



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Ekonomisk verksamhet

– en analys av det mervärdesskatterättsliga begreppet

Masteruppsats i affärsjuridik (skatterätt)

Författare: Manuela Vulic

Handledare: Professor Björn Westberg

Framläggningsdatum: 18 maj 2015

Jönköping maj 2015

Magisteruppsats inom mervärdesskatt

Titel:	Ekonomisk verksamhet – en analys av det mervärdesskatterättsliga begreppet
Författare:	Manuela Vulic
Handledare:	Björn Westberg
Datum:	2015-05-18
Ämnesord	Beskattningsbar person, ekonomisk verksamhet, mervärdesskatt, moms, EU-rätt

Sammanfattning

Huvudsyftet med denna uppsats är att analysera begreppet ekonomisk verksamhet i mervärdesskattelhänseende och att utreda vid vilken grad av aktivitet en sådan verksamhet uppkommer samt vilka objektiva omständigheter som kännetecknar begreppet .

Ekonomisk verksamhet är ett av de mest grundläggande begreppen inom mervärdesskatteområdet och mervärdesskattedirektivet. Begreppet är av väsentlig betydelse vid bedömningen av huruvida någon utgör en beskattningsbar person och ska vara underkastad mervärdesbeskattning. Definitionen återfinns i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet. Med ekonomisk verksamhet avses sådan verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör. Här inbegrips både gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Vidare definieras ekonomisk verksamhet som utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i avsikt att fortlöpande vinna intäkter.

Begreppet infördes inom svensk rätt först år 2013 som en följd av Europeiska kommissionens fördragsbrottsförfarande mot Sverige som inleddes den 27 juni 2008. I samband med detta fick den svenska lagstiftningen samma lydelse som mervärdesskattedirektivet.

Av praxis från Europeiska Unionens domstol framgår det att begreppet ekonomisk verksamhet ska ges en vid tolkning. Avsikten att bedriva en ekonomisk verksamhet ska styrkas med objektiva omständigheter. Det är upp till de nationella myndigheterna och domstolarna att i varje enskilt fall bedöma alla relevanta och objektiva fakta, såsom anskaffade tillgångar, ingångna avtal, antalet kunder och intäkternas belopp. Bedömningen ska göras oberoende av verksamhetens syfte och resultat. Vid bedömningen ska de svenska domstolarna utgå från mervärdesskattedirektivet och den rättspraxis från Europeiska Unionen som finns. Då förutsättningarna i de enskilda fallen sällan är de samma är den rättspraxis och direktiv från Europeiska Unionen som finns inte tillräckligt för att utgöra en grund som säkerställer att begreppet ekonomisk verksamhet tolkas enhetligt i medlemsstaterna.

Master Thesis in Commercial and Tax Law (Tax Law)

Titel:	Economic activity – the analysis of the value added tax term
Författare:	Manuela Vulic
Tutor:	Professor Björn Westberg
Date:	2015-05-18
Subject terms:	Taxable person, economic activity, value added tax, VAT, EU-law

Abstract

The purpose of this thesis is to analyse the term economic activity in relation to the Council directive 2006/12/EC (VAT Directive) and to investigate in what extent an activity becomes an economic activity. The purpose is also to investigate the objective circumstances which distinguish the term.

Economic activity is one of the most fundamental terms within the VAT-area and the VAT Directive. The term is of great importance when estimating if someone is a taxable person and should be covered by the VAT-taxation. The definition can be found in article 9 of the VAT Directive. An economic activity is any activity of producers, traders or persons supplying services. These activities include mining and agricultural activities and activities of the professions. Further on the exploitation of tangible or intangible property for the purposes of obtaining income therefrom on a continuing basis should also be regarded as an economic activity.

The term was implemented in Swedish law year 2013 as a consequence of the infringement proceeding taken out by the European Commission against Sweden on the 26th of June 2008. As a consequence the wording of economic activity in the VAT Directive was implemented into the Swedish law.

It is clear, according to European Court of Justice, that the term economic activity should be given a broad interpretation. The intention to pursue an economic activity shall be supported by objective evidence. It is up to the national authorities and courts to determine in each case all relevant and objective facts, such as acquired assets, contracts concluded, the number of customers and revenue amounts. The assessment shall be made regardless of the business purpose and results. The Swedish courts shall in their judgements consider the VAT Directive and existing case law from the European Union. As the conditions in each individual case rarely are the same, the rulings and directives from the European Union are not enough to constitute a basis for ensuring that the concept of economic activity is interpreted uniformly in the Member States.

Innehåll

I	Inledning	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte	3
1.3	Metod och material.....	3
1.3.1	Rättskällor	3
1.3.2	EU-rätten	4
1.3.3	Svensk rätt	7
1.4	Terminologi och avgränsningar.....	8
1.5	Disposition.....	10
2	Förhållandet mellan EU-rätt och svensk rätt	12
2.1	Inledning	12
2.2	EU och mervärdesskatt	12
2.3	Tillämpning av EU-rätten i Sverige	13
2.3.1	Sveriges anslutning till EU.....	13
2.3.2	EUD:s betydelse för svensk rätt.....	15
2.3.3	EU-rättsliga tolkningsprinciper	18
2.4	Sammanfattning	19
3	Ekonomisk verksamhet	20
3.1	Inledning	20
3.2	Mervärdesskattedirektivet	20
3.3	Mervärdesskattelagen.....	21
3.4	Sammanfattning	24
4	EUD:s rättspraxis	26
4.1	Inledning	26
4.2	Förberedande aktiviteter	26
4.2.1	Mål 268/83 Rompelman	26
4.2.1.1	Bakgrund.....	26
4.2.1.2	Avgörande.....	27
4.2.2	Mål C – 110/94 Inzo	28
4.2.2.1	Bakgrund.....	28
4.2.2.2	Avgörande.....	29
4.2.3	Analys	31
4.3	Fortlöpande vinna intäkter.....	31
4.3.1	Mål C – 230/94 Renate Enkler	31
4.3.1.1	Bakgrund.....	31
4.3.1.2	Avgörande.....	33
4.3.2	Mål C – 263/11 Ainârs Rêdlihs	34
4.3.2.1	Bakgrund.....	34
4.3.2.2	Avgörande.....	35
4.3.3	Analys	36
4.4	Förvaltningsåtgärder.....	37
4.4.1	Mål C – 60/90 Polysar.....	37
4.4.1.1	Bakgrund.....	37
4.4.1.2	Avgörande.....	38
4.4.2	Analys	39
4.5	Avyttring av tillgångar och utåtriktad verksamhet.....	39

4.5.1	Mål C – 155/94 Wellcome Trust	40
4.5.1.1	Bakgrund.....	40
4.5.1.2	Avgörande.....	41
4.5.2	Mål C – 80/95 Harnas och Helm.....	43
4.5.2.1	Bakgrund.....	43
4.5.2.2	Avgörande.....	43
4.5.3	Analys	44
4.6	Motprestation	45
4.6.1	Mål 89/81 Hong Kong Trade	45
4.6.1.1	Bakgrund.....	45
4.6.1.2	Avgörande.....	46
4.6.2	Analys	47
4.7	Direkt samband	48
4.7.1	Mål C – 267/08 SPÖ.....	48
4.7.1.1	Bakgrund.....	48
4.7.1.2	Avgörande.....	49
4.7.2	Analys	50
4.8	Sammanfattning	51
5	Svensk rättspraxis.....	53
5.1	Inledning	53
5.2	Förberedande aktiviteter, att fortlöpande vinna intäkter och objektiva omständigheter	53
5.2.1	Kammarrätten i Sundsvall (Iris Karlsson)	53
5.2.1.1	Bakgrund.....	53
5.2.1.2	Dom.....	54
5.2.2	Kammarrätten i Göteborg (Edwin Lim)	55
5.2.2.1	Bakgrund.....	55
5.2.2.2	Dom.....	55
5.2.3	Kammarrätten i Göteborg (Kungälv Inwästs HB).....	56
5.2.3.1	Bakgrund.....	56
5.2.3.2	Dom.....	57
5.2.4	Analys	58
5.3	Hästsport.....	59
5.3.1	Kammarrätten i Göteborg (M & V Carlerbäck AB).....	59
5.3.1.1	Bakgrund.....	59
5.3.1.2	Dom.....	60
5.3.2	Kammarrätten i Sundsvall (Nils-Erik Öst)	60
5.3.2.1	Bakgrund.....	60
5.3.2.2	Dom.....	62
5.3.3	Analys	62
5.4	Fotografer	62
5.4.1	Kammarrätten i Sundsvall mål (Kjetil Böstrup)	62
5.4.1.1	Bakgrund.....	62
5.4.1.2	Dom.....	63
5.4.2	Förvaltningsrätten i Malmö (Martina Fredholm).....	64
5.4.2.1	Bakgrund.....	64
5.4.2.2	Dom.....	64
5.4.3	Analys	64
5.5	Förvaltning av värdepapper	65
5.5.1	RÅ 2003 ref. 36.....	65
5.5.1.1	Bakgrund.....	65
5.5.1.2	Dom.....	66
5.5.2	Kammarrätten i Stockholm (AB Rodret)	66

5.5.2.1	Bakgrund.....	66
5.5.2.2	Dom.....	67
5.5.3	Analys	67
5.6	Sammanfattning	68
6	Skatteverkets ställningstagande.....	69
6.1	Inledning	69
6.2	Ekonomisk verksamhet.....	69
6.3	Omständigheter som kännetecknar begreppet.....	70
6.4	Innehav av fastighet.....	71
6.5	Övningsföretag	73
6.6	Sammanfattning	73
7	Sammanfattande analys och slutsats	75
7.1	Inledning	75
7.2	Begreppet ekonomisk verksamhet.....	75
7.3	Vid vilken grad av aktivitet uppstår en ekonomisk verksamhet?	76
7.4	Objektiva omständigheter som kännetecknar en ekonomisk verksamhet.....	78
7.5	Svensk tolkning i förhållande till EU-rätt.....	78
7.6	Slutsats	82
	Litteraturförteckning	84

Bilagor

Bilaga 1, Artiklar från mervärdesskattedirektivet	90
Bilaga 2, Bestämmelser i mervärdesskattelag (1994:200)	92

Förkortningar

bl.a.	bland annat
cit.	citat
dnr.	diarienummer
d.v.s.	det vill säga
EG	Europeiska Gemenskapen
EGD	Europeiska Gemenskapens domstol
EU	Europeiska Unionen
EUD	Europeiska Unionens domstol
EU-fördraget	Fördraget om Europeiska Unionen
EUF-fördraget	Fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt
FI	Finansinspektionen
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:200)
kap.	kapitel
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
m.fl.	med flera
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
m.m.	med mera
p.	punkt
ref.	referens
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
s.	sida
s.k.	så kallad
SKV	Skatteverket
SOU	Statens offentliga utredningar
t.ex.	till exempel

I Inledning

I.1 Bakgrund

Mervärdesskatt är en allmän konsumtionsskatt som tillämpas vid produktion och distribution av varor eller tillhandahållande av tjänster. Skatten som utgår i varje försäljningsled betalas in till staten av den som omsätter varan eller tjänsten. Det är den slutlige konsumenten som belastas med skatten.¹

Sveriges inträde i Europeiska Unionen (EU), den 1 januari 1995, medförde stora förändringar för den svenska lagstiftningen och inte minst reglering av mervärdesskatten.² EU-rätten har, i samband med Sveriges inträde i EU, fått direkt effekt och ska tillämpas direkt av svenska domstolar och myndigheter.³

EU har till ändamål att skapa en inre marknad med fri rörlighet för varor, tjänster, kapital och personer mellan medlemsstaterna.⁴ Ett led för att uppnå detta ändamål är att harmonisera mervärdesskatteområdet. Detta har skett successivt genom antagande av ett antal mervärdesskattedirektiv. Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet) är det direktiv som är av störst betydelse för mervärdesskatteområdet. Direktivet har införlivats i den svenska lagstiftningen och har till syfte att åstadkomma ett gemensamt mervärdesskattesystem i EU.⁵ Mervärdesskattelagen (ML) ska enligt EU-rätten stämma överens med direktivet angående det resultat som ska uppnås. Detta innebär att dess bestämmelser inte behöver ha en uttrycklig och specifik lydelse i den nationella lagstiftningen så länge resultatet med direktivet uppnås.⁶

¹ Artikel 1 och femte ledet i ingressen till rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, EUT L 347, 11.12.2006, s. 1-118. Se även Alhager, E., Kleerup, J., Melz, P. och Öberg, J., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 17-19 och Ståhl, K., Österman-Persson, R., Hilling, M. och Wogel, J., *EU-Skatterätt*, s. 200-201.

² Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen, förordning om ikraftträdande av lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska Unionen och proposition 1994/95:57, *Mervärdesskatten och EG*, s. 75.

³ Se avsnitt 2.3.

⁴ Artikel 26 Fördraget om Europeiska unionen, konsoliderad version, EUT, C 115, 9.5.2006 s. 13-45.

⁵ Artikel 1.1 mervärdesskattedirektivet.

⁶ Artikel 288.3 Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, konsoliderad version, EUT, C 115, 9.5.2008 s. 47-199.

Två av de mest grundläggande begreppen inom mervärdesskatteområdet är de EU-rättsliga begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet. Begreppen används för att avgränsa tillämpningsområdet för mervärdesbeskattningen och bestämma vilka transaktioner som ska vara underkastade mervärdesbeskattningen.⁷

Den 27 juni 2008 inledde Europeiska kommissionen ett fördragsbrottsförfarande mot Sverige. Kommissionen ansåg att bestämmelsen i ML inte var förenlig med mervärdesskattedirektivets motsvarande bestämmelse avseende beskattningsbar person. Kriterierna för yrkesmässig verksamhet i ML har inte heller ansetts stämma överens med kriterierna för ekonomisk verksamhet som uppställs i mervärdesskattedirektivet. Genom att ha avstått från att definiera villkoren för beskattningsbar person i ML och felaktigt definierat begreppet ekonomisk verksamhet, har Sverige enligt kommissionen, givit upphov till att personer som bör betraktas som beskattningsbara personer inte betraktas som sådana av de svenska myndigheterna. Resultatet som ska uppnås med mervärdesskattedirektivet har enligt kommissionen därmed inte uppnåtts.⁸

Med anledning av kommissionens fördragsbrottsförfarande tillsatte den svenska regeringen en utredning. Regeringen fick i uppgift att undersöka om det fanns grund i kommissionens klagomål och analysera vilka anpassningar i ML som behövde göras för att undanröja eventuella skiljaktigheter mot mervärdesskattedirektivet.⁹ Finansdepartementet har vid utredningen konstaterat att bestämmelsen i ML har tolkats EU-konformt och att samma resultat därmed har kunnat uppnås vid tillämpning av direktivets begrepp beskattningsbar person. Finansdepartementet, som anser att mervärdesskattelagstiftningen ska speglas av EU-rätten, har ansett det vara olämpligt att ML ska ha koppling till en annan svensk lagstiftning^{10, 11} Utredningen utmynnade därmed till ett förslag om att begreppet beskattningsbar person ska införas i ML och ges en självständigt EU-anpassad innebörd. Samtidigt före-

⁷ Artiklarna 2.1 och 9 mervärdesskattedirektivet. Se även proposition 2012/13:124, *Begreppet beskattningsbar person - en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen*, s. 62.

⁸ KOM (2008) 2794, s. 1-10.

⁹ Fi 2008/4218 s. 1.

¹⁰ Med annan lagstiftning avses inkomstskattelagen. Mer om detta i avsnitt 3.3.

¹¹ Fi 2008/4218 s. 7-8.

slogs att begreppet yrkesmässig verksamhet och vissa andra bestämmelser om yrkesmässig verksamhet ska slopas.¹²

Den 1 juli 2013 avskaffades begreppen yrkesmässig verksamhet och näringsidkare i ML och ersattes istället med de grundläggande begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet.¹³ Syftet med lagändringarna har varit att tekniskt anpassa ML till den terminologi som tillämpas i mervärdesskattedirektivet. Lagändringarna är inte avsedda att medföra några materiella förändringar eftersom den tidigare bestämmelsen har tolkats EU-konformt och därmed lett till samma resultat som anges i mervärdesskattedirektivet. Den stora materiella förändringen är att beloppsgränsen 30 000 kr har tagits bort.¹⁴ Genom att begreppen yrkesmässig verksamhet och näringsidkare slopades försvann den mervärdesskatterättsliga kopplingen till inkomstskattelagen (IL).¹⁵

1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att analysera det mervärdesskatterättsliga begreppet ekonomisk verksamhet. För att uppnå syftet utreds vid vilken grad av aktivitet en ekonomisk verksamhet uppstår och vilka omständigheter som kännetecknar begreppet. Vidare utreds hur begreppet tolkas i svensk rätt i förhållande till EU-rätten.

1.3 Metod och material

1.3.1 Rättskällor

För att uppnå syftet med denna uppsats tillämpas rättsdogmatisk metod. Därigenom tolkas och systematiseras de rättsregler som är aktuella för förevarande ämne.¹⁶ Den gällande rätten fastställs med hjälp av sedvanliga rättskällor såsom lagstiftning, rättspraxis, lagförarbeten och rättsvetenskaplig doktrin.¹⁷ För fastställande av rättskällornas dignitet appliceras traditionell rättskällehierarki. Enligt denna värderas rättskällorna efter viss rangordning.¹⁸

¹² Fi 2008/4218 s. 10-11 och Ds 2009:58 s. 71-74.

¹³ Ändring i ML infördes genom SFS 2013:368.

¹⁴ Proposition 2012/13:124, s. 62 och 89.

¹⁵ Proposition 2012/13:124, s. 69-70.

¹⁶ Lehrberg, B., *Praktisk juridisk metod*, s. 167-168.

¹⁷ Lehrberg, B., *Praktisk juridisk metod*, s. 31.

¹⁸ Sandgren, C., *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*, s. 35-37 och Zetterström, S., *Juridiken och dess arbetssätt*, s. 50-52. Se även Bernitz, U., Heuman, L., Leijonhufvud, M., Seipel, P.,

Rättskällorna i denna uppsats kommer att värderas enligt följande rangordning: lagstiftning, lagförarbeten, rättspraxis och rättsvetenskaplig doktrin. En rättskälla som hierarkiskt står över en annan rättskälla värderas högre i slutanalysen.

Till följd av medlemskapet i EU har EU-rätten fått en särställning i svensk rätt, vilket innebär att EU-rätten, som är en självständig rättsordning, står över den svenska lagstiftningen.¹⁹ EU-rätten har införlivats i det svenska rättssystemet och är bindande för de svenska domstolarna.²⁰ Eftersom mervärdesskatterätten till stora delar är harmoniserad i den svenska rätten beaktas utöver de svenska rättskällorna ett flertal EU-rättsliga rättskällor. Det är viktigt för uppsatsens syfte att utreda hur begreppet ekonomisk verksamhet tolkas inom EU-rätten. I analysen tolkas således den svenska rätten i enlighet med EU-rätten i så stor utsträckning som möjligt.

För en översikt av rättsläget tillämpas en deskriptiv metod. Den omfattar redogörelse för EU-rätten, de för uppsatsen aktuella bestämmelser i ML, förarbeten, rättspraxis och myndighetsavgörande. För att åstadkomma en sammanhängande utredning avslutas samtliga kapitel med sammanfattning.

1.3.2 EU-rätten

I denna uppsats aktualiseras såväl primär som sekundär rätt. Den primära rätten, som har företräde framför den sekundära rätten, innefattar i första hand Fördraget om den Europeiska Unionen (EU-fördraget) och Fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt (EUF-fördraget). Dessa fördrag infördes genom Lissabonfördraget²¹ som trädde i kraft den 1 december 2009. Införande av Lissabonfördraget innebar ett förenhetligande av EU-rätten. Genom fördraget avskaffades Europeiska gemenskapens (EG) pelarsystem som då ut-

Warnling-Nerep, W. och Vogel, H-H., *Finna rätt – JURISTENS KÄLLMATERIAL OCH ARBETSMETODER*, s. 32-33.

¹⁹ Artikel 47 EU-fördraget. Se även propositionen 1994/95:19, *Sveriges medlemskap i Europeiska unionen*, s. 475; Allgårdh, O. och Norberg, S., *EU och EG-rätten: en handbok och lärobok om EU och i EG-rätt*, s. 107 och Ståhl, K., Persson-Österman, R., Hilling, M., och Öberg, J., *EU-skatterätt*, s. 21.

²⁰ Mål 6-64, Costa mot E.N.E.L., p. 3. Se även avsnitt 2.3.

²¹ Lissabonfördraget om ändring av fördraget om Europeiska Unionen och fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, EUT, C 306/1, 17.12.2007.

gjorde den centrala delen av samarbetet och istället infördes den organisatoriska struktur som EU har idag.²²

I dessa två fördrag återfinns ett antal grundläggande principer som är av betydelse för tillämpningen av EU-rätten.²³ Den grundläggande principen som är av störst betydelse för mervärdesskatten är neutralitetsprincipen som återfinns i funktionsfördraget. Härigenom fastställer EU-rätten att medlemsstaterna ska tillämpa ett gemensamt system för mervärdesskatt.²⁴

Sekundärrätten består främst av rättsakter som EU:s institutioner utfärdar med stöd av bestämmelser i den primära rätten. Till dessa rättsakter hör förordningar, direktiv och beslut.²⁵ De viktigaste rättskällorna på mervärdesskatteområdet inom EU-rätten återfinns just i den sekundära rätten. Av särskild vikt för denna utredning är mervärdesskattedirektivet och dess föregångare rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (sjätte direktivet). Då uppsatsen syftar till att analysera begreppet ekonomisk verksamhet och därmed utreda vid vilken grad av aktivitet en sådan verksamhet uppkommer och vilka objektiva omständigheter som kännetecknar den är mervärdesskattedirektivets artikel 9.1 av störst vikt.²⁶ Mervärdesskattedirektivet, som är en central rättskälla på mervärdesskatteområdet, är en bindande rättsakt som har implementerats i svensk rätt. Det är bindande för medlemsstaterna avseende det resultat som ska uppnås.²⁷ Detta innebär att bestämmelsen i 4 kap. 1 § ML, som grundar sig på artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, tolkas mot bakgrund av direktivet och EU-rättens allmänna principer som återfinns i EU-fördraget och EUF-fördraget.

²² Artikel 1 EU-fördraget; Bernitz, U., Heuman, L., Leijonhufvud, M., Seipel, P., Warnling-Nerep, W. och Vogel, H-H., *Finna rätt – JURISTENS KÄLLMATERIAL OCH ARBETSMETODER*, s. 31 och Lehrberg, B., *Praktisk juridisk metod*, s. 92. Se även Bernitz, U., och Kjellgren, A., *Europarättens grunder*, s. 178-181.

²³ Bernitz, U., Heuman, L., Leijonhufvud, M., Seipel, P., Warnling-Nerep, W. och Vogel, H-H., *Finna rätt – JURISTENS KÄLLMATERIAL OCH ARBETSMETODER*, s. 68.

²⁴ Artikel 113 EUF-fördraget. Mer om detta i avsnitt 2.2.

