, säger pkt 20 i domen på engelska ingenting om att de ska behandlas lika med avseende på omfattningen av deras verksamheter, när det gäller att kvalificera dem som beskattningsbara personer. Det är först genom att läsa den engelska rättegångstexten i förhållande till sjunde st. i ingressen

²²⁹ Jämför nämnda referens till Alhager 2001 s. 58, 70 och 73.

²³⁰ Se även s. 58 i Alhager 2001, där också – den svenska översättningen av – pkt 20 i EU-målet C-216/97 (Gregg) återges.

till mervärdesskattedirektivet eller – på grund av att fallet är från tiden innan mervärdesskattedirektivet ersatte första och sjätte direktiven – i förhållande till föregångaren åttonde st. i ingressen till första direktivet som det kan konkluderas att likabehandlingen på subjektsnivå ska gälla generellt i mervärdesskattehänseende. Frågan är då vad som kan utläsas från originalversionen av domen, dvs. pkt 20 i domen enligt dess lydelse på EU:s originalspråk franska. Pkt 20 i domens franskspråkiga version lyder:

”En effet, le principe de neutralité fiscale s'oppose notamment à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA. Il en résulte que ledit principe serait méconnu si la possibilité d'invoquer le bénéfice de l'exonération prévue pour les opérations effectuées par des établissements ou des organismes mentionnés à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b) et g), était tributaire de la forme juridique au moyen de laquelle l'assujetti exerce son activité.”

Första meningen i pkt 20 översätter jag: Den skatterättsliga neutralitetsprincipen hindrar nämligen särskilt att ekonomiska aktörer som gör samma tillhandahållanden behandlas olika i fråga om uppbörd av momsens.²³¹ Det ligger närmare den svenska språkversionen än den engelska, då den specifika frågan om momspåslag inte upptas på franska utan det mera generella om uppbörd av momsens (fr., ”perception de la TVA”). På engelska skulle det ha hetat collection of the VAT.²³² EU-domstolen får därmed i pkt 20 i målet C-216/97 (Gregg) anses ha avsett en mera allmän bestämning av neutralitetsprincipen. Min konklusion blir då att neutralitetsprincipen inte begränsas till ”legal form” eller ”la forme juridique” (rättslig form), utan att den också innebär att beträffande subjektfrågan

²³¹ Se Riksskatteverkets Ordlista för exekutionsväsendet på engelska, franska och tyska, s. 120, där franskans *perception* översätts med uppbörd. Se även Fransk-svensk ordbok, s. 508, där *perception* översätts med skatteuppbörd eller uppbördsämbete/-verk och, i filosofisk mening, förnimmelse.

²³² Se RSV:s Ordlista för exekutionsväsendet på engelska, franska och tyska, s. 30, där *uppbörd* översätts med *collection of taxes* på engelska. *Collection* (eng.) översätts på s. 42 i den ordlistan till indrivning. Samma översättning görs i Fars Engelska ordbok på s. 322. Uppbörd av skatt översätts till *tax collection* i Juridik ordbok Svensk-engelsk fackordbok, s. 101, av Sven Martinger. I Norstedts stora engelsk-svenska ordbok, s. 195, översätts *collection* – för förevarande sammanhang – till inkassering, uppbörd eller indrivning.

ska konkurrensen vara neutral momsmässigt sett oavsett omfattningen av den verksamhet som olika subjektet bedriver.

Jag konstaterar att lika verksamheter ska behandlas lika; en ekonomisk verksamhet uppkommer vid viss omfattning, varaktighet med en aktivitet oavsett i vilken rättslig form subjektet agerar. Det visar sig i att syftet med konkurrensneutralitetsprincipen i mervärdesskattedirektivet enligt sjunde st. i ingressen till mervärdesskattesystemet gäller samma slags produktion utan åtskillnad beträffande omfattningen av skattesubjektens verksamheter. Sjunde st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet tillåter att skattesatserna och undantagen inte är helt harmoniserade ännu (objektssidan). Emellertid anges att "även" om så är fallet är syftet i övrigt att göra det gemensamma systemet för mervärdesskatt "konkurrensneutralt genom"²³³ lika skattebelastning på lika varor och tjänster. Den neutralitetsaspekten åsyftar sålunda inte bara objektssidan, utan också subjektssidan. Eftersom momsen är en konsumtionskatt, handlar den i grunden om att skilja skattesubjektet från konsumenten. Att omfattningen på företaget (av verksamheten) som skattesubjektet ska driva för att kvalificera som skattesubjekt inte anges i sjunde st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet visar att en huvudregel om vem som har karaktären av beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet bör innebära en bestämning av denne som sådan. Den bestämningen ska gälla oavsett omfattningen av verksamheten som denne bedriver. Om vederbörande tar en företagarrisk och sålunda är självständig, återstår att bestämma vilken grad av varaktighet som ska uppnås för att personen i fråga ska anses bedriva en ekonomisk verksamhet och ha karaktären av beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

Det är grundläggande med mervärdesskattesystemet att skilja skattesubjektet (företagaren) från konsumenten. Huvudregeln för att bestämma skattesubjektet, beskattningsbar person, enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattesystemet har som mål att åstadkomma den distinktionen med iakttagande av det primärrättsliga kravet på konkurrensneutralitet

²³³ I föregångaren åttonde st. i ingressen till första direktivet var för övrigt motsvarande uttryck "konkurrensneutralitet, genom". Det påverkar inte min uppfattning, men jag noterar att den skrivningen ligger närmare aktuell skrivning i sjunde st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet på EU-rättens originalspråk, franska, där uttrycket lyder "*neutralité concurrentielle, en*": se sjunde st. i ingressen till Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

enligt art. 113 FEUF. Det kan också sekundärrättsligt sett härledas ur mervärdesskatteprincipen uttryckt av principerna om generell avdragsrätt, reciprocitet och övervältring enligt art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Dessa momsens grundprinciper enligt primärrätten och sekundärrätten förenas av målsättningen att distinktionen mellan skattesubjekt och konsument ska kunna ske så att det primärrättsliga harmoniseringskravet enligt art. 113 FEUF på lagvalet mellan EU-länderna beträffande bestämningen av skattesubjektet upprätthålls. Sekundärrättsligt anses, som nämnts, neutralitetsprincipen följa av art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet. I själva mervärdesskattedirektivet följer neutralitetsprincipen förutom av nämnda femte stycket i ingressen av fjärde och sjunde styckena i ingressen till mervärdesskattedirektivet. I fjärde st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet anges att harmoniseringen av medlemsländernas lagstiftning om mervärdesskatt är nödvändig för att förverkliga en inre marknad där momsen ”inte snedvrider konkurrensvillkoren eller hindrar den fria rörligheten av varor och tjänster”.

Ibland görs skillnad mellan intern och extern neutralitet beträffande mervärdesskatten. I förstnämnda hänseende avses då neutralitetsaspekten mellan olika transaktioner och beskattningsbara personer i samma land, medan sistnämnda avser neutralitet vid gränsöverskridande transaktioner inom EU.²³⁴ I sammanhanget noterar jag att EU är en tullunion med gemensam tulltaxa gentemot tredje land (plats utanför EU), medan tullar på import och export mellan medlemsstaterna ska vara förbjudna.²³⁵ Målsättningen att åtskillnaden mellan skattesubjektet och konsumenten ska kunna ske med iakttagande av harmoniseringskravet på moms lagstiftningarna mellan EU-länderna gör att en uppdelning i intern respektive extern neutralitet är av mindre intresse för detta arbete. Det beror på att frågan om bestämningen av det momsmässiga

²³⁴ Se Sonnerby 2010 s. 19. Se även Alhager 2001 s. 60, där det anges att intern neutralitet utgör aspekten på neutralitet mellan olika ekonomiska handlingsalternativ och neutralitet inom EU, medan extern neutralitet berör neutralitet mellan EU:s medlemsstater. Andra sätt att uttrycka intern resp. extern neutralitet för momsen är att förstnämnda är relaterat till nationella aspekter på att ta ut moms bestående i legal, ekonomisk och konkurrensmässig neutralitet, medan sistnämnda är relaterat till internationella aspekter på neutralitet: se Terra och Kajus 2010 s. 255 och 257. På s. 43 i Hultqvist 1998 talas om konkurrensneutralitet i allmänhet resp. konkurrensneutralitet på det internationella planet.

²³⁵ Se art. 28 FEUF [art. 23 FEG (f.d. art. 9)] och art. 30 FEUF [art. 25 FEG (f.d. art. 12)].

skattesubjektet berör både svenska och utländska skattesubjekt. Likabehandlingsprincipen i de primärrättsliga bestämmelserna om de fyra friheterna för rörligheten mellan medlemsländerna av varor, tjänster, personer och kapital ska i båda hänseendena iakttas, när det gäller placeringen av omsättningar av varor eller tjänster enligt ML.²³⁶

Om en person gör en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst inom landet (Sverige), uppkommer frågan om denne har yrkesmässig verksamhet. I så fall blir vederbörande skattskyldig, dvs. skyldig att redovisa och betala utgående moms till svenska staten på omsättningen (om inte regler om förvärvsbeskattning av kunden aktualiseras).²³⁷ Det gäller oavsett var i världen denne har etablerat den verksamhet som ger honom karaktären av beskattningsbar person.²³⁸ Mervärdesbeskattning kan ske på i princip alla skattepliktiga transaktioner avseende varor och tjänster som sker inom det geografiska område som tillhör EU enligt art. 52 FEU och art. 355 FEUF [art. 299 FEG (f.d. art. 227)].²³⁹ EU-ländernas territorier utgör i princip EU:s skatteområde beträffande moms (mervärdesskatteområde), genom hänvisning i art. 5.1 och 5.2 i mervärdesskatte-direktivet till art. 299 FEG [numera art. 52 FEU och art. 355 FEUF].²⁴⁰

²³⁶ Se även Sonnerby 2010 s. 153, där hon bl.a. noterar att "[l]ikabehandlingsprincipen återfinns också i bestämmelserna om fri rörlighet".

²³⁷ Se 1 kap. 2 § första st. 1 med hänvisning till 1 § första st. 1 samt 1 kap. 8 § med hänvisning till 1 §, samtliga ML.

²³⁸ Se s. 331 i Terra och Kajus 2010, där de anger att en sidenhandlare i Djakarta (Indonesien) är en *taxable person* (beskattningsbar person) likaväl som ett varuhus i Amsterdam. De noterar dock att sidenhandlaren måste omsätta sina varor inom nederländskt territorium, för att *agera* så att denne omfattas av den nederländska mervärdesskatten (eng., "acts within the Dutch VAT").

²³⁹ Se art. 2.1 a och c resp. art. 5.1 och 5.2 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 2.1 resp. 3.1 andra och tredje strecksatsen i sjätte direktivet]. Se även Ståhl m.fl. 2011 s. 207.

²⁴⁰ Jag noterar dock att art. 6 resp. art. 7 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 3.3 resp. art. 3.4 i sjätte direktivet] innebär vissa avvikelser från principen att EU-ländernas territorier också utgör EU:s mervärdesskatteområde. Där i anges att t.ex. Åland inte tillhör EU:s mervärdesskatteområde, trots att Åland – liksom Finland i övrigt – ingår i EU:s tullområde, resp. att t.ex. Furstendömet Monaco inte ska behandlas utifrån mervärdesskattedirektivet som tredje land (plats utanför EU) av medlemsländerna beträffande transaktioner till och från det området, utan som om transaktionerna hade ursprung i eller var avsedda för Frankrike.

Även om omsättningen inom landet (Sverige) är endast tillfällig, enstaka blir sålunda också en utländsk företagare (beskattningsbar person) skattskyldig här. I det hänseendet är ML redan EU-konform. Det är en följd av att Sverige vid EU-inträdet 1995 ändrade huvudregeln om skattskyldigheten, 1 kap. 1 § första st. 1 ML. Därigenom stipuleras det inte längre i lagrummet att den yrkesmässiga verksamheten måste *bedrivas här i landet*. 4 kap. 5 § ML ändrades också vid EU-inträdet. Numera anger det lagrummet att en utländsk företagens verksamhet är yrkesmässig om denne är det enligt 4 kap. 1 §. Det var den enda anpassningen till EU-rätten på området som gjordes beträffande yrkesmässig verksamhet i ML vid EU-inträdet.²⁴¹ Art. 2.1 i sjätte direktivet [numera art. 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet] stipulerade motsvarande förutsättningar för skyldighet att betala mervärdesskatt som också genomfördes i 1 kap. 1 § första st. 1 ML.

När det gäller frågan om etableringsfriheten överensstämmer ML med primärrätten och sekundärrätten genom nyss nämnda anpassning till EU-rätten vid Sveriges EU-inträde. Frågan om urvalet av skattesubjekten enligt 4 kap. 1 § ML sker EU-konformt gäller således oavsett deras nationalitet. Den handlar i stället om huruvida den momsmässiga behandlingen av dem uppvisar neutralitetsbrist i subjektfrågan på grund av att *lagvalet* inom EU blir Sverige och ML om omsättningen skulle placeras här. Mervärdesskattedirektivets regler om att hänföra en omsättning inom EU till det ena eller andra medlemslandets territorium ger direktivbestämmelserna karaktären av lagvalsregler.

Om omsättningen placeras inom landet (Sverige), ska 4 kap. 1 § ML ge ett urval av skattesubjekt som är konformt med vad som följer av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Annars är inte ML neutral i förhållande till momslagstiftningarna i medlemsländer som upprätthåller konformitet på den punkten. Då är det fråga om ett fördragsbrott både primär- och sekundärrättsligt sett. Om en överträdelse föreligger sekundärrättsligt såtillvida att art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet inte kan anses innehållsmässigt implementerad i 4 kap. 1 § ML, föreligger samtidigt ett fördragsbrott primärrättsligt på grund av att ML på denna punkt inte uppfyller harmoniseringskravet enligt art. 113 FEUF. Med andra ord förenar harmoniseringskravet på *lagval* inom EU neutralitetsaspekten på momsens enligt primärrätten och sekundärrätten beträffande

²⁴¹ Se SFS 1994:1798 och prop. 1994/95:57 s. 155 och 175.

förevarande subjektfråga. Min utgångspunkt är att det är lika fel – dvs. en lika felaktig situation från ett konkurrens- eller konsumtionsneutralitetsperspektiv – om urvalet av vilka som har yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML ger ett för stort eller för litet antal skattesubjekt i förhållande till huvudregeln för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Resonemanget om regelkonkurrens föreligger i förevarande hänseende blir i korthet följande:

- Det skulle snedvrída konkurrensen om en konsument kunde välja en utländsk leverantör av t.ex. viss slags vara i stället för en svensk leverantör, bara för att den senare ansågs omfattad av ML utan stöd av direktivbestämmelsen i fråga. Den utländske leverantören antas höra hemma i ett annat EU-land, med en moms­lagstiftning i förevarande hänseende förenlig – konform – med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, och kvalificerar inte som skattesubjekt. Sålunda skulle urvalet av skattesubjekt enligt 4 kap. 1 § ML som en huvudregel för det urvalet kunna sägas bli för stort i förhållande till EU-rätten.
- En icke EU-konform konkurrenssnedvridning skulle också föreligga i den motsatta situationen. Moms­lagstiftningen i det andra EU-landet antas alltjämt i förevarande hänseende förenlig med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Om konsumenten kan välja den svenska leverantören i stället för leverantören i det andra EU-landet, bara för att 4 kap. 1 § ML inte ger svensken karaktären av skattesubjekt – i motsats till vad som skulle följa av direktivbestämmelsen – strider det mot neutralitetsprincipen. I denna situation skulle urvalet av skattesubjekt enligt 4 kap. 1 § ML som en huvudregel för det urvalet kunna sägas bli för litet i förhållande till EU-rätten.

2.2.3 EU-konformt urval av skattesubjekt enligt huvudregeln i mervärdesskattelagen går före frågan om statens intäkter i detta arbete

Att frågan om vem som är skattesubjekt respektive konsument moms­mässigt sett är betydelsefull följer av att tillsammans med en investeringskrona hör i åtskilliga fall i affärlivet en momsfråga värd 25 öre (eller

20 öre av en krona beroende på hur man räknar).²⁴² Momsen är viktig för att finansiera de offentliga utgifterna. För 2011-2015 beräknas momsen utgöra drygt 1/5 av statens totala skatteintäkter.²⁴³ Momsen är inte bara av betydelse för statsfinanserna, utan bildar också underlag för medlemsländernas finansiering av EU:s institutioner.²⁴⁴ Neutralitet vid urvalet av skattesubjekt är dock det rättspolitiska antagandet för analysen av huvudfrågan A. Frågan om neutralitet leder till ökade skatteintäkter är därför av en rättspolitiskt underordnad betydelse för denna undersökning.²⁴⁵ Det beror på att analysen i detta arbete, som nämns i närmast föregående avsnitt, sker med utgångspunkt i att det är lika fel om moms-systemet tillförs för många skattesubjekt som om det tillförs för få skattesubjekt, på grund av att 4 kap. 1 § ML inte skulle ge en åtskillnad mellan skattesubjekt och konsument som är förenlig (konform) med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

Att detta synsätt anläggs i förevarande arbete på när en neutralitetsbrist föreligger beträffande urvalet av skattesubjekt, innebär att konkurrens- och konsumtionsneutralitet är den moral eller rättvisa som gällande rätt i frågan antas erbjuda skattesubjekt och konsument.²⁴⁶ Det överensstämmer med föreställningen att moms i princip inte anses

²⁴² Den generella momssatsen är enligt 7 kap. 1 § ML 25 % med två reducerade momssatser om 12 respektive 6 % för vissa varor och tjänster. Se även art. 96-99 i mervärdesskattedirektivet: EU-länderna får ha en normalskattestat om minst 15 % och högst två reducerade momssatser vilka får vara lägst 5 % (se 7 kap. 1 § ML).

²⁴³ För 2011-2015 beräknas i miljarder kr statens momsintäkter/totala skatteintäkter till: 332,4/1.549,9 (21,4 %); 335,8/1.587,4 (21,2 %); 351,6/1.650,3 (21,3 %); 372,4/1.739,7 (21,4 %); och 394,0/1.828,9 (21,6 %). Se Budgetpropositionen för 2012, 2011/12:1 s. 558.

²⁴⁴ Se åttonde st i ingressen till mervärdesskattedirektivet [tidigare andra st. i ingressen till sjätte direktivet] samt prop. 1994/95:19 Del 1 s. 139 och prop. 1994/95:57 s. 93. Att EU:s verksamhet delvis ska finansieras genom momsen beslöts redan den 21 april 1970. Se även Alhager 2001 s. 42 och Sonnerby 2010 s. 56.

²⁴⁵ Jämför t.ex. Alhager 2001 s. 29, där det rättspolitiska antagandet för den undersökningen i stället var att neutralitet ökar företagets effektivitet med påföljd att större intäkter genereras och att skatteintäkterna därmed ökar för medlemsstaterna. Det är möjligt att ett sådant samband skulle kunna föreligga också beträffande neutralitetsaspekten på frågan om EU-konformt urval av skattesubjekt enligt 4 kap. 1 § ML. Emellertid får det inte styra analysen i detta arbete, utan här handlar det i första hand om att jämföra de båda regelverken, ML resp. mervärdesskattedirektivet, när det gäller huvudreglerna för nämnda urval.

²⁴⁶ Jämför Dahlman 2006 s. 23 och Dahlman 2007 s. 98.

handla om frågor om moral eller etik (eng., "morality or ethics").²⁴⁷ I stället ligger fokus här i hög grad på neutralitet och ekonomisk effektivitet. Etiken bör dock principiellt sett till sist styra vid val av handlingsalternativ, såsom vid normgivning eller lagtolkning.²⁴⁸ Det är sålunda av ett särskilt intresse i detta arbete att det ibland sägs att "[h]uvudregeln för all omsättning mot vederlag är beskattning", och att "[e]nbart i de fall där det är helt uteslutet med konkurrens mellan laglig och olaglig verksamhet ska den olagliga aktiviteten inte föranleda något uttag av mervärdesskatt."²⁴⁹ Att principen om skatteneutralitet förhindrar att man gör en allmän åtskillnad mellan lagliga och olagliga transaktioner följer av pkt 19-23 i EU-målet C-455/98 (Salumets m.fl.).²⁵⁰ I neutralitetsprincipen som grundläggande för moms enligt EU-rätten kan därmed det värderande rättsbegreppet vid beskrivningen av gällande rätt på momsområdet sägas ligga.²⁵¹

Om det blir aktuellt med att tolka frågan om 4 kap. 1 § ML är konform med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet utifrån hur EU-domstolens skulle kunna tänkas döma i frågan, innebär den återstående analysen av huvudfrågan A huvudsakligen en teleologisk och systematisk (kontextuell) tolkning. Neutralitetsprincipen från förevarande perspektiv på subjektfrågan ger ett teleologiskt – ändamålsinriktat – förhållningssätt till det avsedda resultatet med urvalet av skattesubjekt enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Analysen av rekvisiten självständighet och ekonomisk verksamhet får dock mera karaktären av en målstyrd regeltolkning än en rent regelteleologisk tolkningsmetod.²⁵² Med det beskrivna synsättet på neutralitetsprincipen till vägledning för urvalet av skattesubjekt, kan de personliga åsikterna stå tillbaka vid

²⁴⁷ Se Terra och Kajus 2010 s. 336.

²⁴⁸ Se kapitel 2 i Kellgren 2011.

²⁴⁹ Se Westberg 2009 s. 54, där han konstaterar detta med hänvisning till "bl.a." EU-målet C-455/98 (Salumets m.fl.). Se även Stensgaard 2004 s. 107, där han anger att illegal verksamhet bara utesluts från tillämpningsområdet under ganska snäva betingelser.

²⁵⁰ Se även 2008/2002 K(2008) 2794 s. 5, där EU-kommissionen också anför detta med hänvisning till nämnda punkter i "Salumets m.fl."-målet.

²⁵¹ Jämför Dahlman 2006 s. 18 och 19.

²⁵² Jämför Kellgren 1997 s. 203.

analysen i detta arbete till gagn för den forskningsmässiga objektiviteten.²⁵³

2.2.4 Kopplingen i fråga från mervärdesskattelagen till inkomstskattelagen – begränsning till egentlig näringsverksamhet

Tills vidare konstateras att den deskriptiva genomgången i kapitel 1 och analysen i detta kapitel får anses tydliggöra ett behov av att åtminstone begränsa kopplingen i huvudregeln om yrkesmässig verksamhet, 4 kap. 1 § 1 ML, till att gälla de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL. Det är den regel i 13 kap. IL som *kan* ge en sådan allmän bestämning av skattesubjektet som huvudregeln om beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Då är det oförenligt med kravet på neutralitet beträffande rättslig form att särbehandla de juridiska personerna såtillvida att de inte skulle omfattas av samma krav som för fysiska personer. Genom kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML bestäms yrkesmässighet för de fysiska personerna utifrån de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL. *De lege lata* måste neutralitet beträffande rättslig form åstadkommas genom att kopplingen till näringsverksamhetsbegreppet i IL inte längre avser begreppets bestämning enligt hela 13 kap. IL åtminstone begränsas så att 4 kap. 1 § 1 ML enbart hänvisar till 13 kap. 1 § första st. andra men. IL. Sedan är frågan – som ska analyseras i kapitel 3 – huruvida kopplingen kan göras innehållsmässigt konform med rekvisiten självständigt och ekonomisk verksamhet i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet genom lagändring (*de lege ferenda*) innebärande att kopplingen enbart avser 13 kap. 1 § första st. andra men. IL.

Vid Sveriges EU-inträde 1995 antogs i förarbetena till ändringarna i ML att huvudregeln för yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML med kopplingen till näringsverksamhet i 21 § KL – jämte supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2 ML – gav en i förevarande hänseende EU-konform bestämning av skattesubjektet. I samband med införandet av ML angavs nämligen, som nämnts, i förarbetena att yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1

²⁵³ Jämför Dahlman 2006 s. 82.

§ 1 ML skulle bestämmas genom hänvisning till de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet enligt 21 § KL,²⁵⁴ och i förarbetena till ändringarna i ML vid EU-inträdet föreslogs ingen förändring av kopplingen.²⁵⁵

När ML ersatte GML den 1 juli 1994 begränsades, med hänsyn till invändningar från lagrådet, kopplingen i fråga till att gälla "verksamhet som utgör näringsverksamhet i egentlig mening, dvs. sådan verksamhet som anges i 21 § KL".²⁵⁶ Lagrådet hade ifrågasatt metoden med att anknyta till skattepliktsreglerna i KL och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) för bestämningen av yrkesmässig verksamhet enligt huvudregeln.²⁵⁷ Vid en strikt tolkning efter 1990 års skattereform ansågs nämligen den omfattningen av kopplingen i fråga leda till att varje verksamhet hos en *juridisk person* blev att betrakta som yrkesmässig i mervärdesskattehänseende, även om fråga var om "t.ex. en icke yrkesmässig avyttring av tillgångar" – dvs. om något som hos en fysisk person tillhör inkomstslaget kapital. På grund av det nya inkomstslaget näringsverksamhet ändrades huvudregeln om yrkesmässig verksamhet i pkt 1 av anv. till 2 § GML den 1 januari 1991 så att kopplingen i fråga till KL kom att omfatta inkomstslaget näringsverksamhet. Kopplingen gällde därmed inte bara när inkomsten är intäkt av näringsverksamhet enligt KL, utan också när den är det enligt SIL. Eftersom de juridiska personerna – utom dödsbon – enligt 1 § 3 mom. första men. SIL enbart kunde ha inkomst av näringsverksamhet, kom ändringen 1991 i GML att ge de juridiska personerna karaktären av skattesubjekt momsmässigt sett, även om beräkningen av inkomst av t.ex. realisationsvinst (numera kapitalvinst) skedde enligt kapitalregler. De juridiska personerna hade genom lagändringarna 1990 och 1991 gjorts till skattesubjekt i momshänseende, även om de inte uppfyllde de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet i 21 § KL.

Genomgången ger enligt min uppfattning uttryck för att i förarbetena till ändringarna i ML vid Sveriges EU-inträde 1995 antogs att ordningen som rådde 1991-01-01–1994-06-30 för de juridiska personerna *inte* var EU-konform. Ändringarna i systematiskt hänseende genom införandet den 1 juli 1994 av ML ansågs ha inneburit ett närmande till EU:s regelsystem och vid Sveriges EU-inträde 1995 uttrycktes i förarbetena att EU:s direk-

²⁵⁴ Se prop. 1993/99 s. 164 och 169.

²⁵⁵ Se prop. 1994/95:57.

²⁵⁶ Se prop. 1993/94:99 s. 164.

²⁵⁷ Se prop. 1993/94:99 s. 164 och 165.

tiv på området beaktades.²⁵⁸ Vidare uttalades i förarbetena till ML, angående den ändring som genomfördes av yrkesmässighetsbegreppet så att 4 kap. 5 § uttrycker att en utländsk företagares yrkesmässighet i Sverige eller utlandet bestäms utifrån 4 kap. 1 §, att yrkesmässig verksamhet bestäms av "inkomstskattelagarnas" regler om "subjektiv skattskyldighet".²⁵⁹ I förarbetena när ML infördes den 1 juli 1994 uttrycktes att avgörandet av om en verksamhet är yrkesmässig ska grundas på en bedömning av om verksamhetens karaktär är sådan att de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet enligt 21 § KL – "varaktighet, självständighet, bakomliggande vinstsyfte m.m." – är uppfyllda.²⁶⁰ Enligt förarbetena får det sålunda anses ha antagits vid Sveriges EU-inträde 1995 att kopplingen i fråga i 4 kap. 1 § 1 ML var konform med huvudregeln för skattskyldig person i art. 4.1 i sjätte direktivet [numera huvudregeln för beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet], genom begränsningen av kopplingen till att avse näringsverksamhet enligt 21 § KL (den regel som idag motsvaras av 13 kap. 1 § första st. andra men. IL).

Genom att kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML utvidgades 2001 till att gälla näringsverksamhetsbegreppet i hela 13 kap. IL och sålunda även 2 §, har framför allt det inträffat att de *juridiska personerna* är yrkesmässiga på samma sätt som gällde 1991-01-01–1994-06-30. Den utvidgningen av kopplingen i fråga i 4 kap. 1 § 1 ML skedde utan någon egentlig motivering. Det verkar snarare som om utgångspunkten var att den förändringen av gällande rätt ändå på något sätt inte skulle innebära någon förändrad tillämpning. IL ersatte den 1 januari 2000 KL och SIL, och då ersattes – utan någon materiell förändring – 21 § första men. KL av ifrågavarande 13 kap. 1 § första st. andra men. IL. I förarbetena till IL, som också utgjorde förarbetena till nämnda utvidgning,²⁶¹ angavs att avsikten var att "nuvarande tillämpning" skulle behållas genom "hänvisningen från 4 kap. 1 § till 13 kap. IL". Det angavs gälla i avvaktan på resultatet av den översyn av frågor som regleras av yrkesmässighetsbegreppet och skatt-

²⁵⁸ Se prop. 1994/95:57 s. 75.

²⁵⁹ Se prop. 1993/94:99 s. 169. Jag noterar för övrigt att genitiv-s saknas i 'inkomstskattelagarnas' i cit. från propositionstexten.

²⁶⁰ Se prop. 1993/94:99 s. 164 och 165.

²⁶¹ Se SFS 1999:1283.

skyldighetsbegreppet i ML som skulle genomföras av utredningen Dir. 1999:10 som tillsattes den 11 februari 1999.²⁶²

Utredningen fann dock inte utrymme till en materiell analys av beskattningsfrågorna i ML, utan hade satt fokus på redovisningsreglerna när det nämnda betänkandet SOU 2002:74 lämnades.²⁶³ Att utvidgningen av kopplingen i fråga hade skett 2001 behandlades inte heller av SOU 2002:74. Med hänvisning till prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 759-760 angavs bara att "hänvisningen i 4 kap. 1 § ML till 13 kap. IL" skulle behållas i avvaktan på just utredningen SOU 2002:74, som därför inte gick in på de olika bestämmelserna om näringsverksamhet i 13 kap. IL.²⁶⁴ I budgetpropositionen för 2006 gjordes bara den bedömningen att bl.a. förslaget från SOU 2002:74 om att ersätta yrkesmässig verksamhet i ML med beskattningsbar person borde ingå i en "större översyn av hela skattesystemet".²⁶⁵ I förarbetena kan det sålunda inte anses ha antagits att utvidgningen av kopplingen i fråga 2001 var EU-konform. Det jämte lagrådets avrådan till att hänvisa i 4 kap. 1 § 1 ML till hela det inkomstskatterättsliga näringsverksamhetsbegreppet ger ytterligare belägg för konklusionen att kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML bör begränsas till att enbart gälla 13 kap. 1 § första st. andra men. IL. Det ska medföra så att neutralitet föreligger beträffande rättslig form mellan fysiska och juridiska personer, när det gäller att bestämma skattesubjektet enligt 4 kap. 1 § ML.

Kopplingen till 13 kap. IL bör, mot bakgrund av vad som enligt nyss redogjorda genomgång kan anses ha antagits beträffande kopplingen i fråga i förarbetena till ML när ML antogs, när Sverige blev EU-medlem och när kopplingen utvidgades 2001, åtminstone begränsas till att avse 13 kap. 1 § första st. andra men. IL. Ibland sägs, som nämnts, att ett företag inte bedriver egentlig näringsverksamhet, om det inte uppfyller de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL [tidigare 21 § KL]. Det är sålunda innehållet i dessa rekvisit som kommer att ställas mot rekvisiten självständighet och ekonomisk verk-

²⁶² Se prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 760. Kommittédirektiv, Översyn av reglerna om skattskyldighet i mervärdesskattelagen m.m. (Dir. 1999:10), återges för övrigt i Bilaga 1 i SOU 2002:74 Del 2.

²⁶³ Se SOU 2002:74 Del 1 s. 17 och 186.

²⁶⁴ Se SOU 2002:74 Del 1 s. 79.

²⁶⁵ Se prop. 2005/06:1 s. 149 och även prop. 2007/08:25 s. 173. EU-kommissionen noterar också att förslagen i fråga från SOU 2002:74 sköts på framtiden i budgetpropositionen för 2006 – se 2008/2002 K(2008) 2794 s. 4.

samhet i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet vid analysen av huvudfrågan A i kapitel 3.

2.2.5 Möjlighet att företagsskatterättsligt låta mervärdesskatten styra inkomstskatten i skattesubjektsfrågan

I samband med att nuvarande andra st. infördes i 13 kap. 1 § IL genom SFS 2008:1316 den 1 januari 2009 för bedömningen av självständighetskriteriet i första st. andra men. i lagrummet, för att möjliggöra F-skatt åt fler, förekom också tankar på att så att säga vända på begreppen i den fråga som benämns huvudfrågan A i detta arbete. I propositionen noterades i vart fall att utredningen SOU 2008:76 (F-skatt åt flera) också tittade på andra alternativa lösningar på problemet med att möjliggöra F-skatt åt flera, än att införa andra st. i 13 kap. 1 § IL för bedömningen av det för näringsverksamhet nödvändiga självständighetskriteriet.²⁶⁶ Utredningen övervägde t.ex. ”att låta mervärdesskattedirektivets regler vara direkt styrande för IL:s regelverk”.²⁶⁷ Utredningen ansåg att ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet ”är ett vidare begrepp än näringsverksamhet enligt IL”,²⁶⁸ då direktivet inte kräver att ”verksamheten ska ha vinstsyfte för att anses som ekonomisk verksamhet”.²⁶⁹ I förarbetena noterades att Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet ansåg att det kunde vara intressant att utreda möjligheten att göra en omvänd koppling mot dagens med att ML hänvisar till IL för bestämningen av yrkesmässig verksamhet. Då skulle i stället mervärdesskattedirektivet styra IL:s regelverk beträffande vem som är egenföretagare skatterättsligt.²⁷⁰ I förarbetena uttrycktes emellertid att det inte vore lämpligt att slopa rekvisitet *vinstsyfte* för bestämningen av näringsverksamhet, genom att koppla näringsverksamhet enligt IL till mervärdesskattedirektivets begrepp ekonomisk verksamhet. Därför valdes i stället

²⁶⁶ Se prop. 2008/09:62 (F-skatt åt fler) s. 24.

²⁶⁷ Se prop. 2008/09:62 s. 24.

²⁶⁸ Se prop. 2008/09:62 s. 24.

²⁶⁹ Se prop. 2008/09:62 s. 24.

²⁷⁰ Se prop. 2008/09:62 s. 24.

lösningen med att förtydliga rekvisitet *självständigt* i 13 kap. 1 § första st. andra men. genom att andra st. infördes i 13 kap. 1 § IL.²⁷¹

I förarbetena kan det således anses ha antagits att det för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL alltjämt uppställs i gällande rätt ett krav på att ett vinstrekvisit uppfylls. Det är i så fall inte förenligt med ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Det följer direkt av direktivbestämmelsens ordalydelse varav framgår att ekonomisk verksamhet kan föreligga ”oberoende av dess syfte eller resultat”.²⁷² En fråga beträffande EU-konformiteten med en koppling från 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. 1 § första st. andra men. IL som ställs i kapitel 3 är därför: kan rådande svensk praxis anses uppställa ett *vinstrekvisit* för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL?

2.3 FÖRHÅLLANDET MELLAN PRINCIPEN OM DIREKT EFFEKT OCH DIREKTIVKONFORM TOLKNING SAMT LEGALITETSPRINCIPEN

2.3.1 Innebörden av direktivens direkta effekt

För huvudfrågan A har redan konstaterats att huvudregeln om beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet har direkt effekt och för bifrågan D har konstaterats att art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet angående avdragsrättens räckvidd och inträde också har direkt effekt. Att en direktivbestämmelse har direkt effekt innebär, som nämnts, att den kan åberopas av den enskilde gentemot staten (vertikal direkt effekt).

En direktivbestämmelse kan däremot inte ha horisontell direkt effekt, dvs. en direktivbestämmelse gäller inte mellan två enskilda individer.²⁷³

²⁷¹ Se prop. 2008/09:62 s. 24.

²⁷² Se prop. 2008/09:62 s. 24.

²⁷³ Se Terra och Kajus 2010 s. 137 och 139, där de hänvisar till att EU-domstolen i målet C-91/92 (Faccini Dori) uttryckte att direktiv inte kan ha horisontell direkt effekt. Se även Fritz m.fl. 2001 s. 183, Ståhl m.fl. 2011 s. 34 och Westberg 2009 s. 32 och 33 samt prop. 1994/95:19 Del 1 s. 486, där det anges med hänvisning till EU-målet 152/84 (Marshall) att "[d]irektivbestämmelser kan dock inte ha horisontell direkt effekt". I Prechal 2005 s. 55,

I pkt 46 i målet 152/84 (Marshall) från 1986 erinrar domstolen om att enligt dess ”fasta rättspraxis, särskilt domen” 8/81 (Becker) ”har de enskilda i alla de fall då ett direktivs bestämmelser med hänsyn till sitt innehåll framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, rätt att åberopa dem gentemot staten, såväl när denna underlåter att i tid genomföra direktivet i nationell rätt som när den genomför direktivet på ett felaktigt sätt.” EU-målet ”Becker” från 1982 var, som nämnts, det första fallet om mervärdesskatt som klart illustrerar direktivens direkta effekt. I ett förhandsbesked på området, RÅ 2000 ref. 5, hänvisades också till det EU-målet, när en viss regel i ML ansågs ha direkt effekt.²⁷⁴

EU-målet 152/84 (Marshall) har också åberopats i samband med en fråga som är bredare än den om horisontell direkt effekt, nämligen frågan om s.k. omvänd vertikal direkt effekt (eng., ”*inverse vertical direct effect*”). Den omvända vertikala direkta effekten berör huruvida staten gentemot den enskilde kan åberopa ett direktiv som inte har implementerats eller som inte har implementerats korrekt. EU-domstolen har nekat medlemsstaterna den möjligheten i målen 80/86 (Kolpinghuis) och C-168/95 (Arcaro) från 1987 och 1996.²⁷⁵ EU-domstolen konkluderar i pkt 47 i ”Marshall”-målet att det är oförenligt med direktivens bindande karaktär att en medlemsstat som underlåtit att i tid vidta de genomförandeåtgärder som föreskrivs i direktivet skulle kunna åberopa sin egen underlåtenhet gentemot de enskilda.

Eftersom ett direktiv har bindande karaktär i förhållande till medlemsstaten till vilket det är riktat, anser EU-domstolen enligt pkt 48 i ”Marshall”-målet att ”ett direktiv inte i sig kan medföra skyldigheter för en enskild och att en bestämmelse i ett direktiv inte som sådan kan

56 och 255 anges också med hänvisning bl.a. till ”Marshall”-målet att med termerna ”*horizontal direct effect*” (eng.) förstås att ett villkor kan åberopas av ”*an individual vis-à-vis other individuals*”, medan ”*vertical direct effect*” innebär att medlemsstaten *genomför ett åliggande för de enskilda* ”*imposing a burden upon individuals*”. Se även Sonnerby 2010 s. 62, där hon dock verkar ha råkat kasta om benämningarna horisontellt och vertikalt och anger felaktigt att ”en direktivbestämmelse gäller endast horisontellt och inte vertikalt”. Det blir emellertid ändå rätt materiellt sett när hon anger att ”direkt effekt endast kan åberopas av en enskild gentemot staten och inte gentemot en annan enskild”.

²⁷⁴ Se även Alhager 2001 s. 94, där det, ang. villkoren för att ett direktiv ska ha direkt effekt, ”[f]ör svensk rätts del” hänvisas till ”t.ex. RÅ 2000 ref. 5” i samband med referens till nämnda EU-målet ”van Duyn” (41/74).

²⁷⁵ Se Prechal 2005 s. 255 och 260 samt även s. 55 och Terra och Kajus 2010 s. 137. Se även Sonnerby 2010 s. 62 och Olsson 2001 s. 132.

åberopas gentemot denne". I pkt 56 i målet C-201/02 (Wells) från 2004 hänvisar EU-domstolen till *rättssäkerhetsprincipen* och att den *utgör hinder för att direktiven ska kunna medföra skyldigheter för enskilda* (eng., "*the principle of legal certainty prevents directives from creating obligations for individuals*"), utan för dem kan bestämmelser i ett direktiv endast medföra rättigheter ("*For them, the provisions of a directive can only create rights*").²⁷⁶ Även om *the estoppel theory* aldrig har varit helt okontroversiell, sägs ibland att kvintessensen av EU-domstolens praxis angående direkt effekt innebär en "*estoppel*"-liknande uppfattning.²⁷⁷ Enligt den ska en medlemsstat inte kunna dra nytta av sin egen bristande implementering av ett direktiv,²⁷⁸ vilket även kan anses följa av pkt 49 i "Marshall"-målet. I slutändan kan därför omvänd vertikal direkt effekt vara utesluten för medlemsstaterna att hävda gentemot de enskilda redan genom "*the principle of estoppel*".²⁷⁹

2.3.2 Principen om direkt effekt tillämpas i den mån direktivkonform tolkning av nationell regel inte ger avsett resultat med direktivbestämmelsen

Att en direktivbestämmelse har direkt effekt, såsom nämnts är fallet med art. 9.1 första st. och art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet, innebär inte att den inte får vara svår att tillämpa.²⁸⁰ Innehållet i bestämmelsen måste kunna ges en klar och precis (entydig) tolkning och kunna tillämpas direkt. För att konstatera detta måste en tolkning ske av den.²⁸¹ Det kan vara svårt att avgöra om ett tolkningsresultat ger den enskilde en fördel eller rättighet, som de nationella domstolarna måste iaktta. En sådan bestämning kan bli både konstlad och onödig. I stället är den

²⁷⁶ EU-domstolen hänvisar i samband med detta konstaterande till pkt 48 i "Marshall"-målet. På EU-domstolens hemsida (www.curia.europa.eu) finns enbart delar av "Wells"-målet översatt i den svenska språkversionen (REG). Då pkt 56 inte översatts till svenska, citerar jag på rättegångsspråket i "Wells"-målet, engelska, dvs. från ECR-versionen. Se även Westberg 2009 s. 32, där pkt 56 i "Wells"-målet också berörs.

²⁷⁷ Se Prechal 2005 s. 219 och 223.

²⁷⁸ Se Prechal 2005 s. 219.

²⁷⁹ Se Prechal 2005 s. 261.

²⁸⁰ Se Ståhl m.fl. 2011 s. 35.

²⁸¹ Se Ståhl m.fl. 2011 s. 35.

väsentliga poängen med direkt effekt möjligheten som principen ger individen att åberopa EU-rätten för att skydda sina intressen. Direkt effekt klassificerad som en rättighet är sålunda på sin höjd en rätt att åberopa EU-rätten, och sålunda en slags förfarandemässig rättighet med en motsvarande skyldighet för de nationella domstolarna och myndigheterna – det nationella rättssystemet – att iaktta den rättigheten.²⁸²

En direktivkonform tolkning av den nationella rätten i form av en regel i ML kan innebära antingen en tolkning till den enskildes fördel eller till dennes nackdel.²⁸³ Om lagregeln i ML, 4 kap. 1 §, ger det med direktivbestämmelsen art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet avsedda resultatet innehållsmässigt sett beträffande åtskillnaden mellan skattesubjekt och konsumenter, föreligger inte någon regelkonkurrens mellan ML och mervärdesskattedirektivet i förevarande hänseende. Det är endast ”i den mån” avsett resultat med direktivbestämmelsen ”inte kan uppnås genom tolkning av den nationella rätten” som ”[p]rincipen om direkt effekt äger ... tillämpning”.²⁸⁴

Huvudsyftet i detta arbete är i första hand att undersöka om det föreligger en regelkonkurrens mellan 4 kap. 1 § ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet såtillvida att lagregeln i ML inte skulle vara konform (förenlig) med direktivbestämmelsen, när det gäller huvudregeln för bestämningen av skattesubjektet. Frågan är då om innehållet i lagregeln i ML är förenligt med innehållet i direktivbestämmelsen. Ger med andra ord 4 kap. 1 § ML en åtskillnad mellan företagare (skattesubjekt) och konsumenter som är innehållsmässigt sett direktivkonform i förhållande till det avsedda resultatet med huvudregeln för beskattningsbar person, art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, i det hänseendet? Den prövningen behandlar huruvida begreppet näringsverksamhet enligt IL, vartill hänvisning sker för bestämningen av yrkesmässig verksamhet i huvudregeln 4 kap. 1 § 1 ML, kan anses förenligt med rekvisiten självständighet och ekonomisk verksamhet i huvudregeln för beskattningsbar person. Om en sådan konformitet inte kan konstateras, är frågan om 4 kap. 1 § 1 kan kompletteras genom supplementärregeln om näringsverksamhetsliknande former, 4 kap. 1 § 2 ML, så att 4 kap. 1 § ML ändå totalt sett ges ett med nämnda rekvisit konformt innehåll.

²⁸² Se Prechal 2005 s. 99, 100 och 105.

²⁸³ Se även Alhager 2001 s. 101.

²⁸⁴ Se Alhager 2001 s. 100.

- I sammanhanget kan nämnas att tidigare nämnda ställningstagande från SKV 2004-12-14 mera specifikt behandlade frågan om hobbyverksamhet ska anses yrkesmässig, och enligt SKV ska bedömningen ske ”i enlighet med kriterierna för ekonomisk verksamhet i sjätte direktivet” [numera mervärdesskattedirektivet], ”antingen genom direkt effekt (4 kap. 1 § 1 ML) eller genom EG-konform tolkning av 4 kap. 1 § 2 ML”. SKV ansåg, med hänvisning till en annan av sina s.k. styrsignaler (ställningstaganden) från 2004, att EG-konform tolkning ska ske oavsett om det är till fördel eller nackdel för den enskilde. ML:s regler ska enligt SKV tillämpas EG-konformt om det är ”möjligt inom den svenska lagregelns tolkningsmöjligheter”.²⁸⁵ SKV:s inställning om skyldigheten för myndigheten att tillämpa en direktivkonform tolkning överensstämmer sålunda med EU-domstolens uppfattning att nationella domstolar och myndigheter är skyldiga att göra en EU-konform (direktivkonform) tolkning när det krävs, men förutsatt att den nationella rättens tolkningsprinciper medger en sådan tolkning av ML.

2.3.3 Legalitetsprincipen

Att märka är att även om tolkningen av lagregeln i ML ger det med direktivbestämmelsen avsedda resultatet innehållsmässigt sett, kan mervärdesbeskattningen begränsas inte bara av den nationella rättens tolkningsprinciper, utan också av ordalydelsen av aktuell regel i ML. Rättssäkerhetsprincipen – i form av förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning enligt 2 kap. 10 § andra st. RF och den legalitetsprincip som gäller för beskattningsåtgärder enligt 8 kap. 3 § RF [*nullum tributumj sine lege* (ingen skatt utan lag eller *lex scripta*-kravet)] – innebär att regeln i ML inte kan genomdrivas mot den enskilde om det krävs en tolkning som går utöver regelns ordalydelse.²⁸⁶ Skatt måste grundas på lag och kan

²⁸⁵ Se SKV:s ställningstagande 2004-12-14 med hänvisning till SKV:s ställningstagande 2004-09-28 (dnr 130 553888-04/111).

²⁸⁶ Se Alhager 2001 s. 100 och 101 och Ståhl m.fl. 2011 s. 38 och 39. Se även Sonnerby 2010 s. 25 och Olsson 2001 s. 133 samt Hultqvist 1995 s. 5-7 och 185 och även Pålsson 1995 s. 132, där hänvisning sker till Hultqvist 1995, och Bergström 1978 s. 64.

därmed inte tas ut bara för att det framstår som skäligt, om det saknas stöd för åtgärden i lagens ordalydelse.²⁸⁷ Den andra sidan av legalitetsprincipen anges ibland vara att en regel tillämpas på ett förmånligare sätt för den enskilde än vad lagen uttrycker.²⁸⁸

2.4 FÖRDRAGSBROTTSFRÅGAN

2.4.1 EU-kommissionens anmälda uppfattning 2008 om att 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen utgör ett fördragsbrott

2.4.1.1 Allmänt

EU-kommissionen anser i sin formella underrättelse om inledande av fördragsbrottsförfarande till regeringen 2008, som nämnts, att 4 kap. 1 § ML innebär en överträdelse av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Överträdelsen gäller enligt EU-kommissionen 1) *dels* beträffande gällande rätt, såsom den kommer till uttryck i svensk rättspraxis, 2) *dels* beträffande SKV:s tillämpning av gällande rätt. EU-kommissionen anser att kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML till det nationella svenska begreppet näringsverksamhet riskerar leda till att personer som bör betraktas som beskattningsbara personer inte skulle bli det. I båda hänseendena noteras kort följande från EU-kommissionens formella underrättelse.

2.4.1.2 EU-kommissionen om gällande rätt

EU-kommissionen anser att en regelkonkurrens och överträdelse av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet föreligger ”i sig”, genom att det gemenskapsrättsliga begreppet ”ekonomisk verksamhet (yrkesmässig verksamhet)” i huvudregeln 4 kap. 1 § 1 ML definieras som ”verksamhet som anses vara näringsverksamhet enligt icke-harmoniserade inkomstskatteregler”. Det innebär ”i praktiken” att Sverige ”tillämpar kriterier

²⁸⁷ Se Alhager 2001 s. 100, där detta uttrycks och hänvisning sker bl.a. till RÅ 1999 not. 245. Rättsfallet gällde fråga om återbetalningsrätt för ingående moms. HFD ansåg att det faktum att direktivbestämmelsen därom, art. 17.3c i sjätte direktivet [numera art. 169 c) i mervärdesskattedirektivet], implementerats felaktigt i 10 kap. 11 § andra st. ML inte betog den enskilde – ett finansbolag – rätten till återbetalning. Lagregelns ordalydelse stred mot direktivbestämmelsen och legalitetsprincipen gav inte utrymme till en tolkning därutöver.

²⁸⁸ Se Cejje 2010 s. 314, där hon uttrycker detta med hänvisning till Pålsson 1995 s. 135f.

för att en verksamhet ska betraktas som 'yrkesmässig' som inte helt överensstämmer med kriterierna enligt mervärdesskattedirektivet”.

EU-kommissionen baserar sin uppfattning på att ML inte innehåller en definition av villkoren för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, dvs. att någon ska självständigt bedriva ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. EU-kommissionen anser att ”det verkar inte vara möjligt att härleda en sådan princip genom en sammantagen läsning av olika bestämmelser”.²⁸⁹ Enligt EU-kommissionen framstår det som ”mycket sannolikt att personer som bör betraktas som beskattningsbara personer enligt mervärdesskattedirektivet inte kommer att bli det enligt den svenska mervärdesskattelagen”,²⁹⁰ då ”begreppet ekonomisk verksamhet synes vara felaktigt genomfört”.²⁹¹

EU-kommissionen har beträffande 4 kap. 1 § ML hänvisat till ovan nämnda prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 759-760, och utgår från att avsikten med ändringen 2001 och en fortsättning av den ”tidigare tillämpningen”²⁹² av reglerna om yrkesmässig verksamhet i ML i avvaktan på resultatet av utredningen Dir. 1999:10 ”sannolikt inte kan innebära något annat än den tillämpning som gällde innan Sverige blev medlem i EU 1995.”²⁹³ EU-kommissionen noterade för det sammanhanget att resultatet av utredningen offentliggjordes i SOU 2002:74, men att det inte ledde till någon ändring av ML. Det bekräftade enligt EU-kommissionen ”ytterligare att det finns en risk för en permanent tillämpning av irrelevant och ibland vilseledande rättspraxis beträffande nationell inkomstskatt i ärenden som rör mervärdesskatt.”²⁹⁴ Eftersom EU-kommissionen utgår från reglerna som gällde redan när Sverige blev EU-medlem 1995, handlar det som EU-kommissionen anser brister i överensstämmelse med rekvisiten för beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet mera specifikt om rekvisiten för näringsverksamhet i egentlig mening enligt 21 § KL [numera 13 kap. 1 § första st. andra men. IL]. Dvs.,

²⁸⁹ Se 2008/2002 K(2008) 2794 s. 6.

²⁹⁰ Se 2008/2002 K(2008) 2794 s. 6.

²⁹¹ Se 2008/2002 K(2008) 2794 s. 6 och även s. 9.

²⁹² Se 2008/2002 K(2008) 2794 s. 6.

²⁹³ Se 2008/2002 K(2008) 2794 s. 6.

²⁹⁴ Se 2008/2002 K(2008) 2794 s. 6.

de tidigare i detta kapitel nämnda subjektiva kriterierna för näringsverksamhet "varaktighet, självständighet, bakomliggande vinstsyfte m.m."

EU-kommissionen anför i sistnämnda hänseende att "åtminstone"²⁹⁵ tre av de fyra kriterierna för näringsverksamhet – nämligen vinstsyfte, varaktighet och omfattning – "som de framgår av svensk praxis",²⁹⁶ inte motsvarar rekvisiten för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.²⁹⁷

Beträffande kriteriet *vinstsyfte* anför EU-kommissionen att det kriteriet för att en verksamhet ska betraktas som yrkesmässig enligt ML utgör en överträdelse av artikel 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Det följer nämligen direkt av direktivbestämmelsens ordalydelse att bedömningen av om en ekonomisk verksamhet föreligger sker "oberoende av dess syfte eller resultat".²⁹⁸ Det har, som nämnts, också konstaterats i förarbetena i samband med att andra st. i 13 kap. 1 § IL infördes 2009.

Beträffande kriterierna *varaktighet* och *omfattning* för näringsverksamhet tar EU-kommissionen upp att SOU 2002:74 ansåg att tidpunkten för *när* en verksamhet kan bli betraktad som *yrkesmässig* enligt ML infaller senare än när den ska betraktas som ekonomisk verksamhet enligt sjätte direktivet [numera mervärdesskattedirektivet]. EU-kommissionen berör i sammanhanget sambandet mellan art. 9.1 första st. och art. 168 i mervärdesskattedirektivet, när det gäller *inträdet* av rätten till avdrag för ingående moms i den ekonomiska verksamheten hos den beskattningsbara personen. EU-kommissionen anför att det inte får uppkomma en godtycklig skillnad i möjligheterna att dra ingående moms på de första investeringskostnaderna vid starten av ett företag jämfört med senare gjorda investeringar. En sådan situation uppkommer enligt EU-kommissionen om avdragsrätt inte föreligger för de första investeringarna i den ekonomiska verksamheten, bara för att de gjordes innan egendomen hade börjat ge upphov till beskattningsbara inkomster.²⁹⁹

²⁹⁵ Se 2008/2002 K(2008) 2794 s. 6.

²⁹⁶ Se 2008/2002 K(2008) 2794 s. 6.

²⁹⁷ Se 2008/2002 K(2008) 2794 s. 6.

²⁹⁸ Se 2008/2002 K(2008) 2794 s. 6 och 7.

²⁹⁹ Se 2008/2002 K(2008) 2794 s. 7, där hänvisning också sker till SOU 2002:74 Del 1 s. 81 och 87.

EU-kommissionen verkar inte uppmärksamma att utredningen SOU 2002:74 inte håller isär begreppen yrkesmässig verksamhet respektive skattskyldighet för frågor om skattesubjektet enligt ML. Utredningen talar om att tidpunkten för att en verksamhet kan anses yrkesmässig definitionsmässigt ligger senare än beträffande ekonomisk verksamhet, och gör den bedömningen med hänvisning till att avdragsrätten för ingående moms anknyts till skattskyldighetsbegreppet i 8 kap. 3 § första st. ML.³⁰⁰ Det är dock yrkesmässig verksamhet som är prejudiciellt i förhållande till skattskyldigheten och avdragsrättens uppkomst, inte tvärtom. Om det föreligger en fördröjning av avdragsrättens inträde enligt ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet, beror det på att skattskyldighetsbegreppet används i 8 kap. 3 § första st. ML i stället för yrkesmässig verksamhet (bifråga D i detta arbete). Det förhållandet återverkar inte på bestämningen av yrkesmässig verksamhet. Det är således viktigt att hålla isär begreppen yrkesmässig verksamhet och skattskyldighetsbegreppet. Att EU-kommissionen inte uppmärksammar den beskrivna sammanblandningen av begreppen från utredningens sida utgör ytterligare belägg för att analysera också just bifråga D angående avdragsrättens inträde. Gällande rätt är för övrigt, som nämnts, redan fastlagd av EU-domstolen i målet 268/83 (Rompelman) i den frågan, och då i enlighet med vad EU-kommissionen anför i underrättelsen till regeringen. Om analysen av fråga D visar att ML uppställer ett krav på att skattepliktig omsättning förekommit i verksamheten, innan den berättigar till avdragsrätt, är det oförenligt med gällande rätt uttryckt av EU-domstolen i "Rompelman"-målet. Då ska, som nämnts, 8 kap. 3 § första st. och andra regler i ML som bidrar till sådant tolkningsresultat ändras (*de lege lata*).

Beträffande det fjärde kriteriet – *självständighet* – efterlyser EU-kommissionen att regeringen svarar på den formella underrättelsen och beskriver reglerna beträffande självständighetskriteriet närmare. Det föranleddes av att utredningen SOU 2002:74 utan förklaring angav "att den 'EG-rättsliga definitionen av självständighetskriteriet torde medföra att fler aktiviteter anses självständigt utförda än vad som blir fallet enligt dess svenska motsvarighet'".³⁰¹

³⁰⁰ Se SOU 2002:74 Del 1 s. 87.

³⁰¹ Se 2008/2002 K(2008) 2794 s. 8, där EU-kommissionen hänvisar till SOU 2002:74 Del 1 s. 90.

Vidare anför EU-kommissionen att en icke EU-konform tolkning kan uppkomma om en inkomst inte kan hänföras till en förvärvskälla och således inte alls omfattas av inkomstskatt. En bokstavstolkning av 4 kap. 1 § 1 ML – med kopplingen till IL – föranleder enligt EU-kommissionen den slutsatsen, då inkomstskatten inte är ett rättsområde som harmoniserats på EU-nivå.³⁰² Sistnämnda har konstaterats också i detta arbete, och dessutom har jag noterat att beskattningen enligt IL (inkomstbeskattningen) begränsas enligt 1 kap. 8 § till inkomster hänförliga till vissa angivna inkomstslag, där näringsverksamhet är ett av tre (inkomst av tjänst, inkomst av kapital och inkomst av näringsverksamhet). En frågeställning vid analysen av huvudfrågan A är således: vad gäller beträffande belopp som faller utanför inkomstlagen i IL, men som ingår i ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet?

Beträffande supplementärregeln för yrkesmässig verksamhet, 4 kap. 1 § 2 ML, anför EU-kommissionen att den regeln inte kan avhjälpa bristande överensstämmelse mellan huvudregeln 4 kap. 1 § 1 ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Det beror enligt EU-kommissionen på supplementärregelns *syfte* och omsättningströskeln på 30 000 kr per år.³⁰³

2.4.1.3 EU-kommissionen om tillämpning av gällande rätt

Enligt EU-kommissionen medför kombinationen av de beskrivna orsakerna till överträdelse i föregående perspektiv ”ytterligare överträdelse” av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. EU-kommissionen menar att ”personer som bör betraktas som beskattningsbara personer inte kommer att bli det av de svenska myndigheterna”.³⁰⁴ Den uppfattningen baserar EU-kommissionen på en skrivelse av 1997-12-04 från RSV till Finansdepartementet. RSV anser där att kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML till definitionen av näringsverksamhet i KL [numera IL] ”bör” slopas. RSV anförde att sjätte direktivet [numera mervärdesskattedirektivet] ansågs *till fullo* ha implementerats – genomförts – i svensk lagstiftning genom ML. Därför förväntade sig inte RSV att skattemyndigheterna skulle *tillämpa* en dom från EG-domstolen som inte överensstämmer med KL:s [numera IL:s] synsätt vid tolkningen av 4 kap. 1 § 1 ML. Det förstärktes

³⁰² Se 2008/2002 K(2008) 2794 s. 5.

³⁰³ Se 2008/2002 K(2008) 2794 s. 8.

³⁰⁴ Se 2008/2002 K(2008) 2794 s. 6 och 9.

enligt RSV av att det i 4 kap. 1 § 1 ML står att en verksamhet är yrkesmässig om den *utgör* näringsverksamhet enligt KL [numera IL]. Att *taxable person*, dvs. skattskyldig person [numera beskattningsbar person], därmed skulle vara någon som bedriver näringsverksamhet i KL:s [numera IL:s] mening, innebär enligt RSV "att vi idag och i framtiden kommer att få tolkningar av ML, dvs. av sjätte direktivet, som inte överensstämmer med KL". EU-kommissionen hänvisar också i not till SOU 2002:74 Del 2 s. 150-151, där RSV:s skrivelse refereras.³⁰⁵

EU-kommissionen förväntar sig inte att vare sig de nationella myndigheterna – SKV – eller domstolarna i Sverige kommer att medverka till att avhjälpa den överträdelse av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet som "vällas av definitionen för mervärdesskatteändamål av ekonomisk verksamhet som aktivitet som betraktas som näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen".³⁰⁶ EU-kommissionen anför till stöd för sin uppfattning tidigare nämnda ställningstagandet från SKV av 2004-12-14.³⁰⁷ Jag noterar dock att när EU-kommissionen hänvisar till RSV:s synpunkter i skrivelsen från 1997 till stöd för sin uppfattning att 4 kap. 1 § ML skulle utgöra ett fördragsbrott, och då specifikt talar om pkt 1 i lagrummet, sker det baserat på att RSV enbart påtalar en risk för felaktig *tillämpning* av EG-rätten på området från skattemyndigheternas [numera SKV] sida.

Emellertid har inte RSV i sin skrivelse 1997 uttalat sig om någon risk för att en icke EU-konform rättspraxis skulle utvecklas av svenska domstolar. I stället anför RSV i den delen i sin skrivelse att tolkningarna av ML är tolkningar av sjätte direktivet [numera mervärdesskattedirektivet], men att dessa tolkningar – beroende på att verksamhet som är yrkesmässig enligt huvudregeln 4 kap. 1 § 1 ML är det om den utgör näringsverksamhet – kan komma att avvika från nationell svensk rättspraxis i fråga om inkomstskatt. RSV:s uppfattning i skrivelsen är dessut-

³⁰⁵ Se 2008/2002 K(2008) 2794 s. 5 och 6. Jag noterar att RSV:s skrivelse 1997-12-04 har dnr 530 9559-97/900. EU-kommissionen anger inte prefix (530) och anger fel löpnummer (9599 i stället för 9559), när EU-kommissionen hänvisar till skrivelsen. SOU 2002:74 anger på s. 150 i Del 2 rätt löpnummer men inget prefix vid sin hänvisning till skrivelsen.

³⁰⁶ Se 2008/2002 K(2008) 2794 s. 9.

³⁰⁷ Se 2008/2002 K(2008) 2794 s. 8 och 9, där hänvisning sker till SKV:s ställningstagande 2004-12-14 (dnr 130 645783-04/111). Jag noterar att EU-kommissionen felaktigt kallar SKV:s ställningstagande för skrivelse.

om att 4 kap. 1 § 1 ML "bör" slopas. EU-kommissionen talar om att den ursprungliga överträdelsen av mervärdesskattedirektivet inte undanröjs av att SKV i ställningstagandet 2004-12-14 anser sig kunna bortse från bestämmelserna i 4 kap. 1 § ML vid bristande överensstämmelse med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.³⁰⁸ Då ska dock tas i beaktande att antagandet om överträdelse av *gällande rätt* inte har stöd i någon analys av svenska domstolars rättspraxis i förhållande till EU-rätten, beträffande huruvida 4 kap. 1 § ML är förenlig med direktivbestämmelsen i fråga. Det är viktigt att ha detta i åtanke när EU-kommissionen – i och för sig helt riktigt – anför att det av EU-domstolens fasta praxis följer att enbart administrativ praxis som fritt kan ändras av myndigheten, dvs. SKV, inte kan anses som ett giltigt fullgörande av skyldigheterna för de medlemsstater till vilka direktiven är riktade.³⁰⁹ Att det faktum att ordalydelsen i den nationella regeln inte överensstämmer med direktivets regel kan förorsaka problem i förevarande hänseende är en sak. Emellertid är frågan om EU-kommissionens uppfattning om bristande överensstämmelse mellan yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML och beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet har stöd i alla delar vid en analys av gällande rätt beträffande begreppet näringsverksamhet i IL.

2.4.2 Regeringens svar 2008 på EU-kommissionens formella underrättelse

Regeringen anser i sitt svar 2008-10-09 på EU-kommissionens formella underrättelse att någon överträdelse inte föreligger om det resultat som ska förverkligas genom att mervärdesskattedirektivet implementeras i ML uppnås materiellt sett. Avsaknaden av en definition i ML av beskattningsbar person eller en annan ordalydelse av en svensk bestämmelse jämfört med en direktivbestämmelse innebär inte att mervärdesskattedi-

³⁰⁸ Se 2008/2002 K(2008) 2794 s. 8 och 9, där hänvisning sker till SKV:s ställningstagande 2004-12-14 (dnr 130 645783-04/111).

³⁰⁹ Se 2008/2002 K(2008) 2794 s. 9, där EU-kommissionen härvidlag hänvisar till EU-domstolens domar i målen C-354/99 (kommissionen mot Irland), pkt 28, och C-152/00 (kommissionen mot Frankrike), pkt 15.

rektivet är felaktigt genomfört (implementerat) i Sverige, enligt regeringen.³¹⁰

Regeringen anser att EU-kommissionen baserar sin uppfattning om rörelsekriterierna – dvs. kriterierna för näringsverksamhet i egentlig mening enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL – bl.a. på den svenska rättspraxis som lyfts fram i SOU 2002:74. Den analys och tolkning som utredningen SOU 2002:74 gjorde överensstämmer enligt regeringen inte längre helt med dagens rättstillämpning. Regeringen pekar särskilt på den rättspraxis som utvecklats efter det att utredningen SOU 2002:74 lade fram sitt betänkande i september 2002. Regeringen anser att en EG-konform tolkning – dvs. direktivkonform tolkning – görs numera av begreppet yrkesmässig verksamhet både inom skatteförvaltningen och domstolsväsendet.³¹¹ Regeringen anser att den tolkning av yrkesmässig verksamhet som sker i Sverige i ljuset av EG-rätten ger ett materiellt resultat som i övervägande antal fall överensstämmer med syftet och ändamålet med begreppet ekonomisk verksamhet i mervärdesskattedirektivet, dvs. ”ett vitt tillämpningsområde för mervärdesskatten”.³¹²

Regeringen konstaterade dock att vid en jämförelse måste den svenska lagen följas om en tillämpning av mervärdesskattedirektivet är till nackdel för den enskilde. Därför förklarade sig regeringen beredd att se över 4 kap. 1 § ML i förhållande till art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet och *efter behov* genomföra nödvändiga anpassningar för att de svenska reglerna ska bättre överensstämma med EG-rätten.³¹³ Regeringen nämnde också tillsättandet av den utredning som resulterade i rapporten Ds 2009:58.

Följande noterar jag från regeringens svar 2008 till EU-kommissionen:

- Regeringen verkar anta att EU-kommissionen anser att självständighetskriteriet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL är konformt med kriteriet självständighet i art. 9.1 första st., bestämt genom art. 10, i mervärdesskattedirektivet. Regeringen anför att ”[d]et är endast kriteriet ’självständighet’ som enligt kommissionen synes vara helt förenligt med gemenskapsrätten”.³¹⁴ Regeringen noterar

³¹⁰ Se Fi2008/4218 s. 6 och 7.

³¹¹ Se Fi2008/4218 s. 8.

³¹² Se Fi2008/4218 s. 10.

³¹³ Se Fi2008/4218 s. 10 och 11.

³¹⁴ Se Fi2008/4218 s. 8.

inte att EU-kommissionen begär att regeringen närmare beskriver reglerna om det fjärde rekvisitet för näringsverksamhet i egentlig mening, dvs. självständighetsrekvisitet.

- Regeringen noterar att supplementärregeln för yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 2 ML, till skillnad från huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML, inte hänvisar till IL:s regler om näringsverksamhet. Regeringen anser att supplementärregeln därmed kan ges en EG-konform tolkning, oberoende av vad som tidigare har uttalats om regelns *bakgrund och syfte*. Det sker också i rättstillämpningen enligt regeringen; supplementärregeln tolkas i ljuset av EG-rätten och det ”kan därmed få som resultat att även en verksamhet som saknar vinstsyfte kan omfattas av mervärdesskatt”.³¹⁵
- Regeringen anser att svensk rättspraxis beträffande bestämmelsen om återbetalningsrätt för ingående moms i verksamhet under uppbyggnad, 10 kap. 9 § ML, ger ett materiellt resultat motsvarande EG-rättens. Regeringen åsyftar EU-kommissionens farhåga att ML beträffande tidpunkten för när en verksamhet kan anses *yrkesmässig* skulle ge en godtycklig åtskillnad för inträdet av avdragsrätt för ingående moms på investeringskostnaderna vid starten av ett företag, beroende på om investeringarna gjorts före eller efter det att egendomen som konstituerar ekonomisk verksamhet har lett till beskattningsbara inkomster.³¹⁶

2.4.3 Förslag beträffande 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen i utredningen Ds 2009:58

I oktober 2009 lämnades den tidigare nämnda rapporten Ds 2009:58, vilken huvudsakligen är fokuserad på den ideella sektorn och bristande EU-konformitet med nämnda 4 kap. 8 § ML angående begränsningen av yrkesmässigheten för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Den regleringen föreslås överförd till reglerna om skatteobjektet i 3 kap. ML. Emellertid innehåller den också förslag om att ersätta yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § ML – både huvudregeln och supplementärregeln – med beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet.

³¹⁵ Se Fi2008/4218 s. 9.

³¹⁶ Se Fi2008/4218 s. 3, 4 och 8.

De föreslagna lydelseerna motsvarar art. 9.1 första och andra st. i mervärdesskattedirektivet. Någon motsvarighet till definitionen av självständighetsrekvisitet i art. 10 i mervärdesskattedirektivet föreslås däremot inte.³¹⁷ Ändringarna föreslogs träda i kraft den 1 januari 2011,³¹⁸ men det har inte kommit något lagförslag, utan i stället har, som nämnts, regeringen vänt sig till EU-kommissionen för att få tillstånd att införa en årsomsättningsgräns. En begränsning av omfattningen av mervärdesbeskattningen utifrån objektsfrågan löser dock, som nämnts, varken subjektfrågan för den ideella sektorn eller för förevarande huvudfråga A.

Ds 2009:58 innehåller inte någon materiell analys av om kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML till näringsverksamhetskriterierna är konform med det EU-rättsliga begreppet *beskattningsbar person*. Regeringen anser dock i sitt svar till EU-kommissionen att EU-konformitet inte innebär att direktivet genomförs ord för ord i ML, att EU-kommissionen baserar sina uppfattningar på SOU 2002:74 – som inte gjorde någon materiell analys av den lagtekniska lösningen i fråga – och, som nämnts, att domstolarnas tillämpning av yrkesmässig verksamhet i ett övervägande antal fall blir EU-konform materiellt sett.³¹⁹ Rapporten Ds 2009:58 verkar i sak ge uttryck för samma uppfattning, nämligen att förslagen till ”stor del” innebär ett ”förtydligande i lagen av vad som redan idag tillämpas i praxis”.³²⁰ Det påverkar i princip inte dem som för närvarande anses bedriva yrkesmässig verksamhet.³²¹ Däremot anges i Ds 2009:58 att förslaget kan medföra att något fler subjekt än tidigare kan komma att omfattas av mervärdesskattesystemet, vilket beror på att ekonomisk verksamhet är ett något vidare begrepp än yrkesmässig verksamhet.³²² De

³¹⁷ Se Ds 2009:58 s. 25 och 78.

³¹⁸ Se Ds 2009:58 s. 6, 18-26, 50-51, 58-74, 78-131 och 251-257 samt 2008/2002 K(2008) 2794 och Fi2008/4218 resp. 2007/2311 K(2008) 2803 och Fi2008/4219.

³¹⁹ Se 2008/2002 K(2008) 2794 s. 5 och 6 och Fi2008/4218 s. 6-8 och 10.

³²⁰ Se Ds 2009:58 s. 78.

³²¹ Se Ds 2009:58 s. 78.

³²² Se Ds 2009:58 s. 78.

föreslagna bestämmelserna skulle enligt Ds 2009:58 kunna aktualiseras t.ex. för personer med ”viss hobbyverksamhet”.³²³

2.5 SAMMANFATTNING OCH SLUTSATSER

Den viktigaste referenspunkten från detta kapitel, för analysen av huvudfrågan A i kapitel 3, är att kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML för bestämningen av yrkesmässig verksamhet måste ändras så att den inte längre avser näringsverksamhetsbegreppet enligt hela 13 kap. 11. Prövningen i det närmast följande kapitlet behandlar därför huruvida kopplingen kan göras innehållsmässigt konform med rekvisiten för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, genom en lagändring (*de lege ferenda*) av innebörd att kopplingen enbart avser de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. 11.

Konklusionen utifrån EU-målet C-216/97 (Gregg) är att den mervärdesskatterättsliga neutralitetsprincipen ges en allmän bestämning såtillvida att neutralitet förutsätts beträffande rättslig form och omfattningen av den verksamhet som skattesubjektet bedriver. Det innebär att huvudregeln för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet gör att konformitet med direktivbestämmelsen:

- dels kräver att 4 kap. 1 § 1 ML måste begränsas enligt vad nyss sagts, så att kopplingen till 13 kap. 11 inte omfattar 2 § med påföljd att de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet inte skulle omfatta juridiska personer (neutralitet avseende rättslig form), och
- dels förutsätter att beträffande subjektfrågan ska konkurrensen vara neutral oavsett omfattningen av den verksamhet som olika beskattningsbara personer bedriver.

Referenspunkten blir således i nyss nämnda hänseenden att lika verksamheter behandlas lika. En ekonomisk verksamhet uppkommer vid viss omfattning, varaktighet med en aktivitet oavsett i vilken rättslig form subjektet agerar. I förhållande till rekvisiten självständighet och ekono-

³²³ Se Ds 2009:58 s. 78. Se vidare Hansson och Hiort af Ornäs 2010 s. 39-56 och Grefberg och Andersson 2010 s. 503-512. I dessa artiklar kommenteras Ds 2009:58, men artiklarna är huvudsakligen inriktade på förslagen avseende 4 kap. 8 § ML.

misk verksamhet i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet bestäms den beskattningsbara personen som en person, som:

- tar en företagarrisk och därmed skiljer ut sig från de anställda; och
- får karaktären av beskattningsbar person beroende på vilken grad av varaktighet vederbörande uppnår med aktiviteten i fråga och gör den till en ekonomisk verksamhet.

Om gällande rätt för rekvisiten för bestämningen av huvudregeln om beskattningsbar person har kunnat bestämmas, återstår frågan om innehållet i rekvisiten för näringsverksamhetsbegreppet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL är förenlig med först nämnda rekvisit. Frågeställningen är densamma för såväl utländska som svenska subjekt vilka gör omsättningar i Sverige och kan tillhöra det svenska momssystemet. Det primärrättsliga kravet på harmonisering i lagval innebär klart enligt Lissabonfördraget ett tillika primärrättsligt krav på konkurrensneutralitet, enligt art. 113 FEUF, och inte bara sekundärrättsligt enligt mervärdesskattedirektivet, när det gäller att skilja ut skattesubjekten från konsumenterna. Frågor om intern eller extern neutralitet sammanfaller för förevarande subjektfråga – huvudfråga A – sålunda i det att lagvalsfrågan ska vara neutral. På så sätt är det inte avgörande för analysen i detta arbete om bristande neutralitet beträffande huvudregeln om skattesubjektet enligt 4 kap. 1 § 1 ML medför ett för stort eller för litet urval av skattesubjekt jämfört med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Det är lika fel i båda fallen, vilket är en rättspolitisk utgångspunkt för den med mervärdesskattesystemet grundläggande frågan om att skilja skattesubjektet (företagaren) från konsumenten. Det är en viktig referenspunkt för analysen av huvudfrågan A i kapitel 3.

Att kopplingen till 13 kap. IL bör begränsas till 13 kap. 1 § första st. andra men. beläggs av vad som, enligt vad som tidigare relaterats från förarbetena, kan anses ha antagits vid Sveriges EU-inträde 1995 om EU-konformiteten med kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML till 21 § KL – föregångaren till 13 kap. 1 § första st. andra men. IL. I fördragsbrottsfrågan diskuterar varken EU-kommissionen eller regeringen det faktum att kopplingen inte torde avse näringsverksamhetsbegreppet enligt hela 13 kap. IL. De resonerar enbart om huruvida 13 kap. 1 § första st. andra men. IL kan anses förenligt med huvudregeln för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. EU-kommissionen hänvisar till

förarbetena till IL, vilka också utgjorde förarbetena till utvidgningen 2001 av kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML till näringsverksamhetsbegreppet, och till SOU 2002:74, och konkluderar att rättsläget i Sverige står kvar på samma stadium som vid Sveriges EU-inträde 1995. Enligt EU-kommissionen skulle därmed en risk föreligga för att en permanent tillämpning av irrelevant och ibland vilseledande rättspraxis etableras beträffande nationell inkomstskatt i ärenden som rör mervärdesskatt. Regeringen å sin sida anser att rättsutvecklingen på området i Sverige har gått vidare. Rapporten Ds 2009:58 verkar enbart tillägga, utöver regeringens uppfattning om att en konform svensk rättspraxis föreligger beträffande 4 kap. 1 § ML i förhållande till art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, att förslaget om att frikoppla bestämningen av skattesubjektet från IL bara skulle medföra att vissa fall av hobbyverksamhet skulle komma att omfattas av momssystemet. EU-kommissionen uppvisar också vaghet i sin kritik, genom att tala om att "åtminstone" tre av de fyra rekvisiten för näringsverksamhet i egentlig mening, dvs. enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL, brister i överensstämmelse med rekvisiten för beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Rekvisiten *vinstsyfte*, *varaktighet* och *omfattning* är enligt EU-kommissionen inte förenliga med rekvisiten i direktivbestämmelsen, medan EU-kommissionen efterlyser att regeringen beskriver kriteriet *självständighet* närmare. Sistnämnda propå föränleds av att utredningen SOU 2002:74 utan förklaring anger att den EG-rättsliga definitionen av självständighetskriteriet torde medföra att fler aktiviteter anses självständigt utförda än vad som blir fallet enligt dess svenska motsvarighet.

Genom att EU-kommissionen går in på huruvida de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL är konforma med rekvisiten för beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, kan EU-kommissionen anses vidgå regeringens uppfattning att EU-konformitet inte innebär att direktivet genomförs ord för ord i ML. Regeringens uppfattning överensstämmer också med att art. 288 tredje st. FEUF lämnar frågor om form och tillvägagångssätt för genomförande av direktivbestämmelsen i fråga, bara det avsedda resultatet med den innehållsmässigt sett kan anses implementerat genom 4 kap. 1 § ML.

Regeringen tillmötesgår inte EU-kommissionens önskan om ytterligare uppgifter om självständighetskriteriet. Beträffande varaktighet och omfattning kan dessutom konstateras utifrån regeringens svar till EU-

kommissionen att regeringen inte närmare uppmärksammar att EU-kommissionen baserar sin kritik på uppgifterna från SOU 2002:74. Regeringen uppmärksammar därmed inte heller att den utredningen inte håller isär frågan om *yrkesmässig verksamhet* enligt 4 kap. 1 § ML är förenlig med huvudregeln för *beskattningsbar person* och frågan om avdragsrättens inträde.

Vidare har jag noterat att EU-kommissionen anför att en icke EU-konform tolkning kan uppkomma om en inkomst inte kan hänföras till en förvärvskälla och således inte alls omfattas av inkomstskatt. I likhet med vad som konstaterats i detta arbete anför EU-kommissionen att inkomstskatten EU-rättsligt sett är ett icke harmoniserat rättsområde. Därför drar EU-kommissionen slutsatsen att en bokstavstolkning av 4 kap. 1 § 1 ML – med kopplingen till IL – kan innebära att en inkomst som inte omfattas av ett inkomstslag i IL faller utanför också mervärdesbeskattningen. Det beläggs av att beskattningen enligt IL (inkomstbeskattningen), som nämnts, begränsas enligt 1 kap. 8 § till inkomster hänförliga till vissa angivna inkomstslag, där näringsverksamhet är ett av tre (inkomst av tjänst, inkomst av kapital och inkomst av näringsverksamhet). Kopplingen till IL blir därför komplicerad för belopp som faller utanför inkomstlagen i IL, men som ingår i ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

EU-kommissionen och regeringen har olika uppfattningar om bakgrund och syfte till supplementärregeln om yrkesmässig verksamhet för näringsverksamhetsliknande (rörelseliknande) former i 4 kap. 1 § 2 ML. Det ger belägg för att en historisk genomgång av den regeln är nödvändig att göra i kapitel 3, för att se om den med sin utvidgande karaktär i förhållande till yrkesmässig verksamhet enligt huvudregeln 4 kap. 1 § 1 kan utgöra ett komplement till huvudregeln. Ett sådant komplement av huvudregeln vore av intresse för det fall kopplingen däri till näringsverksamhetsbegreppet inte är konform med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

Vidare har, som nämnts, noterats i prop. 2008/09:62 att utredningen SOU 2008:76 också innehöll alternativa lösningar på problemet med att möjliggöra F-skatt åt flera, än att – som skedde 2009 – införa andra st. i 13 kap. 1 § IL för bedömningen av det för näringsverksamhet nödvändiga självständighetskriteriet. Det handlade om att t.ex. låta mervärdesskattedirektivets regler vara direkt styrande för IL:s regelverk, i stället för som idag tvärtom med kopplingen från 4 kap. 1 § 1 ML till IL. Utredningen

noterade att vinstrekvisitet för näringsverksamhet innebär att ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet är ett vidare begrepp än näringsverksamhet enligt IL. I nyss nämnda förarbeten förkastades, som nämnts, nämnda alternativ, då det inte vore lämpligt att slopa rekvisitet *vinstsyfte* för bestämningen av näringsverksamhet. Därför valdes, som också nämnts, lösningen med att förtydliga rekvisitet *självständigt* i 13 kap. 1 § första st. andra men. genom att andra st. infördes i 13 kap. 1 § IL.

I inledningskapitlet konstaterades att art. 9.1 första st. – och art. 168 a) – i mervärdesskattedirektivet har direkt effekt. I detta kapitel har konstaterats att principen om direkt effekt endast tillämpas i den mån en EU-konform (direktivkonform) tolkning av den nationella regeln inte ger ett med direktivbestämmelsen avsett resultat. Sålunda får huvudfrågan A angående huruvida en regelkonkurrens föreligger mellan 4 kap. 1 § ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet analyseras genom en EU-konform tolkning. Om 4 kap. 1 § ML, med pkt 1 och en begränsning där av kopplingen i fråga så att den enbart avser 13 kap. 1 § första st. andra men. IL och med supplementärregeln i pkt 2, ger yrkesmässig verksamhet det med direktivbestämmelsen avsedda resultatet innehållsmässigt sett beträffande åtskillnaden mellan skattesubjekt och konsumenter, föreligger inte en regelkonkurrens och således inte något fördragsbrott. Det är vad prövningen av huvudfrågan A kommer att gälla, och därvid ska också legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder beaktas. Om regelkonkurrens skulle konstateras, dvs. att 4 kap. 1 § ML innebär en överträdelse av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet (fördragsbrott), går jag inte in mera på direkt effekt och några hypotetiska resonemang om ett sådant förhållande är till fördel eller nackdel för den enskilde. Jag noterar i så fall bara från genomgången i detta kapitel att principen om direkt effekt ger den enskilde en slags förfarandemässig rättighet att åberopa EU-rätten, för att skydda sina intressen, med en motsvarande skyldighet för de nationella domstolarna och myndigheterna – det nationella rättssystemet – att iaktta den rättigheten.

3. HUVUDFRÅGAN A – BEGRÄNSNING AV KOPPLINGEN TILL 13 KAP. IL I 4 KAP. 1 § 1 ML

3.1 INLEDNING

I detta kapitel fortsätter undersökningen av huvudfrågan A. Med hänsyn till genomgången i närmast föregående kapitel av referenser för analysen här av fråga A, begränsas frågan från inledningskapitlet om EU-konformiteten med en koppling till IL för bestämningen av yrkesmässig verksamhet i huvudregeln 4 kap. 1 § 1 ML till att gälla en koppling till enbart de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL. Jag har konstaterat att en koppling till hela 13 kap. IL inte är EU-konform, då 2 § medför en särbehandling av juridiska personer och det inte är förenligt med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. För både fysiska och juridiska personer lyder därför huvudfrågan A i detta arbete fortsättningsvis:

- *kan* en koppling i 4 kap. 1 § 1 ML till rekvisiten för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL *vara* innehållsmässigt konform med rekvisiten för beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet?
- Om svaret är nekande är frågan: kan supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2 ML komplettera huvudregeln så att 4 kap. 1 § totalt sett blir konform med direktivbestämmelsen i fråga?

Innehållet i rekvisiten *självständighet* respektive *ekonomisk verksamhet* för bestämningen av beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet ska kunna anses implementerade i 4 kap. 1 § 1 ML, genom en koppling där till de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL.

Självständighetskriteriet åtskiljer enligt art. 10 i mervärdesskattedirektivet den beskattningsbara personen från personer omfattade av anställningsförhållanden. Den beskattningsbara personen ska vara fristående i organisatorisk mening. Dessutom ska enligt EU-domstolens praxis den beskattningsbara personen själv stå den ekonomiska risken, en företagarisk för verksamheten i fråga, för att kriteriet ska anses uppfyllt med verksamheten i fråga. Frågan är: ger svenska rättskällor *självständighetsrekvisitet* i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL ett innehåll förenligt (konformt) med beskriven gällande rätt avseende självständighetskriteriet i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet? I samband med den frågan berörs också andra st. i 13 kap. 1 § IL, vilket infördes 2009 och innebär att för bedömningen av självständighetsrekvisitet ska särskilt beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren etc.

Ekonomisk verksamhet är det andra nödvändiga rekvisitet för att bestämma om en person har karaktären av beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Det har konkluderats utifrån EU-målet C-216/97 (Gregg) att en person har den karaktären oavsett omfattningen på verksamheten. Åtskillnaden mellan skattesubjekt (företagare) och konsumenter ska vara neutral oavsett omfattningen av verksamheten hos olika beskattningsbara personer. I detta arbete ställs därför för bestämningen av ekonomisk verksamhet enligt direktivbestämmelsen frågan: Vid vilken grad av aktivitet uppkommer en ekonomisk verksamhet enligt EU-rätten?

När gällande rätt beträffande avsett resultat med rekvisitet ekonomisk verksamhet i förevarande hänseende har bestämts, fortsätter den direktivkonforma tolkningen med frågan: ger svenska rättskällor ett innehåll åt *de andra rekvisiten för näringsverksamhet enligt lydelsen av 13 kap. 1 § första st. andra men. IL än självständighetsrekvisitet* som är förenligt med ekonomisk verksamhet såsom det kunnat bestämmas?

Det kan, som nämnts, anses ha antagits i förarbetena i samband med införandet 2009 av andra st. i 13 kap. 1 § IL att det för näringsverksamhet i egentlig mening, dvs. enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL, uppställs ett *vinstreksvisit* i gällande rätt, trots att det inte framgår av lagregelns ordalydelse. Därför ställer sig frågan: uppställs i rådande svensk rättspraxis ett *vinstreksvisit* för näringsverksamhet i egentlig mening? I så fall har konstaterats att det inte är konformt med ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, där gällande rätt på

denna punkt följer direkt av att direktivbestämmelsen anger att ekonomisk verksamhet kan föreligga ”oberoende av dess syfte eller resultat”.

EU-kommissionen och regeringen har, som framgår av den tidigare redogörelsen av deras uppfattningar i fördragsbrottsfrågan, olika uppfattningar om bakgrund och syfte till supplementärregeln om yrkesmässig verksamhet för näringsverksamhetsliknande (rörelseliknande) former i 4 kap. 1 § 2 ML.³²⁴ Därför görs en historisk genomgång av den regeln. Frågan är: kan supplementärregelns *syfte*, och utvidgande karaktär i förhållande till yrkesmässig verksamhet enligt huvudregeln 4 kap. 1 § 1 ML, utgöra ett komplement till huvudregeln, om en koppling i huvudregeln till näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL inte är konform med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet? Redan här kan konstateras att om så är fallet, bör ändå omsättningströskeln på 30 000 kr per år tas bort ur supplementärregeln, eftersom en sådan beloppsgräns saknas helt i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

Även om rekvisiten i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL skulle vara innehållsmässigt förenliga med självständighet och ekonomisk verksamhet i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, bör ändringar göras i 4 kap. 1 § 1 ML. De bör syfta till att subjektet, med hänsyn till den grundlagsfästa legalitetsprincipen och *lex scripta*-kravet för beskattningsåtgärder, inte exkluderas från mervärdesskatten om vissa verksamheter inte kan anses utgöra näringsverksamhet men omfattas av ekonomisk verksamhet *eller* på grund av att vissa belopp faller utanför inkomstlagen i IL och därmed utanför beskattningen.

Beträffande verksamhetens art har konstaterats att moms i princip inte berör frågor om moral och etik. Det är enbart i fall där det är helt uteslutet med konkurrens mellan laglig och olaglig verksamhet som den olagliga aktiviteten inte ska föranleda något uttag av mervärdesskatt. Art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet har en allmän räckvidd, och den begränsas sålunda inte heller med avseende på att verksamheter av olika art skulle prövas på temat beskattningsbar person. Frågan är därför: begränsas inkomst av näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL så att därmed inte förstås t.ex. stöld, även om aktiviteten annars skulle anses uppfylla de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet?

³²⁴ Se 2008/2002 K(2008) 2794 s. 8 och Fi2008/4218 s. 9.

För frågan angående belopp som faller utanför inkomstlagen i IL och därmed också utanför inkomstlaget näringsverksamhet undersöks om EU-rätten innebär att ekonomisk verksamhet kan föreligga även om en varaktig verksamhet bara genererar ett *engångsbelopp*. Jag har noterat att i utredningen SOU 2002:74 anses att engångsbelopp inte *torde* medföra att fråga är om en tillfällig transaktion som inte ger en person karaktären av beskattningsbar person enligt huvudregeln. Både i den utredningen och i rapporten Ds 2009:58 anges dock att EU-domstolen inte har uttalat sig i frågan om var gränsen går mellan "tillfälliga transaktioner" och "ekonomisk aktivitet". Om svaret är att det faktum att en verksamhet genererar ett engångsbelopp inte hindrar att den är ekonomisk, bara aktiviteten är varaktig, undersöks frågan huruvida engångsbelopp faller utanför inkomstlagen i IL. Om ekonomisk verksamhet inte begränsas på grund av att verksamheten enbart genererar ett engångsbelopp, saknas i övrigt grund för begränsningen av mervärdesskattens omfattning med hänsyn till subjektssidan och vilka belopp som uppbärs i en ekonomisk verksamhet. Begränsningar av mervärdesskatten med hänsyn till ersättningsfrågan handlar, som nämnts, om frågor om omsättning kan anses föreligga eller om en omsättning är undantagen från skatteplikt eller inte, dvs. sådana begränsningar berör objektssidan.

Undersökningen i detta kapitel av huvudfrågan A börjar med att utreda om det finns ett vinstsyfte i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL. Därefter undersöks självständighetsrekvisitet, övriga rekvisit för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL och supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2 ML. Kapitlet avslutas med frågan om bokföringsskyldigheten påverkar bestämningen av skattesubjektet enligt 4 kap. 1 § 1 ML.

3.2 VINSTSYFTE I 13 KAP. 1 § IL

Frågan är om det i rådande svensk rättspraxis tilläggs ett vinstrekvisit i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL, utöver de rekvisit som följer av lagrummets lydelse, för att näringsverksamhet i egentlig mening ska anses föreligga.

I den skatterättsliga litteraturen anges beträffande vinstsyftet som rekvisit för näringsverksamhet att "detta krav har kommit att uttunnas

och knappast alls föreligger för juridiska personer”.³²⁵ Inkomstskattemålet RÅ 1998 ref. 10 gällde fråga om skattskyldighet för en ideell förening. HFD uttalade där att ”åtminstone i fråga om juridiska personers verksamhet gäller [...] enligt praxis avsaknaden av ett vinstsyfte” inte som ett hinder för näringsverksamhet (rörelse), ”förutsatt att den inte har alltför begränsad omfattning”. HFD ansåg att näringsverksamhet inte ens utesluts om ”en verksamhet har bedrivits på självkostnadsbasis eller t.o.m. utan full kostnadstäckning”,³²⁶ dvs. förlustbringande. I litteraturen har nyss nämnda inkomstskattemål och momsmålet RÅ 1997 ref. 16 ansetts uttrycka att HFD tillämpar en helhetsbedömning av samtliga förhållanden – verksamhetens art, omfattning och finansiering – för att avgränsa verksamheten mot hobby. Därvid har regelbundenheten i verksamheten, att verksamheten riktas mot allmänheten och att verksamheten ”är av sådan art att den normalt bedrivs i förvärvssyfte” ansetts utgöra ”starka skäl för att vinstsyfte ska anses föreligga”.³²⁷ Av intresse är också att HFD i RÅ 2000 not. 189 hänvisar till ett antal domar där skattemyndigheten (numera: SKV) hävdade att en person själv, och inte dennes bolag, ska beskattas för ersättning från uppdragsgivare, och att ”kännetecknande” för HFD:s ställningstagande om vederbörande omfattas av tjänst hellre än rörelse (näringsverksamhet) ”har i allmänhet varit att aktiebolaget haft bara en eller ett fåtal uppdragsgivare”.³²⁸ Det handlar sålunda mera om att beakta temat självständighet än ett vinstsyfte vid bestämningen av om de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL är uppfyllda.

Vinstrekvisitets betydelse kan sålunda anses ligga framför allt i att avgränsa rörelse (näringsverksamhet) mot inkomstslaget tjänst i den del det inkomstslaget genom skattereformen 1990 utvidgades till att omfatta de tidigare skattefria hobbyverksamheterna (vilkas överskott hänförs till

³²⁵ Se Ståhl m.fl. 2011 s. 208.

³²⁶ Se Lodin m.fl. 2011 s. 289. Se också referens till fallet i Forssén 2001 s. 31. I RÅ 1998 ref. 10 hänvisar HFD för sin bedömning också till RÅ 1997 ref. 16, som är ett momsmål. Se även Kleerup m.fl. 2010 s. 35 och 36, där bl.a. RÅ 1998 ref. 10 nämns.

³²⁷ Se Blank Thörnroos m.fl. 2011 s. 3:29.

³²⁸ I fallet hänvisar HFD till RÅ 1983 1:40 och RÅ 1984 1:101 som exempel på fall där personens i fråga bolag ej genomlysts och till RÅ 1969 ref. 19, RÅ 1973 Fi. 85, RÅ 1974 A 2068 och RÅ 1981 1:17 som exempel på när vederbörande ska beskattas personligen för ersättningen från uppdragsgivaren. Se även SOU 1975:1 [Demokrati på arbetsplatsen (Om arbetstagarbegreppet)] s. 723.

inkomstslaget tjänst som just i det hänseendet fungerar som ett restinkomstslag).³²⁹ Om ordet vinstsyfte används i samband med de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet, får det uppfattas som hänsyftande just på dess funktion med att avgränsa näringsverksamhet mot hobby och inte någon betoning av att syftet med verksamheten är att den ska gå med överskott. Av intresse för sammanhanget är att det i den skatterättsliga litteraturen i stället anförs ett "förvärvssyfte" som avgörande rekvisit för näringsverksamhet, och att det "innebär att verksamheten bedrivs i syfte att ge ett ekonomiskt utbyte [...] inte att verksamheten faktiskt går med vinst".³³⁰ Att ett förvärvssyfte förutsätts för att de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet ska anses uppfyllda kan anses följa av att begreppet *förvärvsverksamhet* används i lagrummet 13 kap. 1 § första st. andra men. IL.³³¹

Av de svenska rättskällorna kan därmed anses följa att något vinstsyfte, som skulle vara oförenligt med att art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet stipulerar att ekonomisk verksamhet kan anses föreligga oberoende av resultatet av verksamheten, inte uppställs för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL. Även ett tillhandahållande till självkostnadspris eller förlust kan konstituera näringsverksamhet. I denna del kan därför kopplingen från 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. 1 § första st. andra men. IL anses EU-konform. Till belägg av denna bedömning kan också anföras ett förhandsbesked om mervärdesskatt, RÅ 1996 not. 168, där en kyrklig stiftelse med verksamhet utan vinstsyfte har ansetts ha yrkesmässig verksamhet enligt huvudregeln 4 kap. 1 § 1 ML.³³²

I RÅ 1996 not. 168 fastställde HFD SRN:s bedömning, vilken innebar att den kyrkliga stiftelsen i fråga, som inklusive bidrag om ca 50 miljoner kr/år omsatte ca 130 miljoner kr/år, ansågs ha en verksamhet av den

³²⁹ Se SKV:s Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering Del 2, s. 52 (och även tidigare nämnda lista på s. 56-60 med rättsfall i RÅ på temat näringsverksamhet eller ej – flera av dem berörs i detta verk). Se även Blank Thörnroos m.fl. 2011 s. 3:29, där de hänvisar till bl.a. inkomstskattemålet RÅ 1998 ref. 10 och momsålet RÅ 1997 ref. 16 och anför att kravet på vinstsyfte torde fortfarande ha betydelse just "för att markera gränsen mot sådan verksamhet som har till syfte att tillgodose utövarens personliga intressen (hobbyverksamhet)".

³³⁰ Se Lodin m.fl. 2011 s. 287 och även Blank Thörnroos m.fl. 2011 s. 3:29.

³³¹ Se SKV:s Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering Del 2, s. 50 och 52.

³³² Se även kommentar av fallet i Forssén 2001 s. 27 och 62.

”arten och omfattningen” att stiftelsen bedrev näringsverksamhet enligt 21 § KL (numera 13 kap. 1 § första st. andra men. IL). Stiftelsen ansågs ha yrkesmässig verksamhet enligt ML, trots att tjänsterna som ansökan avsåg, vaktmästartjänster, tillhandahölls kunder till självkostnadspris.³³³ Det överensstämmer med att det traditionellt sett – och sålunda även för tiden innan vinstrekvisitet uttunnades i praxis – har ansetts ligga i en helhetsbedömning av om rörelse (näringsverksamhet) föreligger, att avgöra om ett ekonomiskt risktagande tas av den person som ska prövas beträffande huruvida denne är företagare i skatterättslig mening.³³⁴ En stor investering utgör en sådan ekonomisk risk som indikerar ett varaktigt åtagande och att näringsverksamhet därmed kan anses föreligga enligt praxis, även om övriga rekvisit för näringsverksamhet inte uppfylls.

I RÅ 1996 not. 168 nämns för övrigt både huvudregeln om yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 ML och supplementärregeln enligt 4 kap. 1 § 2 ML. Enligt föredragande i SRN har SRN vid bedömningen tillämpat huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML. Redan år 1996 skulle SRN sedan ett par år ha nedtonat betydelsen av vinstrekvisitet i dylika fall (vilket för övrigt sammanföll i tiden med Sveriges EU-inträde 1995).³³⁵

3.3 SJÄLVSTÄNDIGHETSREKVISIT I 13 KAP. 1 § IL RESPEKTIVE FÖR BESKATTNINGSBAR PERSON

Frågan är om svenska rättskällor ger *självständighetsrekvisitet* i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL ett innehåll förenligt (konformt) med gällande

³³³ Se även RÅ 2001 not. 15. Jag noterar för övrigt enligt samtal med föredraganden i Regeringsrätten (numera HFD), Leif Nilsson, 2003-10-02 att RÅ 2001 not. 15 i RÅ felaktigt anges gälla förhandsbesked i inkomstskattefråga – fråga var i stället om ansökan om förhandsbesked i fråga om mervärdesskatt.

³³⁴ Se SOU 1975:1 s. 722 och 723, där olika faktorer från rättspraxis som indikerar inkomst av tjänst resp. inkomst av rörelse behandlas. Det gäller att inte bara göra en enkel summering av faktorer som pekar i den ena eller andra riktningen, utan vissa faktorer kan väga tyngre än andra. I det perspektivet är det viktigt att beakta att det gemensamma ändå är att en företagare ska anses ta en företagarrisk, en ekonomisk risk, till skillnad från den anställde vars arbetsgivare tar den risken.

³³⁵ I samband med detta arbete inhämtades för ordnings skull vid samtal 2003-03-12 med fördragande i SRN, Niclas von Oelreich, dennes bekräftelse av uppfattningen från samtal 1996 om förhandsbeskedet.

rätt avseende självständighetskriteriet i art. 9.1 första st. i mervärdesskatte-direktivet? Det har konstaterats att enligt art. 10 i mervärdesskatte-direktivet avses med en självständig person någon som inte omfattas av ett anställningsförhållande med en uppdragsgivare och, tillika i inledningskapitlet, att enligt EU-domstolens praxis krävs, för att kriteriet ska anses uppfyllt, att den beskattningsbara personen själv står den ekonomiska risken, dvs. tar en företagarrisk för verksamheten i fråga. Enligt art. 10 behöver inte ett anställningsförhållande grundas på ett formellt anställningsavtal med en arbetsgivare.

Avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet i 13 kap. IL ska enligt förarbetena till införandet av IL, som år 2000 ersatte KL och SIL, inte medföra materiella konsekvenser såsom att skattefria inkomster skulle bli beskattade. De inkomster som "normalt beskattas i näringsverksamheten" hör dit även idag.³³⁶

Inkomstlagen i IL – kapital, tjänst och näringsverksamhet – innebär en indelning av inkomstbeskattningen till att avse arbetsinkomster respektive kapitalinkomster. Den inkomstskatterättsliga lagstiftningen definierar inte inkomstbegreppet, utan "inkomstbeskattningens omfattning anges i stället genom [...] inkomstlagen".³³⁷ Skattereformen 1990 innebar en utvidgning av vad som omfattas av inkomstbeskattningen, genom att sådana fall som i tidigare praxis bedömts skattefria omfattas av inkomstslaget tjänst, förutsatt att det rör sig om ersättning för någon prestation. Det åstadkoms genom att inkomstslaget tjänst i högre grad än tidigare gjordes till en allmän uppsamlingsplats för vissa inkomster, t.ex. inkomst av en hobbyaktivitet – dvs. en prestation som utförs av eget privat intresse. En inkomst som inte omfattas av inkomstlagen kapital eller näringsverksamhet omfattas av inkomstslaget tjänst som restinkomstslag i förhållande till näringsverksamhet. Inkomst av tjänst omfattar inte bara arbetsinkomster som inte utgör näringsverksamhet, utan också inkomst från en hobbyaktivitet, bara det är fråga om en prestation. I sistnämnda hänseende innebar skattereformen 1990 och att inkomst-

³³⁶ Se prop. 1999/2000:2 Del 1 s. 476 och prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 157, 161, 184, 185, 190 och 191. Se även Lodin m.fl. 2011 s. 43 och 470. Se även prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 191. Där noteras det att efter Svenska Revisorssamfundet SRS påpekande ändrades ordet *verksamheten* till *näringsverksamheten* i förslaget till 13 kap. IL, för att undvika att skattefria inkomster skulle bli beskattade.

³³⁷ Se SOU 1989:33 Del II s. 20.

slaget tjänst blev ett restinkomstslag att beskattningen utvidgades.³³⁸ Emellertid omfattar det skattefria området även efter skattereformen 1990 inkomster för vissa prestationer av speciell karaktär, t.ex. ersättning till blodgivare. Dessa fall anges genom uppräknings i 8 kap. IL.³³⁹ Av särskilt intresse här är att det också efter skattereformen 1990 principiellt sett gäller att vissa intäkter kan falla utanför inkomstlagen i IL och på det viset utanför inkomstbeskattningen,³⁴⁰ vilket innebär att inte heller beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet aktualiseras. Juridiska fakulteten vid Lunds universitet ansåg i samband med införandet av IL att det i 13 kap. IL redan inledningsvis borde anges att avgränsningarna mot andra inkomstslag är relevanta endast för enskild näringsverksamhet, då aktiebolag bara har ett inkomstslag – näringsverksamhet. I förarbetena ansågs dock att fakultetens förslag skulle leda till svåröverblickbara konsekvenser, ”bl.a. när det gäller avgränsningen mot det skattefria området”.³⁴¹

Frågan om intäkter som faller utanför inkomstlagen i IL behandlas under särskild rubrik nedan i detta kapitel. Här behandlas gränsdragningen mellan det nödvändiga rekvisitet självständighet för inkomst av

³³⁸ Se prop. 1989/90:110 (Reformerad inkomst- och företagsbeskattning) Del 1 s. 308. Genom att inkomst av tjänst i och med skattereformen 1990 utvidgades blev det inkomstslaget restinkomstslag i förhållande till näringsverksamhet. Tidigare gällde det motsatta: rörelse var ett restinkomstslag i förhållande till tjänst. Se prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 160. Genom skattereformen 1990 ersattes inkomstlagen rörelse, jordbruksfastighet och annan fastighet än jordbruksfastighet med inkomstslaget näringsverksamhet. Se SFS 1990:650 respektive SFS 1990:651 om ändringarna i KL respektive SIL samt prop. 1989/90:110 Del 1 s. 295, där det framgår att de tidigare sex inkomstlagen slogs ihop till tre. Idag finns inkomstlagen tjänst, kapital och näringsverksamhet. Inkomst av kapital motsvarar de tidigare inkomstlagen kapital och tillfällig förvärvsverksamhet. Inkomstslaget näringsverksamhet motsvarar alltså de tidigare inkomstlagen rörelse, jordbruksfastighet och annan fastighet (än jordbruksfastighet). Se även prop. 1989/90:110 Del 1 s. 307, där det framgår att ”t.ex. överskott av hobbyverksamhet som bedrivs både självständigt och varaktigt, men utan påvisbart vinstsyfte” föll ”utanför befintliga inkomstslag” före skattereformen 1990.

³³⁹ Se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 308, där det anges vissa ersättningar av speciell karaktär som var skattefria enligt 19 § KL (föregångaren till 8 kap. IL) och andra fall av sådan karaktär som genom skattereformen 1990 lades till som skattefria i 19 § KL.

³⁴⁰ Se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 307 och 308 samt även Lodin m.fl. 2011 s. 86 och 87 och Pelin och Elwing s. 95.

³⁴¹ Se prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 161.

egentlig näringsverksamhet och sådan inkomst av tjänst som utgörs av arbetsinkomster från anställningsförhållanden.

Både i mål om inkomstskatt och om källskatt samt i mål om socialavgifter, där temat också är uppdragstagares självständighet kontra anställningsförhållande, hänvisar HFD ofta direkt eller indirekt till den tidigare berörda utredningen SOU 1975:1 och vad som sägs där om den gränsdragningen i svensk rättspraxis.³⁴² Inkomstslaget näringsverksamhet avgränsas i förhållande till tjänst, och därvid hänför nationell svensk rättspraxis anställningsförhållandena och beroende uppdragstagare till inkomstslaget tjänst.³⁴³ Svensk rättspraxis om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och inkomstskatt skiljer sålunda mellan anställda och beroende uppdragstagare respektive näringsidkare. Det överensstämmer med uppdelningen av personkretsen som omfattas av EG-förordningen 1408/71 om social trygghet i arbetstagare och självständiga. EG-förordningen 1408/71 om social trygghet har, som ovan nämnts, ersatts – med tillämpning från och med den 1 maj 2010 – av förordning (EG) nr 883/2004 utan någon materiell förändring.³⁴⁴

Uppfattningen i de svenska rättskällorna om självständighetsbegreppet som ett nödvändigt rekvisit för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL – och föregångaren 21 § KL – får antas ha utvecklats med hänsyn till EG-rätten och EG-förordningen om social trygghet

³⁴² Se t.ex. RÅ 1983 1:40 (inkomstskatt), RÅ 1984 1:101 (skatteavdrag) och RÅ 1987 ref. 163 (arbetsgivaravgifter), där referens sker till 1975 års utredning., och t.ex. RÅ 2000 not. 189 (inkomstskatt), där hänvisning sker till bl.a. 1983 och 1984 års fall. Även i RÅ 2001 ref. 60 (inkomstskatt) sker hänvisning till bl.a. 1984 års fall och på temat självständighet hänvisas då också till avgörande samma dag i HFD ang. förhandsbesked om mervärdesskatt (HFD:s mål nr 4453-2000).

³⁴³ Se Blank Thörnroos m.fl. 2011 s. 3:44, där de med hänvisning till bl.a. RÅ 1987 ref. 163 anser att HFD klart har markerat ”att frågan om den som anlitats för att utföra ett arbete är att anse som näringsidkare eller anställd alternativt beroende uppdragstagare måste avgöras med utgångspunkt i en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i varje enskilt fall”. På s. 3:45 anger författarna också att ”vissa faktorer tillmäts större vikt än andra”, vilket överensstämmer med den uppfattning om praxis i förevarande hänseende som relaterades redan i SOU 1975:1 (s. 723), och där det, som berörts i närmast föregående avsnitt, anges att metoden för att genom en samlad bedömning av samtliga omständigheter i ett enskilt fall avgöra om ett tjänsteavtal eller uppdragsavtal föreligger ”innebär självfallet inte en enkel hopsummering av antalet faktorer som pekar i ena eller andra riktningen”, utan de är ”inbördes ... av olika vikt”.

³⁴⁴ EG-förordningen om social trygghet tillämpas inom EES-området – dvs. EU27-länderna jämte Island, Liechtenstein och Norge – samt också avseende Schweiz.

sedan Sveriges EU-inträde 1995. SAL, som sedan dess ska ha tolkats utifrån den förordningen, hänvisar till IL för bestämmningen av vem som omfattas av inkomstslaget näringsverksamhet och därmed är självständig respektive av vem som omfattas av inkomstslaget tjänst och inte är självständig.³⁴⁵ EG-förordningen om social trygghet är sålunda av intresse för analysen av kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML till självständighetsrekvisitet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL i förhållande till självständighetskriteriet i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, bestämt enligt art. 10.

I EG-förordningen görs en uppdelning mellan anställda och egenföretagare beträffande den personkrets som omfattas av förordningen. Att egenföretagare som självständiga åtskiljs från dem som omfattas av anställningsförhållanden och inte bara av formella anställningsavtal kan anses följa av den tyska språkversionen av förordningen, där det talas om *Arbeitsnehmer und Selbständige* (arbetstagare och självständiga).³⁴⁶ Uppfattningen i de svenska rättskällorna om självständighetsbegreppet som ett nödvändigt rekvisit för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL får, som nämnts, antas ha utvecklats med hänsyn till EG-förordningen sedan EU-inträdet 1995. Därför borde uppfattningen om vem som är självständig enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL (och föregångaren 21 § KL) efter Sveriges EU-inträde 1995 kunna antas förenlig med självständighetsrekvisitet bestämt enligt art. 10 i mervärdesskattedirektivet. Självständighetskriteriet i art. 10 i mervärdesskattedirektivet bestäms nämligen också genom en avgränsning mot anställningsförhållanden baserade på "anställningsavtal eller ... andra rättsliga band" till en uppdragsgivare.

³⁴⁵ I 5 § SAL anges att med näringsverksamhet och inkomst av tjänst avses samma begrepp som enligt inkomstlagen i fråga i IL. Vid samtal med Finansdepartementets Peter Ljungqvist 2010-01-11 bekräftade denne att bl.a. 5 § SAL inte skulle ändras för att EG-förordningen 1408/71 har ersatts av förordning (EG) nr 883/2004 (vilket ej heller skedde).

³⁴⁶ Se art. 2.1 i VERORDNUNG (EWG) Nr. 1408/71 DES RATES vom 14. Juni 1971. Se även Fuchs 2000 s. 91, där han anger att art. 2 i EG-förordningen 1408/71 "regelt den persönlichen Geltungsbereich" (reglerar personkretsen som omfattas) av förordningen, vilka på tyska, som nämnts, benämns *Arbeitsnehmer und Selbständige* (arbetstagare och självständiga). Även av andra EU-språk följer att egenföretagare enligt förordningen är någon som utför arbete annat än lönearbete, oavsett om anställning skulle följa av anställningsförhållande eller anställningsavtal. Se Mulders 2010 s. 54.

Svensk rättspraxis beträffande det inkomstskatterättsliga självständighetsrekvisitet kan sägas vara förenlig med EU-rätten både socialavgiftsrättsligt och mervärdesskatterättsligt, när det gäller att skilja egenföretagaren från arbetstagaren. Självständigheten ska i samtliga hänseenden handla om att personen i fråga tar en affärsmässig risk eller –annorlunda uttryckt – en företagarrisk.³⁴⁷ Den svenska traditionen på inkomstskatte- och socialavgiftsområdena innebar, som nämnts, redan innan vinstrekvisitet uttunnades i praxis att avgöra om ett ekonomiskt risktagande tas av den person som ska prövas angående om denne är företagare. Det gäller, som nämnts, att inte bara göra en enkel summering av olika faktorer som pekar på inkomst av tjänst eller inkomst av rörelse (näringsverksamhet). Vissa faktorer kan väga tyngre än andra, och det är viktigt att beakta att det gemensamma med självständighet enligt mervärdesskattedirektivet är att en företagare ska anses ta en företagarrisk, en ekonomisk risk, till skillnad från den anställde vars arbetsgivare tar den risken³⁴⁸

Sålunda kan konstateras att självständighetsrekvisitet i näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL kan anses konformt med självständighetsrekvisitet i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Självständighetskriteriet för näringsverksamhet bestäms – precis som självständighetskriteriet i art. 10 i mervärdesskattedirektivet – med uteslutande av anställningsförhållandena, och en företagarrisk förutsätts, precis som enligt EU-domstolens praxis,³⁴⁹ också – som beskri-

³⁴⁷ Se RÅ 2001 ref. 25, förhandsbesked ang. inkomstskatt, med hänvisning till RÅ 1982 1:50 (förhandsbesked ang. inkomstskatt), RÅ 1986 ref. 8 (mål ang. arbetsgivaravgifter) och RÅ 1986 not. 65 (mål ang. arbetsgivaravgifter). Se också förhandsbeskeden ang. inkomstskatt: RÅ 2000 not. 189 och RÅ 2001 ref. 60 (vartill hänvisning också sker i HFD:s förhandsbesked ang. moms med mål nr 4453-2000). Se även SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2010 Del 1 s. 162, där SKV som exempel på bedömningar av självständighetsbegreppet dels tar upp RÅ 1992 ref. 62 (förhandsbesked ang. mervärdesskatt), där HFD noterar att det egna risktagandet inte efterfrågades i ansökningsom förhandsbesked, och RÅ 1985 1:37 (mål ang. inkomstskatt), där affärsmässig risk ansågs föreligga, dels tar upp RÅ 1987 ref. 163 (mål ang. arbetsgivaravgifter), där återförsäljares ansvar för egna kostnader i deras bolag inte ansågs så omfattande att de var att anse som självständiga. I sistnämnda fall nämnde HFD dessutom som ett av flera bevisfakta att återförsäljarna inte hade varit momsregistrerade.

³⁴⁸ Se SOU 1975:1 s. 722 och 723.

³⁴⁹ Se EU-målen 235/85 (kommissionen mot Nederländerna), pkt 14, och C-202/90 (Ayuntamiento de Sevilla), pkt 13. I pkt 13 i "Ayuntamiento de Sevilla"-målet talar EU-domstolen, som nämnts, om "*le risque économique de leur activité*" (fr.) som tecken på självständighet. Jag har också nämnt tidigare att Terra och Kajus 2010, ang. beskattnings-

vits i föregående stycke – i svensk rättspraxis, för att personen i fråga ska anses vara företagare och inte anställd. På samma sätt som enligt direktivet behöver inte heller formellt anställningsavtal föreligga, för att personen i stället ska anses omfattad av ett anställningsförhållande och inkomstslaget tjänst. Beträffande självständighetsrekvisitetet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL visar sålunda analysen av de svenska rättskällorna att en koppling från 4 kap. 1 § 1 ML till nämnda lagrum kan anses EU-konform.

Dessutom noterar jag att en utveckling av det skatte- och avgiftsrättsliga arbetstagarbegreppet hade skett redan före Sveriges EU-inträde 1995 med en utvidgning av det såtillvida att anknytningen enbart till civilrätten successivt hade minskat. Det hade skett dels genom att uppdragstagare, som inte är självständiga rörelseidkare, jämfördes med arbetstagare från och med 1976, dels genom utvidgningen av arbetsgivarbegreppet i samband med skattereformen 1990.³⁵⁰ I sistnämnda hänseende kan också nämnas att den förenklingen då genomfördes att socialavgifter numererades ut som arbetsgivaravgifter på en förmån till en anställd eller beroende uppdragstagare. Det gäller i stället för att denne erlägger egenavgifter, även om förmånen faktiskt betalas ut eller ges av någon annan än arbetsgivaren. I vart fall är så fallet om det ändå är arbetsgivaren ”som på ett eller annat sätt bidrar till möjligheten att erhålla förmånen”.³⁵¹

Jag har tidigare noterat i detta arbete att det för *bedömningen* av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt har införts den 1 januari 2009 ett nytt andra st. i 13 kap. 1 § IL. Emellertid får det – mot bakgrund av att lagrådet uttalade att det bara utgjorde en kodifiering av rådande rättspraxis³⁵² – visa sig i den framtida rättsutvecklingen om detta påverkar gällande rätt beträffande självständighetsrekvisitetet för näringsverksamhet. I detta arbete är därför utgångspunkten att självständighetsrekvisitetet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL prövas på temat förenlighet med självständighetsrekvisitetet i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet med beaktande av hittillsvarande svenska rättspraxis och rättskällor i övrigt. Andra st. i 13 kap. 1 § IL påverkar därför inte den prövningen.

bara personer, hänvisar på s. 352 till det målet och ”*economic risk*” etc. som indikatorer på självständighet. Se, som också nämnts, även Westberg 2009 s. 98.

³⁵⁰ Se Blank Thörnroos m.fl. 2011 s. 3:16.

³⁵¹ Se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 376.

³⁵² Se prop. 2008/09:62 s. 25 och 32.

Här ska dock några kommentarer lämnas beträffande andra st. i 13 kap. 1 § IL, innan analysen fortsätter med övriga rekvisit i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL.

Trots lagrådets uppfattning ansåg regeringen att förtydligandet av lagtexten sannolikt kommer att leda till att fler kan få sin verksamhet bedömd som näringsverksamhet enligt IL.³⁵³ Den mera uttalade avsikten med att införa andra st. i 13 kap. 1 § IL var enligt förarbetena att möjliggöra att fler kan bedriva näringsverksamhet mot en eller ett fåtal uppdragsgivare. Det ska åstadkommas genom att bestämmelsen i fråga sätter fokus på relationen mellan parterna och deras gemensamma avsikt. Prövningen av om en verksamhet kan anses självständigt bedriven ska dock även i fortsättningen ske genom en helhetsbedömning av ett antal kriterier.³⁵⁴

Det fall från rättspraxis som bidragit till lagförtydligandet är det s.k. avbytarfallet, dvs. nyss nämnda RÅ 2001 ref. 25 (förhandsbesked ang. inkomstskatt). HFD ansåg där att ett anställningsförhållande inte förelåg, utan att uppdragstagaren kunde anses självständig, om denne drev avbytarverksamhet inom jordbrukssektorn och ersatte en annan egenföretagare i dennes jordbruk. Den sistnämnde – uppdragsgivaren – kunde under sin bortovaro inte anses bedriva den faktiska arbetsledningen och uppdragstagaren (avbytare) ansågs bedriva näringsverksamhet, trots att dennes avbytarverksamhet gick ut på att endast tillfälligt agera avbytare hos olika lantbrukare. Regeringen ansåg att det kunde ifrågasättas om inte SKV redan utifrån avbytarfallet skulle kunna bevilja fler uppdragstagare F-skattsedel för s.k. korttidsuppdrag. Det skulle kunna åstadkommas genom att SKV med sina s.k. styrsignaler justerade sin tillämpning. Det skulle dock kunna leda till att rättsläget blir oklart, om domstolarnas praxis lever kvar medan SKV:s tillämpning justeras. Förutom förutsebarhetsskälens ansågs det oklart vilka slutsatser som faktiskt kunde dras av avbytarfallet från HFD.³⁵⁵ Därför ansågs det nödvändigt att genom andra st. i 13 kap. 1 § IL ”lagfästa regler som medför att det blir lättare att få F-skatt”.³⁵⁶

³⁵³ Se prop. 2008/09:62 s. 32 och 33.

³⁵⁴ Se prop. 2008/09:62 s. 26.

³⁵⁵ Se prop. 2008/09:62 s. 21, 22 och 26.

³⁵⁶ Se prop. 2008/09:62 s. 22.

Syftet med andra st. i 13 kap. 1 § IL är att fokus ska sättas på parternas gemensamma avsikt vid prövningen av självständighetsrekvisitet för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL.³⁵⁷ I andra st. anges att:

”[v]id bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt ska det särskilt beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet.”

Det är fortfarande så att en helhetsbedömning av samtliga kriterier på om självständighet föreligger hos uppdragstagaren ska beaktas.³⁵⁸ Därför menar lagrådet, som nämnts, att tillägget av andra st. enbart utgör en kodifiering av gällande praxis. De kriterier som lyfts fram genom andra st. är enligt lagrådet de huvudsakliga omständigheterna som i rättspraxis har lagts till grund vid prövningen av självständighetskriteriet för näringsverksamhet.³⁵⁹ Lagrådet ifrågasätter därför om tillägget av andra st. i 13 kap. 1 § IL kommer att få den åsyftade effekten.³⁶⁰ Den är enligt regeringen att fler ska få F-skatt.³⁶¹ Den risk som är avsedd att komma åt är enligt förarbetena att SKV i sin tillämpning lägger sig på en lägre nivå i det hänseendet än domstolarna.³⁶² Genom att sätta fokus på parternas gemensamma avsikt vid prövningen av självständighetskriteriet lyfts de i andra st. i 13 kap. 1 § IL angivna kriterierna, vilket ska möjliggöra att fler kan bedriva näringsverksamhet mot en eller ett fåtal uppdragsgivare.³⁶³

I förarbetena nämndes för övrigt också att det i praxis har ansetts att den omständigheten att uppdragsgivaren har tagit en risk i form av investeringar har kunnat läka problemet med att antalet uppdragsgivare har varit för få.³⁶⁴ Emellertid har det inte ansetts vara en lösning på problemet med att för få får F-skatt, då många av tjänsteföretagen kan

³⁵⁷ Se prop. 2008/09:62 s. 26.

³⁵⁸ Se prop. 2008/09:62 s. 26.

³⁵⁹ Se prop. 2008/09:62 s. 44.

³⁶⁰ Se prop. 2008/09:62 s. 25, 32 och 44.

³⁶¹ Se titeln på prop. 2008/09:62 – F-skatt åt fler – och t.ex. s. 25 och 27 i propositionen.

³⁶² Se prop. 2008/09:62 s. 25.

³⁶³ Se prop. 2008/09:62 s. 26.

³⁶⁴ Se prop. 2008/09:62 s. 26.

bedriva verksamheten utan några ekonomiska investeringar.³⁶⁵ Det som inte nämns i förarbetena är att rättspraxis i sådana fall har angivit att specialistkunskaper kan vara en faktor som kan väga över så att uppdragstagaren anses som företagare skatterättsligt sett, trots att denne är underkastad uppdragsgivarens ledning och kontroll.³⁶⁶ En jämförelse kan då ske i det enskilda fallet mellan kunskaperna hos uppdragstagaren och uppdragsgivaren, och den förstnämnde kan anses som företagare också under nämnda omständigheter om dennes kunskaper är sådana att uppdragsgivaren normalt sett inte har den kompetensen bland sina anställda, utan hyr in den. Här kan möjligen ett problem uppstå mellan företagarens intresse av att få F-skatt och därmed i praktiken få uppdrag och SKV:s kontrollverksamhet, beroende på hur andra st. i 13 kap. 1 § IL tillämpas.

Om rättsutvecklingen leder till att det betonas för mycket att uppdragstagaren ska vara oberoende och inte inordnas i uppdragsgivarens organisation, för att F-skattsedel ska utfärdas, kan utvecklingen komma att motverka syftet med andra st. i 13 kap. 1 § IL. Det kan bli fallet om den som inte har haft stora investeringar, men ändå tidigare har ansetts som självständig företagare skatterättsligt, förvägras F-skattsedel på grund av att SKV betonar andra st. i 13 kap. 1 § IL för starkt. Då hjälper det inte en sådan uppdragstagare att det i förarbetena har noterats att F-skattsedeln – trots kopplingen till näringsverksamhetsbegreppet – inte är avgörande för hur inkomsten ska beskattas.³⁶⁷ Skatteformen bestämmer inte tillämpligt inkomstslag, utan förhållandet är det motsatta. Emellertid bör rättsutvecklingen följas även för huvudfrågan i detta arbete. Skulle bestämningen av innehållet i självständighetsrekvisitet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL ändå komma att påverkas av att vissa kriterier för prövningen av det rekvisitet betonas för starkt av SKV, så att näringsverksamhetsbegreppet begränsas i förhållande till hittillsvarande praxis, kan det innebära att 4 kap. 1 § 1 ML inte kan koppla till 13 kap. 1 § första st. andra men. IL i framtiden. Det kan sålunda bli fallet även om prövningen i detta arbete av hittillsvarande praxis visar att en sådan koppling

³⁶⁵ Se prop. 2008/09:62 s. 26.

³⁶⁶ Se nämnda RÅ 2001 ref. 25 med hänvisning till RÅ 1993 ref. 104 (förhandsbesked ang. inkomstskatt), RÅ 1984 1:101 (mål ang. källskatteavdrag) och RÅ 1984 1:56 (mål ang. arbetsgivaravgifter). Se även SOU 1975:1 s. 723.

³⁶⁷ Se prop. 2008/09:62 s. 10.

är konform med innehållet i självständighetskriteriet i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, bestämt enligt art. 10.

3.4 VARAKTIGHETSREKVISIT FÖR EKONOMISK VERKSAMHET RESPEKTIVE I 13 KAP. 1 § IL

3.4.1 Varaktighetsrekvisit för ekonomisk verksamhet

Frågan är nu i ett aktivitets- eller verksamhetsperspektiv om varaktighetsrekvisitet som ett nödvändigt rekvisit för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL är på samma nivå som ett varaktighetsrekvisit för att ekonomisk verksamhet ska anses ha uppkommit enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Det handlar då om att i det perspektivet ställa de andra rekvisiten för näringsverksamhet enligt lydelsen av 13 kap. 1 § första st. andra men. IL än självständighetsrekvisitet mot svaret på frågan om vid vilken grad av aktivitet en ekonomisk verksamhet uppkommer enligt direktivbestämmelsen. Den direktivkonforma tolkningen genomförs i två steg, där varaktighetsrekvisitet för ekonomisk verksamhet behandlas i detta avsnitt (steg 1) och frågan om ett varaktighetsrekvisit för näringsverksamhet behandlas i avsnitten 3.4.2.3 och 3.4.2.4 (steg 2), och jämförs med vad som kunnat bestämmas i förevarande hänseende beträffande ekonomisk verksamhet, steg 1.

Av punkterna 27-30 i EU-målet C-230/94 (Enkler) framgår att EU-domstolen anser att om karaktären på en tillgång i vilken äganderätt förvärvats är sådan att den kan användas såväl för privat konsumtion som ekonomisk verksamhet, måste en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet ske. Det krävs för att bestämma om förvärvet av tillgången i fråga verkligen skett i avsikt att varaktigt ge inkomst. I den skatterättsliga litteraturen har slutsatsen dragits från "Enkler"-målet att "*the threshold for taxability*" (eng.) därvidlag troligen sätts rätt så låg, och att en högre tröskel vore önskvärd. Det skulle dock kräva ett tillägg, en ändring av mervärdesskattedirektivet.³⁶⁸ För att hitta tröskeln för uppkomsten av ekonomisk verksamhet kan "Enkler"-målet

³⁶⁸ Se Melz 2001 (1) s. 164.

ge fortsatt vägledning tillsammans med de andra EU-målen som har berörts tillsammans med det.

Av ”Enkler”-målet (C-230/94) följer att en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet måste ske. Då kan en bestämning ske av om förvärvet av en tillgång verkligen skett i avsikt att varaktigt ge inkomst, och att därmed en ekonomisk verksamhet etablerats av förvärvaren. Av intresse är följande EU-mål angående holdingbolag, och huruvida de kan anses ha aktiviteter i sådan grad att de kan anses ha ekonomisk verksamhet enligt art. 4.1 i sjätte direktivet [numera art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet]: Sofitam (C-333/91), Floridienne (C-142/99), Harnas & Helm (C-80/95) och Wellcome Trust (C-155/94) samt Polysar (C-60/90).

Av pkt 12 i EU-målet C-333/91 (Sofitam) och av pkt 28 i EU-målet C-142/99 (Floridienne) följer att en ekonomisk verksamhet, som gör att personen i fråga kan anses tillhöra momssystemet, anses föreligga först om denne ägnar en investering mera förvaltningsåtgärder än vad en privat investerare gör.³⁶⁹ I EU-målet C-80/95 (Harnas & Helm) framgår i pkt 18 att det faktum att en investering i sig genererar avkastning i form av ränta e.d. inte räcker för att innehavaren av tillgången ska anses ha en sådan ekonomisk verksamhet. EU-domstolen hänvisar i pkt 17 i ”Harnas & Helm”-målet till ett liknande avgörande i EU-målet C-60/90 (Polysar). Det ska för att inte ett förvaltningsföretag som investerare ska gynnas framför andra privata investerare, genom att till skillnad från dem ges tillträde till momssystemet och möjligheterna till avdragsrätt, vara fråga enligt pkt 37 och 39 i EU-målet C-155/94 (Wellcome Trust) om en utåtriktad aktivitet. Det ska inte bara vara fråga om att förvalta eget kapital, oavsett hur omfattande en sådan sysselsättning i sig kan vara. Ett

³⁶⁹ Se även Terra och Kajus 2010 s. 337, där de också hänvisar till EU-målet ”Floridienne” och anför att ett holdingbolag som gör kapital tillgängligt för dotterbolag kan, genom den aktiviteten i sig för att fortlöpande erhålla ränta, anses ha ekonomisk verksamhet (eng., ”*economic activity*”), men förutsatt att aktiviteten inte utförs enbart tillfälligt eller är begränsad till att förvalta en investeringsportfölj på samma sätt som en privat investerare (”*private investor*”). Fråga ska enligt dem särskilt vara om ett affärsmässigt eller kommersiellt syfte av att maximera återbäringen på investerat kapital (”*a concern to maximise returns on capital investment*”). Se också Ramsdahl Jensen 2003, s. 276. Ang. pkt 28 i ”Floridienne”-målet anges för övrigt också på s. 279 i Ramsdahl Jensen 2003 att *økonomisk virksomhed* kännetecknas av viss *regelmæssighed*, och att det är i den meningens verksamhetens *formål og resultat* kan ges viss betydelse vid bedömningen om aktiviteten i fråga utgör ekonomisk verksamhet.

rent holdingbolag, dvs. ett bolag som enbart ägnar sig åt att inneha aktier i dotterbolag, kan inte anses som beskattningsbar person.³⁷⁰

En bank är en beskattningsbar person, dvs. någon som *kan* mervärdesbeskattas, eftersom banken inte är en konsument. Banken vidtar förvaltningsåtgärder med privatpersoners och andras inlånade medel för att förränta dem. De inslag i bankens förvaltningsåtgärder som inte bara motsvarar att den uppbär ren ränta utgör de inslag som skapar ett mervärde, och ger banken karaktären av beskattningsbar person. Ren ränta är en kostnad för att låna pengar, men innebär enbart att det värdet överförs mellan två personer. För att fråga ska vara om en säljare och köpare och en omsättning momsmässigt sett, måste ett mervärde tillföras kostnaden.³⁷¹ Det kan i förstone te sig förvånande att moms skulle kunna utgå på t.ex. en bankränta, om inte undantag från skatteplikt stipulerades för bank- och finansieringstjänster (och för värdepappershandel) i 3 kap. 9 § ML – jämför art. 135.1 b-g i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 13B.d 1-6 i sjätte direktivet]. Emellertid utgör inte hela bankräntan ren ränta för bankens upplåningskostnad, utan en del av bankräntan utgör ersättning för administration, löner, lokaler, vinst etc. Sistnämnda del av bankräntan består sålunda i ett typiskt mervärde, vilket skulle ingå i underlag för mervärdesbeskattning, om inte bankränta undantogs från skatteplikt enligt vad nyss sagts om bl.a. bank- och finansieringstjänster.³⁷² Sådana undantag finns eftersom det har ansetts alltför komplicerat att mervärdesskattebelägga finansiella tjänster.³⁷³

En privatperson som exempelvis har ärvt pengar på ett bankkonto kan däremot inte anses ha en ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet, bara för att tillgången genererar royalty eller ränta. I enlighet med de nyss nämnda EU-målen räcker det inte med enbart egendomsinnehavet. Först om vederbörande ägnar det mera förvaltningsåtgärder än vad en privat investerare gör, kan denne anses ha en ekonomisk verksamhet och karaktären av beskattningsbar person enligt mervärdesskat-

³⁷⁰ Se Terra och Kajus 2010 s. 338, där de anför detta med hänvisning till "Wellcome Trust"-målet samt Melz 2001 (1) s. 168, Ramsdahl Jensen 2003 s. 267 och Stensgaard 2004 s. 291, där samma sak anförts med hänvisning till "Polysar"-målet.

³⁷¹ Se Ståhl m.fl. 2011 s. 225 och 226.

³⁷² Se SOU 1989:35 Del I s. 192 samt även Forssén 1994 s. 139.

³⁷³ Se Melz 2001 (1) s. 160.

tedirektivet.³⁷⁴ EU-målet C-23/98 (Heerma) bekräftar den inställningen, när det gäller delägarbolag och deras investeringar i andra verksamheter. Uttrycket holdingbolag definieras för övrigt inte i svensk rätt, och inte heller i exempelvis dansk rätt. Uttrycket är vagt och de allmänna bolags- och skatterättsliga regelverken blir i stället tillämpliga när ett holdingbolag ska bildas.³⁷⁵ I vart fall handlar inte sådana regler om annat än vad som åligger delägaren i egenskap av bolagsman – regelverken i sig ger så att säga inte delägaren karaktären av beskattningsbar person.

Någon fysisk aktivitet i vanlig mening krävs inte, men det i de nämnda EU-målen beskrivna varaktighetsrekvisitet för förvärvssyftet med egendomsinnehavet är den tröskel som en person måste passera, för att anses ha en ekonomisk verksamhet och inte tillhöra kategorin konsumenter, dvs. för att betraktas som beskattningsbar person. En tillgång kan med andra ord inte i sig konstituera ekonomisk verksamhet.

Den ekonomiska verksamhetens uppkomst indikeras på objektssidan av att tillräckliga tillgångar förvärvats för att förvärven inte kan antas vara för personens i fråga egen konsumtion, utan att de är ägnade åt vederbörandes försörjning (förvärvssyfte). Något mervärde definieras inte explicit i mervärdesskattedirektivet eller ML. Den nödvändiga varaktigheten med förvärvssyftet indikeras i stället på objektssidan av att de förvärv av varor eller tjänster som sker etablerar en ekonomisk verksamhet som ska skiljas från personens i fråga privatekonomi.

Att t.ex. en bank är en beskattningsbar person, dvs. någon som *kan* bli skyldig att betala mervärdesskatt, är inte någon svår bedömning att göra. Kostnadsmassan för att bedriva verksamheten indikerar att banken inte är en konsument. Gör banken en skattepliktig omsättning ska den redovisa och betala moms. Huvudfrågan A handlar dock om att också kunna bestämma mindre verksamheter som företag. Kostnaderna för att skapa mervärde och omsättning måste konstituera en ekonomisk verksamhet eller tillföras en redan etablerad sådan hos personen i fråga, för att denne ska kunna anses ha karaktären av beskattningsbar person. Tar vederbörande inte en företagarrisk, är han alltjämt konsument och omfattas inte av mervärdesskatten.

³⁷⁴ Se, som nämnts, EU-målen C-333/91 (Sofitam), pkt 12, C-142/99 (Floridienne), pkt 28, C-80/95 (Harnas & Helm), pkt 18, C-155/94 (Wellcome Trust) och C-60/90 (Polysar). Se även Melz 2001 (1) s. 168.

³⁷⁵ Se Dahlberg 2001 s. 237.

Den som exempelvis köper cyklar blir cykelhandlare och beskattningsbar person, när vederbörandes förvärv av cyklar inte längre kan antas vara ägnade att konsumeras, utan utgör förvärv för avyttring för den egna försörjningen. Bestämningen utifrån förevarande aktivitets- eller verksamhetsmässiga perspektiv av uppkomsten av ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet består sålunda i växelverkan mellan förvärv av tillgångar och förvärvssyftet. Bestämningen av ekonomisk verksamhet som objektivet begrepp, bestämt enligt andra st. i direktivbestämmelsen, måste – för bedömningen av om en verksamhet som enbart består i att den egna personella resursen ställs till förfogande (t.ex. av en tjänsteleverantör) är ekonomisk – ske med stöd av orden *bedriver* respektive *bedrivs* i art. 9.1 första och andra st. i mervärdesskattedirektivet. Avser vederbörande genom att bygga upp ett lager av cyklar, att *bedriva* cykelhandel för sin försörjning?

En ekonomisk verksamhet uppkommer dock inte enbart genom att ett varulager byggs upp, men å andra sidan kan en enda tillgång användas för att åstadkomma en ekonomisk verksamhet. En person har t.ex. ärvt pengar, och köper ett patent på cykelreflexer samt upplåter rätten att använda patent åt cykeltillverkaren. Personen i fråga köper därmed inte bara aktier i ett börsnoterat bolag i cykeltillverkningsbranschen och uppbär intäkter i egenskap av privat placerare i börsbolaget. Denne ägnar i stället sin tid och sitt engagemang åt att göra affärer med den förvärvade tillgången, patentet. Vederbörande vidtar mera omfattande förvaltningsåtgärder med sitt förvärv än vad som kan förväntas av en privat investerare. Denne har enligt EU-domstolens praxis i de nyss nämnda målen en ekonomisk verksamhet.

Svaret på frågan om när en ekonomisk verksamhet uppkommer i ett aktivitets- eller verksamhetsmässigt perspektiv är sålunda att det inte räcker med att inneha en tillgång eller tillgångar som i sig genererar intäkter. Först om de materiella eller immateriella tillgångar som förvärvas av en person ägnas mera förvaltningsåtgärder från dennes sida än som kan förväntas från en privat investerare, kan en ekonomisk verksamhet anses ha uppkommit. Vederbörande ska därigenom kunna anses bedriva en ekonomisk verksamhet med tillgången eller tillgångarna i fråga. Det är den nivå på varaktighetskriteriet som måste föreligga för att en ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet ska kunna anses ha uppkommit ursprungligen, genom förvärv av materiella eller immateriella tillgångar. Gällande rätt får i detta hänse-

ende anses vara *acte éclairé*, dvs. praxis fastlagd av EU-domstolen genom nyss relaterade domar.

3.4.2 Andra rekvisit än självständighet i 13 kap. 1 § IL och varaktighetsrekvisit för ekonomisk verksamhet

3.4.2.1 Allmänt

Graden av varaktighet för att ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet ska anses föreligga har utifrån EU-domstolens praxis bestämts i närmast föregående avsnitt. Det räcker inte att en tillgång i sig genererar intäkter. Personen i fråga, vars aktivitet/verksamhet bedöms, måste ägna sina materiella eller immateriella tillgångar mera förvaltningsåtgärder än som kan förväntas från en privat investerare, för att denne ska anses ha en ekonomisk verksamhet enligt direktivbestämmelsen. Nu handlar det om att pröva huruvida de andra rekvisiten för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL än självständighetsrekvisitetet kräver en motsvarande grad av varaktighet, och det är en fråga om att bedöma innebörden i lokutionen "...*förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt...*".

3.4.2.2 Begreppet yrkesmässigt och ordet bedriver i 13 kap. 1 § IL

För vad som är *yrkesmässigt* finns det inte någon begränsning i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL. Det är förenligt med det första alternativet för ekonomisk verksamhet, såsom det begreppet bestäms i art. 9.1 andra st. i mervärdesskattedirektivet, eftersom det kan röra sig om *varje* slags verksamhet inom däri angivna områden. Det har dock konstaterats i avsnitt 1.1.3.1 att både det alternativet av ekonomisk verksamhet och det andra i art. 9.1 andra st., bestående i utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar, innebär att verksamheten ska ha en viss varaktighet för att kvalificera som ekonomisk enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Ordet *bedrivs* i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL har sin motsvarighet i *bedriver* i art. 9.1 första st. Sålunda handlar det om att undersöka huruvida begreppet *förvärvsverksamhet* i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL motsvarar nämnda grad av varaktighet för ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st.

3.4.2.3 Begreppet förvärvsverksamhet i 13 kap. 1 § IL

IL använder enbart av lagtekniska och språkliga skäl *näringsverksamheten* för att förtydliga att 13 kap. IL endast omfattar inkomster i näringsverksamheten. *Förvärvsverksamheten*, som användes i 28 § KL och pkt 1 av anv. till det lagrummet, innan det upphörde vid 1990 års skattereform då all aktiv näringsverksamhet gjordes till en förvärvskälla, finns kvar i bestämmelsen om näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL.³⁷⁶ Begreppet förvärvsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL innebär att den verksamheten har ett förvärvssyfte. Det innebär med andra ord att ett aktivitetskrav – varaktighetsrekvisit – ligger i rekvisiten i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL. Det antogs, som nämnts, i förarbetena i samband med att ML infördes vara fallet med föregångaren 21 § KL.³⁷⁷

Grunden för inkomstbeskattningen har alltsedan 1928 års KL varit den s.k. källteorin. När IL ersatte KL och SIL år 2000 utmönstrades förvärvskällebegreppet ur inkomstskattelagstiftningen.³⁷⁸ Reformen med införandet av IL var allmänt sett enligt förarbetena enbart lagteknisk och språklig med få materiella förändringar.³⁷⁹ Därför gäller källteorin alljämt för inkomstbeskattningen. Att förvärvskälla utmönstrats innebär inte någon materiell förändring av rekvisiten för att bestämma att någon är företagare inkomstskatterättsligt sett.³⁸⁰ Källteorin innebär att beskattning endast bör ske av inkomst som utgör avkastning från en varaktig inkomstkälla. Enbart regelbundet återkommande inkomst räknas som inkomst – inte värdeförändringar och vinster på själva inkomstkällan.³⁸¹ Eftersom utmönstringen av förvärvskällebegreppet år 2000 inte innebar någon materiell förändring av vem som är företagare inkomstskatterättsligt sett, belägger redan källteorin att rekvisitet

³⁷⁶ Se även prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 184, 190 och 191.

³⁷⁷ Se prop. 1993/94:99 s. 164 och 165.

³⁷⁸ 14 kap. 12 § första men. IL uttrycker att "[a]ll näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare räknas som en enda näringsverksamhet".

³⁷⁹ Se t.ex. prop. 1999/2000:2 Del 1 s. 476.

³⁸⁰ Se prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 185. I sammanhanget är det ointressant att definitionen av aktiv näringsverksamhet flyttades till lagen (1962:381) om allmän försäkring [som ersattes den 1 januari 2011 av socialförsäkringsbalken (2010:110)] och att uppdelning av varje verksamhet på skilda förvärvskällor slopades 1993 (se även prop. 1993/94:50 s. 222).

³⁸¹ Se SOU 1989:33 Del I s. 54.

förvärvsverksamhet innebär att ett varaktighetsrekvisit uppställs för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL.

3.4.2.4 Varaktighetsrekvisit i 13 kap. 1 § IL och för ekonomisk verksamhet

För frågan i ett investeringsperspektiv angående huruvida det inkomstskatterättsliga varaktighetsrekvisitet är förenligt med uppkomsten av en ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet erinras om att en ren ränta, som nämnts, inte uppfyller mervärdesskatteprincipen. Den utgör enbart en överföring av ett värde mellan två parter. Något mervärde har inte tillförts. Mervärdet tillförs genom att förvaltningsåtgärder ägnas den materiella eller immateriella tillgången utöver vad som kan förväntas av en privat investerare. Det inkomstslag som återstår att behandla för att avgränsa inkomstslaget näringsverksamhet är kapital.

Inkomstslaget kapital omfattar inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder, och i form av kapitalvinster och kapitalförluster, men inte om de räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.³⁸² IL har, som nämnts, enbart de tre nämnda inkomstslagen: tjänst, kapital och näringsverksamhet. Det varaktighetsrekvisit som följer av förvärvsverksamhetsrekvisitet utgör därmed, som ett av de nödvändiga rekvisiten för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL, avgränsningen av näringsverksamhet mot inkomstslaget kapital. Skattelagstiftningen innehåller inte någon allmän definition av begreppet ränta och i förarbetena till skattereformen 1990 betecknas det som "inte helt entydigt".³⁸³ Varaktighetsrekvisitet uppställs också för vissa fall av inkomst av tjänst,³⁸⁴ men nu handlar det om gränsdragningen mellan näringsverksamhet och inkomstslaget kapital, genom förvärvsverksamhetsbegreppet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL. En räntein-

³⁸² Se 41 kap. 1 § IL.

³⁸³ Se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 402 samt Lodin m.fl. 2011 s. 186 och förhandsbeskedet om inkomstskatt och förmögenhetsskatt RÅ 1999 ref. 14, där det anges att "[b]egreppet ränta är inte definierat i skattelagstiftningen och är över huvud taget inte rättsligt klart definierat". För övrigt noterar jag att inte heller begreppet värde verkar ha en sådan definition. Se s. 363 i Simontacchi 2007, där han ang. art. 13(4) i OECD:s modellavtal om "Capital gain" [kapitalvinst (realisationsvinst)] anger: "[t]he term 'value' is not defined in the OECD Model and is not used in any other article".

³⁸⁴ Se 10 kap. 1 § första och andra st. IL.

täkt från en tillgång som i sig genererar sådan intäkt omfattas av inkomstslaget kapital. Investeringar i tillgångar måste göras i ett förvärvs- syfte, för att förvärvsverksamhet ska anses föreligga. Frågan är: vid vilken grad av förvaltningsåtgärder med tillgången i fråga handlar det inte längre om något som omfattas av inkomstslaget kapital, utan om att aktiviteten utgör näringsverksamhet i egentlig mening?

För att sätta frågeställningen om 13 kap. 1 § första st. andra men. IL och varaktighetsrekvisitet i förhållande till yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 ML undersöks följande avgöranden om inkomstskatt och moms från SRN och HFD: RSV/FB Dt 1985:33 (f.d. SRN), SRN 2005-05-16, SRN 2005-06-23, RÅ 1981 1:4, RÅ 1988 not. 276, RÅ 1989 ref. 86, RÅ 1995 not. 224, RÅ 2001 ref. 60, HFD:s mål nr 4453-2000, RÅ 2005 ref. 19, RÅ 2006 not. 29, RÅ 2006 not. 90, RÅ 2007 ref. 6, RÅ 2008 not. 19, RÅ 2009 ref. 56 och RÅ 2009 not. 172.

Förhandsbeskedet om inkomstskatt RÅ 2001 ref. 60, den s.k. Helsingborgsdomen, innebär att om exempelvis en delägare som är aktiebolag enbart uppfyller sina förpliktelser som bolagsman i ett handelsbolag eller kommanditbolag, uppfylls inte de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet för delägarbolaget. Enligt HFD:s förhandsbesked samma dag (2001-11-16) i momsfrågan (mål nr 4453-2000) innebär det att "någon skattepliktig omsättning" – av tjänster – mellan delägarbolag och handels- eller kommanditbolaget, som är det s.k. faktureringsbolaget i förhållande till externa kunder, inte kan anses föreligga. För sin bedömning hänvisade HFD blott till avgörandet av inkomstskattefrågan i RÅ 2001 ref. 60, varför det får anses ha bäring på frågan om yrkesmässig verksamhet.

För frågan om tillhörighet till moms-systemet innebär HFD:s båda avgöranden 2001-11-16 att delägarbolag inte kan vara så osjälvständiga att de saknar möjlighet enligt handelsbolags- eller kommanditbolagsavtalet att ha andra kunder än sitt handels- eller kommanditbolag (faktureringsbolaget). Då brister rekvisitet yrkesmässig verksamhet. Det ger för momsens vidkommande en mer EU-konform nationell praxis än om förhandsbeskedet RSV/FB Dt 1985:33 alltså skulle vara vägledande för frågeställningen. RSV:s nämnd för rättsärenden, dvs. föregångaren till SRN, uttalade däri att ett aktiebolag som redovisar inkomst endast på grund av delägarskap i ett rörelsedrivande handelsbolag ansågs berättigat att från inkomsten göra avdrag för lön till aktieägare som för aktiebola-

gets räkning varit verksam i handelsbolaget.³⁸⁵ Det är inte förenligt med EU-domstolens uppfattning av innebörd att holdingbolag inte kan anses bedriva en ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. RSV/FB Dt 1985:33 kan dock anses överspelat för tolkningen av yrkesmässig verksamhet enligt ML. För den bedömningen kan begreppet *näringsidkare* i samband med reglerna om bestämning av omsättningsland för tjänster i 5 kap. ML kort nämnas igen.

Näringsidkare enligt den särskilda definitionen för det sammanhanget i 5 kap. 4 § ML är självständigt i förhållande till IL. När den bestämmelsen infördes år 2010 var, som nämnts, utgångspunkten i förarbetena att huvudregeln för yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML, som kopplar till IL, enbart omfattar egentlig näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL.³⁸⁶ Det kan också tilläggas från förarbetena till ändringarna 2010 i 5 kap. ML att holdingbolag nämns som exempel på subjekt som skulle kunna vara momsregistrerade enbart för skattskyldighet för gemenskapsinterna (numera unionsinterna) förvärv av varor, dvs. enligt 1 kap. 1 § första st. 2 och inte huvudregeln 1 kap. 1 § första st. 1 ML.³⁸⁷ Det är i sistnämnda huvudregel som yrkesmässig verksamhet är ett nödvändigt rekvisit. Utgångspunkten i förarbetena var således att holdingbolag inte omfattas av huvudregeln för skattskyldighet baserad bl.a. på rekvisitet yrkesmässig verksamhet. Därför behövdes för nämnda fall av unionsinterna förvärv 5 kap. 4 § ML för att ge holdingbolag karaktären av näringsidkare vid tillämpningen av reglerna om omsättningsland för tjänster. Genom att exkludera holdingbolag från begreppet yrkesmässig verksamhet enligt ML är begreppet yrkesmässig verksamhet EU-konform på den punkten.

För övrigt ger förhandsbeskeden 2001-11-16 uttryck för att skattskyldighet för en transaktion förutsätter att avtal om omsättning av vara eller tjänst föreligger med utbetalaren, även när det är ett dotterbolag. Det räcker inte med att exempelvis de civilrättsliga reglerna i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, BL, innehåller regler om beräkning och fördelning av bruttoöverskott mellan bolagsmännen i ett

³⁸⁵ Se Jansson 2002 s. 456-459. Jansson 2002 kommenteras i Munck-Persson 2002 s. 582-584 och Boström 2002 s. 723. Se även RSV:s skrivelse 2002-07-03, dnr 4860-02/120; SRN:s förhandsbesked 2003-01-23; och Forssén 2001 s. 27.

³⁸⁶ Se prop. 2009/10:15 s. 213.

³⁸⁷ Se prop. 2009/10:15 s. 213.

kommanditbolag. I förhandsbeskedet RÅ 2005 ref. 19 (av 2005-02-17) ansågs inte ett aktiebolag, som var komplementär i ett kommanditbolag, ha gjort någon momspliktig omsättning av tjänst till kommanditbolag. Aktiebolaget ansågs enbart i sin egenskap av komplementär ha förvaltat fastigheter som ägdes av kommanditbolaget. HFD saknade någon annan grund för att anse att omsättning förelåg. Däremot anses omsättning föreligga om t.ex. ett koncernbidrag egentligen motsvarar vederlag för en beställd vara eller tjänst från utbetalande bolag i en koncern. Det fastställde HFD redan i RÅ 1989 ref. 86. I ett förhandsbesked om mervärdes-skatt, där hänvisning sker till bl.a. RÅ 2005 ref. 19, noteras att det faktum att en bolagsman tillhandahåller det handels- eller kommanditbolag i vilket han är delägare tjänster inte i sig utesluter uppkomsten av skattskyldighet. Emellertid noterades att vederlagskravet vanligen inte kan anses uppfyllt om ersättning till bolagsmannen endast utgår i form av rätt till del i framtida vinst från bolagets verksamhet.³⁸⁸

I linje med det här beskrivna synsättet på rekvisiten yrkesmässig verksamhet respektive skattepliktig omsättning är dessutom två andra förhandsbesked från SRN. I SRN:s förhandsbesked 2005-06-23 (överklagat, men avskrivet på grund av återkallande), anser SRN att två delägarbolag gör skattepliktiga omsättningar av byggtjänster åt sitt gemensamma handelsbolag. SRN hänvisar till att bolagsmännen här "till skillnad från vad som har varit fallet i de situationer av liknande art som har varit föremål för Regeringsrättens bedömning" inte uppbär "del i någon vinst från handelsbolagets verksamhet utan ersättningar för tillhandahållna varor och tjänster". Med hänvisning till EU-målet C-23/98 (Heerma) ansåg SRN att bolagsmännen därmed, "på motsvarande sätt som var fallet" i det EU-målet, fick "anses handla enskilt för egen räkning gentemot bolaget och inte som förvaltande i bolaget". Delägare i bolaget i EU-målet var en fysisk person. Personen i fråga ansågs vara beskattningsbar person, trots att dennes enda ekonomiska verksamhet var att hyra ut fast egendom till bolaget. SRN gick dock på omsättningsbegreppet och ansåg inte den begränsningen föreligga att uthyraren på grund av lydelsen av något bolagsavtal endast hade möjlighet att hyra ut till bolaget. I ett annat förhandsbesked kom SRN 2005-05-16 (ej överklagat) till motsatt slutsats, dvs. att omsättning enligt ML inte kunde anses föreligga. Det berodde på att det fallet behandlade att sökanden som

³⁸⁸ Se RÅ 2007 ref. 6. Se även förhandsbeskedet RÅ 2008 not. 19.

bolagsman i enkelt bolag enbart uppbar andel i vinst från enkla bolagets verksamhet, som för övrigt bestod i momsfri lotteriverksamhet.³⁸⁹

SRN:s båda uttalanden från 2005 kan anses bekräftade av RÅ 2007 ref. 6 och RÅ 2008 not. 19, där bl.a. RÅ 2005 ref. 19 och "Heerma"-målet (C-23/98) nämns. I förhandsbeskedet RÅ 1995 not. 224 prövades omsättningskriteriet inom koncern, men begränsat till GML. Det kan vara svårt att avgöra om ett momsproblem bör lösas utifrån omsättningsperspektivet (objektsfrågan) eller yrkesmässighetsperspektivet (subjektsfrågan). HFD har i förhandsbeskedet RÅ 2009 ref. 56 ansett – i likhet med SRN – att ett fackförbund inte ska beskattas för sin administration åt förbundets avdelningar. HFD och SRN skiljde sig dock åt i motiveringarna. HFD ansåg att prestationen inte utgjorde skattepliktig omsättning, medan SRN:s majoritet ansåg att den inte var yrkesmässig enligt ML. Problemet var i första hand att avgöra om avdelningarna i förbundet är självständiga rättssubjekt. I det hänseendet är det av intresse vad en skiljaktig i SRN ansåg, vilken hänvisade till "Heerma"-målet. Den skiljaktige ansåg att kravet på självständigt handlande mellan parterna är så lågt ställda att förbundet utöver sitt ideella, fackliga arbete kan anses bedriva en ekonomisk verksamhet bestående i löneadministration mot vederlag åt avdelningarna, "oavsett om avdelningarna utgör juridiska personer eller ej".

I sammanhanget kan det också vara av intresse att beakta något av vad som anges i anförd nederländsk doktrin om EU-målet C-77/01 (EDM) i samband med redogörelsen för *poolovereenkomsten* (karteller eller trusten), vilka närmast kan jämföras med enkla bolag, och *inbördes handlingar mellan deltagarna inom ramen för samarbetsavtalet*.³⁹⁰ Där anges med hänvisning till EU-målet C-77/01 (EDM) att EU-domstolen har gjort tolkningen att om en deltagare i en *pool* mottar rörelseresurser (*bedrijfsmiddelen*) från en annan deltagare *äger i princip leveranser och tjänster rum som motprestationer vilka sålunda är beskattningsbara (deze levering en diensten in beginsel onder bezwarende titel plaatsvinden en dus belastbaar zijn)*. Kartellen (eller trusten) – *De pool* – är då inte annorlunda än marknadsplatsen, där transaktionerna mellan de båda äger rum (*is dan niets anders dan de marktplaats, waar de transacties tussen beiden plaatsvin-*

³⁸⁹ Se även SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2011 Del 1 s. 202.

³⁹⁰ Se van Doesum 2009 s. 302, där rubriken på avsnitt 19.4.3 har den lydelsen: "*Handelingen van de participanten onderling in het kader van het samenwerkingsverband*".

den).³⁹¹ EU-målet C-77/01 (EDM) har av SRN – vilket förhandsbesked sedan fastställts av HFD i RÅ 2009 not. 172 – tolkats som att parterna ska bedriva en särskild ekonomisk verksamhet som är åtskild från de verksamheter som parterna bedriver i övrigt, för att ett avtal i mervärdesskattehänseende ska behandlas som ett avtal om enkelt bolag. I förhandsbeskedet RÅ 2006 not. 90, vartill hänvisning sker i RÅ 2009 not. 172, görs en liknande tolkning av EU-målet C-77/01 (EDM). I båda fallen talar SRN och HFD om omsättningsbegreppet. Eftersom sökandebolagen inte kunde anses ha avtalat om att bedriva en särskild ekonomisk verksamhet vid sidan av sina verksamheter i övrigt, ansågs i båda fallen ett av dem tillhandahålla det andra tjänster mot ersättning. Det får, i enlighet med vad som anges i anförd nederländsk doktrin om EU-målet C-77/01 (EDM) och marknadsplatsen där transaktionerna mellan deltagarna i en *pool* sker, anses riktigt. SRN och HFD ansåg i de båda fallen att rätt till del i vinst enligt samarbetsavtal beträffande kostnads- respektive intäktsfördelning egentligen utgjorde ersättning för tillhandahållande av tjänst (omsättning) mellan bolagsmännen i respektive enkelt bolag. Ett sådant ömsesidigt förpliktigande avtal av det slag som EU-domstolen hade att bedöma i EU-målet C-77/01 (EDM) ansågs inte föreligga i de båda fallen. I stället för enbart ett verksamhetstänkande bör sålunda även ett transaktions-tänkande gälla, beträffande att för enkelt bolag åtskilja vinstfördelning utan beskattningseksekvenser från omsättningar av varor eller tjänster mellan bolagsmännen. De senare leder till beskattningseksekvenser om omsättningarna är skattepliktiga enligt ML.

För övrigt noterar jag att om t.ex. ett aktiebolag har en filial i utlandet förändrar det inte att bolaget bedöms som skattesubjekt enligt 4 kap. 1 § 1 ML respektive art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Däremot kan ett särskilt problem uppstå i denna situation beträffande reglerna om registrering av s.k. mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML, och att gruppmedlemmarna betraktas som en enda näringsidkare. Det är nämligen så att en utländsk filial inte kan ingå i en mervärdesskattegrupp, då endast en näringsidkares fasta etableringsställe i Sverige får ingå i en mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. 2 § andra st. ML.³⁹² Det har dock med begreppet *näringsidkare* att göra, och 6 a kap. ML berör, som nämnts, inte ML:s allmänna bestämmelser om skattesubjektet. Fråge-

³⁹¹ Se van Doesum 2009 s. 302 och 303.

³⁹² Se förhandsbeskedet om moms RÅ 2006 not. 29.

ställningen berör sålunda inte begreppet yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 ML med en koppling till 13 kap. 1 § första st. andra men. IL (huvudfrågan A). Jag erinrar för sammanhanget om att den koppling som finns i 6 a kap. ML till kommissionärsreglerna i 36 kap. IL, för att bestämma vem som är sådan *näringsidkare* som kan ingå i s.k. mervärdeskattegrupp, omfattas av en fördragsbrottstalan hos EU-domstolen (mål C-480/10). EU-kommissionen anser, som nämnts, att Sverige felaktigt begränsar tillämpningsområdet för reglerna i 6 a kap. ML. Det påverkar dock inte skattesubjektsfrågan – huvudfrågan A – i detta arbete.