²⁵ Artikel 288 EUF-fördraget. Se även Lehrberg, B., *Praktisk juridisk metod*, s. 93 och Bernitz, U., Heuman, L., Leijonhufvud, M., Seipel, P., Warnling-Nerep, W. och Vogel, H-H., *Finna rätt – JURISTENS KÄLLMATERIAL OCH ARBETSMETODER*, s. 65-66.

²⁶ Mer om artikel 9 mervärdesskattedirektivet i avsnitt 3.2.

²⁷ Artikel 288.3 EU-fördraget. Se även avsnitt 2.3.1.

Ingressen som inleder mervärdesskattedirektivet beaktas även den i denna uppsats. Ingressen är relativt kortfattad och allmänt hållen, och definierar syftet med rättsakten.²⁸ Den används i uppsatsen som ett tolkningsverktyg som klargör rättsaktens syfte.

Förutom mervärdesskattedirektivet är rättspraxis som utvecklats av EUD av betydelse för denna uppsats och dess syfte. Det begränsade handlingsutrymme som medlemsstaterna givits är anledningen till det inflytande som EUD har vid tolkning och tillämpning av mervärdesskattedirektivets bestämmelser.²⁹ I denna uppsats är det EUD:s tolkning av begreppet ekonomisk verksamhet i artikel 9.1 mervärdesskattedirektivet och dess föregångare artikel 4.1 sjätte direktivet som uppmärksammas. Förhållandet mellan rättspraxis som utvecklats av EUD och den nationella rätten redogörs för längre fram i uppsatsen.³⁰ Vid urvalet av EU:s rättspraxis har äldre avgöranden getts företräde framför senare avgöranden. Senare avgöranden har enbart återgetts då de tillfört något nytt. Urvalet av praxis som utvecklats av EUD motiveras under respektive avsnitt i kapitel 4.

Som komplement till EUD:s rättspraxis beaktas generaladvokaternas yttrande till domar. Genom en friare och mer resonerande argumentation ger generaladvokaternas yttranden ytterligare förståelse av frågeställningarna i EUD:s domar.³¹

I uppsatsen beaktas även juridisk forskning och doktrin inom EU-rätten som behandlar begreppet ekonomisk verksamhet. I den EU-rättsliga doktrinen diskuteras och bearbetas EUD:s rättspraxis och argumentation om den framtida rättsutvecklingen inom olika rättsområden. Det är väl känt att EUD i sina domar tar hänsyn till de tolkningar och förslag som framförs i doktrin. I generaladvokaternas inlägg till avgöranden hänvisas ofta till uttalanden som finns i doktrin.³² För att få information om vilken litteratur som finns rörande förevarande ämne beaktas kommentarer till mervärdesskattedirektivet.

²⁸ Artikel 296.2 EUF-fördraget. Se även proposition 1994/95:19, s. 528.

²⁹ Ståhl, K., Österman-Persson, R., Hilling, M. och Wogel, J., *EU-Skatterätt*, s. 203.

³⁰ Se avsnitt 2.3.2.

³¹ Bernitz U. och Kjellgren, A., *Europarättens grunder*, s. 184.

³² Lehrberg, B., *Praktisk juridisk metod*, s. 93 och 170. Se även Bernitz, U., Heuman, L., Leijonhufvud, M., Seipel, P., Warnling-Nerep, W. och Vogel, H-H., *Finna rätt – JURISTENS KÄLLMATERIAL OCH ARBETSMETODER*, s. 72.

1.3.3 Svensk rätt

I Sverige regleras mervärdesskatten i ML. ML har genomgått ett flertal reformer genom åren. Den senaste reformen genomfördes den 1 juli 2013 då bl.a. begreppet beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet infördes i lagen. Reformen som är, enligt proposition till lagändringen, en teknisk anpassning till mervärdesskattedirektivet genomfördes för att underlätta tolkningen och tillämpningen av ML:s bestämmelser.³³

Utgångspunkt för utredningen är 4 kap. 1 § ML.³⁴ Syftet med denna uppsats är att analysera innebörden av ordalydelsen i bestämmelsen och därför tillämpas först och främst objektiv lagtolkning, vilket innebär att lagtextens innehåll och innebörd läggs till grund för utredningen.³⁵

Då nuvarande bestämmelse i ML är kortfattad, allmänt skriven och säger väldigt lite om syftet bakom bestämmelsen om ekonomisk verksamhet tillämpas en teologisk lagtolkningsmetod. Denna metod innebär att ändamålet med bestämmelsen beaktas genom granskning av förarbete.³⁶ Förarbeten, som innehåller lagförslag och motivering till dessa, ger en djupare förståelse för innehållet i ML:s bestämmelser. Av dessa går att utläsa vad lagstiftaren hade för syfte med bestämmelsen och hur denna ska tolkas.³⁷ Förarbeten som beaktas i utredningen är först och främst propositioner som finns att tillgå på området och därefter offentliga utredningar samt annat offentligt tryck. Det är främst propositionen 2012/13:124 ”Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen” som förelåg förevarande ändring som analyseras.

Förutom lag och förarbeten beaktas i uppsatsen även svensk rättspraxis. Innan reformen, som genomfördes den 1 juli 2013, tillämpades begreppet yrkesmässig verksamhet i ML.³⁸ Den dåvarande bestämmelsen ansågs ha en avvikande utformning i förhållande till mervärdesskattedirektivet. Trots den avvikande utformningen har bestämmelsen, enligt propositionen, tolkats EU-konformt av svenska domstolar och myndigheter. Tolkningen av be-

³³ Proposition 2012/13:124, s. 1.

³⁴ Bernitz, U., Heuman, L., Leijonhufvud, M., Seipel, P., Warnling-Nerep, W. och Vogel, H-H., *Finna rätt – juristens källmaterial och arbetsmetoder*, s. 31.

³⁵ Zetterström, S., *Juridiken och dess arbetssätt*, s. 81 och Lehrberg, B., *Praktisk juridisk metod*, s. 196.

³⁶ Zetterström, S., *Juridiken och dess arbetssätt*, s. 82 och Lehrberg, B., *Praktisk juridisk metod*, s. 198.

³⁷ Zetterström, S., *Juridiken och dess arbetssätt*, s. 50-51.

³⁸ Se tidigare lydelse av 4 kap. 1 § ML. Lydelsen återfinns i bilaga 2.

greppet yrkesmässig verksamhet har av domstolarna och myndigheterna gjorts i förhållande till mervärdesskattedirektivets begrepp beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet.³⁹ Svensk rättspraxis anses således vara betydande för att illustrera hur de svenska domstolarna har tolkat begreppet yrkesmässig verksamhet med hänsyn till mervärdesskattedirektivets bestämmelse om ekonomisk verksamhet. I analysen tillämpas svensk rättspraxis som ett komplement till EUD:s tolkning av begreppet. Den används främst för att illustrera hur det EU-rättsliga begreppet har tolkats i svensk rätt. Urvalet av rättspraxis motiveras i inledningen till aktuellt kapitel.

I denna uppsats beaktas även Skatteverkets ställningstaganden avseende begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet.⁴⁰ Ställningstaganden belyser Skatteverkets ställning i bl.a. frågan om vad som avses med ekonomisk verksamhet och vilka omständigheter som kännetecknar begreppet. Ställningstagandet är ingen bindande rättsakt utan endast en rekommendation som används för att skapa förutsebarhet i beskattningen för de skattskyldiga.⁴¹ Med anledning av detta är Skatteverkets ställningstaganden av värde för utredningen. Juridisk databas som används för att begära Skatteverkets ställningstaganden och andra av Skatteverket utgivna skrivelser är Skatteverkets hemsida.⁴²

Avslutningsvis tillämpas doktrin. Denna rättskälla, som ges ett tämligen lågt rättsvärde, används för att öka förståelsen för gällande rätt i frågan.⁴³ En sådan rättskälla har varit Skatteverkets rättsliga vägledning för mervärdesskatt som bidrar med argumentation för den aktuella frågan. Doktrin tillämpas särskilt vid källhantering och övriga formalia.

1.4 Terminologi och avgränsningar

Genom Lissabonfördraget, som trädde i kraft den 1 december 2009, upphörde EG att existera och ersattes av EU. I uppsatsen används därför begreppen EU, EU-rätt och EUD även vid hänvisning till rättspraxis från tiden före Lissabonfördraget.

³⁹ Proposition 2012/13:124, s. 70 och 87.

⁴⁰ Se avsnitt 6.2-6.5.

⁴¹ Bernitz, U., Heuman, L., Leijonhufvud, M., Seipel, P., Warnling-Nerep, W. och Vogel, H-H., *Finna rätt – JURISTENS KÄLLMATERIAL OCH ARBETSMETODER*, s. 48 och Alhager, E., Kleerup, J., Melz, P. och Öberg, J., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 29.

⁴² Officiella hemsidan till Skatteverket är <http://www.skatteverket.se>.

⁴³ Lehrberg, B., *Praktisk juridisk metod*, s. 167-169 och Zetterström, S., *Juridiken och dess arbetsätt*, s. 51 och 90.

I denna uppsats används begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet när referens görs till ML och mervärdesskattedirektivet. Termerna näringsidkare och yrkesmässig verksamhet som tillämpades i ML innan reformen i juni 2013 motsvarar termerna beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet.⁴⁴ De slojade termerna förekommer således endast vid hänvisning till förarbeten och rättspraxis från tiden före termerna beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet implementerades i ML.

Enligt propositionen till lagändringen innebär införandet av begreppet ekonomisk verksamhet i ML endast en teknisk anpassning av lagen i syfte att uppnå resultatet med mervärdesskattedirektivets motsvarande bestämmelse.⁴⁵ Därför är det inte aktuellt att i denna uppsats utreda huruvida det förekommer regelkonkurrens mellan bestämmelsen i ML och mervärdesskattedirektivet. Syftet med uppsatsen är att utreda de omständigheter som mervärdesskatterättsligt kännetecknar ekonomisk verksamhet, vid vilken aktivitet ekonomisk verksamhet uppkommer och hur begreppet tolkas i svensk rätt i förhållande till EU-rätten. Jämförelse mellan EUD och de svenska myndigheternas tolkning av begreppet ekonomisk verksamhet görs därför enbart i syfte att klargöra de kännetecknande omständigheterna och hur begreppet tolkas i svensk rätt.

Rättspraxis som tas med i denna uppsats återges endast till det innehåll som är relevant för att besvara uppsatsens syfte. Övriga eventuella rättsfrågor som tas upp och diskuteras i rättspraxis återges endast om de har samband med frågan om ekonomisk verksamhet.

För att underlätta jämförelser med tidigare bestämmelser i ML och mervärdesskattedirektivet återges de tidigare bestämmelsernas lydelse i bilagorna 1-3 till uppsatsen. Bestämmelserna återges endast till den del som är relevant för uppsatsen.

I såväl EU-rätten som den svenska rätten finns särskilda regler för verksamheter som bedrivs av offentligrättsliga organ såsom staten, statliga affärsverk och kommun, registrerade trossamfund och ideella föreningar. De särskilda omständigheterna som kännetecknar ekonomisk verksamhet som bedrivs av ovanstående lämnas därhän då denna utredning begränsas till att omfatta verksamheter som omfattas av fysiska och övriga juridiska personer. Detta i syfte att begränsa uppsatsens omfattning, då utredningen annars riskerar att bli alltför omfattande.

⁴⁴ Proposition 2012/13:124, s. 73 och 79-80.

⁴⁵ Proposition 2012/13:124, s. 70.

1.5 Disposition

Uppsatsens disponeras, med undantag för detta kapitel, så att varje kapitel inleds med en kort introduktion där syftet med kapitlet och dess innehåll redogörs. Varje kapitel avslutas med en sammanfattning.

I det *första kapitlet* ges en bakgrund till uppsatsens ämne ekonomisk verksamhet. Bakgrunden är en inledning till uppsatsens syfte. Här redogörs även för uppsatsens metod, avgränsning och terminologi. Kapitlet avslutas med en kartläggning av uppsatsens disposition.

För att ge läsaren en förståelse för varför denna studie görs mot bakgrund av EU-rätten presenteras i det *andra kapitlet* förhållandet mellan EU-rätt och svensk rätt. Här redogörs även för betydelsen av EUD:s förhandsbesked samt de tolkningsmetoder som EUD tillämpar i sitt arbete.

I det *tredje kapitlet* utreds begreppet ekonomisk verksamhet och dess koppling till begreppet beskattningsbar person. Här redogörs för vilka bestämmelser som tillämpas vid tolkningen av begreppet ekonomisk verksamhet. Eftersom EU-rätten är integrerad med svensk rätt inleds kapitlet med en tolkning av begreppet enligt artikel 9 i mervärdesskattedirektivet och därefter enligt bestämmelsen i 4 kap. 1 § ML och dess förarbeten.

Då EUD är en institution som ska säkerställa en enhetlig tolkning av EU-rätten bland medlemsstaterna är de förhandsavgöranden som domstolen har lämnat avseende ekonomisk verksamhet av central betydelse för den utredning och analys som görs i uppsatsen. I det *fjärde kapitlet* granskas och analyseras ett flertal relevanta förhandsavgöranden som är betydande för EUD:s inställning avseende det aktuella begreppet och dess tolkning. Varje avsnitt i detta kapitel avslutas med en kortare analys.

I det *femte kapitlet* utreds och analyseras svensk rättspraxis som berör ekonomisk verksamhet. Kapitlet syftar till att illustrera hur begreppet ekonomisk tolkas och tillämpas i svensk rättspraxis i förhållande till EU-rätten. I detta kapitel analyserats och tolkas begreppet inom bl.a. verksamhetsområdena hästar, fotografer och förvaltning av värdepapper. Även i detta kapitel avslutas avsnitten med kortare analys.

Det *sjätte kapitlet* syftar till att redogöra för Skatteverkets ståndpunkt avseende begreppet ekonomisk verksamhet. Här belyses vad som enligt Skatteverkets mening utgör ekonomisk verksamhet och vilka omständigheter som kännetecknar begreppet. I kapitlet belyses även

huruvida särskilda företeelser såsom övningsföretag och fastigheter utgör ekonomisk verksamhet.

I det *sjunde kapitlet* besvaras slutligen syftet med uppsatsen genom att informationen som framkommit i de tidigare kapitlen sammanställs och analyseras. Kapitlet, som är uppbyggt i enlighet med uppsatsens syfte, avslutas med en slutsats.

2 Förhållandet mellan EU-rätt och svensk rätt

2.1 Inledning

En viktig del av denna uppsats är att analysera den rättspraxis som behandlar begreppet ekonomisk verksamhet. I detta kapitel klargörs varför utredningen görs ur ett EU-rättsligt perspektiv. Det kommer därför att utredas hur och varför nationell rätt ska tillämpas i förhållande till EU-rätten. Kapitlet inleds med en beskrivning av den harmonisering som skett på mervärdesskatteområdet och behandlar därefter EU-rättens förhållande till medlemsstaternas rättsordningar.

När en bedömning ska göras av huruvida svensk rättspraxis är förenlig med EUD:s rättspraxis är det angeläget att förstå hur de nationella domstolarna verkar och förhåller sig till varandra. Då EUD:s förhandsavgöranden kommer att analyseras längre fram i uppsatsen är det av vikt att beskriva vilka tolkningsmetoder som används av EUD för att tolka gällande rätt.

2.2 EU och mervärdesskatt

Ett av EU:s grundläggande mål är att skapa en inre marknad inom medlemsstaternas territorium. Med inre marknad avses ett område utan inre gränser där det råder fri rörlighet för varor, tjänster, kapital och personer.⁴⁶ För att säkerställa en inre marknad har all diskriminering på grund av nationalitet förbjudits och en öppen marknadsekonomi med fri konkurrens införts.⁴⁷

Med samma syfte som ovan har ett harmoniseringskrav uppställts för lagstiftning inom EU om indirekta skatter.⁴⁸ Mervärdesskatteområdet är ett av de områden där harmoniseringen har kommit längst. Harmoniseringen påbörjades år 1967 genom antagandet av första och andra mervärdesskattedirektivet⁴⁹ och har successivt genomförts genom en rad andra direktiv. Mervärdesskattedirektivet är det direktiv som är av störst betydelse för mervärdesskatteområdet. Direktivet har sedan det trädde i kraft uppdaterats genom ett antal tilläggsdirek-

⁴⁶ Artikel 3.3 EU-fördraget och art. 26 EUF-fördraget.

⁴⁷ Artikel 18.1 och 119.1 EUF-fördraget.

⁴⁸ Artikel 113 EUF-fördraget.

⁴⁹ Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter, EGT 71, 14.4.1967, s. 1301 och rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: struktur och tillämpningsförfaranden, EGT 71, 14.4.1967 s. 1303 (andra mervärdesskattedirektivet).

tiv.⁵⁰ Syftet med harmoniseringen är att åstadkomma ett enhetligt och konkurrensneutralt mervärdesskattesystem på den inre marknaden.⁵¹

2.3 Tillämpning av EU-rätten i Sverige

2.3.1 Sveriges anslutning till EU

Sveriges har genom sin anslutning till EU, den 1 januari 1995, inskränkt sin suveränitet och i princip överlåtit kompetensen på mervärdesskatteområdet till EU:s institutioner.⁵² Sverige har därigenom, tillsammans med andra medlemsstater, förbundit sig genom lojalitetsplikt att respektera och samarbeta med unionen och dess institutioner. Samarbetet går bl.a. ut på att medlemsstaterna lojalt ska respektera sina skyldigheter gentemot EU och säkerställa att EU-rätten får fullt genomslag inom den nationella rätten. För att EU-rätten ska få fullt genomslag inom nationell rätt krävs att medlemsstaterna ser till att EU-rätten följs, genomförs och tillämpas inom nationell lagstiftning.⁵³

I de fall en konflikt uppstår mellan medlemsstaternas nationella rätt och EU-rätten har EU-rätten givits företräde framför den nationella rätten. EU-rätt ska således tillämpas oberoende av vad som föreskrivs i den nationella lagstiftningen. Detta är en konsekvens av att medlemsstaterna, genom överföring av sin kompetens till EU, begränsat sina egna befogenheter.⁵⁴ Om en nationell bestämmelse strider mot EU-rätten är den nationella domstolen skyldig att negligera den nationella bestämmelsen. Det åvilar således de nationella domstolarna att tillförsäkra att de EU-rättsliga bestämmelserna ges full verkan.⁵⁵

Vissa EU-rättsliga bestämmelser har till följd av lojalitetsplikten blivit en del av den nationella rättsordningen och tillämpas direkt i nationell rätt utan någon implementering. Med direkt effekt avses att vissa EU-rättsliga bestämmelser kan ge grund till individuella rättigheter och skyldigheter som kan åberopas av enskilda inför nationella domstolar och myndig-

⁵⁰ Se exempelvis Rådets direktiv 2008/8 EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster, EUT L 44, 20.2.2008, s. 11-22.

⁵¹ Artikel 113 EUF-fördraget.

⁵² 10 kap. 6 § 1 stycket 1 meningen Regeringsformen (1974:152), RF, och lag (SFS 1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska Unionen 1-3§§.

⁵³ Artikel 4.3 EU-fördraget.

⁵⁴ Förklaring nummer 17 i Lissabonfördragets slutakt. Se även målen 6/64, Costa mot E.N.E.L., p. 3 och 11/70, Internationale Handelsgesellschaft, p. 3.

⁵⁵ Mål 106/77, Amministrazione delle Finanze dello Stato, p. 24.

heter. En EU-rättslig bestämmelse anses ha direkt effekt om den är klar, precis och ovillkorlig för en medlemsstat. Om samtliga de nu nämnda kriterierna uppfylls har en bestämmelse s.k. *vertikal direkt effekt* och kan därmed åberopas av enskilda personer⁵⁶ gentemot nationella myndigheter.⁵⁷ Förutom vertikal direkt effekt förekommer även *horisontell direkt effekt* vilket innebär att bestämmelserna ger enskilda personer rättigheter som kan åberopas gentemot en annan enskild part.⁵⁸ Det är endast fördragsartiklar och förordningar som kan ha horisontell direkt effekt.⁵⁹

Ett direktiv är inte en bindande rättsakt och måste därför implementeras i den nationella rätten för att få full verkan. Medlemsstaterna ska säkerställa att resultatet som ett direktiv föreskriver implementeras i nationell rättsordning. Implementeringen ska ske inom förskrivna tid och det har anförtrotts medlemsstaterna att välja form och tillvägagångssätt för implementeringen.⁶⁰ Detta innebär att Sverige som medlemsstat i EU har fått behålla sin suveränitet på mervärdesskatteområdet avseende form och tillvägagångssätt för implementering av mervärdesskattedirektivet i ML. Sverige saknar dock befogenhet avseende innehållet i de bestämmelser i mervärdesskattedirektivet som ska implementeras i ML.⁶¹

Det är emellertid inte ovanligt att korrekt implementering av exempelvis mervärdesskattedirektivet inte sker av olika anledningar.⁶² Det följer av EUD:s fasta rättspraxis att direktiv har direkt effekt. För att en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet ska ha direkt effekt krävs det, precis som för fördragsbestämmelser, att bestämmelsen är klar, precis och ovillkorlig. Direkt effekt kan endast tillämpas om det är till förmån för enskilda och kan därför aldrig åberopas av det allmänna inför nationell domstol.⁶³ En direktivbestämmelse kan inte

⁵⁶ Med enskilda personer avses såväl fysiska som juridiska personer.

⁵⁷ Mål 26/62, Van Gend en Loos, s. 168.

⁵⁸ Mål 43/75, Defrenne mot Sabena, p. 35-37 och 40.

⁵⁹ Att fördragsbestämmelser har direkt effekt framgår av bl.a. målen 26/62, Van Gend en Loos s. 168 och 43/75, Defrenne mot Sabena, p. 40. Att även förordningar kan ha direkt effekt framgår av exempelvis C-253/00, Antonio Muñoz y CIA SA, p. 27.

⁶⁰ Artikel 288.3 EUF-fördraget.

⁶¹ Proposition 1994:95/19 s. 525-526. Se även Ståhl, K., Persson-Österman, R., Hilling, M., och Öberg, J., *EU-skatte rätt*, s. 28; Bernitz U. och Kjellgren, A., *Europarättens grunder*, s. 25-26 och Forssén, B., *Skattskyldighet för mervärdesskatt – EN ANALYS AV 4 KAP. 1 § MERVÄRDESSKATTELAGEN*, s. 52.

⁶² Bernitz, U., och Kjellgren, A., *Europarättens grunder*, s. 115.

⁶³ Se exempelvis målen 9/70, Franz Grad, p. 9 och 8/81, Ursula Becker, p. 25. Se även proposition 1994:95/19 s. 486.

åberopas av enskilda gentemot enskilda.⁶⁴ Det ska framhållas att många av mervärdesskattedirektivets bestämmelser har av EUD tillagts direkt effekt.⁶⁵ Bestämmelsen om beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet i artikel 9 mervärdesskattedirektivet anses i svensk rätt ha direkt effekt.⁶⁶

I situationer där det saknas tillräckligt klara bestämmelser i ett direktiv, och direkt effekt således inte kan tillämpas, ska medlemsstaterna tolka den nationella rätten genom EU-konform tolkning. Den nationella lagstiftningen ska således tolkas mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte för att uppnå resultatet med direktivet.⁶⁷ Även för det fall att nationell rätt antagits före eller efter direktivet, ska de nationella domstolarna tillämpa EU-konform tolkning och tolka den nationella lagstiftningen i ljuset av direktivets ordalydelse och syfte.⁶⁸

I det fall en enskild har lidit skada på grund av att en medlemsstat avstått från att implementera ett direktiv i förskrivna tid kan medlemsstaten, under vissa förutsättningar, bli skadeståndsskyldig.⁶⁹ För att skadestånd ska vara aktuellt fordras att bestämmelsen som har överträtts har till mål att skapa rättigheter åt enskilda, att överträdelsen är tillräckligt klar och att det finns ett direkt orsakssamband mellan medlemsstaternas skyldighet och den skada som lidits.⁷⁰

2.3.2 EUD:s betydelse för svensk rätt

Det är en förutsättning att medlemsstaterna lojalt genomför och tillämpar EU-rätten för att rättsordningen inom EU ska fungera.⁷¹ EUD, som är en av institutionerna i EU:s organisat-

⁶⁴ Se exempelvis målen 152/84, M. H. Marshall mot Southampton, p. 47 och C-91/92 Faccini Dori, p. 20-23.

⁶⁵ Ståhl, K., Persson-Österman, R., Hilling, M., och Öberg, J., *EU-skatterätt*, s. 35. Se avsnitt 2.3.2 avseende EUD:s behörighet.

⁶⁶ Proposition 2012/13:124, s. 70. Se även RÅ 2010 ref. 54 och Skatteverkets ställningstaganden, *Beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet – mervärdesskatt*.

⁶⁷ Mål 14/83, Sabine Von Colson, p. 26.

⁶⁸ Mål C-106/89, Marleasing SA, p. 8.

⁶⁹ Förenade målen C-6/90 och C-9/90, Frankovich och Bonifaci, p. 37-46. Se även proposition 1994/95:19 s. 488.

⁷⁰ Se målen C-429/09, Günter Fufs, p. 45 och C-568/08, Combinatie Spijker Infrabouw-De Jonge Konstruktie m.fl., p. 87 och där angiven rättspraxis.

⁷¹ Artikel 4.3 EU-fördraget. Se även avsnitt 2.3.1.

ion,⁷² har fått i uppdrag att se till att lag och rätt efterföljs vid tolkning och tillämpning av EU-rätten.⁷³ För att säkra en korrekt tillämpning av EU-rätten har EUD fått behörighet att fatta beslut om bl.a. talan som väcks om fördragsbrottsförfarande mot en medlemsstat, ogiltighetstalan mot EU-institutionerna och att meddela förhandsavgörande.⁷⁴

Om en medlemsstat överträder eller negligerar EU-rätten kan EUD föra talan mot medlemsstaten för fördragsbrott. Fördragsbrottstalan kan väckas av antingen kommissionen eller annan medlemsstat. Enskilda har således inte rätt att anhängiggöra talan om fördragsbrott.⁷⁵ Om en medlemsstat gör sig skyldig till fördragsbrott är den skyldig att åsidosätta den nationella rätten och vidta alla nödvändiga åtgärder för att efterkomma EUD:s beslut så att den rättsstridiga situationen ska upphöra.⁷⁶ Om medlemsstaten avstår från att vidta nödvändiga åtgärder för att efterkomma EUD:s beslut kan den föreläggas att betala standardbelopp eller vite.⁷⁷

För att säkerställa EU-rättens lagenlighet har EUD även i uppgift att granska att rättsakter som utfärdas av EU:s institutioner överensstämmer med EU:s fördrag. Rättsakter som av olika skäl inte överensstämmer med EU:s fördrag kan ogiltigförklaras av EUD.⁷⁸ Ogiltighetstalan kan väckas av bl.a. EU:s institutioner, medlemsstater och enskilda som är direkt eller personligen berörda av rättsakter som utfärdas av bl.a. rådet, kommissionen och Europeiska centralbanken.⁷⁹ En rättsakt som blir ogiltighetsförklarad förlorar sin rättsliga verkan.⁸⁰

För att åstadkomma en enhetlig tolkning av EU-rätten bland medlemsstaterna har EUD givits rätt att meddela förhandsbesked avseende tolkning av rättsakter som antagits av EU:s institutioner. Den nationella domstolen i en medlemsstat är skyldig att begära förhandsbe-

⁷² Artikel 13 EU-fördraget.

⁷³ Artikel 19.1 EU-fördraget.

⁷⁴ Avseende fördragsbrott se artiklarna 258 och 259 EUF-fördraget, ogiltighetstalan se artikel 263 EUF-fördraget och förhandsavgörande se artikel 267 EUF-fördraget.

⁷⁵ Artiklarna 258 och 259 EUF-fördraget.

⁷⁶ Artikel 260.1 EUF-fördraget och proposition 1994:95/19 s. 482 och 487-488.

⁷⁷ Artikel 260.1-3 EUF-fördraget.

⁷⁸ Artikel 263 och 264 EUF-fördraget.

⁷⁹ Artikel 263 EUF-fördraget.

⁸⁰ Bernitz U. och Kjellgren, A., *Europarättens grunder*, s. 214-215.

sked om det uppkommer en fråga som rör exempelvis tolkning av en bestämmelse i mer-
värdesskattedirektivet. Förhandsbesked ska dock begäras enbart om den nationella domsto-
len finner att ett klagörande i en tolkningsfråga är relevant för målets avgörande.⁸¹

I de fall en bestämmelse är så pass klar att det inte föreligger något tvivel om dess innehåll,
får den nationella domstolen låta bli att begära förhandsbesked. Detta förutsätter dock att
den nationella domstolen är förvissad om att detta svar är lika uppenbart för såväl EUD
som alla nationella domstolar.⁸² Ett förhandsavgörande, som är av prejudicerande karaktär,
är bindande för den hänskjutande domstolen och medlemsstaterna.⁸³

EUD, som endast är behörig att besvara frågor som rör tolkning av EU-rättsliga bestäm-
melser, får inte uttala sig i frågor som rör nationell rätt.⁸⁴ Förhandsbeskeden innehåller där-
för endast information om hur en viss EU-rättslig bestämmelse ska tolkas. Genom tillämp-
ning av förhandsbesked fastställer de nationella domstolarna domslut som är förenliga med
EU-rätten.⁸⁵

Det åligger den nationella domstolen att begära förhandsavgörande från EUD. Parterna i
ett mål disponerar således inte över rätten att begära att tolkningsbesked ska begäras, utan
det åligger den nationella domstolen att avgöra om så ska ske.⁸⁶ EUD är därmed inte behö-
rig att pröva frågor som den nationella domstolen inte har ställt.⁸⁷ Innan den nationella
domstolen begär förhandsavgörande ska den ha utrett de sakfrågor och rent nationella
rättsfrågor som förekommer i målet.⁸⁸ Vid oklarheter kan EUD begära förtydligande från
den nationella domstolen.⁸⁹

⁸¹ Artikel 267 EUF-fördraget.

⁸² Mål 283/81, CLIFIT, p. 16.

⁸³ Ståhl, K., Persson-Österman, R., Hilling, M., och Öberg, J., *EU-skatterätt*, s. 28 och Bernitz U. och Kjell-
gren, A., *Europarättens grunder*, s. 235.

⁸⁴ Mål 93/75, Jacob Alderblum, p. 4.

⁸⁵ Mål C-62/93, BP Soupergaz Anónimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion, p. 10.

⁸⁶ Artikel 267.2 EUF-fördraget. Se även Ståhl, K., Persson-Österman, R., Hilling, M., och Öberg, J., *EU-
skatterätt*, s. 28 och Bernitz U. och Kjellgren, A., *Europarättens grunder*, s. 228.

⁸⁷ Mål C-189/95, Harry Franzén, p. 78-79.

⁸⁸ Förenade målen 36/80 och 71/80, Irish Creamery Milk Suppliers Association och Martin Doyle m.fl., p. 5-
6 och 9.

⁸⁹ Bernitz U. och Kjellgren, A., *Europarättens grunder*, s. 185.

2.3.3 EU-rättsliga tolkningsprinciper

Som nämnts ovan åligger det EUD att säkerställa att medlemsstaternas bestämmelser tolkas och tillämpas i enlighet med EU-rätten.⁹⁰ För att uppnå sina resultat använder sig EUD av ett antal tolkningsmetoder. I litteraturen är författarna eniga om att språklig, systematisk och syftestolkning är de tre främst förekommande tolkningsmetoderna som EUD tillämpar i sitt arbete.⁹¹

Vid tolkning av EU-rätten utgår EUD alltid till en början från ordens lydelse och den vanliga innebörden av texten i en bestämmelse. Detta kallas *språklig tolkning*. I det fall en språklig tolkning inte är tillräcklig eller leder till ett oacceptabelt resultat kan texten frångås.⁹²

EU:s reglemente utfärdas i samtliga språk och därför förekommer dess bestämmelser i olika språkversioner. Då alla språkversioner har samma rättskällestatus är det viktigt att tolkningen av en bestämmelse, där det råder tvivel om dess innebörd, görs i ljuset av övriga språkversioner. Alla språkversioner måste jämföras.⁹³ Förekommer språkliga skillnader måste EUD beakta syftet och kontexten med en bestämmelse, d.v.s. göra en *systematisk tolkning*.⁹⁴ Metoden använder analogier och ligger ofta till grund för utfyllande tolkning.⁹⁵

Vid tolkning av sekundärrättsliga bestämmelser förekommer det att en bestämmelse tolkas mot bakgrund av sin tillkomsthistoria och vad som eftersträvas. Genom s.k. *syftestolkning* strävar EUD att fastställa den ursprungliga avsikten med en bestämmelse. För att utröna ändamålet med en bestämmelse vänder sig ofta domstolen till ingressen till en rättsakt och exempelvis de förslag som under ärendets gång framställts av kommissionen och diskuterats i rådet. EUD kan även söka svar i de utlåtanden som lämnats under ett lagstiftningsärendes beredning av exempelvis Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommit-

⁹⁰ Avsnitt 2.3.2.

⁹¹ Bernitz U. och Kjellgren, A., *Europarättens grunder*, s. 185.

⁹² Strömholm, S., *Rätt, rättskällor och rättstillämpning* – EN LÄROBOK I ALLMÄN RÄTTSLÄRA, p. 447 ff.

⁹³ Ståhl, K., Persson-Österman, R., Hilling, M., och Öberg, J., *EU-skatte rätt*, s. 41 och Allgårdh, O. och Norberg, S., *EU och EG-rätten: en handbok och lärobok om EU och i EG-rätt*, s. 87-88.

⁹⁴ Strömholm, S., *Rätt, rättskällor och rättstillämpning* – EN LÄROBOK I ALLMÄN RÄTTSLÄRA, p. 452 ff.

⁹⁵ Ståhl, K., Persson-Österman, R., Hilling, M., och Öberg, J., *EU-skatte rätt*, s. 44.

tén. Anledningen till att metoden inte används vid tolkning av den primära rätten är att det föreligger svårigheter att identifiera någon subjektiv avsikt med dessa.⁹⁶

2.4 Sammanfattning

Ett av EU:s mål är att uppnå en inre marknad och som ett led i detta har ett gemensamt mervärdesskattesystem upprättats. Harmoniseringen av mervärdesskatt uppnås genom mervärdesskattedirektivet som är bindande för medlemsstaterna.

Mervärdesskattedirektivet är inte en bindande rättsakt och måste därför implementeras i medlemsstaternas lagstiftning för att få full verkan. Det åligger medlemsstaten att säkerställa att resultatet som mervärdesskattedirektivet föreskriver implementeras i den nationella rättsordningen. I den svenska rätten har mervärdesskattedirektivet implementerats i ML. Bestämmelser i mervärdesskattedirektivet som är klara, precisa och ovillkorliga anses ha direkt effekt. I det fall artikel 9 i mervärdesskattedirektivet inte implementeras korrekt i svensk rätt och samtidigt uppfyller dessa rekvisit, kan den åberopas av enskilda gentemot nationella myndigheter och staten. Om bestämmelsen i artikel 9 mervärdesskattedirektivet inte skulle anses klar, precis och ovillkorlig kan direkt effekt inte tillämpas utan 4 kap. 1 § ML ska då tolkas EU-konformt, d.v.s. mot bakgrund av mervärdesskattedirektivets ordalydelse i syfte att uppnå resultatet som direktivet föreskriver.

Det åligger de nationella domstolarna att säkerställa att EU-rätten följs och tillämpas på korrekt sätt. Detta säkerställs bl.a. genom att ett förhandsavgörande från EUD begärs. Skulle det uppkomma en fråga som rör tolkning av artikel 9 mervärdesskattedirektivet är de en svensk domstolar skyldig, under förutsättning att ett klagorand i tolkningsfrågan är relevant för målets avgörande, att begära förhandsbesked. Ett förhandsavgörande som lämnas av EUD och som innehåller information om hur bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet ska tolkas är bindande för den hänskjutande domstolen. Ett förhandsbesked är prejudicerande och ska följas även av samtliga medlemstater domstolar. I sitt arbete för att säkerställa EU-rättens lagenlighet och åstadkomma en enhetlig tolkning använder sig EUD av ett antal tolkningsmetoder.

⁹⁶ Ståhl, K., Persson-Österman, R., Hilling, M., och Öberg, J., *EU-skatte rätt*, s. 46-47 och Allgårdh, O. och Norberg, S., *EU och EG-rätten: en handbok och lärobok om EU och i EG-rätt*, s. 87-88.

3 Ekonomisk verksamhet

3.1 Inledning

Sverige har i samband med anslutningen till EU inskränkt sin suveränitet och överlåtit kompetensen på mervärdesskatteområdet till EU:s institutioner. På grund därav är utgångspunkten för denna utredning mervärdesskattedirektivet vilket är av störst betydelse för mervärdesskatteområdet.⁹⁷ Förståelse för vad som föreskrivs i artikel 9 mervärdesskattedirektivet om ekonomisk verksamhet är av vikt för att kunna besvara syftet i denna utredning. I detta kapitel utreds därför begreppet ekonomisk verksamhet med utgångspunkt från mervärdesskattedirektivet och därefter enligt ML och dess förarbete. Eftersom begreppet beskattningsbar person definieras utifrån begreppet ekonomisk verksamhet redogörs här även för sambandet mellan dessa två begrepp.

3.2 Mervärdesskattedirektivet

I enlighet med mervärdesskattedirektivet ska mervärdesskatt ”[...]tas ut när varor levereras mot ersättning inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap”⁹⁸. Motsvarande gäller när tjänster tillhandahålls.⁹⁹

Begreppet beskattningsbar person, som är av väsentligt betydelse vid fastställandet av mervärdesskattens omfattning och vilka som kan anses vara skattskyldiga för mervärdesskatt, definieras i artikel 9.1 mervärdesskattedirektivet, som ”[...]den person som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte och resultat.”. Som beskattningsbar person anses således enbart den som utför ekonomisk verksamhet i här angiven mening. Det är såväl fysiska som juridiska personer som kan bedriva ekonomisk verksamhet.¹⁰⁰

För att mervärdesskatten ska vara så neutral som möjligt ska begreppet beskattningsbar person även omfatta personer som vid något enstaka tillfälle utför vissa typer av transakt-

⁹⁷ Se avsnitt 2.2 och 2.3.

⁹⁸ Artikel 2.1 a) mervärdesskattedirektivet.

⁹⁹ Artikel 2.1 c) mervärdesskattedirektivet.

¹⁰⁰ Artikel 9.2 mervärdesskattedirektivet.

ioner.¹⁰¹ Detta innebär enligt Westberg att även affärsaktiviteter som genomförs under en väldigt kort tid kan omfattas av bestämmelsen.¹⁰²

Ekonomisk verksamhet definieras, i artikel 9.2 mervärdesskattedirektivet, som en verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör. Här inbegrips även gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Vidare definieras ekonomisk verksamhet som utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i avsikt att fortlöpande vinna intäkter.

Att en ekonomisk verksamhet bedrivs självständigt har en avgörande betydelse vid bedömningen av om någon är en beskattningsbar person.¹⁰³ Det är således verksamhetens karaktär som huvudsakligen avgör bedömningen. Kravet på självständighet utvecklas i mervärdesskattedirektivet där det framkommer att anställda och andra personer som är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller dylikt inte anses uppfylla självständighetsrekvisitet.¹⁰⁴

3.3 Mervärdesskattelagen

Den 1 juli 2013 fick ML en ny lagändring som innebar att begreppen yrkesmässig verksamhet och näringsidkare ersatts med begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet. Begreppen ändrades för att ML skulle anpassas till den terminologi som tillämpas i mervärdesskattedirektivet.¹⁰⁵ Sverige har i samband med denna lagändring fått en mervärdesskattelagstiftning på unionsrättslig grund.¹⁰⁶

I 1 kap. 1 § 1 p. ML definieras begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet. Dessa begrepp är enligt Westberg avgörande för huruvida en verksamhet ska vara föremål för mervärdesbeskattning eller inte.¹⁰⁷ Enligt den nya lydelsen i 1 kap. 1 § 1 p. ML ”[...]ska mervärdeskatt betalas till staten vid bland annat en sådan omsättning inom landet

¹⁰¹ Trettonde ledet i ingressen till mervärdesskattedirektivet p. 13.

¹⁰² Westberg, B., *Mervärdesskattelag (1994:200) 4 kap. 1 §*, avsnitt 2.1.

¹⁰³ Artikel 9.1 mervärdesskattedirektivet.

¹⁰⁴ Artikel 10 mervärdesskattedirektivet.

¹⁰⁵ Ändringen i ML infördes genom SFS 2013:368.

¹⁰⁶ Proposition 2012/13:124, s. 95. Se även Westberg, B., *Mervärdesskattelag (1994:200) 4 kap. 1 §*, avsnitt 1.

¹⁰⁷ Westberg, B., *Mervärdesskattelag (1994:200) 4 kap. 1 §*, avsnitt 1.

av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap.”.

En beskattningsbar person definieras i 4 kap. 1 § första stycket ML som ”[...]den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.[...]”. I bestämmelsens andra stycke definieras ekonomisk verksamhet som ”[...] sådan 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 skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.” Enligt propositionen till lagändringen är definitionen i 4 kap. 1 § andra stycket ML inte uttömmande utan endast exemplifierande, vilket innebär att även skogsbruk och en mängd andra verksamheter kan omfattas av begreppet.¹⁰⁸

Enligt tidigare utformning av 1 kap. 1 § ML utgår mervärdesskatt på omsättning av en vara eller tjänst som görs i en yrkesmässig verksamhet. Av den tidigare lydelsen i 4 kap. 1 § första stycket ML framgår att en verksamhet är yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL.¹⁰⁹ De nationella definitionerna som användes istället för de unionsrättsliga definitionerna gällande beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet ansågs enligt propositionen kunna motverka mervärdesskattedirektivets syfte om ett gemensamt och enhetligt mervärdesskattesystem. Det är kopplingen till IL:s begrepp näringsverksamhet i den tidigare lydelsen som ansågs medföra en avvikelse från mervärdesskattedirektivet i formellt avseende. Sveriges medlemskap i EU har således medfört att denna typ av avvikelse från mervärdesskattedirektivet har försvårat tolkning och tillämpning av de nationella mervärdesskattebestämmelserna.¹¹⁰

Trots att den tidigare lydelsen ansågs avvika i formell mening från mervärdesskattedirektivet ansågs den i materiellt avseende ge samma resultat som mervärdesskattedirektivet. I propositionen anges att bestämmelserna om yrkesmässig verksamhet i ML, innan lagändringen trädde i kraft, tolkades enligt rättspraxis konformt med mervärdesskattedirektivet. Om sådan tolkning inte var möjlig tillämpades artikel 9 mervärdesskattedirektivet med direkt effekt enbart om det var till fördel för den enskilde, i annat fall skulle ML följas. För

¹⁰⁸ Proposition 2012/13:124, s. 72 och 96.

¹⁰⁹ Proposition 2012/13:124, s. 69.

¹¹⁰ Proposition 2012/13:124, s. 70.

att tydliggöra och därav underlätta tillämpningen av bestämmelserna i ML infördes således definitionerna beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet.¹¹¹

I samband med att begreppet ekonomisk verksamhet infördes i ML slopades det s.k. utökade yrkesmässighets begreppet i 4 kap. 1 § andra stycket ML. Det utökade yrkesmässighetsbegreppet innebar att en verksamhet kunde anses vara yrkesmässig och underkastad mervärdesbeskattning om omsättningen i verksamheten under beskattningsåret översteg 30 000 kr. Borttagandet av detta gränobelopp, kan enligt propositionen till lagändringen ge upphov till gränsdragningsproblem när det gäller mindre verksamheter och verksamheter som gränsar mot hobby. Bedömningen bör dock enligt propositionen i de flesta fall bli densamma som innan bestämmelsen togs bort från ML.¹¹² En konsekvens som lagändringen har medfört är enligt Westberg att all verksamhet som uppfyller kriterierna för att anses som ekonomisk verksamhet och därigenom beskattningsbar person kan bli föremål för mervärdesbeskattning utan beloppsgräns. Westberg påpekar att borttagandet av beloppsgränsen inte hindrar att en bedömning görs av bolags aktiviteter för att avgöra huruvida ekonomisk verksamhet föreligger eller inte.¹¹³

I propositionen till lagändringen i ML hänvisas till artikel 9.1 mervärdesskattedirektivet där det framgår att en ekonomisk verksamhet ska bedömas ”oberoende av dess syfte eller resultat”. Trots detta villkor framgår det av propositionen att ett förvärvssyfte, d.v.s. en avsikt att genomföra beskattningsbara transaktioner, måste finnas. Att transaktionerna i vissa fall kan vara undantagna från skatteplikt saknar betydelse vid bedömningen. Detta bör således betraktas som ett klargörande att det är verksamhetens karaktär och inte dess syfte som är av betydelse.¹¹⁴

En förutsättning för att ekonomisk verksamhet ska föreligga är att avsikten att bedriva en sådan verksamhet kan styrkas med objektiva omständigheter. Enligt propositionen ska det, vid bedömning av huruvida en verksamhet är att anse som ekonomisk verksamhet eller inte, göras en samlad bedömning av samtliga relevanta objektiva omständigheter i varje enskilt fall. Propositionen hänvisar vidare till EU:s rättspraxis och uppräknar en mängd exempel på sådana omständigheter som talar för att en ekonomisk verksamhet föreligger.

¹¹¹ Proposition 2012/13:124, s. 70 och 95.

¹¹² Proposition 2012/13:124, s. 79-80.

¹¹³ Westberg, B., Mervärdesskattelag (1994:200) 4 kap. 1 §, avsnitt 1 och 3.10.

¹¹⁴ Proposition 2012/13:124, s. 66-68 och 96.