Det gäller sålunda att skilja mellan om ett momsproblem berör omsättningsperspektivet (objektsfrågan) eller yrkesmässighetsperspektivet (subjektsfrågan). Den problematiken kan enligt nyss genomgångna svenska rättsfall och EU-mål vara svårbedömd, när det gäller förhållandet mellan delägare eller bolagsmän i handelsbolag respektive enkla bolag samt i koncernförhållanden mellan aktiebolag. Om momsproblemet berör subjektsfrågan, ska dock prövningen av varaktighetsrekvisitet ske beträffande aktuellt självständigt rättssubjekt, den aktuella (särskilda) ekonomiska verksamheten. Då bör HFD:s praxis angående varaktighetsrekvisitet, för att skilja näringsverksamhet från kapitalinkomster, inte ge upphov till någon materiell skillnad mellan ML och mervärdes-skattedirektivet när det gäller att bestämma skattesubjektet. En person som investerar rent spekulativt, t.ex. förvärvar en eller flera aktier utan att räkna med att leva på avkastningen, kapitalbeskattas nämligen inkomstskattemässigt. Det överensstämmer med att denne enligt EU-rätten anses sakna ekonomisk verksamhet. Om däremot en eller flera personer gör så många aktieaffärer att de kan anses bedriva yrkesmässig handel med värdepapper (värdepappershandel) och fråga inte blott är om den egna förmögenhetsförvaltningen, utan om att tillhandagå allmänheten eller särskilda investerare med investeringsobjekt, anses de bedriva värdepappershandel. De har kunder och näringsverksamhet (rörelse) anses då föreligga. Det följer av ett inkomstskattemål där två personer i sitt aktiebolag gjorde ca 50 transaktioner om ca 2.556.000 kr i inköp och ca 2.961.000 kr i försäljning aktuellt år. Bolaget bedömdes bedriva rörelse.³⁹³ Samma slutsats ger ett annat inkomstskattemål där en person köpte och sålde aktier genom handelsbolag vari denne var delägare. Omfattningen var sådan att fråga ansågs vara om sådan portföljförvaltning som

³⁹³ Se RÅ 1988 not. 276 (hänvisning sker i målet till RÅ 1981 I:4 – se nästa not).

inriktas på kortsiktiga spekulationsvinster och inte på t.ex. en jämn avkastning eller realvärdesäkring. Värdepappershandel (rörelse) kunde inte anses föreligga. Det var fråga om den egna och bolagets förmögenhetsförvaltning och inte om aktiehantering åt allmänheten eller särskilda investerare.³⁹⁴ I en kommentar av bl.a. RÅ 1981 1:4 betonas också sistnämnda krav i rättsfallet på att handel med värdepapper ska vara inriktad på att tillhandagå allmänheten eller särskilda investerare (kunder), för att handeln ska betraktas som rörelse. Det leder till slutsatsen att "[d]et torde vara en allmän uppfattning att praxis innebär att *fysiska personer* inte kan bedriva värdepappersrörelse, utom möjligen vid mycket särskilda omständigheter."³⁹⁵ Av intresse i detta arbete är att kravet på en kundrelation får anses förenligt med mervärdesskatten, som bygger på förekomsten av företagare och konsumenter på subjektssidan respektive av säljare och köpare av en vara eller tjänst på objektssidan.

Gränsdragningen mellan kapital och näringsverksamhet i svensk rättspraxis stämmer sålunda, enligt min uppfattning, väl överens med EU-rättens skiljelinje mellan privatekonomin och ekonomisk verksamhet. Den skiljelinjen innebär att minimikravet är att personen ska ägna sina investeringar mer förvaltningsåtgärder än vad en privat investerare kan förväntas göra, för att han ska anses ha en ekonomisk verksamhet.

Av intresse är för övrigt också att tillgångar inte kan anses ingå i näringsverksamheten bara för att de innehas av en juridisk person, utan för det krävs att de innehas som ett led i en rörelsedrivande verksamhet. Ett förvaltningsföretag som enbart innehar kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar kan inte anses bedriva rörelse i den meningen.³⁹⁶ Ibland sägs, som nämnts, att ett sådant företag inte bedriver egentlig

³⁹⁴ Se RÅ 1981 1:4. Rättsfallet nämns på s. 83 i SOU 2002:74 Del 1 i samband med att den utredningen berör kriterierna varaktighet och omfattning, vilket gav EU-kommissionen uppfattningen att de svenska kraven på en verksamhets varaktighet *synes* ligga högre än enligt mervärdesskattedirektivet. Genomgången här visar att en analys av yrkesmässig verksamhet och kopplingen till de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet måste ske utan inblandning av frågan om avdragsrättens uppkomst. EU-kommissionen har, som nämnts, missat att utredningen SOU 2002:74 inte gjorde den uppdelning som görs i detta arbete av skattesubjektsfrågan (A) och fråga D om avdragsrättens uppkomst.

³⁹⁵ Se Melz 2001 (2) s. 480.

³⁹⁶ Se 2 kap. 24 § IL och prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 44 och 45 samt RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2003 års taxering Del 1, s. 70 och SKV:s Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering Del 3, s. 622 (där hänvisning också sker till RÅ 2001 ref. 6).

näringsverksamhet, dvs. det uppfyller inte rekvisiten i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL.³⁹⁷ En juridisk person såsom ett aktiebolag anses bedriva näringsverksamhet redan genom subjektsregistreringen, enligt nämnda RÅ 2006 ref. 58. Aktiebolaget har dock inte med automatik en egentlig näringsverksamhet. Att ett företag som enbart förvaltar eget innehav och inte bedriver värdepappershandel inte kan anses ha *egentlig näringsverksamhet* talar också för bedömningen i detta avsnitt att varaktighetsrekvisitet för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL är förenligt med EU-domstolens aktivitetskrav för ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. En tillgång kan inte i sig konstituera ekonomisk verksamhet, utan det måste finnas ett förvärvssyfte med förvärvade tillgångar såsom t.ex. i en värdepappershandel. Även om ett aktiebolag har en egentlig näringsverksamhet, kan för övrigt belopp som det uppbär anses icke ingå i dess yrkesmässiga verksamhet. Det beskedet gav SRN 2005-12-21 i ett lagakraftvunnet förhandsbesked om moms, där SRN också hänvisade till 4 kap. ML och art. 4 i sjätte direktivet. SRN ansåg att s.k. stilleståndsersättning till ett aktiebolag, som drev näringsverksamhet i egentlig mening, utgick för ett sådant förtroendemannauppdrag för delägaren i aktiebolaget att uppdraget inte kunde anses utgöra "någon av bolaget bedriven näringsverksamhet enligt 13 kap. första st. IL eller därmed jämförlig rörelse". Aktiebolagets delägare var medlem i en branschorganisation vars servicebolag utbetalade stilleståndsersättningen till aktiebolaget.³⁹⁸

Sålunda kan konstateras att svensk inkomstskatterättslig praxis avseende varaktighetsrekvisitet för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL ger ett med varaktighetskravet i ekonomisk verksamhet i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet konformt tolkningsresultat, när det gäller att bestämma yrkesmässig verksamhet i huvudregeln 4 kap. 1 § 1 ML via kopplingen till 13 kap. 1 § första st. andra men. IL. Även om de svenska källorna verkar ge rekvisiten för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL ett innehåll förenligt med rekvisiten för beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, måste varaktighetskravet undersökas också från ett transaktionsmässigt perspektiv. I det perspektivet behandlas kontinuiteten i intäkterna och frågan om en engångsersättning kan konstituera ekonomisk verksamhet

³⁹⁷ Se förhandsbeskedet RÅ 2001 ref. 6 (vartill hänvisning också sker i RÅ 2006 ref. 58).

³⁹⁸ Jag biträdde sökandena i förhandsbeskedet.

enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Jag återkommer till den analysen i avsnitt 3.5.2.1. I det närmast följande avsnittet behandlas supplementärregeln för yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 2 ML från ett historiskt perspektiv. Frågan är om supplementärregeln har ett syfte och bakgrund som gör att den skulle kunna komplettera huvudregeln 4 kap. 1 § 1 ML. Även om svaret på frågan om en koppling i 4 kap. 1 § 1 ML till samtliga rekvisit för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL ger en innehållsmässigt konform bestämning av skattesubjektet i förhållande till beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet är jakande, och en begränsning av kopplingen bör genomföras till att avse det lagrummet och inte hela 13 kap. IL (*de lege ferenda*), är det av intresse med nämnda undersökning av supplementärregeln. Rättsläget beträffande innehållet i rekvisiten i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL kan nämligen förändras.

3.4.3 Historisk analys av supplementärregeln

För gränsdragningen mellan yrkesmässig och icke yrkesmässig verksamhet ansågs från början kopplingen i GML till inkomstslagen rörelse eller jordbruksfastighet fylla funktionen av en huvudregel. Samtidigt med att supplementärregeln för yrkesmässig verksamhet infördes i pkt 1 första st. andra men. av anv. till 2 § GML den 1 januari 1974 kompletterades huvudregeln om yrkesmässig verksamhet med att kopplingen i pkt 1 första st. första men. av anv. till 2 § GML till KL även angavs omfatta inkomstslaget annan fastighet (än jordbruksfastighet).³⁹⁹ Genom skattereformen 1990 slogs inkomstslagen rörelse, jordbruksfastighet och annan fastighet samman till inkomst av näringsverksamhet. Anledningen till att kopplingen för bestämningen av huvudregeln om yrkesmässig verksamhet begränsades till att avse de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet var att vid en strikt tolkning efter 1990 års skattereform ansågs kopplingen i fråga leda till att varje verksamhet hos en juridisk person blev att betrakta som yrkesmässig i mervärdesskattehänseende, även om fråga var om "t.ex. en icke yrkesmässig avyttring av tillgångar". På grund av att det nya inkomstslaget näringsverksamhet sålunda bildades ändrades huvudregeln om yrkesmässig verksamhet i pkt 1 av anv. till 2 § GML den 1

³⁹⁹ Se SFS 1973:928; prop. 1973:163 s. 30 och 61.

januari 1991 så att kopplingen i fråga till KL kom att omfatta inkomstslaget näringsverksamhet, och då "inte bara när inkomsten är intäkt av näringsverksamhet enligt KL utan också när den är det enligt SIL".⁴⁰⁰ Eftersom det ledde till att de juridiska personernas verksamheter klassificerades som yrkesmässiga även om de inte uppfyllde de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet i 21 § KL, begränsades, som nämnts, vid införandet av ML den 1 juli 1994 kopplingen i huvudregeln om yrkesmässig verksamhet, 4 kap. 1 § 1 ML, till att avse enbart 21 § KL och näringsverksamhet i egentlig mening. Sedan har, som nämnts, utan någon motivering särbehandlingen återinförts 2001, genom att 4 kap. 1 § 1 ML kopplar till näringsverksamhet enligt hela 13 kap. IL. Det har konstaterats i kapitel 2 att kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML ska ändras (*de lege lata*), och i detta kapitel har konstaterats att den bör (*de lege ferenda*) begränsas till att omfatta endast de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet i egentlig mening enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL, dvs. efterträddaren till 21 § KL. Det är möjligt eftersom innehållet i dessa rekvisit enligt rådande rättsläge är konforma med rekvisiten för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

Supplementärregeln om yrkesmässighet under s.k. rörelseliknande former återfinns sedan den 1 juli 1994 i 4 kap. 1 § 2 ML, där begreppet ändrats till att benämnas former jämförliga med näringsverksamhet (kallas också näringsliknande former). Även om en koppling från 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. 1 § första st. andra men. IL har visat sig kunna ge en huvudregel för bestämningen av skattesubjektet (yrkesmässig verksamhet) som är konform med direktivbestämmelsen, kan det nationella rättsläget förändras. Då är frågan: kan supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2 ML för yrkesmässig verksamhet i sådant fall komplettera och ge 4 kap. 1 § 1 ML totalt sett en innebörd som är konform med beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet? EU-kommissionen har, som nämnts, uppfattningen att supplementärregelns syfte och bakgrund inte ger den en sådan funktion, medan regeringen har motsatt uppfattning. Därför är det intressant att undersöka supplementärregeln historiskt, för att konstatera vad syftet är med den.

Syftet med supplementärregeln var redan när den infördes 1974 att det ska komma till klarare uttryck att skattskyldighet ska föreligga när skattepliktiga transaktioner förekommer med *viss regelbundenhet*, även

⁴⁰⁰ Se SFS 1990:576 och prop. 1989/90:111 s. 206.

om verksamheten inte omfattas av huvudregeln om yrkesmässig verksamhet i pkt 1 första st. första men. av anv. till 2 § GML.⁴⁰¹ Att det ska vara fråga om transaktioner med viss regelbundenhet gäller alltså. I samband med att ML infördes den 1 juli 1994 skedde enbart den förändringen i förtydligande syfte att 4 kap. 1 § 2 ML knyter an till verksamheten och inte längre till den enskilda omsättningen.⁴⁰² Att supplementärregeln alltså tar sikte på verksamhet av skattepliktiga transaktioner förekommer med viss regelbundenhet följer också av förarbetena till de ändringar som genomfördes i ML vid Sveriges EU-inträde 1995.⁴⁰³

I samband med att uttrycket rörelseliknande former ändrades 1991 till former jämförliga med näringsverksamhet – det uttryck som sedan ML infördes den 1 juli 1994 återfinns i 4 kap. 1 § 2 ML – infördes (1991) också gränobeloppet för tillämpning av supplementärregeln om en omsättning under beskattningsåret överstigande 30 000-kronorsgräns.⁴⁰⁴ Det återfinns än idag i supplementärregeln, men saknar, som nämnts, stöd i mervärdesskattedirektivet. Införandet av beloppsgränsen i fråga i supplementärregeln 1991 kan ses som en ersättning av den beloppsmässigt likvärdiga gränsen för redovisningsskyldighet som gällde dessförinnan. Begreppet redovisningsskyldig utmönstrades "som självständigt begrepp" ur GML 1991.⁴⁰⁵ Det handlade redan då om en EU-anpassning av den svenska mervärdesskatterätten, och sedan 1991 är den EU-konform i förevarande hänseende, då uppkomsten av skattskyldighet också innebär redovisningsskyldighet. Skattskyldiga för utgående moms är enligt

⁴⁰¹ Supplementärregeln ansågs böra gälla inte bara för verksamhet hos privatperson, utan också verksamhet som bedrivs av staten, kommun, ideell organisation eller utländsk företagare och i fråga om förvärvskällan annan fastighet enligt KL (se prop. 1973:163 s. 62). Se även Fredriksson m.fl. 1982 s. 69, där hänvisning sker till prop. 1973:163 s. 62 ang. att supplementärregeln åsyftar att skattskyldighet ska föreligga när "transaktioner med skattepliktiga objekt och tjänster" förekommer med "viss regelbundenhet" samt ang. att supplementärregeln gäller verksamheter bedrivna av de i propositionen nämnda subjekten.

⁴⁰² Se prop. 1993/94:99 s. 166 och SOU 1992:6 (Ny mervärdesskattelag) Del I s. 153.

⁴⁰³ Se SOU 1994:88 (Mervärdesskatten och EG) s. 152 och prop. 1994/95:57 s. 175, där 4 kap. 1 § ML inte ens nämns och utgångspunkten i dessa förarbeten, som nämnts, får antas ha varit att yrkesmässig verksamhet enligt huvudregeln och supplementärregeln ger en bestämning av skattesubjektet konform med art. 4.1 i sjätte direktivet (numera art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet).

⁴⁰⁴ Se andra st. i pkt 1 i anv. till 2 § GML.

⁴⁰⁵ Se prop. 1989/90:III s. 133 och 211 samt även prop. 1993/94:99 s. 167.

nämnda 1 kap. 8 § första st. ML i princip också skyldiga att redovisa den utgående momsen. Det är förenligt med mervärdesskattedirektivet, där det av art. 250.1 och 251 följer att utkrävbar moms i princip också ska deklarerar. Även om supplementärregeln skulle kunna finnas kvar i ML, för att komplettera huvudregeln vid en förändring i gällande rätt av tolkningen av den regeln, måste, som nämnts, beloppsgränsen utmönstras ur supplementärregeln, eftersom en sådan beloppsgräns saknas i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

Syftet med supplementärregeln var närmare bestämt att underlätta kontrollen av att vissa yrkeskategorier med stora investeringsutgifter inte ställdes utanför momssystemet och möjligheten att lyfta ingående moms på förvärven. Supplementärregeln infördes av kontrolltekniska och inte skattetekniska skäl.⁴⁰⁶ I vart fall var *motivet till* att införa *supplementärregeln inte fiskalt*. Den utvidgning av yrkesmässigheten enligt huvudregeln 4 kap. 1 § 1 ML som supplementärregeln 4 kap. 1 § 2 ML innebär syftade i stället till att i första hand ge möjlighet till korrigering av situationer i vilka mervärdesskatten har en icke önskvärd konkurrens-effekt. RSV har noterat att supplementärregeln har tillkommit ”främst i näringslivets intresse”.⁴⁰⁷ För frågan om när supplementärregeln är tillämplig saknas vägledande avgöranden, då det har handlat om en bedömning från fall till fall. SKV har i sin handledning listat ett antal faktorer för att, genom en samlad bedömning, avgöra när det finns en avsikt att varaktigt bedriva en nystartad verksamhet under uppbyggnad, t.ex. att det finns en affärsplan, ekonomiska kalkyler eller liknande.⁴⁰⁸ Den som har gjort investeringar av en viss omfattning ska genom supplementärregeln kunna tillhöra momssystemet, även om rekvisiten för yrkesmässighet enligt huvudregeln inte uppfylls. Det motiveras av att vederbörande inte ska försättas i ett sämre läge än konkurrenter som tillhandahåller varor eller tjänster av samma slag som dennes. Vederbörandes kunder kan förväntas välja annan tillhandahållare av produkterna (varor eller tjänster), om inte supplementärregeln gav honom tillträde till momssystemet och möjligheten att avlyfta ingående mervärdesskatt från utgifterna för investeringarna i verksamheten. Kunderna skulle med

⁴⁰⁶ Se prop. 1973:163 s. 60.

⁴⁰⁷ Se RSV:s Handledning – mervärdesskatt 1989, s. 26, och RSV:s Rörelseliknande former, Promemoria 1986-12-16, s. 41.

⁴⁰⁸ Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2011 Del 1 (avsnitt 7.3.2), s. 169 och 170.

andra ord annars betala priser för vederbörandes produkter som skulle innehålla latent moms-kostnader (s.k. kumulativa effekter skulle uppkomma).⁴⁰⁹ I övrigt noterar jag beträffande syftet med supplementärregeln att den har ansetts kunna komma i fråga för inkomstslagen tjänst och tillfällig förvärvsverksamhet samt för verksamhet som är att som hobby eller icke skattepliktig verksamhet. Förvärvskällan kapital har ansetts utesluten för sammanhanget.⁴¹⁰ De dåvarande inkomstslagen kapital och tillfällig förvärvsverksamhet motsvaras, som nämnts, av inkomstslaget kapital sedan skattereformen 1990.

Utifrån syftet med bestämmelsen skulle supplementärregeln 4 kap. 1 § 2 ML, med sin utvidgande funktion i förhållande till huvudregeln för yrkesmässig verksamhet 4 kap. 1 § 1 ML, enbart fylla en funktion för det fall rättsläget skulle ändras såtillvida att självständighetskriteriet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL inte skulle anses uppfyllt genom att näringsverksamhet enligt lagrummet avgränsas mot anställningsförhållanden. Då skulle självständighetskriteriet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL inte vara konformt med självständighetskriteriet i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, bestämt enligt art. 10. En sådan förändring av rättsläget skulle möjligen kunna tänkas uppkomma på grund av det andra st. i 13 kap. 1 § IL som infördes 2009 angående vad som särskilt ska beaktas vid bedömningen av självständighetskriteriet. Om domstolarna inte tillämpar självständighetskriteriet för näringsverksamhet i egentlig mening så att det fortsatt kan anses konformt med motsvarande kriterium i direktivbestämmelsen i fråga, bör de (*de sententia ferenda*) fylla ut huvudregeln för yrkesmässig verksamhet med supplementärregeln och dess avsedda utvidgande funktion för avgränsningen av näringsverksamhet mot inkomstslaget tjänst. Det kan bli fallet om SKV, i sin tillämpning vid prövningen av om F-skattsedel ska utfärdas till uppdragstagare, skulle komma att betona för mycket att uppdragstagaren ska vara oberoende och inte inordnas i uppdragsgivarens organisation. Om i sådant fall den som hittills har ansetts självständig, trots att denne inte har haft

⁴⁰⁹ Se RSV:s Handledning – mervärdesskatt 1985 (avsnitt 22.3), s. 237, RSV:s Handledning – mervärdesskatt 1989 (avsnitt 22.3), s. 274, RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2001 (avsnitt 8.2.3), s. 118, SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2011 Del 1 (avsnitt 7.3.2), s. 168ff, prop. 1973:163 s. 31 och 62 och Ståhl m.fl. 2011 s. 211 samt SOU 2002:74 Del 1 s. 79, vartill hänvisning sker i 2008/2002 K(2008) 2794 s. 8.

⁴¹⁰ Se RSV:s Handledning – mervärdesskatt 1989, s. 26, och RSV:s Rörelseliknande former, Promemoria 1986-12-16, s. 41.

stora investeringar, därmed skulle komma att förvägras F-skattsedel av SKV, kan supplementärregeln fungera i nämnda utvidgande riktning och ge 4 kap. 1 § ML totalt sett ett EU-konformt innehåll i förevarande hänseende.

En annan situation där supplementärregeln i enlighet med sitt syfte kan komplettera huvudregeln är att en hobbyverksamhet utan vinstsyfte utgör inkomst av tjänst, men är av stor omfattning och inkomstbringande och därmed ger personen i fråga karaktären av beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. SKV konstaterar i sin handledning om mervärdesskatt att en bedömning också ska ske beträffande hobbyverksamheter angående huruvida en sådan i det enskilda fallet är yrkesmässig verksamhet enligt supplementärregeln. Det handlar då om en gränsdragning mot det privata.⁴¹¹ I det tidigare nämnda ställningstagandet från SKV av 2004-12-14 anför SKV att frågan om hobbyverksamhet ska anses yrkesmässig ska bedömas "i enlighet med kriterierna för ekonomisk verksamhet i sjätte direktivet" [numera mervärdesskattedirektivet], "antingen genom direkt effekt (4 kap. 1 § 1 ML) eller genom EG-konform tolkning av 4 kap. 1 § 2 ML". I sin handledning talar SKV om att ML:s regler om yrkesmässighet ska tillämpas konformt med direktivbestämmelsen i fråga, "om detta är möjligt inom den svenska lagregelns tolkningsmöjligheter". SKV anför vidare i handledningen, med hänvisning till ställningstagandet, att "[f]ör det fall omsättningen överstiger 30 000 kr ska således begreppet näringsliknande former bedömas i enlighet med [i] mervärdesskattedirektivet, dvs. en bedömning av om ekonomisk verksamhet föreligger".⁴¹² Exempel på verksamheter som omfattas av supplementärregeln är enligt SKV verksamhet med hästar, fotografverksamhet samt uppfinningsverksamhet.⁴¹³

Jag anser sålunda att skäl föreligger för att behålla supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2 ML med den ändringen att beloppsgränsen utmönstras, men det är också av intresse för den fortsatta analysen att ifrågasätta om det beskrivna syftet med supplementärregeln ska tillmätas en avgörande betydelse för dess omfattning. Min uppfattning är att det inte är fallet sedan Sverige blev EU-medlem 1995. En EU-konform tolkning av 4 kap. 1

⁴¹¹ SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2011 Del 1 s. 169 och 170.

⁴¹² Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2011 Del 1 s. 168. OBS! Jag har satt [] runt ordet i som verkar överflödigt i cit. texten från SKV:s handledning.

⁴¹³ SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2011 Del 1 s. 170.

§ 2 ML med hänsyn till regelns ordalydelse bör anses möjlig, trots dess ursprungliga syfte. Ibland sägs att det är naturligt att i någon utsträckning beakta lagens ändamål, och samtidigt att det inom skatterätten kan vara svårt att avgöra vad som ska anses vara ändamålet med en regel.⁴¹⁴ Enligt min uppfattning får det ursprungliga syftet med supplementärregeln anses ha modifierats vid Sveriges EU-inträde 1995 så att den tillsammans med huvudregeln ska anses ge 4 kap. 1 § ML totalt sett ett innehåll förenligt med rekvisiten för beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

Jag har noterat i avsnitt 2.2.4 och i detta avsnitt att vid Sveriges EU-inträde 1995 antogs i förarbetena till ändringarna i ML att huvudregeln för yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML och supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2 ML tillsammans gav en bestämmelse av skattesubjektet förenlig med art. 4.1 i sjätte direktivet [numera art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet]. I förarbetena angavs bl.a. att införandet av ML den 1 juli 1994 hade inneburit ändringar i systematiskt hänseende som närmast ML till EG:s regelsystem.⁴¹⁵ De förändringar i ML som genomfördes år 1995 skedde enligt förarbetena med hänsyn till EG-direktiven och utifrån att samma materiella resultat eftersträvades med reglerna i ML som enligt direktiven.⁴¹⁶ Något förslag att anpassa 4 kap. 1 § ML beträffande huvudregeln i pkt 1 eller beträffande supplementärregeln i pkt 2 lämnades inte i förarbetena till ändringarna i ML år 1995. I den allmänna motiveringen till dessa ändringar nämndes i samband med föreslagna återstående anpassningar av ML inte något beträffande 4 kap. 1 § ML,⁴¹⁷ och i författningskommentaren angavs enbart behov av att ändra 5 § i 4 kap. ML.⁴¹⁸ Därför bör, enligt min uppfattning, syftet med supplementärregeln anses ha blivit modifierat vid Sveriges EU-inträde 1995, så att art. 4.1 i sjätte direktivet [numera art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet] skulle anses införlivad genom 4 kap. 1 § ML och lagrummets ordalydelse enligt pkt 1 (huvudregeln) och pkt 2 (supplementärregeln) utan någon begränsning i fiskalt hänseende avseende supplementärregelns omfattning. Hela 4 kap. 1 § ML återges i avsnitt 1.1.2.1 och angående ordalydelsen

⁴¹⁴ Se Kellgren 1997 s. 175 och 176.

⁴¹⁵ Se prop. 1994/95:57 s. 75.

⁴¹⁶ Se prop. 1994/95:57 s. 75.

⁴¹⁷ Se prop. 1994/95:57 s. 75.

⁴¹⁸ Se prop. 1994/95:57 s. 175.

av 4 kap. 1 § 2 ML noterar jag att näringsliknande former utvidgar yrkesmässig verksamhet enligt huvudregeln till att omfatta mer än näringsverksamhet enligt IL, och utan någon begränsning till inkomstlagen i IL.

Enligt min uppfattning bör sålunda syftet med 4 kap. 1 § 2 ML anses innebära att supplementärregeln utifrån sin ordalydelse fungerar som ett komplement till huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML, och ger 4 kap. 1 § ML totalt sett ett EU-konformt innehåll i förevarande hänseende inte bara om rättsläget skulle förändras beträffande gränsdragningen mellan näringsverksamhet och inkomst av tjänst. Supplementärregeln har den funktionen också för det fall rättsläget beträffande varaktighetsrekvisitet för gränsdragningen mellan näringsverksamhet och inkomst av kapital skulle förändras. Det beskrivna modifierade syftet med supplementärregeln får också betydelse för undersökningen av följande frågor. I avsnitt 3.5.1 behandlas frågan om 4 kap. 1 § ML innebär en överträdelse av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet på grund av att inkomstskattemässig skattefrihet med hänsyn till verksamhetens art innebär att näringsverksamhet inte föreligger. I avsnitten 3.5.2.1 och 3.5.2.2 behandlas frågan om engångsbelopp behandlas konformt med direktivbestämmelsen enligt 4 kap. 1 § ML.

3.5 LEGALITETSPRINCIPEN OCH HUVUDREGELN FÖR BESKATTNINGSBAR PERSON

3.5.1 Inkomstskattemässig skattefrihet med hänsyn till verksamhetens art och beskattningsbar person

Analysen i detta kapitel av gällande rätt beträffande begreppet näringsverksamhet i IL har, enligt min uppfattning, visat att EU-kommissionens uppfattning om bristande överensstämmelse mellan yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 ML och beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet saknar fog för sig, när det gäller innehållet i rekvisiten för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL. Rekvisiten på subjektssidan för näringsverksamhet enligt lagrummet är konforma med rekvisiten självständighet och ekonomisk verksamhet i direktivbestämmelsen innehållsmässigt sett. Så länge det

inte finns någon begränsning i vilka slags verksamheter som kan utgöra näringsverksamhet i egentlig mening fungerar kopplingen från 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. 1 § första st. andra men. IL i förhållande till art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Direktivbestämmelsen saknar sådana begränsningar. Jag har noterat att moms i princip inte anses handla om frågor om moral och etik, och att det enbart är i de fall där det är helt uteslutet med konkurrens mellan laglig och olaglig verksamhet som en olaglig aktivitet inte ska föranleda något uttag av mervärdesskatt. Om en olaglig verksamhet i andra fall bedrivs självständigt enligt bestämmingen i art. 10 i mervärdesskattedirektivet och anses ekonomisk enligt art. 9.1 andra st. i mervärdesskattedirektivet, är personen i fråga beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. En åtskillnad mellan olika verksamheter med avseende på vilken art av verksamhet som bedrivs är inte förenlig med EU-rätten på området.

EU-kommissionen anför, med hänvisning till pkt 19-23 i EU-målet C-455/98 (Salumets m.fl.), att "principen om skatteneutralitet förhindrar att man gör en allmän åtskillnad mellan lagliga och olagliga transaktioner".⁴¹⁹ I pkt 23 i det målet anger EU-domstolen, med hänvisning till uppmärksammande i målet från EU-kommissionen, att konkurrens mellan varor som handlas genom olagliga respektive lagliga kanaler [fr., "(un) circuit légal"] inte kan uteslutas. Därför kunde inte etylalkohol ("*l'alcool éthylique*") – som målet gällde – betraktas som en produkt exkluderad från de ekonomiska kanalerna ("*ne saurait être considéré comme un produit exclu du circuit économique*"). Den (produkten) är sålunda underkastad skatter och tullavgifter som normalt ska betalas i enlighet med gemenskapsreglerna ("*Il est donc soumis aux taxes et droits de douane normalement dus en vertu de la réglementation communautaire*"). EU-kommissionen anför att t.ex. det inkomstskatterättsliga målet RÅ 1991 ref. 6, där brottslig verksamhet (försäljning av stulen olja) ansågs skattefri, medför problem i förevarande hänseende vid en bokstavstolkning av 4 kap. 1 § ML. Det är dock enbart verksamhet som i sin helhet alltid är brottslig som inte kan utgöra näringsverksamhet. Det konstaterar SKV vid en jämförelse mellan 1991 års fall och inkomstskattemålen RÅ 1988 ref. 69 och RÅ 2005 ref. 14.⁴²⁰ I 1988 års fall ansågs en enskild rörelseidkares ersättning för falska fakturor också utgöra inkomst av

⁴¹⁹ Se 2008/2002 K(2008) 2794 s. 5.

⁴²⁰ Se SKV:s Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering Del 2, s. 38.

rörelse. SKV anser därför att skatteplikt i allmänhet föreligger för intäkter i bedriven näringsverksamhet även om intäkterna delvis förvärvats på olagligt sätt.⁴²¹ Beträffande 2005 års fall, som gällde taxirörelse som bedrivits utan erforderligt tillstånd, anser SKV att en verksamhet inte undgår beskattning bara för att den erfordrat tillstånd men drivits utan sådant tillstånd och därmed varit olaglig.⁴²² SKV anser att det fallet är generellt tillämpligt vid beskattningen av otillåten, tillståndspliktig näringsverksamhet.⁴²³ Jag noterar att HFD i 2005 års fall uttalade att det faktum att en viss näringsverksamhet är otillåten på grund av att erforderligt tillstånd för att driva den lagenligt saknas kan "inte i sig få till konsekvens att inkomsten av verksamheten inte är skattepliktig", även om "näringsidkaren ... därigenom gör sig skyldig till en brottslig handling".⁴²⁴ Om undersökningen visar att EU-kommissionens invändning att svensk rättspraxis inte skulle vara förenlig med neutralitetsprincipen avseende lagliga och olagliga transaktioner är befogad, gäller det sålunda enbart beträffande att 1991 års fall innebär att verksamhet som *i sin helhet* är brottslig inte kan utgöra näringsverksamhet. I fortsättningen avser jag därmed enbart den situationen när jag behandlar brottslig verksamhet.

I anförd inkomstskatterättslig litteratur nämns principfrågan om intäkter av brottslig verksamhet kan inkomstbeskattas. Där nämns inkomstskattemålet RÅ 1991 ref. 6 för den frågeställningen, och att frågan behandlas i en skatterättslig artikel.⁴²⁵ I artikeln noteras att Regeringsrätten (numera HFD) sammanfattningsvis ansåg att "brottslig verksamhet som sådan inte kan konstituera någon förvärvskälla".⁴²⁶ Brottslig verksamhet hamnar sålunda utanför inkomstlagen i IL och är därför skattefri. EU-kommissionen anser att det innebär att en "bokstavlig tolkning

⁴²¹ Se SKV:s Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering Del 2, s. 38, ang. RÅ 1988 ref. 69.

⁴²² Se SKV:s Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering Del 2, s. 38, ang. RÅ 2005 ref. 14.

⁴²³ Se SKV:s Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering Del 2, s. 38, ang. RÅ 2005 ref. 14, och där SKV också hänvisar till sitt ställningstagande 2007-11-07 (dnr 131 662996-07/111) med samma bedömning av automatspel som bedrivs utan erforderligt tillstånd. I ställningstagandet hänvisar SKV till RÅ 2005 ref. 14.

⁴²⁴ Se RÅ 2005 ref. 14.

⁴²⁵ Se Lodin m.fl. 2011 s. 86 och 129, där rättsfallet nämns och hänvisning sker till Melz 1998 s. 210-215.

⁴²⁶ Se s. Melz 1998 s. 211.

av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen och dess hänvisning till inkomstskattelagen synes [...] föranleda slutsatsen” att brottslig verksamhet ”inte bör omfattas av mervärdesskatt i Sverige”. EU-kommissionen anför att Regeringsrätten (numera HFD) hade ”all rätt” att göra sin inkomstskattemässiga bedömning att brottslig verksamhet inte ska beskattas, då ”inkomstskatt inte är ett rättsområde som harmoniserats på gemenskapsnivå”. Emellertid strider det enligt EU-kommissionen ”mot gemenskapsrätten att tillämpa samma resonemang på mervärdesskatteområdet”.⁴²⁷ Frågan är dock om EU-kommissionen har rätt i att en koppling från 4 kap. 1 § 1 ML till ett näringsverksamhetsbegrepp i IL därmed gör att 4 kap. 1 § ML totalt sett inte är förenlig med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

EU-kommissionen nämner i sammanhanget den tidigare nämnda skrivelsen från RSV av 1997-12-04.⁴²⁸ Det finns en viktig notering från RSV:s skrivelse att erinra om här, och som är av intresse för frågan om EU-kommissionen har belägg för de problem som EU-kommissionen anför med en bokstavstolkning av 4 kap. 1 § ML om brottslig verksamhet anses skattefri inkomstskattemässigt sett. Det är att RSV, som nämnts, i sin skrivelse betonar för sin farhåga om tillämpningsproblem att det i 4 kap. 1 § 1 ML står att en verksamhet är yrkesmässig om den *utgör* näringsverksamhet enligt KL [numera IL]. Det innebär att genom att rådande rättspraxis utesluter brottslig verksamhet från inkomstlagen i IL, och därmed från näringsverksamhetsbegreppet, omfattas inte brottslig verksamhet av yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 ML. Brottslig verksamhet *utgör* inte näringsverksamhet, oavsett om de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet är uppfyllda.

Sålunda hindrar under rådande inkomstskatterättsliga rättsläge legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 3 § RF att mervärdesskatt, med åberopande av huvudregeln för yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 ML, åläggs den som bedriver brottslig verksamhet mot vederbörandes vilja. Emellertid har jag i avsnitt 3.4.3 konkluderat att en EU-konform tolkning av supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2 ML med hänsyn till dess ordalydelse bör anses möjlig. Därmed anser jag att EU-kommissionen inte har belägg för sin uppfattning att 4 kap. 1 § ML skulle innebära en överträdelse av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet

⁴²⁷ Se 2008/2002 K(2008) 2794 s. 5.

⁴²⁸ Se 2008/2002 K(2008) 2794 s. 5.

på grund av att verksamhet som *i sin helhet* är brottslig inte kan utgöra näringsverksamhet. Supplementärregeln utgör ett komplement till huvudregeln såtillvida att supplementärregeln utvidgar 4 kap. 1 § ML totalt sett till att gälla även beskattningsbar person som inte anses bedriva näringsverksamhet enligt IL.

3.5.2 Vissa belopp i förhållande till ekonomisk verksamhet

3.5.2.1 Engångsbelopp som ekonomisk verksamhet

Frågan om en engångsersättning kan konstituera ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 4.1 i sjätte direktivet] anses, som nämnts, inte klarlagd enligt utredningarna SOU 2002:74 och Ds 2009:58. Utredningarna noterade att EU-domstolen inte har uttalat sig i frågan om var gränsen går mellan "tillfälliga transaktioner" och "ekonomisk aktivitet", och uttalar sedan bara att *engångsbelopp* inte "torde" medföra att fråga är om en tillfällig transaktion. Därför undersöks i detta avsnitt huruvida en varaktig verksamhet kan betraktas som ekonomisk i förevarande mening, även om den bara genererar ett engångsbelopp. Viss ledning i frågan hämtas här från EU-domarna 89/81 (Hong-Kong Trade) av den 1 april 1982 och C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck) av den 20 januari 2005, varvid även ett EU-mål från senare tid berörs, C-267/08 (SPÖ Landesorganisation Kärnten) av den 6 oktober 2009.

Enligt "Hong-Kong Trade"-målet (89/81) anses inte den som avser att tillhandahålla sina prestationer gratis ha karaktären av beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. En ekonomisk verksamhet uppkommer inte, om inte ersättning utgår för personens i fråga egna leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster.

Angående fortlöpandekriteriet i art. 9.1 andra st. i mervärdesskattedirektivet har EU-domstolen i målet C-267/08 (SPÖ Landesorganisation Kärnten), beträffande föregångaren art. 4.2 i sjätte direktivet, enbart uttalat ett krav på att ett subjekt måste vara verksam på en marknad, för att kunna anses ha en ekonomisk verksamhet och anses ha karaktären av beskattningsbar person. I målet ansågs en politisk organisation inte ha den karaktären, när intäkterna enbart härrörde från statliga bidrag och medlemsavgifter till täckning av underskott i verksamhet bestående i att

sprida organisationens idéer.⁴²⁹ Kravet på att agera utåtriktat på en marknad ligger i linje med neutralitetsaspekten som den grundläggande momsprincip som präglar hela mervärdesskatten enligt EU-rätten, och EU-domstolen hänvisar uttryckligen till neutralitetsprincipen i målet.⁴³⁰ För övrigt pekar EU-domstolen enbart på att det krävs ett rättsförhållande mellan en tillhandahållare och en mottagare som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer i form av vederlag från mottagaren av prestationen till den som utför den, för att en skattepliktig omsättning ska anses uppkomma.⁴³¹ Sistnämnda handlar dock om bestämningen av skatteobjektet.

Beträffande frågan om bestämningen av skattesubjektet visar de båda nyss anförda EU-målen att varken en verksamhet som enbart består i att gratis tillhandahålla något eller en verksamhet som i och för sig har intäkter men inte agerar på en marknad kan anses utgöra ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första och andra st. i mervärdesskattedirektivet. Målen säger dock inte något om fortlöpandekriteriet innebär att en person som tar betalt för sin prestation och agerar på en marknad eller därmed skapar en marknad ändå inte anses ha en ekonomisk verksamhet som ger vederbörande karaktären av beskattningsbar person, om ersättningen för prestationen uppbärs vid ett enda tillfälle.

”Hotel Scandic Gåsabäck”-målet (C-412/03), där förhandsavgörande inhämtades av HFD i förhandsbeskedet RÅ 2005 not. 51 och vilket besked HFD också har följt i annat förhandsbesked,⁴³² innebar att ML:s allmänna regler om uttagsbeskattning ändrades den 1 januari 2008 genom 2007:1376.⁴³³ Numera innebär inte en underprissättning av en vara eller tjänst att grund för uttag föreligger, utan fråga måste vara om ett

⁴²⁹ Se pkt 24 och även pkt 22, 23 och 26 i EU-målet C-267/08 (SPÖ Landesorganisation Kärnten).

⁴³⁰ Se pkt 20 i EU-målet C-267/08 (SPÖ Landesorganisation Kärnten), där EU-domstolen också hänvisar beträffande neutralitetsprincipen för momsen till EU-målen C-77/01 (EDM), pkt 48, och C-8/03 (BBL), pkt 36.

⁴³¹ Se pkt 19 i EU-målet C-267/08 (SPÖ Landesorganisation Kärnten), där EU-domstolen också hänvisar till EU-målet C-16/93 (Tolsma), pkt 13 och 14.

⁴³² Se RÅ 2005 ref. 20.

⁴³³ Lagändringen 2008 med anledning av ”Hotel Scandic Gåsabäck”-målet, nämns i Sonnerby 2010 på s. 254, men förevarande frågeställning ang. huruvida en engångsersättning kan konstituera en ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet berörs inte i det verket.

gratistillhandahållande för att de allmänna reglerna om uttagsbeskattning i ML ska tillämpas. Det är vad som gäller i princip beträffande de allmänna uttagsreglerna i ML. Det får enbart anses som ett undantag från den principen att art. 80 i mervärdesskattedirektivet om omvärdering under vissa förutsättningar av ersättning för en vara eller tjänst satt under marknadsvärde mellan förbundna parter implementerades i 7 kap. 3 a-3 d §§ ML den 1 januari 2008, vilket också skedde genom SFS 2007:1376. EU-målet innebär att det numera räcker med att det subjektiva värdet av ett faktiskt belopp erläggs för vara eller tjänst, för att uttagsbeskattning inte ska aktualiseras enligt ML. Det är tillräckligt att vederlaget kan "uttryckas i pengar". Risken för att faktiska men blott symboliska vederlag tillämpas får enligt EU-domstolen lösas genom att Sverige i så fall kan hemställa enligt art. 27 i sjätte direktivet om tillstånd att införa regler i syfte att hindra skatteflykt eller skatteundandragande [numera art. 395 i mervärdesskattedirektivet].⁴³⁴

Av intresse här är att EU-domstolen i "Hotel Scandic Gåsabäck"-målet (C-412/03) angående de allmänna uttagsreglerna i ML får anses beröra avskattningstanken i övervältringsprincipen. Det kan anses vara fallet genom att EU-domstolen i målet beskriver uttagsbeskattningens syfte som att reglerna därom har till ändamål att säkerställa en jämlik behandling av uttagssituationen jämfört med när slutkonsument förvärvar samma slags vara eller tjänst som uttaget avser.⁴³⁵ Även om det inte uttrycks direkt kan EU-domstolen därmed anses ha tagit hänsyn till art. 2 i första direktivet [numera art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet] och den för neutraliteten avgörande övervältringsprincipen. I annat fall skulle EU-domstolen ha haft anledning att föra ett resonemang kring huruvida avskattningen av momsavdragen upprätthålls när blott ett symboliskt belopp tas ut som vederlag.

På samma sätt skulle EU-domstolen ha haft att ta ställning till om det är mervärdesskatt enligt momsens grundprinciper enligt EU-rätten som kan anses genomförd med en lagstiftning som tillåter att mer än den moms som vid visst tillfälle dragits övervältras på konsumenten, bara för att företaget just då gör en underpridförsäljning av sin vara eller tjänst. EU-domstolen får genom domen i målet C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck) anses bekräfta att neutraliteten kräver att övervältringsprincipen

⁴³⁴ Se punkterna 21, 25 och 26 i EU-målet C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck).

⁴³⁵ Se pkt 23 i EU-målet C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck).

ska iaktas, och att det innebär att det är det enskilda företaget som bestämmer när förädlingsvärdet (mervärdet) av dess prestationer ska mervärdesbeskattas. Enbart vid gratistillhandahållanden ska uttagsbeskattning ske.

EU-domstolen får, genom att ange som tillräckligt för undvikande av uttagsbeskattning att ett vederlag – om än symboliskt – som kan uttryckas i pengar utgår för tillhandahållen vara eller tjänst och genom att det kan antas att principen om neutralitet iakttagits därvid, tillika uppfattas anse att avskattningen genom övervältring får ta i princip hur lång tid som helst. Antalet transaktioner i den ekonomiska verksamheten påverkar inte avdragsrättens bestånd, när väl en ekonomisk verksamhet etablerats genom förvärv i avsikt att skapa skattepliktiga transaktioner. Sedan Sveriges EU-inträde 1995 gäller att det inkomstskatterättsliga synsättet med marknadsvärde som riktmärke för uttagsbeskattningen inte gäller på momsområdet.⁴³⁶ Ett *tak* för den momsmässiga uttagsbeskattningen sätts också sedan dess av det ackumulerade avdraget för ingående moms, då det av förarbetena också följer att syftet med uttag på momsområdet enbart ska vara att staten tar tillbaka ett tidigare momsavdrag.⁴³⁷ Om det räcker med en krona i pris och 25 öre utgående moms på såld produkt och produkten föranlett momsavdrag på tusentals eller kanske miljontals kronor, godtas att avskattningen sker under obegränsad tid, då målet med neutralitet enbart motiverar uttag för gratistillhandahållanden. En annan sak är det att det kan ifrågasättas om inte ett gratistillhandahållande kan anses föreligga för de perioder då inte ens ett symboliskt vederlag tas ut men prestation utförs. Det är en särskilt intressant fråga beträffande engångsbelopp för successivt tillhandahållna tjänster att sättas i relation till den materiella och redovisningsmässiga aspekten på uttagsproblematiken, men i detta arbete berörs inte detta mera.⁴³⁸

Det skulle i och för sig kunna argumenteras för att varaktighetsrekvisitet innebär att avskattningstanken i övervältringsprincipen förutsätter att fråga inte är om att enbart ett engångsbelopp uppbärs i verksamheten, för att avdragsrätten ska bestå. Om EU-domstolen hade ansett att en

⁴³⁶ Se prop. 1994/95:57 s. 117 och prop. 2002/03:5 (Vissa mervärdesskattefrågor, m.m.) s. 52.

⁴³⁷ Se prop. 1994/95:57 s. 118 och prop. 2002/03:5 s. 53.

⁴³⁸ Frågeställningen hade dock passat bra i kapitel 6 (Uttag av tjänster) eller avsnitt 7.4.3 (Uttag av tjänster) i Sonnerby 2010.

engångsersättning inte skulle kunna konstituera ekonomisk verksamhet och en person skulle kunna diskvalificeras som beskattningsbar person för en aktivitet, bara för att den leder till en engångsersättning och inget mera, skulle dock domstolen i målet C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck) sannolikt ha gjort uttalande av sådan innebörd vid domstolens resonemang om symboliska vederlag. Sålunda bör, i enlighet med vad EU-domstolen anför i pkt 35 i "Securenta"-målet (C-437/06) om hänsyn till *syftet med och systematiken i sjätte direktivet* [numera mervärdesskattedirektivet] vid tolkningen av en direktivbestämmelse, det kunna anses utrett numera att en ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, bestämd enligt andra st. i direktivbestämmelsen, kan anses föreligga också i fall där ersättning som konstituerar omsättning utgår som en engångsersättning.⁴³⁹ Den frågan är inte avgjord av EU-domstolen, och om HFD, för det fall frågan hamnar där, inte skulle anse att tolkningen av frågan är så uppenbar att utrymme för tvivel saknas, ska HFD begära förhandsavgörande från EU-domstolen. Då borde sannolikt EU-domstolen, utifrån framför allt en teleologisk tolkning av direktivbestämmelsen i förhållande till direktivet i stort och hänsynstagande till övervältringsprincipen, komma till följande slutsats. Om övervältring av momsavdrag sker ska det inte vara något hinder för att en varaktig verksamhet anses ekonomisk enligt direktivbestämmelsen, bara för att övervältring åstadkoms genom ett engångsbelopp från kund. Ett annat synsätt skulle innebära att neutralitetsprincipen enligt mervärdesskattedirektivet inte upprätthålls.

För övrigt saknas det, som nämnts, stöd i mervärdesskattedirektivet för att omfattningen av mervärdesbeskattningen skulle bestämmas utifrån karaktären på intäkterna annat än i samband med objektsbestämningen. Omfattningen av mervärdesbeskattningen med avseende på objektsbestämningen skulle ske utifrån frågeställningarna om intäkten motsvarar en skattepliktig eller från skatteplikt undantagen omsättning av vara eller tjänst eller om den motsvaras av någon omsättning över huvud taget. I detta avsnitt har konstaterats genom analysen av EU-domarna att art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet har en allmän räckvidd också såtillvida att direktivbestämmelsen inte innehåller någon begränsning av beskattningen med avseende på beloppsfrågan i förhållande till bestämningen av skattesubjektet.

⁴³⁹ Se även Ramsdahl Jensen 2003, s. 276.

3.5.2.2 Engångsbelopp och inkomstslagen

Intäkter kan falla helt utanför inkomstslagen i IL. Exempel på belopp som på det viset faller utanför beskattningen är engångsbelopp för vilka inte ens någon arbetsprestation såsom vid hobbyaktiviteter kan anses ha utförts. Ett exempel är skadestånd som inte kan hänföras till någon förvärvskälla.⁴⁴⁰ En intäkt som är skattefri på grund av att den faller utanför inkomstslagen i IL omfattas inte heller av inkomstslaget näringsverksamhet.

Även beträffande sådana intäkter innebär kopplingen till näringsverksamhet enligt IL hinder för att ålägga en beskattningsbar person skattskyldighet för mervärdesskatt mot vederbörandes vilja med stöd av huvudregeln för yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 ML. Legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 3 § RF hindrar mervärdesbeskattning i dessa fall. Emellertid har jag, som nämnts, konkluderat i avsnitt 3.4.3 att en EU-konform tolkning av supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2 ML med hänsyn till dess ordalydelse bör anses möjlig. Supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2 ML utgör sålunda också lösningen på frågan om överträdelse beträffande ifrågavarande fall av engångsbelopp som faller utanför IL och därmed inte heller omfattas av näringsverksamhetsbegreppet. Supplementärregeln utgör ett komplement till huvudregeln såtillvida att supplementärregeln utvidgar 4 kap. 1 § ML totalt sett till att gälla även engångsbelopp som uppstår av en beskattningsbar person, men som faller utanför inkomstslagen och därmed inte heller omfattas av näringsverksamhet enligt IL.

I stället är det så att en beskattningsbar person kan undgå mervärdesbeskattning för engångsbelopp som nu avses med hänsyn till reglerna på objektssidan. Skadestånd t.ex. motsvaras inte av någon beställd motprestation i form av en vara eller tjänst, och utgör därmed inte en ersättning som motsvaras av en omsättning enligt huvudreglerna om vad som utgör omsättning av vara eller tjänst i 2 kap. 1 § första st. 1 och tredje st. 1 ML respektive art. 2.1 a och c, 14.1 och 24.1 i mervärdesskattedirektivet.⁴⁴¹ Att mervärdesbeskattning inte kommer i fråga för sådant belopp handlar

⁴⁴⁰ Se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 308 och även s. 307.

⁴⁴¹ Se även 1 kap. 3 § andra st. första men. ML, där ”beställd vara eller tjänst” används i samband med bestämningen av tidpunkten för när skattskyldigheten inträder för en omsättning.

sålunda om hur reglerna på objektssidan i regelverken ska tillämpas, inte om subjektssidan.

3.6 BEVISNING OCH PÅVERKAN AV BESTÄMNINGEN AV SKATTESUBJEKTET

Redovisningsreglerna berörs, som nämnts, inte särskilt i detta arbete. Emellertid behandlas i detta avsnitt huruvida redovisningen som bevisning kan påverka bestämningen av skattesubjektet. Då handlar det framför allt om begreppet bokföringsskyldig. Av intresse för subjektfrågan i förevarande arbete är då, som nämnts, att rekvisiten för bokföringsskyldig enligt 2 kap. 6 § BFL *liknar* de för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. I förarbetena till BFL anges, som nämnts, att bokföringsskyldigheten för en fysisk person som bedriver näringsverksamhet enligt 2 kap. 6 § BFL inträder om denne "yrkesmässigt bedriver verksamhet av ekonomisk art". Jag noterar dock att redovisningsrätten inte påverkar den materiella huvudfrågan A och huruvida huvudregeln om beskattningsbar person enligt direktivbestämmelsen ska anses implementerad korrekt i ML genom 4 kap. 1 §. Den frågan har redan behandlats i detta kapitel. Nu handlar det enbart om att något beröra hur det förfarandemässigt och processuellt kan ha ett värde i bevishänseende att det finns redovisningsregler som möjliggör en sammanhållen värdering av ett bevismaterial kring frågan om en person ska betraktas som företagare och inte som konsument. Frågan är också: påverkar bokföringsskyldigheten bestämningen av skattesubjektet enligt huvudregeln om yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML?

I detta kapitel har konkluderats att uppkomsten av en ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet i ett aktivitets- eller verksamhetsmässigt perspektiv indikeras av att tillräckliga tillgångar har förvärvats så att de inte kan antas vara för personens i fråga egen konsumtion. Tillgångarna ska vara ägnade dennes försörjning (förvärvssyfte) – vederbörande ska bedriva en ekonomisk verksamhet med förvärvade tillgångar. Den nödvändiga varaktigheten indikeras objektivt sett av att de förvärv av varor eller tjänster som sker etablerar en ekonomisk verksamhet som ska skiljas från personens i fråga privatekonomi. Vederbörande ska för den ekonomiska verksamheten skiljas ut från konsumenterna. Därvid kan bokföringsskyldigheten enligt den

civilrättsrättsliga redovisningsrätten utgöra en indikator på uppkomsten av ekonomisk verksamhet. Huvudfrågan (A) i detta arbete handlar, som nämnts, om bestämningen av exempelvis hur många cyklar en person ska förvärva för att bli cykelhandlare, och – till skillnad från konsumenterna – anses ha karaktären av beskattningsbar person och omfattad av mervärdesskatten, momssystemet. På samma sätt ska begreppet bokföringsskyldig skilja ut den som är företagare och måste skilja sina affärer från sin privatekonomi, genom att upprätthålla en bokföring kring sina affärstransaktioner.

Ekonomisk verksamhet är, som nämnts, ett helt objektiva begrepp, och den ekonomiska verksamheten ska kunna skiljas ut objektiva sett, för att det ska gå att bevisa när en person agerar i egenskap av beskattningsbar person. Bevismässigt sett sker ytterst den objektiva avgränsningen av den ekonomiska verksamheten i bokföringen, eftersom bokföringsskyldighet givetvis föreligger för vad som kvalificerar som ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet. Av förarbetena till BFL framgår att ”gränsen mellan privatekonomi och näringsverksamhet” bör bestämmas ”i samband med bokföring” med hänsyn till vad som anses vara god redovisningssed.⁴⁴²

Även om analysen i detta arbete inte huvudsakligen gäller redovisningsfrågor, förfarandemässiga frågor och skatteprocessen, kan det, som nyss nämnts, vara av intresse att något beröra influenser från den civilrättsliga redovisningsrätten för bestämningen av skattesubjektet. God redovisningssed och bokföringsskyldighetens inträde har en inverkan på företagsskatterätten i första hand när det gäller periodiseringsfrågan, men det civilrättsliga begreppet god redovisningssed och sambandet mellan redovisning och beskattning har också en influens för normbildningen på inkomstskatteområdet. I den skatterättsliga litteraturen används ibland uttrycket materiellt samband när räkenskaperna och inte några särskilda skatteregler ska avgöra periodiseringsfrågan. Klassificeringen i lager- respektive anläggningstillgångar influerar beslutet i tidsfrågan på temat rätt beskattningsår. Om räkenskaperna sålunda är upprättade i enlighet med god redovisningssed med avseende på periodiseringsfrågan, är de för den frågan prejudiciella i förhållande till inkomstbeskattningen.⁴⁴³ Även om redovisningsrätten inte alltid ger svaret,

⁴⁴² Se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 229.

⁴⁴³ Se Kellgren 2004 s. 105 och 107.

är det "ändå nödvändigt att ta ställning i frågan om vad som är god redovisningssed".⁴⁴⁴ Därvid framhålls ibland i den skatterättsliga litteraturen behovet av att alls kunna genomföra taxeringen, och att, även om skattedomstolarna i princip måste göra en självständig prövning av frågan, tillfrågar de ofta Bokföringsnämnden (BFN) och följer då normalt BFN:s yttranden om vad som är god redovisningssed.⁴⁴⁵ I förarbetena till BFL framhålls att BFN:s rekommendationer och uttalanden inte är formellt bindande, utan har status av allmänna råd, men att de därigenom kan få en indirekt rättslig betydelse när en domstol eller förvaltningsmyndighet i det enskilda fallet ska bedöma vad som utgör god redovisningssed. Det ansågs i praktiken innebära att BFN:s allmänna råd ofta är avgörande för den frågan.⁴⁴⁶ Det synsättet är i linje med att BFN, enligt 8 kap. 1 § första st. första men. BFL, ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed och att det av förarbetena till BFL följer att lagarna om bokföring och redovisning bör i väsentliga delar utformas som ramlagar.⁴⁴⁷

Ibland framhålls också i den skatterättsliga litteraturen att BFN och Redovisningsrådet som "normsättare" för externredovisningen har inflytande över beskattningen. Då avses kravet på periodisering av inkomster och utgifter i enlighet med god redovisningssed och kravet i 14 kap. 2 § IL på att "ett företags skattemässiga resultat beräknas enligt bokföringsmässiga grunder".⁴⁴⁸ Ibland uttrycks också i samband med frågor om innebörden i god redovisningssed att "redovisningsrekommendationer och liknande normgivning är en central rättskälla även i skatterätten".⁴⁴⁹ Om allmänna råd från BFN saknas för en viss bransch eller situation, kan god redovisningssed fastställas efter tillämpad prax-

⁴⁴⁴ Se Kellgren 2004 s. 107.

⁴⁴⁵ Se Kellgren 2004 s. 107 samt även Norberg 1991 s. 161 och Thorell 1984 s. 180, 370 och 371.

⁴⁴⁶ Se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 178 [med hänvisning till prop. 1975:104 (Bokföringslag m.m.) s. 205]. Se även prop. 1995/96:10 Del 2 (Års- och koncernredovisning Företag i allmänhet) s. 11 och 181.

⁴⁴⁷ Se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 180.

⁴⁴⁸ Se Pahlsson 2002 s. 36 och 37.

⁴⁴⁹ Se Bjuvberg 2006 s. 123.

is.⁴⁵⁰ En beskrivning av god redovisningssed som därvid kan nämnas är den som gjordes i förarbetena till bokföringslagen (1976:125), GBFL. I prop. 1975:104 beskrivs på sidan 148 god redovisningssed som ”en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga”.⁴⁵¹ Därvid tillades bl.a. att ”[s]tor betydelse för innebörden av begreppet har givetvis de uttalanden i redovisningsfrågor som görs av den praktiskt och teoretiskt verksamma expertisen på redovisningsområdet”. Det är alltså inte något statiskt begrepp, utan det förändras ständigt och uppdateras i BFN:s allmänna råd.⁴⁵²

Den beskrivning av verkligheten i termer av vad som har hänt, och som kommer till uttryck i räkenskaperna utgör bevis för att exempelvis cykelhandlaren är just företagare, då omfattningen av köp och försäljning enligt branschpraxis för cykelhandlare innebär att vederbörande är bokföringsskyldig. Ett annat begrepp god redovisningssed för att skilja företagarens privatekonomi från företagets och, bevismässigt sett, företagaren från konsumenterna än det civilrättsliga kan inte uppställas utan viss rättsosäkerhet.

Den materiella huvudfrågan A i detta arbete om skattesubjektet handlar inte om periodiseringen, utan om personen i fråga alls ska betraktas som företagare. Rekvisiten för bestämningen av vem som är bokföringsskyldig enskild näringsidkare enligt BFL strider inte mot rekvisiten för beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet, utan *liknar* dem, och utvecklingen styrs i båda hänseendena av och med hänsyn till EU-rätten, dvs. till bl.a. fjärde bolagsrättsliga direktivet (78/660/EEG) respektive mervärdesskattedirektivet. Därför kan det leda till åtminstone processuella bevisproblem när det gäller att skilja företagarna från konsumenterna, om den influens från utvecklingen av god redovisningssed inom civilrätten som faktiskt finns på momsområdet respektive inkomstskatteområdet skulle avbrytas. Processuella bevisproblem skulle därmed kunna bli fallet om de skatterättsliga redovisningsreglerna

⁴⁵⁰ Se Pahlsson s. 37 samt Thorell 1984 s. 32 och 47, där det anges att det inte är ovanligt att en rekommendation är en stadfästelse av en redan etablerad bokföringspraxis. Se även Norberg 1991 s. 131.

⁴⁵¹ Se även Thorell 1984 s. 32 och 52.

⁴⁵² Se även förarbetena till BFL, prop. 1998/99:130 Del 1 s. 178, där båda nyss angivna cit. återges, och prop. 1995/96:10 Del 1 (Års- och koncernredovisning Lagförslag Allmänna utgångspunkter) s. 176 samt bl.a. Forssén 2001 s. 108. Se även prop. 1998/99:130 Del 1 s. 185 och SOU 2002:74 Del 1 s. 514.

frikopplades från de civilrättsliga såsom utredningarna SOU 2002:74 och SOU 2008:80 (Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet) föreslår.⁴⁵³ I den skatterättsliga litteraturen har också framhållits att det ”finns [...] ingenting i förarbetena, som tyder på en åtskillnad i uppfattningen om god redovisningssed mellan inkomst- och mervärdesskatterättsliga bedömningar”.⁴⁵⁴

En gemensam beskattningssram mellan de båda skattelagen i fråga är möjlig att upprätthålla materiellt sett beträffande åtskillnaden mellan företagare och konsumenter, om inte rådande rättsläge förändras. Det följer av analysen i detta kapitel av huvudfrågan A. Om rättsläget förändras, kan, som nämnts, inte en koppling från 4 kap. 1 § 1 ML till näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL anses EU-konform. Då bör kopplingen i fråga utmönstras, så att yrkesmässig verksamhet enligt huvudregeln 4 kap. 1 § 1 ML bestäms fristående från IL. Avgörande för denna materiella frågeställning är inte förevarande bevisfrågor, då de inte är prejudiciella för den materiella frågan om bestämningen av skattesubjektet. Emellertid får det anses ha ett rättssäkerhetsmässigt värde i sig för den enskilde att så långt som möjligt kunna förutse sin skattemässiga karaktär baserat på tillgängliga bevis för båda skattelagen i fråga samtidigt. En utveckling av en skattemässig god redovisningssed skulle sannolikt medföra en rättsosäkerhet bevismässigt i beskattningsförfarandet och skatteprocessen. För en rättssäker handläggning i taxeringsarbetet och skatteprocessen bör det civilrättsliga begreppet bokföringsskyldighet anses ha en fortsatt viktig betydelse för att bestämma skattesubjektet – företagaren – både inkomstskatterättsligt och mervärdesskatterättsligt sett. Även om en frikoppling från det civilrättsliga begreppet god redovisningssed sker i fråga om när redovisning ska ske för de båda skattelagen, får begreppet bokföringsskyldighet anses ha ett värde bevismässigt, när det gäller att bestämma vem som är skattesubjekt. Förfarandet och processen ges en stabilitet genom att *bokföringsskyldigheten* ger en viss – om än inte avgörande – vägledning. I det perspektivet får det anses ha ett värde i sig att sambandet mellan redovisning och beskattning fortsatt influerar inkomstskatteområdet och momsområdet när det gäller bestämningen av skattesubjektet. Det kan uppnås genom att det redovisningsrättsliga begreppet bokförings-

⁴⁵³ Ingen av de båda utredningarna har lett till lagförslag ännu.

⁴⁵⁴ Se Westberg 1997 s. 419.

skyldig används i bevishänseende för att skilja företagaren från konsumenten. Den bevismässiga influensen från redovisningsrätten påverkar också förfarandet och processen för bestämningen av skattesubjektet momsmässigt sett. Rättssäkerheten gynnas sålunda av att sambandet mellan redovisning och beskattning upprätthålls. Det gäller oavsett om kopplingen i fråga från 4 kap. 1 § 1 ML till IL behålls framgent eller om kopplingen upphävs och huvudregeln för vem som är skattesubjekt momsmässigt sett bestäms självständigt i förhållande till IL.

3.7 SAMMANFATTNING OCH SLUTSATSER

Svaret på frågan om de svenska rättskällorna utgår från att ett vinstrekvisit uppställs bland de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL är nekande. I förarbetena antogs vid Sveriges EU-inträde 1995 att det var EU-konformt att 4 kap. 1 § 1 ML för bestämningen av yrkesmässig verksamhet kopplade till dåvarande 21 § KL och att de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet bestod i ett vinstsyfte (jämt självständighet och varaktighet). Det är inte förenligt med ordalydelsen av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, där en beskattningsbar person anses ha den karaktären oberoende av resultatet av den ekonomiska verksamheten. Analysen av HFD:s praxis har visat följande, vilket får anses ge vid handen att kopplingen från 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. 1 § första st. andra men. IL inte innebär någon hänvisning till ett vinstsyfte:

- Vinstrekvisitet för näringsverksamhet kan anses uttunnat i HFD:s praxis, som enligt RÅ 1998 ref. 10 innebär att även förlustbringande verksamheter kan anses utgöra näringsverksamhet. Bestämningen av om de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet är uppfyllda handlar enligt momsmålet RÅ 1997 ref. 16 (vartill HFD också hänvisar för sin bedömning i RÅ 1998 ref. 10) respektive bl.a. RÅ 2000 not. 189 mera om rekvisiten varaktighet (förvärvssyfte) respektive självständighet än om att beakta ett vinstrekvisit.
- HFD har i RÅ 1996 not. 168 ansett yrkesmässig verksamhet föreligga enligt huvudregeln, 4 kap. 1 § 1 ML, utan stöd av suppletionsregeln, 4 kap. 1 § 2 ML, vid tillhandahållande av tjänster till självkostnadspris.

Därför kan i nämnda del kopplingen i fråga anses konform med rekvisiten för beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Vinstrekvisitet för näringsverksamhet har sålunda sin betydelse framför allt i att avgränsa näringsverksamhet mot inkomstslaget tjänst i den del det inkomstslaget avser hobbyverksamheter. Sådana hänförs till inkomstslaget tjänst i dess funktion som ett restinkomstslag i IL. Rekvisiten självständighet respektive varaktighet för bestämningen av näringsverksamhet avgränsar inkomstslaget näringsverksamhet mot inkomst av tjänst i betydelsen anställning respektive mot inkomst av kapital. Innehållet i dessa båda rekvisit för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL har analysen i detta kapitel också visat att konformitet föreligger i förhållande till rekvisiten självständighet och ekonomisk verksamhet i direktivbestämmelsen i fråga. Följande har konstaterats.

Analysen av de svenska rättskällorna har visat att en koppling från 4 kap. 1 § 1 ML till näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL kan anses konform med självständighetskriteriet i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, när det gäller innehållet i självständighetskriteriet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL. Det kriteriet bestäms – precis som självständighetskriteriet i art. 10 i mervärdesskattedirektivet – med uteslutande av anställningsförhållandena, och kravet på att personen i fråga ska ta en egen företagarrisk (affärsmässig risk). Det kravet för självständighet uppställs enligt EU-domstolens praxis på momsområdet [pkt 14 i EU-målet 235/85 (kommissionen mot Nederländerna) och pkt 13 i EU-målet C-202/90 (Ayuntamiento de Sevilla)]. Det fanns dessutom i svensk rättspraxis redan innan Sveriges EU-inträde beträffande inkomstskatt och arbetsgivaravgifter [enligt t.ex. RÅ 1982 1:50 och RÅ 1986 ref. 8]. Denna rättspraxis bekräftas efter EU-inträdet av t.ex. RÅ 2001 ref. 25 och RÅ 2001 ref. 60, och den visar också att, i likhet med vad som gäller enligt art. 10, behöver inte formellt anställningsavtal föreligga, för att vederbörande i stället ska anses omfattad av ett anställningsförhållande och inkomstslaget tjänst.

Angående andra st. som infördes i 13 kap. 1 § IL 2009 för *bedömningen* av en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt får rättsutvecklingen bevakas. Lagrådet ansåg att andra st. bara utgjorde en kodifiering av rådande rättspraxis. Om det skulle komma att betonas för mycket att uppdragstagaren ska vara oberoende och inte inordnas i uppdragsgivarens organisation, för att F-skattsedel ska utfärdas, kan utvecklingen

komma att motverka syftet med andra st. i 13 kap. 1 § IL. Det blir fallet om den som inte har haft stora investeringar, men ändå ansetts som självständig företagare skatterättsligt, förvägras F-skattsedel på grund av att SKV betonar andra st. i 13 kap. 1 § IL för starkt. I detta arbete har dock utgångspunkten varit att självständighetsrekvisitet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL prövats på temat förenlighet med självständighetsrekvisitet i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet med beaktande av hittillsvarande svenska rättspraxis och rättskällor i övrigt. Om SKV:s tillämpning skulle medföra att domstolarna inte kommer att tillämpa självständighetskriteriet för näringsverksamhet i egentlig mening så att det fortsatt kan anses konformt med motsvarande kriterium i direktivbestämmelsen i fråga, bör de (*de sententia ferenda*) i momshänseende fylla ut huvudregeln för yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML med supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2 ML. Därigenom kan 4 kap. 1 § ML totalt sett ges ett innehåll som är konformt med rekvisiten för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

Beskattningsbar person är, enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, den som självständigt bedriver ekonomisk verksamhet. Genom ordet *bedrivs* i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL kan *bedriver* i direktivbestämmelsen anses implementerad i 4 kap. 1 § 1 ML. Sedan handlar det om begreppet *förvärvsverksamhet* i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL som kan anses innehålla ett varaktighetsrekvisit, och dess förhållande till ekonomisk verksamhet i direktivbestämmelsen. Prövningen av ett sådant varaktighetsrekvisit har visat att innehållet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL är konformt med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet även i den delen (ekonomisk verksamhet). Det har konstaterats beträffande ekonomisk verksamhet enligt första alternativet i art. 9.1 andra st., dvs. avseende verksamheter som bedrivs av t.ex. olika producenter, handlare eller tjänsteleverantörer, att om självständighetsrekvisitet för beskattningsbar person inte är uppfyllt såtillvida att personen i fråga inte står någon företagarrisk utesluts hobbyverksamheter. Ett varaktighetsrekvisit föreligger för ekonomisk verksamhet enligt det alternativet och även beträffande det andra alternativet av ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 andra st. i mervärdesskattedirektivet, nämligen det där den ekonomiska verksamheten baseras på materiella eller immateriella tillgångar. I det sammanhanget kan graden av varaktighet som konstituerar ekonomisk verksamhet bäst bestämmas. Enligt punkterna 27-30 i EU-målet C-230/94 (Enkler) anser EU-domstolen att

en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet måste ske, för att bestämma om förvärvet av tillgången i fråga skett i avsikt att varaktigt ge inkomst. Enligt EU-domstolens praxis [pkt 12 i EU-målet C-333/91 (Sofitam) och pkt 28 i EU-målet C-142/99 (Floridi-enne)] ska det handla om att personen i fråga ägnar förvärvade materiella eller immateriella tillgångar mera förvaltningsåtgärder än som kan förväntas från en privat investerare. Det är den nivå på varaktighetskriteriet som måste föreligga för att en ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet ska kunna anses ha uppkommit ursprungligen, genom förvärv av materiella eller immateriella tillgångar. Den inställningen bekräftas också av EU-målet C-23/98 (Heerma). Enligt pkt 18 i EU-målet C-80/95 (Harnas & Helm), där hänvisning sker i pkt 17 till ett liknande avgörande i EU-målet C-60/90 (Polysar), räcker det inte med att en investering i sig genererar avkastning i form av ränta e.d., för att innehavaren av tillgången ska anses ha en sådan ekonomisk verksamhet. Enligt pkt 37 och 39 i EU-målet C-155/94 (Wellcome Trust) ska verksamheten vara utåtriktad och inte bara handla om att förvalta eget kapital, oavsett hur omfattande en sådan sysselsättning i sig kan vara. Rena holdingbolag, dvs. bolag som enbart ägnar sig åt att inneha aktier i dotterbolag, kan inte anses som beskattningsbara personer.

Den analys av svensk rättspraxis som har företagits, efter den redogjorda undersökningen av EU-domstolens praxis beträffande rekvisitet varaktighet, har visat att gränsdragningen mellan inkomst av kapital och inkomstslaget näringsverksamhet stämmer väl överens med EU-rättens skiljelinje mellan privatekonomin och ekonomisk verksamhet. Även minimikravet på varaktighet för inkomst av näringsverksamhet är, i enlighet med RÅ 1981 I:4 och RÅ 1988 not. 276, att personen i fråga ska ägna sina investeringar mera förvaltningsåtgärder än vad en privat investerare kan förväntas göra. I RÅ 1981 I:4 betonades också krav på att handel med värdepapper ska vara inriktad på att tillhandagå allmänheten eller särskilda investerare (kunder), och det kundkravet anses innebära att *fysiska personer* inte kan bedriva värdepappersrörelse (utom möjligen vid mycket särskilda omständigheter). En person som investerar i rent spekulativt syfte utan att räkna med att leva på avkastningen, kapitalbeskattas sålunda inkomstskattemässigt. Om däremot en eller flera personer gör så många aktieaffärer att de kan anses bedriva yrkesmässig handel med värdepapper och det inte bara är fråga om den egna förmögenhetsförvaltningen, utan om att tillhandagå allmänheten eller

särskilda investerare med investeringsobjekt, anses värdepappershandel och inkomst av näringsverksamhet föreligga. Det bekräftas också av praxis från tiden efter Sveriges EU-inträde, och den ingående genomgången av svensk rättspraxis visar för sammanhanget framför allt på vikten av att vara uppmärksam på om det behandlade momsproblemet berör yrkesmässig verksamhet och inte omsättningsbegreppet.⁴⁵⁵

I sistnämnda hänseende kan också nämnas från genomgången en jämförelse av analys i anförd nederländsk doktrin (Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw, av A.J. van Doesum) av *poolovereenkomsten* (karteller eller truster – vilka närmast kan jämföras med enkla bolag) och EU-målet C-77/01 (EDM) med två svenska rättsfall, RÅ 2006 not. 90 och RÅ 2009 not. 172. Vid bedömningen av ett samarbetsavtal om enkelt bolag bör inte enbart ett verksamhetstänkande användas, utan även ett transaktionstänkande, när det gäller att i konsortium (enkelt bolag) åtskilja vinstfördelning utan beskattningsekvenser från omsättningar av varor eller tjänster mellan bolagsmännen. De senare leder till beskattningsekvenser om omsättningarna är skattepliktiga enligt ML, och en särskild ekonomisk verksamhet inte i stället anses föreligga vid sidan av bolagsmännens verksamheter i övrigt.

Enligt svensk rättspraxis (RÅ 1991 ref. 6) utgör inte verksamhet som *i sin helhet* är brottslig näringsverksamhet, oavsett om de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet är uppfyllda. Under rådande inkomstskatterättsliga rättsläge hindrar därför legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 3 § RF att mervärdesskatt, med åberopande av huvudregeln för yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 ML, åläggs den som bedriver sådan verksamhet mot vederbörandes vilja. Emellertid har jag konkluderat att syftet med supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2 ML får anses ha modifierats vid Sveriges EU-inträde 1995, så att en EU-konform tolkning av regeln med hänsyn till dess ordalydelse bör anses möjlig. Supplementärregeln utgör ett komplement till huvudregeln och utvidgar för ifrågavarande fall 4 kap. 1 § ML totalt sett till att gälla även beskattningsbar person som inte anses bedriva näringsverksamhet enligt IL. Jag anser därmed att EU-kommissionen inte heller har belägg för sin

⁴⁵⁵ RSV/FB Dt 1985:33 (inkomstskatt), RÅ 1989 ref. 86 (moms), RÅ 1995 not. 224 (moms), RÅ 2001 ref. 6 (inkomstskatt), RÅ 2001 ref. 60 (inkomstskatt) och – samma dag – HFD:s mål nr 4453-2000 (moms), SRN 2003-01-23 (moms), SRN 2005-05-16 (moms), SRN 2005-06-23 (moms), RÅ 2005 ref. 19 (moms), RÅ 2006 not. 90 (moms), RÅ 2007 ref. 6 (moms), RÅ 2008 not. 19 (moms), RÅ 2009 not. 172 (moms) och RÅ 2009 ref. 56 (moms).

uppfattning att 4 kap. 1 § ML skulle innebära en överträdelse av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet på grund av att verksamhet som *i sin helhet* är brottslig inte kan utgöra näringsverksamhet.

EU-domstolens praxis kan tolkas på så sätt att en ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, bestämd enligt andra st. i direktivbestämmelsen, kan anses föreligga också i fall där ersättning som konstituerar omsättning utgår som en engångsersättning, bara verksamheten är varaktig. Det följer inte direkt av EU-domstolens praxis (*acte éclairé*). Emellertid leder en tolkning av EU-målet C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck) och mervärdesskatteprincipen enligt art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet, där bl.a. övervältringsprincipen ingår, och vad EU-domstolen anför i pkt 35 i "Securenta"-målet (C-437/06) om hänsyn till *syftet med och systematiken i sjätte direktivet* [numera mervärdesskattedirektivet], till antagandet att EU-domstolen vid en teleologisk tolkning av art. 9.1 första st. och andra st. i mervärdesskattedirektivet kommer till tolkningsresultatet att ett engångsbelopp kan konstituera en ekonomisk verksamhet. Annars skulle neutralitetsprincipen inte upprätthållas för sådan verksamhet även om den i övrigt inte skiljer sig från en ekonomisk verksamhet med fortlöpande intäkter. Om HFD, för det fall frågan hamnar där, inte skulle anse att tolkningen av frågan är så uppenbar att utrymme för tvivel saknas (*acte clair*), ska HFD begära förhandsavgörande från EU-domstolen. Då bör tolkningsresultatet bli det nämnda. Om övervältring av momsavdrag sker, ska det inte vara något hinder för att betrakta en varaktig verksamhet som ekonomisk enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet att övervältringen åstadkoms genom ett engångsbelopp från kund.

En intäkt som är skattefri på grund av att den faller utanför inkomstslagen i IL omfattas inte heller av inkomstslaget näringsverksamhet. Det kan t.ex. röra sig om vissa engångsbelopp såsom skadeståndsersättning. Även i sådana fall innebär legalitetsprincipen i 8 kap. 3 § RF att kopplingen i huvudregeln för yrkesmässig verksamhet, 4 kap. 1 § 1 ML, till näringsverksamhet enligt IL utgör hinder för att ålägga en beskattningsbar person skattskyldighet för mervärdesskatt mot vederbörandes vilja. Min konklusion om vad syftet med supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2 ML får anses vara efter Sveriges EU-inträde 1995 löser dock även detta problem. Eftersom en EU-konform tolkning av supplementärregeln med hänsyn till dess ordalydelse bör anses möjlig, kompletterar den huvudregeln och ger 4 kap. 1 § ML totalt sett ett EU-konformt innehåll i föreva-

rande hänseende. Supplementärregeln utvidgar 4 kap. 1 § ML till att gälla även engångsbelopp som uppbärs av en beskattningsbar person, men som faller utanför inkomstlagen och därmed inte heller omfattas av näringsverksamhet enligt IL. Jag noterar samtidigt att det är en annan sak att mervärdesbeskattning av ifrågavarande slag av engångsbelopp kan undgå beroende på reglerna på objektssidan. Exempelvis ett skadestånd motsvaras normalt sett inte av någon sådan motprestation att en omsättning skulle uppkomma momsmässigt sett.

Beträffande supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2 ML har jag sålunda konkluderat att den inte bör utmönstras ur ML. Den fyller en kompletterande funktion till huvudregeln för yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML i flera hänseenden. Emellertid saknar årsomsättningsgränsen 30 000 kr stöd i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet och supplementärregeln ska därför ändras i det hänseendet.

Svaret på huvudfrågan A är sålunda till att börja med att kopplingen i huvudregeln för bestämningen av yrkesmässig verksamhet, 4 kap. 1 § 1 ML, till näringsverksamhetsbegreppet i hela 13 kap. IL inte är EU-konform och ska ändras. Den kopplingen ger nämligen en bestämning av huvudregeln för vem som är skattesubjekt enligt ML som inte är neutral med avseende på rättslig form, och sålunda inte konform i det hänseendet med beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. I kapitel 2 har sedan konstaterats att kopplingen åtminstone bör begränsas genom lagändring till att avse 13 kap. 1 § första st. andra men. IL. Enligt den fortsatta analysen i förevarande kapitel blir en sådan begränsad koppling till de subjektiva kriterierna för egentlig näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL konform med direktivbestämmelsen i fråga innehållsmässigt sett, mot bakgrund av rådande rättspraxis hos HFD. Om den begränsningen genomförs av kopplingen i fråga, är min uppfattning att ett fördragsbrott inte föreligger i något av de hänseenden som anges i underrättelsen från EU-kommissionen 2008-06-26 beträffande införlivandet av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet genom 4 kap. 1 § i ML.

För övrigt har jag också konstaterat följande i detta kapitel beträffande bokföringsskyldighetsbegreppet. Även om en frikoppling från det civilrättsliga begreppet god redovisningssed sker, såsom föreslås i utredningarna SOU 2002:74 och SOU 2008:80, i fråga om när redovisning ska ske för skattelagen moms och inkomstskatt, får begreppet bokföringsskyldig anses ha ett värde bevismässigt för bestämningen av vem som är

skattesubjekt. Förfarandet och processen ges en stabilitet genom att *bokföringsskyldigheten* ger en viss – om än inte avgörande – vägledning för den bestämningen. Det redovisningsrättsliga begreppet bokföringsskyldig bör också framgent användas i bevishänseende för att skilja företagaren från konsumenten, oavsett om kopplingen i fråga från 4 kap. 1 § 1 ML till IL begränsas eller om kopplingen upphävs och huvudregeln för vem som är skattesubjekt momsmässigt sett bestäms självständigt i förhållande till IL.

4. UNDERFRÅGAN B – VERKSAMHETSBEGREPPET

4.1 INLEDNING

I detta kapitel undersöks först om EU-rätten innebär att begreppet *verksamhet* bör utmönstras ur ML över huvud taget. Det föranleds av att utredningen SOU 2002:74 anser att verksamhetsbegreppet bör utmönstras ur ML och ett "verksamhetstänkande" i ML ersättas med ett "transaktionstänkande" generellt sett. Den övergripande frågan B ställer sig sålunda: bör verksamhet över huvud taget utmönstras ur ML?

Därefter undersöks i detta kapitel särskilt begreppet *verksamhet* i uttrycket yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 och 2 ML. Det blir sålunda en mera specifik underfråga B till huvudfrågan A. Eftersom förarbetena till ML anger att ledning bör kunna sökas, för bedömningen av vad som utgör *verksamhet* i huvudregeln om yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 och i supplementärregeln enligt 4 kap. 1 § 2 ML, i verksamhetsbegreppets användning i 18 § KL enligt dess lydelse före den 1 januari 1994, förutsätter förarbetena att samma subjekt som har aktiviteter utan naturlig anknytning till varandra kan ha fler än en verksamhet enligt ML. Den andra fråga som ställer sig i detta kapitel lyder sålunda: kan en beskattningsbar person enbart ha *en* ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet? I så fall bör (*de lege ferenda*) förtydligas i ML att *verksamhet* i uttrycket yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 och 2 ML inte längre bestäms utifrån verksamhetsbegreppet i 18 § KL från tiden före 1994.

4.2 UTMÖNSTRING AV BEGREPPET VERKSAMHET UR MERVÄRDESSKATTELAGEN

HFD ändrade i RÅ 1999 not. 282 SRN:s förhandsbesked och förklarade att sökanden var avdragsberättigad för konsultverksamhet, men inte för verksamheten i övrigt, som var anslagsfinansierad. Frågan är nu om HFD:s ställningstagande i RÅ 1999 not. 282 är förenligt med EU-domstolens praxis angående innebörden av ekonomisk verksamhet. I så fall föranleder inte RÅ 1999 not. 282 något behov av att upphäva verksamhetsbegreppet i ML – i motsats till vad utredningen SOU 2002:74 har hävdad.⁴⁵⁶

Sökanden i förhandsbeskedet RÅ 1999 not. 282 har klart angivit att intäkterna i verksamheten bestod dels i generella anslag från ägarna staten och landstinget, dels i ersättningar från länsstyrelsen m.fl. ”för genomförande av olika projekt”. Avdragsfrågan gällde rätten därtill för ingående mervärdesskatt hänförlig ”till förvärv för dels verksamhet som bestrids av de generella anslagen” och ”dels projekt för vilka ersättning erhålls” från uppdragsgivare. Sökanden har därmed i sin planering brutit upp aktiviteterna i en konsultverksamhet, där avdragen ingående mervärdesskatt kommer att avskattas genom att uppdragsgivarna debiteras utgående mervärdesskatt på ersättningarna för utförda projekt, och en del där förvärven kan hänföras till helt bidragsberoende aktiviteter. Någon oklarhet i rättsläget kan knappast anses föreligga, utan HFD:s ställningstagande i RÅ 1999 not. 282 av innebörd att avdragsrätt föreligger i konsultverksamheten, men inte i den övriga anslagsfinansierade delen av verksamheten kan anses vara helt i linje med EU-domstolens avgörande i EU-målet C-400/98 (Breitsohl). Jag noterar därvid för sammanhanget att RÅ 1999 not. 282 tillkom innan EU-domstolen avgjorde ”Breitsohl”-målet den 8 juni 2000, och att utredningen SOU 2002:74, som inte nämner ”Breitsohl”-målet, har lämnat sina förslag med en uttrycklig reservation om att inte ha gjort någon analys av de materiella konsekvenserna av dem.⁴⁵⁷

Av pkt 35 i EU-målet C-400/98 (Breitsohl) framgår att det är den beskattningsbara personen själv som, genom sin planering till vad investeringar i varor och tjänster ska användas, ”bestämmer när mervärdesskatte-

⁴⁵⁶ Se SOU 2002:74 Del 1 s. 194-200.

⁴⁵⁷ Se SOU 2002:74 Del 1 s. 17 och 186.

systemet, och därmed också avdragsbestämmelserna, skall tillämpas". Planeras skattepliktiga transaktioner med investeringsutgifterna föreligger avdragsrätt för ingående moms på dem, men inte annars.

RSV kommenterar RÅ 1999 not. 282 i en skrivelse,⁴⁵⁸ men utan att ha hunnit beakta "Breitsohl"-målet. I RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2003 kommenteras bl.a. den egna skrivelsen av 2000-05-05 och RÅ 1999 not. 282 samt ytterligare en skrivelse från RSV av 2001-02-28 (dnr 2758-01/120), där RÅ 1999 not. 282 också tas upp angående bidragsfinansierade verksamheter,⁴⁵⁹ men inte "Breitsohl"-målet. Det gäller också SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2011.⁴⁶⁰ Emellertid är RSV klar i sin ståndpunkt att "[a]vdragsrätten begränsas inte av att en skattskyldigs kostnader helt eller delvis bestrids genom näringsbidrag (statsbidrag) eller liknande oberoende bidrag till verksamhet för vilken skattskyldighet föreligger". EU-domstolen har också fastslagit att det inte är förenligt med beskrivningen av avdragsrätten i – särskilt – art. 17.2, 17.5 och 19 i sjätte direktivet [art. 168, 173, 174 och 175 i mervärdesskattedirektivet] att i den nationella momslagstiftningen särskilt föreskriva att beskattningsbar person, som enbart utför skattepliktiga transaktioner, endast ska erhålla en begränsad avdragsrätt för ingående moms på förvärv av varor och tjänster, bara för att de är subventionerade (*eng.* "subsidised").⁴⁶¹

Rättsläget kan beskrivas som att avdragsrätt inte kan förekomma i en verksamhet som helt bygger på rena bidrag. Det synes också RSV och efterföljaren SKV anse enligt nyss nämnda handledningar. HFD relaterar i RÅ 1999 not. 282 till EU-målet 89/81 (Hong-Kong Trade), där tillhandahållande av varor och tjänster enbart skedde gratis och subjektet i fråga därför, som nämnts, inte kunde anses vara en beskattningsbar person. HFD anser att utgången där skulle ha blivit densamma om

⁴⁵⁸ Se RSV:s skrivelse av 2000-05-05 med dnr 5056-00/110.

⁴⁵⁹ Se RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2003, s. 99-105 och 379-380.

⁴⁶⁰ Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2011 Del 1, s. 142-151.

⁴⁶¹ Se EU-målet C-204/03 (kommissionen mot Spanien). HFD har med hänvisning till det målet funnit i förhandsbeskedet RÅ 2006 ref. 47 att specialregeln om begränsning av rätten att dra ingående moms i vissa kulturella verksamheter i förhållande till bidrag som de mottar från det allmänna, och som infördes i ML 1997 som 8 kap. 13 a §, inte kan tillämpas på verksamheter med full avdragsrätt, bara på blandade verksamheter. Genom SFS 2007:1376 utmönstrades för övrigt 8 kap. 13 a § ML ur ML den 1 januari 2008. Principen bekräftas av pkt 30 i EU-domstolens dom den 23 april 2009, mål C-74/08 (PARAT Automotive Cabrio).

ersättning förekommit, förutsatt att ”den del av den sammantagna verksamheten som avser vederlagsfria tillhandahållanden bryts ut så att den inte kommer att omfattas av mervärdesbeskattningen”. Det är helt i linje med EU-målet C-400/98 (Breitsohl). HFD kunde inte döma annorlunda än som skedde. Det förklaras av att sökanden själv i sin planering brutit upp aktiviteterna i en konsultverksamhet, där momsavdragen kommer att avskattas och övervärtringsprincipen upprätthållas, och en helt bidragsberoende del av verksamheten där tanken är att så inte ska bli fallet och sålunda ingen avdragsrätt heller ska förekomma. Hade ägarna till sökandebolaget i RÅ 1999 not. 282 lämnat bidrag som egentligen var ersättningar för motprestationer i form av exempelvis konsulttjänster (omsättning), hade givetvis sökanden även i den delen haft en ”verksamhet som medför skattskyldighet” (8 kap. 3 § första st. ML) och varit avdragsberättigad också i den delen.⁴⁶² I momsmålet RÅ 2010 ref. 98 anger HFD att frågan om rätt till avdrag för ingående moms i bidragsfinansierad verksamhet – målet gällde forskningsverksamhet – är uttolkad av EU-domstolen (*acte éclairé*). HFD hänvisar till bl.a. nyss nämnda EU-målet C-74/08 (PARAT), och anförde att förhandsavgörande inte behövde inhämtas från EU-domstolen.⁴⁶³ Med hänvisning även till nyss nämnda RÅ 2006 ref. 47 beskrev HDF rättsläget som att avdragsrätt för ingående moms inte kunde förekomma i forskningsprojekten, då de inte skulle generera några skattepliktiga utgående transaktioner. Dvs., rättsläget är också enligt HFD:s tolkning av 8 kap. 3 § ML utifrån EU-domstolens praxis att avdragsrätt inte kan förekomma i en verksamhet som helt bygger på rena bidrag.

Eftersom HFD:s ställningstagande i RÅ 1999 not. 282, bekräftad i senare praxis från HFD i RÅ 2006 ref. 47 och RÅ 2010 ref. 98, är förenligt med EU-domstolens praxis angående avdragsrätten i en ekonomisk

⁴⁶² Se även förhandsbeskedet RÅ 1999 ref. 33, förhandsbeskedet RÅ 2003 ref. 25, RSV:s Handledning för mervärdesskatt 1998 (s. 151ff) respektive 2002 (s. 98ff), SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2011 Del 1 s. 147, 149 och 150 och Hansson 1997 (1) s. 594-602 samt förhandsbeskedet RÅ 2005 ref. 74 och de av parterna åberopade EU-målen C-8/01 (Taksatorringen), åberopat av SKV, och 102/86 (Apple and Pear Development Council), som sökanden åberopade. RÅ 1999 not. 282 har för övrigt sedermera också berörts i Grefberg och Kleerup 2004 s. 305-315.

⁴⁶³ HFD hänvisade – förutom till ”PARAT”-målet – till de i detta arbete också tidigare nämnda EU-målen C-16/00 (Cibo), C-98/98 (Midland Bank), C-408/98 (Abbey National), C-437/06 (Securenta) och C-515/07 (VNLTO) samt dessutom till C-29/08 (SKF).

verksamhet, utgör – i motsats till vad utredningen SOU 2002:74 anför – HFD:s avgörande inte belägg för att utmönstra verksamhetsbegreppet ur ML. Även om huvudregeln för yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML skulle bestämmas självständigt i förhållande till IL, bör verksamhetsbegreppet i uttrycket yrkesmässig verksamhet behållas som en motsvarighet till ekonomisk verksamhet i mervärdesskattedirektivet.

4.3 EN ELLER FLERA VERKSAMHETER

I den svenska versionen av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet har ordet *en* lagts till framför ekonomisk verksamhet jämfört med i den svenska översättningen av föregångaren art. 4.1 i sjätte direktivet. Från art. 9.1 andra st. i mervärdesskattedirektivet noterar jag också att när exemplifieringen av beskattningsbara personer ändrades i den svenska versionen till att anges i singularis jämfört med i pluralis i föregångaren den svenska översättningen av art. 4.2 i sjätte direktivet, dvs. "en producent" i stället för "producenter" etc., ersatte också "varje verksamhet" tidigare uttrycket "alla verksamheter". Det ger dock inte någon ledning för frågan om skattesubjektet enbart ha en ekonomisk verksamhet eller flera. Frågan här är därför huruvida EU-domstolens praxis innehåller något stöd för att samma subjekt skulle kunna ha fler än en ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

Samma ekonomiska verksamhet kan vara blandad, dvs. bestå i en skattepliktig respektive en skattefri del. I det i det närmast föregående avsnittet berörda "Breitsohl"-målet (C-400/98) har EU-domstolen i pkt 35 fastslagit att det är den beskattningsbara personen som genom sin planering bestämmer i vilken grad denne ska tillhöra momssystemet med sin ekonomiska verksamhet. Reglerna om avdragsrättens fördelning i en blandad verksamhet, art. 17.5 resp. art. 19 i sjätte direktivet [numera art. 173 resp. art. 174 och 175 i mervärdesskattedirektivet], fick enligt pkt 34-36 i "Securenta"-målet (C-437/06) tjäna till vägledning för den i sjätte direktivet [numera mervärdesskattedirektivet] oreglerade frågan om fördelningen av avdragsrätten mellan ekonomisk verksamhet och icke ekonomisk verksamhet. EU-domstolen talade, som nämnts, om en tolkning som så att säga sätter *syftet med och systematiken* i momssystemet. Att aktiviteter skulle delas upp i flera ekonomiska verksamheter är dock inte något alternativ till att behandla samma blandade ekonomiska

verksamhet som en sammanhållen enhet men med en skattepliktig och en skattefri del, dvs. med olika verksamhetsgrenar. Den som en gång har konstaterats ha karaktären av beskattningsbar person prövas inte på nytt i det hänseendet bara för att vederbörande ägnar sig åt ytterligare en aktivitet, utan den tillförs till den redan etablerade ekonomiska verksamheten. Det kan också sägas komma till uttryck i följande kommentar till "Rompelman"-målet (268/83): "*Once the criteria are proved to have been fulfilled, the authorities have no discretion in treating the taxpayer as a taxable person*".⁴⁶⁴

Eftersom EU-domstolens praxis kan anses tala emot att samma subjekt skulle kunna ha fler än en ekonomisk verksamhet, är kopplingen enligt förarbetena till 4 kap. 1 § 1 ML till verksamhetsbegreppet i 18 § KL från tiden före 1994 obsolet. Den hänvisningen innebär att samma subjekt kan ha fler än en verksamhet enligt ML om olika aktiviteter saknar naturlig anknytning till varandra. För övrigt beläggs genom följande uttalande angående förarbetena till 18 § KL, att frågan om olika verksamheter förekommer blir en aktivitetsbaserad bedömning: "För att **naturlig anknytning** skall vara för handen mellan olika verksamheter krävs enligt förarbetena att verksamheterna drar nytta av varandra, t ex genom samverkan i inköp, produktion eller försäljning. Det är inte tillräckligt att en verksamhet finansieras av överskottsmedel i en annan verksamhet."⁴⁶⁵ Mot bakgrund av att EU-domstolens praxis talar emot att samma subjekt kan ha fler än en ekonomisk verksamhet bör (*de lege ferenda*) ett förtydligande införas i 4 kap. 1 § 1 ML, så att det klart framgår att verksamhetsbegreppet i uttrycket yrkesmässig verksamhet i lagrummet inte längre bestäms utifrån verksamhetsbegreppet i 18 § KL från tiden före 1994. Förtydligandet bör också anges gälla verksamhet i uttrycket yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 2 ML. Det föranleds av att förarbetena till ML, som nämnts, anger att hänvisningen till verksamhetsbegreppet i äldre inkomstskatterätt gäller analogt för supplementärregeln.

Till ytterligare belägg av konklusionen från EU-domstolens praxis kan följande jämförelse med andra regler som också innehåller verksamhetsbegreppet anföras. Beträffande andra regler i ML som innehåller verksamhetsbegreppet, och som kanske kan vara till ledning för frågan om samma subjekt kan ha fler än en verksamhet, är regeln om undantag från

⁴⁶⁴ Se Terra och Kajus 1991 s. 208 ang. "Rompelman"-målet.

⁴⁶⁵ Se Bexhed 1992 s. 77.

skatteplikt för verksamhetsöverlåtelser m.m. i 3 kap. 25 § ML. Den regeln motsvaras närmast av den fakultativa bestämmelsen art. 19 i mervärdesskattedirektivet. 3 kap. 25 § ML utgår från att en verksamhet finns att överlåta eller fusionera och i den fakultativa bestämmelsen art. 19 i mervärdesskattedirektivet används uttrycket överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav. Bestämmelserna i fråga behandlar bestämningen av skatteobjektet och är inte prejudiciella för subjektfrågan och frågor i det sammanhanget, såsom när en ekonomisk verksamhet anses uppkomma enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelserna i fråga är sålunda till föga ledning för frågan om när en ekonomisk verksamhet eller yrkesmässig verksamhet *uppkommer*. Där- emot ska undersökas om de kan vara av intresse för bedömningen om samma subjekt kan ha fler än en ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet. Frågan ställer sig om det finns stöd i art. 19 i mervärdesskattedirektivet och implementeringen av direktivbestämmelsen i 3 kap. 25 § ML för att samma subjekt skulle kunna ha fler än en ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet. Fusion som en situation omfattad av 3 kap. 25 § ML gör i så fall att det kan vara av visst intresse att beröra fusionsdirektivet i samband med prövningen av den frågan.

I linje med att EU-domstolens praxis får anses innebära att samma subjekt inte kan ha fler än en ekonomisk verksamhet ligger de jämförelser som görs i anförd svensk doktrin av reglerna om mervärdesskattefrihet för verksamhetsöverlåtelser med det inkomstskatterättsliga fusionsdirektivet vid analysen av omfattningen av undantag från momsplikt vid omstruktureringar. Fokus sattes i det sammanhanget på frågan i vilken utsträckning omstruktureringar bör kunna genomföras utan att moms ska bli en belastande kostnad och hinder. Det är en viktig fråga och helt naturlig att ställa när utgångspunkten i anförd doktrin är att överlåtaren har en ekonomisk verksamhet redan och att den har berättigat till momsavdrag helt eller delvis.⁴⁶⁶ Det är dock av föga ledning för subjektfrågan, och i övrigt enbart av ett mera allmänt intresse för frågorna i detta arbete, t.ex. för den förevarande frågan om samma subjekt kan ha fler än en verksamhet. I anförd doktrin framhålls beträffande frågor kring vad som ska anses vara "samtliga tillgångar" enligt art. 5.8 i sjätte direktivet [numera art. 19 i mervärdesskattedirektivet], t.ex. att en jämförelse med fusionsdirektivet inte går att göra utan att beakta den grund-

⁴⁶⁶ Se Alhager 2001 s. 393ff.

läggande skillnaden mellan momsen och inkomstskatten av innebörd att momsen inte ska bli en kostnad i näringsverksamhet. Tolkningen av art. 19 i mervärdesskattedirektivet anses därför böra bli mera omfattande än de organisatoriskt betingade omstruktureringsfall som avses med det inkomstskatterättsliga fusionsdirektivet. Kostnader i form av momsmässig uttagsbeskattning skulle kunna leda till konkurrenssnedvridning vid verksamhetsöverlåtelser.⁴⁶⁷

Emellertid följer av anförd doktrin att art. 5.8 i sjätte direktivet [numera art. 19 i mervärdesskattedirektivet] anses ha en överensstämmande regel i 3 kap. 25 § ML. Del av verksamhet i den regeln i ML ger samma avgränsningskriterium som direktivbestämmelsens delbarhet avseende hela tillgångsmassan. Något EU-rättsligt hinder anses inte föreligga för att avgränsa en del av samtliga tillgångar till en del av en verksamhet i ML.⁴⁶⁸ Det kan möjligen indirekt tas till stöd för ståndpunkten att samma subjekt inte kan ha fler än en ekonomisk verksamhet, vilken dock kan ha flera delar, verksamhetsgrenar. Anförd doktrin innehåller i vart fall inte något som motsäger en tolkning som innebär att EU-rätten förutsätter att samma momsmässiga subjekt enbart kan ha en ekonomisk verksamhet. Konklusionen från EU-domstolens praxis av innebörd att samma subjekt enbart kan ha en ekonomisk verksamhet kan därmed möjligen anses ytterligare underbyggd. Några ord om tillgångsöverlåtelser kan också tilläggas för sammanhanget med verksamhetsöverlåtelser.

I förevarande arbete har berörts när en ekonomisk verksamhet uppkommer, och i detta avsnitt har konstaterats utifrån nämnda kommentar av "Rompelman"-målet (268/83) att när den väl uppkommit upphör den inte. Den beskattningsbara personen behåller denna karaktär så länge vederbörande åtminstone delvis behåller sin ekonomiska verksamhet, dvs. åtminstone behåller en verksamhetsgren.⁴⁶⁹ I det perspektivet får det tilläggas att överlåtelse av en tillgång i en icke avdrags- eller återbetalningsberättigad ekonomisk verksamhet hos en beskattningsbar person leder till skyldighet att redovisa och erlägga utgående moms, om inte 3 kap. 25 § ML eller något annat undantag från skatteplikt i 3 kap. ML är

⁴⁶⁷ Se Alhager 2001 s. 378 och 379.

⁴⁶⁸ Se Alhager 2001 s. 386.

⁴⁶⁹ I sammanhanget noterar jag för övrigt att det i förarbetena till den gällande nationella svenska inkomstskatterätten anges att "[e]n förvärvskälla har inte upphört så länge någon tillgång eller skuld finns kvar". Se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 705.

tillämpligt⁴⁷⁰ I sistnämnda hänseende är 3 kap. 24 § första st. 1 ML av intresse. Den regeln innebär att överlåtelse av en anläggningstillgång, ett inventarium, inte leder till skatteplikt i en verksamhet där enbart från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar sker. I ett sjukhus eller en läkares verksamhet föreligger i princip ett sådant undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 4 och 5 §§ ML och verksamheten berättigar varken till avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv i verksamheten. I enlighet med 3 kap. 24 § första st. 1 ML blir inte sjukhuset eller läkaren skyldig att redovisa och erlægga utgående moms på försäljning av ett inventarium från verksamheten. Däremot föreligger sådan skyldighet också i nämnda verksamheter om tillgången utgör en omsättningstillgång, om inte sjukhuset eller läkaren överlåter den tillsammans med verksamheten eller en verksamhetsgren och undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML blir tillämpligt.⁴⁷¹ Av intresse kan vara att undantaget i fråga i 3 kap. 24 § första st. 1 ML från början var konstruerat som en begränsning av yrkesmässigheten i svensk mervärdesskatterätt, och återfanns då i pkt 1 femte st. första men. av anv. till 2 § GML. Av förarbetena framgick att yrkesmässighet ansågs föreligga i berörda verksamheter först om försäljningen av inventarier m.m. vid en utrangering av verksamheten skulle komma att ske under butiksmässiga former.⁴⁷² I samband med att ML ersatte GML den 1 juli 1994 överfördes regeln i fråga till 3 kap. 24 § första st. 1 ML och sålunda från en bestämning av mervärdesskattfriheten i fråga med avseende på subjektet till att numera utgöra en sådan begränsning med avseende på objektet.

Bedömningen här av innebörd att samma subjekt inte kan ha fler än en verksamhet förändras inte av vad som nu sagts om 3 kap. 24 § första st.

⁴⁷⁰ Jämför nämnda Alhager 2001 s. 393ff, där överlåtelse av blandad verksamhet behandlas men inte vad som gäller beträffande tillämpningen av art. 5.8 i sjätte direktivet och 3 kap. 25 § ML i verksamheter vari enbart från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar företas och vilka icke berättigar till vare sig avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående moms i verksamheten.

⁴⁷¹ Jag noterar för övrigt att i samband med att de inkomstskatterättsliga reglerna baserade på fusionsdirektivet infördes, genom bl.a. SFS 1998:1600 (numera 23 kap. IL), restes fråga om att ändra 3 kap. 25 § ML i enlighet med att vid inkomstbeskattningen uttagsbeskattning kan underlåtas i vissa fall vid underprisöverlåtelse av en enstaka tillgång – se prop. 1998/99:15 (Omstrukturering och beskattning) s. 173. Någon sådan utvidgning av omfattningen av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 25 § ML har dock aldrig skett.

⁴⁷² Se prop. 1973:163 s. 42 och prop. 1978/79:141 s. 72.

I ML, och i detta arbete analyseras inte huruvida det lagrummet i ML är konformt med mervärdesskattedirektivet. Emellertid kan det ha ett historiskt intresse att regeln från början återfanns bland reglerna om bestämningen av skattesubjektet i svensk mervärdesskatterätt.⁴⁷³

Jag noterar för övrigt i sammanhanget att enligt uppskavsreglerna i 38 kap. IL är en verksamhetsgren en del av en verksamhet lämplig att avskilja till en självständig verksamhet.⁴⁷⁴ Det är förenligt med HFD:s uppfattning om att en verksamhetsgren ("del av verksamhet") enligt 3 kap. 25 § ML är en enhet som kan överlätas och fortsätta fungera som sådan och "bidra till att realisera ett specifikt verksamhetsmål".⁴⁷⁵

4.4 SAMMANFATTNING OCH SLUTSATSER

Det har konkluderats att RÅ 1999 not. 282 inte strider mot EU-domstolens uppfattning av innebörd att en helt bidragsberoende del av en verksamhet inte berättigar till avdrag för ingående moms. Ett oberoende bidrag konstituerar inte någon omsättning och det skulle strida mot tanken i momsens grundprinciper enligt EU-rätten att någon övervältring därmed inte skulle komma att ske av ett momsavdrag på en kund i form av ett prispåslag motsvarande en utgående moms. Den uppfattning som utredningen SOU 2002:74 har om att RÅ 1999 not. 282 skulle vara oförenlig med EG-rätten kan sannolikt förklaras med att utredningen inte beaktade "Breitsohl"-målet (C-400/98). Där anger EU-domstolen att avdragsrätten bestäms genom att den beskattningsbara personen planerar att skapa skattepliktiga transaktioner med sina investeringar. Det är också enbart i sådan del som HFD i förhandsbeskedet RÅ 1999 not. 282 tillskriver sökanden avdragsrätt för ingående moms. Det finns sålunda inte någon anledning att utifrån RÅ 1999 not. 282, och senare rättspraxis angående bidragsfinansierade verksamheter enligt RÅ 2006 ref. 47 och RÅ 2010 ref. 98, konkludera att ML inte skulle kunna innehålla ett verksamhetsbegrepp allmänt sett eller i uttrycket yrkes-

⁴⁷³ Se även Forssén 1993 s. 155, Forssén 1994 s. 213 och 215, Forssén 1998 s. 113 och Forssén 2001 s. 138.

⁴⁷⁴ Se 2 kap. 25 § IL och prop. 1998/99:15 s. 137.

⁴⁷⁵ Se RÅ 2001 not. 99 ang. tolkningen av 3 kap. 25 § ML efter Sveriges EU-inträde 1995 (och även 1 kap. 7 § första st. ML). RÅ 2001 not. 99 hade för övrigt inte beviljats prövningstillstånd, när Alhager 2001 skrevs och nämns inte där.

mässig verksamhet som en motsvarighet till ekonomisk verksamhet i mervärdesskattedirektivet. Ett "verksamhetstänkande" kan således inte generellt sett ersättas i ML med ett "transaktionstänkande" på det sätt som utredningen SOU 2002:74 föreslår. Det gäller även om en förändring skulle ske av innebörd att yrkesmässig verksamhet i huvudregeln 4 kap. 1 § 1 ML skulle bestämmas självständigt i förhållande till IL.

Svaret på den andra frågan i detta kapitel, dvs. huruvida samma skatte- subjekt enbart kan ha en ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, är, enligt analysen av EU-domstolens praxis och målen 268/83 (Rompelman), C-400/98 (Breitsohl) och C-437/06 (Securenta), i detta kapitel jakande. Konklusionerna för denna andra underfråga B till huvudfrågan A är *dels* att när en person en gång har bedömts ha karaktären av beskattningsbar person behåller vederbörande den statusen, *dels* att samma beskattningsbara person inte kan ha fler än en ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet:

- I förstnämnda hänseende behåller vederbörande, som nämnts, statusen som beskattningsbar person så länge denne åtminstone behåller en verksamhetsgren av den ekonomiska verksamheten. Oavsett om den beskattningsbara personen avser att göra eller faktiskt gör skattepliktiga omsättningar, från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar eller från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster i den ekonomiska verksamheten, behåller vederbörande sin karaktär av beskattningsbar person så länge denne behåller hela den ekonomiska verksamheten eller en del därav, verksamhetsgren. På det sättet kan en beskattningsbar persons ekonomiska verksamhet i mervärdesskattedirektivets mening i dennes hand inte upphöra. Den kan vara vilande och då bör vederbörande kvarstå i momsregistret. Överlåter vederbörande hela sin ekonomiska verksamhet, förlorar denne karaktären av beskattningsbar person och bör avregistreras från mervärdesskatt. I detta hänseende noterar jag inför behandlingen av bifråga E att redan konklusionen i detta kapitel, av innebörd att samma subjekt enbart kan ha en ekonomisk verksamhet, innebär att 3 kap. 2 § andra st. SBL bör ändras så att samma subjekt registreras för en verksamhet, och inte för ytterligare en verksamhet om nya aktiviteter tillkommer. Sistnämnda

föranleder för övrigt i stället att den momsregistrerade ska anmäla ändrade förhållanden enligt 3 kap. 3 § SBL.

- I det andra hänseendet noterar jag först att det bör (*de lege ferenda*) införas ett förtydligande i 4 kap. 1 § 1 ML, så att det klart framgår att *verksamhet* i uttrycket yrkesmässig verksamhet i lagrummet inte längre bestäms utifrån verksamhetsbegreppet i 18 § KL från tiden före 1994. Den hänvisning som finns i förarbetena till ML till det verksamhetsbegreppet i äldre svensk inkomstskatterätt för bestämningen av verksamhet i yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 ML, innebär att samma subjekt kan ha fler än en verksamhet om olika aktiviteter saknar naturlig anknytning till varandra. Det är inte EU-konformt enligt vad som har konkluderats utifrån EU-domstolens praxis och målen 268/83 (Rompelman), C-400/98 (Breitsohl) och C-437/06 (Securenta) angående innebörden i ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Eftersom hänvisningen till äldre inkomstskatterätt i förarbetena till ML anges gälla – analogt – också för begreppet verksamhet i yrkesmässig verksamhet enligt supplementärregeln, bör nämnda förtydligande även anges gälla för 4 kap. 1 § 2 ML.

Analysen har inneburit en undersökning av EU-domstolens uppfattning i frågan om skattesubjektet kan ha fler än en ekonomisk verksamhet. Slutsatsen att EU-domstolen utgår från att skattesubjektet bara kan ha en enda ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet har sedan underbyggts ytterligare, genom att de jämförelser som görs i doktrinen av reglerna om mervärdesskattefrihet för verksamhetsöverlåtelser med det inkomstskatterättsliga fusionsdirektivet också har beaktats.

Innan bifrågorna D och E berörs, behandlas i det närmast följande kapitlet den andra underfrågan till huvudfrågan A, dvs. fråga C. Fråga C berör i likhet med frågorna om verksamhetsbegreppet (B) bestämningen av skattesubjektet och begreppet yrkesmässig verksamhet. Emellertid är inte heller fråga C avgörande för den bedömning som skett i kapitel 3 av huvudfrågan A. I det närmast följande kapitlet handlar det om huruvida det finns ett rörelse- eller näringsverksamhetsbegrepp från inkomstskatterätten i reglerna om bestämningen av skatteobjektet i 3 kap. ML, och om det i så fall influerar bestämningen av skattesubjektet i rättstillämp-

ningen. Det vore inte EU-konformt, då, som nämnts, reglerna om skatteobjektet inte är prejudiciella i förhållande till reglerna om skattesubjektet i mervärdesskattedirektivet.

5. UNDERFRÅGAN C – SKATTEOBJEKTETS EVENTUELLA BETYDELSE FÖR BESTÄMMANDET AV SKATTESUBJEKTET

5.1 INLEDNING

Huvudfrågan A har en andra underfråga, C, som lyder: låter *svensk rättspraxis* bestämningen av skattesubjektet influeras av 3 kap. 3 § första st. 5 ML när den regeln tillämpas?

Det finns, som nämnts, ett fall där förarbetena till ML kan anses innebära en historisk koppling till det inkomstskatterättsliga rörelsebegreppet för bestämningen av skattesubjektet. Det är 3 kap. 3 § första st. 5 ML, som innehåller begreppet parkeringsverksamhet beträffande skattepliktig upplåtelse av parkeringsplats. Bestämmelsen har, som nämnts, oförändrad till sitt innehåll överförts till den regeln från GML, när ML ersatte GML den 1 juli 1994. Enligt förarbetena till ändringar i GML 1991 bestämdes parkeringsverksamhet med hänvisning till det dåvarande inkomstskatterättsliga begreppet parkeringsrörelse. Den enda förändringen är att ordet parkeringsplats – utan någon kommentar i förarbetena till ML – fick sin nuvarande pluralform genom ML, och, som också nämnts, gjordes inte heller någon kommentar i förarbetena till ändringarna i ML vid Sveriges EU-inträde 1995. Om det är så att svensk rättspraxis låter bestämningen av objektet influera bestämningen av skattesubjektet vid prövningen av frågor om mervärdesbeskattning av parkeringsverksamheter, strider det mot mervärdesskattedirektivet, där, som nämnts, stöd saknas för att bestämningen av skatteobjektet skulle influera bestämningen av skattesubjektet. De båda sidorna hos en moms-

fråga bedöms fristående från varandra. På samma sätt är det enligt ML: bestämmningen av skattesubjektet påverkar inte bestämmningen av skatteobjektet eller vice versa.⁴⁷⁶ Om genomgången i detta kapitel visar att nämnda influens kan konstateras föreligga i svensk rättspraxis, bör (*de lege ferenda*) därför ett *förtydligande* ske i ML om att eventuella historiska kopplingar i förarbetena till ML till näringsverksamhets- eller rörelsebegrepp i inkomstskatterätten för bestämmningen av skattepliktig eller från skatteplikt undantagen omsättning av vara eller tjänst i 3 kap. ML är obsoleta.

I samband med undersökningen av svensk rättspraxis i detta kapitel beaktas också om resonemang om nämnda influens kan ha att göra med att förarbetena till ML anger att samma subjekt kan ha fler än en verksamhet. Då det i kapitel 4 har konstaterats att en beskattningsbar person inte kan ha fler än en ekonomisk verksamhet, skulle ett konstaterande i detta kapitel om förekomsten i svensk rättspraxis av nämnda influens från bestämmningen av skatteobjektet vid bestämmningen av skattesubjektet utgöra ytterligare anledning att förtydliga i ML att samma subjekt bara kan ha en verksamhet i den betydelse det begreppet har i uttrycket yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 och 2 ML.

För analysen i detta kapitel av frågan om begreppet parkeringsrörelse från äldre inkomstskatterätt vid tillämpningen av 3 kap. 3 § första st. 5 ML och bestämmningen av skatteobjektet influerar bestämmningen av skattesubjektet enligt ML har två förhandsbesked om moms valts ut: RÅ 2003 ref. 80 och RÅ 2007 ref. 13. De båda fallen har valts framför allt mot bakgrund av att de lämpar sig väl i samband med att det för sammanhanget också är nödvändigt att göra en historisk analys av innehållet i begreppet parkeringsverksamhet i 3 kap. 3 § första st. 5 ML, i förhållande till parkeringsrörelse enligt förarbetena till reformen av GML 1991.

⁴⁷⁶ ML:s bestämning av *skattesubjektet* har dock betydelse för indelningen av prestationerna (objekten) i varor resp. tjänster. Enligt 1 kap. 6 § ML utgör en tjänst allt annat som kan tillhandahållas i *yrkesmässig verksamhet* än en vara.

5.2 PARKERINGSVERKSAMHET I SVENSK RÄTTSPRAXIS

Beträffande begreppet parkeringsverksamhet i 3 kap. 3 § första st. 5 ML har jag noterat att det bestämdes i förarbetena till ändringar i GML den 1 januari 1991, när sådana verksamheter belades med mervärdesskatt, genom en hänvisning till det dåvarande inkomstskatterättsliga begreppet parkeringsrörelse. Parkeringsverksamhet överfördes sedan i sak oförändrat till ML och har inte heller ändrats vid EU-inträdet. I förarbetena till ändringarna i ML vid EU-inträdet anges bara att 3 kap. 3 § första st. 5 ML ansågs förenlig med EG-rätten. Någon prövning av begreppet parkeringsverksamhet med avseende på kopplingen till inkomstskattens parkeringsrörelse skedde aldrig i förarbetena.⁴⁷⁷ HFD beaktar inte detta vid prövning i RÅ 2007 ref. 13 av ansökan om förhandsbesked och fastställer majoritetens i SRN:s besked att ett bolags upplåtelse av platser för uppläggning av båtar omfattas av regeln om skatteplikt i 3 kap. 3 § första st. 5 ML. Majoriteten i SRN ansåg att regeln var EU-konform utan att göra nämnda prövning.

Problemet med RÅ 2007 ref. 13 för ifrågavarande sammanhang är att varken SRN eller HFD går in på frågan om hur den historiska kopplingen till inkomstskattens rörelsebegrepp påverkar bestämningen av skatteobjektet. Prövningen stannar vid att regeln om skatteobjektet, 3 kap. 3 § första st. 5 ML, är förenlig med att EU-domstolen i målet C-428/02 (Fonden Marselisborg Lystbådehavn) funnit att motsvarande direktivbestämmelse omfattar upplåtelse för samtliga transportmedel, dvs. inte bara bilar, utan även båtar.⁴⁷⁸ Minoriteten i SRN ansåg att legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder enligt 8 kap. 3 § RF ändå innebar att beskattning mot sökandebolagets vilja inte kunde genomdrivas, då de svenska förarbetena och svenskt språkbruk enligt dem innebar att avsikten var att skatteplikten skulle omfatta ”parkering av motorfordon i en särskild verksamhetsgren”, och inte upplåtelse av parkeringsplatser för båtar. Den problematiken med regeln i fråga är inte av intresse här, utan här behandlas problemet med att den kopplar till ett rörelsebegrepp i inkomstskatterätten och att sålunda en regel om skatteobjektet kan

⁴⁷⁷ Se SOU 1994:88 s. 110 och 114.

⁴⁷⁸ Se art. 13B.b2 i sjätte direktivet, som har ersatts av art. 135.2 b i mervärdesskattedirektivet.

influera bestämningen av skattesubjektet. I sammanhanget kan ändå nämnas att 3 kap. 3 § första st. 5 ML är en av flera regler i 3 kap. 3 § första st. ML som utgör undantag från undantaget från skatteplikt på fastighetsområdet i 3 kap. 2 § första st. ML, och att särskilda problem föreligger på det området på grund av att fastighetsbegreppet i ML inte är EU-konformt i förhållande till gemenskapsrättens fast egendom.⁴⁷⁹ Den frågeställningen beträffande bestämningen av skatteobjektet berörs inte heller här, eftersom den också saknar koppling till inkomstskattens begrepp rörelse eller näringsverksamhet.

Frågan om influensen från regeln i fråga om bestämningen av skatteobjektet vid bestämningen av skattesubjektet har aldrig fått någon ordentlig genomgång, men det uppmärksammades redan från början att rörelsebegreppet i samband med regeln kunde förorsaka problem. Inför introduktionen av regeln om skatteplikt för upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet i pkt 8 andra st. d av anv. till 8 § GML den 1 januari 1991 – föregångaren till 3 kap. 3 § första st. 5 ML – skrev RSV en promemoria benämnd Parkeringsverksamhet ur mervärdesskattesynpunkt.⁴⁸⁰ Den upptog inte ifrågasatt problematik med åtskillnad av prövningen av skattesubjektet respektive skatteobjektet. Emellertid kunde Fastighetsägareförbundet i en artikel, där RSV:s promemoria berörs, ange som sin tolkning från underhandskontakter med RSV att även om det inkomstskatterättsliga rörelsebegreppet då ersattes med näringsverksamhet skulle det "alltjämt avgöra frågan om mervärdesskatteplikt föreligger eller ej".⁴⁸¹

⁴⁷⁹ Omfattningen av huvudregeln om undantag från skatteplikt på fastighetsområdet i 3 kap. 2 § första st. ML har ifrågasatts. Stöd har ansetts kunna hämtas för 3 kap. 2 § första st. ML, som en svensk särlösning i förhållande till sjätte direktivet [numera mervärdesskattedirektivet], i förarbetena till anslutningslagen och lagen Tillkännagivande (1994:1501) av fördrag och andra instrument med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen. Emellertid anges på s. 111 i prop. 2007/08:25, att Länsrätten i Stockholms län [numera Förvaltningsrätten i Stockholm] anser "att det inte går att utläsa ur Sveriges anslutningsfördrag att Sverige har fått tillåtelse" till undantaget och att stöd för det saknas i direktivet. På samma sida i propositionen hänvisar dock regeringen till bedömningen i SOU 1994:88 (s. 112ff), där 3 kap. 2 § första st. ML ansågs ha stöd i art. 5.3 i sjätte direktivet [numera art. 15.2 i mervärdesskattedirektivet].

⁴⁸⁰ Se RSV:s promemoria Parkeringsverksamhet ur mervärdesskattesynpunkt av 1990-12-03 (dnr D29-1487-90).

⁴⁸¹ Se Holmqvist och Högbeck 1991 s. 25.

I förhandsbeskedet RÅ 2003 ref. 80 ansågs en bostadsrättsförenings upplåtelse av parkeringsplatser till utomstående omfattad av regeln om skattepliktig omsättning i 3 kap. 3 § första st. 5 ML. Emellertid noterades inte där att uttalandena i förarbetena om regelns EU-konformitet skedde utan någon analys av ifrågavarande koppling till inkomstskattens parkeringsrörelse. Majoriteten i SRN i RÅ 2003 ref. 80 kan sägas bekräfta detta, när den anger att prövningen av regeln i fråga i förarbetena gjordes mot bakgrund av EU-målet 173/88 (Henriksen). Det fallet gällde enbart huruvida direktivbestämmelsen som motsvarar aktuell regel i ML förutsätter att upplåtna parkeringsplatser ingår i samma fastighetskomplex som bostäderna och att upplåtelseerna görs till hyresgästen av en och samma hyresvärd. SKV berör i sina skrivelser om parkeringsverksamhet varken legalitetsprincipen eller frågan om kopplingen till inkomstskattens rörelsebegrepp, utan hänvisar bara till RÅ 2003 ref. 80 och "Henriksen"-målet.⁴⁸² Majoriteten i SRN i RÅ 2003 ref. 80 är däremot inne på hur den historiska kopplingen till inkomstskattens rörelsebegrepp vid bestämningen av parkeringsverksamhet influerar bestämningen av skatteobjektet. Majoriteten i SRN tar upp att den avgörande frågan för att bestämma om bostadsrättsföreningen kan tillhöra momssystemet är om upplåtelseerna utgör yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. ML. HFD går emellertid förbi den frågeställningen och fastställer majoritetens i SRN besked, och hänvisar enbart till regeln om skatteobjektet, 3 kap. 3 § första st. 5 ML.

RÅ 2003 ref. 80 och RÅ 2007 ref. 13 visar på ett behov av lagförtydligande angående ML med avseende på historiska kopplingar till den nationella inkomstskatterätten. De bör inte tillåtas influera bestämningen av skattesubjektet via en regel om skatteobjektet som innehåller ett

⁴⁸² Se SKV:s skrivelser 2004-09-22, dnr 130-557045-04/113, 2004-11-01, dnr 130 624085-04/111 och 2004-12-22, dnr 130 735843-04/111. Sveriges advokatsamfund har dock, i samband med ett remissvar 2004-12-22 (dnr R-2004/1266) till finansdepartementet på förslag om en EG-förordning med vissa tillämpningsföreskrifter för specifika regler i sjätte direktivet, i vart fall tagit upp bl.a. ordet "parkeringsverksamhet" i 3 kap. 3 § första st. 5 ML och det lex scripta-krav som följer av legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 3 § RF. Jag var med om att ta fram advokatsamfundets remissvar, och har också författat artiklar om förslaget i Ny Juridik resp. i Svensk skattetidning 2005. Förordningen genomfördes aldrig, men nu har – som nämnts – en genomförandeförordning antagits av EU – med nr 282/2011 – om fastställande av tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattedirektivet. Emellertid saknar den, som nämnts inledningsvis, betydelse för frågorna i detta arbete.

rörelse- eller näringsverksamhetsbegrepp från inkomstskatterätten. Det kan medföra att bestämningen av skattesubjektet i praktiken ges en andra prövning vid bevisvärderingen av om en person är skyldig att redovisa och erlägga moms. Huvudregeln för yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML med en koppling till ett näringsverksamhetsbegrepp i IL ska bestämma skattesubjektet, dvs. vem som kan bli föremål för nämnda skyldigheter, utan sådan influens.

Behovet av nämnda lagförtydligande visar sig också på ett annat sätt. Minoriteten i SRN i RÅ 2003 ref. 80 ansåg att uthyrningen av parkeringsplatser till utomstående omfattas av bostadsrättsföreningens förvaltning av bostadshuset och att den därmed inte ingår i "en särskild förvärvskälla avseende rörelse". Majoriteten i SRN anser i stället att uthyrningen i fråga till utomstående får anses vara "en från fastighetsförvaltningen avskild yrkesmässig verksamhet". De kommer till olika slut i frågan om mervärdesbeskattning, men i vart fall majoriteten i SRN i RÅ 2003 ref. 80 är uppenbarligen inne på att ett subjekt kan ha mer än en yrkesmässig verksamhet. Det är inte förenligt med EU-domstolens praxis, som i kapitel 4 har bedömts innebära att en beskattningsbar person enbart kan ha en ekonomisk verksamhet. En beskattningsbar person har en enda ekonomisk verksamhet även om den är blandad och avses leda till såväl skattefria som skattepliktiga transaktioner.⁴⁸³

Att SRN och HFD i RÅ 2003 ref. 80 verkar vara inne på att ett subjekt kan ha flera verksamheter mervärdesskattemässigt är – i ett historiskt perspektiv – förklarligt.⁴⁸⁴ Förutom den redan berörda hänvisningen i förarbetena till 4 kap. 1 § 1 ML för tolkningen av begreppet verksamhet i uttrycket yrkesmässig verksamhet till verksamhetsbegreppet i 18 § KL i dess lydelse före den 1 januari 1994, visar en tolkning av den äldre lagtexten på en sådan möjlighet. Fram till dess att ML ersatte GML den 1 juli 1994 förutsatte den svenska mervärdesskatterätten att ett subjekt kunde ha flera verksamheter. Det framgår av regeln om fördelning av avdragsrätten för ingående moms på förvärv i blandad verksamhet, andra st. tredje men. av anv. till 17 § GML. Där talas om sådan fördelning bl.a. när ett förvärv avser "[...] endast delvis verksamhet som medför skattskyldighet eller verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet". Andra ledet av lokutionen avsåg en blandad verksamhet, vilket är förenligt med

⁴⁸³ Se även avsnitten 4 och 10 i Forssén 2007 (2).

⁴⁸⁴ Se även avsnitten 5 och 10 i Forssén 2007 (2).

EU-rätten, men första ledet avsåg att ett förvärv användes i minst två verksamheter hos samma subjekt, där den ena var skattepliktig och den andra skattefri.⁴⁸⁵ När regeln i fråga om parkeringsverksamhet introducerades 1991 tillät lagstiftningen att flera verksamheter registrerades för samma subjekt. Fastighetsägareförbundet tolkade då RSV:s uppfattning som att skattskyldighet till mervärdesskatt för uppburna avgifter förelåg "[o]m fastighetsägare skulle ha deklarerat och skattat för sin uthyrning som en från fastighetsförvaltningen i övrigt separat rörelse".⁴⁸⁶ Att uppfattningen om möjligheten att registrera fler än en verksamhet för samma subjekt lever kvar visar sig i att minoriteten i SRN i RÅ 2003 ref. 80 talar om "en särskild förvärvskälla avseende rörelse" med avseende på bostadsrättsföreningens uthyrning av parkeringsplatser till utomstående.⁴⁸⁷

Eftersom förarbetena till 4 kap. 1 § 1 ML för tolkningen av begreppet verksamhet i uttrycket yrkesmässig verksamhet gör en hänvisning till verksamhetsbegreppet i 18 § KL i dess lydelse före den 1 januari 1994, bör ett lagförtydligande ske av innebörd att den kopplingen till inkomstskatterätten är obsolet. Den hänvisningen innebär att samma subjekt kan ha fler än en verksamhet, om vederbörande har flera aktiviteter utan naturlig anknytning till varandra. Det är inte EU-konformt, då det har konkluderats i kapitel 4 att samma beskattningsbara person inte kan ha fler än en ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Det har också lett till konklusionen att 3 kap. 2 § andra st. SBL bör ändras så att det anges att samma subjekt endast registreras för en verksamhet, även om den innehåller olika aktiviteter. SKV registrerar inte det mervärdesskatterättsliga skattesubjektet för fler än en verksamhet sedan Sveriges EU-inträde 1995, men det behöver inte innebära att HFD i materiellt hänseende intar samma ståndpunkt i sina bedömningar. I det hänseendet är det av intresse att RÅ 2003 ref. 80 och RÅ 2007 ref. 13 visar att den reservation

⁴⁸⁵ Se även RÅ 1995 not. 224.

⁴⁸⁶ Se Holmqvist och Högbeck 1991 s. 25.

⁴⁸⁷ På temat historisk tolkning kan i sammanhanget nämnas att ett av Regeringsråden i RÅ 2003 ref. 80 också en gång skrev under nämnda promemoria från RSV inför introduktionen av regeln i fråga 1991.

som görs av lagrådet, beträffande hänvisningen i förarbetena till 4 kap. 1 § 1 ML till det äldre verksamhetsbegreppet i 18 § KL, för oönskade resultat vid mervärdesbeskattningen inte är tillräcklig.⁴⁸⁸ För att det i nationell svensk praxis ska fullt ut respekteras att EU-rätten på området gäller sedan Sveriges EU-inträde 1995 och att implementeringen av EU-rätten i ML ska innebära att ett subjekt endast kan ha en verksamhet med avseende på begreppet yrkesmässig verksamhet, behövs det här föreslagna lagförtydligandet. Det skulle utgöra en försäkran om att prövningen av om begreppet verksamhet i yrkesmässig verksamhet är uppfyllt förutsätts avse en verksamhet, oavsett om olika aktiviteter hos subjektet i fråga saknar naturlig anknytning, vilket visas av följande jämförande analys mellan RÅ 2003 ref. 80 och RÅ 2007 ref. 13.

Minoriteten i SRN i RÅ 2003 ref. 80 behandlar korrekt regeln om skatteobjektet, men uttalar inte med tillräcklig tydlighet att resonemanget om "en särskild förvärvskälla avseende rörelse" bör handla om en verksamhet med en skattefri verksamhetsgren bestående i uthyrningen till utomstående. Minoriteten i SRN i RÅ 2007 ref. 13, vilken delvis är densamma som minoriteten i SRN i RÅ 2003 ref. 80, ligger formellt sett närmare EU-rätten, genom att tala om "särskild verksamhetsgren" med avseende på regeln om skatteobjektet. En verksamhet kan momsmissigt ha t.ex. en skattepliktig och en skattefri verksamhetsgren, men samma subjekt kan enligt EU-rätten inte ha två verksamheter oavsett om de skulle ges samma eller olika karaktärer vid bestämningen av skatteobjektet. En annan sak är det att, såsom beskrivs i kapitel 3, ett samarbetsavtal, en avdelning eller en filial kan bilda en särskild ekonomisk verksamhet som är åtskild från verksamheter som olika parter bedriver i övrigt, och som därmed bildar ett eget skattesubjekt, om t.ex. samarbetsavtalet inte bara medför att transaktioner utförs mellan befintliga parter.

Analysen av de båda förhandsbeskeden om moms, RÅ 2003 ref. 80 och RÅ 2007 ref. 13, visar att det föreligger ett problem med en historisk tolkning av begreppet parkeringsverksamhet i 3 kap. 3 § första st. 5 ML

⁴⁸⁸ Se prop. 1993/94:99 s. 165, där det noteras att lagrådet vid införandet av ML varnade för oönskade tolkningsresultat i fall av blandad verksamhet och indelningen av en sådan i olika verksamhetsgrenar, när det gällde kopplingen till verksamhetsbegreppet i äldre inkomstskatterätt.

och kopplingen till inkomstskattens rörelsebegrepp. En sammanblandning av regeln om skattesubjektet, 4 kap. 1 § 1 ML, med den regeln om skatteobjektet kan ge ett icke EU-konformt urval med avseende på vem som ska tillhöra momssystemet. Det beror på att kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML till ett näringsverksamhetsbegrepp i IL i praktiken kan få konkurrens av att ett rörelsebegrepp som ligger i den historiska bestämningen av parkeringsverksamhet i förhållande till parkeringsrörelse också beaktas. Prövningen av subjektets status ska vara klar genom prövningen av begreppet yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML. Den ska inte återkomma också som en del av prövningen av objektets status. En andra materiell prövning av subjektfrågan via prövningen av objektfrågan kan leda till påtagliga bevismässiga problem i förfarandet och skatteprocessen. Dessutom visar analysen här att den beskrivna historiska kopplingen kan leda till att rättstillämpningen i materiellt hänseende felaktigt utgår från att samma subjekt kan ha fler än en verksamhet moms-mässigt sett, trots att SKV sedan Sveriges EU-inträde 1995 inte registrerar för flera verksamheter.⁴⁸⁹

För övrigt kan det i sammanhanget nämnas att det finns regler om skatteobjektet i 3 kap. 3 § första st. ML vilka innehåller rörelsebegrepp, men som inte medför det beskrivna problemet, då kopplingar till det inkomstskatterättsliga rörelsebegreppet inte behandlas i dessa fall. Det är 3 kap. 3 § första st. 4 respektive 6 ML, där skattepliktig omsättning anges gälla för bl.a. rumsuthyrning i hotellrörelse respektive för bl.a. upplåtelse för fartyg av hamnar. Hotellrörelse omfattades av mervärdesskatteplikt redan före 1991, och begreppet – som överfördes i sak oförändrat till ML – baserades enligt förarbetena till GML på lagen från 1966 om hotell- och pensionatsrörelse.⁴⁹⁰ Hotellrörelse kräver tillstånd från polismyndigheten enligt den lagen, men tillståndsfrågan begränsar inte skatteplikten eftersom 3 kap. 3 § första st. 4 ML omfattar rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet. SKV hänvisar också till att SRN i ett förhandsbesked om tillämpningen av 3 kap. 3 § första st. 4 ML uttalat att det inte är avgörande, för att rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet ska anses föreligga enligt den regeln, att lagen om hotell-

⁴⁸⁹ Nyttillkomna aktiviteter efter registreringen ska i stället enligt 3 kap. 3 § SBL leda till anmälan till SKV om ändrade förhållanden i förhållande till vad som gällde när skatte- och avgiftsanmälan ursprungligen lämnades till SKV.

⁴⁹⁰ Se prop. 1968:100 s. 67, prop. 1989/90:111 s. 107 och 197 och prop. 1993/94:99 s. 149.

eller pensionatsrörelse är tillämplig.⁴⁹¹ Regeln om skatteplikt för upplåtelse för fartyg av hamnar infördes i GML 1991, och den ersatte förordningen (1968:616) om skattskyldighet till mervärdesskatt för hamn- och flygplatsverksamhet beträffande upplåtelse för fartyg och luftfartyg. Genom regeln – som också överfördes oförändrad i sak till ML – utvidgades skatteplikten till att gälla ”inte bara handelshamn utan även annan hamnrörelse”. Det rörelsebegreppet syftade emellertid till att markera att skatteplikten omfattar även upplåtelse av hamnutrustning och annat som inte ingår som ett led i fastighetsupplåtelsen.⁴⁹² Både hotellrörelse och hamnrörelse skiljer sig sålunda från parkeringsrörelse såtillvida att begreppen inte kopplar till inkomstskattens rörelsebegrepp. Bestämningen av sådana rörelser sker med avseende på främst objektiva omständigheter som antal rum och gäster, beträffande hotell, respektive investeringar i kajplatser och hamnutrustning, beträffande hamnar. Bestämningen av skatteobjektet i dessa båda fall innehåller inte något om subjektets karaktär som i praktiken kan återverka på bestämningen av yrkesmässig verksamhet. Det kan nämnas att reglerna om hotellrörelse respektive hamnar berörs i RÅ 2003 ref. 80 respektive RÅ 2007 ref. 13, men enbart som en pendang i objektsfrågan till begreppet parkeringsverksamhet i 3 kap. 3 § första st. 5 ML. Ett annat problem för subjektfrågan och bestämningen av yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML med en koppling till näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL vore om det skulle hävdas att det utöver de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet föreligger ett tillståndskrav för näringsverksamhet, beträffande tillståndspliktiga verksamheter.⁴⁹³ Tillståndsfrågan påverkar emellertid inte bestämningen av skattesubjektet. Det finns inte något tillståndskrav för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL utöver de subjektiva kriterierna varaktighet och självständighet. Det kan anses följa av den nämnda domen från HFD, där HFD ansåg att en tillståndspliktig taxirörelse har varit skattepliktig enligt IL, trots att den saknade erforderligt tillstånd. HFD ansåg att det faktum att en viss näringsverksamhet är otillåten på grund av att erfor-

⁴⁹¹ Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2011 Del 2 s. 763. SKV noterar att SRN i förhandsbeskedet i fråga av 1998-06-15 åberopar EU-domen C-346/95 (Blasi).

⁴⁹² Se prop. 1989/90:111 s. 89, 197 och 198.

⁴⁹³ Se även Forssén 1998 s. 42 och Forssén 2001 s. 53.

derligt tillstånd inte erhållits för en lagenlig drift inte i sig får till konsekvens att inkomsten av verksamheten inte är skattepliktig.⁴⁹⁴

Jag noterar också att utredningen Ds 2009:58 föreslår att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 2 § ML enbart ska omfatta fastighetsupplåtelser som avser stadigvarande bostad. Då slopas bl.a. 3 kap. 3 § första st. 5 ML. Upplåtelse av parkeringsplats blir i så fall skattepliktig redan genom regeln om den generella skatteplikten för omsättning av varor eller tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML.⁴⁹⁵ Utredningen nämner RÅ 2003 ref. 80 och RÅ 2007 ref. 13, men berör inte problemet som tas upp här om en historisk koppling till parkeringsrörelse för bestämningen av parkeringsverksamhet momsmässigt.⁴⁹⁶ Problemet i rättstillämpningen med en influens från bestämningen av skatteobjektet vid bestämningen av det momsmässiga skattesubjektet bör dock upphöra i alla fall beträffande parkeringsverksamhet, om utredningens förslag till lagändring genomförs.

5.3 SAMMANFATTNING OCH SLUTSATSER

Analysen i detta kapitel av 3 kap. 3 § första st. 5 ML i förhållande till två förhandsbesked, RÅ 2003 ref. 80 och RÅ 2007 ref. 13, har visat att en sammanblandning av den regeln om skatteobjektet kan ske med regeln om bestämningen av skattesubjektet, 4 kap. 1 § 1 ML, på grund av att ifrågavarande regel om skatteobjektet innehåller en historisk koppling till ett inkomstskatterättsligt rörelsebegrepp, parkeringsrörelse. Risken för att det kan leda till att bestämningen av skattesubjektet, genom att 4 kap. 1 § 1 ML kopplar till ett näringsverksamhetsbegrepp i IL, i praktiken kan komma att ske en andra gång i samband med prövningen av regeln om skatteobjektet, medför ett behov av lagförtydligande i ML. En sådan influens från bestämningen av skatteobjektet på bestämningen av skattesubjektet är inte förenlig med vare sig ML eller mervärdesskattedirektivet. Reglerna om skatteobjektet och skattesubjektet påverkar inte varandra. Därför bör (*de lege ferenda*) ett *förtydligande* ske i ML om att eventuella historiska kopplingar i förarbetena till ML till näringsverk-

⁴⁹⁴ Se RÅ 2005 ref. 14.

⁴⁹⁵ Se Ds 2009:58 s. 250.

⁴⁹⁶ Se Ds 2009:58 s. 137-138.

samhets- eller rörelsebegrepp i inkomstskatterätten för bestämningen av skattepliktig eller från skatteplikt undantagen omsättning av vara eller tjänst i 3 kap. ML är obsoleta.

För övrigt belägger analysen i detta kapitel av de båda nyss nämnda förhandsbeskeden ytterligare behovet av att förtydliga i 4 kap. 1 § 1 ML att hänvisningen i förarbetena till lagrummet till verksamhetsbegreppet i 18 § KL i dess lydelse före 1994 är obsolet för tolkningen av begreppet verksamhet i uttrycket yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 och 2 ML. Den historiska koppling till inkomstskatterätten som har analyserats i detta kapitel har nämligen visat sig kunna leda till att rättstillämparen i materiellt hänseende felaktigt utgår från att samma subjekt kan ha fler än en verksamhet momsmissigt sett. Det har redan i kapitel 4 konkluderats vara icke EU-konformt, då EU-domstolens praxis har bedömts innebära att samma skattesubjekt enbart kan ha en ekonomisk verksamhet.

I det närmast följande kapitlet behandlas bifrågorna D respektive E. De berör huruvida skattskyldighetsbegreppet i ML ger en EU-konform bestämning av *uppkomsten* av avdragsrätten hos skattesubjektet respektive huruvida användningen av begreppet skattskyldig enligt ML, för bestämningen av *skyldigheten* att *momsregistrera sig* enligt reglerna i 3 kap. SBL, medför tillämpningsproblem av kontrollkaraktär, när art. 213-216 i mervärdesskattedirektivet använder beskattningsbar person och inte det mot skattskyldig svarande betalningsskyldig.

6. BIFRÅGORNA D OCH E – VISSA FRÅGOR OM SKATTSKYLDIGHETSBEGREPPET

6.1 INLEDNING

I inledningskapitlet har konstaterats att enligt pkt 23-25 i EU-målet 268/83 (Rompelman) innebär gällande rätt att en beskattningsbar person som har för avsikt att skapa skattepliktiga transaktioner har avdragsrätt för ingående moms på förvärv i den ekonomiska verksamheten – och därmed en fordringsrätt på den ingående momsen gentemot staten – redan från början. Denne behöver inte ha haft sådana transaktioner, innan avdragsrätten inträder. Emellertid innebär gällande rätt enligt EU-domstolen också att SKV kan kräva att påstådd avsikt ”styrks genom objektiva omständigheter”.

I huvudregeln för avdragsrättens omfattning och inträde, art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet, är begreppet beskattningsbar person prejudiciellt för avdragsrätten för ingående moms. Beskattningsbar person motsvaras i huvudregeln för skattskyldighet i 1 kap. 1 § första st. 1 ML av yrkesmässig verksamhet. I huvudregeln för avdragsrätt för ingående moms i 8 kap. 3 § första st. ML är dock begreppet skattskyldighet, som i direktivet motsvaras av betalningsskyldig, prejudiciellt för avdragsrätten. Därför ställer sig frågan: innebär lokutionen *en verksamhet som medför skattskyldighet* i 8 kap. 3 § första st. att ML:s huvudregel för avdragsrätten för ingående moms medför att den rätten *inträder* först när skattepliktig omsättning och skyldighet att redovisa och betala utgående moms faktiskt har uppkommit i verksamheten? Det skulle strida mot gällande rätt uttryckt i EU-målet 268/83 (Rompelman) och återupprepad i senare EU-domar av innebörd att skattepliktiga transaktioner inte behöver ha

förekommit innan avdragsrätten inträder.⁴⁹⁷ Eftersom denna fråga (D) behandlar skattskyldighetsbegreppet och inte yrkesmässig verksamhet, påverkar den inte huvudfrågan A och utgör därför en bifråga, för att sätta huvudfrågan i ett större sammanhang. Det handlar här om att visa på att begreppet yrkesmässig verksamhet ingår som ett nödvändigt rekvisit i huvudregeln för skattskyldighet i ML, och att det finns särskilda problem med skattskyldighetsbegreppet när det gäller bestämmelsen i ML av rättigheterna och skyldigheterna i moms-systemet. I detta fall (D) angående skattskyldighetsbegreppet som nödvändigt rekvisit för avdragsrättens inträde enligt huvudregeln därom i ML, 8 kap. 3 § första st.

Det har också ett intresse att EU-kommissionen i sin underrättelse den 26 juni 2008 om att inleda fördragsbrottsförfaranden mot Sverige angående 4 kap. 1 § ML, som nämnts, felaktigt blandar in frågan om avdragsrättens inträde i huvudfrågan A. Jag har beskrivit att EU-kommissionen, som hänvisar till utredningen SOU 2002:74, inte verkar uppmärksamma att utredningen inte håller isär begreppen yrkesmässig verksamhet respektive skattskyldighet för frågor om skattesubjektet enligt ML, när den talar om att tidpunkten för att en verksamhet kan anses yrkesmässig definitionsmässigt ligger senare än beträffande ekonomisk verksamhet. Den fördröjning det kan vara fråga om är i stället avdragsrättens inträde enligt 8 kap. 3 § första st. ML i förhållande till art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet, och den beror i så fall, som nämnts, på att avdragsrätten för ingående moms anknyts till skattskyldighetsbegreppet i 8 kap. 3 § första st. ML. Det är frågan D i detta arbete och som behandlas i detta kapitel. Om undersökningen visar att avdragsrättens inträde enligt 8 kap. 3 § första st. ML är beroende av att skattepliktiga transaktionen först uppkommer i verksamheten, strider det mot gällande rätt fastlagd i EU-domstolens praxis genom målet 268/83 (Rompelman), ska ändring (*de lege lata*) ske av 8 kap. 3 § första st. och andra regler i ML som bidrar till sådant tolkningsresultat.

Skattskyldighetsbegreppet enligt ML används också i reglerna om skyldigheten att momsregistrera sig i 3 kap. SBL, medan art. 213-216 i mervärdesskattedirektivet använder beskattningsbar person. Därför ställer sig i första hand frågan: finns det i tillämpningen *kontrollproblem*

⁴⁹⁷ Se t.ex. följande EU-mål: C-110/94 (INZO), pkt 16 och 25; förenade målen C-110/98-C-147/98 (Gabalfrija m.fl.), pkt 45; C-400/98 (Breitsohl), pkt 33-35 och 37; och C-137/02 (Faxworld), pkt 28 och 41.

med att 3 kap. SBL för skyldigheten att momsregistrera sig använder ML:s begrepp skattskyldig? Denna fråga (E), som är den enda förfarandemässiga frågan i detta arbete, är också en bifråga, då den – i likhet med D – inte är avgörande för huvudfrågan A. I inledningskapitlet har konstaterats att rättigheter och skyldigheter i moms-systemet uppkommer på grund av faktiska förhållanden. T.ex. skattskyldigheten är – enligt EU-domstolens praxis i målen pkt 38 i EU-målet C-400/98 (Breitsohl), pkt 38, C-10/92 (Maurizio Balocchi), pkt 27, och förenade målen C-110/98-C-147/98 (Gabalfrisa m.fl.), pkt 55 – inte avhängig formellt beslut från skatteförvaltningen. ML är, som också har nämnts, förenlig med EU-rätten i detta hänseende. T.ex. uttrycker RÅ 2002 not. 26 – med hänvisning till bl.a. RÅ 1987 ref. 115 – att frågan om återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt den särskilda regeln 10 kap. 9 § ML om återbetalningsrätt under uppbyggnadsskede ”har ... i sig inget samband med registrering”. I detta kapitel undersöks särskilt tillämpningsproblem med att beskattningsbara personer i det svenska skattesystemet hanteras i två system, beroende på karaktären av de omsättningar som avses ske med deras verksamheter, nämligen i det allmänna skatteregistret och i momsregistret. Kan det från ett kontrollperspektiv medföra särskilda problem med att 3 kap. SBL använder skattskyldighetsbegreppet enligt ML för att bestämma registreringskyldigheten enligt SBL? På så vis sätts begreppet yrkesmässig verksamhet som ett nödvändigt rekvisit för skattskyldighet enligt huvudregeln i ML i ett större sammanhang också beträffande momsens förfaranderegler.

Dessutom är det av intresse för sammanhanget att EU-domstolen, som nämnts, har uttalat i målet 268/83 (Rompelman) att SKV kan kräva av den som påstår sig ska skapa skattepliktiga transaktioner och vill momsregistrera sig att vederbörandes påstådda avsikt ”styrks genom objektiva omständigheter”.

Av intresse för förevarande sammanhang är också, som nämnts, att det har konkluderats i kapitel 4 att samma subjekt enbart kan ha en ekonomisk verksamhet. Det innebär att 3 kap. 2 § andra st. SBL bör ändras så att samma subjekt registreras för en verksamhet, och inte för ytterligare en verksamhet om nya aktiviteter tillkommer. För övrigt föranleder det i stället att den momsregistrerade ska anmäla ändrade förhållanden enligt 3 kap. 3 § SBL.

6.2 BIFRÅGA D – SKATTSKYLDIGHETENS BETYDELSE FÖR AVDRAGSRÄTTENS UPPKOMST

I huvudregeln om avdragsrättens uppkomst, 8 kap. 3 § första st. ML används, som nämnts, skattskyldighetsbegreppet. 8 kap. 3 § första st. ML lyder:

”Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten.”

Avdragsrätt föreligger i *verksamhet som medför skattskyldighet*. Det uttrycket definieras i 1 kap. 7 § andra st. ML som att därmed avses en dylik verksamhet i vilken *omsättning av varor eller tjänster medför skattskyldighet*. Frågan är därmed om användningen av begreppet skattskyldighet i 8 kap. 3 § första st. ML kan tolkas som att avdragsrätten *inträder* först när skattepliktiga transaktioner förekommit i verksamheten. Det är i så fall inte EU-konformt enligt EU-målet 268/83 (Rompelman). Då ska (*de lege lata*) uttrycket skattskyldighet utmönstras ur 8 kap. 3 § första st. ML och ändring ske i andra regler i ML som bidrar till en sådan tolkning. En lösning kan då vara att uttrycket *en yrkesmässig verksamhet* – jämte ett förtydligande om att förvärvet för att berättiga till avdrag ska vara avsett för att skapa skattepliktig transaktion – ersätter *en verksamhet som medför skattskyldighet* i 8 kap. 3 § första st. ML.

Jag noterar också i sammanhanget att ML i likhet med mervärdesskattedirektivet skiljer på avdrags- och återbetalningsrätt. Det sker genom att det, för de fall där omsättningar undantagna från skatteplikt inte ska begränsa rätten att lyfta av momsen från kostnadsmassan, anges i 10 kap. 11 § ML att de som sådana kvalificerade undantag berättigar till ”rätt till återbetalning av ingående skatt”, vilket motsvarar regleringen i art. 169 b och art. 169 c i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 17.3 b och art. 17.3 c i sjätte direktivet]. Av intresse är att detta innan ML ersatte GML betecknades som ”teknisk skattskyldighet”.⁴⁹⁸ Dessutom verkar det ha antagits i förarbetena att övergången till att dela upp rätten att lyfta av momsen från kostnadsmassan i form av avdragsrätt enligt 8 kap. ML respektive återbetalningsrätt i 10 kap. ML är EU-konform. Den enda EU-anpassning som gjordes av ML på denna punkt vid Sveriges EU-inträde

⁴⁹⁸ Se prop. 1993/94:99 s. 226.

1995 var nämligen att antalet "omsättningar" som ska "grunda rätt till återbetalning" utökades.⁴⁹⁹ Här undersöks inte om fallen av återbetalningsrätt är EU-konforma, utan strukturellt sett konstateras bara att uppdelningen i avdrags- och återbetalningsrätt i ML är EU-konform i det hänseendet. I stället är frågan om ML är konform med direktivbestämmelserna beträffande *när* avdrags- eller återbetalningsrätt uppkommer i verksamheten.

ML kan uppfattas stipulera kravet att en skattepliktig eller från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning måste ha uppkommit i verksamheten, innan avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten uppkommer. Den uppfattningen kan föranledas av att det för nystartade verksamheter anges i 10 kap. 9 § ML att SKV kan – om särskilda skäl föreligger – "efter ansökan besluta att den som har påbörjat en verksamhet ska ha rätt till återbetalning av ingående skatt i verksamheten innan sådan omsättning förekommit som avses i 1 kap. 1 § eller i 11 eller 12 §".

En systematisk tolkning av ML i förevarande hänseende kan sålunda uppfattas ge vid handen att om momsen ska kunna lyftas från kostnadsmassan i en verksamhet, innan skattepliktig eller från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning uppkommit i verksamheten, krävs beslut från SKV. Om 10 kap. 9 § ML behövs, för att kunna hävda att återbetalningsrätt i stället uppkommit, tycks skattskyldighetsbegreppet i 8 kap. 3 § första st. ML innebära att skattepliktig omsättning måste ha skett i verksamheten, innan förvärv eller import i den är avdragsberättigande. Sålunda ska skattskyldighetsbegreppet utmönstras ur 8 kap. 3 § första st. ML, då det kan tolkas som att det innebär att nämnda krav uppställs och det, som nämnts, inte är EU-konformt. Dessutom bör 10 kap. 9 § ML utmönstras ur ML dels på grund av att lagrummet är obsolet i sig, när EU-domstolens praxis inte innebär något krav på att skattepliktiga transaktioner ska ha uppkommit, innan avdrags- eller återbetalningsrätt uppkommer, dels på grund av att det bidrar till tolkningen att begreppet skattskyldighet i 8 kap. 3 § första st. skulle medföra ett sådant krav för avdragsrättens inträde.

⁴⁹⁹ Se prop. 1994/95:57 s. 193.

6.3 BIFRÅGA E – KONTROLLPROBLEM

6.3.1 Översiktligt om de materiella och formella reglerna i mervärdesskattelagen och de formella reglerna i skattebetalningslagen etc.

De materiella reglerna om skyldigheter och rättigheter för den som omfattas av mervärdesskatten återfinns i 1-10 kap. ML, medan regler om fakturering och redovisning samt förfarandebestämmelser återges i 11-22 kap. ML.⁵⁰⁰ Vissa förfaranderegler återfinns sedan det s.k. skattekontosystemet infördes den 1 november 1997 i SBL och skattebetalningsförordningen (1997:750), SBF, medan de som har låg omsättning och lämnar självdeklaration omfattas av förfaranderegler i taxeringslagen (1990:324), TL.⁵⁰¹

Den som avser att bedriva näringsverksamhet är enligt 3 kap. 2 § första st. SBL pliktig att anmäla sig till SKV för momsregistrering,⁵⁰² men beträffande registreringskyldigheten hänvisas till 1 § och där anges i 3 kap. 1 § första st. 2 SBL att SKV – med vissa undantag – ska registrera den som är *skattskyldig* enligt ML, och som därmed ska redovisa utgående moms och har avdragsrätt för ingående moms. Även om det sedan den 1 juli 2002 anges i 3 kap. 1 § första st. 4 SBL att SKV också ska registrera den som gör från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar och som därmed har rätt till återbetalning av ingående moms i sin verksamhet.⁵⁰³ Art. 213.1 första st. i mervärdesskattedirektivet knyter registre-

⁵⁰⁰ Vissa tillämpningsregler återfinns i mervärdesskatteförordningen (1994:223).

⁵⁰¹ Om beskattningsunderlagen exklusive unionsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas uppgå till högst 1 miljon kr hos den som lämnar självdeklaration enligt LSK – och som inte är handelsbolag eller grupphuvudman i s.k. mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML – ska denne enligt 10 kap. 31 § första st. SBL redovisa moms i självdeklarationen, om SKV inte beslutat annat på den skattskyldiges begäran eller särskilda skäl föreligger enligt 10 kap. 11 § SBL. Då gäller enligt 10 kap. 31 § andra st. SBL i fråga om förfarandet vid mervärdesbeskattningen bestämmelserna i LSK samt TL.

⁵⁰² Med näringsverksamhet i 3 kap. 2 § SBL menas detsamma som enligt IL, då begrepp i SBL enligt 1 kap. 3 § bestäms, förutom beträffande hänvisning där till de lagar som räknas upp i 1 och 2 §§, med hänvisning till 1 kap. 1 § TL, där IL anges i 1 kap. 1 § första st. 1 TL.

⁵⁰³ Se SFS 2002:391. Se t.ex. art. 168 i mervärdesskattedirektivet där begreppet avdragsrätt används resp. art. 169 i mervärdesskattedirektivet, där återbetalningsrätt används när rätt att lyfta ingående moms i en verksamhet föreligger även om förvärven inte leder till

ringsskyldigheten till begreppet beskattningsbar person och inte till betalningsskyldig, som motsvarar skattskyldig enligt ML. Nyss nämnda lagrum i SBL respektive art. 213.1 första st. i mervärdesskattedirektivet återges här:

”Skatteverket ska registrera den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200), med undantag av en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § mervärdesskattelagen och av den som är skattskyldig endast på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 nämnda lag”.

[3 kap. 1 § första st. 2 SBL. Lydelse enligt SFS 2009:1335.]

”Skatteverket ska registrera den som utan att omfattas av 19 kap. 1 § mervärdesskattelagen har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9 och 11-13 §§ samma lag”.

[3 kap. 1 § första st. 4 SBL. Lydelse enligt SFS 2009:1335.⁵⁰⁴]

”Den som avser att bedriva näringsverksamhet och som skall registreras enligt 1 § skall anmäla sig för registrering hos Skatteverket.”

[3 kap. 2 § första st. SBL.⁵⁰⁵]

”Varje beskattningsbar person skall uppge när hans ekonomiska verksamhet som beskattningsbar person inleds, förändras eller upphör.”

[Art. 213.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.⁵⁰⁶]

skyldighet att redovisa utgående moms. Begreppen avdragsrätt resp. återbetalningsrätt i ML har således sina motsvarigheter i mervärdesskattedirektivet.

⁵⁰⁴ I 3 kap. 1 § första st. 4 SBL exkluderas de som omfattas av 19 kap. 1 § ML, vilket avser utländska företagare etablerade i andra EG-länder – enligt SFS 2009:1333.

⁵⁰⁵ (lagrummet berörs inte av SFS 2009:1335).

⁵⁰⁶ Andra st. i direktivbestämmelsen anger för övrigt bara att medlemsstaterna har valfrihet om huruvida registreringsanmälan kan eller får lämnas elektroniskt, och lyder: ”Medlemsstaterna skall tillåta, och får kräva, att denna anmälan lämnas på elektronisk väg, i enlighet med de villkor som de själva fastställer.”