Dessa omständigheter är bl.a. huruvida det finns en affärsplan, ekonomiska kalkyler, bokföring, lokal som hyrs, finansiering och marknadsföring.¹¹⁵

Intäkter som härrör enbart från att en ägare utnyttjar sin äganderätt utgör enligt propositionen inte ekonomisk verksamhet. Det måste finnas ett syfte att använda tillgångarna för att fortlöpande vinna intäkter för att det ska kunna anses falla under begreppet ekonomisk verksamhet. Ett holdingbolag vars enda verksamhet är att förvärva och äga andelar i andra bolag anses inte bedriva ekonomisk verksamhet. Holdingbolaget kan dock anses bedriva ekonomisk verksamhet om bolaget är inblandat i förvaltningen av de ägda bolagen. Med detta menas att bolaget tillhandahåller dotterbolagen exempelvis administrativa eller finansiella tjänster mot ersättning.¹¹⁶

I propositionen påpekas att det förutsätts att tillhandahållandet av varor och tjänster sker mot ersättning för att ekonomisk verksamhet ska föreligga. Det ska således finnas ett direkt samband mellan den tillhandahållna varan eller tjänsten och det motvärde som betalas. Vidare framhålls att verksamheten ska bedrivas i syfte att fortlöpande vinna intäkter. Om en tillgång med hänsyn till sin karaktär enbart används för kommersiellt bruk kan det förutsättas att det är ekonomisk verksamhet som bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter. Om en tillgång däremot är av sådan karaktär att den även kan användas för privat bruk måste samtliga omständigheter i det enskilda fallet beaktas vid bedömningen. När sådana gränsdragningsproblem uppstår ska exempelvis jämförelse göras mellan hur tillgången används i det specifika fallet och hur sådan ekonomisk verksamhet i normalfallet bedrivs. Omständigheter såsom den tid tillgången hyrts ut, intäkternas belopp och antalet kunder kan vara sådana omständigheter som tas med i bedömningen.¹¹⁷

3.4 Sammanfattning

Begreppet ekonomisk verksamhet är en grundläggande förutsättning för att en beskattningsbar person ska förekomma och således mervärdesskatteplikt. I samband med att begreppen yrkesmässig verksamhet och näringsverksamhet ersattes av beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet överensstämmer definitionerna i ML med den terminologi som används i mervärdesskattedirektivet. Ändringen bör leda till en mer enhetlig tolkning och

¹¹⁵ Proposition 2012/13:124, s. 79 och 96.

¹¹⁶ Proposition 2012/13:124, s. 96.

¹¹⁷ Proposition 2012/13:124, s. 67 och 96-97.

bedömning inom unionen av vad som utgör en ekonomisk verksamhet och när villkoren för att bedriva en sådan verksamhet är uppfyllda.

Ekonomisk verksamhet definieras numera både i ML och mervärdesskattedirektivet som en verksamhet som bedrivs av en producent, handlare eller tjänsteleverantör samt utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i avsikt att fortlöpande vinna intäkter. I propositionen till ML hänvisas till EU-rätten där det fastställs att en samlad bedömning av samtliga relevanta omständigheter ska göras i varje enskilt fall vid avgörande om kravet för en ekonomisk verksamhet är uppfyllt. Omständigheter som ska beaktas vid bedömningen är bl.a. huruvida det finns en affärsplan, ekonomiska kalkyler, bokföring, lokal som hyrs, finansiering och marknadsföring. Av propositionen framgår även att det i regel är fråga om en ekonomisk verksamhet när verksamheten fortlöpande innefattar beskattningsbara transaktioner, när det finnas ett syfte att utnyttja materiella eller immateriella tillgångar för att fortlöpande vinna intäkter och när det finns ett direkt samband mellan den tillhandahållna varan eller tjänsten och det motvärde som betalas. Om en tillgång är av sådan karaktär att den kan användas för såväl privat som kommersiell bruk måste samtliga omständigheter beaktas vid bedömningen i det enskilda fallet.

Trots att ML enligt tidigare lydelse avvek i formell mening från mervärdesskattedirektivet har det, enligt propositionen, i materiellt avseende i praktiken lett till samma resultat som mervärdesskattedirektivet. Av propositionen framgår även att innan lagändringen trädde i kraft den 1 juli 2013 tolkades bestämmelserna, enligt rättspraxis, om yrkesmässigt verksamhet i ML konformt med mervärdesskattedirektivet. I de fall en sådan tolkning inte hade varit möjlig hade mervärdesskattedirektivet kunna tillämpats med direkt effekt.

4 EUD:s rättspraxis

4.1 Inledning

Medlemsstaternas ringa handlingsutrymme har resulterat i att EUD har fått en väsentlig betydelse för tolkningen och tillämpningen av mervärdesskattedirektivets bestämmelser.¹¹⁸ Avsikten med detta kapitel är att utreda och analysera begreppet ekonomisk verksamhet i artikel 9.2 mervärdesskattedirektivet och dess föregångare artikel 4.2 sjätte direktivet utifrån EUD:s praxis. Begreppet tolkas även enligt artikel 2 andra mervärdesskattedirektivet i ett av fallen. Ett urval av relevant rättspraxis som är betydande för EUD:s inställning till vad som utgör och kännetecknar ekonomisk verksamhet lyfts fram och belyses i detta kapitel.¹¹⁹ Kapitlet är av central betydelse för den analys som görs i kapitel 7.

4.2 Förberedande aktiviteter

I detta avsnitt utreds om förberedande verksamhet kan betraktas som en ekonomisk verksamhet redan under förberedelsetiden. Här klargör om de aktiviteter som vidtas innan en verksamhet har kommit igång kan bedömas som ekonomisk och i sådana fall under vilka förutsättningar. Nedanstående förhandsavgöranden från EUD är vägledande för denna tolkning.

4.2.1 Mål 268/83 Rompelman¹²⁰

4.2.1.1 Bakgrund

Makarna Rompelman förvärvade en fordringsrätt som avsåg en framtida samäganderätt till dels andelar i en byggnad som vid tidpunkten var under uppförandeskede, dels en tomträtt till den tillhörande marken. Andelarna som förvärvades i fastigheten avsåg utställningslokaler. Utställningslokalerna var ämnade att hyras ut till företagare. Makarna Rompelman, som i sinom tid skulle ansöka om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler, ansökte om att få göra avdrag för mervärdesskatt på kostnader som uppstod under byggnadstiden. Vid tidpunkten för avdragsrätten hade de ifrågavarande lokalerna ännu inte hyrts ut.¹²¹

¹¹⁸ Se avsnitt 2.3.1 och 2.3.2.

¹¹⁹ Om urvalet av EU:s rättspraxis se avsnitt 1.3.2.

¹²⁰ Mål 268/83, D.A. Rompelman och E.A. Rompelman-Van Deelen mot Minsiter van Financiën [1985] REG svensk specialutgåva; volym 8 s. 84.

¹²¹ Mål 268/83, Rompelman, p. 3-5.

Makarna Rompelman ansåg att rätt till återbetalning av mervärdesskatt förelåg eftersom de förvärvade egenskapen av företagare genom den första handlingen som utfördes i avsikt att utnyttja tillgången.¹²² De hävdade att utnyttjande av tillgångar som avses i artikel 4.2 sjätte direktivet uppkommer i samband med förvärvet av en rätt till dessa tillgångar och att en förberedande handling som är nödvändig för utförande av denna verksamhet ska ses som en del av utövande av ekonomisk verksamhet.¹²³

Minister van Financiën (finansministern) ansåg att det faktiska utnyttjandet av de förvärvade andelarna ännu inte påbörjats vid utnyttjandet av avdragsrätten och avlog makarnas begäran om avdrag för mervärdesskatt.¹²⁴ Finansministern hävdade att avsikten hos den som gör investeringen måste styrkas med objektiva omständigheter för att utnyttjande av tillgångar ska kunna anses föreligga.¹²⁵

Den nationella domstolen ställde med anledning av detta en fråga för förhandsavgörande till EUD. Frågan som ställdes var huruvida det föreligger ett utnyttjande, enligt artikel 4.2 andra meningen i sjätte direktivet, redan från den tidpunkt då en person köper framtida tillgångar med avsikt att hyra ut dessa.¹²⁶

4.2.1.2 Avgörande

Generaladvokaten Gordon Slynn lämnade förslag till avgörande där han framhöll att förvärv av fast egendom utgör ekonomisk verksamhet och att frågan som bör ställas är huruvida detta är specificerat i artikel 4.2 sjätte direktivet.¹²⁷

Domstolen påpekade inledningsvis att mervärdesskattesystemets grundtanke är att slutkonsumenten är den som ska stå för mervärdesskatten.¹²⁸ All mervärdesskattepliktig ekonomisk verksamhet ska beskattas på ett neutralt sätt, vilket uppnås genom att skattskyldiga personer har avdragsrätt för den skatt de betalar på inköp till sin verksamhet.¹²⁹

¹²² Mål 268/83, Rompelman, p. 8.

¹²³ Mål 268/83, Rompelman, p. 11.

¹²⁴ Mål 268/83, Rompelman, p. 6.

¹²⁵ Mål 268/83, Rompelman, p. 12.

¹²⁶ Mål 268/83, Rompelman, p. 10.

¹²⁷ Generaladvokaten Slynns förslag till avgörande i mål 268/83, s. 658.

¹²⁸ Mål 268/83, Rompelman, p. 16.

¹²⁹ Mål 268/83, Rompelman, p. 19.

Domstolen underströk vidare att artikel 4.1 genom lydelsen i artikel 4.2 kan omfatta handlingar som följer på varandra. Då bolag genom förberedande verksamhet förvärvar fast egendom ska även detta räknas som ekonomisk verksamhet.¹³⁰ Domstolen ansåg inte att det fanns anledning att skilja på införskaffandet av en fordringsrätt avseende en framtida äganderätt och själva äganderätten. I båda fallen vore det en kostnad som hänförs till bolagets ekonomiska verksamhet. Det hade stridit mot mervärdesskattens neutralitetsprincip om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt hade infunnits först efter det att skattepliktiga intäkter uppstod. En sådan tolkning hade givit ett orimligt resultat eftersom investeringskostnaderna då inte vore avdragsgilla innan, men efter, det faktiska användandet av en fastighet inletts. Domstolen pekade även på den finansiella börda som skulle uppstå om investeringskostnaderna inte blivit avdragsgilla förrän det faktiska användandet av fastigheten inletts, då tiden mellan dessa två händelser kan vara lång. Med anledning av ovanstående ansåg domstolen att en person som har sådana investeringskostnader ska anses vara skattskyldig enligt artikel 4.¹³¹

Domstolen fastslog vidare att det är den skattskyldige som har bevisbördan för att denne uppfyller villkoren för avdragsrätt. Detta innebär att om skattemyndigheten så kräver måste denne kunna styrka avsikten att bedriva skattepliktig verksamhet genom objektiva omständigheter. I det aktuella fallet gav domstolen som exempel på sådan objektiv omständighet att den skattskyldige skulle kunna visa att lokalerna var lämpliga för kommersiellt användande.¹³²

4.2.2 Mål C – 110/94 Inzo¹³³

4.2.2.1 Bakgrund

Intercommunale voor zeewaterontzilting (Inzo) avsåg bedriva utveckling och användning av metoder för behandling av olika typer av vatten samt utvinning av dricksvatten i distributionssyfte.¹³⁴ Inzo hade för detta projekt anskaffat viss utrustning och låtit utföra studier för att undersöka huruvida den planerade verksamheten var lönsam. Studierna visade att lönsamheten var behäftad med ett flertal problem, vilket bidrog till att investerare drog sig

¹³⁰ Mål 268/83, Rompelman, p. 22.

¹³¹ Mål 268/83, Rompelman, p. 23.

¹³² Mål 268/83, Rompelman, p. 24.

¹³³ Mål C-110/94, Intercommunale voor zeewaterontzilting (Inzo) mot Belgische Staat [1996] REG s. I-00857.

¹³⁴ Mål C-110/94, Inzo, p. 2 och 7.

tillbaka, verksamheten lades ner och Inzo försattes i likvidation. Den egentliga verksamheten påbörjades aldrig i bolaget. Innan bolaget försattes i likvidation gjorde det gällande rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till kostnader som uppstått i denna verksamhet, vilken beviljades och återbetalades av den belgiska skatteförvaltningen.¹³⁵

Den belgiska förvaltningen ansåg att Inzo inte hade utfört någon skattepliktig transaktion och ålade bolaget att betala tillbaka den utbetalade mervärdesskatten. Inzo överklagade skatteförvaltningens beslut vid den nationella domstolen och gjorde gällande att de hade haft för avsikt att regelbundet företa skattepliktiga transaktioner. Som grund för sin talan åberopades omständigheterna att de hade anställt personal, etablerat en organisation som var anpassad till den aktuella verksamheten och upptagit ett flertal lån samt hänvisade till målet *Rompelman*.¹³⁶ Den nationella domstolen ställde med anledning av detta följande fråga till EUD:

”Skall verksamheten i ett bolag som bildats med ett väl avgränsat verksamhetsföremål (utforskning, undersökning, utveckling användning och främjande av alla metoder för behandling, utvinning och försäljning av havsvatten och bräckt vatten), vilken konkret endast bestått av beställning och betalning av en omfattande lönsamhetsstudie för den process som skulle utvecklas, varefter visats att processen inte var lönsam och bolaget försatts i likvidation, hänföras till ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.1 och 4.2 i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977”.¹³⁷

4.2.2.2 Avgörande

Generaladvokat Carl Otto Lenz lämnade förslag till avgörande där han anförde att Inzo hade i sin hänvisning till domen *Rompelman* hävdats att då investeringskostnader där anses avdragsgilla torde samma princip tillämpas på deras fall.¹³⁸ Enligt generaladvokaten kunde den slutsatsen dock inte appliceras direkt eftersom i fallet *Rompelman* hade investeringskostnaderna lett till att den ekonomiska verksamheten påbörjats, till skillnad från omständigheterna i detta fall där investeringskostnaderna inte utmynnat i ekonomisk verksamhet.¹³⁹ Frågan i detta fall var om det skulle räcka med avsikten att bedriva ekonomisk verk-

¹³⁵ Mål C-110/94, *Inzo*, p. 8-9.

¹³⁶ Mål C-110/94, *Inzo*, p. 10-11.

¹³⁷ Mål C-110/94, *Inzo*, p. 13.

¹³⁸ Generaladvokaten Lenz's förslag till avgörande i mål C-110/94, p. 10

¹³⁹ Generaladvokaten Lenz's förslag till avgörande i mål C-110/94, p. 11.

samhet för att en person skulle anses vara skattskyldig och som en följd av detta bevilja avdrag för investeringskostnader, även då dessa inte ledde till ekonomisk verksamhet.¹⁴⁰ Generaladvokaten menade att Inzo hade förändrat sin verksamhet sedan anmälan om skattskyldighet skett eftersom någon ekonomisk verksamhet aldrig påbörjats. Trots att avsikten varit att bedriva ekonomisk verksamhet och trots att förberedelser genomförts för ekonomisk verksamhet menade han att när bolaget faktiskt inte påbörjat någon ekonomisk verksamhet skulle detta innebära en sådan genomgripande förändring att skatteförvaltningen inte torde vara bunden av sitt tidigare beslut att registrera bolaget som skattskyldiga.¹⁴¹

EUD anförde att det genom Rompelman- domen framkommit att förberedande verksamhet, som kan bestå av flera på varandra följande handlingar, är att betrakta som ekonomisk verksamhet. I samma avgörande konstaterade domstolen att det hade stridit mot neutralitetsprincipen om kostnader som uppkommit för skattepliktiga inkomster blev avdragsgilla först då inkomsterna uppstod. Investeringsutgifter för en planerad näringsverksamhet skulle därmed anses utgöra ekonomisk verksamhet enligt artikel 4.¹⁴²

EUD menade att om skatteförvaltningen registrerat bolaget för mervärdesskatt då de uppgivit sin planerade verksamhet torde även bolagets kostnader för studier avseende den planerade verksamheten hänföras till ekonomisk verksamhet.¹⁴³ Det faktum att studierna resulterade i att den påtänkta verksamheten faktiskt aldrig påbörjades och beskattningsbara intäkter inte uppkom, skulle inte påverka avdragsrätten.¹⁴⁴

Domstolen underströk vidare att det ligger på den skattskyldige att visa att villkoren för avdragsrätt är uppfyllda vid sin ansökan till skatteförvaltningen. Det finns inget som hindrar skatteförvaltningarna från att kräva att den skattskyldige inkommer med underlag för att visa detta. Skatteförvaltningarna kan därför bara kräva retroaktiv återbetalning i de fall där den skattskyldige genom bedrägeri eller undandragande lämnat vilseledande uppgifter angående viljan att utveckla ekonomisk verksamhet.¹⁴⁵

¹⁴⁰ Generaladvokaten Lenzs förslag till avgörande i mål C-110/94, p. 15.

¹⁴¹ Generaladvokaten Lenzs förslag till avgörande i mål C-110/94, p. 20.

¹⁴² Mål C-110/94, Inzo, p. 15-17.

¹⁴³ Mål C-110/94, Inzo, p. 18.

¹⁴⁴ Mål C-110/94, Inzo, p. 20.

¹⁴⁵ Mål C-110/94, Inzo, p. 23-24.

EUD fastslog med anledning av ovanstående att en sådan lönsamhetsstudie som bolaget beställt utgjorde ekonomisk verksamhet då skatteförvaltningen medgivit bolaget registrering till mervärdesskatt.¹⁴⁶

4.2.3 Analys

I fallet Rompelman har EUD slagit fast att även förberedande investeringar kan utgöra ekonomisk verksamhet. Det hade, enligt EUD, stridit mot neutralitetsprincipen med ett krav på skattepliktiga intäkter innan avdragsrätten infinner sig. Det hade även gett en orimlig finansiell börda om investeringskostnader inte vore avdragsgilla då uppbyggandet av en verksamhet kan pågå under en längre tid. Det ligger dock på den skattskyldige att visa med objektiva omständigheter att ekonomisk verksamhet föreligger.

Till skillnad från fallet Rompelman kom någon skattepliktig omsättning aldrig igång i fallet Inzo. EUD ansåg dock att det faktum att verksamheten aldrig kom igång och att inga beskattningsbara intäkter redovisats, skulle inte påverka avdragsrätten. Domstolen tryckte på skatteförvaltningens möjlighet att vid bolagets ansökan om skattskyldighet kräva in underlag från den skattskyldige som visar att villkoren för avdragsrätt är uppfyllda. I det fall en verksamhet registrerats av skatteförvaltningen kan retroaktiv återbetalning av skatt bara krävas när den skattskyldige genom bedrägeri eller undandragande lämnat vilseledande uppgifter.

4.3 Fortlöpande vinna intäkter

I detta avsnitt undersöks och analyseras kriteriet ”utnyttjande av materiella och immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter” när en verksamhet är pågående. Kriteriet utgör en viktig del vid bedömningen om ett bolag bedriver en ekonomisk verksamhet. Rättsfallen behandlar i vilka fall ett bolag anses uppfylla kriteriet ”att fortlöpande vinna intäkter”.

4.3.1 Mål C – 230/94 Renate Enkler¹⁴⁷

4.3.1.1 Bakgrund

Renate Enkler och Finanzamt Homburg (Finanzamt) hade i detta mål en tvist avseende Renates egenskap av företagare.¹⁴⁸ Renate arbetade som kontorsbiträde och uppgav år 1984

¹⁴⁶ Mål C-110/94, Inzo, p. 25.

¹⁴⁷ Mål C-230/94, Renate Enkler mot Finanzamt Homburg [1996] REG s. I-04517.

¹⁴⁸ Mål C-230/94, Renate Enkler, p. 2.

till skattemyndigheten att hon bedrev yrkesverksamhet som bestod av uthyrning av husbilar. I samband med detta anskaffade hon en husbil för 52 723,89 DM varav omsättnings-skatt¹⁴⁹ ingick med 6 474,89 DM.¹⁵⁰

Renate gjorde avseende år 1984 ett avdrag i sin skattedeklaration på 7 270,77 DM. Husbilen hade då endast använts privat. Följande år redovisade hon en omsättning på 2 535 DM varav 2 205 DM avsåg uthyrning till hennes make. År 1986 redovisade Renate en omsättning på 1 728 DM varav ungefär hälften av denna omsättning avsåg uthyrning hon haft till sin make. Maken hade även bidragit finansiellt gällande inköp och underhåll av husbilen med 59 342 DM under åren 1984-1986. Utöver uthyrningen till maken hyrdes husbilen ut till tredje man vid två tillfällen under dessa tre räkenskapsår.¹⁵¹

Renates husbil var försäkrad endast för privat bruk, förutom vid de tillfällen då den hyrdes ut till tredje man. Hon hade kommit överens med försäkringsbolaget om att hon kunde hyra ut bilen till sin make utan att teckna en trafikförsäkring för hyrfordon.¹⁵² När hyrbilen inte användes stod den parkerad i närheten av makarnas bostad. Renate hade inte gjort någon reklam för sin verksamhet i pressen. År 1986 upphörde hon med sin verksamhet och angav att husbilen i fortsättningen endast skulle användas för privat bruk.¹⁵³

Finanzamt ansåg genom ändringsbeslut att Renate för åren 1984-1986 inte var att anse som företagare och beaktade endast den skatt som Renate fakturerat de som hyrt husbilen. Då Renate väckte talan fastslog Finanzgericht att hon inte bedrivit företagsverksamhet, eftersom hon inte kunnat visa genom objektiva omständigheter att hon bedrivit en varaktig verksamhet med syftet att vinna intäkter.¹⁵⁴

Renate överklagade detta beslut till den Bundesfinanzhof som förklarade målet vilande och ställde frågan till EUD huruvida uthyrning av materiella tillgångar kunde betraktas som en ekonomisk verksamhet i enlighet med antingen sjätte direktivets artikel 4.2 första meningen eller dess andra mening. Frågan ställdes också om varje tillhandahållande av en tillgång för

¹⁴⁹ Med omsättningskatt avses mervärdesskatt i förevarande fall.

¹⁵⁰ Mål C-230/94, Renate Enkler, p. 7.

¹⁵¹ Mål C-230/94, Renate Enkler, p. 8-12.

¹⁵² Mål C-230/94, Renate Enkler, p. 13.

¹⁵³ Mål C-230/94, Renate Enkler, p. 14-15.