6.3.2 Tillämpningsproblem angående användningen av begreppet skattskyldig enligt mervärdesskattelagen i skattebetalningslagens regler om momsregistrering

Från tillämpningen noterar jag att SKV enligt uppgift inte momsregistrerar verksamheter vari enbart utförs från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar, och sålunda varken avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms förekommer, och att SKV inte heller avser att göra så.⁵⁰⁷ Beskattningsbara personer som enbart utför från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster hanteras i det svenska skattesystemet endast i det allmänna skatterregistret – inte i momsregistret. Det kan kanske innebära risk för brister i kontrollhänseende, vilket berörs i detta avsnitt. Sådana beskattningsbara personer omfattas nämligen inte av det kontrollsystem i vilket momsregistrerade ingår. Frågan är således främst om det kan föreligga sådana kontrollproblem med den ordningen att det svenska skattesystemet bör övergå till att hantera alla beskattningsbara personer i ett och samma register. Även om det är tillämpningsproblem med den svenska uppdelningen av företagare i att hantera vissa av dem i ett allmänt skatteregister och andra i momsregistret som behandlas i detta avsnitt, berörs EU-rättens syn på saken. För att kunna föreslå eventuella förändringar måste EU-domstolens syn på art. 213-216 i mervärdesskattedirektivet undersökas något. Det är dock, på grund av nämnda begränsning av förevarande bifråga E, inte med ambition att göra någon fullständig analys av registreringsfrågan enligt EU-rätten, då det skulle föra för långt.

Ett skattesubjekt som har skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster i sin verksamhet omfattas av momsregistret, oavsett om vederbörande har en årsomsättning överstigande 1 miljon kr och redovisar momsen i skattedeklarationer eller lägre årsomsättning och därmed enligt 10 kap. 31 § SBL redovisar momsen i självdeklarationen, i stället för att redovisa momsen löpande i skattedeklarationer under beskattningsåret.⁵⁰⁸ Sverige har *ett* mervärdesskattesystem återspeglat i två registre-

⁵⁰⁷ Detta enligt utsago från SKV:s Kerstin Alvesson vid seminarium hos Institutet för Mervärdesskatterättslig Forskning 2009-06-11 om nya omsättningslandsregler enligt direktiv 2008/8/EG.

⁵⁰⁸ Se 10 kap. 31 § SBL med hänvisning till förfarandereglerna i TL och LSK vid mervärdesbeskattningen för sådana skattskyldiga med låg årsomsättning.

ringsformer för de båda redovisningsätten.⁵⁰⁹ Momsregistret har således två former. I sammanhanget noterar jag för övrigt att vid införandet av SBL den 1 november 1997 förbigicks det i förarbetena att skatteutskottet i samband med EU-inträdet 1995 utgick från att det allmänna skatteregistret skulle anses tillräckligt som en registreringsform vid sidan av mervärdesskatteregistret (som en annan registreringsform för moms).⁵¹⁰

Av intresse för frågan om ett behov kan anses föreligga av att enbart knyta registreringskyldigheten till begreppet yrkesmässig verksamhet är EU:s inställning rättspolitiskt sett i registreringsfrågan. EU:s inställning har hittills varit att så många som möjligt som gör skattepliktiga transaktioner bör omfattas av momssystemet. EU-kommissionen har dock för framtiden förutskickat återhållsamhet i det hänseendet samt prioritering av registreringskontroll och frågor i övrigt om uppbörd av moms.⁵¹¹

⁵⁰⁹ Se bet. 1994/95:SkU7 (Mervärdesskatten och EG) s. 72. Redan av mervärdesskattedirektivets fullständiga benämning framgår att fråga är om *ett* gemensamt system för mervärdesskatt. Av första st. i ingressen till sjätte direktivet framgår också att alla medlemsstater har infört *ett* mervärdesskattesystem. Se även Riksskatteverkets Rapport 1994:3, Mervärdesbeskattningen i ett EG-perspektiv, avsnitt 5.1 och SOU 1994:88, Mervärdesskatten och EG, avsnitt 9.4 och prop. 1994/95:57 avsnitt 4.7, där, i de båda sistnämnda källorna, kravet om "Mervärdesskatteregistrering för samtliga skattskyldiga" framgår redan av rubriksättningen samt Riksskatteverkets Rapport 1993:8, avsnitt 11.1.3, där det också redan av rubriken framgår att det är fråga om *ett* mervärdesskattesystem, Systemet för hantering av mervärdesskatt.

⁵¹⁰ Se prop. 1996/97:100 (Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.) Del 1 s. 528 och 529, där det gjordes vissa uttalanden om anmälningskyldigheten till momsregistrering enligt art. 22.1 a första men. i sjätte direktivet [numera art. 213.1 första st. i mervärdesskattedirektivet]. Uttalandena kan bibringa läsaren uppfattningen att tillämpligheten av de materiella reglerna skulle vara beroende av en formell registreringsåtgärd. I sammanhanget uppmärksammas att departementschefen i samband med nämnda uttalanden enbart hänvisade till propositionen Mervärdesskatten och EG (prop. 1994/95:57). Denne noterade inte att skatteutskottet på sidan 72 (bet. 1994/95:SkU7), med anledning av att det är fråga om *ett* mervärdesskattesystem med två registreringsformer (mervärdesskatteregistret och allmänna skatteregistret), uttalade att den enskilde anses registrerad redan i samband med utfärdande av F-skattebeviset, då denne därmed markerats i skatteregistret. F:et i F-skatt står för övrigt för "Företagare" [se prop. 1991/92:112 (F-skattebevis, m.m.) s. 76].

⁵¹¹ Detta i enlighet med vad som sades om momssystemet och dess framtid vid det föredrag som kabinettschefen hos dåvarande skattekommissionären László Kovács, Stephen Bill, höll 2009-01-23 hos Institutet för Mervärdesskatterättslig Forskning. Ett nyckelord i föredraget var "*collection*" (eng.), dvs. uppbörd. Se även avsnitt 5.4.1, Översyn av uppbörden av mervärdesskatt, i EU-kommissionens grönbok – KOM(2010) 695 slutlig.

Medlemsländerna ska enligt art. 213-216 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 22.1 a-e i sjätte direktivet] ha registreringsystem för momsen. Art. 213.1 första st. innebär att *varje beskattningsbar person* ska anmäla till SKV när hans ekonomiska verksamhet som beskattningsbar person inleds, förändras eller upphör. I den svenska versionen av mervärdesskattedirektivet är rubriken framför art. 213 *Registrering*. Reglerna i art. 214.1 och 215 innebär att SKV ska tilldela en beskattningsbar person eller icke beskattningsbar person vars verksamhet medför rättigheter eller skyldigheter gentemot moms-systemet ett *individuellt registreringsnummer för mervärdesskatt*.⁵¹² Beträffande dessa personer stipulerar art. 216 att om de är beskattningsbara personer ska de kunna *särskiljas* i momsregistret. Medlemsstaterna har möjlighet att inte tilldela beskattningsbara personer registreringsnummer för mervärdesskatt, om de inte utför vissa uppräknade leveranser till eller förvärv från annat EU-land av varor eller varuleverans tillsammans med montering eller installation. De ska då i stället fastställa s.k. skatteregistreringsnummer.⁵¹³ Enligt art. 214.2 kan medlemsstaterna underlåta att registrera den som är beskattningsbar person enligt den fakultativa bestämmelsen art. 12. En bokstavstolkning och systematisk tolkning kan sålunda anses visa att anmälningsplikten enligt art. 213.1 första st. i mervärdesskattedirektivet åvilar – oavsett om det kallas registrering eller identifikation – en beskattningsbar person som sådan, dvs. utan krav på att denne ska vara betalningsskyldig eller återbetalningsberättigad för moms. Varje beskattningsbar person ska registrera sig och sedan ska de beskattningsbara personer som har rätt att dra ingående moms eller ska redovisa utgående moms särskiljas i registret, genom att tilldelas ett registreringsnummer för mervärdesskatt eller skatteregistreringsnummer. Sverige har, som nämnts, ett mervärdesskattesystem med två registreringsformer. Emellertid registrerar SKV idag beskattningsbara personer utan vare sig avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms enbart i det allmänna skatteregistret och inte i någon av momsregistrets båda former. Det lagrum i SBL som närmast motsvarar direktivets art. 213.1 första st. är 3 kap. 3 §, där det stipuleras att ändrade förhållanden jämförda med vad som upptagits i en anmälan om registrering ska anmälas till SKV. När det gäller själva skyldigheten att registrera sig till mervärdesskatt stipulerar 3 kap. 1 § första st. 2 och 4 och

⁵¹² Se art. 214.1 i mervärdesskattedirektivet.

⁵¹³ Se art. 239 och 272.1 b i mervärdesskattedirektivet. Se även Westberg 2009 s. 615.

2 § första st. SBL att personen i fråga ska vara skattskyldig eller återbetalningsberättigad enligt ML.⁵¹⁴ SKV:s förhållningssätt är förenligt med dessa regler, men frågan är om EU-rätten innebär att 3 kap. SBL i förevarande hänseende vore mera konform med art. 213-216 i mervärdesskattedirektivet, om det stipulerades att *varje beskattningsbar person* ska momsregistrera sig när en sådan person inleder sin ekonomiska verksamhet.⁵¹⁵

Om sistnämnda vore fallet, skulle i 3 kap. 1 § första st. 2 och 4 SBL också lämpligen en komplettering ske, genom att däri stipulerades att anmälan till SKV ska göras i momshänseende när yrkesmässig verksamhet enligt ML inleds, förändras eller upphör. Det skulle ge en i så fall nödvändig reglering av skyldighet också för en beskattningsbar person som enbart avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar att anmäla redan i den ursprungliga skatte- och avgiftsanmälan till SKV att den ekonomiska verksamheten i fråga ska registreras i någon av momsregistrets båda former. Idag medför 3 kap. 3 § SBL enbart att en sådan beskattningsbar person är skyldig att mervärdesskatteregistrera sig om han övergår till att även eller i stället göra skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar. Alla beskattningsbara personer skulle därmed från början omfattas av samma kontrollsystem momsmässigt, i stället för att de med avsikt att enbart göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar omfattas av det allmänna skatteregistret.

För att bedöma huruvida EU-domstolen utgår från att alla beskattningsbara personer omfattas av skyldighet att registrera sig till mervärdesskatt är det av intresse att också undersöka om EU-domstolen anser att registreringsåtgärden är avgörande för att rättigheter och skyldigheter gentemot momssystemet ska uppkomma för den enskilde. EU-

⁵¹⁴ Regeringen kallar de fall av tilldelning av registreringsnummer vilka har tillkommit i art. 214 genom omsättningslandsdirektivet 2008/8/EG för "nya registreringskyldigheter" (se prop. 2009/10:15 s. 95).

⁵¹⁵ SKV återger i sin handledning innehållet i art. 213.1 första st., men talar därvid om "varje skattskyldig" och hänvisar för registreringskyldigheten enbart till 3 kap. 1 och 2 §§ SBL. Se s. 56-58 i SKV:s Handledning för mervärdesskatteförfarandet. Se även SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2011 Del 1, s. 75, där SKV ang. registrering hänvisar till först nämnda handledning, och anger att det är den som avser att bedriva verksamhet som medför skattskyldighet – och sålunda avdragsrätt – eller återbetalningsrätt enligt ML som enligt 3 kap. 2 § SBL ska anmäla sig för registrering hos SKV samt att sådan registreringskyldighet gäller oberoende av omsättningens storlek i verksamheten.

domstolen har, som nämnts, fastslagit att de materiella rättigheterna och skyldigheterna uppkommer på grund av faktiska förhållanden och är oberoende av myndighetsbeslut. På grund av att det dock verkar ha förelegat en viss osäkerhet angående EU-domstolens syn på frågan om skattskyldighetens inträde kräver myndighetsbeslut, ska ytterligare något sägas i det hänseendet. Det har nämligen, med anledning av EU-målet C-110/94 (INZO) anförts att EU-domstolen skulle kunna uppfattas anse att det inte är så att "mervärdesskatteplikt uppstår till följd av ett faktiskt förhållande", utan "av att ett administrativt beslut fattas".⁵¹⁶ EU-domstolen anger i pkt 24 i målet 268/83 (Rompelman) att även om det är tillräckligt för att åtnjuta avdragsrätt att någon gör ett "påstående om avsikten" att skapa skattepliktiga transaktioner med investeringen, är det "den person som begär avdrag för mervärdesskatt som ska styrka att villkoren för att åtnjuta avdragsrätten är uppfyllda och särskilt att han är skattskyldig person enligt artikel 4" (numera beskattningsbar person enligt art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet). Emellertid hänvisar EU-domstolen i pkt 23 i "INZO"-målet (C-110/94) till pkt 24 i "Rompelman"-målet (268/83), och anger då – till skillnad från i "Rompelman"-målet, där ordet "begär" i stället används – att det är den som "ansöker" om avdrag för mervärdesskatt som har att visa att villkoren är uppfyllda, och att ingenting hindrar skatteförvaltningen att kräva att "sökanden" styrker uppgift om avsikt att påbörja sådan ekonomisk verksamhet som ger upphov till "skattepliktiga transaktioner". Det skulle kunna ge uppfattningen att registreringsåtgärden är avgörande för att rättigheter och skyldigheter gentemot moms-systemet ska uppkomma för den enskilde.

Till stöd för att mervärdesskattens skattskyldighet respektive avdragsrätt i allmänhet i stället uppkommer som en följd av faktiska förhållanden, dvs. genom de affärshändelser som den enskilde näringsidkaren företar, kan pkt 55 i de förenade EU-målen C-110/98-C-147/98 (Gabalfrisa m.fl.) anföras. Där anger nämligen EU-domstolen att art. 17 i sjätte direktivet [numera art. 167-177 i mervärdesskattedirektivet] utgör "hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en skattskyldig måste uppfylla vissa villkor för att få göra avdrag för mervärdesskatt som han har betalat innan han regelbundet genomför de skattepliktiga transaktionerna,

⁵¹⁶ Se Persson-Österman 1998 s. 590, där han anför att detta skulle kunna vara EU-domstolens uppfattning – till skillnad från hans egen.

exempelvis att han – innan skatten betalas – måste lämna in en anmälan om verksamheten och att det högst får gå ett år mellan denna anmälan och det att de skattepliktiga transaktionerna verkligen genomförs. Underlåtenhet därvid att uppfylla dessa krav får till följd att avdragsrätten upphör eller att möjligheten att utnyttja avdragsrätten skjuts upp till dess att de skattepliktiga transaktionerna regelbundet börjar äga rum”. Skatte- och avgiftsanmälan ska lämnas av företagaren, men dennes rättigheter och skyldigheter gentemot momssystemet är inte i sig beroende av den.

Till ytterligare belägg av att någon registreringsåtgärd inte är avgörande för skattskyldighetens uppkomst kan bl.a. EU-målet C-10/92 (Maurizio Balocchi) anföras. EU-domstolen bedömde där bl.a. begreppet beskattningsutlösande händelse i art. 10 i sjätte direktivet och förhållandet till deklareringskyldigheten i sjätte direktivet. EU-domstolen framhåller i punkt 27 i sin dom att olika former därvidlag inte får innebära att den enskilde måste betala moms på transaktioner som ännu inte har skett.⁵¹⁷ Registreringsåtgärden handlar i första hand om att SKV efter registrering för identifikationsändamål ska kunna administrera uppbörd och kontroll av företagarens förhållande till momssystemet.

Om det någonsin förelegat en tvekan med anledning av EU-målet C-110/94 (INZO) att avdragsrätt respektive skattskyldighet uppstår till följd av faktiska förhållanden och inte av att ett administrativt beslut fattas, borde den anses undanröjd av en samlad bedömning av EU-domstolens uppfattning utifrån förenade målen C-110/98-C-147/98 (Gabalfrisa m.fl.) och målet C-10/92 (Maurizio Balocchi). I RÅ 2002 not. 26 uttrycks också som nämnts – med hänvisning till bl.a. RÅ 1987 ref. 115 – att frågan om återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt den särskilda regeln 10 kap. 9 § ML om återbetalningsrätt under uppbyggnadsskede, som har berörts i avsnitt 6.2, ”har ... i sig inget samband med registrering”. Redan i RÅ 1987 ref. 115 hade HFD konstaterat att mervärdesskatteregistreringen inte har någon annan rättsverkan än att den skatteadministrativa kontrollapparaten kopplas på och stängs av. HFD:s uppfattning får anses överensstämma med EU-domstolens i de förenade målen C-110/98-C-147/98 (Gabalfrisa m.fl.) av innebörd att

⁵¹⁷ Se även Hansson 1997 (2) s. 215-216, där bl.a. EU-målet C-10/92 (Maurizio Balocchi) berörs.

registreringsåtgärden inte är nödvändig för uppkomsten av de materiella skyldigheterna och rättigheterna i momssystemet.

Genomgången av EU-domstolens praxis kan också anses ge viss ledning i frågan om även beskattningsbara personer som enbart avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster bör hänföras till momsregistret. Om det vore så att EU-domstolen förutsatte att enbart den som är skattskyldig enligt ML (3 kap. 1 § första st. 2 SBL) eller som utför från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar (3 kap. 1 § första st. 4 SBL) ska registreras, skulle sannolikt EU-domstolen ha uttryckt detta i samband med frågan om registreringsåtgärdens betydelse för de materiella rättigheterna och skyldigheterna i momssystemet. Om en beskattningsbar person som enligt skatte- och avgiftsanmälan avser att göra enbart från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar inte omfattas av samma registreringsskyldighet som de som avser att göra skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster, försvårar det kontrollen av om en sådan företagare övergår till att göra också t.ex. skattepliktiga transaktioner och är skyldig att redovisa och erlagga utgående moms. Den återstående möjligheten till kontroll av om förändringen anmäls till SKV i enlighet med 3 kap. 3 § SBL är i princip enbart att någon annan än den beskattningsbara personen själv gör en anmälan till SKV, om inte också den beskattningsbara person som i början av sin verksamhet enbart avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar omfattas av skyldighet att anmäla sig för registrering i momssystemet.

Att upprätthålla kontrollmöjligheterna genom momsregistrering redan från början kan också ligga i den beskattningsbara personens eget intresse, trots att denne vid starten av sin ekonomiska verksamhet enbart avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar i den och då varken har några materiella skyldigheter eller rättigheter i förhållande till moms-systemet. Även om vederbörande från början inte har vare sig avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärven i verk-

samheten, kan han erhålla det senare. Det kan ske genom att jämkningsreglerna i 8 a kap. ML kan bli tillämpliga under den s.k. korrigeringsperioden för ingående moms på ett ursprungligt förvärv i den mån det var av sådan omfattning att det utgjorde s.k. investeringsvara. EU-domstolen fastslår i pkt 42 i målet C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki) att jämkning av ingående moms för investeringsvaror enligt art. 20 i sjätte direktivet [numera art. 184-192 i mervärdesskattedirektivet] inte begränsas så att jämkning inte skulle vara möjlig till den skattskyldiges fördel, bara för att investeringsvarorna "först har använts i en verksamhet som var undantagen från skatteplikt och där avdragsrätt inte förelåg" och sedan under jämkningsperioden (korrigeringsperioden) i en skattepliktig verksamhet.

EU-domstolens praxis kan dock inte anses uttrycka klart att även beskattningsbara personer som enbart avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar ska momsregistreras enligt art. 213-216 i mervärdesskattedirektivet. Emellertid motsäger inte genomgången av domstolens praxis detta och det gör inte heller ordalydelsen av nämnda art. i direktivet. Eftersom EU-domstolens praxis och ordalydelsen av art. 213-216 i mervärdesskattedirektivet i vart fall inte kan anses uppställa något hinder däremot, bör de beskrivna kontrollproblemen vid förändrade förhållanden jämförda med när skatte- och avgiftsanmälan lämnades föranleda att alla beskattningsbara personer från början omfattas av samma kontrollsystem momsmässigt sett. I stället för att hänföras till det allmänna skatteregistret, bör (*de lege ferenda*) därför reglerna i SBL ändras så att också beskattningsbara personer som enbart avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar kan hänföras av SKV till någon av det svenska momsregistrets båda former. Det skulle innebära att 3 kap. 1 § första st. 2 och 4 SBL lämpligen ändrades så att däri stipuleras att anmälan till SKV ska göras i momshänseende när *yrkesmässig verksamhet* enligt ML *inleds, förändras eller upphör*. Dessutom bör i sådant fall klart uttryckas att begreppet näringsverksamhet i 3 kap.

2 § första st. SBL förbehålls andra registreringsåtgärder än för moms.

För övrigt kan ytterligare några aspekter lämnas på denna bifråga (E), även om den är en bifråga i detta arbete och det inte får föra för långt. Bland EU27-länderna är det vanligast att de likt Sverige momsregistrerar beskattningsbara personer som ska redovisa utgående moms och har avdragsrätt för ingående moms eller som har återbetalningsrätt.⁵¹⁸ T.ex. Grekland kräver, i likhet med vad som stipuleras i 3 kap. 2 § tredje st. första men. SBL, att momsregistrering sker innan verksamheten påbörjas. Det är dock oklart om det också gäller verksamheter med att enbart skapa från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar.⁵¹⁹ Det är inte otänkbart att EU tar upp frågan om medlemsländerna bör momsregistrera alla beskattningsbara personer. T.ex. om EU-kommissionen i framtiden prioriterar registreringskontroll och frågor i övrigt om uppbörd av moms. I det sammanhanget kan också nämnas att utredningen Ds 2009:58 bl.a. föreslår att skatteobjektet i ML ska bestämmas fristående från IL, men utan att ha analyserat om kopplingen dit i 4 kap. 1 § 1 ML är konform materiellt sett med beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Utredningen berör inte heller SBL.⁵²⁰ Om utredningens förslag genomförs, kan, som nämns i kapitel 3, olika rättstillämpning i bevishänseende uppkomma mellan ML och IL vid bestämningen av vem som är företagare. Det ger också belägg till förslaget i detta avsnitt om att 3 kap. 1 § första st. 2 och 4 och 2 § första st. SBL ändras, så att SKV momsregistrerar alla beskattningsbara personer.

⁵¹⁸ Se t.ex. § 47 Lov om merværdiafgift (momsloven), Danmark; 172 § Mervärdesskattelag 30.12.1993/1501, Finland; och art. 3.2 och 3.3 samt tillägg (eng., *schedules*) 1-3 i Value Added Tax Act 1994, Storbritannien.

⁵¹⁹ Se Mavraganis 2011 s. 346, där det anges att i princip "*all businesses*" ska momsregistreras, innan de börjar "*operations*". Jämför även t.ex. Tolley's VAT in Europe (Third Edition), s. 205 (från 2002), där det anges att "*[a]ll taxable persons must register for VAT in Greece*".

⁵²⁰ Jämför Ds 2009:58 s. 6-52.

En annan sak som kan nämnas i sammanhanget är att SBL förutsätter att samma subjekt kan ha fler än en verksamhet i momshänseende. Det följer av 3 kap. 2 § andra st. SBL, som lyder:

”Den som driver flera verksamheter som medför skattskyldighet för mervärdesskatt, skall göra en anmälan för varje verksamhet.”

Eftersom analysen i kapitel 4 har visat att samma skattesubjekt inte kan ha fler än en ekonomisk verksamhet, bör 3 kap. 2 § andra st. SBL ändras i konsekvens härmed. Det är en förfarandemässig konsekvens av analysen av underfrågan B till huvudfrågan A. Den konsekvensen för bifrågan E är då i linje med att SKV i tillämpningen – sedan Sveriges EU-inträde 1995 – inte registrerar samma subjekt för flera verksamheter. I konsekvens därmed finns numera enbart tilläggsnumret 01 i registreringsnumret för mervärdesskatt.⁵²¹ SKV nämner i samband med sin beskrivning av förfarandereglererna att verksamhet inte definieras direkt i ML och att en skattskyldig enligt huvudregeln i SBL lämnar ”en redovisning som omfattar samtliga verksamheter”.⁵²²

6.4 SAMMANFATTNING OCH SLUTSATSER

För analysen av bifråga D har redan i inledningskapitlet konstaterats att EU-domstolen genom målet 268/83 (Rompelman) har fastlagt att avdragsrättens inträde enligt huvudregeln i art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet inte förutsätter att skattepliktiga transaktioner först har uppkommit i verksamheten. Då användningen av skattskyldighetsbegreppet i 8 kap. 3 § första st. ML om avdragsrättens uppkomst, och 10 kap. 9 § ML angående särskilda skäl för återbetalningsrätt innan skattepliktiga transaktioner förekommit i verksamheten, kan leda till en tolkning av innebörd att ett sådant krav uppställs för avdragsrättens uppkomst, ska (*de lege lata*) ändring ske i ML. En lösning kan vara att uttrycket *en verksamhet som medför skattskyldighet* i huvudregeln för avdragsrättens omfattning och inträde i 8 kap. 3 § första st. ML ersätts med uttrycket *en*

⁵²¹ Av 5 § skattebetalningsförordningen (1997:750), SBF, dess lydelse enligt SFS 2009:1348, framgår att den registrerade tilldelas ett momsregistreringsnummer vid registrering enligt 3 kap. 1 § första st. 2, 3, 4, 5, 5 a eller 5 b SBL, och att SKV får meddela föreskrifter om dess utformning.

⁵²² Se s. 36 och 37 i SKV:s Handledning för mervärdesskatteförfarandet.

yrkesmässig verksamhet – jämte ett förtydligande om att förvärvet för att berättiga till avdrag ska vara avsett för att skapa skattepliktig transaktion. Dessutom bör 10 kap. 9 § ML utmönstras ur ML. Regeln är obsolet i sig, när EU-domstolens praxis inte innebär något krav på att skattepliktiga transaktioner ska ha uppkommit, innan avdrags- eller återbetalningsrätt uppkommer, och den bidrar till tolkningen att begreppet skattskyldighet i 8 kap. 3 § första st. skulle medföra ett sådant krav för avdragsrättens inträde avseende ingående moms på förvärv eller import i verksamheten.

Beträffande bifråga E har konstaterats att EU-domstolens praxis inte kan anses klart uttrycka att även beskattningsbara personer som enbart avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar ska momsregistreras enligt art. 213-216 i mervärdesskattedirektivet. Emellertid visar genomgången av EU-målen 268/83 (Rompelman), C-10/92 (Maurizio Balocchi) och C-110/94 (INZO) samt förenade målen C-110/98-C-147/98 (Gabalfrisa m.fl.) att EU-domstolens praxis i vart fall inte motsäger en sådan ordning. Det gör inte heller ordalydelsen av nämnda art. i direktivet. Därför talar de beskrivna kontrollproblemen vid förändrade förhållanden i förhållande till när skatte- och avgiftsanmälan lämnades för att alla beskattningsbara personer från början bör omfattas av samma kontrollsystem momsmässigt sett. Inte bara de som avser att göra skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster, utan även nämnda kategori bör omfattas av samma kontrollsystem i stället för att de hänförs till det allmänna skatteregistret. Det skulle gagna både SKV:s kontrollverksamhet och framförhållningen för företagaren som från början enbart har för avsikt att skapa från skatteplikt okvalificerat undantagna varor eller tjänster. SKV:s kontroll av om vederbörande övergår till att göra skattepliktiga omsättningar underlättas nämligen därigenom. Dessutom skulle företagaren påminnas om att hålla reda på om s.k. investeringsvaror finns i verksamheten för vilka denne vid en sådan förändring av verksamheten kan ha möjlighet – i enlighet med vad EU-domstolen har fastslagit i pkt 42 i målet C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki) – att dra ingående moms genom tillämpning under den s.k. korrigeringsstiden av jämkningsreglerna i 8 a kap. ML. Reglerna i SBL bör (*de lege ferenda*) därför ändras så att också beskattningsbara personer som enbart avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar kan hänföras av SKV till någon av det svenska momsregistrets båda former. Det kan genomfö-

ras på så vis att 3 kap. 1 § första st. 2 och 4 SBL ändras så att däri stipuleras att anmälan till SKV ska göras i momshänseende när *yrkesmässig verksamhet* enligt ML *inleds, förändras eller upphör*. Då bör också den ändringen genomföras att det klart uttrycks att begreppet näringsverksamhet i 3 kap. 2 § första st. SBL förbehålls andra registreringsåtgärder än beträffande momsen.

Eftersom analysen i kapitel 4 har visat att samma skattesubjekt inte kan ha fler än en ekonomisk verksamhet, bör dessutom 3 kap. 2 § andra st. SBL ändras i konsekvens härmed. Det kan ses som en förfarandemässig konsekvens av nämnda analysen i kapitel 4 av underfrågan B till huvudfrågan A. Den konsekvensen är i linje med att SKV sedan Sveriges EU-inträde 1995 i tillämpningen inte registrerar samma subjekt för flera verksamheter, utan om denne har flera aktiviteter har vederbörande samma registreringsnummer för dem.

Innan frågorna A-E sammanfattas och avslutande synpunkter ges, lämnas i nästa kapitel en fristående genomgång av 1 § tredje st. och 3-12 §§ i 13 kap. IL. Dessa bestämmelser har konstaterats sakna den allmänna räckvidd som krävs för att en koppling i 4 kap. 1 § 1 ML till näringsverksamhet enligt en bestämmelse i 13 kap. IL ska kunna tänkas ge ett med beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet konformt urval av skattesubjekt. Då kopplingen till hela 13 kap. IL ändå finns idag, analyseras i nästa kapitel hur 1 § tredje st. och 3-12 §§ i 13 kap. IL allmänt sett förhåller sig till ML och mervärdesskattedirektivet.

7. NÅGOT OM DE ÖVRIGA REGLERNA OM NÄRINGSVERKSAMHET

7.1 INLEDNING

De övriga reglerna om näringsverksamhet i 13 kap. IL, vilka inte har behandlats, är 1 § tredje st., 1 a § och 3-12 §§. , omfattas inte av analysen av huvudfrågan A. I inledningskapitlet har jag noterat att dessa inte är av intresse för huvudfrågan A, då de avser fall av näringsverksamhet för vissa personer och avseende vissa tillgångar och ersättningar och därför är oförenliga med huvudregeln om beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Direktivbestämmelsen har en allmän räckvidd både beträffande personfrågan och beträffande tillgångar och ersättningar som den omfattar. Beträffande personfrågan har detta ytterligare belagts i kapitel 2 genom analysen av EU-målet C-216/97 (Gregg), som innebär att neutralitet ska föreligga med avseende på rättslig form vid tillämpning av direktivbestämmelsen. Emellertid gäller faktiskt kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML hela 13 kap. IL idag, och det motiverar, som nämnts, en – i förhållande till övriga frågor i detta arbete – fristående genomgång av hur 1 § tredje st., 1 a § och 3-12 §§ i 13 kap. IL allmänt sett förhåller sig till ML och mervärdesskattedirektivet.

7.2 FÖRHÅLLANDET MELLAN ÖVRIGA REGLER OM NÄRINGSVERKSAMHET OCH MERVÄRDESSKATTELAGEN OCH MERVÄRDESSKATTEDIREKTIVET I ALLMÄNHET

Först noterar jag för de juridiska personerna att det föreligger en särskild risk för ett för stort urval av skattesubjekt, när en juridisk person äger

fastighet. Av 13 kap. 1 § tredje st. IL följer att innehav av näringsfastighet alltid räknas som näringsverksamhet. Av intresse därvidlag är att en fastighet som innehas av juridisk person alltid anses utgöra näringsfastighet.⁵²³ En fysisk persons fastighet klassificeras utifrån byggnadens karaktär och användningssättet. Leder det till att fråga anses vara om en näringsfastighet, sker sedan, för att allokera näringsinkomst som arbetsinkomst eller kapitalinkomst, en aktivitetsklassificering, där "ägarens aktivitet i den totala enskilt bedrivna näringsverksamheten beaktas".⁵²⁴ Den aktivitetsbaserade klassificeringen är förenlig med det aktivitetskrav som ligger i ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet. För en juridisk person räcker det dock med blotta konstaterandet att den äger en fastighet, så har den automatiskt näringsverksamhet avseende inkomster och utgifter härrörande till fastigheten. Någon sådan prövning av om ekonomisk verksamhet kommer att bedrivas självständigt som enligt art. 9.1 första st i mervärdesskattedirektivet krävs inte under sådana omständigheter. 13 kap. 1 § tredje st. IL är ytterligare ett exempel på en regel som – i likhet med vad som konstaterats beträffande 13 kap. 2 § IL – ger ett för stort urval av skattesubjekt beträffande de juridiska personerna, genom att 4 kap. 1 § 1 ML idag kopplar till hela 13 kap. IL.⁵²⁵

En fysisk persons avyttring av sin andel i ett svenskt handelsbolag medför yrkesmässig verksamhet redan formellt sett enligt ML, då 13 kap. 5 § IL för vissa fall stipulerar att kapitalvinsten därav hör hemma i inkomstslaget näringsverksamhet. Mervärdesskattens regler blir tillämpliga, oavsett om ett förvärvssyfte föreligger, och det är inte förenligt med begreppet beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. En annan sak är det att skattskyldighet eller avdragsrätt inte uppkommer på grund av undantaget från skatteplikt för andelar och fordringsrätter enligt 3 kap. 9 § ML. Situationen blir densamma beträffande att s.k. förbjudna lån enligt 21 kap. 1-7 §§ Aktiebolagslagen (2005:551), ABL, eller 11 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. räknas till inkomstslaget näringsverksamhet enligt 13 kap. 3 § IL. Enligt 13 kap. 4 § första st. IL gäller reglerna för juridiska personer också ett handelsbolag eller kommanditbolag, men för delägare i sådant

⁵²³ Se 2 kap. 14 § IL, prop. 1989/90:110 Del 1 s. 501 och RÅ 1994 not. 302 (vartill hänvisning för övrigt sker i rättsfallsförteckningen i RÅ 2003 ref. 80).

⁵²⁴ Se Rydin 2003 s. 392.

⁵²⁵ Se även Ds 2009:58 s. 70.

bolag räknas enligt 13 kap. 4 § andra st. IL bolagets kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter inte till näringsverksamhet, utan till inkomstslaget kapital samt förbjudet lån enligt vad nyss har sagts till inkomstslaget tjänst. Sådantillvida uppkommer sålunda inte den problematik som tas upp här med hänvisningen till hela 13 kap. IL beträffande sådan delägars inkomstskatterättsliga status, eftersom inkomsterna i beskrivna situationer inte i sig medför att inkomstslaget näringsverksamhet blir tillämpligt för delägaren.

En fysisk eller juridisk person som uppbär ersättning i form av royalty eller periodiskt utgående avgift anses bedriva näringsverksamhet enligt 13 kap. 11 § IL, om inte fråga är om att royaltyn eller avgiften grundar sig på anställning eller tillfällig verksamhet utanför näringsverksamhet – i vilket fall inkomsten i stället hör till inkomstslaget tjänst. Det strider mot att blotta innehavet av den materiella eller immateriella tillgången som grundar rätten till royaltyn eller avgiften inte i sig kan konstituera ekonomisk verksamhet i mervärdesskattedirektivets mening i enlighet med vad som har konstaterats i kapitel 3 utifrån pkt 18 i EU-målet C-80/95 (Harnas & Helm). I det målet ansåg, som nämnts, EU-domstolen enligt nämnda pkt att det faktum att en investering i sig genererar avkastning i form av ränta e.d. inte räcker för att innehavaren av tillgången ska anses ha ekonomisk verksamhet enligt art. 4.1 i sjätte direktivet [numera art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet]. Royalty etc. handlar idag om skattepliktiga rättigheter. Från och med 1997 är upphovsrätter såsom författares royalty inte längre undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. ML och kommersiella rättigheter såsom patent blev skattepliktiga redan den 1 juli 1986. Här uppkommer formellt sett skattskyldighet och avdragsrätt enligt ML enbart på grund av innehavet av rätten till royalty, och det förhållandet är inte EU-konformt.

I 13 kap. 9 § IL anges att utdelning från ett aktiebolag eller ekonomisk förening räknas till inkomstslaget näringsverksamhet, även om andelen som berättigar till utdelningen inte är en tillgång i näringsverksamhet enligt 13 kap. 7 § IL, om utdelningen lämnas i förhållande till köp (rabatt) eller försäljningar (pristillägg) som gjorts i näringsverksamheten. Den som bedriver näringsverksamhet ska beskattas i det inkomstslaget för en rabatt som erhålls på grund av en affärstransaktion med den som lämnar rabatten också om mottagaren äger andelar i utdelande bolag eller förening och andelen eller andelarna inte ingår i en av denne bedrivna värdepappershandel. Det är förenligt med mervärdesskattedirektivet, då

direktivet respektive ML inte medger att skattepliktiga transaktioner undandras beskattning när de görs i den ekonomiska verksamheten respektive verksamheten. Det har emellertid inte med frågan om bestämningen av skattesubjektet att göra. Dock kan för fullständighetens skull 13 kap. 7 § IL ges följande kommentarer.

En rabatt i efterhand räknas emellertid som en ny affärshändelse. Om aktiebolaget eller den ekonomiska föreningen har valt att minska det ursprungliga beskattningsunderlaget för mervärdesskatt och utfärda kreditnota därom till köparen/mottagaren, har tidigare gällt att rabatten föranleder en skattehöjning hos mottagaren genom reduktion av ursprungligen yrkat avdrag för ingående mervärdesskatt. Det förutsätter att köparen/mottagaren var avdrags- eller återbetalningsberättigad.⁵²⁶ Denna valfrihet har ansetts svår att förena med art. 11A.3 a och b i sjätte direktivet [art. 79 a och b i mervärdesskattedirektivet] av innebörd att beskattningsunderlaget inte får reduceras på grund av villkorliga rabatter. Med stöd av att viss bestämmanderätt ges medlemsstaterna beträffande prisnedsättningar i efterhand enligt art. 90 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 11C.1 i sjätte direktivet], har, genom SFS 2002:1004 och med verkan från och med den 1 juli 2003, införts i 7 kap. 6 § ML en möjlighet för säljaren och köparen att avtala om att bonus och rabatt som lämnas i efterhand inte ska reducera beskattningsunderlaget.⁵²⁷ I annat fall gäller från och med nämnda datum att sådan reduktion måste företas. Om möjligheten att välja att rabatt i efterhand ska ingå i beskattningsunderlaget utnyttjas, kommer, i likhet med vad som gällt sedan IL infördes, den uppburna rabatten i sig att innebära att mottagaren har yrkesmässig verksamhet enligt ML. Den effekten av att hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 ML sedan 2001 avser hela 13 kap. IL är alltså inte EU-konform, och förbisågs uppenbarligen vid lagändringen genom SFS 2002:1004.

I övrigt medför 13 kap. 7 § IL i sig inte något problem på här aktuellt tema med kopplingen från ML till hela 13 kap. IL, då delägar rätt, fordringsrätt och andelar i svenska handelsbolag – eller kommanditbolag – och sådana ”personliga tillgångar” som avses i 52 kap. IL inte räknas som tillgångar i näringsverksamhet, om de innehåses av en enskild näringsidkare. Det medför inte heller några problem på ifrågavarande tema att

⁵²⁶ Se prop. 1993/94:99 s. 240 och 7 kap. 6 § första st. och 13 kap. 24, 25 och 26 §§ ML.

⁵²⁷ Se prop. 2002/03:5 s. 73.

13 kap. 8 § IL anger att en enskild näringsidkares skuld, hänförlig till tillgångar som enligt 13 kap. 7 § IL inte räknas som tillgångar i näringsverksamheten, inte heller räknas till näringsverksamheten. Däremot är det ett problem på förevarande tema med ett urval av företagare som ska vara konformt med beskattningsbar person i mervärdesskattedirektivet, att 13 kap. 12 § IL stipulerar att fysisk persons andel av alla skattepliktiga inkomster i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster räknas i sig till inkomstslaget näringsverksamhet. Detsamma gäller 13 kap. 6 § IL, när det stipuleras i andra st. där att en enskild näringsidkare kan välja att hänföra kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter, vilka annars enligt första st. i lagrummet skulle hänföras till inkomstslaget kapital, till inkomstslaget näringsverksamhet, om avyttringen medför rätt till avdrag för avsättning till ersättningsfond enligt 31 kap. 5 § IL. En sådan avdragsrätt uppkommer nämligen inte bara i fall av att avyttringen skett som ett led i rationalisering av jordbruk (näringsverksamhet), utan i vissa fall enligt det lagrummet uppkommer den enbart på grund av att expropriation eller tvångsavyttring i annat fall skett.

13 kap. 1 a § IL hänvisar till fall av näringsverksamhet i form av byggnadsrörelse och handel med fastigheter respektive fysisk persons avyttring av andel i s.k. skalbolag, men de fallen är inte av intresse här. 1 a § anger nämligen inte att inkomstslaget näringsverksamhet ska tillämpas, utan för nämnda fall hänvisar lagrummet för nämnda bestämmingar sålunda till 27 kap. IL respektive 49 a kap. IL. 4 kap. 1 § 1 ML hänvisar inte dit för bestämningen av yrkesmässig verksamhet, och byggnadsrörelse enligt IL kommer enbart in i samband med specialregleringen av uttagsbeskattning av byggtjänster i 2 kap. 7 § ML. Den behandlar skatteobjektet och är inte av särskilt intresse i detta arbete.

I ett fall ger nu ifrågakarande övriga regler i 13 kap. IL inte något felaktigt urval av företagare momsmässigt sett vid sidan av de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL, och det gäller 13 kap. 10 § IL. Enligt 13 kap. 10 § IL beskattas enskilda näringsidkare i näringsverksamhet för utdelning från en samfällighet, exempelvis vägsamfällighet, i vilken vederbörandes näringsfastighet är en delägarfastighet. Att 13 kap. 10 § IL stipulerar att utdelning som en enskild näringsidkare uppbär på grund av att dennes näringsfastighet är delägarfastighet i utdelande samfällighet räknas till inkomstslaget näringsverksamhet, strider inte mot mervärdesskattedirektivet, då fråga

är om en fysisk persons näringsfastighet. Denne måste alltså använda fastigheten i sin verksamhet för att den ska anses utgöra näringsfastighet och inte privatbostadsfastighet.⁵²⁸ Det räcker inte med innehavet i sig för att fastigheten ska anses ha den karaktären, till skillnad från juridiska personer som alltså enbart kan ha näringsfastigheter. Någon skattskyldighet enligt ML uppkommer för övrigt inte för mottagaren av utdelningen, om den inte utgör ersättning för en vara eller tjänst som samfälligheten beställt från vederbörande. Ett beställningsmoment är nämligen en nödvändig förutsättning för att omsättning alls ska uppkomma enligt 2 kap. 1 § ML.⁵²⁹ Exempelvis aktualiseras beskattning av utdelningen om näringsidkaren erhåller den för underhållsarbete på vägen i fråga om det är fråga om en vägsamfällighet. Vägsamfälligheten å sin sida blir skattskyldig också under förutsättning av att skattepliktig omsättning görs. Då blir "undantaget från undantaget" på fastighetsområdet i 3 kap. 3 § första st. 10 ML, som gäller upplåtelse för trafik av väg, tillämpligt, genom att upplåtelse sker till utomstående mot ersättning och att tillhandahållandet avser annat än de delägande fastigheternas egna behov.⁵³⁰ Att hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 ML till hela 13 kap. IL inte ger en icke EU-konform åtskillnad mellan företagare och konsumenter just beträffande 13 kap. 10 § IL får anses vara en tillfällighet.

7.3 SAMMANFATTNING OCH SLUTSATSER

Analysen i detta kapitel visar att de andra reglerna i 13 kap. IL än 1 § första och andra st. och 2 § ibland ger ett innehåll åt näringsverksamhetsbegreppet som ger en funktionellt sett riktig tillämpning av begreppet yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML i det aktuella fallet. Kopplingen till dessa övriga regler i 13 kap. IL, dvs. till 1 § tredje st. och 3-12 §§, ger däremot i åter andra fall en utvidgning av bestämningen av skatteobjektet eller begränsning av den bestämningen i förhållande till vad som följer av bestämningen av beskattningsbar person enligt huvudre-

⁵²⁸ Se 2 kap. 8, 13 och 14 §§ IL. Se även Rydin 2003 s. 392.

⁵²⁹ Se 1 kap. 3 § första st. andra men. ML. Se även EU-målet C-16/93 (Tolsma); RSV:s skrivelse 1999-04-12, dnr 3254-99/120; och Forssén 2001 s. 249.

⁵³⁰ Se förhandsbeskedet RÅ 2002 ref. 13. Jämför även RÅ 2003 ref. 80, som behandlades i kapitel 5, och i vilket fall betydelsen av medlemmarnas i bostadsrättsföreningens behov av garageplatser berördes för frågan om yrkesmässig verksamhet.

geln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Problemet är dock i samtliga fall av dessa övriga regler i 13 kap. IL att kopplingen till dem i 4 kap. 1 § 1 ML innebär en koppling till regler som saknar den allmänna räckvidd som direktivbestämmelsen har med avseende på både personfrågan och vilka tillgångar eller ersättningar som den omfattar.

8. SAMMANFATTNING OCH AVSLUTANDE SYNPUNKTER

8.1 SAMMANFATTNING

8.1.1 Huvudfrågan A, underfrågorna B och C samt bifrågorna D och E

Huvudfrågan A i detta arbete har inneburit att finna svaret på frågan om ML, genom kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML till näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. 1 L för bestämningen av yrkesmässig verksamhet, har en huvudregel för bestämningen av skattesubjektet som är konform med huvudregeln för bestämningen av skattesubjektet, beskattningsbar person, enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet (EU-konform).⁵³¹

Huvudfrågan A har gällt om ML genom kopplingen i fråga gör en EU-konform distinktion mellan företagare och konsument. Till huvudfrågan A hör underfrågorna B och C, men de har inte varit avgörande för analysen av A. Fråga B har gällt bestämningen av begreppet verksamhet i yrkesmässig verksamhet i huvudregeln 4 kap. 1 § 1 ML och i suppletärregeln 4 kap. 1 § 2 ML. B har dels handlat om huruvida verksamhetsbegreppet över huvud taget bör utmönstras ur ML, såsom föreslagits av utredningen SOU 2002:74, dels om huruvida det är EU-konformt att förarbetena till ML för bestämningen av verksamhet i yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 och 2 ML hänvisar till ett äldre verksamhetsbegrepp i 18 § KL från tiden före 1994. Det sistnämnda öppnar för att samma subjekt skulle kunna ha flera verksamheter, om vederbörande har olika aktiviteter utan naturlig anknytning till varandra. B berör sålunda begreppet yrkesmässig verksamhet, men är inte avgörande för prövning-

⁵³¹ Se avsnitt 1.1, där huvudfrågan A och frågorna B-E i detta arbete beskrivs.

en av huvudfrågan A, då B inte är avgörande för frågan om vem som kan anses vara skattesubjekt. Fråga C behandlar huruvida det finns regler om skatteobjektet i 3 kap. ML som innehåller rörelse- eller näringsverksamhetsbegrepp från inkomstskatterätten som i svensk rättspraxis kan influera bestämningen av skattesubjektet. Det är inte EU-konformt, då direktivbestämmelserna om skatteobjektet inte är prejudiciella i förhållande till de om skattesubjektet. Fråga C berör sålunda enbart om bestämningen av vem som har yrkesmässig verksamhet och ska anses ha karaktären av skattesubjekt momsmässigt influeras på nämnda sätt i rättstillämpningen. Fråga C är sålunda inte heller avgörande för prövningen av huvudfrågan A.

D och E betecknas som bifrågor i förhållande till huvudfrågan A, då de i första hand berör skattskyldighetsbegreppet i huvudregeln, 1 kap. 1 § första st. 1 ML, och inte själva bestämningen av begreppet yrkesmässig verksamhet. Yrkesmässig verksamhet är ett nödvändigt rekvisit för skattskyldighet enligt nämnda lagrum och har samma funktion som beskattningsbar person har i motsvarande regel i mervärdesskattedirektivet angående betalningsskyldighet för till staten av moms. Skattskyldighetsbegreppet i ML används dock i samband med bestämningen av avdragsrätten för ingående moms i ML och i samband med bestämningen av registreringsskyldigheten till mervärdesskatt i SBL, medan mervärdesskattedirektivet använder beskattningsbar person som grund för avdragsrätt och registreringsskyldighet – inte direktivets betalningsskyldig som motsvaras av skattskyldig enligt ML. Frågorna D och E påverkar således inte huvudfrågan A angående bestämningen av skattesubjektet, men de är intressanta då de sätter begreppet yrkesmässig verksamhet i ett större sammanhang som nödvändigt rekvisit för skattskyldighet enligt huvudregeln i ML. Fråga D har gällt huruvida skattskyldighetsbegreppet ger en icke EU-konform bestämning av avdragsrättens inträde enligt ML. Fråga E handlar i första hand om att peka på tillämpningsmässiga kontrollproblem som kan föreligga på grund av att reglerna om skyldigheten att momsregistrera sig i 3 kap. SBL grundas på skattskyldighetsbegreppet enligt ML eller, sedan den 1 juli 2002, på begreppet återbetalningsrätt för ingående moms enligt ML, medan art. 213-216 i mervärdesskattedirektivet använder beskattningsbar person som prejudiciellt begrepp för registreringsskyldigheten. Borde även beskattningsbara personer med enbart från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster – och vilka sålunda varken har avdrags- eller

återbetalningsrätt för ingående moms – omfattas av skyldighet att momsregistrera sig?

8.1.2 Genomförandet av analysen

Enligt art. 288 tredje st. FEUF [art. 249 tredje st. FEG (f.d. art. 189 tredje st.)] är mervärdesskattedirektivet bindande för Sverige som EU-land. Obligatoriska regler i mervärdesskattedirektivet – såsom huvudregeln för beskattningsbar person i art. 9.1 första st. – ska innehållsmässigt sett genomföras i ML. De nationella domstolarna och myndigheterna har enbart kompetens beträffande form och tillvägagångssätt för genomförandet. Analysen av huvudfrågan A har gällt huruvida den nationella rättens tolkningsprinciper medger en direktivkonform (EU-konform) tolkning av 4 kap. 1 § ML i förhållande till direktivbestämmelsen. Det har inneburit att analysen av *innehållet* i de nationella reglerna i fråga i ML och IL har företagits enligt nationella tolkningsprinciper och en rättsdogmatisk studie utifrån svenska traditionella rättskällor såsom förarbetsuttalanden och rättspraxis samt doktrin och teoretisk litteratur i övrigt. En komparativ metod har inte varit aktuell. Den svenska lagtekniska lösningen med en koppling till inkomstskatterätten för bestämningen av det momsmässiga skattesubjektet enligt huvudregeln i ML, enligt den internationella utblicken i Bilaga 2 [där även en enkät 2003 i samband med detta arbete till utländska skatteförvaltningar och finansministerier berörs], har nämligen visat sig vara unikt svensk.

En direktivkonform tolkning ska ske i två steg, där tolkningen utifrån nationella tolkningsprinciper sker först i steg 2. I steg 1 av prövningen av huvudfrågan A i detta arbete har det visat sig att innebörden av rekvisiten i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet antingen kan uttolkas av ordalydelsen av art. 9.1 första och andra st. och art. 10 i mervärdesskattedirektivet eller så har de prövats av EU-domstolen (*acte éclairé*). Den EU-rättsliga metoden, som beskrivs i avsnitt 1.2.6, har inneburit att EU-rättsliga tolkningsprinciper, dvs. de tolkningsprinciper som EU-domstolen använder, beaktats vid prövningen av huvudfrågan A. Därvid har mervärdesskatteprincipens beståndsdelar enligt art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet – dvs. de principer om generell avdragsrätt, reciprocitet och övervältring som särskilt berörs i avsnitt 1.1.4 och Bilaga 1 – haft en stor betydelse framför allt för en ändamålsenlig (teleologisk) tolkning

med den för mervärdesskatten – primär- och sekundärrättsligt – så grundläggande principen om en konkurrens- och konsumtionsneutral moms för ögonen.

Beträffande fråga B angående verksamhetsbegreppets vara eller inte vara i ML och angående huruvida samma subjekt kan ha fler än en verksamhet, har det också handlat om prövning utifrån en direktivkonform metod. Gällande rätt enligt mervärdesskattedirektivet angående begreppet ekonomisk verksamhet har bedömts först och sedan har den nationella rätten, bestående i uttalande i förarbetena till ML om att verksamhetsbegreppet bestäms enligt äldre inkomstskatterätt, prövats i ett steg 2 mot konstaterad gällande rätt enligt EU-rätten.

För den andra underfrågan till A, fråga C, och bifrågan D har konstaterats från början i avsnitten 1.1.3.3 och 1.1.5.2 att gällande rätt redan är etablerad i EU-rätten. 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. En influens från en regel om skatteobjektet på bestämningen av skattesubjektet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet vore inte EU-konform. Frågan har gällt huruvida en sådan influens finns i svensk rättspraxis i rättsfall angående skattepliktig upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet, enligt 3 kap. 3 § första st. 5 ML. Beträffande frågan D om avdragsrättens inträde har EU-domstolen fastslagit (*acte éclairé*) att det strider mot neutralitetsprincipen om en regel uppställer ett krav av innebörd att inträdet av rätten till avdrag för ingående moms i en ekonomisk verksamhet vari skattepliktiga transaktioner ska skapas skulle vara beroende av att sådana transaktioner först faktiskt uppkommit i verksamheten. Frågan har gällt huruvida bruket av begreppet skattskyldighet i huvudregeln om avdragsrätten enligt 8 kap. 3 § första st. ML kan tolkas som att ML uppställer ett sådant krav.

Bifrågan E, som är den enda förfarandemässiga frågan i detta arbete, har enligt avsnitt 1.1.5.3 i första hand handlat om *tillämpningsmässiga* aspekter främst i kontrollhänseende på att 3 kap. SBL för skyldigheten att momsregistrera sig använder ML:s begrepp skattskyldig, medan art. 213-216 i mervärdesskattedirektivet använder beskattningsbar person och inte det mot skattskyldig svarande betalningsskyldig.⁵³²

⁵³² Se mera om metodfrågorna i avsnitt 1.3.

8.1.3 Konklusionerna angående huvudfrågan A – huvudregeln för yrkesmässig verksamhet

8.1.3.1 Begränsningen av kopplingen till begreppet näringsverksamhet för bestämningen av yrkesmässig verksamhet

I avsnitt 1.1.3.1 har konstaterats utifrån en jämförelse av art. 9.1 första st. med den fakultativa art. 12 i mervärdesskattedirektivet och en genomgång av svensk och utländsk doktrin på området angående bl.a. EU-domstolens praxis och målen 235/85 (Kommissionen mot Nederländerna) och C-408/06 (Götz), att beskattningsbar person enligt huvudregeln enligt art. 9.1 första st. inte kan omfatta en privatperson och att ett varaktighetsrekvisit uppställs i den bestämmelsen av innebörd att den i vart fall inte kan omfatta den som bedriver en hobbyverksamhet. I princip handlar huvudregeln om att en person som vanligen benämns företagare måste åtskilja den ekonomiska verksamheten som ger honom karaktären av beskattningsbar person från sin privatekonomi. Ekonomisk verksamhet delas upp i två alternativ med avseende på första respektive andra men. i art. 9.1 andra st. I båda fallen uppställs krav på varaktighet med verksamheten, för att den ska anses som ekonomisk i förevarande mening. I det första alternativet är yrkeskategorin i sig tillräcklig grund i övrigt för att personen i fråga ska anses ha ekonomisk verksamhet. Det räcker då med att självständighetskriteriet är uppfyllt och att verksamheten bedrivs med viss varaktighet. I det andra alternativet handlar det om förvaltning av tillgångar och frågan som har undersökts närmare är då vid vilken grad av aktivitet som en ekonomisk verksamhet uppkommer enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

Från sammanfattningen i avsnitt 2.5 av frågorna om begränsningen av kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. IL, neutralitet och fördragsbrott i kapitel 2 noterar jag följande konklusioner beträffande huvudfrågan A, vilka har bildat referenspunkter för den fortsatta analysen av den i kapitel 3.

I kapitel 2 har konkluderats att den viktigaste referenspunkten för analysen av huvudfrågan A i kapitel 3, är att kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML för bestämningen av yrkesmässig verksamhet ska ändras (*de lege lata*) så att den inte längre avser näringsverksamhetsbegreppet enligt hela 13 kap. IL och 2 § som innebär en särbehandling i subjektfrågan av de juridiska personerna i förhållande till de fysiska personerna. Utifrån EU-målet C-

216/97 (Gregg) har konkluderats att den mervärdesskatterättsliga neutralitetsprincipen har en allmän bestämning såtillvida att neutralitet förutsätts beträffande rättslig form och omfattningen av den verksamhet som skattesubjektet bedriver. Huvudregeln för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet kräver därmed för att den nationella lagstiftningen ska vara konform med direktivbestämmelsen (EU-konform):

- dels att 4 kap. 1 § 1 ML måste begränsas enligt vad nyss sagts, så att kopplingen till 13 kap. IL inte omfattar 2 § med påföljd att de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL inte skulle omfatta juridiska personer, och
- dels att konkurrensen ska vara neutral med avseende på subjektfrågan oavsett omfattningen av den verksamhet som olika beskattningsbara personer bedriver.

Det har konstaterats att utifrån rekvisiten självständighet och ekonomisk verksamhet i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet bestäms den beskattningsbara personen som en person, som:

- tar en företagarrisk och därmed skiljer ut sig från de anställda; och
- får karaktären av beskattningsbar person beroende på vilken grad av varaktighet vederbörande uppnår med aktiviteten i fråga och gör den till en ekonomisk verksamhet.

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. Den *liknar* art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL avses med näringsverksamhet att förvärvsverksamhet *bedrivs* yrkesmässigt och självständigt. Enligt direktivbestämmelsen avses med beskattningsbar person den som självständigt *bedriver* en ekonomisk verksamhet.⁵³³ När gällande rätt bestämts för nämnda rekvisit för beskattningsbar person, återstår frågan om innehållet i rekvisiten för näringsverksamhetsbegreppet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL är förenligt med dem. För prövningen av om en begränsning av kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML till att avse enbart de subjektiva

⁵³³ Se även avsnitt 1.1.3.1.

kriterierna för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL är EU-konform i förevarande mening, och sålunda inte ska innebära någon regelkonkurrens, har det inte varit avgörande om en bristande neutralitet i urval av skattesubjekt med tillämpning av 4 kap. 1 § ML innebär att det blir för stort eller för litet i förhållande till art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Båda situationerna är lika felaktiga. Denna rättspolitiska utgångspunkt har varit viktig för den fortsatta analysen i kapitel 3 av huvudfrågan A. Frågeställningen är densamma för såväl utländska som svenska subjekt vilka gör omsättningar i Sverige och kan tillhöra det svenska momssystemet. Det har klarlagts genom Lissabonfördraget (som trädde i kraft den 1 december 2009) att kravet på harmonisering i lagval innebär, enligt art. 113 FEUF [art. 93 FEG (f.d. art. 99)], ett tillika primärrättsligt krav på konkurrensneutralitet, när det gäller att skilja ut skattesubjekten från konsumenterna. Eftersom neutralitetsprincipen därmed inte bara gäller sekundärrättsligt enligt fjärde, femte och sjunde styckena i ingressen till mervärdesskattedirektivet och art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet, sammanfaller frågor om intern eller extern neutralitet för huvudfrågan A med det primärrättsliga kravet på harmoni mellan EU-länderna i lagvalsfrågan. Om en fråga gäller att åtskilja företagaren från konsumenten, ska det ske neutralt oavsett om prövningen gäller ett svenskt eller utländskt subjekt. Om ett fördragsbrott anses föreligga med avseende på genomförandet av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet i ML, är det ett fördragsbrott både primär- och sekundärrättsligt sett.⁵³⁴

Det har konstaterats att art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet har direkt effekt och att fråga om direkt effekt endast aktualiseras i den mån avsett resultat med direktivbestämmelsen inte kan uppnås genom tolkning av den nationella rätten. Då frågan om en neutralitetsbrist föreligger i urvalet av skattesubjekt har kunnat bestämmas i detta arbete till att gälla både om urvalet enligt 4 kap. 1 § ML blir för stort eller för litet i förhållande till direktivbestämmelsen, har den fortsatta prövningen av huvudfrågan A i kapitel 3 kommit att handla om en EU-konform (direktivkonform) tolkning och svaret på följande fråga. Ger 4 kap. 1 § ML en åtskillnad mellan företagare (skattesubjekt) och konsumenter som är innehållsmässigt sett direktivkonform i förhållande till det

⁵³⁴ Se även avsnitt 2.2.2. Ang. klarläggande i art. 113 FEUF, se avsnitten 1.2.2.1 och 2.2.1.

avsedda resultatet med huvudregeln för beskattningsbar person, art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, i det hänseendet?

Den väsentliga poängen med att regler i ett direktiv, såsom har konstaterats vara fallet med art. 9.1 första st. och art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet,⁵³⁵ har direkt effekt är möjligheten det ger individen att åberopa EU-rätten för att skydda sina intressen. I kapitel 2 har konstaterats att principen om direkt effekt endast tillämpas i den mån en EU-konform (direktivkonform) tolkning av den nationella regeln inte ger ett med direktivbestämmelsen avsett resultat.⁵³⁶ Sålunda har, som nämnts, huvudfrågan A angående huruvida en regelkonkurrens föreligger mellan 4 kap. 1 § ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet analyserats genom en EU-konform tolkning. Emellertid har jag därmed stannat vid prövningen om 4 kap. 1 § ML, med pkt 1 och en begränsning där av kopplingen i fråga så att den enbart avser 13 kap. 1 § första st. andra men. IL och med supplementärregeln i pkt 2, ger yrkesmässig verksamhet det med direktivbestämmelsen avsedda resultatet innehållsmässigt sett beträffande åtskillnaden mellan skattesubjekt och konsumenter. Om regelkonkurrens skulle konstateras, har jag inte haft för avsikt att gå in mera på direkt effekt och några hypotetiska resonemang om ett sådant förhållande är till fördel eller nackdel för den enskilde. Jag har för sådant fall enbart noterat i avsnitt 2.5 att genomgången i kapitel 2 visar att principen om direkt effekt ger den enskilde en slags förfarandemässig rättighet att åberopa EU-rätten, för att skydda sina intressen, med en motsvarande skyldighet för de nationella domstolarna och myndigheterna – det nationella rättssystemet – att iaktta den rättigheten.⁵³⁷ I detta arbete har analysen stannat vid om åtskillnaden mellan företagare och konsument är direktivkonform (EU-konform) såtillvida att urvalet av skattesubjekt (företagare) enligt 4 kap. 1 § ML blir detsamma som kan anses följa av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Den rättspolitiska utgångspunkten i detta arbete har som sagt varit att det är lika felaktigt om en neutralitetsbrist uppkommer på grund av att det urvalet blir för stort eller för litet i förhållande till direktivbestämmelsen, på grund av att innehållet i de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet

⁵³⁵ Se avsnitt 1.2.5.

⁵³⁶ Se avsnitt 2.3.2.

⁵³⁷ Se även avsnitt 2.3.2.

i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL inte är förenligt med innehållet i rekvisiten för beskattningsbar person i direktivbestämmelsen.

För övrigt beläggs konstaterandet att kopplingen till 13 kap. 1 § första st. andra men. IL bör begränsas till att enbart avse 13 kap. 1 § första st. andra men.:

- dels av vad som kan anses ha antagits i förarbetena vid Sveriges EU-inträde 1995 om EU-konformiteten med kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML till 21 § KL – föregångaren till 13 kap. 1 § första st. andra men. IL;⁵³⁸
- dels av att utvidgningen av kopplingen 2001 till att gälla näringsverksamhetsbegreppet enligt hela 13 kap. IL skedde utan någon egentlig motivering;⁵³⁹ och
- dels av att både EU-kommissionen och regeringen i resonemang-
et om huruvida 4 kap. 1 § ML utgör ett fördragsbrott i förhållande
till art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet enbart resonerar
om rekvisiten i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL.⁵⁴⁰

Att EU-kommissionen i sin underrättelse den 26 juni 2008 om att inleda fördragsbrottsförfarande beträffande 4 kap. 1 § ML baserar kritiken på uppgifterna från SOU 2002:74, som inte håller isär frågan om huruvida yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML är förenlig med huvudregeln för beskattningsbar person och frågan om avdragsrättens inträde, belägger vidare vikten av den uppdelning som sker i detta arbete för analysen av dessa frågor. Först nämnda fråga är huvudfrågan A i detta arbete och bifrågan D i detta arbete behandlar avdragsrättens inträde.

Dessutom kommer från kapitel 2 också frågan om inte bara nationella tolkningsregler, utan även legalitetsprincipen i 8 kap. 3 § RF kan begränsa mervärdesbeskattningen enligt ML i strid mot art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet beroende på vad som följer av en bokstavlig tolkning av 4 kap. 1 § ML och 13 kap. 1 § första st. andra men. IL. Om en begränsning av kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML sker genom en lagändring (*de lege ferenda*) så att den enbart avser 13 kap. 1 § första st. andra men. IL, erinras beträffande legalitetsprincipen om att 4 kap. 1 § 1 ML alltså anger att en verksamhet är yrkesmässig om den *utgör* näringsverksamhet – fastän

⁵³⁸ Se även avsnitt 2.2.4.

⁵³⁹ Se även avsnitt 2.2.4 (och avsnitt 3.4.3).

⁵⁴⁰ Se även avsnitten 2.4.1-2.4.3.

begränsat till nämnda lagrum.⁵⁴¹ Det innebär i så fall bl.a. att sådant som faller utanför inkomstslagen fortfarande också faller utanför näringsverksamhetsbegreppet, och sålunda utanför omfattningen av mervärdesbeskattningen bestämd enligt ML med avseende på subjektet (varom mera i det närmast följande avsnittet).

8.1.3.2 De subjektiva kriterierna för näringsverksamhet i förhållande till ekonomisk verksamhet etc.

Prövningen i kapitel 3 har handlat om huruvida de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL – vinstsyfte, självständighet och varaktighet – är innehållsmässigt förenliga med rekvisiten för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, dvs. självständighet och ekonomisk verksamhet. Det är avgörande för att kopplingen ifråga i huvudregeln för bestämningen av yrkesmässig verksamhet, 4 kap. 1 § 1 ML, till hela 13 kap. IL inte bara ska ändras, utan också bör (*de lege ferenda*) begränsas till att avse 13 kap. 1 § första st. andra men. IL.

Svaret på huvudfrågan A är, som nämnts, för det första att bestämningen av yrkesmässig verksamhet ska ändras (*de lege lata*) så att den inte längre avser näringsverksamhetsbegreppet enligt hela 13 kap. IL. Kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML bör begränsas genom lagändring (*de lege ferenda*) till att avse 13 kap. 1 § första st. andra men. IL. Den fortsatta analysen i kapitel 3 har visat att en sådan begränsad koppling till de subjektiva kriterierna för egentlig näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL blir konform med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet innehållsmässigt sett (EU-konform), mot bakgrund av rådande rättspraxis hos HFD. Jag redogör här för min konklusion från avsnitt 3.7 av innebörd att huvudregeln för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet får anses korrekt införlivad i 4 kap. 1 § ML.

Kopplingen i fråga i huvudregeln för yrkesmässig verksamhet, 4 kap. 1 § 1 ML, till näringsverksamhet är inte EU-konform utan att huvudregeln kompletteras av supplementärregeln om yrkesmässig verksamhet under näringsliknande former i 4 kap. 1 § 2 ML. Därför är det avgörande för min bedömning att 4 kap. 1 § ML totalt sett inte innebär en överträdelse av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet att jag också har konkluderat

⁵⁴¹ Se även avsnitt 2.4.1.3.

att syftet med supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2 ML får anses ha modifierats vid Sveriges EU-inträde 1995. Ett ursprungligt mer begränsat syfte och icke fiskalt syfte med supplementärregeln får anses ha modifierats vid EU-inträdet på grund av att det i förarbetena till ändringarna i ML vid det tillfället inte går att utläsa något annat än att 4 kap. 1 § ML, inkluderande pkt 2 och supplementärregeln, ansågs förenlig med art. 4.1 i sjätte direktivet [numera art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet]. Enligt min uppfattning är således en EU-konform tolkning av supplementärregeln med hänsyn till dess ordalydelse möjlig. Supplementärregeln utgör, enligt min mening, ett komplement till huvudregeln och utvidgar 4 kap. 1 § ML totalt sett till att gälla även beskattningsbar person som inte anses bedriva näringsverksamhet enligt IL. Min konklusion är att supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2 ML bör behållas, då den fyller en kompletterande funktion till huvudregeln för yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML i flera hänseenden, men årsomsättningsgränsen 30 000 kr saknar stöd i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet och därför bör supplementärregeln ändras i det hänseendet.⁵⁴²

Innan jag går igenom konklusionerna från rättspraxis i förevarande fråga anger jag de båda situationer idag där supplementärregeln är nödvändig som komplement till huvudregeln för att ge 4 kap. 1 § ML totalt sett ett EU-konformt innehåll.

I den första situationen är det fråga om att svensk rättspraxis (RÅ 1991 ref. 6) innebär att verksamhet som *i sin helhet* är brottslig inte utgör näringsverksamhet. Om enbart huvudregeln, 4 kap. 1 § 1 ML, fanns, skulle, även om de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet vore uppfyllda, legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 3 § RF hindra att mervärdesskatt åläggs den som bedriver sådan verksamhet mot vederbörandes vilja. I den andra situationen skulle detsamma gälla supplementärregeln förutom beträffande vissa engångsbelopp som faller utanför inkomstlagen i IL och därmed inte heller omfattas av inkomstslaget näringsverksamhet. En sådan begränsning av mervärdesbeskattningen kan vara motiverad på objektssidan, men om den sker genom regleringen av subjektssidan är det inte förenligt med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.⁵⁴³

⁵⁴² Se närmare om supplementärregeln i avsnitt 3.4.3.

⁵⁴³ Se närmare om legalitetsprincipen i samband med de båda beskrivna situationerna i avsnitten 3.5.1-3.5.2.2.

Att innehållet i de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL, under rådande svenska rättspraxis, i övrigt kan anses ge 4 kap. 1 § 1 ML ett innehåll konformt med rekvisiten för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet – utan komplettering genom supplementärregeln – kan sammanfattas enligt följande.

De svenska rättskällorna utgår *inte* från att ett *vinstrekvisit* uppställs bland de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL. Vid Sveriges EU-inträde 1995 får det anses ha antagits i förarbetena att det var EU-konformt att 4 kap. 1 § 1 ML för bestämningen av yrkesmässig verksamhet kopplade till dåvarande 21 § KL och att de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet innehöll ett vinstsyfte (jänte självständighet och varaktighet). Om det hade uttryckts i rättspraxis också idag, hade det inte varit förenligt med ordalydelsen av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, där en beskattningsbar person anses ha den karaktären oberoende av resultatet av den ekonomiska verksamheten. Analysen av HFD:s praxis har dock visat att kopplingen från 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. 1 § första st. andra men. IL numera inte innebär någon hänvisning till ett vinstsyfte:

- Vinstrekvisitet för näringsverksamhet kan anses uttunnat i HFD:s praxis. RÅ 1998 ref. 10 innebär till och med att förlustbringande verksamheter kan anses utgöra näringsverksamhet. Enligt momsmålet RÅ 1997 ref. 16, vartill HFD också hänvisar för bedömningen i RÅ 1998 ref. 10, respektive bl.a. RÅ 2000 not. 189 handlar bestämningen av de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet mera om rekvisiten varaktighet (förvärvssyfte) respektive självständighet än ett vinstrekvisit.
- Vidare har HFD i RÅ 1996 not. 168 ansett yrkesmässig verksamhet föreligga enligt huvudregeln, 4 kap. 1 § 1 ML, utan stöd av supplementärregeln, 4 kap. 1 § 2 ML, vid tillhandahållande av tjänster till självkostnadspris.

Sålunda har vinstrekvisitet för näringsverksamhet sin betydelse framför allt i att avgränsa näringsverksamhet mot inkomstslaget tjänst i den del det inkomstslaget avser hobbyverksamheter (vilka hänförs till inkomstslaget tjänst i dess funktion som ett restinkomstslag i IL).⁵⁴⁴ *Självständig*

⁵⁴⁴ Se närmare om vinstrekvisitet i avsnitt 3.2.

het respektive *varaktighet* för bestämningen av näringsverksamhet avgränsar inkomstslaget näringsverksamhet mot inkomst av tjänst i betydelsen anställning respektive mot inkomst av kapital. I kapitel 3 har analysen av innehållet i dessa båda rekvisit för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL visat att konformitet föreligger i förhållande till rekvisiten självständighet och ekonomisk verksamhet i direktivbestämmelsen i fråga. Följande har konstaterats vid analysen av de svenska rättskällorna:

Självständighetsrekvisitet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL kan innehållsmässigt sett anses konformt med självständighetskriteriet i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Precis som självständighetskriteriet i art. 10 i mervärdesskattedirektivet bestäms det med uteslutande av anställningsförhållandena, och innehåller kravet att personen i fråga ska ta en egen företagarrisk (affärsmässig risk), vilket uppställs för självständighet enligt EU-domstolens praxis på momsområdet [pkt 14 i EU-målet 235/85 (kommissionen mot Nederländerna) och pkt 13 i EU-målet C-202/90 (Ayuntamiento de Sevilla)]. Det kravet gällde enligt svensk rättspraxis redan innan Sveriges EU-inträde, beträffande inkomstskatt och arbetsgivaravgifter [enligt t.ex. RÅ 1982 1:50 och RÅ 1986 ref. 8]. Ifrågavarande rättspraxis bekräftar dessutom efter EU-inträdet av t.ex. RÅ 2001 ref. 25 och RÅ 2001 ref. 60. Den visar vidare i likhet med vad som gäller enligt art. 10 i mervärdesskattedirektivet att något formellt anställningsavtal inte behöver föreligga, för att vederbörande i stället ska anses omfattad av ett anställningsförhållande och inkomstslaget tjänst.

När det gäller andra st. som infördes i 13 kap. 1 § IL 2009 för *bedömningen* av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt, har jag noterat i kapitel 3 att rättsutvecklingen får bevakas. Andra st. utgjorde enligt lagrådets uppfattning bara en kodifiering av rådande rättspraxis. Om det vid prövningen av om F-skattsedel ska utfärdas skulle komma att betonas för mycket från SKV:s sida att uppdragstagaren ska vara oberoende och inte inordnas i uppdragsgivarens organisation, kan också rättsutvecklingen komma att motverka syftet med andra st. i 13 kap. 1 § IL, dvs. att fler ska erhålla F-skatt. Det skulle bli fallet om den som inte har haft stora investeringar, men ändå hittills har ansetts som självständig företagare skatterättsligt, förvägras F-skattsedel. Utgångspunkten i detta arbete har varit att även göra prövningen av förenligheten av självständighetsrekvisitet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL med självständighetskriteriet i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet under

beaktande av hittillsvarande svenska rättspraxis och rättskällor i övrigt.⁵⁴⁵ Emellertid skulle rättsutvecklingen beträffande avgränsningen av näringsverksamhet mot inkomstslaget tjänst kunna förändras på nyss beskrivet sätt, och föranleder då, enligt min uppfattning, att domstolarna bör (*de sententia ferenda*) – med stöd av supplementärregeln – fylla ut huvudregeln för yrkesmässig verksamhet. Genom en EU-konform tolkning av 4 kap. 1 § 2 ML utifrån dess ordalydelse kan därmed en avgränsning av yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML totalt sett alltjämt ske konformt i förhållande till den avgränsning av beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet som följer av det nödvändiga rekvisitet självständighet däri.

Begreppet förvärvsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL kan anses innehålla ett *varaktighetsrekvisit*. Ett varaktighetsrekvisit föreligger för ekonomisk verksamhet enligt båda alternativen av ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 andra st. i mervärdesskattedirektivet. I det första alternativet är, som nämnts, yrkeskategorin jämte varaktigheten tillräcklig grund i övrigt för att personen i fråga ska anses ha ekonomisk verksamhet. I det andra alternativet handlar bestämningen av tillräcklig varaktighet om graden av förvaltningsåtgärder som ägnas de materiella eller immateriella tillgångar som ska bilda en ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Enligt punkterna 27-30 i EU-målet C-230/94 (Enkler) anser EU-domstolen då att en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet måste ske, för att bestämma om förvärvet av tillgången i fråga skett i avsikt att varaktigt ge inkomst. Enligt EU-målen C-333/91 (Sofitam), pkt 12, och C-142/99 (Floridienne), pkt 28, ska det handla om att personen i fråga ägnar förvärvade materiella eller immateriella tillgångar mera förvaltningsåtgärder än som kan förväntas från en privat investerare. Den nivån på varaktighetskriteriet måste föreligga för att en ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet ska kunna anses ha uppkommit ursprungligen, genom förvärv av materiella eller immateriella tillgångar. Inställningen bekräftas också av EU-målet C-23/98 (Heerma). Dessutom följer av pkt 18 i EU-målet C-80/95 (Harnas & Helm), där hänvisning sker i pkt 17 till ett liknande avgörande i EU-målet C-60/90 (Polysar), att det inte räcker med att en investering i sig genererar avkastning i form av ränta e.d., för att innehavaren av tillgång-

⁵⁴⁵ Se närmare om självständighetsrekvisitet i avsnitt 3.3.

en ska anses ha en sådan ekonomisk verksamhet. Vidare gäller enligt pkt 37 och 39 i EU-målet C-155/94 (Wellcome Trust) att verksamheten ska vara utåtriktad och inte bara handla om att förvalta eget kapital, oavsett hur omfattande en sådan sysselsättning i sig kan vara. Rena holdingbolag, dvs. bolag som enbart ägnar sig åt att inneha aktier i dotterbolag, kan sålunda inte anses som beskattningsbara personer.

Analysen av svensk rättspraxis som har företagits, efter den redogjorda undersökningen av EU-domstolens praxis beträffande rekvisitet varaktighet, har visat att gränsdragningen mellan inkomst av kapital och inkomstslaget näringsverksamhet stämmer väl överens med EU-rättens skiljelinje mellan privatekonomi och ekonomisk verksamhet. Minimikravet på varaktighet för inkomst av näringsverksamhet är, i enlighet med RÅ 1981 1:4 och RÅ 1988 not. 276, också att personen i fråga ska ägna sina investeringar mera förvaltningsåtgärder än vad en privat investerare kan förväntas göra. I RÅ 1981 1:4 betonades också krav på att handel med värdepapper ska vara inriktad på att tillhandagå allmänheten eller särskilda investerare (kunder). Det kundkravet anses innebära att *fysiska personer* inte kan bedriva värdepappersrörelse (utom möjligen vid mycket särskilda omständigheter). Den som investerar i rent spekulativt syfte utan att räkna med att leva på avkastningen kapitalbeskattas inkomstskattemässigt. Om däremot en eller flera personer gör så många aktiefärer att de kan anses bedriva yrkesmässig handel med värdepapper och det inte bara är fråga om den egna förmögenhetsförvaltningen, utan om att tillhandagå allmänheten eller särskilda investerare med investeringsobjekt (kunder), föreligger värdepappershandel och inkomst av näringsverksamhet. Det bekräftas också av praxis från tiden efter Sveriges EU-inträde. Den ingående genomgången av svensk rättspraxis visar för sammanhanget framför allt på vikten av att vara uppmärksam på om det behandlade momsproblemet berör yrkesmässig verksamhet och inte omsättningsbegreppet. Genomgången i fråga har omfattat följande fall om inkomstskatt och moms: RSV/FB Dt 1985:33 (inkomstskatt), RÅ 1989 ref. 86 (moms), RÅ 1995 not. 224 (moms), RÅ 2001 ref. 6 (moms), RÅ 2001 ref. 60 (inkomstskatt) och – samma dag – HFD:s mål nr 4453-2000 (moms), SRN 2003-01-23 (moms), SRN 2005-05-16 (moms), SRN 2005-06-23 (moms), RÅ 2005 ref. 19 (moms), RÅ 2006 not. 90 (moms), RÅ 2007 ref. 6 (moms), RÅ 2008 not. 19 (moms), RÅ 2009 not. 172 (moms) och RÅ 2009 ref. 56 (moms).

Vid rättsfallsgenomgången i fråga har också en jämförelse företagits av en analys i anförd nederländsk doktrin (Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw, av A.J. van Doesum) av *poolovereenkomsten* (karteller eller truster – vilka närmast kan jämföras med enkla bolag) och EU-målet C-77/01 (EDM) med två svenska rättsfall, RÅ 2006 not. 90 och RÅ 2009 not. 172. Jämte rättsfallsanalysen i övrigt har den jämförelsen visat på betydelsen av att beakta åtskillnaden mellan yrkesmässig verksamhet och omsättningsbegreppet. Både ett verksamhetstänkande och transaktionstänkande bör användas för att i konsortium (enkelt bolag) åtskilja vinstfördelning utan beskattningsekvenser från omsättningar av varor eller tjänster mellan bolagsmännen. Om omsättningar föreligger och de är skattepliktiga enligt ML, uppkommer beskattningsekvenser, i stället för att en särskild ekonomisk verksamhet skulle anses föreligga vid sidan av bolagsmännens verksamheter i övrigt.⁵⁴⁶

I termer av fördragsbrott är min uppfattning utifrån analysen i detta arbete att ett sådant inte föreligger i något av de hänseenden som anges i underrättelsen från EU-kommissionen 2008-06-26 beträffande införlivandet av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet genom 4 kap. 1 § i ML.

Även om en frikoppling från det civilrättsliga begreppet god redovisningssed sker, såsom föreslås i utredningarna SOU 2002:74 och SOU 2008:80, i fråga om när redovisning ska ske för skatteslagen moms och inkomstskatt, har jag dessutom konkluderat i kapitel 3 att begreppet bokföringsskyldig får anses ha ett värde bevismässigt för bestämningen av vem som är skattesubjekt. Förfarandet och processen ges en stabilitet genom att *bokföringsskyldigheten* ger en viss – om än inte avgörande – vägledning för bestämningen av skattesubjektet. Det bör anses innebära att det redovisningsrättsliga begreppet bokföringsskyldig också framgent används i bevishänseende för att skilja företagaren från konsumenten, oavsett om kopplingen i fråga från 4 kap. 1 § 1 ML till IL behålls eller om kopplingen upphävs och huvudregeln för vem som är skattesubjekt momsmässigt sett bestäms självständigt i förhållande till IL.⁵⁴⁷

⁵⁴⁶ Se närmare om varaktighetsrequisitet i avsnitten 3.4.1, 3.4.2.3 och 3.4.2.4.

⁵⁴⁷ Se närmare om bokföringsskyldighetsbegreppet i förevarande mening i avsnitt 3.6.

8.1.4 Konklusionerna angående fråga B – verksamhetsbegreppet

Från sammanfattningen i avsnitt 4.4 av underfrågan B till huvudfrågan A noterar jag framför allt följande.

Utredningen SOU 2002:74 har anfört att verksamhetsbegreppet borde utmönstras helt ur ML. Den inställningen baserar utredningen på att svensk rättspraxis enligt RÅ 1999 not. 282 skulle vara oförenlig med EU-rätten på momsområdet beträffande bidragsfinansierade verksamheter. Vid analysen i detta arbete av RÅ 1999 not. 282 har konkluderats att målet inte strider mot EU-domstolens uppfattning av innebörd att en helt bidragsberoende del av en verksamhet inte berättigar till avdrag för ingående moms. Om ett oberoende bidrag – som inte konstituerar någon omsättning – berättigade till avdrag, skulle det strida mot tanken i momsens grundprinciper enligt EU-rätten. Övervältring av ett momsavdrag ska ske på en kund, genom ett prispåslag motsvarande en utgående moms. Utredningens uppfattning verkar snarast bero på att den inte beaktade "Breitsohl"-målet (C-400/98), där EU-domstolen anger att avdragsrätten bestäms genom att den beskattningsbara personen planerar att skapa skattepliktiga transaktioner med sina investeringar. HFD tillskriver också enbart i så motto sökanden i förhandsbeskedet RÅ 1999 not. 282 avdragsrätt för ingående moms. Varken RÅ 1999 not. 282 eller senare rättspraxis angående bidragsfinansierade verksamheter enligt RÅ 2006 ref. 47 och RÅ 2010 ref. 98 ger något belägg för att ML inte skulle kunna innehålla ett verksamhetsbegrepp allmänt sett eller i uttrycket yrkesmässig verksamhet. Om en förändring skulle ske av innebörd att yrkesmässig verksamhet i huvudregeln 4 kap. 1 § 1 ML skulle bestämmas självständigt i förhållande till IL, förändras ändå inte behovet av ett verksamhetsbegrepp i ML som en motsvarighet till ekonomisk verksamhet i mervärdesskattedirektivet. Ett "transaktionstänkande" kan inte generellt sett ersätta ett "verksamhetstänkande" i ML på det sätt som utredningen SOU 2002:74 föreslår.⁵⁴⁸

Den andra frågan i kapitel 4 har handlat om huruvida samma skattesubjekt enbart kan ha en ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Svaret utifrån analysen av EU-domstolens praxis och målen 268/83 (Rompelman), C-400/98 (Breitsohl) och C-

⁵⁴⁸ Se även avsnitt 4.2.

437/06 (Securenta) blev jakande. När en person en gång har bedömts ha karaktären av beskattningsbar person behåller vederbörande den statusen. Det innebär att samma beskattningsbara person inte kan ha fler än en ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, bara för att nya aktiviteter tillkommer. Slutsatsen att EU-domstolen utgår från att skattesubjektet bara kan ha en enda ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet har dessutom underbyggts ytterligare. Det har skett genom beaktande av de jämförelser som görs i doktrinen av reglerna om mervärdesskattefrihet för verksamhetsöverlåtelser med det inkomstskatterättsliga fusionsdirektivet. Konklusionerna är följande:

Det bör (*de lege ferenda*) införas ett förtydligande i 4 kap. 1 § 1 ML av innebörd att *verksamhet* i uttrycket yrkesmässig verksamhet i lagrummet inte längre bestäms utifrån verksamhetsbegreppet i 18 § KL från tiden före 1994. Hänvisningen i förarbetena till ML till det verksamhetsbegreppet i äldre svensk inkomstskatterätt, för bestämningen av verksamhet i yrkesmässig verksamhet, innebär att samma subjekt kan ha fler än en verksamhet om olika aktiviteter saknar naturlig anknytning till varandra. Det är inte EU-konformt enligt vad som har konkluderats utifrån EU-domstolens praxis och målen 268/83 (Rompelman), C-400/98 (Breitsohl) och C-437/06 (Securenta) angående innebörden i ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Då hänvisningen till äldre inkomstskatterätt i förarbetena till ML anges gälla – analogt – också för begreppet verksamhet i yrkesmässig verksamhet enligt supplementärregeln, bör nämnda förtydligande även anges gälla för 4 kap. 1 § 2 ML.

Konklusionen av innebörd att samma subjekt enbart kan ha en ekonomisk verksamhet, innebär också – vilket berör bifråga E – att 3 kap. 2 § andra st. SBL bör ändras så att samma subjekt registreras för en verksamhet, och inte för ytterligare en verksamhet om nya aktiviteter tillkommer. I dag öppnar det lagrummet för sistnämnda som en möjlighet.⁵⁴⁹

⁵⁴⁹ Se även avsnitt 4.3.

8.1.5 Konklusionerna angående fråga C – parkeringsverksamhet

Från sammanfattningen i avsnitt 5.3 av underfrågan C till huvudfrågan A noterar jag framför allt följande.

En av reglerna om skattobjektet i 3 kap. ML behandlar skatteplikt för upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet, nämligen 3 kap. 3 § första st. 5 ML. En genomgång av två förhandsbesked, RÅ 2003 ref. 80 och RÅ 2007 ref. 13, vilka behandlar den regeln har visat att en sammanblandning av den – dvs. regeln om skattobjektet – kan ske med regeln om bestämningen av skattesubjektet, 4 kap. 1 § 1 ML. Det beror på att ifrågavarande regel om skattobjektet kan anses innehålla en historisk koppling till ett inkomstskatterättsligt rörelsebegrepp, parkeringsrörelse. Eftersom det kan riskera att leda till att bestämningen av skattesubjektet, på grund av att 4 kap. 1 § 1 ML kopplar till ett näringsverksamhetsbegrepp i IL, i praktiken kan komma att ske en andra gång i samband med prövningen av regeln om skattobjektet, behövs ett lagförtydligande i ML. En influens från bestämningen av skattobjektet på bestämningen av skattesubjektet – eller vice versa – är inte förenlig med vare sig ML eller mervärdesskattedirektivet. Reglerna om skattesubjektet respektive reglerna om skattobjektet bedöms var för sig. Därför bör (*de lege ferenda*) ett förtydligande ske i ML av innebörd att om historiska kopplingar föreligger 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, är de obsoleta.

Analysen av de båda nyss nämnda förhandsbeskeden belägger dessutom ytterligare det behov som konstaterats i kapitel 4 av att förtydliga i 4 kap. 1 § 1 ML att hänvisningen i förarbetena till lagrummet till verksamhetsbegreppet i 18 § KL i dess lydelse före 1994 är obsolet för tolkningen av begreppet verksamhet i uttrycket yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 och 2 ML. Analysen av de båda fallen har nämligen visat att den historiska kopplingen i fråga till inkomstskatterätten och begreppet parkeringsrörelse kan leda till att rättstillämparen i materiellt hänseende felaktigt utgår från att samma subjekt kan ha fler än en verksamhet momsmässigt sett.⁵⁵⁰

⁵⁵⁰ Se även avsnitt 5.2.

8.1.6 Konklusionerna angående bifrågorna D och E – vissa frågor om skattskyldighetsbegreppet

Bifrågorna D och E handlar i första hand om problem med skattskyldighetsbegreppet i ML. I huvudregeln för skattskyldighetens uppkomst, 1 kap. 1 § första st. 1 ML, ingår yrkesmässig verksamhet som ett nödvändigt rekvisit. Om urvalet av skattesubjekt blir felaktigt i förhållande till vad som följer enligt huvudregeln om beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, på grund av att 4 kap. 1 § 1 ML inte skulle vara konform innehållsmässigt sett med direktivbestämmelsen (huvudfrågan A), påverkar detta vem som anses som skattskyldig. Emellertid återverkar inte bifrågorna D och E på huvudfrågan A, då D och E berör specifika frågor för situationer där skattskyldighetsbegreppet är prejudiciellt för andra frågor. Dessa båda frågor behandlar när avdragsrätten för ingående moms inträder enligt huvudregeln 8 kap. 3 § första st. ML (D) och när en person är skyldig att momsregistrera sig enligt 3 kap. 1 § första st. 2 och 2 § första st. SBL (E). Syftet med bifrågorna D och E är bara att sätta begreppet yrkesmässig verksamhet i ett större sammanhang där skattskyldighetsbegreppet ingår.⁵⁵¹

Från sammanfattningen i avsnitt 6.4 av bifrågorna D och E noterar jag framför allt följande.

Beträffande bifråga D har redan i inledningskapitlet konstaterats att EU-domstolen genom målet 268/83 (Rompelman) har fastlagt (*acte éclairé*) att avdragsrättens inträde enligt huvudregeln i art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet inte förutsätter att skattepliktiga transaktioner först har uppkommit i verksamheten. 8 kap. 3 § första st. ML, där skattskyldighetsbegreppet är ett nödvändigt rekvisit för avdragsrättens uppkomst, och 10 kap. 9 § ML, som stipulerar särskilda skäl för återbetalningsrätt innan skattepliktiga transaktioner förekommit i verksamheten, kan leda till en tolkning av innebörd att det krävs att skattepliktiga transaktioner förekommit i verksamheten, innan avdragsrätten inträder för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten. Det är inte konformt med EU-domstolens praxis enligt vad nyss sagts, och därför ska (*de lege lata*) ändring ske i ML. Lösningen kan vara att uttrycket *en verksamhet som medför skattskyldighet* i 8 kap. 3 § första st. ML ersätts med uttrycket *en yrkesmässig verksamhet*. Ett förtydligande bör då också

⁵⁵¹ Se avsnitten 1.1.5.1-1.1.5.4 och 6.1.

införas i regeln om att förvärvet för att berättiga till avdrag ska vara avsett för att skapa skattepliktig transaktion. Dessutom bör 10 kap. 9 § ML utmönstras ur ML, då regeln är obsolet i sig, mot bakgrund av nyss beskriven praxis hos EU-domstolen, och dessutom bidrar till tolkningen att begreppet skattskyldighet i 8 kap. 3 § första st. medför ett krav på att skattepliktiga transaktioner ska ha förekommit i verksamheten, innan avdragsrätten inträder.⁵⁵²

Beträffande bifråga E, som är den enda förfaranderättsliga frågan i detta arbete, har konstaterats att EU-domstolens praxis inte kan anses klart uttrycka att även beskattningsbara personer som enbart avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar ska momsregistreras enligt art. 213-216 i mervärdesskattedirektivet. Genomgången av EU-målen 268/83(Rompelman), C-10/92 (Maurizio Balocchi) och C-110/94 (INZO) samt förenade målen C-110/98-C-147/98 (Gabalfrisa m.fl.) visar dock att EU-domstolens praxis i vart fall inte motsäger en sådan ordning. Detsamma gäller ordalydelsen av nämnda art. i direktivet. Därför talar de kontrollproblem som beskrivits angående kontroll av förändrade förhållanden jämförda med när skatte- och avgiftsanmälan lämnades för att alla beskattningsbara personer från början bör omfattas av samma kontrollsystem momsmässigt sett. De nyss nämnda beskattningsbara personerna 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. En sådan ordning gagnar både SKV:s kontrollverksamhet och framförhållningen för företagaren som från början enbart har för avsikt att skapa från skatteplikt okvalificerat undantagna varor eller tjänster. SKV kan enklare kontrollera om vederbörande övergår till att göra skattepliktiga omsättningar. Företagaren själv påminns om att hålla reda på om s.k. investeringsvaror finns i verksamheten för vilka denne vid en sådan förändrad inriktning på verksamheten kan ha möjlighet – i enlighet med EU- domen C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki) – att dra ingående moms genom tillämpning under den s.k. korrigeringsperioden av jämningsreglerna i 8 a kap. ML. Därför bör (*de lege ferenda*) reglerna i SBL ändras så att också beskattningsbara personer som enbart avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar kan hänföras av SKV till

⁵⁵² Se även avsnitt 6.2.

någon av det svenska momsregistrets båda former. Det kan ske genom att 3 kap. 1 § första st. 2 och 4 SBL ändras så att däri stipuleras att anmälan till SKV ska göras i momshänseende när *yrkesmässig verksamhet* enligt ML *inleds, förändras eller upphör*. Då bör också den ändringen genomföras att det klart uttrycks att begreppet näringsverksamhet i 3 kap. 2 § första st. SBL förbehålls andra registreringsåtgärder än beträffande momsen.

Eftersom analysen i kapitel 4 har visat att samma skattesubjekt inte kan ha fler än en ekonomisk verksamhet, bör dessutom 3 kap. 2 § andra st. SBL ändras i konsekvens med att analysen i kapitel 4 har visat att samma skattesubjekt enbart kan ha en ekonomisk verksamhet. Ordalydelsen av lagrummet öppnar idag för att samma skattesubjekt skulle kunna vara registrerad för flera verksamheter. Det bör ändras, även om SKV sedan Sveriges EU-inträde 1995 i tillämpningen inte registrerar samma subjekt för flera verksamheter, utan om denne har flera aktiviteter har vederbörande samma momsregistreringsnummer för dem.⁵⁵³

8.1.7 Något om de övriga reglerna om näringsverksamhet

Redan i inledningskapitlet har konstaterats att de andra reglerna i 13 kap. IL än 1 § första st. och andra st. och 2 § saknar den allmänna räckvidd som krävs för att en koppling i 4 kap. 1 § 1 ML till näringsverksamhet enligt en bestämmelse i 13 kap. IL ska kunna tänkas ge ett med beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet konformt urval av skattesubjekt. Dessa övriga regler i 13 kap. IL, dvs. 1 § tredje st. och 3-12 §§, anger bara fall av näringsverksamhet för vissa personer och avseende vissa tillgångar och ersättningar.⁵⁵⁴

Eftersom kopplingen i fråga idag ändå sker till hela 13 kap. IL har en analys gjorts i kapitel 7 av hur dessa övriga regler om näringsverksamhet, 13 kap. 1 § tredje st. och 3-12 §§ IL, allmänt sett förhåller sig till ML och mervärdesskattedirektivet. Den analysen har visat att dessa övriga regler om näringsverksamhet ibland ger ett innehåll åt näringsverksamhetsbegreppet som ger en funktionellt sett riktig tillämpning av begreppet yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML i det aktuella fallet. I åter andra

⁵⁵³ Se även avsnitten 6.3.1 och 6.3.2.

⁵⁵⁴ Se avsnitt 1.1.3.1.

fall ger de däremot en utvidgning av bestämmningen av skattesubjektet eller begränsning av den bestämmningen i förhållande till vad som följer av bestämmningen av beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.⁵⁵⁵ I samtliga fall av dessa övriga regler i 13 kap. IL är dock problemet att de saknar den allmänna räckvidd som direktivbestämmelsen har med avseende på både personfrågan och vilka tillgångar eller ersättningar som den omfattar.⁵⁵⁶

8.2 AVSLUTANDE SYNPUNKTER

Analysen i detta arbete visar på betydelsen av att gå igenom de centrala frågorna inom mervärdesbeskattningen, innan ändringar genomförs i ML. Utredningarna SOU 2002:74 och Ds 2009:58 föreslår bl.a. att kopplingen i fråga i huvudregeln för bestämmningen av yrkesmässig verksamhet, 4 kap. 1 § 1 ML, till näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. IL ska upphävas. Då bestäms skattesubjektet formellt sett i stället utifrån huvudregeln för beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Utredningarna gör dock inte någon materiell analys av om rekvisiten för näringsverksamhet är konforma med rekvisiten för beskattningsbar person i direktivbestämmelsen.⁵⁵⁷ Den materiella analysen av huvudfrågan A i detta arbete visar att en sådan koppling, som gällde när Sverige blev EU-medlem 1995 och fram till 2001, till de subjektiva kriterierna för näringsverksamhet, vilka idag återfinns i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL, är innehållsmässigt sett konform med direktivbestämmelsen.⁵⁵⁸

EU-kommissionens uppfattning om fördragsbrott såtillvida att art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet inte skulle kunna anses genomförd i ML genom 4 kap. 1 § har, enligt min uppfattning, för det första visat sig bero på att frågan om yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML sammanblandats med frågan om skattskyldighetsbegreppet medför att avdragsrättens inträde enligt huvudregeln 8 kap. 3 § första st. ML uppkommer senare än enligt art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet. EU-

⁵⁵⁵ Se avsnitt 7.2.

⁵⁵⁶ Se avsnitt 7.3.

⁵⁵⁷ Se avsnitten 2.4.3 och 4.2.

⁵⁵⁸ Se avsnitten 8.1.3.1 och 8.1.3.2.

kommissionen gör sammanblandningen genom att tämligen okritiskt basera sin kritik mot 4 kap. 1 § ML på utredningen SOU 2002:74. EU-kommissionen har inte uppmärksammat att SOU 2002:74 i sin kritik inte håller isär begreppen yrkesmässig verksamhet respektive skattskyldighet för frågor om skattesubjektet enligt ML.⁵⁵⁹ I detta arbete har huvudfrågan A, dit 4 kap. 1 § ML hör, och bifrågan D, dit 8 kap. 3 § första st. ML hör, noga åtskilts från början.⁵⁶⁰ Analysen av fråga D visar att avdragsrätten bör knytas till begreppet yrkesmässig verksamhet, i stället för skattskyldighetsbegreppet.⁵⁶¹ Dessutom har, enligt min mening, EU-kommissionen felaktigt baserat sin uppfattning om fördragsbrott på att syftet med supplementärregeln i 4 kap. 1 § 2 ML inte skulle medge att den regeln utgör ett komplement till huvudregeln för yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML, så att 4 kap. 1 § ML totalt sett ges ett innehåll konformt med huvudregeln för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Någon fördragsbrottstalan hos EU-domstolen har inte inletts av EU-kommissionen, som, enligt min uppfattning, borde lägga ned fördragsbrottsförfarandet beträffande 4 kap. 1 § ML.⁵⁶² I vart fall bör EU-kommissionen göra så om ML ändras genom att kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML begränsas till att avse kriterierna för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL. Om ingenting görs och kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML fortsatt avser hela 13 kap. IL, kan juridiska personer användas för att uppnå fördelar momsmässigt sett. I så fall måste SKV visa att fråga är om bedrägeri eller om s.k. förfarandemissbruk (eng., *abusive practice*) som ger skattefördelar i strid mot syftet med reglerna i ML och sjätte direktivet [numera mervärdesskattedirektivet], för att t.ex. kunna underkänna ett avdrag för ingående moms som annars vore godtagbart formellt sett.⁵⁶³

De förslag som lämnas här beträffande den enda förfarandemässiga frågan i detta arbete, bifråga E, kan genomföras utan avvaktan på procedurerna kring huvudfrågan A och bifråga D. Dvs., lagförslag kan ske av innebörd:

⁵⁵⁹ Se avsnitt 2.4.1.2.

⁵⁶⁰ Se avsnitten 1.1.3.1 och 1.1.5.2.

⁵⁶¹ Se avsnitt 8.1.6.

⁵⁶² Se närmare om fördragsbrottsförfarande i avsnitt 1.2.5 och om aktuell fördragsbrottsfråga i avsnitten 2.4.1-2.4.3.

⁵⁶³ Se pkt 86 i EU-målet C-255/02 (Halifax m.fl.).

- att yrkesmässig verksamhet ersätter begreppen skattskyldig och återbetalningsberättigad enligt ML för bestämningen av skyldigheten att momsregistrera sig i 3 kap. 1 § första st. 2 och 4 och 2 § första st. SBL,
- att det klart uttrycks i 3 kap. 2 § första st. SBL att begreppet näringsverksamhet förbehålls andra registreringsåtgärder än beträffande momsen och
- att 3 kap. 2 § andra st. SBL ändras så att det uttryckligen framgår att samma skattesubjekt momsregistreras för en verksamhet även om den innehåller olika aktiviteter.⁵⁶⁴

Förslagen i detta arbete om förtydliganden beträffande begreppet verksamhet i yrkesmässig verksamhet, fråga B, och beträffande influenser från reglerna om skatteobjektet vid bestämningen av skattesubjektet, fråga C, innebär att kopplingar i förarbetena till ML till äldre inkomstskatterätt vid uttolkningen av begrepp i ML förklaras för obsoleta.⁵⁶⁵ Dessa förslag kan sålunda också genomföras utan avvaktan på om något sker beträffande fördragsbrottsfrågan avseende 4 kap. 1 § ML.

För framtiden kan det vara av intresse att säga något mera i anslutning till diskussionerna som förekom i samband med reformen F-skatt åt fler (SFS 2008:1316; prop. 2008/09:62; SOU 2008:76) angående att "låta mervärdesskattedirektivets regler vara direkt styrande för IL:s regelverk".⁵⁶⁶ Analysen i detta arbete har visat att det vinstrekvisit för näringsverksamhet som ansågs hindra genomförande av en sådan ordning inte längre uppställs i rättspraxis.⁵⁶⁷ Huruvida det sedan är möjligt att genomföra en omvänd ordning där ML styr IL beträffande vem som är företagare, skulle föra för långt att analysera fullt ut här. Om det är ett alternativ till rådande ordning, bör saken undersökas, då det finns fördelar bevismässigt, förfarandemässigt och processuellt sett att ha en fortsatt gemensam beskattningsram för huvudregeln för bestämningen av skattesubjektet företagsskatterättsligt sett för de båda skatteslagen. Genom en omvänd ordning enligt vad nyss sagts skulle bestämningen av skattesubjektet enligt ML ske fristående från IL. Beskattningsbar person

⁵⁶⁴ Se avsnitt 8.1.6.

⁵⁶⁵ Se avsnitten 8.1.4 och 8.1.5.

⁵⁶⁶ Se avsnitten 2.2.5 och 2.5.

⁵⁶⁷ Se avsnitten 3.2, 3.7 och 8.1.3.2.

enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet skulle ensamt styra vem som har yrkesmässig verksamhet och är skattesubjekt enligt 4 kap. 1 § ML. Dessutom skulle näringsverksamhet i egentlig mening enligt IL bestämmas utifrån direktivbestämmelsen med den omvända ordningen. Med rådande rättspraxis och beaktande av att HFD är följsam mot EU-rätten också i frågor om inkomstskatt där kompetens inte har tilldelats EU:s institutioner av Sveriges Riksdag,⁵⁶⁸ finns i vart fall vissa viktiga förutsättningar för att gå vidare och undersöka om bestämningen av vem som är företagare enligt IL kan styras av mervärdesskatterätten.

Den beskrivna omvända ordningen skulle ge en alternativ impuls i förhållande till utredningarna SOU 2002:74 respektive SOU 2008:80 om att frikoppla momsens respektive inkomstskatten redovisningsrättsligt sett från den civilrättsliga redovisningsrätten och begreppet god redovisningssed där. Även om frågan om när redovisning av moms respektive inkomstskatt ska ske frikopplas från BFL:s begrepp god redovisningssed, har det konkluderats i detta arbete att BFL:s begrepp bokföringsskyldighet fortsatt bör beaktas i bevishänseende för att bestämma vem som är företagare i skatterättslig mening. Det gagnar typiskt sett rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i rättstillämpningen för den frågan.⁵⁶⁹ Därvidlag erinras också om att rekvisiten för bokföringsskyldigheten – och inte bara rekvisiten för näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första st. andra men. IL – *liknar* rekvisiten för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Enligt förarbetena till BFL inträder bokföringsskyldighet för en fysisk person om denne *yrkesmässigt bedriver verksamhet av ekonomisk art.*⁵⁷⁰ Genom den omvända ordningen skulle också tillämpningsproblemen lösas, när det gäller att företagare beroende på momsstatus hanteras av SKV i allmänna skatteregistret respektive i momsregistret (bifråga E). Alla företagare skulle i stället hanteras av SKV i momsregistret, oberoende av huruvida de avser att göra skattepliktiga, från skatteplikt kvalificerat undantagna eller från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster. Det bör också anses gagna rättssäkerheten för den enskilde.

Om den omvända ordningen införs, och yrkesmässig verksamhet bestäms fristående från IL, bör för övrigt även kopplingen från 4 kap. 8 §

⁵⁶⁸ Se avsnitt 1.2.2.3.

⁵⁶⁹ Se avsnitten 3.6 och 8.1.3.2.

⁵⁷⁰ Se avsnitt 1.1.3.1.

ML till IL för bestämningen av begränsningen av yrkesmässig verksamhet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund upphöra. 4 kap. ML kan då över huvud taget hänvisa till art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet och bestämningen där av beskattningsbar person, beträffande vem som anses ha yrkesmässig verksamhet (om det begreppet alls behålls). Det skulle lösa frågan om fördragsbrott som EU-kommissionen särskilt tog upp i underrättelse om 4 kap. 8 § ML den 26 juni 2008. Då skulle begränsningen i ML av beskattningen inom ideell sektor i stället ske med avseende på objektet i någon regel i 3 kap., såsom i art. 132-134 i mervärdesskattedirektivet. Den väg som regeringen är inne på, med sin ansökan 2011-01-20 till EU-kommissionen om att få tillstånd enligt art. 395 i mervärdesskattedirektivet att införa en årsomsättningsgräns om 1 miljon kr för mervärdesbeskattningen för subjekt inom ideell sektor,⁵⁷¹ löser inte den problematiken och beloppsgränsen verkar inte heller i praktiken leda till konkurrensneutralitet. För övrigt har, som nämnts, EU-kommissionen avslagit ansökan, men regeringen avser enligt pressmeddelandet från 2011-03-31 att fortsätta att arbeta med frågan.

Den beskrivna omvända ordningen borde dessutom underlätta att införa en EU-skatt i framtiden. En koppling från IL till ML för att bestämma vem som är företagare skatterättsligt sett kunde förenas med att på EU-nivå utreda om momsens breddas till att innefatta andra indirekta skatter, sociala avgifter, bolagsskatt och – om definitivt källskatt införs – löntagares beskattningen. Syftet behöver inte vara i första hand att införa EU-skatt, utan att förenkla uppbörden och möjliggöra för EU att genomföra målsättningen att moms på varor och tjänster enbart tas ut enligt en ursprungsprincip.⁵⁷² En bieffekt kan bli att införande av en EU-skatt underlättas. EU-kommissionen har förordat införande av någon form av EU-skatt från och med 2014 och uppmanat rådet att arbeta med frågan, och nämnde drivmedelsskatt, moms eller bolagsskatt som skattebaser.⁵⁷³ För övrigt fanns tankar om att bredda skattebaserna för företag vid skattereformen 1990, då det – som alternativ till nettovinstbeskatt-

⁵⁷¹ Se avsnitt 1.2.5.

⁵⁷² Se fjärde och elfte st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet samt direktivets art. 404.

⁵⁷³ Se avsnitt 6.3.2 ang. EU:s uppbördsrättsliga ambitioner på momsområdet resp. Veckobrevet från EU-representationen i Bryssel vecka 30 år 2004, www.regeringen.se.

ning – diskuterades bl.a. en övergång till bruttoskatter knutna till företagens förädlingsvärde, t.ex. i form s.k. proms – produktionsfaktorskatt.⁵⁷⁴

⁵⁷⁴ Se SOU 1989:34 (Reformerad företagsbeskattning) Del I s. 189-206.

Bilaga 1 – Mervärdesskatteprincipens beståndsdelar enligt EU-rätten

Mervärdesskatten som idé tillskrivs ofta tysken Wilhelm von Siemens, som föreslog skatten för Tyskland 1919 under benämningen *Veredelte Umsatzsteuer* (ty., dvs. förädlad omsättningskatt).⁵⁷⁵ Även amerikanen Thomas S. Adams, som 1921 föreslog att skatten skulle ersätta amerikansk bolagsskatt, nämns som upphovsman,⁵⁷⁶ och idén om moms från amerikansk botten kan till och med spåras så långt tillbaka som 1911.⁵⁷⁷ Ibland nämns fransmannen Maurice Lauré, som var verksam när den franska momsreformen genomfördes, som mervärdesskattens uppfinnare (jämför Wilhelm von Siemens).⁵⁷⁸ Det kan ses som ett europeiskt perspektiv på frågan om momsens ursprung som idé, då Frankrike 1954 var först i världen med att införa den typ av skatt som moms utgör.⁵⁷⁹ Genom första direktivet 1967 bestämdes att alla EG:s (numera EU) medlemsländer ska ha nationella moms­lagstiftningar, och förebilden var den franska momsen.⁵⁸⁰ De ursprungliga sex EU-länderna (Frankrike, Italien, Tyskland, Belgien, Nederländerna och Luxemburg) hade samtliga infört en mervärdesskatt i sin nationella rätt 1973.⁵⁸¹ I detta arbete beaktas

⁵⁷⁵ Se Terra och Kajus 2010 s. 243, Ståhl m.fl. 2011 s. 200 och Rabe 2001 s. 225.

⁵⁷⁶ Se Terra och Kajus 2010 s. 243 och Rabe 2001 s. 225.

⁵⁷⁷ Se Terra och Kajus 2010 s. 243.

⁵⁷⁸ Se Mutén 2006 s. 494, där han också anger att en enkel, principriktig moms utan differentiering av skattesatsen främst står att finna i Nya Zeeland. Jämför mervärdesskattedirektivet, som enligt art. 96 och 98.1 (tidigare art. 12.3 a första st. första men. och tredje st. första men. i sjätte direktivet) i stället tillåter att EU-länderna, jämte en normalskattesats, tillämpar två reducerade skattesatser.

⁵⁷⁹ Se Ståhl m.fl. 2011 s. 200.

⁵⁸⁰ Se Alhager 2001 s. 40 och 41 och Ståhl m.fl. 2011 s. 201 och 202.

⁵⁸¹ Tidsfristen att införa moms var enligt första och andra direktiven satt till 1970, men den hade förlängts, för Belgien genom tredje direktivet (69/463/EEG) och för Italien

mervärdesskatteprincipen enligt EU-rätten, och den bestäms i framför allt art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 2 i första direktivet].

Av art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet, som jämte portalartikeln art. 1.1 inleder mervärdesskattedirektivet, framgår att grundtanken är att i förädlingskedjan fram till konsument ska företagen led för led ha rätt att dra ingående moms på sina förvärv så att konsumenten (skattebäraren) betalar ett pris för varan eller tjänsten inklusive utgående moms på hela förädlingsvärdet av varan eller tjänsten. Ur art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet kan framför allt följande principer utläsas vilka bildar mervärdesskatteprincipen enligt EU-rätten, nämligen generell avdragsrätt, reciprocitet och övervältring.

Första st. i art. 1.2 lyder: "Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor eller tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut." Första st. kan – jämte andra st. – sägas uttrycka övervältringsprincipen.

Andra st. i art. 1.2 lyder: "På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset." Andra st. kan – jämte första st. – sägas uttrycka övervältringsprincipen samt reciprocitetsprincipen.⁵⁸²

Tredje st. i art. 1.2 lyder: "Det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet." Tredje st. kan – jämte första st. – sägas bestämma omfattningen av mervärdesskatten, genom att inkludera alla producenter och distributörer av varan eller tjänsten i fråga till och med detaljhandlaren. I slutändan betalar konsumenten, på grund av övervältring av moms led för led i kedjan av företag, ett pris inklusive utgående moms på det totala förädlingsvärdet av varan eller tjänsten.

genom fjärde (71/401/EEG) och femte (72/250/EEG) direktiven. Se Ståhl m.fl. 2011 s. 201 och 202.

⁵⁸² Det reciproka uttrycks också tidsmässigt i art. 167 [tidigare art. 17.1 i sjätte direktivet] i mervärdesskattedirektivet. Där anges att "[a]vdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar", dvs. när staten kan kräva momsen hos motparten.

För övrigt noterar jag att det fanns ett fjärde st. i art. 2 i första direktivet som inte överfördes till art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Det beror på att fjärde st. handlade om att beskattning av den gränsöverskridande varuhandeln inom EG [numera EU] skulle avskaffas, och det skedde genom den s.k. övergångsordningen (91/680/EEG) i samband med att den inre marknaden skapades genom FEU i 1993 års version (Maastrichtfördraget). Övergångsordningen återfinns i art. 402-404 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 28a-28n i sjätte direktivet].

Ingressen till ett EU-rättsligt direktiv anges i doktrin på momsområdet vara av mycket stor betydelse för tolkningen av direktivet. Syftet med bestämmelserna i direktiven anges där.⁵⁸³ Av åttonde st. i ingressen till första direktivet från 1967 framgår att tanken med att samtliga EU-länder skulle ha ett gemensamt mervärdesskattesystem var att ersätta bruttoomsättningsskatter som leder till s.k. kumulativa effekter (skatt-på-skatt) genom att de saknar den i princip generella avdragsrätten hos mervärdesskatten.⁵⁸⁴ Av femte st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet följer att om momsen på varor och tjänster tas ut så allmänt som möjligt blir momssystemet enklast och mest neutralt. "Mervärdesskattens konstruktion tillgodoser kravet på konkurrensneutralitet så länge som skatten övervältras på den slutlige konsumenten".⁵⁸⁵ Idealet för mervärdesskatten enligt EU-rätten är sålunda att en beskattningsbar person har en i princip generell avdragsrätt för ingående moms på sina utgifter för att producera varor eller tjänster för vilka utgående moms ska redovisas och betalas av denne till staten. Redan i förarbetena till GML – som den 1 januari 1969 infördes som den första svenska mervärdesskattelagen och som ersattes av ML den 1 juli 1994 – framhölls avdragsrätten som karakteristisk för mervärdesskatten som flerledsskatt: "Genom avdragsrätten för ingående skatt skiljer sig mervärdesskatten

⁵⁸³ Se Sonnerby 2010 s. 73 och Westberg 2009 s. 24. Se även Westberg 1997 s. 26 och Westberg 1994 s. 65 och 66. Björn Westberg föredrar preambeln i stället för uttrycket *ingressen* ang. inledningen av ett direktiv. Jag använder – i likhet med Mikaela Sonnerby – *ingressen*. Det gör också Eleonor Alhager (numera Kristoffersson), som hänvisar till en rekommendation från Statsrådsberedningen om att använda ordet *ingressen* – se s. 31 i Alhager 2001.

⁵⁸⁴ Se även Ståhl m.fl. 2011 s. 200 och 201 och Stensgaard 2004 s. 46.

⁵⁸⁵ Se Gunnarsson 1998 s. 553.

från flerledsskatter av s.k. kaskadtyp. I ett kaskadskattesystem medför varje omsättning en faktisk skattebelastning”.⁵⁸⁶

Ett par relativt tidiga förhandsavgöranden från EU-domstolen bekräftar och utvecklar de nyss beskrivna momsens grundprinciper enligt art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Det är EU-målet 15/81 (Schul) från 1982 och den av bl.a. EU-domstolen själv ofta åberopade domen från 1985, 268/83 (Rompelman).⁵⁸⁷ Idealet med en så allmän moms som möjligt som övervältras genom avdrag och pålägg av momsen led för led i förädlingskedjan fram till konsumenten, för att upprätthålla en så neutral moms som möjligt, beaktas av EU-domstolen.⁵⁸⁸ EU-domstolen anför att det är ”en grundläggande princip i systemet för mervärdesskatt att på varje transaktion mervärdesskatt ska tas ut endast efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som direkt har belastat de olika kostnadskomponenterna som ingår i priset för varor och tjänster samt att avdragsrätten är utformad på så sätt att endast en skattskyldig person ska ha rätt att dra av den mervärdesskatt som redan har betalats för varor och tjänster från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala”.⁵⁸⁹ EU-domstolen anför med hänseelse till den citerade texten att ”[i]nom denna allmänna ram ingår artikel 4.1 i direktivet som med skattskyldig person avser ’varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat’”.⁵⁹⁰

⁵⁸⁶ Se prop. 1968:100 (Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om mervärdesskatt, m.m.) s. 36. GML hade ersatt den allmänna varuskatten från 1959, som hade trätt i kraft 1960 genom Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt. GML infördes under influens från EG-rätten (numera EU-rätten) på området – se prop. 1968:100 s. 1, 25, 31 och 51.

⁵⁸⁷ Se t.ex. följande EU-mål, där EU-domstolen hänvisar till sin dom i EU-målet 268/83 (Rompelman): C-4/94 (BLP Group), pkt 26; C-98/98 (Midland Bank), pkt 19; C-408/98 (Abbey National), pkt 24; och C-437/06 (Securenta), pkt 25. I målet C-16/00 (Cibo) kan EU-domstolen anses indirekt hänvisa till ”Rompelman”-målet, genom att i pkt 27 hänvisa till pkt 19 resp. pkt 24 i ”Midland Bank”- resp. ”Abbey National”-målen.

⁵⁸⁸ Se pkt 10 i EU-målet 15/81 (Schul) och pkt 16 i målet 268/83 (Rompelman), där EU-domstolen hänvisar till ”Schul”-målet samt punkterna 17, 18 och 19 i ”Rompelman”-målet

⁵⁸⁹ Cit. är från pkt 16 i ”Rompelman”-målet (268/83), där EU-domstolen hänvisar till ”Schul”-målet (15/81), där pkt 10 har en ungefär motsvarande avfattning. Där preciseras att det är just momsens grundprinciper enligt art. 2 i första direktivet [numera art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet] samt avdragsrättens utformning enligt huvudregeln i art. 17. 2 i sjätte direktivet [numera art. 168 i mervärdesskattedirektivet] som avses.

⁵⁹⁰ Se första men. i pkt 17 i EU-målet 268/83 (Rompelman).

I pkt 18 i EU-målet 268/83 (Rompelman) beaktar EU-domstolen reciprocitetsprincipen i art. 2 i första direktivet [numera art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet], genom att hänvisa till art. 17.1 i sjätte direktivet [numera art. 167 i mervärdesskattedirektivet] och anföra att ”avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet”.⁵⁹¹ EU-domstolen kan sägas betona övervälrings- och reciprocitetsprincipen samt neutralitetsaspekten, när domstolen i pkt 19 i ”Rompelman”-målet (268/83) anför: ”Av de angivna kännetecknen kan man sluta sig till att avdragssystemet syftar till att helt befria företagaren från belastningen av den mervärdesskatt som han är skyldig att betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt säkerställer följaktligen att all ekonomisk verksamhet beskattas på ett fullständigt neutralt sätt, oberoende av verksamhetens mål eller resultat, förutsatt att verksamheten i sig själv är föremål för mervärdesskatt”.⁵⁹² EU-kommissionen har också i samband med ett – ännu icke genomfört – förslag den 17 juni 1998 om att införa särskilda regler om avdragsförbud påpekat att ”avdragsrätten utgör en grundläggande del av mervärdesskattesystemet”, och att det ”får till följd att varje undantag från denna rätt utgör ett undantag från regeln ’vilket endast kan godtas om det åtföljs av en mycket precis motivering’”.⁵⁹³ I ”Rompelman”-målet tillfrågade också EU-domstolen EU-kommissionen, och domstolen fastslog, med hänvisning i pkt 13 till EU-kommissionen, att det skulle strida ”mot mervärdesskattesystemets anda” med varje annan tolkning än att den ”belastning” som erlagd ingående moms utgör ska lyftas av på den första transaktionen (förvärvet). De första handlingarna inom ramen för den ekonomiska verksamheten är att anskaffa tillgångarna som bildar den, och EU-domstolen poängterar att moms-systemet

⁵⁹¹ Se även SOU 1964:25 s. 382, där det framgår att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt förutsätter att skattskyldighet uppkommit hos medkontrahenten, men inte att denne har fullföljt sin redovisnings- och betalningsskyldighet till staten. Det är sålunda förenligt med reciprocitetsprincipen i mervärdesskattedirektivet som stipulerar att skattskyldighet ska ha inträtt för motparten, för att avdragsrätten ska uppkomma. Se även Stensgaard 2004 s. 49 och Forssén 2001 s. 74-76.

⁵⁹² Jag noterar för övrigt bruket av uttrycket *företagaren* från EU-domstolens sida. I detta arbete används det i första hand om skattesubjektet enligt huvudregeln om beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 4.1 i sjätte direktivet] resp. om den som har yrkesmässig verksamhet enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML.

⁵⁹³ Se KOM (1998)377 slutlig.

”syftar ... till att helt befria näringsidkaren” från den ekonomiska ”belastning” på tillgångarna som består i just erlagd ingående moms på förvärv av dem. EU-domstolen betonar sålunda – i likhet med i pkt 18 av domen – reciprocitetsprincipen i art. 17.1 i sjätte direktivet [numera art. 167 i mervärdesskattedirektivet]. EU-domstolen kan genom uttalandena i pkt 13 också möjligen anses antyda att avdragsrätten för ingående moms uppkommer redan i samband med de första investeringarna, och sålunda innan de med dem avsedda skattepliktiga transaktionerna uppkommit i verksamheten.

Den sistnämnda frågan om när avdragsrätten uppkommer behandlas särskilt som bifråga D i detta arbete. Här konstateras bara att idealet är att företagarens kostnadsmassa helt befrias från momsen som lagts på av företag tidigare i förädlingskedjan. Då upprätthålls bäst den för den EU-rättsliga momsen så grundläggande principen om att momsen ska vara konkurrens- och konsumtionsneutral (neutralitetsprincipen). Till ytterligare belägg av den vikt som EU-rätten lägger vid avdragsrätten som en av momsens grundprinciper kan följande nämnas. EU-domstolen anser att även om ett medlemsland kan ha vissa s.k. avdragsförbud i sin moms lagstiftning med stöd av art. 176 andra st. i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 17.6 andra st. i sjätte direktivet] får sådant förbud inte tillämpas så att det i det enskilda fallet inte kan bevisas att det rör sig om utgifter som har uppkommit i rörelsen. Det framgår av följande.

Enligt punkterna 57, 62 och 63 i de förenade EU-målen C-177/99 och C-181/99 (Ampafrance m.fl.) av den 19 september 2000 ansåg EU-domstolen att nationell fransk lagstiftning inte var EU-konform, trots att däri införts undantag från den generella avdragsrätten i art. 17 i sjätte direktivet [art. 167-177 i mervärdesskattedirektivet] för den skattskyldiges förvärv av varor och tjänster för representation med stöd av art. 27 i sjätte direktivet [numera art. 395 i mervärdesskattedirektivet], dvs. för undvikande av skatteundandragande och skattebortfall. Avvikelse från bestämmelserna i sjätte direktivet [numera mervärdesskattedirektivet] kan enligt EU-domstolen inte godtas, om de innebär att en begränsning av rätten till avdrag baseras på den objektiva karaktären av ett förvärv utan hänsyn till om det i det enskilda fallet kan bevisas att utgifterna har uppkommit i rörelsen. Om den enskilde vid tillämpningen av den avdragsbegränsande bestämmelsen inte har möjlighet att bevisa att skatteflykt eller skatteundandragande inte förekommer, och inte kan utnyttja avdragsrätten, utgör bestämmelsen, ”på gemenskapsrättens nuvarande

stadium” – som EU-domstolen uttryckte det – inte ett medel som enligt den s.k. proportionalitetsprincipen i art. 5 i FEG (f.d. art. 3 b tredje st.) står i proportion till målet att hindra skatteflykt och skatteundandragande. Den påverkar då sjätte direktivets [numera mervärdesskattedirektivet] mål och principer i alltför stor utsträckning. För övrigt har, genom Lissabonfördraget, art. 5 i FEG ersatts av art. 5 i FEU.

Bilaga 2 – Internationell utblick

Genomgång av om huvudfrågan A har någon likhet i utländsk rätt

Även om Sverige i likhet andra EU-länder, som nämnts, har kvar skatte-suveräniteten på momsområdet och ett offentlighetsrättsligt krav, såsom statens fordran på moms, gäller förhållandet mellan svenska staten och de enskilda, är det inte så att främmande skattelag anses strida mot svensk *ordre public*.⁵⁹⁴ Därför kan en internationell utblick på moms-lagstiftning i andra EU-länder än Sverige och i länder utanför EU vara av intresse. Analysen i detta arbete sker bl.a. utifrån vissa av momsens grundprinciper enligt EU-rätten. Idag har många länder utanför EU mervärdesskatt (*eng.*, value added tax – VAT) och liknande skatter, t.ex. varu- och tjänsteskatte [*eng.*, *goods and services tax* (GST)]. De saknar dock ofta en eller flera av de viktiga grundprinciper enligt mervärdesskattedirektivet som bestämmer vad som är mervärdesskatt enligt EU-rätten, dvs. principerna om en generell avdragsrätt, reciprocitet och övervältring och att det ska finnas ett enda momssystem. De är i så fall tämligen ointressanta för att ingå i en komparativ analys i detta arbete. Att enbart gå på att OECD anger att nästan 150 av världens ca 200 länder, dvs. tre fjärdedelar, har moms, skulle ge ett icke viktat jämförelseunderlag vad gäller just jämförbarheten med vad som avses med mervärdesskatt enligt EU-rätten. OECD anger också att deras siffra inkluderar länder med GST.⁵⁹⁵ Eftersom analysen i detta arbete utgår från EU-rätten, görs här en

⁵⁹⁴ Se Bogdan 2008 s. 87. Se även Bogdan 2010 s. 511, där han beskriver att *ordre public*-doktrinen avser att hindra att svenska domstolar och myndigheter tillämpar utländsk rätt, när det i det enskilda fallet leder till resultat som är klart oförenliga med grundläggande principer i det svenska rättssystemet [*eng.*, "lead to results that are 'clearly inconsistent with the fundamental principles of the Swedish legal system'"].

⁵⁹⁵ Se OECD:s hemsida www.oecd.org under rubriken *Consumption Tax* (konsumtions-skatt) – inhämtat via Internet 2010-11-12.

viss genomgång av vilka länder utanför EU som har skatter som liknar moms enligt EU-rätten. De nämnda grundläggande principerna för moms enligt EU-rätten bildar därför referensram för att undersöka ett antal länder förutom EU27-länderna, och bedöma om de skulle kunna bilda komparativt underlag för den EU-rättsliga analysen. Huruvida sedan en komparativ metod också ska tillämpas vid analysen av huvudfrågan A i detta arbete, avgörs av om det finns något sådant tredje land eller EU-land som har den svenska lagtekniska lösningen med en koppling till inkomstskatterätten, för att bestämma det momsmässiga skatteobjektet.

Genomgången inleds med en grupp på tre tredje länder. De har i tur och ordning: *sales tax*;⁵⁹⁶ GST, som skulle kunna likna moms i EU-rättens mening; och s.k. *Consumption Tax*, som i det aktuella fallet här benämns VAT, men motsvarar den EU-rättsliga s.k. vinstmarginalbeskattningen (VMB) och inte de allmänna momsreglerna i mervärdesskattedirektivet. I anslutning därtill berörs också kort två länder med engelsk bakgrund. Därefter behandlas en grupp på fem tredje länder, vilka har moms som i stort sett liknar den EU-rättsliga i sina ekonomier. Efter de tre nämnda grupperna redovisas en genomgång av övriga tredje länder som har undersökts i detta arbete. Därefter fortsätter den internationella utblicken med de andra EU27-länderna än Sverige.

USA, Kanada och Japan

Förbundsstaten USA har länge diskuterat om de ska införa VAT. Om de gör det, verkar avsikten vara att det ska bli en moms i EU-rättslig mening med en i princip generell avdragsrätt för företagen etc.⁵⁹⁷ Kanada har sedan 1997 för provinserna Nova Scotia, New Brunswick, New Foundland och Labrador, en harmonized sales tax (HST). Den ersatte provinsiell *sales tax* och ska tillämpas på samma beskattningsunderlag som den

⁵⁹⁶ *Sales tax* kan jämföras med den svenska allmänna varuskatt som fanns på 1960-talet, innan GML och moms infördes, eller med punktskatt (eng., *excise duty*), dvs. en bruttoskatt. Till skillnad från moms en medger inte *sales tax* möjlighet för ett företag att lyfta moms debiterad av närmast föregående företag i förädlingskedjan.

⁵⁹⁷ Se s. 197 i Simple, Fair, and Pro-Growth: Proposals to Fix America's Tax System. Report of the President's Advisory Panel on Federal Tax Reform. November 2005.

allmänna GST, men med en annan skattesats.⁵⁹⁸ Det är ett närmande till den EU-rättsliga momsens att slopa *sales tax*, men inte att ha olika sådana konsumtionsskatter, HST och GST.⁵⁹⁹ Det utgör hinder för en moms i EU-rättslig mening på samma sätt som USA måste frånga *sales tax* på delstatsnivå för att införa VAT på federal nivå. Av intresse därvidlag är att se om NAFTA-länderna, USA, Kanada och Mexiko, bildar en inre marknad med ett gemensamt momssystem likt EU:s. Mexiko har, som nämnts, redan VAT och för Kanada borde det inte vara något problem att övergå från GST/HST till VAT.

Japan har en "*Consumption Tax*", som också benämns VAT, vilket till synes ger intrycket att fråga är om det slags konsumtionsskatt som är betecknande för moms (VAT). Japans Consumption Tax är i och för sig en generell skatt på varor och tjänster, men med ett generellt avdragsförbud beträffande skatten för nästa företag i förädlingskedjan – liknande vad som gäller för VMB. EU-rättens VMB utgör särskilda ordningar i förhållande till de generella reglerna i momssystemet, och är förbehållna enbart återförsäljare av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter respektive viss resebyråverksamhet.⁶⁰⁰ VMB medger dock rätt till momsavdrag på overhead-kostnader. Eftersom Japans Consumption Tax inte medger en i princip generell rätt till fordran på att återfå erlagd moms från staten för företagen, är den inte en sådan konsumtionsskatt som är betecknande för moms, utan kan sägas mera likna bruttoomsättningsskatterna, såsom allmän varuskatt eller punktskatt.⁶⁰¹

⁵⁹⁸ Se kanadensiska regeringens hemsida: www.cra-arc.gc.ca och Rendahl 2009 s. 48.

⁵⁹⁹ I Rendahl 2009, s. 48, anges dessutom att Quebec har en egen *sales tax* i stället för provinsial eller GST. Det innebär att situationen i Kanada liknar den brasilianska – varom mera nedan. Det är i alla fall långt ifrån EU-rätten med enhetlig moms och inga bruttoskatter (jämför *sales tax*).

⁶⁰⁰ Se 9 a kap. respektive 9 b kap. ML som motsvarar art. 311-343 i mervärdesskattedirektivet (art. 26 a i sjätte direktivet) respektive art. 306-310 i mervärdesskattedirektivet (art. 26 i sjätte direktivet). För övrigt gäller begreppen yrkesmässig verksamhet respektive beskattningsbar person för bestämningen av skattesubjektet också beträffande företag för vilka reglerna om VMB kan bli tillämpliga.

⁶⁰¹ Eftersom den japanska Consumption Tax inte ger företagen i förädlingskedjan en i princip generell avdragsrätt för skatten, måste skattesatsen vara relativt låg. Den är på 5% och det är den totala skatten om Consumption Tax på 4% läggs ihop med lokal Consumption Tax om 25% på Consumption Tax (4% + 0,25 x 4%=5%). Japans Consumption Tax bryter sålunda också mot den EU-rättsliga tanken om en enda moms inom ett gemensamt momssystem.

En moms i EU-rättslig mening ska leda till att konsumenten endast träffas av skatten på det samlade mervärdet av den slutliga prestationen, varför rätten till en sådan fordran för respektive företag i förädlingskedjan fram till konsumenten är grundläggande och skiljer momsen från bruttoomsättningskatterna. Det är också betecknande för andra system för att de ska anses innehålla det slags konsumtionskatt som är betecknande för ett momssystem. Även om Japan inte kan anses ha en moms i EU-rättslig mening, noterar jag beträffande deras s.k. VAT att skattesubjektet inte verkar bestämmas med hänvisning till inkomstskatterätten som i ML enligt huvudfråga A i detta arbete.⁶⁰²

Australien och Nya Zeeland

I likhet med USA och Kanada har Australien och Nya Zeeland ett engelskt arv.⁶⁰³ Australien har i likhet med Kanada GST. Från doktrin på området, som har inneburit studier av de båda länderna komparativt med EU-rätten, konstaterar jag, i linje med vad jag anför här, att det föreligger risker med sådana jämförelser. I anförd doktrin anges att likheter finns mellan Kanadas provinsiella system och EU:s medlemsstater, men att fundamentala skillnader föreligger konstitutionellt sett. Australien anges – till skillnad från Kanada – hantera problem med olika skattesatser på samma sätt som enligt EU-rätten, genom att GST där endast tas ut på federal nivå. I anförd doktrin poängteras den viktiga skillnaden att *regler om fri rörlighet enbart finns beträffande EU-momsen* (eng., "free movement provisions only exist in EC VAT").⁶⁰⁴ Nya Zeeland, som också har GST, berörs inte i nyss anförd doktrin. Det hade varit intressant med hänsyn till att det har framhållits att det är just i Nya Zeeland, som också har ett engelskt rättsligt arv, en enkel, principriktig moms utan differentiering av skattesatsen främst står att finna.⁶⁰⁵ I anförd doktrin noteras också beträffande mål om GST att kanadensiska domstolar får hänvisa till engelska rättsfall, medan australiensiska dom-

⁶⁰² Se japanska finansministeriets hemsida ang. Consumption Tax (VAT): www.mof.go.jp.

⁶⁰³ Jämför Rendahl 2009 s. 47, där hon berör Australiens och Kanadas arv från engelsk rätt samt att den kanadensiska provinsen Quebec också influeras av fransk rätt.

⁶⁰⁴ Se Rendahl 2009 s. 50 och 51.

⁶⁰⁵ Se not i Bilaga 1 med referens till Mutén 2006 s. 494.

stolar ofta hänvisar till både engelska rättsfall och rättsfall från Nya Zeeland.⁶⁰⁶

För förevarande sammanhang noterar jag att skattesubjektet beträffande GST inte heller verkar bestämmas med hänvisning till inkomstskatterätten som i ML i vare sig Australien eller Nya Zeeland. Från australiensiska regeringens hemsida noterar jag att skyldighet att registrera sig för GST, om viss årsomsättning överskrids, gäller den som *bedriver ett företag* (eng. "carry on an enterprise").⁶⁰⁷ Från nya zeeländska regeringens hemsida noterar jag att skyldighet att registrera sig för GST föreligger, om viss årsomsättning överskrids, för den som *bedriver beskattningsbar aktivitet* (eng., "carry out a taxable activity"). Ifrågavarande aktivitet ska utgöra något slags *affärsverksamhet* ("business"), och registrering kan, under vissa villkor, ske separat på *branschnivå eller avdelningsnivå* ("branches or divisions").⁶⁰⁸

Norge, Island och Liechtenstein samt Schweiz och Turkiet

Bland de tredje länder som kan anses ha moms i sina ekonomier i förevarande EU-rättsliga mening är Turkiet samt EFTA-länderna, Island, Liechtenstein, Norge och Schweiz av särskilt intresse, på grund av följande. EES-området omfattar EU27-länderna samt Island, Liechtenstein och Norge. Schweiz tillhör inte vare sig EU eller EES, dvs. tillhör inte EES-området, men är också ett EFTA-land. Även EU-länderna Sverige, Finland och Österrike tillhörde EFTA före 1995. Turkiet har frihandelsavtal med EU och EU har sedan länge fört anslutningsförhandlingar med Turkiet.⁶⁰⁹

Island, Liechtenstein och Norge har moms lagstiftningar liknande det EU-rättsliga regelverket på området, men för bestämningen av skattesubjektet har de inte den lagtekniska lösningen i fråga som utgör huvudfrågan A i detta arbete. I den norska moms lagen, lov om merverdiavgift, talas i §§ 10 och 27 enbart om att den "*næringsdrivende*" som "*driver*

⁶⁰⁶ Se Rendahl 2009 s. 59.

⁶⁰⁷ Se hemsidan för Australian Government Australian Taxation Office, www.ato.gov.au.

⁶⁰⁸ Se hemsidan för Inland Revenue [Te Tari Taake], www.ird.govt.nz.

⁶⁰⁹ Anslutningsförhandlingar förs för övrigt av EU också med Kroatien.

omsetning" som är "avgiftspliktig", ska momsregistrera sig.⁶¹⁰ Norge ingick för övrigt i den enkät som gjordes i januari 2003 i samband med detta arbete till utländska skatteförvaltningar och finansministerier. Skatteförvaltningarna och finansministerierna i de övriga dåvarande EU-15-länderna samt i Norge och Ungern fick frågan om de hade den svenska lagtekniska lösningen i fråga i sina moms lagstiftningar för bestämningen av skattesubjektet. Svaret från Sentralskattekontoret för utnlandssaker blev att en sådan koppling saknas i den norska moms lagen, vilket också kan konstateras utifrån lagen. I den engelska översättningen av den isländska moms lagen, Lög um virðisaukaskatt, anges i art. 3, som gäller bestämningen av "Skattskyldir", att "all businesses" som innebär handel med varor och tjänster omfattas.⁶¹¹ I art. 21.1 i Liechtensteins moms lag, Mehrwertsteuergesetz, anges att begreppet "Steuerpflichtig" (ty.) omfattar den som självständigt utövar verksamhet "auch wenn die Gewinnabsicht fehlt".⁶¹²

Varken Schweiz eller Turkiet har heller den svenska lagtekniska lösningen i fråga för bestämning av skattesubjektet momsmässigt sett. I en kommentar till den turkiska moms lagstiftningen anges att "taxable person" är den som "in the course of a trade or profession" gör skattepliktiga tillhandahållanden.⁶¹³ I det schweiziska finansministeriets kommentar till art. 21 i moms lagen, Mehrwertsteuergesetz, anges samma rekvisit som i den liechtensteinska moms lagen för vem som är "Steuerpflichtig", varvid jag särskilt noterar avsaknaden av ett vinstrekvisit.⁶¹⁴

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

⁶¹⁰ Se Lov om merverdiavgift av 19. juni 1969 nr. 66.

⁶¹¹ Se Lög um virðisaukaskatt 1988 nr. 50 och översättning på engelska av lagen, på isländska finansministeriets hemsida – <http://eng.fjarmalaraduneyti.is>.

⁶¹² Se Gesetz vom 16. Juni 2000 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG). Återfinns i Liechtensteinisches Landesgesetzblatt på hemsidan www.gesetze.li.

⁶¹³ Se Yalti 2011 s. 876.

⁶¹⁴ Se schweiziska finansdepartementets hemsida, Eidgenössisches Finanzdepartement EFD Government of Switzerland – www.efd.admin.ch.

Argentina, Brasilien, Egypten, Indien, Indonesien, Israel, Jemen, Jordanien, Kina, Libanon, Mexiko, Ryssland, Sydafrika och Syrien

Exempel på ett land som säger sig ha moms, men som inte klarar kriterierna i detta arbete för jämförbarhet med EU-rätten momsmässigt sett är förbundsrepubliken Brasilien. Brasilien har haft moms sedan 1965,⁶¹⁵ men har fyra olika mervärdesskatter: en hos delstaterna och tre på federal nivå. Brasilien arbetar på att skapa "a single VAT".⁶¹⁶ Grannlandet Argentina däremot har en VAT med EU som förebild, där en enda moms tillämpas med generell momsplikt för varor och tjänster samt avdragsrätt för ingående moms. Det som skiljer är att Argentina tillämpar en högre och en lägre momssats i förhållande till den generella, medan EU-rätten tillåter en generell momssats och reducerade momssatser. Emellertid har inte Argentina den svenska lagtekniska lösningen i fråga för en bestämning av skattesubjektet momsmässigt sett.⁶¹⁷

Förbundsrepubliken Indien har sedan 2003 ersatt *sales tax* (varuskatt) på varuförsäljning inom delstaterna med VAT. Den sista delstaten att gå över till VAT var Uttar Pradesh, 2008. Om nu Indien med dess delstater jämförs med EU och dess medlemsländer beträffande momsen, uppvisar dock Indien väsentliga skillnader. På federal nivå har Indien en *central sales tax* (CST) på varuhandeln mellan delstaterna. Indien har inte VAT på tjänster. Slutligen märks att Indien inte tar ut VAT på varuimport. Av intresse i detta arbete är främst att Indien inte verkar koppla bestämningen av skattesubjektet beträffande VAT till inkomstskatt, utan *taxable person* är den som bedriver *business*.⁶¹⁸

Förbundsrepubliken Mexiko däremot har en enda VAT och kombinerar den med en särskild skatt på bl.a. alkohol och tobak, vilket liknar EU:s punktskatter. Dessutom finns en skatt för lyxkonsumtion. Det finns dock inga tecken på en koppling till inkomstskatten likt den svenska för bestämningen av skattesubjektet, utan skattskyldig för VAT är "a com-

⁶¹⁵ Se Almeida Falcao 2008.

⁶¹⁶ Se Gonçalves de Mendoza 2004.

⁶¹⁷ Se Doing Business in Argentina, avsnitt H. Value Added Tax (V.A.T.), Baker & McKenzie Sociedad Civil. Buenos Aires 2007 (www.bakernet.com).

⁶¹⁸ Se s. 3 i Global Indirect Tax Services. India. Country Fact File (VAT). TAX från KPMG [Updated 17 June 2009]. www.kpmg.com.

pany doing business in Mexico".⁶¹⁹ Det verkar inte heller vara fallet i övriga av följande länder utom EU vilka har undersökts och kort berörs här.

Bland de folkrika tredje länderna nämns ibland Kina och Ryssland tillsammans med nyss nämnda Brasilien och Indien som BRIC-länderna.⁶²⁰ Ett annat folkrikt tredje land är Indonesien. Beträffande Kina kan nämnas att det landet sedan den 1 juli 2004 experimenterar med en moms av konsumtionstyp i de nordöstra regionerna. Ryssland och Indonesien verkar ha en moms liknande den inom EU, där skatte-subjektet är en "legal entity" som bedriver "business activity".⁶²¹

I Mellanöstern var Israel först med VAT den 1 juli 1976, och den följer samma grundläggande principer som moms enligt EU-rätten; VAT "is imposed on the value-added of every business transaction".⁶²² Bland arabländerna var Jordanien först ut med VAT 1994, men den var inte generell vare sig för varorna eller för tjänsterna. En reform påbörjades 1996 för en övergång till en moms som liknar den inom EU, och andra steget påbörjades 2001.⁶²³ Libanon införde VAT 2002 och den ska fungera som inom EU med företagaren som uppbörsman åt staten.⁶²⁴ Syrien avser att följa

⁶¹⁹ Se kommentar av Mexican Tax Law, Value added tax, http://www.solutionsabroad.com/d_mexicantaxlaw.asp (inhämtad via Internet 2008-02-04).

⁶²⁰ BRIC står för Brasilien, Ryssland, Indien och Kina (eng., *China*), och myntades 2001 i en analys från investmentbanken Goldman Sachs. På svenska används ibland BRIK. BRIC-länderna bildar inte någon ekonomisk union, men har haft gemensamt toppmöte om världsekonomin. I de fyra BRIC-länderna bor på en fjärdedel av världens landyta nästan hälften av jordens befolkning. BRIC-länderna anses ha snabbt växande ekonomier och tillsammans står de idag för en femtedel av världens bruttonationalprodukt. Se Forsberg 2009.

⁶²¹ Se Briefing of Vat under China's tax system (inhämtad via Internet 2008-02-06 på www.itdweb.org), Russian Tax Legislation: Value Added Tax VAT, Profits, Assets Tax, Unified Social Tax, Personal Income Tax in Russia (inhämtad via Internet 2008-02-06 på <http://www.waytorussia.net/business/tax.html>) och United States International Grantmaking Council on Foundation, Country Information: Indonesia (inhämtad via Internet 2008-02-04 på <http://www.usig.org/countryinfo/indonesia.asp>).

⁶²² Se Israeli Ministry of Finance Economic Research and State Revenue Division – Excerpts from the Annual State Revenue Report for 1997 (updated on 26-11-98). www.mof.gov.il.

⁶²³ Se <http://www.nationsencyclopedia.com/Asia-and-Oceania/Jordan-TAXATION.html> (inhämtat via Internet 2008-02-04).

⁶²⁴ "Den skattskyldige fungerar i princip som uppbörsman för staten", är ett uttryck som har använts i förarbetena till den svenska mervärdesskattelagstiftningen (se prop. 1989/90:III s. 294). Ett annat exempel på att en företagare inom EU anses som uppbörs-

Libanons exempel, och även Jemen har förutskickat att landet ska implementera VAT. Egypten införde en goods and services tax (GST) 1991, vilket inte är moms (VAT) i förevarande EU-rättsliga mening.⁶²⁵

Sydafrika har sedan 1991 en VAT liknande EU:s, där omsättning av varor och tjänster i en persons "enterprise" generellt sett leder till att utgående moms ska redovisas och erläggas, varvid vederbörande har generell avdragsrätt för ingående moms. Emellertid krävs momsregistrering – till skillnad från inom EU – generellt sett enbart om omsättningen inom en tolv månadersperiod beräknas överskrida 150.000 rand. Dessutom räknas inte *länderna* Botswana, Lesotho, Namibia och Swaziland (the BLNS states) till Sydafrika momsmässigt. Sedan den 16 november 1998 bedrivs gränskontroll som för import resp. export momsmässigt sett mellan Sydafrika och "the BLNS states".⁶²⁶

Genomgången av tredje länder här visar att momssystem och liknande i världen utanför EU ibland liknar momsen i den EU-rättsliga meningen, men att i inget av de undersökta fallen återfinns en koppling till inkomstskatterätten för bestämningen av det momsmässiga skattesubjektet som i 4 kap. 1 § 1 ML. Därför skulle en komparativ analys av huvudfrågan A i detta arbete behöva begränsas till de övriga av EU27-länderna.

EU-länderna

Framställningen fortsätter nu med de 27 EU-länderna. Eftersom EU-rättslig praxis hittills har omfattat i första hand EU15-länderna, behandlas dessa först och sedan de länder som anslöt till EU den 1 maj 2004 respektive den 1 januari 2007. Eftersom vissa EU-länder teoretiskt sett skulle kunna ha den svenska lagtekniska lösningen i fråga med att koppla en bestämning av skattesubjektet i moms lagstiftningen till inkomstskatterätten, behandlas dessa först, nämligen Finland, Irland och Nederlän-

man åt skatteförvaltningen beträffande momsen tas från Storbritannien, där det sagts att "the taxpayer" kan ses som "agent for the Commissioners" (Inland Revenue Commissioners). Se Virgo 1998 s. 591.

⁶²⁵ Se Middle East moves towards VAT, av Dean Rolfe, Special to Gulf News, s. 996 publicerad den 16 mars 2007 (inhämtad via Internet 2008-02-04 på http://www.bilaterals.org/article.php?id_article=7493)

⁶²⁶ Se kommentar av the Value Added Tax Act No. 89 of 1991 i Guide to Importing into South Africa (inhämtad via Internet 2008-02-04 på <http://www.mbendi.co.za/import/sa/vat.htm>).

derna. Dit hör också Ungern, som blev EU-medlem den 1 maj 2004.⁶²⁷ Därefter behandlas de länder vilka av tradition har influerat den svenska mervärdesskattelagstiftningen: Danmark och Tyskland samt Storbritannien, genom att de svenskspråkiga versionerna och översättningarna av EG-direktiven om moms har haft de engelskspråkiga versionerna som förebild. Frankrike följer därefter med hänsyn till att Frankrike var först i världen med att införa ett momssystem. Sedan följer i två grupper dels de återstående EU15-länderna, dels de övriga 11 EU-länderna, med de 9 vilka anslöt till EU tillsammans med Ungern den 1 maj 2004 samt Bulgarien och Rumänien vilka blev EU-medlemmar den 1 januari 2007.

Frågan om att bestämma skattesubjektet innebär att företagaren ska skiljas från konsumenten, varför den som arbetar under ett anställningsförhållande normalt sett inte kan anses ha karaktären av beskattningsbar person i momssammanhang. Av intresse är sedan åtskillnaden av andra förvärvsinkomster från kapitalinkomster i inkomstskattesammanhang. Begränsningen av inkomstbeskattningen enligt 1 kap. 8 § IL till att gälla inkomstlagen kapital, tjänst och näringsverksamhet, innebär också en indelning av inkomstbeskattningen i arbetsinkomster respektive kapitalinkomster. Det en mervärdesskatt kan koppla till därvidlag är förvärvsinkomsten med hänsyn till begreppet ekonomisk verksamhet som nödvändigt rekvisit för att någon ska anses ha karaktären av beskattningsbar person. Min tanke är att sannolikheten borde öka för att hitta en motsvarighet till den svenska lagtekniska lösningen i fråga också i ett utländskt skattesystem ju större likheten är med det svenska, när det gäller att fördela arbetsinkomster respektive kapitalinkomster vid inkomstbeskattningen. I det perspektivet, och med hänsyn till att det är viktigt i detta arbete att bestämma uppkomsten av en ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet, är länder med inkomstskattemässiga system liknande det svenska, när det gäller att fördela förvärvsinkomster och kapitalinkomster i enmans- eller fåmansföretag, av intresse här. Problemet med att skilja företagaren från konsumenten gäller givetvis i första hand för sådana typiskt sett mindre företag, då det gäller att komma fram till när en ekonomisk verksamhet kan anses uppkomma. Företag med större personella och tekniska resurser – vilka i och för sig kan bedrivas under enskild firma eller utgöra fåmansföretag enligt IL – är mindre problematiska, då de naturligen kan antas bedriva

⁶²⁷ Till den gruppen skulle också Norge ha hört, om Norge var EU-medlem.

en ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

Den svenska lagtekniska lösningen i fråga, för att skilja ut en person från konsumenterna och bestämma att vederbörande är ett skattesubjekt som kan tillhöra momssystemet, skulle teoretiskt ha kunnat användas av EU-länderna Finland, Irland, Nederländerna och Ungern samt av Norge. Dessa fem länder har i stort sett samma inkomstskattemässiga system som det svenska, för att fördela förvärvsinkomster (arbetsinkomster) och kapitalinkomster i fåmansföretag, eller regelverk som medför liknande konsekvenser.⁶²⁸ Därför börjar analysen av EU-länderna med Finland, Irland, Nederländerna och Ungern.

Innan genomgången fortsätter, får nämnas att Finland, Irland, Nederländerna och Ungern samt Norge ingick i den ovan nämnda skriftliga enkäten, som i samband med detta arbete påbörjades i januari 2003 och avslutades under den senare delen av det året. Skatteförvaltningarna och finansministerierna i dessa länder och övriga dåvarande EU15-länder fick – på engelska – frågan om de hade implementerat art. 4.1 i sjätte direktivet [numera art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet] i sin nationella moms­lagstiftning så att skattesubjektet bestäms genom en koppling däri på något sätt till den nationella inkomstskattelagstiftningen.⁶²⁹ Skatteförvaltningarna i Finland, Nederländerna, Ungern och Norge samt i Danmark, Grekland, Italien, Luxemburg, Spanien, Storbritannien och Österrike besvarade enkäten.⁶³⁰ Svaret blev i samtliga fall detsamma som från norska skatteförvaltningen, nämligen att deras moms­lagstiftningar inte har någon motsvarighet till den svenska lagtekniska lösningen i fråga. Irland hänvisade till sin moms­guide på skatteförvaltningens hemsida där.⁶³¹ Frågan är om det som analysen hittills och enkäten, som

⁶²⁸ Se Burmeister 1998 s. 739, 740, 743, 744, 747, 748 och 750, där denne genomfört en studie av 85 länder på det temat. Enligt samtal med Jari Burmeister 2003-01-08 omfattade studien bl.a. samtliga dåvarande EU-länder.

⁶²⁹ Skatteförvaltningen i Österrike ville ha frågan på tyska, och den ställdes också igen på tyska.

⁶³⁰ Grekiska skatteförvaltningens svar översattes från grekiska till svenska med hjälp av Greklands ambassad i Stockholm (per telefon den 15 september 2003).

⁶³¹ Se i KÄLLFÖRTECKNING (under 2 LITTERATUR – Intervjuer/enkät i samband med detta arbete) vilka personer vid skatteförvaltningar inom EU, i Norge och i Ungern (numera EU-medlem), som har varit behjälpliga med att besvara enkäten i samband med detta arbete. Se även Bilaga 4 i SOU 2002:74 Del 2, där, som nämnts, en undersökning av

genomförts i samband med detta arbete, antyder, dvs. att den lagtekniska lösningen i fråga är unikt svensk, beläggs av utländska källor. Därför sker en genomgång av framför allt utländska moms lagar, offentlighetsrättsliga källor, doktrin och annan litteratur.

Finland, som är särskilt intressant, eftersom Finland blev EU-medlem samtidigt med Sverige 1995 och har en officiell version av moms lagstiftningen även på svenska språket (som är officiellt språk jämte finskan), anger i sin moms lag att mervärdesskatt betalas på "rörelsemässig försäljning av varor och tjänster i Finland" samt på varuinförsel (1 § första st.).⁶³² Sedan görs en negerad bestämning av rörelsemässig såtillvida att därmed inte ska avses lön enligt finska upp bördslagstiftningen (1 § tredje st.). I den finska mervärdesskattelagen används även begreppet rörelse, men en koppling till en uppdelning mellan å ena sidan näringsverksamhet (rörelse) och å andra sidan kapitalinkomster enligt inkomstskattelagstiftningen saknas. Begreppet rörelsemässig kan liknas vid det svenska begreppet rörelse som bedrivs i former som enbart är jämförbara med näringsverksamhet, tidigare s.k. rörelseliknande former, enligt supplementärregeln 4 kap. 1 § 2 ML. Det verkar vara vad Finland kan ha gemensamt med Sverige i förevarande sammanhang – inte den lagtekniska lösningen i fråga för en momsmässig bestämning av skattesubjektet. Sålunda beläggs finska skatteförvaltningens svar på enkäten i samband med detta arbete. En annan likhet med ML är annars att den finska mervärdesskattelagen (4 §) anknyter till inkomstskattelagen (1535/92), när det gäller att undanta vissa ideella organ från beskattning. Ett allmännyttigt samfund som avses i finska inkomstskattelagen är skattskyldigt till mervärdesskatt endast om inkomsten av dess aktivitet utgör näringsinkomst för samfundet. Det är jämförbart med den svenska modellen med att enligt 4 kap. 8 § ML undanta från yrkesmässighet allmännyttiga ideella föreningar (och registrerade trossamfund) som är

utredningen SOU 2002:74 redovisas, men som inte innehöll frågan om den lagtekniska lösningen i fråga finns i andra EU-länders moms lagstiftningar. Undersökningen i SOU 2002:74 anger mest att vissa av EU-länderna följer gemenskapsrättens beskattningsbar person för bestämning av skattesubjektet och att vissa för den bestämningen anknyter till *business* i civilrättslig mening. Den omfattade enbart EU15-länderna av vilka Frankrike, Irland och Portugal inte svarade. I utredningens undersökning översattes inte Greklands svar.

⁶³² Se Mervärdesskattelag 30.12.1993/1501, som trädde i kraft den 1 juni 1994, och först då ersatte den finska omsättningsskatten från 1964 med en mervärdesskatt.

begränsat skattskyldiga, när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken föreningen (eller trossamfundet) inte är skattskyldig enligt IL.

Irland hänvisade i svaret på enkäten till Guide to Value Added Tax på skatteförvaltningens hemsida.⁶³³ I kapitel 2 i guiden anges att "*taxable person*" är någon som ("*one who*") på annat sätt än som anställd ("*otherwise than as an employee*") omsätter skattepliktiga varor och tjänster affärs- mässigt ("*in the course or furtherance of business*"). I en kommentar av de irländska momsreglerna anges att med "*taxable person*" avses "[*e*]ach person who in the course of a trade or profession makes taxable supplies".⁶³⁴ Uttalandena indikerar att Irland saknar en motsvarighet till den svenska lagtekniska lösningen i fråga för en momsmässig bestämning av skatte- subjektet.

Nederländerna anger i art. 7.1 i sin moms lag att "*ondernemer*" (beskatt- ningsbar person, eng. taxable person) är alla som utövar verksamhet självständigt ("*ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent*").⁶³⁵ Dr. A.J. van Doesum, Universitetet i Tilburg, bekräftar att bestämningen av skatte- subjektet är självständig,⁶³⁶ vilket överensstämmer med enkätsvaret från den nederländska skatteförvaltningen. För övrigt noterar jag att "[*t*]axable persons are, in general, all entrepreneurs" i Nederländerna.⁶³⁷

Ungern avser, enligt en kommentar till de ungerska momsreglerna, med "*taxable persons*" alla fysiska och juridiska personer som driver "*businesses*". Emellertid blandar de in ett vinstrekvisit ("*profit*").⁶³⁸ Det är inte konformt med bestämningen av beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. mervärdesskattedirektivet. Svaret från skatteförvaltningen i Ungern på enkäten, dvs. att de saknar den svenska lagtekniska lösningen i fråga, kan sålunda anses belagt, men kommentaren antyder att Ungern kan ha anledning att se över sin moms lagstiftning beträffande dess EU-

⁶³³ Se irländska skatteförvaltningens hemsida: www.revenue.ie.

⁶³⁴ Se Obuoforibo 2011 s. 415.

⁶³⁵ Se Wet op de omzetbelasting 1968.

⁶³⁶ E-postintervju 2010-08-04 med Dr. A.J. van Doesum.

⁶³⁷ Se Offermanns 2011 s. 626.

⁶³⁸ Se Antal 2011 s. 381.

konformitet. Det påpekades för övrigt av EU-kommissionen inför Ungerns EU-inträde den 1 maj 2004.⁶³⁹

Danmark, som införde mervärdesskatt 1967 och sålunda före Sverige, och som blev EG-medlem före något annat nordiskt land, har av tradition varit en förebild för den svenska moms­lagstiftningen. Danska lagen hade sålunda bildat det kanske främsta jämförelseunderlaget i nu berörda hänseende, om Danmark hade haft den svenska lagtekniska lösningen i fråga för en momsmässig bestämning av skattesubjektet. En koppling mellan de båda skatteslagen i likhet med den svenska vore emellertid inte ens möjlig där, då inkomstbeskattningen i Danmark utgår från endast ett inkomstbegrepp – en uppdelning sker på avdragssidan beträffande utgifter för förvärvsinkomster såsom lön och överskott från självständigt bedriven näringsverksamhet och kapitalinkomster först vid skatteberäkningen.⁶⁴⁰ Den danska moms­lagen, § 3 första st., återger i stället i stort sett direkt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet: ”*Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed*”.⁶⁴¹ Därmed beläggs svaret från danska skatteförvaltningen på enkäten.