¹⁵⁴ Mål C-230/94, Renate Enkler, p. 16-17.

användning mot ersättning skulle anses utgöra ekonomisk verksamhet i enlighet med artikel 4.2 andra meningen sjätte direktivet, eller om begreppet ekonomisk verksamhet krävde att den privata verksamheten kunde särskiljas från denna. Vid särskiljandet från privat verksamhet ställdes frågan om hänsyn skulle tas till enskilt bestämda kriterier (såsom tidsperspektiv och storlek på ersättning) eller genom en jämförelse med motsvarande ekonomiska verksamheter vilket i detta fall skulle utgöras av yrkesmässig uthyrning av husbilar. Frågan ställdes även om uthyrningen kunde anses utgöra ekonomisk verksamhet när fordonet i realiteten endast hyrts ut några dagar till utomstående samt sex veckor till uthyrarens make under en period på över två år.¹⁵⁵

4.3.1.2 Avgörande

Generaladvokaten Georges Cosmas gav förslag till avgörande där han konstaterade att uthyrning av en materiell tillgång såsom en hyrbil är ett sådant utnyttjande som avses i artikel 4.2. Det som måste undersökas enligt artikel 4.2 andra meningen sjätte direktivet är huruvida utnyttjandet sker med syftet att fortlöpande vinna intäkter.¹⁵⁶ Finns inte syftet att fortlöpande vinna intäkter är det ingen ekonomisk verksamhet, även om verksamheten består av utnyttjande av materiell tillgång och bedrivs självständigt. Däremot, menade han, är det irrelevant för denna fråga om verksamheten kan skiljas från privat verksamhet.¹⁵⁷

Generaladvokaten menade vidare att det inte räcker med den skattskyldiges egen förklaring om att en verksamhet bedrivs med syftet att fortlöpande vinna intäkter utan de nationella myndigheterna eller domstolarna ska titta på alla faktiska objektiva omständigheter. I denna bedömning kan karaktären av tillgången tas med i bedömningen. Bedömningen kan bli svårare när det gäller en tillgång som till sin natur är sådan att den kan användas för privat bruk.¹⁵⁸ Generaladvokaten ansåg att omständigheter såsom Renates underlåtenhet att marknadsföra sin verksamhet, den begränsade kundkretsen och de små intäkterna är sådana faktiska objektiva omständigheter som kan beaktas i bedömningen. Dessa omständigheter är inga kriterier för ekonomisk verksamhet i sig men kan alltså beaktas i bedömningen huruvida syftet att fortlöpande vinna intäkter finns.¹⁵⁹

¹⁵⁵ Mål C-230/94, Renate Enkler, p. 18.

¹⁵⁶ Generaladvokaten Cosmas förslag till avgörande i mål C-230/94, p. 16.

¹⁵⁷ Generaladvokaten Cosmas förslag till avgörande i mål C-230/94, p. 17.

¹⁵⁸ Generaladvokaten Cosmas förslag till avgörande i mål C-230/94, p. 18.

¹⁵⁹ Generaladvokaten Cosmas förslag till avgörande i mål C-230/94, p. 20-21.

Domstolen påpekade att det framgår av artikel 4.2 jämfört med artikel 4.3 att med ekonomisk verksamhet menas inte verksamhet som utövas tillfälligt. Domstolen angav vidare att sådan uthyrning av materiell tillgång som avses i detta fall faller under begreppet utnyttjande av tillgång enligt artikel 4.2 andra meningen sjätte direktivet. Uthyrning av en husbil kan alltså utgöra ekonomisk verksamhet om den görs regelbundet med syfte att fortlöpande vinna intäkter.¹⁶⁰

Då domstolen skulle besvara frågan i vilka fall uthyrning av en husbil skulle anses utföras regelbundet med syfte att fortlöpande vinna intäkter påpekades inledningsvis att bevisbördan ligger på den skattskyldige som med objektiva fakta ska kunna visa att denne bedriver skattepliktigt verksamhet. Alla omständigheter i varje enskild fall ska bedömas för sig.¹⁶¹

Om en tillgång bara används för ekonomisk verksamhet, menade domstolen, så kan det normalt förutsättas att det är ekonomisk verksamhet som bedrivs med syftet att fortlöpande vinna intäkter.¹⁶² Gränsdragningsproblemen blir större när det gäller materiella tillgångar som är sådana till sin karaktär att de även kan användas för privat bruk. När sådana gränsdragningsproblem uppstår ansåg domstolen att både hur tillgången användas i det specifika fallet och hur sådan ekonomisk verksamhet i normalfallet bedrivs är faktorer som kan vara av värde för bedömningen. Omständigheter såsom den tid tillgången hyrts ut, intäkternas belopp och antalet kunder kan vara sådana omständigheter som tas med i bedömningen. Domstolen hänvisade därefter vidare tillbaka till den nationella domstolen för att avgöra det enskilda fallet och bedöma dess omständigheter.¹⁶³

4.3.2 Mål C – 263/11 Ainārs Rēdlihs¹⁶⁴

4.3.2.1 Bakgrund

Ainārs Rēdlihs hade under åren 2005 och 2006 utfört leveranser av timmer men låtit bli att registrera sig till mervärdesskatt eller uppge att han bedrev ekonomisk verksamhet till den lettiska skattemyndigheten Valsts ieņēmumu dienests (VID). Med anledning av att Ainārs

¹⁶⁰ Mål C-230/94, Renate Enkler, p. 20-22.

¹⁶¹ Mål C-230/94, Renate Enkler, p. 24.

¹⁶² Mål C-230/94, Renate Enkler, p. 27.

¹⁶³ Mål C-230/94, Renate Enkler, p. 27-30.

¹⁶⁴ Mål C-263/11, Ainārs Rēdlihs mot Valsts ieņēmumu dienests [2012] REG s. 0001.

inte registrerat sin verksamhet påfördes han böter av VID motsvarande mervärdesskatten.¹⁶⁵

Ainårs motsade sig detta och menade att leveranserna av timmer vare sig uppfyllde rekvisitet om självständighet eller att de utfördes systematiskt. Han menade att leveranserna utfördes på grund av force major då de hade skett efter en storm för att avhjälpa skador. Timret kom från en ung skog där träden inte hade fällt om det inte varit för stormen. Leveranserna hade skett vid ett flertal tillfällen endast eftersom så pass mycket träd hade fällt av stormen att det inte vore möjligt att sälja alla på en gång. Ainårs menade vidare att överlåtelser av timmer inte var mervärdesskattepliktiga eftersom han förvärvat skogen för eget bruk.¹⁶⁶ Målet gick upp i nationell domstol som bl.a. ställde följande tolkningsfråga till EUD:

”Är en fysisk person, som har förvärvat tillgångar (en skog) för eget bruk och som genomför en varuleverans för att lindra konsekvenserna av en force majeure-händelse (till exempel en storm), beskattningsbar i den mening som avses i artikel 9 i direktiv [2006/112] samt i artikel 4.1 och 4.2 i [sjätte direktivet], och därmed skyldig att betala mervärdesskatt? Med andra ord, utgör en sådan varuleverans ekonomisk verksamhet i den mening som avses i nämnda bestämmelser i unionsrätten?”¹⁶⁷

4.3.2.2 Avgörande

Domstolen förtydligade inledningsvis att trots att frågan hänvisade både till mervärdesskattedirektivet och till sjätte direktivet skulle det inte göras någon skillnad i tolkningen av bestämmelserna eftersom innehållet i direktiven ansågs vara väsentligen identiska avseende tolkningen av den aktuella frågan.¹⁶⁸

Vid bedömningen av begreppet ekonomisk verksamhet hänvisade domstolen till rättspraxis där det framgick att begreppet är av objektiv karaktär och varje verksamhet ska därmed bedömas för sig, oberoende av syfte och resultat. Att syftet med transaktionerna var en följd av force majeure skulle därför inte heller i denna fråga påverka domstolens bedömning.¹⁶⁹

¹⁶⁵ Mål C-263/11, Ainårs Rēdlihs, p. 13-14.

¹⁶⁶ Mål C-263/11, Ainårs Rēdlihs, p. 15-16.

¹⁶⁷ Mål C-263/11, Ainårs Rēdlihs, p. 20.

¹⁶⁸ Mål C-263/11, Ainårs Rēdlihs, p. 22.

¹⁶⁹ Mål C-263/11, Ainårs Rēdlihs, p. 28-29.

Domstolen ansåg att försäljningen av timmer från en privat skog måste anses ha varit utnyttjande av materiella tillgångar i den mening som avses i artikel 9.2 mervärdesskattedirektivet.¹⁷⁰ För att avgöra huruvida utnyttjandet gjordes fortlöpande skulle en bedömning göras utifrån samtliga omständigheter i det enskilda fallet.¹⁷¹ Omständigheter som kunde bli aktuella i denna bedömning ansåg domstolen var antal kunder, den period leveranserna utfördes och storleken på intäkterna.¹⁷² Domstolen hänvisade till målet Enkler och angav att det kunde vara relevant att jämföra den aktuella verksamheten med hur motsvarande verksamhet vanligtvis bedrivs med syftet att fortlöpande vinna intäkter.¹⁷³

Domstolen ansåg att Ainärs utförde sådana skogsförvaltningsåtgärder som avsågs i artikel 9.2 i mervärdesskattedirektivet och därmed bedrev ekonomisk verksamhet. Även om timret i fråga inte normalt sett hade använts vid den tidpunkt det nu gjorde på grund av force majeure skulle denna omständighet inte påverka bedömningen.¹⁷⁴ Det skulle heller inte spela någon roll att tillgången, d.v.s. skogen, var förvärvad för privat bruk när den senare kom att användas i en ekonomisk verksamhet.¹⁷⁵

Domstolen fastslog därmed att frågan skulle besvaras så att Ainärs försäljning avsåg en ekonomisk verksamhet och gav till den nationella domstolen att vidare bedöma samtliga omständigheter i fallet för att avgöra om verksamheten bedrevs med syftet att fortlöpande vinna intäkter.¹⁷⁶

4.3.3 Analys

EUD ansåg i fallet med Renate Enkler som bedrev uthyrning av husbil att om en tillgång används endast för ekonomisk verksamhet så kan det normalt förutsättas att det är ekonomisk verksamhet som bedrivs med syftet att fortlöpande vinna intäkter. När det gäller tillgångar som till sin natur är sådana att de även kan användas privat ska en bedömning göras utifrån samtliga relevanta objektiva fakta. I fallet Renate Enkler pekade domstolen på rele-

¹⁷⁰ Mål C-263/11, Ainärs Rēdlihs, p. 31.

¹⁷¹ Mål C-263/11, Ainärs Rēdlihs, p. 34.

¹⁷² Mål C-263/11, Ainärs Rēdlihs, p. 38.

¹⁷³ Mål C-263/11, Ainärs Rēdlihs, p. 35.

¹⁷⁴ Mål C-263/11, Ainärs Rēdlihs, p. 37.

¹⁷⁵ Mål C-263/11, Ainärs Rēdlihs, p. 39.

¹⁷⁶ Mål C-263/11, Ainärs Rēdlihs, p. 40.

vanta faktorer såsom den tid tillgången hyrts ut, intäkternas belopp och antalet kunder. Domstolen hänvisade sedan till den nationella domstolen att avgöra det enskilda fallet.

I fallet *Ainārs Rēdlihs* ansåg domstolen att försäljning av timmer utgjorde utnyttjande av materiella tillgångar i enlighet med artikel 9.2 mervärdesskattedirektivet. För att bestämma huruvida ekonomisk verksamhet bedrevs måste avgöras huruvida utnyttjandet gjordes fortlöpande. Domstolen pekade på relevanta omständigheter såsom antal kunder, den period leveranserna utfördes och storleken på intäkterna. Det vore även relevant att se på hur motsvarande verksamhet vanligtvis bedrivs med syftet att fortlöpande vinna intäkter.

Syftet, att försäljningen av timmer gjordes pga. force major, påverkade inte EUD:s bedömning i *Ainārs Rēdlihs* fall. Det spelade heller ingen roll att tillgången var förvärvad för privat bruk. Domstolen fastställde att ekonomisk verksamhet förekom och hänvisade till den nationella domstolen att vidare bedöma huruvida verksamheten bedrevs med syftet att fortlöpande vinna intäkter.

4.4 Förvaltningsåtgärder

I detta avsnitt undersöks huruvida bolag som enbart äger och förvaltar aktier och andra värdepapper i andra bolag anses bedriva ekonomisk verksamhet. Nedanstående förhandsbesked belyser vilka förvaltningsåtgärder som ett sådant bolag måste vidta för att det ska anses bedriva en ekonomisk verksamhet.

4.4.1 Mål C – 60/90 Polysar¹⁷⁷

4.4.1.1 Bakgrund

Det nederländska bolaget Polysar Investments Netherlands BV (Polysar BV) ingick i den globala koncernen Polysar och ägde andelar i olika utländska bolag. Det kanadensiska bolaget Polysar Holding Ltd innehade 100 procent av aktiekapitalet i Polysar BV. Polysar BV betalade regelbundet ut utdelning till sitt moderbolag och tog årligen emot utdelningar. Någon affärsverksamhet bedrevs inte i Polysar BV. Bolaget betalade för åren 1981-1985 för olika tjänster som utfördes i dess räkning. Ersättningen innehöll mervärdesskatt som bolaget fick återbetalt från tull- och accismyndigheten i Nederländerna. Tull- och accismyndigheten ansåg i efterhand att bolaget saknade avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten

¹⁷⁷ Mål C-60/90, Polysar Investments Netherlands BV mot Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen [1991] REG svensk specialutgåva; volym 11 s. 00227.

enligt sjätte direktivet och nekade således den ingående mervärdesskatten. Beslutet innebar att bolaget skulle återbetala det tidigare medgivna avdraget.¹⁷⁸

Efter att ha överklagat beslutet utan framgång väckte Polysar BV talan vid den nationella domstolen som beslöt att ställa flera tolkningsfrågor för förhandsavgörande till EUD. Domstolen ställde bl.a. frågan huruvida ett holdingbolag som inte bedriver någon annan verksamhet än det som är förenad med aktieinnehav i andra bolag ska anses som en skattskyldig person i den mening som avses i artiklarna 4 och 17 i sjätte direktivet.¹⁷⁹

4.4.1.2 Avgörande

Generaladvokaten Van Gerven lämnade förslag till avgörande där han framförde att utgångspunkten vid bedömningen är syftet med de gemenskapsinterna bestämmelserna om mervärdesskatt. Han underströk att utdelning inte kan ses som en fortlöpande intäkt utan ska endast ses som en vinst som ett bolag får in genom ett ägande av en tillgång. En avvikande syn på detta skulle innebära att alla aktieägare skulle ses som skattskyldiga personer. Generaladvokaten uppgav vidare att bedömningen påverkas av om en aktieägare köper och säljer tillgångar kontinuerligt i syfte att fortlöpande vinna intäkter. En sådan verksamhet kan anses vara ekonomisk. Han ansåg dock inte att det, i Polysar BV:s fall, var fråga om att köpa och sälja tillgångar eftersom förvärv av andra bolag sker i syfte att behålla dessa.¹⁸⁰

Generaladvokaten ansåg att de aktiviteter som åligger en aktieägare inte utgör ekonomisk verksamhet. Sådan aktivitet är bl.a. att delta vid dotterbolagens möten, att rösta, att ha något inflytande i dotterbolagens verksamhet, fördela vinster och utdelningar.¹⁸¹

Vid besvarande av frågorna ställda av den nationella domstolen hänvisade EUD till målet Van Tiem¹⁸², där mervärdesskatten i artikel 4 sjätte direktivet ges en mycket vid räckvidd. Begreppet ”utnyttjande” i artikel 4.2 hänför sig till alla transaktioner oberoende av rättslig form och därav avses att fortlöpande vinna intäkter av de ifrågavarande tillgångarna. EUD fann i detta mål att förvärv och innehav av andelar i andra bolag inte ska betraktas som en sådan ekonomisk verksamhet som gör förvärvaren och innehavaren till skattskyldig person.

¹⁷⁸ Mål C-60/90, Polysar, p. 6.

¹⁷⁹ Mål C-60/90, Polysar, p. 7.

¹⁸⁰ Generaladvokaten Garvens förslag till avgörande i mål C-60/90, p. 4-5.

¹⁸¹ Generaladvokaten Garvens förslag till avgörande i mål C-60/90, p. 6.

¹⁸² Mål C-186/89, W.M. van Tiem.

Förvärv av andelar i andra bolag utgör enligt avgörandet i målet Van 'Tiem inte ett utnyttjande av tillgångar för att fortlöpande skapa intäkter eftersom eventuella utdelningar endast är resultatet av äganderätten till tillgångarna.¹⁸³ Utfallet kan dock påverkas av direkt eller indirekt förvaltning av dotterbolagen bortsett från holdingbolagets rättigheter som aktieägare eller bolagsman.¹⁸⁴

Med anledning av ovanstående ansåg domstolen att artikel 4 i sjätte direktivet ska tolkas på ett sådant sätt att ett holdingbolag som bedriver en verksamhet som uteslutande består av att förvärva intressen i andra bolag inte kan anses vara en skattskyldig person i mervärdesskatt hänseende. Detta under förutsättning att holdingbolaget varken direkt eller indirekt deltar i förvaltningen av de förvärvade bolagen bortsett från de rättigheter som åligger en aktieägare. Domstolen ansåg att det saknar betydelse att holdingbolaget ingår i en global koncern.¹⁸⁵

4.4.2 Analys

Generaladvokat Van Gerven ansåg i sitt förslag till avgörande i fallet Polysar att utdelning inte kan ses som en fortlöpande intäkt då en sådan syn skulle innebära att alla aktieägare skulle ses som skattskyldiga personer. Han menade däremot att bedömningen skulle kunna bli en annan om en aktieägare köper och säljer tillgångar kontinuerligt i syfte att fortlöpande vinna intäkter.

EUD gick på generaladvokatens linje och angav att förvärv och innehav av andelar i andra bolag inte skulle betraktas som ekonomisk verksamhet. En annan bedömning hade dock kunnat göras om bolaget deltagit direkt eller indirekt i förvaltningen av de förvärvade bolagen, utöver de rättigheter som tillfaller en aktieägare.

4.5 Avyttring av tillgångar och utåtriktad verksamhet

EUD har i ett flertal förhandsavgöranden uttalat sig i frågan huruvida ekonomisk verksamhet föreligger i bolag vars verksamhet består av att äga och förvalta egna aktier. I nedanstående förhandsavgörande tar EUD ställning till huruvida ekonomisk verksamhet föreligger vid avyttring av aktier och andra värdepapper i bolag som inte är fondkommissionär. I

¹⁸³ Mål C-60/90, Polysar, p. 12-13.

¹⁸⁴ Mål C-60/90, Polysar, p. 14.

¹⁸⁵ Mål C-60/90, Polysar, p. 17.

detta avsnitt belyses även EUD:s ståndpunkt gällande förvärv av egendom och innehav av värdepapper som inte används för någon företagsverksamhet.

4.5.1 Mål C – 155/94 Wellcome Trust¹⁸⁶

4.5.1.1 Bakgrund

Wellcome Trust (förvaltningsbolaget) var förvaltare av Wellcome Foundation Ltd (stiftelsen) med uppgiften att låta aktieinkomsterna gå till välgörande ändamål såsom forskning i veterinärmedicin, medicin och medicinsk historia.¹⁸⁷ År 1985 godtogs en plan att avyttra innehavet av andelar i stiftelsen under förutsättning att förvaltningsbolaget behöll 50 procent av andelarna med rösträtt.¹⁸⁸ Försäljningsintäkten användes för att genomföra investeringar.¹⁸⁹

År 1992 lämnade förvaltningsbolaget upplysning om en ny försäljning av aktier.¹⁹⁰ Denna försäljning var så pass omfattande att den inte kunde göras på vanligt sätt utan genom metoden ”book-building”. Metoden innebär att investerare i förväg får lämna anbud på aktier. Anbudena ligger sedan till grund för att bestämma utbudets omfång och pris.¹⁹¹

Förvaltningsbolaget begärde i mars 1993 avdrag för ingående mervärdesskatt avseende kostnader hänförliga till aktieförsäljningen. Bolaget ansåg att aktieförsäljningen utgjorde ekonomisk verksamhet.¹⁹² Begäran avslogs av Commissioners of Customs & Excise (Commissioners) som menade att aktier och värdepapper som ägdes av förvaltningsbolaget inte ingick i någon ekonomisk verksamhet då de ägdes med syftet att finansiera välgörande verksamhet.¹⁹³ Beslutet överklagades till den nationella domstolen som förklarade målet vilande i väntan på förhandsavgörande från EUD.¹⁹⁴

¹⁸⁶ Mål C-155/94, Wellcome Trust Ltd mot Commissioners of Customs and Exercise [1996] REG s. I-03013.

¹⁸⁷ Mål C-155/94, Wellcome Trust, p. 3.

¹⁸⁸ Mål C-155/94, Wellcome Trust, p. 5.

¹⁸⁹ Mål C-155/94, Wellcome Trust, p. 6.

¹⁹⁰ Mål C-155/94, Wellcome Trust, p. 9.

¹⁹¹ Mål C-155/94, Wellcome Trust, p. 10.

¹⁹² Mål C-155/94, Wellcome Trust, p. 14.

¹⁹³ Mål C-155/94, Wellcome Trust, p. 18.

¹⁹⁴ Mål C-155/94, Wellcome Trust, p. 19-20.

Den nationella domstolen ställde frågan huruvida begreppet ekonomisk verksamhet i artikel 4.2 även inbegrep försäljning av aktier och värdepapper av en person som inte är fondkommissionär. Frågan ställdes även huruvida det kunde utgöra ekonomisk verksamhet när en stor försäljning av aktier till många köpare gjordes på en dag, där förberedelserna varit omfattande och pågått en längre period.¹⁹⁵

4.5.1.2 Avgörande

Generaladvokaten Carl Otto Lenz konstaterade att ekonomisk verksamhet enligt artikel 4.3 sjätte direktivet endast kan omfatta sådana verksamheter som utövas av producenter, återförsäljare eller personer som tillhandahåller tjänster. Verksamheten som skulle bedömas i aktuellt fall var försäljning av aktier och andra värdepapper. Lenz konstaterade att endast en fondkommissionärs verksamhet kan utgöra ekonomisk verksamhet och att en sådan verksamhet inte förelåg i aktuellt fall eftersom förvaltningsbolaget inte utgjorde en fondkommissionär.¹⁹⁶

Genom att mer ingående undersöka förvaltningsbolagets verksamhet konstaterade Lenz att försäljningar av aktier utgjorde överlåtelse av tillgångar som inte kan ge någon avkastning. Tillgångarna ansågs enbart ändra form. Den mer omfattande försäljningen innebar inte något annat än att en materiell tillgång byttes mot likvida medel för att förvärva andra tillgångar som var bättre investeringar. Generaladvokaten ansåg inte att detta utgör någon handel med aktier.¹⁹⁷ Förvaltningsbolagets uppgift var att förvalta förmögenheten som den hade anförtrotts vilket innebar att se till att förmögenheten inte minskade genom att sälja och köpa nya aktier. Förvaltningsbolagets syfte var att få ut den största utdelningen för att ha så mycket pengar som möjligt till förfogande för den verksamhet som bolaget egentligen bedrev, att främja medicinsk forskning. Detta ska inte jämföras med en fondkommissionärs verksamhet och dess syfte att sälja till högsta pris.¹⁹⁸

Generaladvokaten ansåg att sjätte direktivet endast ska tillämpas på personer som bedriver ekonomisk verksamhet enligt direktivets mening och inte på sådana personer vars verksamhet är jämförbar med en privat investerares verksamhet. Generaladvokaten ansåg att

¹⁹⁵ Mål C-155/94, Wellcome Trust, p. 20.

¹⁹⁶ Förslag till avgörande av generaladvokaten Carl Otto Lenz, p. 8.

¹⁹⁷ Förslag till avgörande av generaladvokaten Carl Otto Lenz, p. 11 och 17.