Storbritannien kan, genom att det landet vid tiden för Sveriges EU-inträde, tillsammans med Irland, var EU-landet med engelska som officiellt språk, sägas ha influerat den svenska versionen av mervärdesskattedirektivet i det att sjätte direktivet på engelska språket var förebild för den svenska översättningen av det direktivet.⁶⁴² Emellertid visar en analys av den engelska moms­lagen att inte heller Storbritannien har den svenska lagtekniska lösningen i fråga med en koppling till inkomstskatterätten för någon bestämning av innebörden i *taxable person* (beskattningsbar person). I art. 3.1-3.3 i Storbritanniens moms­lag, *Value Added Tax Act 1994*, anges att ”*a taxable person*” ska tillhöra momsregistret för skattepliktiga tillhandahållanden (”*taxable supplies*”) enligt tillägg (”*schedules*”) 1-3 i lagen och frågan om det är ”*a 'business carried on by' a taxable*

⁶³⁹ Se Activities of the European Union, på hemsidan <http://europa.eu>.

⁶⁴⁰ Se Rydin 2000 s. 24 och 25.

⁶⁴¹ Se Lov om merværdiafgift (momsloven). Jag noterar jämförelsevis att förslaget från utredningen Ds 2009:58 innebär att 4 kap. 1 § ML i princip ordagrant skulle komma att återge hela art. 9.1 i mervärdesskattedirektivet. Se Ds 2009:58 s. 25.

⁶⁴² Malta har, med maltesiska och engelska som officiella språk, tillkommit den 1 maj 2004 som EU-land med engelska som officiellt språk.

person” ges en vidsträckt tolkning, då det i art. 94 anges att med ”*business*” avses i lagen ”*any trade, profession or vocation*”. *Taxable person* som bestämning av det momsmässiga skattesubjektet definieras inte i *Value Added Tax Act 1994*, utan bestämningen i fråga vilar på mervärdesskattedirektivet, där grundrekvisiten i art. 9.1 första st. i likhet med i föregångaren art. 4.1 i sjätte direktivet är *independently* respektive *economic activity*.⁶⁴³ Av intresse här är framför allt att det momsmässiga *taxable person* sålunda bestäms självständigt i förhållande till inkomstskattelagstiftningen. Härmed beläggs också svaret från skatteförvaltningen i Storbritannien på enkäten i samband med detta arbete.

Tyskland och Bundesamt für Finanzen besvarade inte frågan i enkäten, men här konstateras att också tyska moms lagen (Umsatzsteuergesetz, UStG) saknar den svenska lagtekniska lösningen i fråga med en koppling till inkomstskatterätten för en bestämning av skattesubjektet.⁶⁴⁴ Av en kommentar till Umsatzsteuergesetz förtydligas också, beträffande frågan ”*Wer ist Unternehmer?*” (vem är beskattningsbar person?), att ”*Eine Gewinnerzielungsabsicht*” (vinstsyfte), som beträffande det inkomstskatterättsliga rörelseidkare (”*Gewerbetreibenden*”), inte erfordras för att en person ska ha karaktären av beskattningsbar person.⁶⁴⁵ ”*Unternehmer*” används även i den tyska inkomstskattelagstiftningen, men det är fråga om ett annat begrepp än i UstG, och den tyska bestämningen av det momsmässiga skattesubjektet är sålunda självständig i förhållande till inkomstskatterätten.⁶⁴⁶

Frankrike och dess skatteförvaltning besvarade inte enkäten. Skattelagen, Code général des impôts, visar emellertid att den franska moms lagstiftningen också saknar den lagtekniska lösningen i fråga för en bestämning av skattesubjektet. Av Article 256 framgår att ”*taxe sur la valeur ajoutée*” (TVA, moms) ska erläggas av en ”*assujetti*” (beskattningsbar person) som mot ersättning levererar varor och tillhandahåller tjänster. I Article 256 A anges att med ”*assujetties*” avses personer som självständigt utövar (”*qui effectuent de manière indépendante*”) ekonomisk verksamhet (”*activités économiques*”), och att den bedömningen är fristå-

⁶⁴³ Se COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC resp. Sixth Council Directive of 17 May 1977 (77/388/EEC).

⁶⁴⁴ Se § 2(1) Umsatzsteuergesetz 1980.

⁶⁴⁵ Se Ringleb m.fl. 1999 s. 2, 4 § 2.

⁶⁴⁶ Se SOU 2002:74 Del 2 (Bilaga 4), s. 240, där det faktiskt också noteras av utredningen.

ende i förhållande till statusen i övrigt på dessa personer och i förhållande till andra skatter och deras inverkan ("*quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention*"). Sedan anges att med verksam som självständig avses bl.a. inte löntagare och andra verksamma hos en arbetsgivare samt att med "*activités économiques*" åsyftas i först hand all aktivitet med avyttringar av varor eller tjänster hos en producent.⁶⁴⁷ Även om de båda skattelagen i fråga återfinns i samma lag, är den franska mervärdesskatterätten, åtminstone i förevarande hänseende, fristående från inkomstskatterätten. Det kan också anses ha stöd i en kommentar av de franska momsreglerna, där det anges att med "*taxable persons*" avses "[a]ll entrepreneurs", dvs. företagare i allmänhet.⁶⁴⁸ Frankrike var för övrigt först i världen med att införa mervärdesskattesystemet, vilket skedde den 10 april 1954.

Även beträffande de återstående EU15-länderna saknas indikationer på att de skulle ha den svenska lagtekniska lösningen i fråga för en moms­mässig bestämning av skattesubjektet. Beträffande de fall där de utländska skatteförvaltningarna och finansministerierna lämnade svar på enkäten av innebörd att de saknar en koppling till inkomstskatterätten för den bestämningen, har detta belagts genom studier av momsreglerna för tre av dem, *Luxemburg, Spanien och Österrike*. Begreppen "*assujetti*", "*empresario o profesional*" och "*Unternehmer*" motsvarar för de tre länderna beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Österrike respektive Luxemburg anger i sin moms­lag respektive skattelag att "*Unternehmer*" respektive "*assujetti*" bestäms utan hänsyn till vinstsyfte. Det ska vara fråga om någon som självständigt utövar en yrkes­mässig aktivitet ("*gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt*"), vilket är samma lydelse som i tyska moms­lagen, respektive självständigt utför operationer av betydelse för en "*activité économique*". Spanien anger i sin moms­lag för begreppet "*empresario o profesional*" (företagare eller yrkesman), vilket ska anses motsvara direktivbestäm­melsens beskattningsbar person, exempel på olika ekonomiska verksamheter ("*Actividades Económicas*") som det omfattar. Skillnaden är bara att implementeringen av beskattningsbar person därmed får stöd också i

⁶⁴⁷ Se Code général des impôts (Version à venir au 1 janvier 2008).

⁶⁴⁸ Se Robert 2011 s. 272.

direktivbestämmelsens andra st. På samma sätt som beträffande "*assujetti*" och "*Unternehmer*" uppställs inte något vinstrekvisit för att någon ska anses ha karaktären av "*empresario o profesional*". Det ska vara fråga om personer som *utför de företags- eller yrkesmässiga aktiviteterna* – "*realicen las actividades empresariales o profesionales*" – enligt regeln i fråga i den spanska moms lagen. Gemensamt är också frånvaron av en koppling till inkomstskatterätten i förevarande hänseende i de tre ländernas momsregler.⁶⁴⁹ Skatteförvaltningarna i *Grekland* respektive *Italien* besvarade också enkäten på samma sätt. Belägg för avsaknaden av någon motsvarighet till den svenska lagtekniska lösningen i fråga där kan också anses finnas i kommentarer av deras momsregler, där det anges att med "*taxable persons*" avses "*every individual or legal entity or enterprise [...] engaged in an independent economic activity*" respektive "*[i]ndividuals and companies ... if they carry on a business or profession or an artistic activity*".⁶⁵⁰

Skatteförvaltningarna i *Belgien* respektive *Portugal* besvarade inte enkäten. Att Belgien också saknar en koppling i sin moms lag till inkomstskatterätten för bestämningen av "*assujetti*", kan anses följa av att den utan angivande av sådan koppling följer bestämningen av beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, och anger att med "*assujetti*" avses den som självständigt utövar en "*activité économique*" (ekonomisk verksamhet) med eller utan vinstsyfte ("*avec ou sans esprit de lucre*").⁶⁵¹ Stöd för slutsatsen kan också anses återfinnas i en kommentar av de belgiska momsreglerna, där det anges att med "*taxable persons*" avses "*[p]ersons engaged in economic activities*", varvid de också anges kunna benämnas "*entrepreneurs*", dvs. företagare i allmänhet.⁶⁵² Portugisiska finansministeriet har en handbok på Internet, och därav följer att med "*taxable persons*" avses "*[a]ll individual and legal persons*" som fortlöpande och självständigt utövar "*an activity of producer, trader or supplier of services*".⁶⁵³ Någon koppling, som enligt den svenska lagtekniska lös-

⁶⁴⁹ Se Section 3 Art. 4.1 i Code fiscal (Loi du 18 décembre 1992 modifiant et complétant la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée), Artículo 5 i Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido och § 2 i Umsatzsteuergesetz, UStG, 1994.

⁶⁵⁰ Se Mavraganis 2011 s. 346 (Grekland) resp. Greco 2011 s. 454 (Italien).

⁶⁵¹ Se Article 4 § 1 i Code de la Tax sur la Valeur Ajoutée, version 2008.

⁶⁵² Se Offermanns 2011 s. 125.

⁶⁵³ Se portugisiska finansministeriets hemsida, www.dgci.min-financas.pt.

ningen i fråga, görs uppenbarligen inte heller här till inkomstskatterätten för en momsmässig bestämning av skattesubjektet. Det kan anses ha stöd i en kommentar till den portugisiska moms­lagstiftningen, där det anges att med "*taxable persons*" avses "*individual or corporate entrepreneurs and self-employed professionals*" vilka gör skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster.⁶⁵⁴

Angående de återstående 11 EU-länderna har inte heller något återfunnits som indikerar att någon av dem skulle ha en motsvarighet till den svenska lagtekniska lösningen i fråga för en momsmässig bestämning av skattesubjektet. Av översättningar av moms­lagarna till engelska i följande länder kan konstateras att de är förenliga med art. 9.1 första och andra st. i mervärdesskattedirektivet för bestämningen av skattesubjektet ("*taxable person*"), och verkar sakna koppling till inkomstskatterätten: Bulgarien, Estland, Lettland, Litauen, Rumänien och Slovakien.⁶⁵⁵ Det samma synes följa av kommentarer på engelska av momsreglerna i respektive av följande länder på deras regeringars hemsidor, Cypern, Malta, Polen och Slovenien, samt, beträffande Tjeckien, på OECD:s hemsida.⁶⁵⁶ Inte heller återfinns några indikationer på förekomst av den lagtekniska lösningen i fråga för bestämning av skattesubjektet, enligt en genomgång av vissa kommentarer till de 11 ländernas moms­lagstiftningar.⁶⁵⁷

⁶⁵⁴ Se Arruda Ferreira 2011 s. 690 (Portugal).

⁶⁵⁵ Se ang. Bulgarien, Article 3(1) i Value Added Tax Act, promulgerad den 4 augusti 2006; ang. Estland, § 3(1) i Value Added Tax Act av den 10 december 2003; ang. Lettland, Section 1.6 och Section 1.7 i Value Added Tax Act, uppdaterad per den 16 juni 2005; ang. Litauen, Article 2.2 och Article 2.6 i Republic of Lithuania Law on Value Added Tax av den 5 mars 2002; ang. Rumänien, art. 127.1 i Fiscal Code of Romania (Law No. 571/2003); och ang. Slovakien, § 3(1) i Act No. 222/2004 Coll. On Value Added Tax.

⁶⁵⁶ Se ang. Cypern, VAT Services – Information For Business; ang. Malta, VAT Department Malta den 1 februari 2008, s. 3; ang. Polen, Tax Administration and Tax System in Poland, avsnitt 4.2.1, i Tax Information Bulletin 2004 från Ministerstwo Finansów; ang. Slovenien, s. 23 i Taxation in Slovenia March 2007 från Republic of Slovenia Ministry of Finance; och ang. Tjeckien, s. 17 och 55 i The Tax System in the Czech Republic. Economics Department Working Papers No. 245 (den 25 maj 2000), av Chiara Bronchi och Andrew Burns.

⁶⁵⁷ Se Lozev 2011 s. 144, Bulgarien; Herm 2011 s. 227, Estland; Kronbergs 2011 s. 487, Lettland; Degesys 2011 s. 516, Litauen; Popa 2011 s. 710, Rumänien; och Balogová 2011 s. 754, Slovakien; samt Taliotis 2011 s. 173, Cypern; Zarb och Portelli 2011 s. 571, Malta; van Doorn-Olejnicka 2011 s. 664, Polen; Maher 2011 s. 770, Slovenien; och Mkrtychyan 2011 s. 189 och 190, Tjeckien.

Oavsett om det teoretiskt sett vore möjligt eller inte, visar analysen här att varken andra EU-länder än Sverige eller undersökta tredje länder med moms eller liknande i sin ekonomi verkar ha någon koppling från den nationella moms lagstiftningen till sin inhemska inkomstskattelagstiftning, när det gäller att skilja skattesubjektet från konsumenten momsmässigt sett. Sverige tycks sålunda vara unikt med sin koppling i huvudregeln i ML till IL för att bestämma det momsmässiga skattesubjektet. En komparativ metod som skulle kunna vara tjänande för undersökningen av huvudfrågan A i detta arbete är sålunda inte aktuell. Däremot ger en analys av motsvarigheten till ekonomisk verksamhet, *activité économique*,⁶⁵⁸ i de belgiska, franska och luxemburgska lagstiftningarna om moms visst ytterligare belägg för behovet av att undersöka om samma subjekt kan fler än en verksamhet, dvs. för fråga B. De belgiska och luxemburgska lagstiftningarna på området använder direktivets singularform "*activité économique*", medan Frankrike i sin Code général des impôts använder "*activités économiques*". Pluralformen i den franska lagen kan sålunda möjligen tas som en extra anledning till att undersöka fråga B om huruvida samma subjekt kan ha fler än en ekonomisk verksamhet, men det är inte något avgörande motiv för den undersökningen.

⁶⁵⁸ Se art. 9.1 första st. i Directive 2006/112/CE du Conseil.

SUMMARY AND CONCLUDING VIEWPOINTS⁶⁵⁹

SUMMARY

The main question A, the sub questions B and C and the side issues D and E

The main question A of this work has concerned finding the answer to the question whether *mervärdesskattelagen (1994:200)*, ML (i.e. the Swedish VAT act), by the connection in chapter 4 § 1 no. 1 ML to the concept *näringsverksamhet* (business activity) in chapter 13 *inkomstskattelagen (1999:1229)*, IL (i.e. the Swedish income tax act) for the determination of *yrkesmässig verksamhet*, has a main rule for the determination of the tax subject that is conformable to the main rule for the determination of the tax subject, taxable person, according to Article 9(1) paragraph (para.) 1 of the Directive 2006/112/EC, the VAT Directive (EU conformable).⁶⁶⁰

The main question A has concerned whether ML by the connection in question makes an EU conformable distinction between entrepreneur and consumer. To the main question A belongs the sub questions B and C, but they haven't been decisive for the analysis of A. Question B has concerned the determination of the concept *verksamhet* (activity) in *yrkesmässig verksamhet* (professional activity) in the main rule of chapter 4 § 1 no. 1 ML and in the supplementary rule of chapter 4 § 1 no. 2 ML. B has been partly about whether the concept *verksamhet* should be abolished from ML at all, as has been suggested by the investigation SOU

⁶⁵⁹ This chapter is a sentence by sentence translation of chapter 8.

⁶⁶⁰ See section 1.1, where the main question A and the questions B-E of this work are described.

2002:74, partly about whether it's EU conformable that the preparatory work to the ML for the determination of *verksamhet* in *yrkesmässig verksamhet* according to chapter 4 § 1 no. 1 and 2 ML refers to an older concept *verksamhet* in § 18 KL (predecessor to IL) from the time before 1994. The latter opens for the possibility for the same subject having several *verksamheter* (activities), if the person in question has different activities without a natural connection to each other. Thus, B concerns the concept *yrkesmässig verksamhet*, but isn't decisive for the examination of the main question A, since B isn't decisive for the question who can be deemed a tax subject. The question C is about whether there are rules on the tax object in chapter 3 ML which contain the concept *rörelse* or the concept *näringsverksamhet* (in both cases, business activity) from the income tax law which in Swedish case law may influence the determination of the tax subject. That isn't EU conformable, since the directive rules on the tax object aren't *préjudiciel* for those about the tax subject. Thus, the question C concerns only whether the determination of who has *yrkesmässig verksamhet* and shall be considered having the character of tax subject where VAT is concerned is influenced in the way mentioned when applying the law. Thus, the question C is neither decisive for the investigation of the main question A.

D and E are considered as side issues in relation to the main question A, since they firstly concern the concept tax liability in the main rule, chapter 1 § 1 para. 1 no. 1 ML, and not the actual determination of the concept *yrkesmässig verksamhet*. *Yrkesmässig verksamhet* is a necessary prerequisite for tax liability according the rule mentioned and has the same function as taxable person has in the corresponding rule in the VAT Directive regarding liability for payment of VAT to the state. The concept tax liability in ML is although used in connection with the determination of the right of deduction of input tax in the ML and in connection with the determination of the liability to register for VAT purposes in *skattebetalningslagen (1997:483)*, *SBL* (i.e. the Swedish tax payment act), whereas the VAT Directive uses taxable person as the ground for the right of deduction and liability to register – not the directive's liability for payment which is equivalent to tax liable according to the ML. Thus, the questions D and E don't affect the main question A regarding the determination of the tax subject, but they are of interest since they put the concept *yrkesmässig verksamhet* into a broader context as necessary prerequisite for tax liability according to the main

rule in the ML. Question D has concerned whether the concept tax liability gives a non-EU conformable determination of the emergence of the right of deduction according to the ML. Question E has firstly been about pointing out problems when applying the law for control purposes which can exist due to the rules on liability to register for VAT purposes in chapter 3 SBL being based on the concept tax liability according to the ML or, since the 1st of July 2002, on the concept right of reimbursement of input tax according to the ML, whereas Articles 213-216 of the VAT Directive uses taxable person as *préjudiciel* concept for the liability of registration. Should also taxable persons only making transactions of goods or services unqualified exempted from VAT – and which thus neither have right of deduction or reimbursement of input tax – be comprised by the liability to register for VAT purposes?

The carrying out of the analysis

According to Article 288 para. 3 of the Treaty of the Functioning of the EU the VAT Directive is binding for Sweden as an EU Member State. Mandatory rules in the VAT Directive – such as the main rule for taxable person in Article 9(1) para. 1 – shall where the content is concerned be implemented in the ML. The national courts and authorities have only competence concerning form and method for the implementation. The analysis of the main question A has been about whether the national law's principles for interpretation allow a directive conformable (EU conformable) interpretation of chapter 4 § 1 ML in relation to the directive rule. This has meant that the analysis of *the content* of national rules in question in the ML and the IL has been conducted in accordance with national principles of interpretation and a jurisprudence study based on Swedish law sources such as preparatory work and case law and doctrine and other theoretical literature. A comparative method has not been used. The Swedish law technical solution with a connection to the income tax law for the determination of the tax subject for VAT purposes according to the main rule in the ML, according to the international outlook in Enclosure 2 [where also an inquiry 2003 in connection with this work to foreign tax authorities and finance ministries are mentioned], has namely proven to be uniquely Swedish.

A directive conformable interpretation shall be performed in two steps, where the interpretation based on national principles on interpretation is made first in step 2. In step 1 of the investigation of the main question A of this work it's been proven that the meaning of the prerequisites in Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive either can be construed by the wording of Article 9(1) paras 1 and 2 and Article 10 of the VAT Directive or they have been tried by the Court of Justice of the EU, ECJ (*acte éclairé*). The EU law method, which is described in section 1.2.6, has meant that EU law principles of interpretation, i.e. the principles of interpretation used by the ECJ, have been regarded at the investigation of the main question A. Thereby the value added tax principle's parts according to Article 1(2) of the VAT Directive – i.e. the principles on general right of deduction, reciprocity and passing on of the tax burden which have been mentioned especially in section 1.1.4 and Enclosure 1 – have a great importance above all for an interpretation adapted to its purpose (teleological interpretation) having that for the VAT – from primary and secondary law originating – so fundamental principle on a competition- and consumption neutral VAT in mind.

Concerning question B on the concept *verksamhet* and its be or not to be in the ML and on whether the same subject can have more than one *verksamhet*, it has also been made an investigation based on a directive conformable method. Current law according to the VAT Directive about the concept economic activity has been judged first and thereafter the national law, consisting of statements in the preparatory work to the ML meaning that the concept *verksamhet* is determined according to older income tax law, has been tried in a step 2 against established current law according to the EU law.

For the other sub question to A, question C, and the side issue D it's been established from the beginning in sections 1.1.3.3 and 1.1.5.2 that current law is already established by the EU law. Concerning question C it follows by the VAT Directive's main rule in Article 2(1) a and c regarding who's liable for payment that the subject side and the object side are independent of each other. An influence from a rule on the tax object on the determination of the tax subject according to Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive wouldn't be EU conformable. The question has been whether such an influence exist in Swedish case law regarding taxable letting of parking places in a parking business, according to chapter 3 § 3 para. 1 no. 5 ML. Concerning the question D on the emer-

gence of the right of deduction the ECJ has established (*acte éclairé*) that it's contrary to the principle of neutrality if a rule stipulates a demand meaning that the emergence of the right to deduct input tax in an economic activity in which taxable transactions shall be made would depend on such transactions first actually occurring in the activity. The question has been whether the use of the concept tax liability in the main rule on the right of deduction according to chapter 8 § 3 para. 1 ML can be interpreted as the ML stipulating such a request.

The side issue E, which is the only question on procedure in this work, has according to section 1.1.5.3 at first hand been about *application* aspects foremost with respect of control on that chapter 3 SBL uses for the liability to register the ML's concept tax liable, whereas Articles 213-216 of the VAT Directive use taxable person and not the concept liable for payment corresponding to tax liable.⁶⁶¹

The conclusions regarding the main question A – the main rule for *yrkesmässig verksamhet*

The limitation of the connection to the concept *näringsverksamhet* for the determination of *yrkesmässig verksamhet*

In section 1.1.3.1 it's been established from a comparison of Article 9(1) para. 1 with the facultative Article 12 of the VAT Directive and a review of Swedish and foreign doctrine in the field regarding inter alia the practice of the ECJ and cases 235/85 (Commission v. the Netherlands) and C-408/06 (Götz), that taxable person according to Article 9(1) para. 1 cannot comprise a private person and that it in any case cannot comprise he who's pursuing a hobby activity. In principle the main rule is about a person usually called en entrepreneur having to distinguish the economic activity giving him the character of taxable person from his private economy. Economic activity is divided into two alternatives with respect of the first and second sentences of Article 9(1) para. 2. In both cases there are a request on duration with the activity, for it to be deemed an economic activity in the present meaning. In the first alternative the professional category itself is enough foundation otherwise

⁶⁶¹ See more about questions on method in section 1.3.

for the person in question to be considered having economic activity. Then it's sufficient that the independence prerequisite is fulfilled and that the activity has a certain duration. In the other alternative it's a matter of administration of assets and the question closely investigated is then at which level of activity an economic activity emerges according to Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive.

From the summary in section 2.5 of the questions on the limitation of the connection in chapter 4 § 1 no. 1 ML to chapter 13 IL, neutrality and breach of EU law in chapter 2 I note the following conclusions concerning the main question A, which have constituted references for the continuing analysis of it in chapter 3.

In chapter 2 it's been concluded that the most important reference item for the analysis of the main question A in chapter 3, is that the connection in chapter 4 § 1 no. 1 ML for the determination of *yrkesmässig verksamhet* must be altered (*de lege lata*) so that it no longer comprise the concept *näringsverksamhet* in the whole of chapter 13 IL and § 2 which means that a special treatment applies for the legal persons with regard of the subject issue compared with what applies to the natural persons. With regard of the EU case C-216/97 (Gregg) it's been concluded that the VAT law principle of neutrality has a general determination insofar that neutrality is provide concerning legal form and the scope of the activity carried out by the tax subject. The main rule for taxable person according to Article 9(1) of the VAT Directive thereby demands for the national legislation being conformable to the directive rule (EU conformable):

- partly that chapter 4 § 1 no. 1 ML must be limited according to the recently mentioned, so that the connection to chapter 13 IL doesn't comprise § 2 resulting in the subjective criteria for *näringsverksamhet* in chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL not comprising legal persons, and
- partly that the competition must be neutral with respect of the subject issue regardless of the size of the activity that different taxable persons carry out.

It's been established that with regard of the prerequisites independence and economic activity in Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive the taxable person is determined as a person, which:

- is taking an entrepreneur's risk and thereby distinguish himself from the employees; and
- obtain the character of taxable person depending on what level of duration he reaches with the activity in question and makes it into an economic activity.

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. It's *similar* to Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive. According to chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL *näringsverksamhet* means that an activity for the purpose of obtaining income (*förvärvsverksamhet*) is *carried out* professionally and independently. According to the directive rule taxable person means any person who, independently, carries out an economic activity.⁶⁶² When current law has been determined for the prerequisites mentioned, the question remains whether the content of the prerequisites for the concept *näringsverksamhet* according to chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL are compatible with them. For the investigation whether a limitation of the connection in chapter 4 § 1 no. 1 ML to comprise only the subjective criteria for *näringsverksamhet* in chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL is EU conformable in the present sense, and thus not meaning any competition of rules, it hasn't been decisive whether a lack of neutrality for the purpose of selection of tax subjects with the application of chapter 4 § 1 ML means that it becomes too great or too small in relation to Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive. Both situations are equally as wrong. This law political assumption has been important for the continuing analysis in chapter of the main question A. The question is the same for foreign as well as Swedish subjects which make supplies in Sweden and may belong to the Swedish VAT system. It's been clarified by the Lisbon Treaty (which came into force on the 1st of December 2009) that the demand on harmonisation for the purpose of selection of legislation means, according to Article 113 of the Treaty of the Function of the EU, also a demand in primary law of competition neutrality, where the distinction of the tax subjects from the consumers is concerned. Since the principle of neutrality thereby does not only apply with regard of secondary law in accordance with paras four, five and seven of the

⁶⁶² See also section 1.1.3.1.

preamble to the VAT Directive and Article 1(2) of the VAT Directive, questions about internal or external neutrality run together for the main question A with the primary law request for harmony between the EU Member States concerning the question on selection of legislation. If there's a question of distinguishing the entrepreneur from the consumer, it shall be made neutral regardless whether the trial concerns a Swedish or a foreign subject. If a breach of EU law is deemed to exist with regard of the implementation of Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive in ML, it's a breach with respect of both primary and secondary law.⁶⁶³

It's been established that Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive has direct effect and that questions on direct effect only applies insofar the intended result with the directive rule cannot be reached by way of interpretation of the national law. Since the question whether a lack of neutrality exist in the choice of tax subjects has been possible to be determined in this work to be a question both whether the choice according to chapter 4 § 1 ML becomes to great or to small compared to the directive rule, the continuing investigation of the main question A in chapter 3 has come to be about an EU conformable (directive conformable) interpretation and the answer to the following question. Does chapter 4 § 1 ML give a distinction between entrepreneurs (tax subjects) and consumers which is to its content directive conformable in relation to the intended result with the main rule for taxable person, Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive, in that respect?

The significant point with rules in a directive, which has been established concerning Article 9(1) para. 1 and Article 168 (a) of the VAT Directive,⁶⁶⁴ having direct effect is the possibility that gives to the individual to invoke the EU law for the protection of his interests. It's been established in chapter 2 that the principle on direct effect only applies to the extent that an EU conformable (directive conformable) interpretation of the national rule doesn't give a with the directive rule intended result.⁶⁶⁵ Thus has, as mentioned, the main question A concerning whether a competition of rules exists between chapter 4 § 1 ML and Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive been analyzed by an EU con-

⁶⁶³ See also section 2.2.2. Concerning clarification in Article 113 of the Treaty of the Function of the EU, see sections 1.2.2.1 and 2.2.1.

⁶⁶⁴ See section 1.2.5.

⁶⁶⁵ See section 2.3.2.

formable interpretation. However I've thereby stopped at the trial whether chapter 4 § 1 ML, with no. 1 and a limitation there of the connection in question so that it only refers to chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL and with the supplementary rule in no. 2, gives *yrkesmässig verksamhet* that with the directive rule to its content intended result regarding the distinction between tax subjects and consumers. If a competition of rules would be established, I've had no intention to go into more about direct effect and any hypothetical reasoning whether such a circumstance is to advantage or disadvantage for the individual. I have for such a situation only noted in section 2.5 that the review in chapter 2 shows that the principle on direct effect gives the individual a kind of procedural right to invoke the EU law, to protect his interests, with a corresponding obligation for the national courts and the authorities – the national law system – to regard that right.⁶⁶⁶ In this work the analysis stops at whether the distinction between entrepreneur and consumer is directive conformable (EU conformable) insofar as the choice of tax subjects (entrepreneurs) according to chapter 4 § 1 ML will be the same as can be deemed to follow by Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive. The law political assumption in this work has been, as mentioned, that it's equally as wrong if a lack of neutrality emerge because of that choice becoming to great or to small compared to the directive rule, due to the content of the subjective criteria for *näringsverksamhet* in chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL aren't compatible with the content of the prerequisites for taxable person in the directive rule.

By the way the establishing that the connection to chapter 13 IL should be limited to only refer to chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 is confirmed:

- partly by what can be deemed to have been assumed in the preparatory work at Sweden's EU accession in 1995 about the EU conformity with the connection in chapter 4 § 1 no. 1 ML to § 21 KL – the predecessor to chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL;⁶⁶⁷

⁶⁶⁶ See also section 2.3.2.

⁶⁶⁷ See also section 2.2.4.

- partly by the expansion of the connection in 2001 to refer to the concept *näringsverksamhet* in the whole of chapter 13 IL being made without any real motivation;⁶⁶⁸ and
- partly by both the EU Commission and the Government when reasoning about whether chapter 4 § 1 ML means a breach of the EU law in relation to Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive only argues about the criteria in chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL.⁶⁶⁹

That the EU Commission in its notification of the 26th of June 2008 on starting a procedure about breach of the EU law concerning chapter 4 § 1 ML base its criticism on information from the investigation SOU 2002:74, where the question on whether *yrkesmässig verksamhet* according to chapter 4 § 1 ML is in compliance with the main rule on taxable person isn't distinguished from the question on the emergence of the right of deduction, confirms further the importance of the division made in this work for the analysis of these questions. The question first mentioned is the main question A of this work and the side issue D in this work concerns the emergence of the right of deduction.

Furthermore come from chapter 2 also the question whether not only national interpretation rules, but also the principle of legality in chapter 8 § 3 of the Swedish constitution (*regeringsformen*) can limit the value added taxation according to the ML in conflict with Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive depending on what follows by a literally interpretation of chapter 4 § 1 ML and chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL. If a limitation of the connection in chapter 4 § 1 no. 1 ML is made by way of changed legislation (*de lege ferenda*) so that it only refers to chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL, I remind concerning the principle of legality about chapter 4 § 1 no. 1 ML still stipulating that a *verksamhet* (activity) is *yrkesmässig* (professional) if it constitutes *näringsverksamhet* – although limited to the law rule mentioned.⁶⁷⁰ This means in that case inter alia that what's falling beside the income tax schedules (*inkomstslagen*) yet falls outside the concept *näringsverksamhet*, and thus outside the scope of the value added taxation determined by the ML with respect of the tax subject (whereof more to come in the section following next).

⁶⁶⁸ See also section 2.2.4 (and section 3.4.3).

⁶⁶⁹ See also sections 2.4.1-2.4.3.

⁶⁷⁰ See also section 2.4.1.3.

The subjective criteria for *näringsverksamhet* in relation to economic activity etc.

The investigation in chapter 3 has been about whether the subjective criteria for *näringsverksamhet* according to chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL – purpose of making profit, independence and duration – are to their contents in compliance with the prerequisites for taxable person according to Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive, i.e. independence and economic activity. It's decisive for that the connection in question in the main rule for the determination of *yrkesmässig verksamhet*, chapter 4 § 1 no. 1 ML, to the whole of chapter 13 IL must not only be altered, but should also (*de lege ferenda*) be limited to comprise chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL.

The answer to the main question A is, as mentioned, firstly that the determination of *yrkesmässig verksamhet* must be altered (*de lege lata*) so that it no longer refers to the concept *näringsverksamhet* according to the whole of chapter 13 IL. The connection in chapter 4 § 1 no. 1 ML should be limited by way of change of the rule (*de lege ferenda*) to refer to chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL. The continuing analysis in chapter 3 has shown that such a limited connection to the subjective criteria for real *näringsverksamhet* in chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL will be conformable to its content with Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive (EU conformable), considering the current case law by the Supreme Administrative Court (*Högsta förvaltningsdomstolen, HFD*). I account here for my conclusion from section 3.7 meaning that the main rule for taxable person according to Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive may be considered correctly implemented into chapter 4 § 1 ML.

The connection in question in the main rule for *yrkesmässig verksamhet*, chapter 4 § 1 no. 1 ML, to *näringsverksamhet* isn't EU conformable without the main rule being completed by the supplementary rule on *yrkesmässig verksamhet* under business like forms in chapter 4 § 1 no. 2 ML. Therefore it's decisive for my judgement that chapter 4 § 1 ML totally doesn't mean a breach of Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive that I also have concluded that the purpose with the supplementary rule in chapter 4 § 1 no. 2 ML may be deemed modified at Sweden's EU accession in 1995. An original more limited purpose and non fiscal purpose with the supplementary rule may be deemed to have been modified at the EU accession because of that it's not possible to read out

anything else in the preparatory work to the alterations in the ML at that time than chapter 4 § 1 ML, including no. 2 and the supplementary rule, being considered in compliance with Article 4(1) of the Sixth Directive [nowadays Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive]. In my opinion is thus an EU conformable interpretation of the supplementary rule with respect of its wording possible. The supplementary rule constitutes, in my opinion, a complement to the main rule and expands chapter 4 § 1 ML to totally comprise also taxable person not carrying out *näringsverksamhet* according to the IL. My conclusion is that the supplementary rule in chapter 4 § 1 no. 2 ML should remain, since it has a completing function to the main rule for *yrkesmässig verksamhet* in chapter 4 § 1 no. 1 ML in several respects, but the yearly turnover limit SEK 30,000 lacks support in Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive and the supplementary rule should therefore be altered in that respect.⁶⁷¹

Before I account for the conclusions from the case law regarding the present question I describe the two situations today where the supplementary rule is necessary as complement to the main rule to give chapter 4 § 1 ML totally an EU conformable content.

In the first situation it's a question of Swedish case law (RÅ 1991 ref. 6) meaning that an activity which is totally criminal cannot constitute *näringsverksamhet*. If only the main rule, chapter 4 § 1 no. 1 ML, existed, would, even if the subjective criteria for *näringsverksamhet* would be fulfilled, the principle of legality in chapter 8 § 3 of the Swedish constitution prevent VAT being imposed on he who carries out such an activity against his will. In the other situation would the same be the case without the supplementary rule concerning certain single payments which falls beside the income tax schedules in the IL and thereby neither being comprised by the income tax schedule *näringsverksamhet*. Such a limitation of the value added taxation can be motivated on the object side, but if it's made by regulation of the subject side it isn't in compliance with Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive.⁶⁷²

That the contents of the subjective criteria for *näringsverksamhet* in chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL, under current Swedish case law, otherwise can be deemed giving chapter 4 § 1 no. 1 ML a content conformable with

⁶⁷¹ See more about the supplementary rule in section 3.4.3.

⁶⁷² See more about the principle of legality in connection with the two described situations in sections 3.5.1-3.5.2.2.

the prerequisites for taxable person according to Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive – without completion by the supplementary rule – can be summarized as follows.

The Swedish law sources does *not* assume a *profit prerequisite* amongst the subjective criteria for *näringsverksamhet* according to chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL. At Sweden's EU accession in 1995 it may be deemed to have been assumed in the preparatory work that it was EU conformable that chapter 4 § 1 no. 1 ML for the determination of *yrkesmässig verksamhet* connected to the then applying § 21 KL and that the subjective criteria for *näringsverksamhet* contained a purpose of making profit (along with independence and duration). If it had been expressed by the case law also today, it wouldn't have been in compliance with the wording of Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive, where a taxable person is deemed to have that character whatever the results of the economic activity. The analysis of the HFD's practice has however shown that the connection from chapter 4 § 1 no. 1 ML to chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL nowadays doesn't mean any reference to purpose of making profit:

- The profit prerequisite can be deemed diluted in the HFD's practice. RÅ 1998 ref. 10 even means that activities with losses can be considered constituting *näringsverksamhet*. According to the VAT case RÅ 1997 ref. 16, whereto HFD also refers for the judgement in RÅ 1998 ref. 10, and inter alia RÅ 2000 not. 189 respectively the determination of the subjective criteria is more about the prerequisites duration (purpose of making income) and independence respectively than a profit prerequisite.
- Furthermore the HFD has in RÅ 1996 not. 168 considered *yrkesmässig verksamhet* existing according to the main rule, chapter 4 § 1 no. 1 ML, without support of the supplementary rule, chapter 4 § 1 no. 2 ML, where services were supplied at cost price.

Thus, the profit prerequisite for *näringsverksamhet* has a meaning above all for the delimitation of *näringsverksamhet* from the income tax schedule earned income insofar as that income tax schedule concern hobby activities (which are referred to the income tax schedule earned income where it has a function as a balance income tax schedule in the IL).⁶⁷³ *Independence* and *duration* respectively for the determination of *närings-*

⁶⁷³ See more about the profit prerequisite in section 3.2.

verksamhet delimits the income tax schedule *näringsverksamhet* from earned income in the meaning employment and from income of capital respectively. In chapter 3 the analysis of the contents of these two prerequisites for *näringsverksamhet* according to chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL has shown that conformity exist in relation to the prerequisites independence and economic activity in the directive rule in question. The following has been established at the analysis of the Swedish law sources:

The independence prerequisite in chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL can with respect of content be considered conformable to the independence criterion in Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive. Like the independence criterion in Article 10 of the VAT Directive it's determined by way of exclusion of the circumstances constituting employment, and contains the demand that the person in question must take his own entrepreneur's risk (business risk), which is stipulated for independence according to the ECJ's practice in the field of VAT [para. 14 of the EU case 235/85 (Commission v. the Netherlands) and para. 13 of the EU case C-202/90 (Ayuntamiento de Sevilla)]. That demand ruled according to Swedish case law already before Sweden's EU accession, concerning income tax and employer's contribution (for national security purposes) [according to e.g. RÅ 1982 1:50 and RÅ 1986 ref. 8]. The case law in question is furthermore confirmed after the EU accession by e.g. RÅ 2001 ref. 25 and RÅ 2001 ref. 60. It shows furthermore like what's the case according to Article 10 of the VAT Directive that any formal contract of employment doesn't have to exist, for the person in question instead being considered comprised by circumstances of employment and the income tax schedule earned income.

Where the para. 2 is concerned and which was introduced in chapter 13 § 1 IL in 2009 for the *judgement* of whether a contractor's activity is run independently, I've noted in chapter 3 that the development of the case law must be watched. The para. 2 was only a codification of the current case law according to the Council on Legislation (*lagrådet*). If at the trial whether an F-tax card [F-tax, Swedish preliminary corporation taxation] should be issued would become to much emphasized from the tax authority's (*Skatteverket, SKV*) side that the contractor shall be independent and not arranged within the mandatory's organization, the development of the case law may also become contrary to the purpose with para. 2 in chapter 13 § 1 IL, i.e. that more is supposed to get F-tax.

That would be the case if he who hasn't big investments, but yet so far has been considered as an independent entrepreneur for tax purposes, would be refused F-tax card. The basis of this work has been to also try the compatibility of the independence prerequisite in chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL with the independence criterion in Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive with respect of the Swedish case law and other law sources so far.⁶⁷⁴ However, the development of the case law concerning the delimitation of *näringsverksamhet* from the income tax schedule earned income could be altered in the way recently mentioned, and then cause, in my opinion, that the courts should (*de sententia ferenda*) – with support of the supplementary rule – fill out the main rule for *yrkesmässig verksamhet*. By an EU conformable interpretation of the wording of chapter 4 § 1 no. 2 ML could thereby still a conformable delimitation of *yrkesmässig verksamhet* according to chapter 4 § 1 ML totally be made compared to the delimitation of taxable person according to Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive which follows by the necessary prerequisite independence therein.

The concept *förvärvsverksamhet* (i.e. activity for the purpose of obtaining income) in chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL could be deemed containing a duration prerequisite (*varaktighetsrekvisit*). A duration prerequisite exist for economic activity according to both the alternatives of economic activity according to Article 9(1) para. 2 of the VAT Directive. In the first alternative is, as mentioned, the professional category along with the duration otherwise sufficient foundation for the person in question being considered having economic activity. In the other alternative the determination of sufficient duration is about the level of measures of administration used concerning the material or immaterial assets which are supposed to constitute an economic activity according to Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive. According to paras 27-30 in the EU case C-230/94 (Enkler) the ECJ means then that an overall judgement of all circumstances must be made in the actual case at hand, to determine whether the acquisition of the asset in question has been made with the intention of obtaining durable income. According to the EU cases C-333/91 (Sofitam), para. 12, and C-142/99 (Floridienne), para. 28, it shall be a matter of the person in question committing to the acquired material or immaterial assets more measures of administration

⁶⁷⁴ See more about the independence prerequisite in section 3.3.

than what could be expected from a private investor. That level of the duration criterion must exist for an economic activity according to Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive being considered to have emerged originally, by acquisition of material or immaterial assets. The standpoint is also confirmed by the EU case C-23/98 (Heerma). Furthermore, it follows by para. 18 of the EU case C-80/95 (Harnas & Helm), where reference is made in para. 17 to a similar decision in the EU-case C-60/90 (Polysar), that it isn't enough that an investment taken by itself generates income in the form of interest or similar, for the owner of the asset being deemed having such an economic activity. Furthermore it follows by paras 37 and 39 of the EU case C-155/94 (Wellcome Trust) that the activity shall be outgoing and not only be about administrating equity capital, regardless how large such an occupation can be taken by itself. Pure holding companies, i.e. companies with the only activity to hold shares in subsidiaries, can thus not be considered taxable persons.

The analysis of Swedish case law that's been made, after the investigation accounted for about the ECJ's practice concerning the prerequisite duration, has shown that the distinction between income of capital and the income tax schedule *näringsverksamhet* corresponds well with the EU law's separation of the private economy from economic activity. The minimum request on duration for income of *näringsverksamhet* is, in pursuance of RÅ 1981 1:4 and RÅ 1988 not. 276, also that the person in question must commit to his investments more measures of administration than what could be expected from a private investor. In RÅ 1981 1:4 it was also emphasized a demand that trade of securities shall be focused on supplying the public or certain investors (customers). That customer demand is considered meaning that natural persons cannot carry out securities business (*värdepappersrörelse*) – except eventually under very special circumstances. He who's investing in a purely speculative purpose without counting on living on the income is taxed for capital for income tax purposes. If on the other hand one or several persons make so many security deals that they could be deemed running a professional trade with securities and it's not just a matter of administrating the wealth of one's own, but supplying the public or certain investors with objects of investment (customers), a securities business exist and income of *näringsverksamhet*. That's also confirmed by practice from the time after Sweden's EU accession. The thorough investigation of Swedish case law shows for the context above all on the importance of being observant on

whether the actual VAT problem concerns *yrkesmässig verksamhet* and not the concept supply. The review in question has comprised the following cases on income tax and VAT: RSV/FB Dt 1985:33 (income tax), RÅ 1989 ref. 86 (VAT), RÅ 1995 not. 224 (VAT), RÅ 2001 ref. 6 (VAT), RÅ 2001 ref. 60 (income tax) and – the same day – the HFD’s case no. 4453-2000 (VAT), SRN (i.e. *skatterättsnämnden*, the Tax Law Council) 2003-01-23 (VAT), SRN 2005-05-16 (VAT), SRN 2005-06-23 (VAT), RÅ 2005 ref. 19 (VAT), RÅ 2006 not. 90 (VAT), RÅ 2007 ref. 6 (VAT), RÅ 2008 not. 19 (VAT), RÅ 2009 not. 172 (VAT) and RÅ 2009 ref. 56 (VAT).

At the case law review a comparison has also been made of an analysis in referred Netherlands doctrine (*Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, av A.J. van Doesum) of *poolovereenkomsten* [cartels or trusts – which can be compared to Swedish *enkla bolag* (consortiums)] and the EU case C-77/01 (EDM) with two Swedish cases, RÅ 2006 not. 90 and RÅ 2009 not. 172. Along with the case law analysis made otherwise that comparison has proven the importance of making a distinction between *yrkesmässig verksamhet* and the concept supply. Both an activity thinking and a transaction thinking should be used for making in a consortium (*enkelt bolag*) the distinction of division of profit without tax consequences from transactions of goods or services between the partners. If transactions exist and they are taxable according to the ML, tax consequences emerge, instead of a specific economic activity being deemed to exist beside the partners’ other activities.⁶⁷⁵

In terms of a breach of the EU law my opinion is based on the analysis in this work that it doesn’t exist in any of the respects mentioned in the notification from the EU Commission of the 26th of June 2008 to the Swedish Government concerning the implementation of Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive by chapter 4 § 1 in the ML.

Although a disconnection from the civil law concept *god redovisningssed* (Generally Accepted Accounting Principles, GAAP) would be made, as suggested by the investigations SOU 2002:74 and SOU 2008:80, concerning when accounting shall be made for the taxes VAT and income tax, I’ve furthermore concluded in chapter 3 that the concept *bokföringsskyldighet* (requirement to maintain accounting records) may be of value for the purpose of evidence of the determination of

⁶⁷⁵ See more about the duration prerequisite in sections 3.4.1, 3.4.2.3 and 3.4.2.4.

who's a tax subject. The procedure and the tax process gets a stability by *bokföringsskyldigheten* (the requirement to maintain accounting records) giving a certain – although not decisive – guidance for the determination of the tax subject. That should be considered meaning that the accounting law concept *bokföringsskyldig* (he who's required to maintain accounting records) also in the future will be used for the purpose of evidence to distinguish the entrepreneur from the consumer, regardless whether the connection in question from chapter 4 § 1 no. 1 ML to the IL will be retained or if the connection will be revoked and the main rule on who's a tax subject for VAT purposes will be determined without any connection to the IL.⁶⁷⁶

The conclusions concerning question B – the concept *verksamhet*

From the summary in section 4.4 of the sub question B to the main question A I note above all the following.

The investigation SOU 2002:74 has stated that the concept *verksamhet* (activity) should be abolished completely from the ML. The investigation base that conception on the notion that Swedish case law according to RÅ 1999 not. 282 is supposed to be incompatible with the EU law in the field of VAT concerning subsidized activities. At the analysis in this work of RÅ 1999 not. 282 it's been concluded that the case is not in conflict with the conception of the ECJ meaning that an activity completely depending on subsidies gives no right to deduct input tax. If an independent subsidy – which doesn't constitute any supply – entitled to deduction, it would be in conflict with the idea of the basic VAT principles according to the EU law. The passing on of a VAT deduction shall be made to a customer, by an addition to the price equal to an output tax. The investigation's conception rather seems to depend on that it didn't consider the "Breitsohl"-case (C-400/98), where the ECJ states that the right of deduction is determined by the taxable person planning to make taxable transactions with its investments. The HFD attributes also in that sense only the applicant in the advanced ruling RÅ 1999 not. 282 right of deduction of input tax. Neither RÅ 1999 not. 282 nor later

⁶⁷⁶ See more about the concept *bokföringsskyldighet* in the present meaning in section 3.6.

case law concerning subsidized activities according to RÅ 2006 ref. 47 and RÅ 2010 ref. 98 gives any support for the conception that the ML shouldn't contain a concept *verksamhet* in general or in the expression *yrkesmässig verksamhet*. If a change would occur meaning that *yrkesmässig verksamhet* in the main rule of chapter 4 § 1 no. 1 ML would be determined independently in relation to the IL, it still wouldn't alter the need for a concept *verksamhet* in the ML corresponding to economic activity in the VAT Directive. A "transaction thinking" cannot in general replace an "activity thinking" in the ML in the way the investigation SOU 2002:74 is suggesting.⁶⁷⁷

The other question in chapter 4 has been about whether the same subject can have just one economic activity according to Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive. The answer based on the analysis of the ECJ's practice and the cases 268/83 (Rompelman), C-400/98 (Breitsohl) and C-437/06 (Securenta) was yes. When a person once has been deemed having the character of taxable person he keeps that status. This means that the same taxable person cannot have more than one economic activity according to Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive, just because new activities are added. The conclusion that the ECJ assumes that the tax subject only can have one single economic activity according to the VAT Directive has furthermore been supported again. This has been made by regard of the comparisons made in the doctrine of the rules on exemption from VAT liability for transfers of going concerns with the income tax law directive on mergers etc. 2009/133/EC (formerly directive 90/434/EEC). The conclusions are the following.

It should (*de lege ferenda*) be made a clarification in chapter 4 § 1 no. 1 ML meaning that *verksamhet* in the expression *yrkesmässig verksamhet* in the rule no longer will be determined based on the concept *verksamhet* in § 18 KL from the time before 1994. The reference in the preparatory work to the ML to the concept *verksamhet* in older Swedish income tax law, for the determination of *verksamhet* in *yrkesmässig verksamhet*, means that the same subject can have more than one *verksamhet* if different activities lack natural connection to each other. That isn't EU conformable according to what's been concluded based on the ECJ's practice and the cases 268/83 (Rompelman), C-400/98 (Breitsohl) and C-437/06 (Securenta) concerning the meaning of economic activity accord-

⁶⁷⁷ See also section avsnitt 4.2.

ing to Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive. Since the reference to older income tax law in the preparatory work to the ML is said to – by analogy – rule also for the concept *verksamhet* in yrkesmässig verksamhet according to the supplementary rule, the clarification mentioned should also apply for chapter 4 § 1 no. 2 ML.

The conclusion meaning that the same subject only can have one economic activity, also means – which concerns the side issue E – that chapter 3 § 2 para. 2 SBL should be altered so that the same subject will be registered for one *verksamhet*, and not for an additional *verksamhet* if new activities come up. Today that rule opens for the latter as a possibility.⁶⁷⁸

The conclusions concerning question C – *parkeringsverksamhet*

From the summary of section 5.3 of the sub question C to the main question A I note above all the following.

One of the rules on the tax object in chapter 3 ML concerns letting of parking places in a *parkeringsverksamhet* (parking business), namely chapter 3 § 3 para. 1 no. 5 ML. An analysis of two advanced rulings, RÅ 2003 ref. 80 and RÅ 2007 ref. 13, which concern that rule has shown that a mix up of it – i.e. the rule on the tax object – can be made with the rule on the determination of the tax subject, chapter 4 § 1 no. 1 ML. That depends on the rule in question about the tax object may be deemed containing a historical connection to an income tax law concept of *rörelse* (business activity), *parkeringsrörelse* (parking business activity). Since it may risk leading to that the determination of the tax subject, due to chapter 4 § 1 no. 1 ML connecting to a concept *näringsverksamhet* (business activity) in the IL, in practice will be made a second time along with the trial of the rule on the tax object; there's a need for a clarification in the ML. An influence from the determination of the tax object on the determination of the tax subject – or vice versa – isn't in compliance with either the ML or the VAT Directive. The rules on the tax subject and the rules on the tax object respectively are judged separately. Therefore should (*de lege ferenda*) a clarification be made in the ML

⁶⁷⁸ See also section 4.3.

meaning that if historical connections exist in the preparatory work to the ML to the concepts *näringsverksamhet* or *rörelse* in the income tax law, for the determination of taxable or from taxation exempted transactions of goods or services in chapter 3 ML, they are obsolete.

The analysis of the two advanced rulings mentioned furthermore also confirm the need established in chapter 4 to clarify in chapter 4 § 1 no. 1 ML that the reference in the preparatory work to the rule to the concept *verksamhet* in § 18 KL and its wording before 1994 is obsolete for the interpretation of the concept *verksamhet* in the expression *yrkesmässig verksamhet* in chapter 4 § 1 no. 1 and 2 ML. The analysis of the two cases has namely shown that the historical connection in question to the income tax law and the concept *parkeringsrörelse* (parking business activity) can lead to that he who's applying the law in a material respect will erroneously assume that the same subject may have more than one *verksamhet* for VAT purposes.⁶⁷⁹

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

The side issues D and E are at first hand about problems with the concept *skattskyldighet* (tax liability) in the ML. In the main rule on the emergence of *skattskyldigheten* (the tax liability), chapter 1 § 1 para. 1 no. 1 ML, *yrkesmässig verksamhet* is one the necessary prerequisites. If the selection of tax subjects will become erroneous in relation to what follows according to the main rule on taxable person according to Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive, due to chapter 4 § 1 no. 1 ML not being conformable to its content with the directive rule (main question A), this affects also who's considered *skattskyldig* (tax liable). However, the side issues D and E have no repercussions on the main question A, since D and E concern specific questions for situations where the concept *skattskyldighet* is *préjudiciel* for other questions. These two issues are about when the right of deduction of input tax emerges according to the main rule of chapter 8 § 3 para. 1 ML (D) and when a person is liable to register for VAT purposes according to chapter 3 § 1 para. 1 no. 2 and § 2 para. 1 SBL (E). The purpose with the side issues D and E is only to put

⁶⁷⁹ See also section 5.2.

the concept *yrkesmässig verksamhet* into a broader context where the concept *skattskyldighet* forms part.⁶⁸⁰

From the summary in section 6.4 of the side issues D and E I note above all the following.

Concerning side issue D it's already been established in the introduction chapter that the ECJ by the case 268/83 (Rompelman) has established (*acte éclairé*) that the emergence of the right of deduction according to Article 168 (a) of the VAT Directive doesn't presuppose that taxable transaction first must have occurred in the activity. 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, which stipulates special reasons for right of reimbursement before taxable transactions have occurred in the activity, can lead to an interpretation meaning that there's a demand for taxable transaction having occurred in the activity, before the right of deduction emerge for input tax on acquisitions or imports in the activity. That's not conformable to the ECJ's practice according to the recently mentioned, and therefore must (*de lege lata*) an alteration be made in the ML. The solution may be that the expression *en verksamhet som medför skattskyldighet* (an activity leading to tax liability) in chapter 8 § 3 para. 1 ML would be replaced with the expression *en yrkesmässig verksamhet* (an *yrkesmässig verksamhet*). A clarification should then also be made in the rule about the acquisition having to be made with the intention to create taxable transaction to entitle to right of deduction. Furthermore should chapter 10 § 9 ML be abolished from the ML, since the rule taken by itself is obsolete, with regard of the recently described practice by the ECJ, and also contributes to the interpretation that the concept *skattskyldighet* in chapter 8 § 3 para. 1 ML leads to a demand on taxable transactions to have occurred in the activity, before the right of deduction emerge.⁶⁸¹

Concerning side issue E, which is the only procedure law question in this work, it's been established 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. The review of the EU cases 268/83 (Rompelman), C-10/92 (Maurizio Baloc-

⁶⁸⁰ See sections 1.1.5.1-1.1.5.4 and 6.1.

⁶⁸¹ See also section 6.2.

chi) and C-110/94 (INZO) and the joint cases C-110/98-C-147/98 (Gabalfrisa m.fl.) show although that the ECJ's practice at least doesn't contradict such an order. The same applies to the wording of the mentioned article of the directive. Therefore the described control problems concerning control of altered circumstances compared to those at the issuing of the application for registration speak for all taxable persons should be comprised by the same control system for VAT purposes from the beginning. The recently mentioned taxable persons 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 transaction of goods or services. Such an order would benefit both the SKV's control and the entrepreneur's planning in advance when he from the beginning only has the intention to create from taxation unqualified exempted good or service. The SKV can more easily control if the person in question move on to make taxable transactions. The entrepreneur himself will be reminded to note whether so called capital goods exist in the activity for which he in the case of such an alteration of the activity may have the possibility – in pursuance of the ECJ-verdict C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki) – to deduct input tax by using under the so called adjustment period the rules on adjustment in chapter 8 a ML. Therefore should (*de lege ferenda*) the rules in the SBL be altered so that also taxable persons which only have the intention to make from taxation unqualified exempted transactions can be referred by the SKV to one of the Swedish VAT register's two forms. That may be done by chapter 3 § 1 para. 1 no. 2 and 4 SBL being changed so that it's stipulated therein that the application to the SKV must be made for VAT purposes when *yrkesmässig verksamhet* according to the ML is *started, altered or revoked*. Then should also the alteration be made so that it's clearly expressed that the concept *näringsverksamhet* in chapter 3 § 2 para. 1 SBL is used for other measures of registration than concerning the VAT.

Since the analysis in chapter 4 has shown that the same tax subject cannot have more than one economic activity, should furthermore chapter 3 § 2 para. 2 SBL be altered in consequence with the analysis in chapter 4 having shown that the same tax subject only can have one economic activity. The wording of the rule opens today for the same tax subject being able to be registered for several activities. That should be changed, even though the SKV since Sweden's EU accession in 1995 in its

application doesn't register the same subject for several activities, but if he has several activities he will have the same VAT registration no. for them.⁶⁸²

Something about the other rules on *näringsverksamhet*

Already in the introduction chapter it's been established that the other rules in chapter 13 IL than § 1 paras 1 and 2 and § 2 lack the general range which is required for a connection in chapter 4 § 1 no. 1 ML to *näringsverksamhet* according to one of the rules in chapter 13 IL being likely to give one with taxable person according to Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive conformably selection of taxable subjects. These other rules in chapter 13 IL, i.e. § 1 para. 3 and §§ 3-12, only describe cases of *näringsverksamhet* for certain persons and certain assets and remunerations.⁶⁸³

Since the connection in question today yet apply to the whole of chapter 13 IL an analysis has been made in chapter 7 of how those other rules on *näringsverksamhet*, chapter 13 § 1 para. 3 and §§ 3-12 IL, in general relate to the ML and the VAT Directive. That analysis has shown that those other rules on *näringsverksamhet* sometimes give a content to the concept *näringsverksamhet* which leads a functionally speaking correct application of the concept *yrkesmässig verksamhet* in chapter 4 § 1 no. 1 ML in the actual case at hand. In yet other cases they although lead to an expansion of the determination of the tax subject or limitation of that rule in relation to what follows by the determination of taxable person according to Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive.⁶⁸⁴ In all of these cases of other rules in chapter 13 IL the problem is however that they lack the general range which the directive rule has with respect of the subject question and which assets or remunerations it applies to.⁶⁸⁵

⁶⁸² See also sections 6.3.1 and 6.3.2.

⁶⁸³ See section 1.1.3.1.

⁶⁸⁴ See section 7.2.

⁶⁸⁵ See section 7.3.

CONCLUDING VIEWPOINTS

The analysis in this work shows the importance of investigating the central questions within the value added taxation, before alterations are made in the ML. The investigations SOU 2002:74 and Ds 2009:58 suggest inter alia that the connection in question in the main rule for the determination of *yrkesmässig verksamhet*, chapter 4 § 1 no. 1 ML, to the concept *näringsverksamhet* in chapter 13 IL shall be abolished. Then the tax subject is instead determined formally based on the main rule for taxable person in Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive. The investigations don't make any material analysis of whether the prerequisites for *näringsverksamhet* are conformable with the prerequisites for taxable person in the directive rule.⁶⁸⁶ The material analysis of the main question A in this work shows that such a connection, which applied when Sweden became an EU Member State in 1995 and until 2001, to the subjective criteria for *näringsverksamhet*, which today are to be found in chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL, is to its content conformable with the directive rule.⁶⁸⁷

The EU Commissions conception of a breach of the EU law insofar as Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive couldn't be deemed implemented in the ML by chapter 4 § 1 has, in my opinion, firstly been proven depending on a mix up of the question on *yrkesmässig verksamhet* according to chapter 4 § 1 ML with the question whether the concept *skattskyldighet* cause that the emergence of the right of deduction according to the main rule chapter 8 § 3 para. 1 ML occur later than according to Article 168 (a) of the VAT Directive. The EU Commission make the mix up by rather unbalanced base its criticism of chapter 4 § 1 ML on the investigation SOU 2002:74. The EU Commission hasn't observed that SOU 2002:74 in its criticism doesn't distinguish between the concepts *yrkesmässig verksamhet* and *skattskyldighet* for questions about the tax subject according to the.⁶⁸⁸ In this work has the main question A, whereto chapter 4 § 1 ML belongs, and the side issue D, whereto chapter 8 § 3 para. 1 ML belongs, precisely been separated from

⁶⁸⁶ See sections 2.4.3 and 4.2.

⁶⁸⁷ See sections 8.1.3.1 and 8.1.3.2.

⁶⁸⁸ See section 2.4.1.2.

the beginning.⁶⁸⁹ The analysis of question D shows that the right of deduction should be linked to the concept *yrkesmässig verksamhet*, instead of the concept *skattskyldighet*.⁶⁹⁰ Furthermore has, in my opinion, the EU Commission erroneously based its conception of a breach of EU law on that the purpose with the supplementary rule of chapter 4 § 1 no. 2 ML wouldn't allow that that rule constitutes a complement to the main rule for *yrkesmässig verksamhet* of chapter 4 § 1 no. 1 ML, so that chapter 4 § 1 ML totally gives a content conformable with the main rule for taxable person according to Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive. No actual case about breach of EU law has been initiated at the ECJ by the EU Commission, which, in my opinion, should drop the procedure on breach of EU law concerning chapter 4 § 1 ML.⁶⁹¹ At least should the EU Commission do so if the ML would be altered by the connection in chapter 4 § 1 no. 1 ML being limited to comprise the criteria for *näringsverksamhet* in chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL. If nothing is done and the connection in chapter 4 § 1 no. 1 ML continues to comprise the whole of chapter 13 IL, legal persons can be used to achieve benefits for VAT purposes. In that case the SKV must show that it's a matter of fraud or so called abusive practice (*förfarandemissbruk*) giving benefits in conflict with the purpose of the rules in the ML and the Sixth Directive [nowadays the VAT Directive], to be able to e.g. disqualify a deduction of input tax otherwise formally acceptable.⁶⁹²

The proposals made here concerning the only procedure law question in this work, side issue E, can be carried out without awaiting the procedures concerning the main question A and side issue D. I.e., law proposals can be made meaning:

- that *yrkesmässig verksamhet* replaces the concepts *skattskyldig* (tax laible) and *återbetalningsberättigad* (entitled to reimbursement) according to the ML for the determination of the obligation to register for VAT purposes in chapter 3 § 1 para. 1 no. 2 and 4 and § 2 para. 1 SBL,

⁶⁸⁹ See sections 1.1.3.1 and 1.1.5.2.

⁶⁹⁰ See section 8.1.6.

⁶⁹¹ See more about the procedure on breach of EU law in section 1.2.5 and about the question of breach of EU law in sections 2.4.1-2.4.3.

⁶⁹² See para. 86 in the EU case C-255/02 (Halifax and others).

- that it will be clearly expressed in chapter 3 § 2 para. 1 SBL that the concept *näringsverksamhet* is used for other measures of registration than concerning the VAT and
- that chapter 3 § 2 para. 2 SBL will be altered so that it expressly states that the same tax subject will be registered for VAT purposes for one activity although it contains different activities.⁶⁹³

The proposals in this work on clarifications concerning the concept *verksamhet* in *yrkesmässig verksamhet*, question B, and concerning influences from the rules on the tax object at the determination of the tax subject, question C, means that connections in the preparatory work to the ML to older income tax law for the interpretation of concepts in the ML are explained obsolete.⁶⁹⁴ These proposals can thus also be carried out without awaiting if anything will happen regarding the issue on breach of the EU law concerning chapter 4 § 1 ML.

For the future it may be of interest to say something more in addition to the discussions in connection with the reform F-tax to more (SFS 2008:1316; prop. 2008/09:62; SOU 2008:76) concerning *letting the VAT Directive's rules be directly governing for the IL's rules "låta mervärdesskattedirektivets regler vara direkt styrande för IL:s regelverk"*.⁶⁹⁵ The analysis in this work has shown that the profit prerequisite for *näringsverksamhet* which was considered an obstacle for the introduction of such an order is no longer upheld by the case law.⁶⁹⁶ Whether it then is possible to introduce a reversed order where the ML is governing the IL concerning who's an entrepreneur, would carry too far to fully analyze here. If it's an alternative to the existing order, it should be investigated, since there are benefits for the purposes of evidence, tax procedure and appeals to have a continuing common tax frame for the main rule for the determination of the tax subject for the purpose of corporate tax law for the two taxes. By a reversed order according to what's been recently said would the determination of the tax subject according to the ML be independent from the IL. Taxable person according to Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive would alone govern who has *yrkesmässig verksamhet* and is a

⁶⁹³ See section 8.1.6.

⁶⁹⁴ See sections 8.1.4 and 8.1.5.

⁶⁹⁵ See sections 2.2.5 and 2.5.

⁶⁹⁶ See sections 3.2, 3.7 and 8.1.3.2.

tax subject according to chapter 4 § 1 ML. Furthermore would real *näringsverksamhet* according to the IL be determined based on the directive rule with the reversed order. With current case law and regarding that the HFD follows the EU law also in questions on income tax where competence isn't transferred to the EU's institutions by the Swedish Parliament (*Sveriges Riksdag*),⁶⁹⁷ there exist at least certain important conditions for the sake of going further on and investigate whether the determination of who's an entrepreneur according to the IL can be governed by the value added tax law.

The described reversed order would give an alternative impulse compared to the investigations SOU 2002:74 and SOU 2008:80 on disconnection the VAT and the income tax from the civil accounting law and the concept *god redovisningssed* (GAAP) there. Although the question about when the accounting of VAT and income tax respectively shall be done would be disconnected from *bokföringslagen (1999:1078)*, BFL (i.e the Swedish Book-keeping Act), it's been concluded in this work that the BFL's concept *bokföringsskyldighet* (requirement to maintain accounting records) should continue to be regarded for matters of evidence to determine who's an entrepreneur for tax purposes. That benefits typically the rule of law demand on the application of the law to be foreseeable concerning that question.⁶⁹⁸ Thereby is also to be reminded of the prerequisites for *bokföringsskyldigheten* (the requirement to maintain accounting records) – and not only the prerequisites for *näringsverksamhet* according to chapter 13 § 1 para. 1 sen. 2 IL – *resembling* the prerequisites for taxable person according to Article 9(1) para. 1 of the VAT Directive. According to the preparatory work to the BFL *bokföringsskyldighet* emerges for a natural person if he's *professionally carrying out activity of economic sort* (*yrkesmässigt bedriver verksamhet av ekonomisk art*).⁶⁹⁹ By the reversed order would also problems on application be resolved, when it's a matter of entrepreneurs depending on VAT status being handled of the SKV in the general tax register or the VAT register (side issue E). All entrepreneurs could instead be handled by the SKV in the VAT register, regardless of whether they intend to make taxable,

⁶⁹⁷ See section 1.2.2.3.

⁶⁹⁸ See sections 3.6 and 8.1.3.2.

⁶⁹⁹ See section 1.1.3.1.

from taxation qualified exempted or from taxation unqualified exempted transactions of goods or services. That should also benefit the protection of the individual's rights.

If the reversed order would be introduced, and *yrkesmässig verksamhet* determined independently from the IL, should by the way also the connection from chapter 4 § 8 ML to the IL for the determination of the limitation of the scope of *yrkesmässig verksamhet* for *allmännyttiga ideella föreningar* (non-profit-making organizations) and *registrerade trossamfund* (registered religious congregations) be revoked. Chapter 4 ML can then altogether refer to Articles 9-13 of the VAT Directive and the determination there of taxable person, concerning who's considered having *yrkesmässig verksamhet* (if that expression would be retained at all). That would solve the question on breach of the EU law which the EU Commission brought up in its notification about chapter 4 § 8 ML of the 26th of June 2008. Then would the limitation in the ML of the of the taxation within the non-profit-making sector instead be made with respect of the object in one of the rules in chapter 3, in the same way as in Articles 132-134 of the VAT Directive. The way entered by the Government, with its application of the 20th of January 2011 to the EU Commission on getting a permit according to Article 395 of the VAT Directive to introduce a yearly turnover limit of SEK 1 million for the value added taxation of subjects within the non-profit-making sector,⁷⁰⁰ is no solution to that problem and the amount limit does neither seem to lead to competition neutrality in practice. By the way has, as mentioned, the EU Commission rejected the application, but the Government intends according to the press release of the 31st of March 2011 to continue to work with the issue.

The described reversed order should furthermore make it easier to introduce an EU tax in the future. A connection from the IL to the ML to determine who's an entrepreneur for tax purposes could be combined with an investigation on EU level on whether the VAT could be broadened to include other indirect taxes, social security fees, company tax and – if definitive withholding tax would be introduced – the taxation of employees. The purpose doesn't have to be at first hand the introduction of EU tax, but a simplification of the collection and making it possible for the EU to realize the ambition that VAT on goods and

⁷⁰⁰ See section 1.2.5.

services only would apply in accordance with a principle of origin of the supply.⁷⁰¹ A side effect might be that an introduction of an EU tax would be easier. The EU Commission has recommended an introduction of some sort of EU tax in 2014 and urged the EU Council to work on the issue, and mentioned fuel tax, VAT and company tax as tax bases.⁷⁰² By the way there were discussions on broadening the tax bases for enterprises at the tax reform in 1990, when it – as an alternative to net profit taxation – was discussed inter alia a transition to gross taxes applying to the ennobling value of the companies, e.g. in the form of so called *proms* – *produktionsfaktorskatt* (production factor tax).⁷⁰³

⁷⁰¹ See paras 4 and 11 of the preamble to the VAT Directive and the directive's Article 404.

⁷⁰² See section 6.3.2 regarding the EU's ambitions for collection purposes in the field of VAT and the weekly letter from the EU representation in Brussels of the week no. 30 of the year 2004 (*Veckobrevet från EU-representationen i Bryssel vecka 30 år 2004*), www.regeringen.se.

⁷⁰³ See SOU 1989:34 (*Reformerad företagsbeskattning*) [reformed enterprise taxation] Part I pp. 189-206.

KÄLLFÖRTECKNING

I LAGAR, OFFENTLIGT TRYCK OCH EU-KÄLLOR ETC.

Sverige

Lagar

Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt

Aktiebolagslagen (2005:551)

Lag (1962:381) om allmän försäkring [ersattes enligt SFS 2010:111 den 1 januari 2011 av socialförsäkringsbalken (2010:110)]

Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen (kallas också anslutningslagen eller EU-lagen)

Lag (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris (ersatt av 23 kap. IL)

Lag (2006:502) med vissa bestämmelser om förhandsavgörande från EG-domstolen [ersatte lagen (1997:895) om rätt för svensk domstol att begära förhandsavgörande från Europeiska gemenskapernas domstol i vissa fall]

Bokföringslagen (1976:125) – gamla

Bokföringslagen (1999:1078)

Förordningen (1968:616) om skattskyldighet till mervärdeskatt för hamn- och flygplatsverksamhet beträffande upplåtelse för fartyg och luftfartyg

Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag

Lag (1966:742) om hotell- och pensionatsrörelse

Inkomstskattelagen (1999:1229)

Kommunalskattelagen (1928:370)

Lag (1968:430) om mervärdeskatt

Mervärdesskatteförordningen (1994:223)

Mervärdesskattelagen (1994:200)

Regeringsformen (1974:152)

SFS 1973:928 – Förordning om ändring i lag (1968:430) om mervärdeskatt

SFS 1990:576 – Reformerad mervärdesskatt m.m.

SFS 1990:650 respektive SFS 1990:651 – om ändringarna i kommunalskattelagen respektive i lagen om statlig inkomstskatt genom skattereformen 1990

SFS 1994:1798 [om ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200) i samband med Sveriges EU-inträde]

SFS 1999:1283 – lag om ändring i mervärdesskattelagen

SFS 2002:391 – lag om ändring i skattebetalningslagen

SFS 2002:1004 – Vissa mervärdesskattefrågor m.m.

SFS 2007:1376 – lag om ändring i ML (prop. 2007/08:25)

SFS 2008:1316 – lag om ändring i IL (prop. 2008/09:62)

SFS 2009:1110 – Förordning om ikraftträdande av lagen (2008:1095) om ändring i lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen

SFS 2009:1333 – lag om ändring i ML (prop. 2009/10:15). [Trädde i kraft den 1 januari 2010 enligt SFS 2009:1334]

SFS 2009:1335 – lag om ändring i SBL (prop. 2009/10:15). [Trädde i kraft den 1 januari 2010 enligt SFS 2009:1336]

SFS 2009:1348 – förordning om ändring i SBF (trädde i kraft den 1 januari 2010)

SFS 2010:1398 – lag om ändring i lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar.

SFS 2010:1408 – lag om ändring i regeringsformen

SFS 2011:283 – lag om ändring i ML (trädde i kraft den 15 april 2011)

Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Lag (1994:1776) om skatt på energi

Skattebetalningsförordningen (1997:750)

Skattebetalningslagen (1997:483)

Socialavgiftslagen (2000:980)

Socialförsäkringsbalken (2010:110) [ersatte enligt SFS 2010:111 den 1 januari 2011 bl.a. lag (1962:381) om allmän försäkring]

Språklagen (2009:600)

Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Lagen (2008:1095) om ändring i lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen

Taxeringslagen (1990:324)

Tillkännagivande (1994:1501) av fördrag och andra instrument med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen

Lagen (1967:531) om tryggnadsavgift av pensionsutfästelse

Tullagen (2000:1281)

Offentligt tryck etc.

Utskottsbetänkanden

bet. 1994/95:SkU7 – Mervärdesskatten och EG

Regeringens propositioner

Prop. 1968:100 – Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om mervärdesskatt, m.m.

Prop. 1973:163 – Kungl. Maj:ts proposition med förslag till ändring i förordningen (1968:430) om mervärdesskatt, m.m.

Prop. 1975:104 – Bokföringslag m.m. (förslaget till 1976 års bokföringslag, GBFL)

Prop. 1978/79:141 – om redovisning av mervärdesskatt, m.m.

Prop. 1989/90:110 Del 1 – Reformerad inkomst- och företagsbeskattning (skattereformen 1990)

Prop. 1989/90:111 – Reformerad mervärdesskatt m.m.

Prop. 1991/92:112 – F-skattebevis, m.m.

Prop. 1993/94:50 – Fortsatt reformering av företagsbeskattningen

Prop. 1993/94:99 – Ny mervärdesskattelag

Prop. 1994/95:19 Del 1 – Sveriges medlemskap i Europeiska unionen

Prop. 1994/95:54 – Ny lag om skatt på energi, m.m.

Prop. 1994/95:57 – Mervärdesskatten och EG

Prop. 1995/96:10 Del 1 – Års- och koncernredovisning Lagförslag Allmänna utgångspunkter

Prop. 1995/96:10 Del 2 – Års- och koncernredovisning Företag i allmänhet

Prop. 1996/97:100 Del 1 – Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.

Prop. 1998/99:15 – Omstrukturering och beskattning

Prop. 1998/99:130 Del 1 – Ny bokföringslag m.m. (förslaget till BFL)

Prop. 1999/2000:2 Del 1-3 – Inkomstskattelagen – Lagtext och allmänmotivering, Författningskommentarer och Bilagor

Prop. 2002/03:5 – Vissa mervärdesskattefrågor, m.m.

Prop. 2005/06:1 – Budgetpropositionen för 2006

Prop. 2007/08:25 – Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor

Prop. 2008/09:62 (F-skatt åt fler)

Prop. 2009/10:15 – Nya mervärdesskatte regler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning

Prop. 2010/11:1 – Budgetpropositionen för 2011

Prop. 2011/12:1 – Budgetpropositionen för 2012

Statens offentliga utredningar och regeringens kommittédirektiv, m.m.

- SOU 1964:25 – (utredningen som ledde till införande av lag om mervärdeskatt 1969)
- SOU 1975:1 – Demokrati på arbetsplatsen (Om arbetstagarbegreppet)
- SOU 1989:33 Del I – Utredningen om reformerad inkomstbeskattning
- SOU 1989:33 Del II – Utredningen om reformerad inkomstbeskattning
- SOU 1989:33 Del IV – Utredningen om reformerad inkomstbeskattning
- SOU 1989:34 Del I – Reformerad företagsbeskattning
- SOU 1989:35 Del I – Reformerad mervärdeskatt m.m.
- SOU 1992:6 Del I – Ny mervärdesskattelag
- SOU 1994:88 – Mervärdesskatten och EG
- SOU 1999:133 – Kommunkontosystemet och rättvisan – momsen, kommunerna och konkurrensen
- SOU 2002:74 – Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv. Betänkande av Mervärdesskatteutredningen (Del 1 och Del 2)
- SOU 2008:76 – F-skatt åt flera
- SOU 2008:80 Del 1 – Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet. Slutbetänkande av utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning
- SOU 2009:65 – Moderniserade skatteregler för ideell sektor. Betänkande av stiftelse- och föreningskatteutredningen
- Dir. 1999:10 – Kommittédirektiv, Översyn av reglerna om skattskyldighet i mervärdesskattelagen m.m.
- Ds 2009:58 – Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m.
- Fi2004/5143 – Finansdepartementets remiss 2004-11-04 ang EU-kommissionens förslag till rådet KOM(2004)641 slutlig (om vissa tillämpningsföreskrifter för specifika regler i sjätte direktivet)
- Fi2008/4218 – Finansdepartementets svar 2008-10-09 på 2008/2002 K(2008) 2794 (återfinns på www.momsinstitutet.se)
- Fi2008/4219 – Finansdepartementets svar 2008-10-09 på 2007/2311 K(2008) 2803 (återfinns på www.momsinstitutet.se)
- Fi2011/414 – Finansdepartementets ansökan 2011-01-20 till EU-kommissionen om att införa en omsättningsgräns för mervärdesskattningen hos subjekt inom ideell sektor (återfinns på www.momsinstitutet.se)
- Regeringens pressmeddelande 2011-03-31 – ang. EU-kommissionens svar på Fi2011/414 (svaret återfinns på www.momsinstitutet.se)
- Veckobrevet från EU-representationen i Bryssel vecka 30 år 2004, www.regeringen.se

Skrivelser m.m. från Riksskatteverket (RSV)/Skatteverket (SKV)

Skrivelser/ställningstaganden [I=inkomstskatt; M=mervärdesskatt]

- 1997-12-04, dnr 530 9559-97/900 [M] – s. 115, 116 och 169
- 1999-04-12, dnr 3254-99/120 [M] – s. 240
- 2000-05-05, dnr 5056-00/110 [M] – s. 191
- 2001-02-28, dnr 2758-01/120 [M] – s. 191
- 2002-01-24, dnr 935-02/100 [M] – s. 64
- 2002-07-03, dnr 4860-02/120 [M] – s. 152
- 2004-09-22, dnr 130-557045-04/113 [M] – s. 207
- 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111 [M] – s. 110
- 2004-11-01, dnr 130 624085-04/111 [M] – s. 207
- 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111 [M] – s. 57, 110, 116, 117 och 164
- 2004-12-22, dnr 130 735843-04/111 [M] – s. 207
- 2007-11-07, dnr 131 662996-07/111 [I] – s. 168

Promemorior/rapporter [om mervärdesskatt]

- RSV:s Rörelseliknande former, Promemoria 1986-12-16 (RSV 563 utg 1) – s. 162 och 163
- RSV:s promemoria 1990-12-03, dnr D29-1487-90 – s. 206
- RSV:s Rapport 1993:8 – s. 223
- RSV:s Rapport 1994:3 – s. 223

RSV:s handledningar

- Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2003 års taxering Del 1 (RSV 301 utg. 21) – s. 157
- Handledning – mervärdesskatt 1985 (RSV 553 utg 2) – s. 163
- Handledning – mervärdesskatt 1989 (RSV 553 utg. 04) – s. 162 och 163
- Handledning för mervärdesskatt 1998 (RSV 553 utg. 9) – s. 192
- Handledning för mervärdesskatt 2001 (RSV 553 utg. 12) – s. 163
- Handledning för mervärdesskatt 2003 (RSV 553 utg. 14) – s. 191

SKV:s handledningar

- Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering Del 2 (SKV 302 utgåva 27) – s. 75, 132, 167 och 168
- Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering Del 3 (SKV 336 utgåva 10) – s. 157
- Handledning för mervärdesskatt 2010 Del 1 (SKV 553 utgåva 21) – s. 138

Handledning för mervärdesskatt 2011 Del 1 (SKV 553 utgåva 22) – s. 80, 154, 162, 163, 164, 191, 192 och 225

Handledning för mervärdesskatt 2011 Del 2 (SKV 554 utgåva 6) – s. 212

Handledning för mervärdesskatteförfarandet (SKV 555 utgåva 6) [år 2007] – s. 225 och 231

Sveriges advokatsamfund

Jag har deltagit som opponert vid utarbetandet av Sveriges advokatsamfunds remissvar enligt nedan (advokatsamfundet utser för utarbetande av sina remissvar en grupp bestående av en ordförande, en författare och en opponert – samtliga advokater).

Sveriges advokatsamfunds remissvar till finansdepartementet 2004-12-22, angående EU-kommissionens förslag till rådet KOM(2004)641 slutlig (Fi2004/5143) [om vissa tillämpningsföreskrifter för specifika regler i sjätte direktivet], dnr R-2004/1266 – s. 207

Momsinstitutet – Institutet för Mervärdesskatterättslig Forskning

Hemsida www.momsinstitutet.se

Utland

Lagar

Act No. 222/2004 Coll. On Value Added Tax [eng. översättning], slovakiska finansministeriets hemsida – www.finance.gov.sk – s. 296

Code de la Tax sur la Valeur Ajoutée, version 2008, belgiska regeringens hemsida – www.fisconet.fgov.be – s. 295

Code fiscal (Loi du 18 décembre 1992 modifiant et complétant la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée) [Luxemburg] Internetkälla – <http://saturn.etat.lu/etva/index.do> - s. 295

Code général des Impôts (Version à venir au 1 janvier 2008), franska regeringens hemsida – www.legifrance.gouv.fr – s. 294

Fiscal Code of Romania (Law No. 571 (2003) [eng. översättning], rumänska finansministeriets hemsida – www.mfinante.ro – s. 296

Gesetz vom 16. Juni 2000 über die Mehrwertsteuergesetz (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG) [Liechtensteins moms lag, återfinns i Liechtensteinisches Landesgesetzblatt på hemsidan www.gesetze.li] – s. 284

Inkomstskattelagen (1535/92) [Finland] – s. 290

Ley 37/1992, de 28 diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido [Spaniens moms lag] s. 295

Lov om merverdiavgift av 19. juni 1969 nr. 66 (uppdaterad genom lov 21. desember 2001 nr. 103) [Norge] – s. 284

Lov om merværdiafgift (momsloven), LOV nr 1134 af 4. december 2009 Gældende [Danmark] – s. 230 och 292

Lög um virðisaukaskatt 1988 nr. 50 (uppdaterad per den 1 mars 2007 [Islands moms­lag, på isländska och i engelsk översättning – på isländska finansministeriets hemsida – <http://eng.fjarmalaraduneyti.is>] – s. 284

Mervärdesskattelag 30.12.1993/1501 [Finland] – s. 230 och 290

Republic of Lithuania Law on Value Added Tax av den 5 mars 2002 [eng. översättning], litauiska regeringens hemsida – www.vml.lt – s. 296

Umsatzsteuergesetz 1980 (UStG 1980), neugefasst durch Bekanntmachung vom 9. Juni 1999 [Tyskland] – s. 293

Umsatzsteuergesetz, UStG, 1994 [Österrike] – s. 295

Value Added Tax Act 1994 (5th July 1994) [Storbritannien] – s. 230, 292 och 293

Value Added Tax Act av den 10 december 2003 [eng. översättning], estniska regeringens hemsida – www.legaltext.ee – s. 296

Value Added Tax Act, promulgerad den 4 augusti 2006 [eng. översättning], bulgariska finansministeriets hemsida – www.minfin.government.bg – s. 296

Value Added Tax Act, uppdaterad per den 16 juni 2005 [eng. översättning], lettiska regeringens hemsida – www.fm.gov.lv – s. 296

Wet op de omzetbelasting 1968 [Nederländernas moms­lag] – s. 291

Offentligrättsliga källor

Australian Government Australian Taxation Office, australiensiska regeringens hemsida – www.ato.gov.au – s. 283

Consumption Tax (VAT), på japanska finansministeriets hemsida – www.mof.go.jp – s. 282

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD Government of Switzerland, schweiziska finansdepartementets hemsida – www.efd.admin.ch – s. 284

Goods and Services Tax (GST) och Harmonized Sales Tax (HST), på kanadensiska regeringens hemsida – www.cra-arc.gc.ca – s. 281

Guide to Value Added Tax, irländska skatteförvaltningens hemsida – www.revenue.ie – s. 291

Handbok i bl.a. Value Added Tax (VAT), kapitel VII, på portugisiska finansministeriets hemsida – www.dgci.min-financas.pt – s. 295

Inland Revenue [Te Tari Taake], nya zeeländska regeringens hemsida – www.ird.govt.nz – s. 283

Israeli Ministry of Finance Economic Research and State Revenue Division – Excerpts from the Annual State Revenue Report for 1997 (updated on 26-11-98), www.mof.gov.il – s. 286

Simple, Fair, and Pro-Growth: Proposals to Fix America's Tax System, Report of the President's Advisory Panel on Federal Tax Reform. November 2005 [Advisory Panel bestod av Connie Mach, III (ordförande), John Breaux (vice ordförande), William E. Frenzel, Elisabeth Garrett, Edward P. Lazear, Timothy J. Muris, James M. Poterba, Charles O. Rossotti och Liz Ann Sonders. Executive Director: Jeffrey F. Kupfer.] – s. 280

Taxation in Slovenia March 2007 från Republic of Slovenia Ministry of Finance, slovenska regeringens hemsida – www.mf.gov.si – s. 296

Tax Administration and Tax System in Poland, Tax Information Bulletin 2004 från Ministerstw Finansów, polska regeringens hemsida – www.mf.gov.pl – s. 296

VAT Department Malta 91/02/2008, maltesiska regeringens hemsida – www.vat.gov.mt – s. 296

VAT Services. Information For Business, cypriotiska regeringens hemsida – www.mof.gov.cy – s. 296

OECD och övriga källor (utom EU)

Briefing of Vat under China's tax system (inhämtad via Internet 2008-02-06 på www.itdweb.org) – s. 286

Doing Business in Argentina, avsnitt H. Value Added Tax (V.A.T.), Baker & McKenzie Sociedad Civil. Buenos Aires 2007 (www.bakernet.com) – s. 285

<http://www.nationsencyclopedia.com/Asia-and-Oceania/Jordan-TAXATION.html> (inhämtat via Internet 2008-02-04) – s. 286

Kommentar av the Value Added Tax Act No. 89 of 1991 i Guide to Importing into South Africa (inhämtad via Internet 2008-02-04 på <http://www.mbendi.co.za/import/sa/vat.htm>) - s. 287

Mexican Tax Law, Value added tax, kommentar av http://www.solutionsabroad.com/d_mexicantaxlaw.asp (inhämtad via Internet 2008-02-04) – s. 286

Middle East moves towards VAT, av Dean Rolfe, Special to Gulf News, s. 996 publicerad den 16 mars 2007 (inhämtad via Internet 2008-02-04 på http://www.bilaterals.org/article.php?id_article=7493) – s. 287

OECD:s hemsida, www.oecd.org – s. 279 och 296

Russian Tax Legislation: Value Added Tax VAT, Profits, Assets Tax, Unified Social Tax, Personal Income Tax in Russia (inhämtad via Internet 2008-02-06 på <http://www.waytorussia.net/business/tax.html>) – s. 286

The Tax System in the Czech Republic. Economics Department Working Papers No. 245 (den 25 maj 2000), av Chiara Bronchi och Andrew Burns, OECD:s hemsida – www.oecd.org – s. 296

United States International Grantmaking Council on Foundation, Country Information: Indonesia (inhämtad via Internet 2008-02-04 på <http://www.usig.org/countryinfo/indonesia.asp>) – s. 286

EU-källor

Primärrätt

Amsterdamfördraget 1997 (artiklarna i Romfördraget – EG-fördraget – omnummerades)

EG-fördraget [Romfördraget från 1957 (trädde i kraft den 1 januari 1958), det grundläggande fördraget om upprättande av Europeiska ekonomiska gemenskaperna (EEG), EEG ändrades till Europeiska gemenskaperna (EG) genom Maastrichtfördraget 1992] – EG-fördraget, Fördraget om upprättandet av EG, ersattes genom Lissabonfördraget av Fördraget om EU:s funktionssätt

EU-grundlag: antagen på toppmötet i Bryssel 17-18 juni 2004 och undertecknad den 29 oktober 2004 [Europaparlamentets resolution om fördraget om upprättande av en konstitution för Europa (2004/2129(INI)], men inte ratificerad av alla medlemsländer och ersatte därför inte EG-fördraget

EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna (ersatte stadgan av 2000-12-07)

Lissabonfördraget – består i Fördraget om EU:s funktionssätt resp. Fördraget om EU, och utgör en reform av EG-fördraget resp. av Fördraget om EU (beslutades resp. undertecknades i Lissabon 2007-10-19 resp. 2007-12-13 samt hade ratificerats av samtliga EU27-länder 2009-11-03 och införlivades i Sverige den 1 december 2009 genom SFS 2009:1110). Fullständig titel: Lissabonfördraget om ändring av fördraget om Europeiska unionen och fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen

Maastrichtfördraget 1992 (traktatfäste Den europeiska unionen av år 1993, EU)

Sekundärrätt

COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax [engelskspråkiga versionen av mervärdesskattedirektivet, ersatte den 1 januari 2007 First and Sixth Council Directives]

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

EG:s andra mervärdesskattedirektiv (67/228/EEG) [ersatt av sjätte direktivet, som i sin tur ersattes 1/1 -07 av 2006/112/EG]

EG:s tredje mervärdesskattedirektiv (69/463/EEG)

EG:s fjärde mervärdesskattedirektiv (71/401/EEG)

EG:s femte mervärdesskattedirektiv (72/250/EEG)

[EG:s tredje resp. fjärde och femte mervärdesskattedirektiv innebar en tidsfrist till 1973 för Belgien resp. Italien att införa mervärdesskatt i sin nationella rätt]

EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) – fullständig titel: "RÅDETS SJÄTTE DIREKTIV av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund" [ersatte andra mervärdesskattedirektivet och ersattes i sin tur 1/1 -07 av 2006/112/EG]

EG:s cirkulationsdirektiv för punktskatter (92/12/EEG) [har, med tillämpning från och med den 1 april 2010, ersatts av det s.k. punktskattedirektivet (2008/118/EG)]

EG:s direktiv 2008/8/EG (nya omsättningslandsregler för tjänster i mervärdesskattedirektivet 1/1 -09)

EG:s direktiv 2008/9/EG (om återbetalning av moms till beskattningsbara personer etablerade i annat EU-land än återbetalande EU-land – ersatte 1/1 -10 föregångaren rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG)

EG:s direktiv om övergångsordningen för varuhandeln mellan EG-länderna (91/680/EEG)

EG:s fjärde bolagsrättsliga direktiv (78/660/EEG) – rådets direktiv av den 25 juli 1978 om årsbokslut i vissa bolagsformer

EG:s förordning 1408/71 om social trygghet [har, med tillämpning från och med den 1 maj 2010, ersatts av förordning (EG) nr 883/2004]

EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227/EEG) – om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter [ersatt 1/1 -07 av 2006/112/EG]

EG:s fusionsdirektiv (90/434/EEG) – har ersatts av fusionsdirektivet (2009/133/EG)

EG:s moder-dotterbolagsdirektiv (90/435/EEG)

EG:s tullkodex – Rådets förordning (EEG) nr 2913/92

Rådets direktiv 2003/48/EG – (om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar för privatpersoner)

Rådets direktiv 2003/49/EG ('Ränta/royaltydirektivet')

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt [direktivet benämns ofta bara mervärdesskattedirektivet och ersatte den 1 januari 2007 första och sjätte direktiven]

Rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföringar av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan [dvs. EG:s nya fusionsdirektiv som har ersatt fusionsdirektivet (90/434/EEG)]

Rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009 om ändring av olika bestämmelser i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt

Rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92 [ersätts den 1 januari 2012 av förordning (EU) nr 904/2010]

Rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri [ersätter den 1 januari 2012 förordning (EG) nr 1798/2003]

Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (ikraftträdandedatum den 1 juli 2011)

Rådets trettonde direktiv 86/560/EEG (om återbetalning av moms till skattskyldiga personer etablerade på platser utanför EU)

Sixth Council Directive of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment (77/388/EEC) [engelska språkversionen av sjätte direktivet]

VERORDNING (EWG) Nr. 1408/71 DES RATES vom 14. Juni 1971 [tyska språkversionen av EG:s förordningen 1408/71 om social trygghet]

Övrigt

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

EU-kommissionens förslag till EU:s råd den 17 juni 1998, KOM (1998)377 slutlig

EU-kommissionens "Förslag till rådets förordning om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 77/388/EEG rörande det gemensamma systemet för mervärdesskatt", lämnat den 11 oktober 2004 till EU:s råd, KOM(2004)641 slutlig

2008/2002 K(2008) 2794 (EU-kommissionens formella underrättelse den 26 juni 2008 om definitionen av ekonomisk verksamhet i ML) – återfinns på www.momsinstitutet.se

2007/2311 K(2008) 2803 (EU-kommissionens formella underrättelse den 26 juni 2008 om behandlingen av ideella föreningar och registrerade trossamfund i ML) – återfinns på www.momsinstitutet.se

EU-kommissionens GRÖNBOK om mervärdesskattens framtid Ett enklare, stabilare och mera effektivt mervärdesskattesystem, KOM(2010) 695 slutlig av den 1 december 2010

2 LITTERATUR

Böcker samt artiklar från facktidskrifter och nyhetstidningar

Aldén, Stefan

- Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten – med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet. Nerenius & Santéus Förlag. Stockholm 1998 [Cit. Aldén 1998]

Alhager, Eleonor (numera Kristoffersson)

- Mervärdesskatt vid omstruktureringar. Iustus förlag. Uppsala 2001 [Cit. Alhager 2001]
- Svensk skattetidning 2010 s. 278-289, artikeln Något om komparativ metod i skatterätten [Cit. Kristoffersson 2010 (1)]
- Svensk skattetidning 2010 s. 784-793, artikeln Direkt effekt och direktivkonform tolkning vid mervärdesbeskattning av ideell verksamhet – RÅ 2010 ref. 54 [Cit. Kristoffersson 2010 (2)]

Alhager, Eleonor (numera Kristoffersson) och Hiort af Ornäs, Lena

- Rättsfallssamling i EG-moms (upplaga 2:1). Norstedts Juridik. Stockholm 2009 [Cit. Alhager och Hiort af Ornäs 2009]

Allgårdh, Olof, Jacobsson, Johan och Norberg, Sven

- EG och EG-rätten. En läro- och handbok i EG-rätt. Publica. Stockholm 1993 [Cit. Allgårdh m.fl. 1993]

Almeida Falcao, Maurin

- Value added taxation in developing countries the Brazilian case, www.itdweb.org (inhämtad via Internet 2008-02-04) [Cit. Almeida Falcao 2008]

Andersson, Krister, Melz, Peter och Silfverberg, Christer

- Liber Amicorum Sven-Olof Lodin. Norstedts Juridik. Stockholm 2001

Bergström, Sture

- Skatter och civilrätt En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang. LiberFörlag Stockholm. Stockholm 1978 [Cit. Bergström 1978]
- Kapitlet EC Tax Law in the Case Law of the Swedish Supreme Administrative Court i Liber Amicorum Sven-Olof Lodin (s. 74-85) [Cit. Bergström 2001]

Bernitz, Ulf

- Kapitlet INTRODUKTION i Finna rätt (s. 15-31) [Cit. Bernitz 2010]
- Kapitlet EUROPARÄTTEN i Finna rätt (s. 59-89) [Cit. Bernitz 2010]

Bernitz, Ulf, Heuman, Lars, Leijonhufvud, Madeleine, Seipel, Peter, Warnling-Nerep, Wiweka och Vogel, Hans-Heinrich

- Finna rätt Juristens källmaterial och arbetsmetoder (elfte upplagan). Norstedts Juridik. Stockholm 2010

Bexhed, Jan-Mikael

- Förvärvskällebegreppet – En eller flera förvärvskällor. Juristförlaget. Stockholm 1992 [Cit. Bexhed 1992]

Bjuvberg, Jan

- Redovisningens betydelse för beskattningen, MercurIUS Förlags AB. Stockholm 2006 [Cit. Bjuvberg 2006]

Blank Thörnroos, Pia, Carlsson, Nils-Fredrik, Silfverberg, Christer och Sindahl, Mikael

- Socialavgifter. Norstedts Juridik. Stockholm 2011 [Cit. Blank Thörnroos m.fl. 2011]

Bogdan, Michael

- Komparativ rättskunskap (Andra upplagan). Norstedts Juridik AB. Stockholm 2003 [Cit. Bogdan 2003]
- Svensk internationell privat- och processrätt (sjunde upplagan). Norstedts Juridik. Stockholm 2008 [Cit. Bogdan 2008]
- Kapitlet Private International Law i Swedish Legal System (s. 509-529) [Cit. Bogdan 2010]
- Redaktör för Swedish Legal System. Norstedts Juridik. Stockholm 2010 [andra författare i verket än redaktören själv anges bara i denna litteraturförteckning om deras respektive kapitel i verket refereras i detta arbete]

Boström, Torbjörn

- Svensk skattetidning 2002 s. 720-727, artikeln Moms i paraplyorganisationer [Cit. Boström 2002]

Burmeister, Jari

- Skattenytt 1998 s. 739-752, artikeln Jämförelse av de svenska s.k. 3:12-reglerna med utländska dito samt vissa ändringsförslag [Cit. Burmeister 1998]

Cejie, Katia

- Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar – en skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem. Uppsala universitet. Uppsala 2010 [Cit. Cejie 2010]

Conlon, Michael

- British Tax Review 1998 s. 563-572, artikeln A Tide in the Affairs of Men ... [Cit. Conlon 1998]

Dahlberg, Mattias

- Skattenytt 2001 s. 236-254, artikeln Beskattning av "danska holdingbolag" – dansk internationell skatterätt i svensk jämförelse [Cit. Dahlberg 2001]

Dahlman, Christian

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

European Tax Handbook 2011 – International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD. Amsterdam 2011 (huvudredaktör, Ola van Boeijen-Ostaszewska):

- Antal, Mr. G., kapitlet om Ungern [Cit. Antal 2011]
- Arruda Ferreira, Ms. V., kapitlet om Portugal [Cit. Arruda Ferreira 2011]
- Balogová, Ms. K., kapitlet om Slovakien [Cit. Balogová 2011]
- Degesys, Mr. R., kapitlet om Litauen [Cit. Degesys 2011]
- Greco, Ms. L., kapitlet om Italien [Cit. Greco 2011]
- Herm, Mr. M., kapitlet om Estland [Cit. Herm 2011]
- Kronbergs, Mr. Z., kapitlet om Lettland [Cit. Kronbergs 2011]
- Lozev, Mr. K., kapitlet om Bulgarien [Cit. Lozev 2011]
- Maher, Mr. A., kapitlet om Slovenien [Cit. Maher 2011]
- Mavraganis, Dr. G.S., kapitlet om Grekland [Cit. Mavraganis 2011]
- Mkrtchyan, Dr. T., kapitlet om Tjeckien [Cit. Mkrtchyan 2011]
- Obuoforibo, Ms. B., kapitlet om Irland [Cit. Obuoforibo 2011]
- Offermanns, Dr. R., kapitlet om Belgien och Nederländerna [Cit. Offermanns 2011]
- Popa, Ms. O., kapitlet om Rumänien [Cit. Popa 2011]
- Robert, Mr. E., kapitlet om Frankrike [Cit. Robert 2011]

- Taliotis, Mr. A., kapitel om Cypern [Cit. Taliotis 2011]
- van Doorn-Olejnicka, Ms. M., kapitlet om Polen [Cit. van Doorn-Olejnicka 2011]
- Yalti, Prof. Dr. B., kapitlet om Turkiet [Cit. Yalti 2011]
- Zarb, Mr. A., och Portelli, Mr. P., Kapitlet om Malta [Cit. Zarb och Portelli 2011]

Forsberg, Håkan

- Svenska Dagbladet den 16 juni 2009, artikeln BRIC-länder laddar för toppmöte (http://www.svd.se/naringsliv/varlden/artikel_3069639.svd) [Cit. Forsberg 2009]

Forssén, Björn

- EG-rättskonformitet mellan vissa begrepp i ML och den nationella svenska inkomstskatterätten. VJS. Stockholm 2008
- EG-rättslig analys av hänvisningen till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp för bestämning av begreppet yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattelagen. VJS. Stockholm 2007 [Cit. Forssén 2007 (1)]
- Mervärdesskatt En läro- och grundbok i moms. Publica. Stockholm 1993 [Cit. Forssén 1993]
- Mervärdesskatt En handbok (2 uppl.). Publica. Stockholm 1994 [Cit. Forssén 1994]
- Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys. VJS. Stockholm 2003
- Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys. Utgåva 2. VJS. Stockholm 2005
- Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys. Utgåva 3. VJS. Stockholm 2006
- Momsens faktureringsregler, m.m. Jure Förlag AB. Stockholm 2010 [Cit. Forssén 2010]
- Momshandboken Enligt 1998 års regler. Norstedts Juridik. Stockholm 1998 [Cit. Forssén 1998]
- Momshandboken Enligt 2001 års regler. Norstedts Juridik. Stockholm 2001 [Cit. Forssén 2001]
- Momskartan. Jure Förlag AB. Stockholm 2011 [Cit. Forssén 2011]
- Ny Juridik 1/2005 s. 66-85, artikeln EG-förordning om tillämpning av sjätte momsdirektivet
- Svensk skattetidning 2005 s. 118-133, artikeln EG-förordning om tillämpning av sjätte momsdirektivet
- Svensk skattetidning 2007 s. 538-557, artikeln Momsens verksamhetsbegrepp i dåtid, nutid och framtid [Cit. Forssén 2007 (2)]

Forssén, Björn och Kellgren, Jan

- Momsskyldighet i särskilda fall: handelsbolag, enkla bolag, konkursbon, dödsbon och förmedlare m.fl En problematisering av sjätte kapitlet mervärdesskattelagen med förslag de lege ferenda. Jure Förlag AB. Stockholm 2010 [Cit. Forssén och Kellgren 2010]

Fredriksson, Ola, Holmberg, Rolf och Olofsson, Göran

- Mervärdeskatten i Sverige Praktisk handbok om moms (Upplaga 3). TH Förlag. Borås 1982 [Cit. Fredriksson m.fl. 1982]

Fritz, Maria, Hettne, Jörgen och Rundegren, Hans

- När tar EG-rätten över? EG-rätten och dess inverkan på den svenska rättsordningen Utgåva 2 (Bokserien Juridik & Samhälle från Industrilitteratur) Industrilitteratur. Stockholm 2001 [Cit. Fritz m.fl. 2001]

Fuchs, Maximilian

- Kommentar zum Europäischen Sozialrecht (2. Auflage). Nomos Verlagsgesellschaft. Baden-Baden 2000 [Cit. Fuchs 2000]

Gonçalves de Mendonça, Marcelo Amaral

- Subnational Value added tax in a federation – an analysis of the Brazilian case (Final Paper – v1), The George Washington University Institute of Brazilian Issues. December 2004 [Cit. Gonçalves de Mendonça 2004]

Grefberg, Ulrika och Andersson, Sara

- Skattenytt 2010 s. 503-512, artikeln En analys av de föreslagna momsreglerna för ideella föreningar [Cit. Grefberg och Andersson 2010]

Grefberg, Ulrika och Kleerup, Jan

- Svensk skattetidning 2004 s. 305-315, artikeln "Out of scope of VAT" och avdragsrätt för ingående mervärdesskatt [Cit. Grefberg och Kleerup 2004]

Gunnarsson, Åsa

- Skattenytt 1998 s. 550-559, artikeln Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik? [Cit. Gunnarsson 1998]

Hansson, Ulrika

- Skattenytt 1997 s. 594-602, artikeln Subventioner – en tolkning av reglerna i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) med utgångspunkt från subventioner från EU [Cit. Hansson 1997 (1)]
- Svensk skattetidning 1997 s. 207-218, artikeln Direkt effekt av EG:s primär- och sekundärrätt – en analys med utgångspunkt i praxis vid EU-domstolen med särskild hänsyn till mervärdesskatteområdet [Cit. Hansson 1997 (2)]

Hansson, Ulrika och Hiort af Ornäs, Lena

- Svensk skattetidning 2010 s. 39-56, artikeln Förslag till nya momsregler för ideell sektor – med utblickar mot inkomstskatt [Cit. Hansson och Hiort av Ornäs 2010]

Henkow, Oskar

- Financial Activities in European VAT A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities. Kluwer Law International. Alphen aan den Rijn 2008 [Cit. Henkow 2008]

Holmqvist, Leif och Högbeck, Christer

- Fastighetstidningen 1.1991 (Fastighetsägareförbundet), artikeln Upplåtelse av plats ur momssynpunkt [Cit. Holmqvist och Högbeck 1991]

Hultqvist, Anders

- Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen. Juristförlaget. Stockholm 1995 [Cit. Hultqvist 1995]
- Moms och finansiella tjänster. Norstedts Juridik. Stockholm 1998 [Boken är resultatet av ett utredningsarbete som Anders Hultqvist gjorde åt Svenska Fondhandlareföreningen] Cit. Hultqvist 1998

Jansson, Sune E.

- Svensk skattetidning 2002 s. 455-470, artikeln Paraply – en överspelad (?) organisationsform [Cit. Jansson 2002]

Kaczorowska, Alina

- 150 Leading Cases Law of The European Union (Second Edition). Old Bailey Press. London 2002 [Cit. Kaczorowska 2002]

Kellgren, Jan

- Mål och metoder vid tolkning av skattelag – med särskild inriktning på användning av förarbeten. Iustus förlag. Uppsala 1997 [Cit. Kellgren 1997]
- Reciprocitet i inkomstbeskattningen – vad skulle kunna avses med det? Uppsats i Festskrift till Nils Mattsson. Iustus förlag. Uppsala 2005 [Cit. Kellgren 2005]
- Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen. Studentlitteratur. Lund 2004 [Cit. Kellgren 2004]
- Skattenytt 2011 nr 10, artikeln Är allmänmotiveringarna i våra skattepropositioner ändamålsenliga? Några reflektioner kring etik, politik, legitimitet, öppenhet och komplexitet [Cit. Kellgren 2011]

Kent, Penelope

- Nutcases. European Union Law. Third Edition. Sweet & Maxwell Limited. London 2003 [Cit. Kent 2003]

Kleerup, Jan, Kristoffersson, Eleonor, Melz, Peter och Öberg, Jesper

- Mervärdesskatt i teori och praktik (Andra upplagan). Norstedts Juridik AB. Stockholm 2010 [Cit. Kleerup m.fl. 2010]

KPMG (internationellt revisionsföretag m.m. som även ger ut handböcker i skatterätt)

- Global Indirect Tax Services. India. Country Fact File (VAT). TAX [Updated 17 June 2009]. www.kpmg.com.

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

- Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (13:e uppl.). Studentlitteratur. Lund 2011 [Cit. Lodin m.fl. 2011]

Mattsson, Nils

- Kapitlet Tax Law i Swedish Legal System (s. 95-118) [Cit. Mattsson 2010]

Melz, Peter

- Kapitlet Who is a Taxable Person to VAT? i Liber Amicorum Sven-Olof Lodin (s. 158-172) [Cit. Melz 2001 (1)]

- Mervärdeskatten Rättsliga grunder och problem. Juristförlaget. Stockholm 1990 [Cit. Melz 1990]
- Skattenytt 1998 s. 210-215, artikeln Skattefri brottslighet RÅ 1991 ref. 6 [Cit. Melz 1998]
- Skattenytt 2001 s. 475-488, artikeln Handel med värdepapper – ett problem för ideella föreningar och stiftelser? [Cit. Melz 2001 (2)]

Moëll, Christina

- Harmoniserade tulltaxor Införlivande, tolkning och tillämpning av internationella regler för varuklassificering. Juristförlaget i Lund. Lund 1996 [Cit. Moëll 1996]
- Skattenytt 1997 s. 682-689, artikeln Fusk med punktskatter [Cit. Moëll 1997]

Mulders, Leo

- Kapitlet Translation at the Court of Justice of the European Communities i The Coherence of EU Law (s. 45-59) [Cit. Mulders 2010]

Munck-Persson, Brita

- Svensk skattetidning 2002 s. 582-584, artikeln Paraplyorganisation – en kommentar i anledning av Sune Janssons artikel [Cit. Munck-Persson 2002]

Mutén, Leif

- Skattenytt 2006 s. 487-497, artikeln Export av skattesystem. Skattepolitiska transformationsprocesser i tredje världen [Cit. Mutén 2006]
- Svensk skattetidning 2002 s. 561-573, artikeln Den europeiska gemenskapens diskrimineringsförbud och dess skattekonsekvenser: den svenska erfarenheten [Cit. Mutén 2002]

Nexia International (revisionsföretag som även ger ut handböcker i skatterätt)

- Tolley's VAT in Europe (Third Edition), Nexia 2002, redaktör John Voyez (tryckt av Hobbs the Printers Ltd, Totton, Hampshire – Storbritannien)

Norberg, Claes

- Reglering och beskattning av banker En skatterättslig studie över bankregleringens påverkan på resultatberäkningen i banker. Iustus förlag. Uppsala 1991 [Cit. Norberg 1991]
- Skattenytt 1993 s. 426-448, artikeln Felförräntade fordringar och skulder [Cit. Norberg 1993]

Olsson, Stefan

- Punktskatter. Fullständig titel: Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv. Iustus förlag. Uppsala 2001 [Cit. Olsson 2001]

Peczenik, Aleksander

- Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation. Norstedts Juridik. Stockholm 1995 [Cit. Peczenik 1995]

Pelin, Lars

- Svensk intern- och internationell skatterätt (Andra omarbetade upplagan). Palmkrons Förlag. Lund 1997 [Cit. Pelin 1997]

- Skattenytt 1995 s. 15-29, artikeln Medlemskapet i Europeiska Unionen och skatter – en överblick [Cit. Pelin 1995]
- Skattenytt 2004 s. 503-511, artikeln EG-rättens betydelse på det direkta beskattningsområdet [Cit. Pelin 2004]

Pelin, Lars och Elwing, Carl M.

- Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord. Palmkrons Förlag. Lund 2003 [Cit. Pelin och Elwing 2003]

Persson-Österman, Roger

- Skattenytt 1998 s. 584-593, artikeln Några synpunkter på tolkning av svensk mervärdesskattelag efter inträdet i den Europeiska Unionen [Cit. Persson-Österman 1998]

Prechal, Sacha

- Directives in EC Law (Second, Completely Revised Edition). Oxford University Press. Oxford 2005 [ingår i serien Oxford EC Law Library] Cit. Prechal 2005

Prechal, Sacha och van Roermund, Bert

- Kapitlet Binding Unity in EU Legal Order: An Introduction i The Coherence of EU Law (s. 1-20) [Cit. Prechal och van Roermund 2010]

Prechal, Sacha och van Roermund, Bert

- redaktörer för The Coherence of EU Law (fullständig titel, The Coherence of EU Law The Search for Unity in Divergent Concepts). Oxford University Press. Oxford 2008 (omtryck 2010) [andra författare i verket än redaktörerna själva anges bara i denna litteraturförteckning om deras respektive kapitel i verket refereras i detta arbete]

Påhlsson, Robert

- Företagens inkomstskatt. Iustus Förlag. Uppsala 2002 [Cit. Påhlsson 2002]
- Riksskatteverkets rekommendationer. ALLMÄNNA RÅD OCH ANDRA UT-TALANDEN PÅ SKATTEOMRÅDET. Iustus förlag. Uppsala 1995 [Cit. Påhlsson 1995]

Rabe, Gunnar

- Kapitlet The EU VAT System – Time for a Change? i Liber Amicorum Sven-Olof Lodin (s. 222-236) [Cit. Rabe 2001]

Ramsdahl Jensen, Dennis

- Merværdiafgiftspligten – en analyse af den afgiftspligtige transaktion. Juridisk Institut Handelshøjskolen. Århus, juli 2003 [Cit. Ramsdahl Jensen]

Rendahl, Pernilla

- Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies. IBFD. Amsterdam 2009 [Cit. Rendahl 2009]

Ringleb, Karl, List, Heinrich, Klenk, Friedrich, Mößlang, Gerhard, Schöll, Werner, Wagner, Wilfried och Weymüller, Rainer

- Umsatzsteuergesetz. Kommentar (BECK'SCHE STEUERKOMMENTARE). C.H. BECK'SCHE VERLAGSBUCHHANDLUNG. München 1999 (31 maj) [Cit. Ringleb m.fl. 1999]

Rydin, Urban

- Inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet Arbetsinkomst eller kapitalinkomst? Juristförlaget i Lund. Lund 2003 [Cit. Rydin 2003]
- Skattenytt 2000 s. 23-33, artikeln Jämförelse mellan omfördelningsregler för enskilda näringsidkare i Sverige och Danmark [Cit. Rydin 2000]

Sandgren, Claes

- Vad är rättsvetenskap? Jure förlag AB. Stockholm 2009 [Cit. Sandgren 2009]

Simontacchi, Stefano

- Taxation of Capital gains under the OECD Model Convention – With special regard to Immovable Property. Kluwer Law International. Aphen aan den Rijn 2007 [Cit. Simontacchi 2007]

Sonnerby, Mikaela

- Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet. Norstedts Juridik. Stockholm 2010 [Cit. Sonnerby 2010]

Stensgaard, Henrik

- Fradragsret for merværdiafgift. Jurist- og Økonomforbundets Forlag. København 2004 [Cit. Stensgaard 2004]

Strömholm, Stig

- Har den komparativa rätten en metod? Svensk juristtidning 1972 s. 456-465 [Cit. Strömholm 1972]

Ståhl, Kristina

- Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser En studie av beskattningen av den löpande avkastningen av aktieinvesteringar på bolags- och ägarnivå mot bakgrund av EG:s fria kapitalmarknad. Iustus förlag. Uppsala 1996 [Cit. Ståhl 1996]
- Svensk skattetidning 2010 s. 1002-1003, artikeln Fusionsdirektivets skatteflyktsbestämmelse återigen prövad av EU-domstolen [Cit. Ståhl 2010]

Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria och Öberg, Jesper

- EU-skatterätt, Tredje upplagan. Iustus förlag. Uppsala 2011 [Cit. Ståhl m.fl. 2011]

Terra, Ben J.M. och Kajus, Julie

- A Guide to the European VAT Directives, Volume 1, Introduction to the European VAT 2010. IBFD. Amsterdam 2010 [Cit. Terra och Kajus 2010]
- A Guide to the Sixth VAT Directive, volume A, Commentary to the Value Added Tax of the European Community. IBFD Publications. Amsterdam 1991 [Cit. Terra och Kajus 1991]

Thorell, Per

- Skattelag och affärssed En skatterättslig studie över sambandet mellan den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen. P A Norstedt & Söners Förlag. Stockholm 1984 (tredje tryckningen 1990) [Cit. Thorell 1984]

Tjernberg, Mats

- Fåmansaktiebolag – en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl. Iustus förlag. Uppsala 1999 [Cit Tjernberg 1999]
- Skattenytt 2003 s. 230-246, artikeln Rättfärdigande av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel [Cit. Tjernberg 2003]

van Doesum, A.J. (Adrianus Johannes)

- Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw, Doktorsavhandling från Universitetet i Tilburg (Universiteit van Tilburg), Nederländerna. 2009 (den 23 juni) [Cit. van Doesum 2009]

Virgo, Graham

- British Tax Review 1998 s. 582-591, artikeln Restitution of Overpaid VAT [Cit. Wenehed, Lars-Erik]
- CFC-Lagstiftning. Fullständig titel: CFC-lagstiftningen En studie av CFC-beskattning i belysning av den internationella beskattningsrättens utsträckning, den internationella skatterätten, neutral beskattning samt beskattning efter skatteförmåga. Juristförlaget i Lund. Lund 2000 [Cit. Wenehed 2000]

Westberg, Björn

- Mervärdesskatt – en kommentar. Nerenius & Santérus förlag. Stockholm 1997 [Cit. Westberg 1997]
- Mervärdesskattedirektivet – en kommentar. Thomson Reuters. Stockholm 2009 [Cit. Westberg 2009]
- Nordisk mervärdesskatterätt. Fullständig titel: Nordisk mervärdesskatterätt – behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar. Juristförlaget JF AB. Stockholm 1994 [Cit. Westberg 1994]

Åqvist, N. Erik, Edström, Kjell och Fridolin Hans. R.

- Omsättningskatten. Norstedts. Stockholm 1959 [Cit. Åqvist m.fl. 1959]

Öberg, Jesper

- Mervärdesbeskattning vid obestånd. (2 uppl.) Norstedts Juridik. Stockholm 2001 [Cit. Öberg 2001]

Intervjuer/enkät i samband med detta arbete

- Samtal med Jari Burmeister 2003-01-08 – s. 289
- Samtal med Niclas von Oelreich 2003-03-12 – s. 133

- Samtal med Leif Nilsson 2003-10-02 – s. 133
- Samtal med Peter Ljungqvist 2010-01-11 – s. 137
- E-postintervju med Adrianus Johannes van Doesum, 2010-08-04 – s. 291

Följande har svarat på den enkät till utländska skatteförvaltningar och finansministerier som utfördes i samband med detta arbete under 2003 (se avsnitt 2.5.1): Jens Peder Thomsen, Danmark; Sari Sorjonen och Eeva Niemimaa, Finland; herr Roumelioti, Grekland; Marco Iuvinale, Italien; herr Speffes, Luxemburg; Lasse markhus, Norge; Antonio Blanco Dalmau, Spanien; Margaret Laurenson, Storbritannien; dr. Gábor Bessenyei, Ungern; och Elisabeth Plank, Österrike. Även Nederländerna svarade på enkäten. Irland hänvisade till sin guide på skatteförvaltningens hemsida där.

Seminarier

Seminarium om EU-kommissionens tankar om momsens framöver, i Stockholm 2009-01-23. Institutet för Mervärdesskatterättslig Forskning. Föreläsare: Stephen Bill, kabinettschef hos dåvarande skattekommissionären László Kovács (skattekommissionär i EU-kommissionen 2009-2014 är Algirdas Šemeta) – s. 52 och 223

Seminarium om nya omsättningslandsregler, enligt direktiv 2008/8/EG, i Stockholm 2009-06-11. Institutet för Mervärdesskatterättslig Forskning. Seminarieledare: Oskar Henkow, Lunds universitet. Panel: Ulrika Hansson och Tomas Eurenus, Finansdepartementet, Anna Sandberg Nilsson, Svenskt Näringsliv, Jens Gullfeldt, GE, och Kerstin Alvesson, Skatteverket – s. 222

3 RÄTTSFALL

EU-domstolens domar

[se EU:domstolens (curia) hemsida: www.curia.europa.eu]

Aktuellt EU-land anges av landkod i målbeteckningen eller av att EU-kommissionen fört fördragsbrottstalan mot visst medlemsland. Ang. medlemsländernas landkoder, se nästa st. Ang. urval av tillgängliga språkversioner av EU-domar, se avsnitt 1.3.

EU:s medlemsländer kallades ibland EU15 under den tid antalet var just 15. Genom utvidgningarna 1/5 -04 och 1/1 -07 består EU av 27 länder (EU27). Här anges dock landkoderna för EU15 först, då rättsfallsregistret framför allt innehåller avgöranden av fall från länder som var med redan under EU15. Landkoderna anges i parentes framför respektive land: (AT) Österrike, (BE) Belgien, (DE) Tyskland, (DK) Danmark, (EL) Grekland, (ES) Spanien, (FI) Finland, (FR) Frankrike, (GB) Storbritannien, (IE) Irland, (IT) Italien, (LU) Luxemburg, (NL) Nederländerna, (PT) Portugal och (SE) Sverige. Landkoderna för de nyttillkomna 10 + 2 EU-länderna är: (CY) Cypern, (EE) Estland, (LV) Lettland, (LT) Litauen, (MT) Malta, (PL) Polen, (SK) Slovakien, (SI) Slovenien, (CZ) Tjeckien och (HU) Ungern samt (BG) Bulgarien och (RO) Rumänien.

Inom parentes [] anges i vissa fall vad målet avsåg, genom följande förkortningar: I, inkomstskatt; M, mervärdesskatt; P, punktskatt; Sop, social politik (arbetsrätt etc.); Tu, tullrätt.

26/62 (van Gend en Loos), REG 1963 s. 161 [svensk specialutgåva]; Rec. 1963 p. 3; Jur. 1963 blz. 3, NL [Tu] – s. 55 och 56
6-64 (Costa), REG 1964 s. 211 [svensk specialutgåva]; Rec. 1964 p. 1141, IT – s. 43, 55 och 56
9/70 (Grad), REG 1970 s. 485 [svensk specialutgåva]; Rec. 1970 p. 825; Slg. 1970 Seite 825, DE [M] – s. 56, 57 och 67
41/74 (van Duyn), REG 1974 s. 389 [svensk specialutgåva]; Rec. 1974 p. 1337; ECR 1974 p. 1337, GB – s. 56 och 107
8/81 (Becker), REG 1982 s. 285 [svensk specialutgåva]; Rec. 1982 p. 53; Slg. 1982 Seite 53, DE [M] – s. 57 och 107
15/81 (Schul), REG 1982 s. 369 [svensk specialutgåva]; Rec. 1982 p. 1409; Jur. 1982 blz. 1409, NL [M] – s. 274
89/81 (Hong-Kong Trade), Rec. 1982 p. 1277; Jur. 1982 blz. 1277, NL [M] – s. 170 och 191
283/81 (CILFIT), REG 1982 s. 513 [svensk specialutgåva]; Rec. 1982 p. 3415, IT – s. 68
14/83 (von Colson och Kamann), REG 1984 s. 577 [svensk specialutgåva]; Rec. 1984 p. 1891; Slg. 1984 Seite 1891, DE [Sop] – s. 62, 63 och 66
268/83 (Rompelman), REG 1985 s. 83 [svensk specialutgåva]; Rec. 1985 p. 655; Jur. 1985 blz. 655, NL [M] – s. 39, 40, 41, 57, 73, 86, 114, 194, 196, 199, 200, 215, 216,

217, 218, 226, 231, 232, 259, 260, 262, 263, 274, 275, 317 och 320
270/83 (avoir fiscal) – kommissionen mot Frankrike, REG 1986 s. 389 [svensk specialutgåva]; Rec. 1986 p. 273, [I] – s. 48
152/84 (Marshall), REG 1986 s. 457 [svensk specialutgåva]; Rec. 1986 p. 723; ECR 1986 p. 723, GB [SoP] – s. 106, 107 och 108
295/84 (Wilmot), REG 1985 s. 347 [svensk specialutgåva]; Rec. 1985 p. 3759, FR [M] – s. 37
235/85 (kommissionen mot Nederländerna), Rec. 1987 p. I-1471; Jur. 1987 blz. I-1471, [M] – s. 28, 30, 38, 138, 182, 247, 255, 303 och 312
314/85 (Foto-Frost), REG 1987 s. 233 [svensk specialutgåva]; Rec. 1987 p. 4199; Slg. 1987 Seite 4199, DE [Tu] – s. 64
80/86 (Kolpinghuis), REG 1987 s. 213 [svensk specialutgåva]; Rec. 1987 p. 3969; Jur. 1987 blz. 3969, NL – s. 107
102/86 (Apple and Pear Development Council), Rec. 1988 p. 1443; ECR 1988 p. 1443, GB [M] – s. 192
348/87 (SUFA), Rec. 1989 p. I-1737; Jur. 1989 blz. I-1737, NL [M] – s. 38
50/88 (Kühne), Rec. 1989 p. 1925; Slg. 1989 Seite 1925, DE [M] – s. 57
173/88 (Henriksen), Rec. 1989 p. 2763; Saml. 1989 s. 2763, DK [M] – s. 207

C-106/89 (Marleasing), REG 1990 s. 575 [svensk specialutgåva]; Rec. 1990 p. I-4135, ES – s. 62 och 63

C-186/89 (W. M. van Tiem), Rec. 1990 p. I-4363; Jur. 1990 blz. I-4363, NL [M] – s. 38

Förenade målen 6 och 9/90 (Francovich och Bonifaci), REG 1991 s. I-435 [svensk specialutgåva]; Rec. 1991 p. I-5357, IT [Sop] – s. 58

C-60/90 (Polysar), REG 1991 s. I-227 [svensk specialutgåva]; Rec. 1991 p. I-3111; Jur. 1991 blz. I-3111, NL [M] – s. 144, 145, 146, 184, 256 och 314

C-202/90 (Ayuntamiento de Sevilla), REG 1991 s. I-385 [svensk specialutgåva]; Rec. 1991 p. I-4247, ES [M] – s. 28, 138, 182, 255 och 312

C-193/91 (Mohsche), Rec. 1993 p. I-2615; Slg. 1993 Seite I-2615, DE [M] – s. 57

C-333/91 (Sofitam), Rec. 1993 p. I-3513, FR [M] – s. 144, 146, 184, 256 och 313

C-10/92 (Maurizio Balocchi), Rec. 1993 p. I-5105, IT [M] – s. 41, 217, 227, 232 och 263

C-91/92 (Faccini Dori), REG 1994 s. I-1 [svensk specialutgåva]; Rec. 1994 p. I-3325, IT – s. 106

C-16/93 (Tolsma), Rec. 1994 p. I-743; Jur. 1994 blz. I-743, NL [M] – s. 171 och 240

C-62/93 (BP Supergaz), REG 1995 s. I-1883; Rec. 1995 p. I-1883, EL [M] – s. 57

C-279/93 (Schumacker), REG 1995 s. I-225; Rec. 1995 p. I-225; Slg. 1995 Seite I-225, DE [I] – s. 48

C-4/94 (BLP Group), REG 1995 s. I-983; Rec. 1995 p. I-983; ECR 1995 p. I-983, GB [M] – s. 68, 87 och 274

C-110/94 (INZO), REG 1996 s. I-857; Rec. 1996 p. I-857, BE [M] – s. 216, 226, 227, 232, 263 och 321

C-155/94 (Wellcome Trust), REG 1996 s. I-3013; Rec. 1996 p. I-3013; ECR 1996 p. I-3013, GB [M] – s. 144, 145, 146, 184, 257 och 314

C-230/94 (Enkler), REG 1996 s. I-4517; Rec. 1996 p. I-4517; Slg. 1996 Seite I-4517, DE [M] – s. 143, 144, 183, 256 och 313

C-2/95 (SDC), REG 1997 s. I-3017; Rec. 1997 p. I-3017; Saml. 1997 s. I-3017, DK [M] – s. 38

C-80/95 (Harnas & Helm), REG 1997 s. I-745; Rec. 1997 p. I-745; Jur. 1997 blz. I-745, NL [M] – s. 144, 146, 184, 237, 256, och 314

C-168/95 (Arcaro), REG 1996 s. I-4705; Rec. 1996 p. I-4705, IT – s. 107

C-296/95 (Man-in-Black), REG 1998 s. I-1605; Rec. 1998 p. I-1605; ECR 1998 p. I-1605, GB [P] – s. 67

C-346/95 (Blasi), REG 1998 s. I-481; Rec. 1998 p. I-481; Slg. 1998 Seite I-481, DE [M] – s. 212

C-118/96 (Safir), REG 1998 s. I-1897; Rec. 1998 p. I-1897, SE [P] – s. 48

C-134/97 (Victoria Film A/S), REG 1998 s. I-7023; Rec. 1998 p. I-7023, SE [M] – s. 64

C-212/97 (Centros), REG 1999 s. I-1459; Rec. 1999 p. I-1459; Saml. 1999 s. I-1459, DK – s. 45

C-216/97 (Gregg), REG 1999 s. I-4947; Rec. 1999 p. I-4947; ECR 1999 p. I-4947, GB [M] – s. 91, 92, 93, 121, 128, 235, 248 och 304

C-358/97 (kommissionen mot Irland), REG 2000 s. I-6301; Rec. 2000 p. I-6301; ECR 2000 p. I-6301, [M] – s. 38

C-23/98 (Heerma), REG 2000 s. I-419; Rec. 2000 p. I-419; Jur. 2000 blz. I-419, NL [M] – s. 146, 153, 154, 184, 256 och 314

C-98/98 (Midland Bank), REG 2000 s. I-4177; Rec. 2000 p. I-4177; ECR 2000 p. I-4177, GB [M] – s. 87, 192 och 274

Förenade målen C-110/98-C-147/98 (Gabalfrija m.fl.), REG 2000 s. I-1577; Rec. 2000 p. I-1577, ES [M] – s. 41, 216, 217, 226, 227, 232, 263 och 321

C-200/98 (X AB och Y AB), REG 1999 s. I-8261; Rec. 1999 p. I-8261, SE, [I, förhandsavgörande i RÅ 2000 ref. 17] – s. 48

C-400/98 (Breitsohl), REG 2000 s. I-4321; Rec. 2000 p. I-4321; Slg. 2000 Seite I-4321, DE [M] – s. 41, 190, 191, 192, 193,

198, 199, 200, 216, 217, 259, 260, 316 och 317
C-408/98 (Abbey National), REG 2001 s. I-1361; Rec. 2001 p. I-1361; ECR 2001 p. I-1361, GB [M] – s. 87, 192 och 274
C-454/98 (Schmeink & Cofreth et Strobel), REG 2000 s. I-6973; Rec. 2000 p. I-6973; Slg. 2000 Seite I-6973, DE [M] – s. 90
C-455/98 (Salumets m.fl.), REG 2000 s. I-4993; Rec. 2000 p. I-4993, FI [M] – s. 100 och 167
C-142/99 (Floridienne), REG 2000 s. I-9567; Rec. 2000 p. I-9567, BE [M] – s. 144, 146, 184, 256 och 313
C-150/99 (Stockholm Lindöpark), REG 2001 s. I-493; Rec. 2001 p. I-493, SE [M] – s. 38 och 57
Förenade målen C-177/99 och C-181/99 (Ampafrance m.fl.), REG 2000 s. I-7013; Rec. 2000 p. I-7013, FR [M] – s. 276
C-354/99 (kommissionen mot Irland), REG 2001 s. I-7657; Rec. 2001 p. I-7657; ECR 2001 p. I-7657, – s. 117
C-16/00 (Cibo), REG 2001 s. I-6663; Rec. 2001 p. I-6663, FR [M] – s. 87, 192 och 274
C-62/00 (Marks & Spencer), REG 2002 s. I-6325; Rec. 2002 p. I-6325; ECR 2002 p. I-6325, GB [M] – s. 57
C-152/00 (kommissionen mot Frankrike), REG 2002 s. I-6973; Rec. 2002 p. I-6973, – s. 117
C-269/00 (Seeling), REG 2003 s. I-4101; Rec. 2003 p. I-4101; Slg. 2003 Seite I-4101, DE [M] – s. 38
C-436/00 (X och Y), REG 2002 s. I-10829; Rec. 2002 p. I-10829, SE [I, förhandsavgörande i RÅ 2002 not. 210] – s. 48
C-8/01 (Taksatorringen), REG 2003 s. I-13711; Rec. 2003 p. I-13711; Saml. 2003 s. I-13711, DK [M] – s. 192
C-77/01 (EDM), REG 2004 s. I-4295; Rec. 2004 p. I-4295, PT [M] – s. 154, 155, 171, 185, 258, och 315
C-275/01 (Sinclair Collins), REG 2003 s. I-5965; Rec. 2003 p. I-5965; ECR 2003 p. I-5965, GB [M] – s. 38
Förenade målen C-487/01 och C-7/02 (Gemeente Leusden och Holin Groep), REG 2004 s. I-5337; Rec. 2004 p. I-5337; Jur. 2004 blz. I-5337, NL [M] – s. 87 och 89
C-137/02 (Faxworld), REG 2004 s. I-5547; Rec. 2004 p. I-5547; Slg. 2004 Seite I-5547, DE [M] – s. 216
C-201/02 (Wells), REG 2004 s. I-723; Rec. 2004 p. I-723; ECR 2004 p. I-723, GB – s. 108
C-255/02 (Halifax m.fl.), REG 2006 s. I-1609; Rec. 2006 p. I-1609; ECR 2006 p. I-1609, GB [M] – s. 266 och 324
C-428/02 (Fonden Marselisborg Lystbådehavn), REG 2005 s. I-1527; Rec. 2005 p. I-1527; Saml. 2005 s. I-1527, DK [M] – s. 205
C-8/03 (BBL), REG 2004 s. I-10157; Rec. 2004 p. I-10157, BE [M] – s. 171
C-204/03 (kommissionen mot Spanien), REG 2005 s. I-8389; Rec. 2005 p. I-8389, [M] – s. 191
C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck), REG 2005 s. I-743; Rec. 2005 p. I-743, SE [M] – s. 170, 171, 172, 174, och 186
C-475/03 (Banca popolare di Cremona), REG 2006 s. I-9373; Rec. 2006 p. I-9373, IT [M] – s. 37
C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki), REG 2006 s. I-3039; Rec. 2006 p. I-3039, FI [M] – s. 87, 89, 229, 232, 263 och 321
C-430/04 (Feuerbestattungsverein), REG 2006 s. I-4999; Rec. 2006 p. I-4999; Slg. 2006 Seite I-4999, DE [M] – s. 58
C-72/05 (Wollny), REG 2006 s. I-8297; Rec. 2006 p. I-8297; Slg. 2006 Seite I-8297, DE [M] – s. 68, 87, 88 och 89
C-408/06 (Götz), REG 2007 s. I-11295; Rec. 2007 p. I-11295; Slg. 2007 Seite I-11295, DE [M] – s. 30, 247 och 303
C-437/06 (Securenta), REG 2008 s. I-1597; Rec. 2008 s. I-1597; Slg. 2008 Seite I-1597, DE [M] – s. 68, 87, 88, 89, 174, 186, 192, 193, 199, 200, 260, 274 och 317
C-162/07 (Amplificientifica et Amplifin), REG 2008 s. I-4019; Rec. 2008 p. I-4019, IT [M] – s. 90

C-515/07 (VNLTO), REG 2009 s. I-839;
Rec. 2009 p. I-839; Jur. 2009 blz. I-839,
NL [M] – s. 88 och 192
C-29/08 (SKF), REG 2009 s. I-10413;
Rec. 2009 p. I-10413, SE [M] – s. 192
C-74/08 (PARAT Automotive Cabrio),
REG 2009 s. I-3459; Rec. 2009 p. I-3459,
HU [M] – s. 191 och 192
C-267/08 (SPÖ Landesorganisation
Kärnten), REG 2009 s. I-9781; Rec. 2009
p. I-9781; Slg. 2009 Seite I-9781, AT [M]
– s. 170 och 171
C-480/10 (kommissionen mot Sverige),
[M (målet är *en cours* (anhängigt))] – s. 79
och 156

Högsta förvaltningsdomstolens, HFD (tidigare Regeringsrätten), domar och skatterättsnämndens etc. förhandsbesked

[Skatte- eller avgiftsslag etc. som berörs i fallen nedan anges inom parentes []:
A=arbetsgivaravgiftsfråga; F=förmögenhetsskatt; I=inkomstskattefråga;
M=mervärdesskattefråga; P=punktskattefråga; och U=uppbördsfråga.]

HFD:s domar

- RÅ 1969 ref. 19 [I] – s. 131
RÅ 1973 Fi. 85 [I] – s. 131
RÅ 1974 A 2068 [I] – s. 131
RÅ 1981 1:4 [I] – s. 151, 156, 157, 184, 257 och 314
RÅ 1981 1:17 [I] – s. 131
RÅ 1982 1:50 [I] – s. 138, 182, 255 och 312
RÅ 1983 1:40 [I] – s. 131 och 136
RÅ 1984 1:56 [A] – s. 142
RÅ 1984 1:101 [U] – s. 131, 136 och 142
RÅ 1985 1:37 [I] – s. 138
RÅ 1986 not. 65 [A] – s. 138
RÅ 1986 ref. 8 [A] – s. 138, 182, 255 och 312
RÅ 1987 ref. 115 [M] – s. 41, 217 och 227
RÅ 1987 ref. 163 [A] – s. 136 och 138
RÅ 1988 not. 276 [I] – s. 151, 156, 184, 257 och 314
RÅ 1988 ref. 69 [I] – s. 167 och 168
RÅ 1989 ref. 86 [M] – s. 49, 151, 153, 185, 257 och 315
RÅ 1991 ref. 6 [I] – s. 167, 168, 185, 253, 310 och 345
RÅ 1992 ref. 62 [M] – s. 138
RÅ 1993 ref. 104 [I] – s. 142
RÅ 1994 not. 302 [M] – s. 236
RÅ 1995 not. 224 [M] – s. 151, 154, 185, 209, 257 och 315
RÅ 1996 not. 168 [M] – s. 132, 133, 181, 254 och 311
RÅ 1997 ref. 16 [M] – s. 131, 132, 181, 254 och 311
RÅ 1998 ref. 10 [I] – s. 131, 132, 181, 254 och 311
RÅ 1999 not. 282 [M] – s. 190, 191, 192, 198, 259 och 316
RÅ 1999 ref. 8 [P] – s. 51
RÅ 1999 ref. 14 [I och F] – s. 150
RÅ 1999 ref. 33 [M] – s. 192
RÅ 2000 not. 59 [P] – s. 51
RÅ 2000 not. 189 [I] – s. 131, 136, 138, 181, 254 och 311
RÅ 2000 ref. 5 [M] – s. 107
RÅ 2000 ref. 17 [I], förhandsavgörande inhämtat från EU-domstolen: C-200/98 – s. 48
RÅ 2000 ref. 38 [I] – s. 48
RÅ 2000 ref. 47 (I och II) [I] – s. 48
RÅ 2001 not. 15 [M] – s. 133
RÅ 2001 not. 99 [M] – s. 198
RÅ 2001 ref. 6 [I] – s. 78, 136, 138, 151, 157, 158, 182, 185, 255, 257, 312 och 315
RÅ 2001 ref. 25 [I] – s. 138, 140, 142, 182, 255 och 312
RÅ 2001 ref. 60 [I] – s. 136, 138, 151, 182, 185, 255, 257, 312 och 315
RÅ 2002 not. 26 [M] – s. 41, 217 och 227
RÅ 2002 not. 210 [I], förhandsavgörande inhämtat från EU-domstolen: C-436/00 – s. 48
RÅ 2002 ref. 13 [M] – s. 240
RÅ 2003 ref. 25 [M] – s. 192
RÅ 2003 ref. 80 [M] – s. 204, 207, 208, 209, 210, 212, 213, 236, 240, 261 och 318
RÅ 2005 not. 51 [M] – s. 171
RÅ 2005 ref. 14 [I] – s. 167, 168 och 213
RÅ 2005 ref. 19 [M] – s. 151, 153, 154, 185, 257 och 315

RÅ 2005 ref. 20 [M] – s. 171
RÅ 2005 ref. 74 [M] – s. 192
RÅ 2006 not. 29 [M] – s. 151 och 155
RÅ 2006 not. 90 [M] – s. 151, 155, 185, 257,
258 och 315
RÅ 2006 ref. 47 [M] – s. 191, 192, 198, 259
och 317
RÅ 2006 ref. 58 [I] – s. 78, 83 och 158
RÅ 2007 ref. 6 [M] – s. 151, 153, 154, 185,
257 och 315
RÅ 2007 ref. 13 [M] – s. 204, 205, 207,
209, 210, 212, 213, 261 och 318
RÅ 2008 not. 19 [M] – s. 151, 153, 154, 185,
257 och 315
RÅ 2009 not. 172 [M] – s. 151, 155, 185,
257, 258 och 315
RÅ 2009 ref. 56 [M] – s. 151, 154, 185, 257
och 315
RÅ 2010 ref. 54 [M] – s. 57
RÅ 2010 ref. 98 [M] – s. 192, 198, 259 och
317
HFD:s dom 2001-11-16, mål nr 4453-2000
[M], refererad i RSV:s rättsfallsprotokoll
31/01 (www.skatteverket.se) och
hänvisning till domen under anm. sist i
RÅ 2001 ref. 60 – s. 136, 138, 151, 185, 257
och 315

Skatterättsnämndens (SRN) etc. förhandsbesked [SRN ersatte den 1 juli 1991 RSV:s nämnd för rättsärenden]⁷⁰⁴

[”ej överklagat”=lagakraftvunnet besked]

- RSV/FB Dt 1985:33. Refererat i Jansson 2002 s. 458 och 459. Beskedet ej överklagat [I] – s. 151, 152, 185, 257 och 315
- SRN 1998-06-15. Refererat i SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2011 Del 2 s. 763. Beskedet ej överklagat [M] – s. 212
- SRN 2003-01-23. Refererat i RSV:s rättsfallsprotokoll 6/03. Beskedet ej överklagat [M] – s. 152, 185, 257 och 315
- SRN 2005-05-16. Refererat i SKV:s rättsfallssammanställning. Beskedet ej överklagat [M] – s. 151, 153, 185, 257 och 315
- SRN 2005-06-23. Refererat i SKV:s rättsfallssammanställning. Överklagat, men avskrivet hos HFD 2005-II-07 på grund av återkallande av överklagandet [M] – s. 151, 153, 185, 257 och 315
- SRN 2005-12-21. Refererat i SKV:s rättsfallssammanställning. Beskedet ej överklagat [M] – s. 158

⁷⁰⁴ För förhandsbesked från tiden före 2007 hänvisar SRN på sin hemsida www.skatterattsnamnden.se till SKV:s rättsfallsprotokoll, dvs. till RSV:s rättsfallsprotokoll och SKV:s rättsfallssammanställning – vilka återfinns på SKV:s hemsida www.skatteverket.se.

ANVÄNDA ORDBÖCKER

Fars Engelska ordbok svensk-engelsk och engelsk-svensk, 14:e uppdaterade upplagan, av David Nylund (medverkande: Mia Poletto Andersson, Ewa Fallenius, Lennart Iredahl, Carl Svernlöv, Helen Taylor och Karin Wallin-Norman; projektledare: Amanda Schött Franzén). Far Akademi. Stockholm juni 2011

Fransk grammatik för grundskolan och gymnasieskolan, av Einar Ronsjö. Almqvist & Wiksell Läromedel. Uppsala 1983

Fransk-svensk ordbok, tredje upplagan, av Johan Vising. Esselte Studium. Printed by Richard Clay (The Chaucer Press) Ltd. Bungay, Suffolk, England (Esselte Studium 1986)

Juridikens begrepp, 4:e upplagan, av Stefan Melin. Iustus förlag. Uppsala 2010

Juridikens termer, åttonde upplagan, av Sture Bergström, Torgny Håstad, Per Henrik Lindblom och Staffan Rylander. Almqvist & Wiksell Förlag/Liber AB. Falköping 1997

Juridik ordbok Svensk-engelsk fackordbok, tredje upplagan, av Sven Martinger. Norstedts Juridik AB. Stockholm 1998

L'art de conjuguer Dictionnaire de douze mille verbes. Librairie Hatier. Paris 1980

Norstedts nederländsk-svenska ordbok, andra upplagan, av (huvudredaktion) Godelieve Laureys, Hans de Groot och Lena Kjellström; (redaktion) Alex Temmingh, Koen de Troij, Sara Van den Bossche och Hanneke Westra-Lankamp; och (svenskt uttal) Claes Garlén. Norstedts Akademiska Förlag. Stockholm 2008

Norstedts stora engelsk-svenska ordbok, andra upplagan, Norstedts Comprehensive English-Swedish Dictionary, Second Edition, av Vincent Petti, Inger Hesslin Rider, Yvonne Martinsson-Visser och Anders Odeldahl. Norstedts Förlag. Stockholm 1993

Norstedts svensk-nederländska ordbok, andra upplagan, av (huvudredaktion) Godelieve Laureys, Hans de Groot och Lena Kjellström; (redaktion) Alex Temmingh, Koen de Troij, Sara Van den Bossche och Hanneke Westra-Lankamp; och (svenskt uttal) Claes Garlén. Norstedts Akademiska Förlag. Stockholm 2008

Ordlista för exekutionsväsendet på engelska, franska och tyska. Riksskatteverket. Solna 1994 (RSV 903 utgåva 1)

Prismas Spanska ordbok Spansk-Svensk och Svensk-Spansk, fjärde upplagan tredje tryckningen, Norstedts Akademiska Förlag (Rabén Prisma). Stockholm 1993 (Tryckt i Norge av NordBook 2005)

Svensk-fransk ordbok, tredje reviderade upplagan, av Thekla Hammar under medverkan av C.O. Koch. Printed by Richard Clay (The Chaucer Press) Ltd. Bungay, Suffolk, England (Esselte Studium 1986)

Tysk-svenska Svensk-tyska ordboken, Norstedts Akademiska Förlag. Stockholm 2005

SAKREGISTER

Abusive practice	266	Bank- och finansieringstjänster	
Acte clair	65	skattepliktiga om ej undantag	
Acte éclairé	65	stipulerades.....	145
Actividades Económicas.....	294	Bankrörelsen	
Activité économique.....	297	innehåller mervärde	145
Activités économiques	293	Bedrijf	291
Activity thinking	315, 317	Belgien	295, 297
Affärshändelse.....	226, 238	Beskattningsbar person... 24, 27, 243, 297	
Aktivitets- eller verksamhetsperspektiv		Beskattningsförfarandet	180
.....	143, 147, 176	Betalningsskyldig.....	25
Allmän varuskatt.....	281	Betalningsskyldighet.....	244
Allmänna råd.....	178	Bevisning.....	176
Allmänna rättsgrundsatser	85	Bidragsberoende.....	198, 259
Allmänna skatteregistret	222	Bidragsfinansierade.....	191
Amsterdamfördraget.....	42	Bindande rättsakt	52
Analogislut.....	67	Blandad verksamhet.....	87, 193, 208
Anläggningstillgång	177, 197	BLNS states	287
Anslagsfinansierad.....	190	Blodgivare	135
Anslutningsfördrag	206	Bokföringsnämnden	178
Anslutningsfördraget.....	53	Bokföringsskyldig	179
Anslutningslagen	48, 58, 206	Bokföringsskyldighet.....	33, 177, 180, 268
Anställningsförhållande.....	27	Botswana	287
Anställningsförhållanden	137	Brasilien.....	14, 285, 286
Arbeitsnehmer.....	137	BRIC-länderna.....	286
Arbetsinkomster	289	Bruttoomsättningsskatterna.....	281
Arbetstagarbegreppet	139	Bruttoskatter.....	270
Arbetstagare	137	Bulgarien	288, 296
Argentina	14, 285	Business	292
Assujetti.....	293, 294	Byggnadsrörelse.....	239
Australien.....	282	Cirkulationsdirektivet	
Avdragsrätten		för punktskatter	51
uppkomst.....	218	collection.....	223
Avgiftspliktiga personer.....	292	Consortium	315
		Consumption Tax	280, 281
		Cykelhandel	147

Cykelhandlare	179
Cykelreflexer.....	147
Cykel tillverkaren	147
Cypern	296
Danmark.....77, 230, 288, 292, 297	
dansk.....	146, 292
De sententia ferenda.....	72
Direkt effekt.....	55, 56, 66, 106, 109, 343
Direkta skatter	44
Direktivkonform tolkning.....	55, 62, 109, 118
Domstol	178
Economic activity	143
EES-området.....	136, 283
EFTA	283
EG:s tullkodex.....	25
Egentlig näringsverksamhet..	78, 104, 158
EG-fördraget	23, 42
EG-rätt.....	23
Egypten	14, 285, 287
Ekonomisk verksamhet .	28, 143, 144, 184,
190, 193, 199, 237, 257, 260	
genereras inte i sig av tillgång	
(aktivitetskrav).....	146
Empresario o profesional	294
Engångsbelopp.....	175
Engångsersättning	170
Enkelt bolag.....	80, 154, 155, 185, 258, 315
Estland.....	296
Estoppel	108
EU.....	99
EU:s <i>stadga</i> om de grundläggande	
rättigheterna.....	23
EU-konform	24
EU-konform tolkning.....	55, 62
EU-länderna	14, 287
Europeiska unionen.....	99
EU-rätt.....	23
EU-rättens företrädare.....	55
EU-skatt.....	269, 327
Extern neutralitet	95
Fast egendom.....	206
Fastighetsbegreppet.....	206
Filial	45, 155, 210
Finansiella tjänster	
mervärde	145
Finland	230, 287, 289, 290
Flerledsskatter	274
Folk rätt	42
Folkrättslig handlingsförmåga	42
Fordran mot staten.....	50
Form och tillvägagångssätt	52, 63
Fortlöpandekriteriet	170
Frankrike.....	272, 288, 293, 294, 297
fransk	276
Fria yrken.....	28
F-skatt.....	141, 142
F-skattsedel.....	142, 182, 183, 255, 313
Fusionsdirektivet	47, 49
Fyra friheterna	45, 47, 96
Fåmansföretag	289
Fördragen	23
Fördraget om EU.....	23, 42, 277
Fördraget om EU:s funktionssätt .	23, 42,
95	
Fördragsbrottsförfarande	111
Företagaren.....	275
Företagarrisk	28, 146
Förfarandemissbruk.....	266
Förfarandet	
vid mervärdesbeskattningen.....	220
Förhandsbesked.....	204
Förvaltningsmyndighet	178
Förvaltningsåtgärder.....	144
Förvärvsinkomster.....	289
Förvärvskällebegreppet	149
Förvärvssyfte.....	176
förutsätts för subjektiva kriterier för	
näringsverksamhet	132
Förvärvsverksamhet	148
Förädling 173, 270, 274, 276, 280, 281, 282	
Gemensam beskattningsram.....	180, 267
Gemenskapsbegrepp.....	23
Gemenskapsrätt	23, 290
Generell avdragsrätt	86, 272
Genomförandet	52, 63
Gewerbetreibenden	293
Gewinnabsicht	284
Gewinnerzielungsabsicht.....	293
God redovisningssed.....	177, 178, 179, 180,
187, 258	

faktisk praxis hos kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga	179	Kina	14, 285, 286
Goods and services tax.....	280	Kommanditbolag.....	151
Grekland.....	230, 289	Kommun.....	161
Gruvdrift.....	28	Kompetens-kompetens.....	48
Grönbok.....	80, 223	Konkurrensneutralitet präglar i princip hela mervärdesskatterätten.....	87
Handelsbolag	15, 151, 152, 236, 238	Konkurrensnedvridning.....	45, 86
Handlare	28	Konsortium	185, 258
Harmoniseringskrav	45	Konsultverksamhet.....	190
Harmoniseringskravet	86	Kontroll....	47, 142, 162, 222, 227, 228, 287
Harmonized sales tax	280	Kontrollproblem.....	41
Hobby.....	131	Korrigerings tiden	229
Hobbyaktivitet.....	134	Kostnad	51
Hobbyaktiviteter.....	175	Kreditnota	238
Hobbyverksamhet.....	132, 135	Kroatien anslutningsförhandlingar EU.....	283
Hobbyverksamheterna	131, 182, 254	Kumulativa effekter	163
Holdingbolag	146	Kvalificerat undantagna omsättningar	199
Horisontell direkt effekt.....	106	Kyrklig stiftelse.....	132
Ideell organisation	161	Källteorin.....	149
Ideella föreningar allmännyttiga	290	Lager.....	147, 177
Immateriell tillgång.....	237	Lagförtydligande. 207, 208, 209, 210, 213, 261	
Immovable property.....	206	Lagrådet.....	102, 139, 141, 210
Indien	14, 285, 286	Lagvalet	95
Indirekta skatter.....	44	Latenta momskostnader	163
Indonesien.....	14, 285, 286	Legalitetsprincip	110
Inkomstslagen restinkomstslaget (tjänst).....	135	Legalitetsprincipen ..65, 85, 169, 175, 205, 207	
Inkomstslaget kapital.....	156, 184, 257	Lesotho	287
Intern neutralitet.....	95	Lettland.....	296
Irland	287, 289, 291	Lex scripta-krav legalitetsprincipen.....	207
Island	14, 136, 283, 284	Lex scripta-kravet.....	110
Israel	14, 285, 286	Libanon	14, 285, 286
Italien	289	Liechtenstein	14, 136, 283, 284
Japan.....	13, 280, 281	Likabehandlingsprincipen	85, 91
Jemen	14, 285, 287	Lissabonfördraget	23, 277
Jordanien	14, 285, 286	Litauen.....	296
Jordbruksverksamhet.....	28	Luxemburg	289, 294, 297
Juridiska fakulteten vid Lunds universitet	135	Maastrichtfördraget.....	23
Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet	105	Malta	296
Kanada.....	13, 280	Materiell tillgång	237
Kapitalinkomster	156, 289		
Kaskadskattesystem.....	274		

Materiella eller immateriella tillgångar	28	Omsättning	
Mehrwertsteuergesetz	284	uppkomst	240
Mervärde.....	173	Omsättningstillgång.....	197
ej ren ränta.....	150	Omvänd vertikal direkt effekt.....	107
finansiell tjänst.....	145	Ondernemer.....	291
Mervärdesskatteprincipen.....	36, 150	Originalspråk.....	93
Mervärdesskatteregistret.....	222	Oriktig uppgift.....	70, 80
Mexiko	14, 285	Paraplyorganisation	152
Moder-dotterbolagsdirektivet	47	Parkeringsrörelse	35, 203, 205, 213, 261, 318
Momsens grundprinciper enligt EU-rätten	198, 259	Parkeringsverksamheter	213, 261
Momssystemet		Partrederi	80
ett enda med två registreringsformer	222, 224	Patent.....	147
syftet med och systematiken i 89, 193		Periodiseringsfrågan	177
Moral	99	Polen	296
Mutatis mutandis.....	88	Portugal.....	295
NAFTA	281	Prejudiciell.....	41, 51, 80, 114, 177, 180, 195, 201, 215, 244, 262
Namibia	287	Primärrätt	43, 47
Nederländerna	288, 289, 291	Prispåslag	198, 259
Neutralitetsaspekten.....	275	Pristillägg	237
Neutralitetsprincip.....	45, 71	Privatbostadsfastighet.....	240
Neutralitetsprincipen	91, 95	Privatperson	29, 36
Non-profit-making organizations.....	327	Processuella bevisproblem	179
Norge.....	14, 136, 283, 284, 288, 289, 297	Producent.....	28
Normbildningen.....	176, 267	Produktionsfaktorskatt.....	270, 328
Nullum tributumj sine lege	110	Proms	270
Nya Zeeland	282	Proportionalitetsprincipen	85, 277
Näringsbidrag.....	191	Punktskatt	67
Näringsfastighet.....	239	Punktskattedirektivet.....	52
alltid näringsverksamhet.....	236	Punktskatter	
alltid om fastigheten innehas av		energiskatt	54
juridisk person.....	236	Purist approach	87
Näringsidkare.....	25, 78	Rabatt.....	237
Näringsverksamhet.....	32	Reciprocitet.....	86
Näringsverksamhet i egentlig mening	102	Reciprocitetsprincipen.....	272, 275
Oberoende bidrag	198, 259	stark ställning på momsområdet	50
Obsolet.....	194, 209, 214, 261	Redovisningen.....	176
OECD.....	296	Redovisningsskyldighet	161
Offentlig verksamhet	79	Regelkonflikt	63
Okvalificerat undantagna omsättningar	199, 244	Regelkonkurrens	26, 63
Omfattning.....	113	Regelvalsituation	63
		Regeringsformen	52
		Registered religious congregations	327
		Registreringskontroll.....	223, 230

Registreringsskyldighet	220, 225, 228, 244
Registreringsåtgärd	
funktionen av att	
skatteadministrativa	
kontrollapparaten påkopplas.....	227
Ren ränta	145
enbart överföring värde	150
Representantredovisning	80
Retroaktiv skattelagstiftning	
förbud mot	110
Romfördraget	23
Royalty	237
Royaltydirektiv	
Ränta/royaltydirektivet.....	47
Rumänien.....	288, 296
Ryssland.....	14, 285, 286
Rådet.....	46
Ränta.....	145, 150
definieras ej skatterättsligt	150
ren ränta.....	150
Rättslig form	92
Rättsosäkerhet.....	179
Rättvisa	99
Rörelseliknande former.....	161
Sales tax	280
Samfällighet	239
Schweiz.....	14, 136, 283, 284
Sekundärrätt.....	43
Selbständige.....	137
Självkostnadspris.....	133
Självständiga.....	137
Självständighet	27, 114
Självständighetsrekvisitet.....	133
Skattebortfall	276
Skattedomstolarna	178
Skatteflykt	276, 277
Skatteform	142
Skattemässig god redovisningssed	180
Skatteobjektet.....	204, 213, 244, 261
Skatteplanering	67
Skattepliktig omsättning	207, 240
Skattepliktig transaktion	89
Skattepliktiga omsättningar.....	199
Skatteprocessen	180
Skatterättsnämnden.....	64
Skattesubjekt	24
Skattesubjektet.....	204, 213, 243, 261
Skattetillegg	70, 80
Skatteundandragande.....	276, 277
Skattskyldig.....	25, 220
Skattskyldighetsbegreppet.....	231, 244, 262, 320
Skattskyldigdir	284
Slovakien.....	296
Slovenien	296
Social trygghet	
EG-förordning om.....	51, 136
Socialavgifter	136
Spanien.....	289, 294
Sparandedirektiv	
om räntebetalningar för	
privatpersoner.....	47
Staten	161, 244
Statsbidrag.....	191
Steuerpflichtig	284
Storbritannien.....	230, 288, 292
Straffrätt	70, 80
Subventionerade.....	191
Sui generis	43
Supplementärregeln	27, 159, 160, 290
Swaziland.....	287
Sydafrika	14, 285, 287
Syftet med och systematiken	
i momssystemet....	88, 89, 174, 186, 193
Syrien	285, 286
Taxable person	284, 291, 297
Storbritannien	292
Taxe sur la valeur ajoutée.....	293
Taxeringsarbetet	180
Teknisk skattskyldighet.....	218
Tillgång	
karaktären på.....	143
näringsbetingad.....	157
Tillnärmning.....	47
Tillståndsrekvisit	212
Tjänst.....	152, 172, 240
Tjänsteleverantör	28
Tolkning.....	68
Traktatkompetens.....	42
Transaction thinking.....	315, 317
Transaktionsmässigt perspektiv	158

Transaktionstänkande	34, 155, 185, 189, 199, 258, 259
Trossamfund registrerade.....	290
Tullagen.....	25
Tullverket.....	25
Turkiet	14, 283, 284
anslutningsförhandlingar EU	283
frihandelsavtal med EU	283
Tyskland	288, 293
Tätighet	294
Umsatzsteuergesetz.....	293
Underskott.....	50
Ungern	288, 289, 291
Unionsbegrepp	23
Unionsrätt.....	23
Unternehmer	293, 294
Uppbörd.....	223, 227, 230, 269, 286, 290
Uppbördsman åt staten	286
Upphovsrätter.....	237
USA.....	13, 280
Utländsk företagare	161, 221
Utmönstra.....	149, 193
Uttagsbeskattning.....	196
bygg.....	239
Uttar Pradesh	285
Vaktmästartjänster	133
Vara.....	152, 172, 240
Varaktighet.....	113, 148
Varaktighetsrekvisitet.....	143, 156
Varulager.....	147
Varuskatt	285
Verksamhet	34
Verksamhetsbegrepp	243
Verksamhetsbegreppet.....	190, 193, 200, 260
Verksamhetsgren.....	197, 199, 205, 210
Verksamhetsgrenar	194, 196
Verksamhetstänkande.....	34, 155, 185, 189, 199, 258, 259
Verksamhetsöverlåteser.....	196
Vertikal direkt effekt	106
Vinstmarginalbeskattning	281
Vinstmarginalbeskattningen.....	280
Vinstsyfte	113
Virðisaukaskatt	284
Vägsamfällighet	239
Värde definieras ej skatterättsligt.....	150
ren ränta enbart överföring av	150
Värdepappershandel	145, 156, 184, 257
Yrkesmässig verksamhet.....	25, 103, 243
Återbetalningsrätt.....	244
Österrike	289, 294
Övervältring.....	86, 198, 259
Övervältringsprincipen.....	192, 272
Övriga regler i 13 kap IL.....	240