¹⁹⁸ Förslag till avgörande av generaladvokaten Carl Otto Lenz, p. 19.

varken förvaltningsbolagets normala försäljning av aktier eller den mer omfattade försäljningen utgjorde någon ekonomisk verksamhet enligt sjätte direktivet.¹⁹⁹

Generaladvokaten fann således att begreppet ekonomisk verksamhet inte omfattar försäljning av aktier och värdepapper som företas av en person som inte är fondkommissionär och som är verksam inom ramen för förvaltning av sin egen förmögenhet. Han ansåg inte heller att en sådan försäljning medför att en ekonomisk verksamhet bedrivs på grund av att det under en och samma dag görs ett flertal aktieförsäljningar till ett stort antal köpare vilka har krävt omfattande förberedelser under en längre tid.²⁰⁰

EUD påpekade inledningsvis att det faktum att förvaltningsbolaget inte utgjorde fondkommissionär inte i sig uteslöt möjligheten att ekonomisk verksamhet bedrivs vid avyttring av aktier. Det vore dock inte tillräckligt att, i likhet med t.ex. ett holdingbolag, äga aktier för att ekonomisk verksamhet skulle förekomma. Samma resonemang skulle även tillämpas på avveckling av aktieinnehav.²⁰¹

Förvaltningsbolagets syfte var att förvalta sin förmögenhet som bestod i andelar i stiftelsen och andra finansiella instrument. Förvärv och avyttring av aktier gjordes med syftet att bringa inkomster för att kunna främja medicinsk forskning.²⁰² Förvaltningsbolaget hade inte möjlighet att investera i aktier för att inneha aktiemajoriteten i något bolag, d.v.s. att direkt eller indirekt ta del i ledningen i ett annat bolag, något som annars hade kunnat vara en sådan omständighet som visar att ekonomisk verksamhet bedrivs. EUD hänvisade här till målet Polysar. EUD fastslog därmed att förvaltningsbolagets handel med aktier och värdepapper var att jämföras med en privat investerares. Bedömningen påverkades inte av att försäljningen varit omfattande eller att rådgivningsfirmor anlåtits i samband med försäljning.²⁰³

¹⁹⁹ Förslag till avgörande av generaladvokaten Carl Otto Lenz, p. 28-29.

²⁰⁰ Förslag till avgörande av generaladvokaten Carl Otto Lenz, p. 40.

²⁰¹ Mål C-155/94, Wellcome Trust, p. 31-33.

²⁰² Mål C-155/94, Wellcome Trust, p. 34.

²⁰³ Mål C-155/94, Wellcome Trust, p. 35-37.

4.5.2 Mål C – 80/95 Harnas och Helm²⁰⁴

4.5.2.1 Bakgrund

Detta mål behandlade tvisten mellan Harnas & Helm CV (Harnas) och Staatssecretaris van Financiën (finansinspektören). Harnas, som bedrev handel med värdepapper, uppbar utdelning och ränta från aktier och obligationer. De hade även utfärdat lån till andra bolag där de drog av den mervärdesskatt som lagts på bolaget gällande dessa transaktioner. Finansinspektören ansåg inte att Harnas var en företagare enligt den nederländska lagen om mervärdesskatt och begärde att Harnas skulle betala åter den mervärdesskatt de fått tillbaka under åren 1987 till 1991.²⁰⁵ Harnas motsade sig detta och målet gick upp till den nationella domstolen som förklarade målet vilande och begärde förhandsavgörande från EUD. Den nationella domstolen ställde frågan om det utgör ekonomisk verksamhet att inneha och uppbära intäkter från obligationer som inte används för någon annan företagsverksamhet.²⁰⁶

4.5.2.2 Avgörande

Generaladvokaten Fennelly konstaterade att det är en verksamhets beskaffenhet och inte dess syfte som är relevant för avgörandet av vad som utgör ekonomisk verksamhet. Generaladvokatens uppfattning var att en person som bedriver handel med obligationer kan anses utöva ekonomisk verksamhet om denne bedriver verksamheten i affärsmässigt eller kommersiellt syfte. Personen i fråga kan alltså inte endast konsumera tjänster utan måste tillhandahålla tjänster till sina kunder.²⁰⁷

Generaladvokaten var övertygad om att de transaktioner som var aktuella i detta fall bör likställas med de transaktioner som en privat person genomför när denne förvaltar sina egna tillgångar. Mot bakgrund av detta ansåg generaladvokaten att bolaget inte bedrev någon ekonomisk verksamhet.²⁰⁸

När domstolen skulle besvara ovanstående fråga påpekades inledningsvis att artikel 4.2 benämner ekonomisk verksamhet som utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter. Tillämpningsområdet för mervärdesskatt är mycket

²⁰⁴ Mål C-80/95, Harnas & Helm CV mot Staatssecretaris van Financiën [1997] REG s. I-00745.

²⁰⁵ Mål C-80/95, Harnas & Helm, p. 6-8.

²⁰⁶ Mål C-80/95, Harnas & Helm, p. 10.

²⁰⁷ Förslag till avgörandet av generaladvokat Nial Finnelly, p. 23-24.

²⁰⁸ Förslag till avgörandet av generaladvokat Nial Finnelly, p. 40.

omfattande och ska omfatta samtliga led för produktion. Samtliga transaktioner som avser att fortlöpande vinna intäkter av materiella eller immateriella tillgångar ska ingå i begreppet utnyttjande i artikel 4.2.²⁰⁹

Domstolen anförde vidare, med hänvisning till målet Polysar, att trots den vida tillämpningen av artikel 4.2 kan inte enbart förvärv eller innehav av andelar utgöra ekonomisk verksamhet. Intäkterna i sådana verksamheter består inte av ett aktivt deltagande utan beror endast på ägandet av tillgången. Det krävs i sådana fall en direkt eller indirekt inblandning i förvaltningen av de bolagen där andelarna förvärvas eller att förvärvet utgör en nödvändig och stadigvarande förlängning av den skattepliktiga verksamheten för att ekonomisk verksamhet ska anses bedrivas.²¹⁰

Med anledning av ovanstående fastställde EUD att endast ett förvärv av egendom eller innehav av obligationer inte utgjorde ekonomisk verksamhet, då det i detta fall inte användes för någon företagsverksamhet.²¹¹

4.5.3 Analys

Generaladvokaten ansåg i fallet Wellcome trust att försäljning av aktier och andra värdepapper endast kan utgöra ekonomisk verksamhet hos en fondkommissionärs verksamhet. Han ansåg inte heller att det aktuella bolagets verksamhet var att jämföras med en fondkommissionärs eftersom deras syfte var att få så mycket pengar som möjligt till förfogande för sin verksamhet att främja medicinsk forskning.

EUD menade i detta fall att även om bolaget inte utgjorde fondkommissionär i sig kunde ekonomisk verksamhet förekomma vid avyttring av aktier. Det vore dock inte tillräckligt att äga aktier för att ekonomisk verksamhet ska förekomma. EUD jämförde i detta fall bolagets verksamhet med en privat investerares och fastslog att ekonomisk verksamhet ej bedrevs vid försäljningen av aktier. Domstolen påpekade dock att bedömningen hade kunnat bli annorlunda om bolaget direkt eller indirekt tagit del i ledningen av ett annat bolag.

Även i fallet Harnas och Helm konstaterade domstolen att det krävs direkt eller indirekt inblandning i förvaltningen av bolag där andelar förvärvas, eller att förvärvet utgör en nödvändig och stadigvarande förlängning av den skattepliktiga verksamheten för att ekonomisk

²⁰⁹ Mål C-80/95, Harnas & Helm, p. 12-14.

²¹⁰ Mål C-80/95, Harnas & Helm, p. 15-16.

²¹¹ Mål C-80/95, Harnas & Helm, p. 20.

verksamhet ska anses bedrivas. EUD ansåg inte att intäkter som härrör från enbart förvärv och innehav av andelar består av ett aktivt deltagande utan beror endast på ägandet av tillgången. För att ekonomisk verksamhet ska föreligga ska förvärv av egendom eller innehav av värdepapper användas för företagsverksamhet.

4.6 Motprestation

I detta avsnitt redogörs för huruvida motprestation krävs vid tillhandahållande av varor och tjänster för att ekonomisk verksamhet ska föreligga. EUD tar i nedanstående förhandsavgörande ställning till om och i så fall vilken typ av motprestation som krävs för att en verksamhet ska anses vara ekonomisk. Förhandsavgörandet är vägledande i många andra förhandsbesked som EUD har lämnat.

4.6.1 Mål 89/81 Hong Kong Trade²¹²

4.6.1.1 Bakgrund

Hong Kong Trade Development Council (Hong Kong Trade) bildades 1966 i Hong Kong med syftet att främja handeln mellan Hong Kong och andra länder. 1972 öppnade bolaget ett kontor i Amsterdam. Från detta kontor erbjöd de näringsidkare gratis information och råd gällande handel med Hong Kong. De erbjöd även liknande information angående den europeiska marknaden till näringsidkare i Hong Kong. Kostnaderna som uppstod hos kontoret i Amsterdam finansierades av organisationen, vars inkomst bestod av bidrag från Hong Kongs regering.²¹³

Twisten i målet uppstod när den nederländska skattemyndigheten ansåg att Hong Kong Trade inte var en beskattningsbar person och som en konsekvens av detta begärde att Hong Kong Trade skulle betala tillbaks den mervärdesskatt som bolaget återfått under tidigare år.²¹⁴ Hong Kong Trade överklagade skattemyndighetens beslut i den nationella domstolen som ställde frågor för förhandsavgörande till EUD.²¹⁵ Den nationella domstolen ställde bl.a. frågan huruvida en person som regelbundet utför tjänster kan anses vara en så-

²¹² Mål 89/81, Staatssecretaris van Financiën mot Hong Kong Trade Development Council, [1982] REG s. 1277.

²¹³ Mål 89/81, Hong Kong Trade, p. 2.

²¹⁴ Mål 89/81, Hong Kong Trade, p. 3.

²¹⁵ Mål 89/81, Hong Kong Trade, p. 1.

dan beskattningsbar person som avses i artikel 4 i rådets andra mervärdesskattedirektiv när dessa tjänster utförs gratis.²¹⁶

4.6.1.2 Avgörande

Generaladvokaten Verloren van Themaat lämnade förslag till avgörande där han anförde att det enligt förutsättningarna framstod som att Hong Kong Trade agerade självständigt och med regelbundenhet och att de därmed uppfyllde de aktiviteter som angavs i artikel 4 andra mervärdesskattedirektivet. Han menade att uttrycket “wheter or not for gain” endast var förklarande och av sekundär betydelse. Det var syftet snarare än naturen av aktiviteterna som skulle vara avgörande.²¹⁷

Enligt generaladvokaten skulle artikel 4 tolkas så att den tillämpades på transaktioner som tillhandahölls bolag och som var av sådan natur att de likväl hade kunnat utföras av oberoende leverantörer som agerade i syfte att fortlöpande vinna intäkter. Det var aktivitetens ekonomiska natur i fråga som var relevant för tolkningen av artikel 4 och inte den juridiska formen eller hur aktiviteten finansierades.²¹⁸ Artikel 4 torde ges en vid tolkning och innefatta all ekonomisk verksamhet. I dess andra paragraf angavs att om en medlemsstat avsåg undanta vissa transaktioner från beskattning skulle detta ske genom undantag snarare än att exkludera de personer som genomför sådana aktiviteter som avsågs enligt artikel 4. Generaladvokaten ansåg vidare att frågan huruvida transaktioner utfördes mot ersättning var av vikt vid bestämmandet av objektiv skattskyldighet som skulle avgöras utifrån artikel 2 i direktivet men inte artikel 4.²¹⁹

Den nationella domstolen, som betonade att Hong Kong Trades tjänster alltid utfördes utan ersättning, menade att de transaktioner som avsågs i artikel 4 inte definierades närmare och att en tillämpning av artikel 2 därför var nödvändig. I artikel 2 angavs att endast tjänster som tillhandahölls av en beskattningsbar person mot betalning skulle vara föremål för mervärdesskatt. Med hänsyn till dessa båda artiklar kunde en bokstavstolkning, som vid första anblicken inte vore en lämplig väg att lösa frågan, tyda på att det vore lämpligt att

²¹⁶ Mål 89/81, Hong Kong Trade, p. 3.

²¹⁷ Generaladvokaten Verloren van Themaats förslag till avgörande i mål 89/91, p. 3.3.

²¹⁸ Generaladvokaten Verloren van Themaats förslag till avgörande i mål 89/91, p. 3.4.

²¹⁹ Generaladvokaten Verloren van Themaats förslag till avgörande i mål 89/91, p. 3.7.

identifiera de relevanta delarna av det gemensamma systemet för mervärdesskatt mot bakgrund av dess syfte.²²⁰

EUD anförde att detta syfte, som nämns i ingressen till andra mervärdesskattedirektivet, avser behovet av att uppnå en sådan harmonisering av lagar gällande omsättningsskatt som eliminerar faktorer som kan störa konkurrensen och därmed säkra konkurrensneutralitet. Detta uppnås genom att liknande varor ska bära samma skattebörda i varje land, oavsett produktions- och distributionskedjans längd.²²¹ Skatten är inte längre avdragsgill när transaktionskedjan har nått slutkonsumenten.²²²

Domstolen anförde vidare att när en person genomför tjänster utan att ta betalt för dessa finns ingen grund för beskattning och de fria tjänsterna i fråga är därmed inte subjekt för mervärdesskatt. I ett sådant fall måste den person som utför de tjänsterna anses vara slutkonsument eftersom denne utgör det sista steget i produktions- och distributionskedjan. Tjänster som utförs gratis, menade domstolen, är annorlunda i sin karaktär från beskattningsbara transaktioner som förutsätter ett pris eller annan ersättning.²²³ Förutsättningen att betalning skulle ske för att en transaktion ska falla inom mervärdesskattesystemet återfanns även i artikel 12 rådets andra mervärdesskattedirektiv som angav att varje beskattningsbar person skulle utfärda en faktura när han sålde varor eller tjänster till en annan beskattningsbar person.²²⁴

Med anledning av ovanstående ansåg domstolen därför att artikel 4 i det andra mervärdesskattedirektivet skulle tolkas så, att sammanhanget av systemet klart visade att en person som utförde tjänster utan att ta betalt för dessa inte kunde anses utgöra beskattningsbar person i enlighet med artikel 4.²²⁵

4.6.2 Analys

EUD har i målet Hong Kong Trade konstaterat att det skulle strida mot konkurrensneutraliteten om en person som genomför tjänster utan betalning skulle anses bedriva ekonomisk

²²⁰ Mål 89/81, Hong Kong Trade, p. 5.

²²¹ Mål 89/81, Hong Kong Trade, p. 6.

²²² Mål 89/81, Hong Kong Trade, p. 9.

²²³ Mål 89/81, Hong Kong Trade, p. 10.

²²⁴ Mål 89/81, Hong Kong Trade, p. 11.

²²⁵ Mål 89/81, Hong Kong Trade, p. 12.

verksamhet. Bolaget var istället att jämföras med slutkonsumenten och den som skulle bära skattebördan då denne utgör det sista steget i produktions- och distributionskedjan. För att ekonomisk verksamhet ska föreligga krävs således att motprestation erläggs för de tillhandahållna tjänsterna. Motprestationens natur är dock utan betydelse. Den ska dock utgöras av beskattningsbara transaktioner. EUD ansåg att tjänster som utförs gratis i sin karaktär är annorlunda från beskattningsbara transaktioner som förutsätter ett pris eller annan ersättning.

4.7 Direkt samband

I föregående avsnitt har det konstaterats att en motprestation förutsätts för att en ekonomisk verksamhet ska föreligga. I nedanstående förhandsbesked berörs frågan huruvida en motprestation måste ha ett samband med en tillhandahållen vara eller tjänst. Det är av betydelse för uppsatsens syfte att utreda huruvida motprestationen som erhålls måste ha ett samband till den ekonomiska verksamheten som bedrivs.

4.7.1 Mål C – 267/08 SPÖ²²⁶

4.7.1.1 Bakgrund

Den politiska landsorganisationen SPÖ Landesorganisation Kärnten (SPÖ) anordnade PR-verksamheter för sina undergrupper. PR-verksamheten bestod bl.a. av att SPÖ köpte in och levererade reklammaterial samt att de anordnade en årlig SPÖ-bal för vilken de tog ut entréavgifter.²²⁷ Dessa aktiviteter benämndes extern marknadsföring. Under åren 1998-2004 fakturerades undergrupperna för dessa tjänster, dock endast så att det täckte en mindre del av de kostnader SPÖ haft. Det fanns inte några förutbestämda regler utan undergrupperna betalade vad de ansåg sig ha möjlighet att betala. Efter år 2004 fakturerades undergrupperna istället i form av en s.k. PR-avgift. Avgiften beräknades utifrån respektive undergrupps antal partimedlemmar och antal invalda parlamentsledamöter.²²⁸

SPÖ ansåg att den externa marknadsföringen var beskattningsbar omsättning och att de hade rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt avseende denna verksamhet. Skattemyndigheten i Österrike motsatte sig detta och frågan uppstod huruvida SPÖ kunde anses

²²⁶ Mål C-267/08, SPÖ Landesorganisation Kärnten mot Finanzamt Klagenfurt [2009] REG s. I-09781.

²²⁷ Mål C-267/08, SPÖ, p. 9.

²²⁸ Mål C-267/08, SPÖ, p. 11-12.

vara en skattskyldig person i den mening som avses i sjätte direktivet, och därmed ha rätt till att göra avdrag för ingående mervärdesskatt avseende denna verksamhet.²²⁹

Den nationella domstolen ställde med anledning av detta flera frågor för förhandsavgörande till EUD. Domstolen ställde bl.a. frågan huruvida den externa marknadsföring som utförts av SPÖ, som en självständig delorganisation, skulle anses utgöra ekonomisk verksamhet i enlighet med artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet, när SPÖ vidarefakturerat undergrupperna som i rättsligt hänseende var självständiga. De ställde också frågan huruvida bedömningen påverkades av att de intäkter SPÖ fick för tjänsterna inte var marknadsmässiga, d.v.s. om kostnaderna för tjänsterna var betydligt högre än intäkterna som erhöles.²³⁰

4.7.1.2 Avgörande

Generaladvokaten M. Poiares Maduri lämnade förslag till avgörande där han underströk att det enligt rättspraxis ska finnas ett direkt samband mellan en tjänst och dess motprestation för att tjänsten ska omfattas av mervärdesskatteplikt. Han hänvisade till målet Hong Kong Trade²³¹. Då Hong Kong Trade tillhandahöll tjänster utan ersättning, ansåg EUD att kontoret inte kunde anses skattskyldigt. Domstolen ansåg i detta fall att tjänsterna skiljde sig från sådana beskattningsbara tjänster där ett pris eller ersättning har avtalats. Kontoret kunde därför inte anses vara skattskyldigt.²³² Generaladvokaten hänvisade även till domen i målet Tolsma²³³ där en gatumusikant inte ansågs bedriva skattepliktig verksamhet. Detta eftersom de gåvor han mottog från förbipasserande inte utgjorde ett direkt samband till den tjänst som utfördes. EUD fastslog här att det inte fanns någon rättslig förbindelse mellan utföraren av tjänsten och mottagaren.²³⁴

Generaladvokaten anförde att i likhet med målen Hong Kong Trade Development Council och Tolsma hade SPÖ inte haft något system där undergrupperna varit skyldiga genom avtal eller liknande att bidra för kostnaderna och därmed hade tjänster tillhandahållits utan att direkt ersättning erhöles.²³⁵ Han påpekade även att det hör till naturen för ett politiskt parti

²²⁹ Mål C-267/08, SPÖ, p. 10.

²³⁰ Mål C-267/08, SPÖ, p. 13.

²³¹ För redogörelse av detta mål se avsnitt 4.6.1.

²³² Generaladvokaten Manduros förslag till avgörande i mål C-267/08, p. 11.

²³³ Mål C-16/93, R. J. Tolsma.

²³⁴ Generaladvokaten Manduros förslag till avgörande i mål C-267/08, p. 13.

²³⁵ Generaladvokaten Manduros förslag till avgörande i mål C-267/08, p. 15.

att de utför reklamverksamhet för att sprida sina idéer snarare än att generera inkomst. SPÖ hade inte agerat som en ekonomisk aktör utan som en politisk organisation med politiska syften snarare än ekonomiska.²³⁶ Sammantaget ansåg generaladvokaten att SPÖ:s externa marknadsföring inte skulle kunna anses utgöra ekonomisk verksamhet.²³⁷

EUD noterade att artikel 4 i mervärdesskattedirektivet visserligen anger ett brett tillämpningsområde för mervärdesskatt men att det endast är verksamheter av ekonomisk art som omfattas av bestämmelsen. Begreppet ekonomisk verksamhet är ett objektiva begrepp där varje verksamhet bedöms enskilt, oberoende av syfte och resultat.²³⁸ För att tillhandahållande av tjänster ska vara skattepliktiga krävs ett direkt samband mellan den aktuella tjänsten och dess motprestation. Motprestationen ska i sin tur utgöra värdet av den tillhandahållna tjänsten. Domstolen konstaterade att i det aktuella målet saknades möjlighet för SPÖ att vinna intäkter för sina marknadsföringsåtgärder.²³⁹ SPÖ:s kostnader täcktes bl.a. av statliga bidrag i form av partistöd samt genom medlemsavgifter och gåvor.²⁴⁰ Deras verksamhet syftade till att sprida sitt politiska budskap, bilda opinion och delta i det politiska maktutövandet men var inte verksamt på någon marknad.²⁴¹ Domstolen ansåg därmed att den externa marknadsföringsaktiviteten inte var en ekonomisk verksamhet enligt artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet.²⁴²

4.7.2 Analys

I målet Hong Kong Trade har EUD konstaterat att det skulle strida mot konkurrensneutraliteten om en person som genomför tjänster utan betalning skulle anses bedriva ekonomisk verksamhet. EUD ansåg att tjänster som utförs gratis i sin karaktär är annorlunda från beskattningsbara transaktioner som förutsätter ett pris eller annan ersättning. I målet SPÖ konstaterade EUD att det krävs ett direkt samband mellan en tillhandahållen tjänst och dess motprestation för att tillhandahållande av tjänster ska vara skattepliktiga och att motprestationen ska utgöra värdet av den tillhandahållna tjänsten. I det aktuella fallet, där verk-

²³⁶ Generaladvokaten Manduros förslag till avgörande i mål C-267/08, p. 17.

²³⁷ Generaladvokaten Manduros förslag till avgörande i mål C-267/08, p. 20.

²³⁸ Mål C-267/08, SPÖ, p. 16-17.

²³⁹ Mål C-267/08, SPÖ, p. 19-20.

²⁴⁰ Mål C-267/08, SPÖ, p. 22.

²⁴¹ Mål C-267/08, SPÖ, p. 24.

²⁴² Mål C-267/08, SPÖ, p. 25-26.

samheten gick ut på att sprida politiska budskap, bilda opinion och delta i det politiska maktutövandet och där bolaget inte var verksamt på någon marknad, saknades möjlighet för SPÖ att vinna intäkter för sina tjänster. SPÖ hade således inte agerat som en ekonomisk aktör utan som en politisk organisation med politiska syften snarare än ekonomiska och ansågs således inte bedriva ekonomisk verksamhet.

4.8 Sammanfattning

Ekonomisk verksamhet föreligger om materiella och immateriella tillgångar utnyttjas i syfte att fortlöpande vinna intäkter. I målet Rompelman fastslog EUD att förberedande verksamhet, såsom förvärv av fast egendom innan beskattningsbara transaktioner har genomförts, utgör ekonomisk verksamhet. Det hade enligt domstolen stridigt mot mervärdesskattens neutralitetsprincip om avdragsrätten hade infunnits först efter det att skattepliktiga intäkter uppstod i verksamheten. Domstolen påpekade vidare i målet Inzo att ekonomisk verksamhet och därmed avdragsrätt föreligger även om den påtänkta verksamheten aldrig påbörjas. Det åligger dock den skattskyldige att i båda fallen styrka sina avsikter att påbörja en ekonomisk verksamhet.

I målet Enkler påpekade domstolen att det inte räcker med den skattskyldiges egen förklaring om att en verksamhet bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter. Vid bedömningen av huruvida en verksamhet är att anse som ekonomisk verksamhet eller inte ska en samlad bedömning av samtliga objektiva omständigheter i varje enskilt fall göras. Det är den skattskyldige som med objektiv fakta ska visa att denne bedriver ekonomisk verksamhet. Bedömningen blir svårare när en tillgång är sådan att den även kan användas för privat användande. Domstolen lämnade i målen Renate Enkler och Ainārs Rēdlihs förslag på omständigheter som kan vara värda att beakta vid en sådan bedömning. I det senare målet framförde domstolen att varje verksamhet ska bedömas för sig, oberoende av syfte och resultat och att bedömningen inte ska påverkas av att syftet med transaktionen är en följd av force majeure.

EUD konstaterade vidare i målet Polysar att ett holdingbolag vars hela verksamhet består i att förvärva och äga aktier i andra bolag inte kan anses bedriva ekonomisk verksamhet. Detta under förutsättning att bolaget varken direkt eller indirekt deltar i förvaltningen av de förvärvade bolagen bortsett från de rättigheter som åligger en aktieägare. I annat fall föreligger ekonomisk verksamhet. Domstolen resonerade vidare i målet Wellcome Trust att försäljning av aktier och andra värdepapper kan utgöra ekonomisk verksamhet hos en

fondkommissionärs verksamhet. Även om bolaget inte utgjorde en fondkommissionär kan ekonomisk verksamhet förekomma vid avyttring vid aktier under förutsättning att bolaget direkt eller indirekt tar del i ledningen av ett annat bolag. I målet Harnas och Helm konstaterade EUD vidare att ekonomisk verksamhet föreligger vid förvärv av egendom eller innehav av värdepapper under förutsättning att dessa används för företagsverksamhet.

I målet Hong Kong Trade ansågs ett bolag som utan ersättning tillhandahöll tjänster åt näringsidkare och vars verksamhet finansierades genom bidrag inte bedriva ekonomisk verksamhet. Domstolen ansåg att tjänster som utförs gratis är annorlunda i sin karaktär från beskattningsbara transaktioner som förutsätter ett pris eller annan ersättning. Vidare underströk domstolen i målet SPÖ att det ska finnas direkt samband mellan en tjänst och dess motprestation genom att tillhandahålls mot ersättning.

5 Svensk rättspraxis

5.1 Inledning

Begreppet ekonomisk verksamhet och tolkningen av det är frekvent förekommande bland de svenska domstolarna. Detta kapitel syftar till att redogöra för hur de svenska domstolarna tolkar begreppet ekonomisk verksamhet i förhållande till EU-rätten. Kapitlet är av betydelse för att kunna besvara uppsatsens delsyfte.

I kapitlet utreds och analyseras ett flertal domar, främst från kammarrätten. Inledningsvis analyseras och tolkas rättsfall som är vägledande för den svenska förvaltningsmyndigheten inom skatteområdet, Skatteverket, avseende vad som utgör ekonomisk verksamhet.²⁴³ Förutsättningar som utreds i dessa rättsfall är bl.a. förberedande aktiviteter, att fortlöpande vinna intäkter och objektiva omständigheter.

Rättsfall har sedan slumpmässigt valts ut och analyserats samt tolkats inom verksamhetsområdena hästar, fotografer och förvaltning av värdepapper. Detta för att illustrera hur de objektiva omständigheterna i varje enskilt fall påverkar bedömningen huruvida ekonomisk verksamhet föreligger eller inte.

5.2 Förberedande aktiviteter, att fortlöpande vinna intäkter och objektiva omständigheter

5.2.1 Kammarrätten i Sundsvall (Iris Karlsson)²⁴⁴

5.2.1.1 Bakgrund

Iris Karlsson bedrev verksamhet på arrenderad mark i form av djurhållning. Avsikten med verksamheten var att bl.a. sälja egenproducerade varor. Skatteverket nekade avdrag för ingående mervärdesskatt med anledning av att de ansåg att verksamheten inte hade kommit igång. Bedömningen grundade sig bl.a. på att den skattskyldige inte hade varit registrerad för mervärdesskatt och inte hade haft någon omsättning under beskattningsåret.

Iris överklagade Skatteverkets beslut till länsrätten och hävdade att avdrag för ingående mervärdesskatt bör beviljas. Som grund för sin talan anförde hon att verksamheten hade succesivt byggts upp genom investeringar i form av köp av inventarier och djur m.m.. Vid det aktuella beskattningsåret var verksamheten fortfarande under uppbyggnad. Iris påpe-

²⁴³ Skatteverket, Handledning för mervärdesskatt 2013 Del 1, s. 176-177.

²⁴⁴ Kammarrätten i Sundsvall mål nr. 1591-02, meddelad den 3 juni 2003.

kade att hon hade sedan början av 1990-talet redovisat inkomst av näringsverksamhet i inkomsttaxeringen och gjort avdrag för ingående mervärdesskatt hänförligt till kostnader som uppstått i verksamheten. Den redovisade inkomsten härrörde från djurhållning och djurpark.

Länsrätten vidhöll Skatteverkets beslut och nekade avdrag för ingående mervärdesskatt eftersom verksamheten, vid en samlad bedömning, inte ansågs vara av sådan karaktär att det kunde anses vara en näringsverksamhet.

5.2.1.2 Dom

Kammarrätten konstaterade inledningsvis, med hänvisning till EUD:s avgörande i målet Inzo, att även de första investeringsutgifterna i en planerad näringsverksamhet ska anses som ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 sjätte direktivet. Vidare hänvisade domstolen till målet Rompelman och att bestämmelsen i artikel 4 inte hindrar att skattemyndigheten kräver att den påstådda avsikten styrks genom objektiva omständigheter. Mot detta ställde kammarrätten EUD:s uttalanden i målet Breitsohl²⁴⁵ om att en skattskyldig som styrkt sin avsikt att självständigt bedriva ekonomisk verksamhet, och som har sina första investeringsutgifter, ska anses som skattskyldig person. Denne ska därmed ha omedelbar rätt till avdrag även för initiala investeringsutgifter.

Mot bakgrund av detta konstaterade kammarrätten att Iris obesträtt gjort gällande att verksamheten succesivt byggts upp och att hon har investerat i inventarier och djur m.m.. Kammarrätten ansåg att Iris genom dessa investeringar kunde anses ha bedrivit ekonomisk verksamhet i direktivets mening. Detta trots att verksamheten inte genererat några intäkter vare sig under det aktuella beskattningsåret eller under åren därefter. Iris ansågs därmed skattskyldig till mervärdesskatt och avdrag för ingående mervärdesskatt medgavs med yrkat belopp. Kammarrätten har instämt med underinstansens bedömning om att den skattskyldiges verksamhet inte uppfyller kriterierna för att anses som näringsverksamhet i kommunalskattelagens²⁴⁶ (KL:s) mening.

²⁴⁵ Mål C-400/98, Birgitte Breitsohl.

²⁴⁶ KL är föregångare till IL.

5.2.2 Kammarrätten i Göteborg (Edwin Lim)²⁴⁷

5.2.2.1 Bakgrund

Edwin Lim startade sin verksamhet i syfte att exportera och importera varor främst mellan länderna Sverige och Kina. Efter att ha bedrivit verksamheten en tid konstaterade Edwin att det krävdes ett stort eget kapital som lagerhållande grossist. Detta resulterade i att han istället började agera som mellanhand mellan större bolag i Kina och Sverige, både som konsult och provisionsmellanhand.

Under beskattningsåret hade Edwin fått ett mindre konsultuppdrag av Trelleborgskoncernen. Den främsta framgången i hans verksamhet avsåg kosttillskott och naturläkemedel som var tillverkade efter eget recept. Verksamheten hade vid den aktuella tidpunkten bestått av behovsanalyser, ta fram lämpliga recept, tillverka varuprover och att analysera dessa för att ta fram nödvändig dokumentation till myndigheter för att få produkterna registrerade och godkända för handel. Edwin hade fem produkter som var färdigställda och godkända både i Kina och i Sverige. Vidare hade han även fått in en order på drygt 2,5 miljoner kronor. Ordern skulle levereras i december samma år. Processen från idé till godkänd produkt hade tagit lång tid och ett antal produkter hade inte gått godkända genom processen.

Skatteverket nekade avdrag för ingående mervärdesskatt för redovisningsperioderna januari-juli 2001 med motiveringen att Edwin inte visat att de nedlagda kostnaderna hade något samband med den verksamheten han var registrerad för. Han hade inte heller redovisat någon omsättning i verksamheten sedan juli 1999. Av de inlämnade verifikationerna framgick att nedlagda kostnader var av allmän karaktär. Edwin överklagade Skatteverkets beslut till länsrätten som fann att verksamheten inte var att anse som yrkesmässig enligt ML.

5.2.2.2 Dom

Kammarrätten hade i det aktuella fallet att ta ställning till huruvida av Edwin yrkade avdrag för ingående mervärdesskatt hade samband med en skattepliktig verksamhet. En utgångspunkt för denna bedömning var enligt kammarrätten att den som yrkar avdrag även ska visa att förutsättningarna för att en sådan verksamhet bedrivs är uppfyllda. Av utredningen i målet framgick att Edwin hade uppgett att verksamheten var i ett uppbyggnadsskede och att verksamheten inte har haft någon omsättning. Med hänvisning till EUD:s dom i målet Inzo konstaterade domstolen att även de första investeringskostnaderna för en verksamhets behov och för att starta upp verksamheten ska kunna anses vara att hänföra till eko-

²⁴⁷ Kammarrätten i Göteborg målnummer 7188-7194-03, meddelad den 8 juli 2004.

nomisk verksamhet enligt artikel 4 i sjätte direktivet. Mot detta ställdes EUD:s uttalande i målet Rompelman om skatteförvaltningarnas rätt att kräva att en näringsidkare styrker sin uppgift om att han avser att inleda en ekonomisk verksamhet som kommer att ge upphov till skattepliktiga transaktioner.

Kammarrätten ansåg att de kostnader som Edwin yrkat avdrag för i inlämnade mervärdesskattedeclarationer såsom data-, telefon- och internetkostnader inte enbart var typiska kostnader för näringsverksamhet, utan kunde med lika stor sannolikhet vara av privat karaktär. Med hänsyn taget till att det i fallet inte framkommit några objektiva omständigheter som t.ex. bokföring eller kopia av mottagna beställningar som gav stöd till de uppgifter Edwin lämnat i målet, ansåg kammarrätten att det inte var visat att Edwin påbörjat en ekonomisk verksamhet som kommer att ge upphov till skattepliktiga transaktioner.

5.2.3 Kammarrätten i Göteborg (Kungälv Inwästs HB)²⁴⁸

5.2.3.1 Bakgrund

Handelsbolaget Kungälv Inwäst, (bolaget) som ägdes av Christer Edberg bedrev handel och uthyrning med fordon, båtar, åkgräsklippare och jordfräsar. Vid en revision av bolaget som Skatteverket genomförde framkom att endast få affärstransaktioner skett under de aktuella beskattningsperioderna. Affärstransaktionerna som skett hade dessutom nästan uteslutande skett mellan bolaget och ett av Christer kontrollerat bolag. Några intäkter från uthyrningsverksamheten hade således inte redovisats av bolaget. Dessutom hade verksamhetsfrämmande transaktioner gjorts och bokförts i verksamheten. Skatteverket fastställde genom eftertaxering ingående och utgående mervärdesskatt till noll kr och påförde skatte-tillägg med motiveringen att någon näringsverksamhet i KL:s mening inte hade bedrivits av bolaget under 1995.

Bolaget, som överklagade Skatteverkets beslut i länsrätten, yrkade att beskattning skulle ske i enlighet med inlämnade skattedeclarationer. Av utredningen i målet framgick att de affärshändelser som skett under de aktuella beskattningsperioderna bestått av inköp av en begagnad husvagn, tillhör till husbil, nio bevakningsuppdrag för SEB bolån, representation och inköp av kontorsmaterial, bensin samt biltillbehör. Länsrätten avlog överklagandena med motiveringen att bolagets verksamhet inte kunde anses uppfylla de krav som uppställts för näringsverksamhet i ML och KL:s mening.

²⁴⁸ Kammarrätten i Göteborg målnummer 5817-5825-01, meddelad den 8 oktober 2003.

5.2.3.2 Dom

I domskälen diskuterade kammarrätten kopplingen mellan 4 kap. 1 § ML och KL:s bestämmelser om näringsverksamhet. Domstolen konstaterade inledningsvis att bestämmelserna medför att ML:s begrepp yrkesmässig verksamhet måste tolkas utifrån en bedömning av om verksamheten kan anses utgöra näringsverksamhet enligt KL:s mening. Domstolen ställde detta mot den omständighet att mervärdesskattedirektivets begrepp ekonomisk verksamhet är ett objektiva begrepp, vilket resulterar i att verksamheten ska bedömas utan hänsyn till personens syfte eller verksamhetens resultat. Detta innebär i sin tur att den person som genom att tillhandahålla varor eller tjänster tillgodoser ett konsumtionsbehov bör vara skattskyldig för mervärdesskatt. Kammarrätten ansåg att en skillnad förelåg mellan de svenska bestämmelserna och mervärdesskattedirektivet.

Kammarrätten hänvisade till EUD:s tidigare domar som behandlat begreppet ekonomisk verksamhet. Domstolen drog slutsatsen utifrån målet Rompelman att redan beslutet att investera i egendom som kan tänkas ge framtida inkomst är ekonomisk verksamhet. Även om investeringen senare visar sig värdelös och verksamheten avslutas utan att några intäkter erhålls så föreligger, enligt domstolen, en ekonomisk verksamhet och hänvisar till målet Inzo. En skattskyldig person som har styrkt uppgiften att denne har för avsikt att självständigt bedriva ekonomisk verksamhet och har investeringsutgifter anses vara skattskyldig och har därmed omedelbar avdragsrätt. Domstolen konstaterade, med hänvisning till målet Galbafrija, att så är fallet endast under förutsättningen att avsiktsförklaringen angående planerad verksamhet lämnats i god tro.

Vid bedömningen om en verksamhet bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter kan en jämförelse göras mellan hur en skattskyldig faktiskt utnyttjar en tillgång och hur en motsvarande skattskyldig person med motsvarande verksamhet utnyttjar samma tillgång. Domstolen hänvisade till målet Renate Enkler och menade att även om kriterier avseende resultaten inte ensamma kan avgöra huruvida verksamheten bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter kan omständigheter såsom antalet kunder och intäkternas belopp tillsammans med övriga omständigheter i det enskilda fallet tas i beaktande vid denna bedömning.

Mot bakgrund av detta konstaterade kammarrätten att begreppet ekonomisk verksamhet skiljde sig från de svenska bestämmelserna. Enligt domstolen var direktivets bestämmelse klar, precis och ovillkorlig och skulle ges företräde framför de svenska reglerna. Kammarrätten ansåg dock att det fanns stöd i EUD:s rättspraxis att vid bedömningen av Christers

avsikt vid tidpunkten för de påstådda mervärdesskattepliktiga transaktionerna, beakta senare uppkomna objektiva kriterier såsom antalet kunder och intäkternas belopp. Detta trots att syftet med eller resultatet av en verksamhet i sig vore utan betydelse för att avgöra tillämpningsområdet för sjätte direktivet. Domstolen fann även stöd i rättspraxis att en jämförelse mellan verksamheten och en motsvarande ekonomisk verksamhet kunde göras. Kammarrätten ansåg att bolaget inte styrkt att Christers avsikt var att självständigt bedriva ekonomisk verksamhet i bolaget. Avgörande för bedömningen var att det förelegat stora brister i förberedelsen och planeringen av verksamheten och att de aktuella affärstransaktionerna mestadels skett mellan bolaget och ett av Christer kontrollerat bolag.

5.2.4 Analys

Det framgår av de ovan nämnda målen att kammarrätterna i dessa avgöranden till stor del använt sig av EU-rättslig praxis, särskilt målet Inzo och Rompelman, för att bedöma huruvida ekonomisk verksamhet bedrevs. Domarna har gemensamt att de avser företag som redovisat låg eller ingen omsättning, vilket Skatteverket har ansett vara skäl för att neka ingående mervärdesskatt. Kammarrätterna har i samtliga ovan nämnda mål påpekat att den påstådda avsikten med att bedriva ekonomisk verksamhet, som kommer att ge upphov till skattepliktiga transaktioner, ska styrkas genom objektiva omständigheter.

Kammarrätten i Sundsvall ansåg att Iris Karlsson bedrev ekonomisk verksamhet då hon genom succesiva investeringar byggt upp sin verksamhet som bestod av djurhållning. Att verksamheten inte genererat några intäkter förändrade inte kammarrättens bedömning. Även kammarrätten i Göteborg påpekade i målen Edwin Lim och Kungälv Invästs HB att ekonomisk verksamhet kan uppstå i samband med de första investeringskostnaderna. Redan beslutet att investera i egendom som kan tänkas ge framtida inkomst utgör ekonomisk verksamhet. Detta även om investeringen senare visar sig värdelös och verksamheten avslutas utan att några intäkter erhålls.

I målet med Kungälv Inwästs HB noterade kammarrätten att det förelåg en skillnad mellan de svenska bestämmelserna där begreppet yrkesmässig verksamhet användes och mervärdesskattedirektivets begrepp ekonomisk verksamhet. I detta mål konstaterade kammarrätten att senare uppkomna objektiva kriterier såsom antalet kunder och intäkternas belopp faktiskt kunde beaktas, trots att syftet med eller resultatet av en verksamhet i sig är utan betydelse. Kammarrätten påpekade att det, vid bedömningen av om en verksamhet bedrivs i

syfte att fortlöpande vinna intäkter, kan göras en jämförelse mellan hur en skattskyldig faktisk utnyttjar en tillgång och hur en motsvarande verksamhet utnyttjar en tillgång.

Även i målet Edwin Linn gjorde kammarrätten bedömningen att Edwin inte kunnat visa med några objektiva omständigheter att han påbörjat en ekonomisk verksamhet som skulle ge upphov till skattepliktiga transaktioner. Med objektiva omständigheter avsåg kammarrätten t.ex. bokföring eller kopia av mottagna beställningar som gav stöd till de uppgifter som Edwin lämnat i målet. Kostnader för data, telefon och internet ansågs dock inte vara sådana objektiva omständigheter som visar att ekonomisk verksamhet påbörjats då dessa med stor sannolikhet kan vara av privat karaktär.

5.3 Hästsport

5.3.1 Kammarrätten i Göteborg (M & V Carlerbäck AB)²⁴⁹

5.3.1.1 Bakgrund

M & V Carlerbäck AB (bolaget) bedrev verksamhet med hästar och handel med värdepapper. Bolagets hästverksamhet bestod av ägande och utbildning av tävlingshästar som tävlade i fälttävlan. Under det aktuella beskattningsåret hade två av bolagets hästar deltagit i internationella tävlingar. Det var dottern till företrädaren och ägaren av bolaget som tävlade med hästarna. Ägaren till bolaget hade även hyrt ut stallplatser till bolaget under det aktuella beskattningsåret. Intäkterna från hästverksamheten bestod av prispengar. Skatteverket nekade avdrag för ingående mervärdesskatt och anförde att den ovan bedrivna verksamheten var att betraktas som hobbyverksamhet och inte en näringsverksamhet. Länsrätten vidhöll Skatteverkets beslut och nekade avdrag för ingående mervärdesskatt. Som grund för sin talan anförde länsrätten att hästverksamhetens kostnader varit betydligt större än dess intäkter under år 2004 och att den varken gått med vinst åren före eller året efter det aktuella taxeringsåret. Efter en helhetsbedömning, där det framkom att företagsledaren och hennes dotter hade ett hästintresse och inte kunde försörja sig på inkomsterna från hästverksamheten, ansåg länsrätten att hästverksamheten inte kunde anses vara näringsverksamhet eftersom det saknades vinstintresse. Bolaget överklagade länsrättens dom till kammarrätten.

²⁴⁹ Kammarrätten i Göteborg målnummer 1233-08, meddelad den 26 november 2008.

5.3.1.2 Dom

Kammarrätten konstaterade att omständigheten att en verksamhet inte uppfyller kriterierna för näringsverksamhet enligt IL uteslöt inte att verksamheten kunde bedömas utgöra ekonomisk verksamhet enligt EG-rätten. För att sådan bedömning skulle vara möjlig ansåg domstolen att det måste finnas ett syfte att fortlöpande vinna intäkter och att denna avsikt också skulle kunna styrkas med objektiva omständigheter. Om en tillgångs användningsområde var både ekonomiskt och privat måste dess användning bestämmas utifrån samtliga omständigheter rörande dess användande och därigenom fastställas huruvida tillgången verkligen användes för att fortlöpande vinna intäkter.

Kammarrätten konstaterade att dottern till bolagets företrädare ägnat sig åt fälttävlan med bolagets hästar. Trots att tävlandet hade genererat intäkter i form av prispengar, var dessa obetydliga i förhållande till de kostnader som uppstått. Domstolen ansåg därför inte att verksamheten med hästar bedrivits med syfte att fortlöpande vinna intäkter. Kostnadsföringen var istället att betrakta som ett sätt att finansiera dotterns tävlingsverksamhet.

5.3.2 Kammarrätten i Sundsvall (Nils-Erik Öst)²⁵⁰

5.3.2.1 Bakgrund

Nils-Erik Öst bedrev verksamhet med hästar. Han hade under det aktuella beskattningsåret haft tre hästar i professionell träning och tävling. Vidare hade han två avelsston med godkända avelshingstar varaktigt uppstallade på stuteri. Ett utav stona hade fått ett föl under beskattningsåret. Vidare erhöll han s.k. uppfödarpremier för fyra av sina hästar. Syftet med verksamheten var att få ordentliga intäkter i form av prispengar för tävlingshästarna, uppfödarpremier och försäljningsinkomster på avelsstona och dess avkommor.

Skatteverket nekade avdrag för ingående mervärdesskatt med motiveringen att Nils-Erik inte ansågs bedriva mervärdesskattepliktig verksamhet i sin hästverksamhet. Beslutet överklagades i länsrätten som ansåg att den verksamhet som Nils-Erik bedrev var att anse som ekonomisk verksamhet och medgav avdrag för ingående mervärdesskatt.

Skatteverket överklagade beslutet i kammarrätten och anförde, med hänvisning till målet Enkler, att hästverksamheten som Nils-Erik bedrev inte skulle anses som mervärdesskattepliktig verksamhet. Som grund för sin talan påpekade Skatteverket att det vid en objektiv bedömning inte finns något som antydde att aktuell uppfödning- eller travverksamhet

²⁵⁰ Kammarrätten i Göteborg målnummer 467-10, meddelad den 27 september 2010.

hade karaktär av affärsmässighet och i framtiden kunde generera intäkter som täckte uppkommande kostnader. Verksamheten kunde inte heller vara i uppbyggnadsskede med anledning av att verksamheten, som startades 2001, fortfarande inte täckte sina egna kostnader. Skatteverket framhöll att det ska finnas sådana kostnader som är utöver kostnader för normal hästhållning för att ekonomisk verksamhet ska föreligga.

Nils-Erik hade enligt Skatteverket ägt fyra eller fem hästar varav två ston för avelssyfte. Det hade vid utredningen framkommit att endast en avkomma, som av någon anledning inte kunde användas i avelsverksamheten, hade sålts. Resten hade behållits i Nils-Eriks hobbyverksamhet. Då inga hästar hade sålts vidare för att användas i travverksamhet ansåg Skatteverket inte att någon avelsverksamhet hade förekommit. Av samtliga hästar i verksamheten hade endast en häst, Indian Blackhawk, lämnats i licensierad träning hos en B-tränare vilket enligt Skatteverket inte ansetts vara tillräckligt för ekonomisk verksamhet. De försäkrings- och veterinärkostnader som uppkommit för denna häst ansågs vara kostnader för normal hästhållning. Några kostnader utöver kostnader för normal hästhållning, för t.ex. licensierad träning eller annat, hade enligt Skatteverket inte förekommit. Nils-Erik hävdade att även en annan häst, Indian Roadmaster, hade lämnats i träning hos en B-tränare. Skatteverket ansåg dock inte detta vara fallet eftersom en förutsättning för att en B-tränare ska få träna en häst är att han äger den och i detta fall ägde Nils-Erik 100 procent av hästen. Med anledning av detta ansåg Skatteverket att inkörningskostnader och eventuella uppställningskostnader som uppkommit för denna häst var att betrakta som kostnader för normal hästhållning. Inte heller de uppfödarpremier som Nils-Erik erhållit kunde anses medverka till att verksamheten bedömdes som ekonomisk verksamhet då dessa inte betraktats som ersättning för tillhandahållen tjänst.

Nils-Erik ansåg dock att tävlingsverksamheten inte var av liten omfattning och anförde att de hästar som fötts upp efter ett av stona, som var betäckningsbar i många år till, startat 278 gånger och genererat intäkter på drygt en miljon. Han framhöll även att två föl hade sålts. Utöver dessa fanns en häst som var klar för start, en som tränades för trav för eventuell försäljning, en som efter långtidsskada startat igen och tre som var utleasade vilket enligt Nils-Erik antydde att ekonomisk verksamhet bedrivits. De utleasade hästarna, som inbringade 30 procent av insprungna pengar, var enligt Nils-Erik ett bevis på långsiktighet och näringsverksamhet. För att få bästa möjliga utdelning av hästverksamheten lämnades hästar till professionella tränare. Han betonade vidare att kostnader för träning, uppställning, betäckning och försäkring är inga kostnader för normal hästhållning och att utplace-

ring av hästarna hos professionella tränare antydde hästsport som bedrevs som näringsverksamhet. Inkörningskostnader för en tävlingshäst, som kräver helt andra krav på yrkeskunskap och mer tid, är högre än inkörningskostnader för en sällskapshäst.

5.3.2.2 Dom

Kammarrätten avslag överklagandena och fastslog länsrättens dom. Länsrätten hade i sitt domskäl konstaterat att mervärdesskattedirektivet lämnade större utrymme för skattskyldighet än kriterierna enligt 4 kap. 1 § ML. Vidare menade länsrätten att med hänsyn till hur Nils-Erik bedrev sin verksamhet med hästar var den att hänföra till ekonomisk verksamhet.

5.3.3 Analys

Kammarrätterna har i domarna ovan tagit hänsyn till verksamheternas intäkter för att bedöma huruvida ekonomisk verksamhet bedrivits. När det gäller hästverksamhet har domstolarna resonerat kring gränsdragningen ekonomisk verksamhet kontra hobby. I målet M & Carlebäck AB ansåg kammarrätten att det inte fanns något syfte att fortlöpande vinna intäkter och pekade på att de intäkter som uppstått var obetydliga i förhållande till kostnaderna. Kammarrätten prövade huruvida den skattskyldige var beroende av intäkterna från verksamheten för sin försörjning och konstaterade att kostnadsföringen var enbart att betrakta som ett sätt att finansiera ett privat intresse. Detta låg till grund för beslutet att ekonomisk verksamhet inte förelåg.

I målet Nils-Erik Öst kom kammarrätten till motsatt slutsats då de ansåg att ekonomisk verksamhet förelåg. Nils-Erik hade flera hästar för bl.a. tävling och avel. Den samlade bedömningen och omfattningen av Nils-Eriks verksamhet är förmodligen det som var avgörande till att han ansågs bedriva ekonomisk verksamhet medan delägarna i M & Carlebäck AB inte kunde visa att det privata intresset inte var syftet med deras verksamhet.

5.4 Fotografer

5.4.1 Kammarrätten i Sundsvall mål (Kjetil Böstrup)²⁵¹

5.4.1.1 Bakgrund

Kjetil Böstrup ansökte om att registreras till mervärdesskatt och godkännas för F-skatt för fotografverksamhet. Skatteverket beslutade att avslå Kjetils ansökan med anledning av att han vid tidpunkten för beslutet inte ansågs ha visat att "[...]ekonomisk aktivitet bedrevs i

²⁵¹ Kammarrätten i Sundsvall målnummer 2914-13, meddelad den 17 juni 2014.

en nödvändig utsträckning eller att verksamheten uppfyllde kriterierna för näringsverksamhet.”. Verksamheten ansågs istället vara hobby.

Kjetil överklagade Skatteverkets beslut i förvaltningsrätten som biföll hans överklagan till den del det avsåg registrering till mervärdesskatt med anledning av att det vid en sammantagen bedömning framkommit att Kjetil bedrev eller i vart fall haft för avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet.

Skatteverket överklagade förvaltningsrättens dom och anförde att det tyder på att Kjetil bedrev en hobbyverksamhet då han inte gått ned i arbetstid från sitt ordinarie arbete för att starta verksamheten. Fotograferingen hade, enligt Skatteverket, genererat små intäkter i förhållande till kostnaderna och de uppdrag som Kjetil visat upp var inte aktuella vid ansökningstillfället. Skatteverket ansåg inte att Kjetil var beroende av intäkterna från verksamheten för sin försörjning. En verksamhet bör ha en viss omfattning, d.v.s. ha en omsättning som inte är helt obetydlig, för att anses yrkesmässig bedriven. Skatteverket argumenterade även att en stor del av kostnaderna hade en sådan karaktär att de även kunde användas privat och att det inte var visat att kostnaderna uppkommit i syfte att fortlöpande vinna intäkter i verksamheten. Själva anskaffningen av en tillgång, som kan användas både privat och i en ekonomisk verksamhet, var enligt Skatteverket, inte tillräcklig som bevis för att visa att avsikten att bedriva ekonomisk verksamhet förelåg.

Kjetil anförde i kammarrätten att han hade kommande uppdrag och att han hoppades på att få fler. Han påpekade för domstolen att han även har startat en hemsida, inrett en studio och hittills haft ett stort uppdrag.

5.4.1.2 Dom

Kammarrätten hänvisade till de bestämmelser, förarbeten och rättspraxis som redovisas i förvaltningsrättens dom och konstaterade att det var oklart om förutsättningarna för att bli godkänd för F-skatt och registreras till mervärdesskatt var uppfyllda vid ansökningstillfället. Det hade dock tillkommit omständigheter efter Skatteverkets beslut som inte kunde bortses från.

Kammarrätten konstaterade att Kjetil hade gjort investeringar till betydande belopp. Då utrustningen som hade anskaffats både kunde användas i ekonomisk verksamhet och privat, var inköpen i sig inte tillräckliga för att styrka att ekonomisk verksamhet hade bedrivits. För att avgöra om Kjetil skulle registreras för mervärdesskatt måste ställning tas till huruvida det fanns en avsikt att fortlöpande vinna intäkter med verksamheten. Mot bakgrund av de

omständigheter som Kjetil visat upp ansåg kammarrätten att det fanns tillräckligt med objektiva omständigheter som styrkte att Kjetil bedrev eller hade för avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet.

5.4.2 Förvaltningsrätten i Malmö (Martina Fredholm)²⁵²

5.4.2.1 Bakgrund

Martina Fredholm, som under flera år haft fotografering som ett intresse, ansökte hos Skatteverket om att bli registrerad för mervärdesskatt. På grund av detta intresse hade hon redan det mesta som krävdes för att bedriva en studio på hemmaplan.

Skatteverket beslutade att neka Martina registrering till mervärdesskatt med anledning av att Martina inte hade visat att avsikten att utnyttja tillgångarna var för att fortlöpande vinna intäkter. Som grund för sitt beslut hänvisade Skatteverket till bl.a. målen Rompelman och Enkler och att den första investeringsutgiften för en planerad näringsverksamhet normalt anses vara ekonomisk verksamhet under förutsättning att den påstådda avsikten kan styrkas med objektiva omständigheter. Detta särskilt om en tillgång har en sådan karaktär att den både kan användas i en ekonomisk verksamhet och privat.

Martina överklagade Skatteverkets beslut i förvaltningsrätten där hon anförde att hon sedan tidigare hade all utrustning, varför det inte finns mycket mer att investera i, och att verksamheten har utökats med en hemsida och visitkort. Hon ansåg inte att det fanns några privata skäl till att använda visitkorten och framhöll att tanken med bolaget var att det skulle bedrivas med varaktighet, vinstsyfte och självständighet och försörja henne utöver hennes fasta deltidstjänst.

5.4.2.2 Dom

Förvaltningsrätten konstaterade att inköpen av utrustningen, webbhotell, bakgrundspapper m.m. kunde användas såväl privat som i näringsverksamhet. Av denna anledning ansågs Martina inte ha visat att hennes nedlagda kostnader hade uppkommit i syfte att fortlöpande vinna intäkter i verksamheten. Martina nekades därav registrering till mervärdesskatt.

5.4.3 Analys

Fotografverksamhet, liksom hästverksamhet som diskuterats ovan, är en verksamhet där gränsdragningen mot hobby och privata intressen kan försvåra bedömningen av huruvida ekonomisk verksamhet bedrivs. Det framgår av domarna ovan att domstolarna ställer krav

²⁵² Förvaltningsrätten i Malmö målnummer 3400-13, meddelad den 19 september 2013.

i dessa fall på att utöver investeringskostnader ska företagaren kunna visa med objektiva omständigheter att syftet att fortlöpande vinna intäkter föreligger. Det har inte ansetts vara nog med anskaffning av webbhotell, bakgrundspapper och visitkort. I målet Kjetil Böstrup ansåg kammarrätten däremot att ekonomisk verksamhet bedrevs då Kjetil hade inrett en studio och kunde visa på ett stort uppdrag som genomförts.

Det framgår att domstolen vid sin samlade bedömning tar hänsyn till faktorer såsom webbhotell och en för verksamheten speciellt inredd lokal. I målet Martina Fredholm konstaterade förvaltningsrätten att inköpen av utrustning, webbhotell, bakgrundspapper m.m. är av sådan karaktär att de kan användas både privat och i näringsverksamhet. Frågan är dock hur mycket hänsyn som tas till redan förvärvade intäkter, som i det fall där Kjetil kunde visa på ett större, redan utfört, uppdrag och även ansågs bedriva ekonomisk verksamhet medan Martina saknade tidigare större uppdrag och nekades avdrag för ingående mervärdesskatt.

5.5 Förvaltning av värdepapper

5.5.1 RÅ 2003 ref. 36

5.5.1.1 Bakgrund

Aktiebolaget X (bolaget) som var moderbolag inom en koncern hade bl.a. till uppgift att mot ersättning tillhandahålla och utföra koncerngemensamma funktioner av juridisk och administrativ art åt sina dotterbolag. Bolaget yrkade avdrag för ingående mervärdesskatt för de tjänster som bolaget hade förvärvat i samband med försäljningen av aktier i dotterbolag. Skatteverket nekade avdraget med stöd av Skatterättsnämnden. Till stöd för sin talan anförde Skatteverket att avdrag för ingående mervärdesskatt inte föreligger för kostnader som är hänförliga till försäljning av aktier och andelar. Detta med anledning av att dessa är undantagna från mervärdesskatteplikt.

Bolaget överklagade Skatteverkets beslut till regeringsrätten och anförde att avdraget ska beviljas. I grund för sin talan anförde bolaget att, i det fall domstolen finner att innehavet av aktier faller helt utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt, avdrag för ingående mervärdesskatt ska beviljas på grund av att bolagets hela verksamhet består i omsättning av skattepliktiga koncernledningstjänster. Om domstolen skulle finna att försäljningen av dotterbolagsaktier utgör ekonomisk verksamhet ska avdrag för ingående mervärdesskatt beviljas för kostnader som, enligt bolaget, har direkt och omedelbart samband med bolagets hela ekonomiska verksamhet. Bolaget påpekade också att försäljningen av dotterbolagsak-

tier ingår i de koncerngemensamma tjänster som bolaget mot ersättning utför åt andra koncernbolag.

5.5.1.2 Dom

Regeringsrätten ansåg att det inte förelåg några skäl att begära förhandsavgörande från EUD. Liksom Skatterättsnämnden ansåg domstolen att bestämmelserna i ML innebär att en försäljning av aktier utgör en omsättning och att denna omsättning ska anses ske i en av bolaget bedrivna yrkesmässig verksamhet. Domstolen påpekade dock att omsättningen enligt ML är undantagen från mervärdesskatteplikt vilket innebär att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt hänförlig till kostnader för försäljning av dotterbolagsaktier inte föreligger.

Med hänvisning till målen Harnas och Helm samt Floridienne och Berginvest²⁵³ konstaterade regeringsrätten vidare att en person som endast förvärvar och innehar värdepapper inte anses utöva en ekonomisk verksamhet. Motsatsen gäller om delägande innefattar direkt eller indirekt deltagande i förvaltningen av de ägda bolagen. Med deltagande i förvaltningen menas inte i detta sammanhang sådant deltagande som härrör från de rättigheter delägaren har i egenskap som aktieägare eller bolagsman. Bolaget hade i förevarande fall utfört administrativa, ekonomiska eller juridiska konsulttjänster avseende försäljning av aktier i dotterbolag och därmed aktivt deltagit i förvaltningen. Mot bakgrund av detta konstaterade domstolen att försäljningen av aktier i dotterbolag inte kunde betraktas som något annat än transaktioner som har samband med ekonomisk verksamhet.

5.5.2 Kammarrätten i Stockholm (AB Rodret)²⁵⁴

5.5.2.1 Bakgrund

Aktiebolaget Rodret (bolaget) hade under beskattningsåret sålt aktier i ett antal dotterbolag, så kallade Gibraltarbolag. Skatteverket och länsrätten nekade avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till kostnader som uppstått i samband med aktieavyttring. Bolaget överklagade länsrättens beslut i kammarrätten och anförde att aktieinnehav i sig inte utgör ekonomisk verksamhet men kan komma att göra det om ägandet i andra bolag åtföljs av direkt eller indirekt deltagande i förvaltningen av de ägda bolagen.

²⁵³ C-142/99, Floridienne och Berginvest.

²⁵⁴ Kammarrätten i Stockholm målnummer 3793-11, meddelad den 21 oktober 2014.

5.5.2.2 Dom

För att kunna ta ställning till huruvida avdragsrätt för mervärdesskatt förelåg avseende kostnader på kringtjänsterna, såsom konsult- och juristtjänster, som uppkommit i samband med aktieavyttringarna hade kammarrätten att ta ställning till om aktieavyttringen utgjorde ett led i bolagets ekonomiska verksamhet. Kammarrätten konstaterade att bolaget inte tillhandahöll mervärdesskattepliktiga tjänster eller deltog i förvaltningen av dotterbolagen. Detta med anledning av att dotterbolagen utöver att äga ett spanskt bolag inte bedrivit någon självständig verksamhet, det saknades ledning i dotterbolagen och bolaget hade inte fakturerat några koncerngemensamma tjänster. Att bolagets personal förfogade över alla VD-poster och styrelseplatser i dotterbolagen förändrade enligt kammarrätten inte denna bedömning. Domstolen fann att de berörda försäljningarna varit rena aktieförsäljningar och att de därför inte utgjorde ekonomisk verksamhet. Med anledning av detta nekades bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt avseende de tjänster som hade avtalats i samband med försäljning av aktierna.

5.5.3 Analys

Det framgår av de ovan nämnda målen att försäljning av aktier och andelar utgör omsättning som enligt ML är undantagen från mervärdesskatteplikt. I domen RÅ 2003 ref. 36 ansåg att regeringsrätten att ekonomisk verksamhet förelåg i samband med försäljning av aktier i dotterbolag. Regeringsrätten hänvisade till bl.a. målet Harnas och Helm och framhöll att ekonomisk verksamhet föreligger i de fall förvärv och innehav av aktier och andra värdepapper innefattar direkt eller indirekt deltagande i förvaltningen av de ägda bolagen. Det ska enligt domstolen inte vara fråga om deltagande som härrör från de rättigheter som delägaren innehar i egenskap av aktieägare eller bolagsman. I förevarande fall hade bolaget aktivt deltagit i förvaltningen genom att ha utfört administrativa, ekonomiska och juridiska konsulttjänster i samband med försäljningen.

Kammarrätten ansåg dock i målet AB Rodret att ett bolag inte bedrev ekonomisk verksamhet i samband med försäljning av aktier ett dotterbolag eftersom bolaget inte kunnat visa att det deltagit i förvaltningen av dotterbolaget. Bolaget hade varken bedrivit någon självständig verksamhet, haft ledning i dotterbolagen eller fakturerat några koncerninterna tjänster. Den omständigheten att bolagets personal förfogade över alla VD-poster och styrelse poster i dotterbolagen förändrade inte domstolens bedömning huruvida ekonomisk verksamhet förelåg eller inte.

5.6 Sammanfattning

Vid en genomgång av svensk rättspraxis framgår att domstolen till stor del använder sig av EU-rättslig praxis när bedömningen görs huruvida en verksamhet är att anse som ekonomisk. I fallet Iris Karlsson ansåg Kammarrätten att hon bedrev ekonomisk verksamhet då hon genom succesiva investeringar byggde upp sin verksamhet trots att inga intäkter genererats. I målet Kungälv Inwästs HB beaktade kammarrätten antalet kunder och intäkternas belopp som relevanta objektiva omständigheter vid bedömningen om ekonomisk verksamhet förelåg.

Även i de domar som hanterar verksamhet med hästar har kammarrätten tagit stor hänsyn till verksamheternas intäkter. I fallet med M & Carlebäck ansågs det privata intresset överväga men den samlade bedömningen i målet Nils-Erik Öst gjorde att hans verksamhet bedömdes som ekonomisk då han hade flera hästar för bl.a. tävling och avel och kunde visa på intäkter.

Vid bedömningen av fotografverksamhet har objektiva omständigheter såsom webbhotell, en för verksamheten speciellt inredd lokal och ett större utfört uppdrag lett till att en verksamhet ansågs utgöra ekonomisk verksamhet. Försäljning av akter och värdepapper har inte av kammarrätten ansetts utgöra ekonomisk verksamhet förutom i det fall då det aktuella bolaget kunnat visa att förvärv av aktier gjorts för att uppnå direkt eller indirekt deltagande i förvaltningen av ett bolag.

6 Skatteverkets ställningstagande

6.1 Inledning

Skatteverket har med anledning av lagändringen som genomfördes i ML den 1 juli 2013, då begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet infördes i 4 kap. 1 § ML, redogjort för sin ståndpunkt avseende tolkningen av begreppet ekonomisk verksamhet i ett antal ställningstaganden. I dessa ställningstaganden belyses Skatteverkets innebörd av begreppet och vilka omständigheter som kännetecknar det. Skatteverket har även särskilt uttalat sig om hur ekonomisk verksamhet ska tolkas när det gäller övningsföretag och transaktioner som har anknytning till fastighetsinnehav. Som tidigare nämntes är Skatteverkets ställningstaganden inte bindande föreskrifter utan endast rekommendationer.²⁵⁵ Då Skatteverket är en förvaltningsmyndighet inom skatteområdet är dess åsikter av relevans för utredningen.

6.2 Ekonomisk verksamhet

En grundläggande förutsättning för att en verksamhet ska anses utgöra ekonomisk verksamhet är att den innefattar beskattningsbara transaktioner. Med beskattningsbara transaktioner menas i detta sammanhang försäljning av varor eller tjänster. Detta innebär att en verksamhet som består av att gratis tillhandahålla varor eller tjänster aldrig kan anses utgöra ekonomisk verksamhet. Detta gäller även verksamheter som är uteslutande bidragsfinansierade. Eftersom syftet med verksamheten måste vara att sälja varor eller tjänster kan inte heller verksamheter som bedrivs av rent personligt intresse och som innefattar tillfälliga försäljningar av varor eller tjänster anses som ekonomisk verksamhet. Ett exempel på en sådan verksamhet är en frimärkssamlare som i begränsad omfattning säljer frimärken.²⁵⁶

Enbart innehav av materiella eller immateriella tillgångar utgör enligt Skatteverket inte ekonomisk verksamhet. Det måste finnas ett syfte att utnyttja tillgångarna för att fortlöpande vinna intäkter för att det ska kunna anses falla under begreppet ekonomisk verksamhet. Skatteverket hänvisar till EUD:s rättspraxis som anger att köp, innehav och försäljning av

²⁵⁵ Se avsnitt 1.3.3.

²⁵⁶ Skatteverkets ställningstaganden, *Beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet – mervärdesskatt*, avsnitt 4.4 andra stycket.

värdepapper för egen räkning samt innehav av andelar i dotterbolag inte utgör ekonomisk verksamhet.²⁵⁷

Varaktigheten av en verksamhet har betydelse för huruvida den kan anses utgöra ekonomisk verksamhet eller inte. Skatteverket anser däremot att omsättningens storlek inte är av avgörande betydelse vid bedömningen huruvida en verksamhet ska anses vara ekonomisk verksamhet.²⁵⁸

6.3 Omständigheter som kännetecknar begreppet

Skatteverket har i sitt ställningstagande som särskilt behandlar begreppet ekonomisk verksamhet slagit fast ett antal objektiva omständigheter som visar på att ekonomisk verksamhet föreligger eller som visar att det finns en avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet. Enligt Skatteverket ska det vid bedömningen av huruvida en verksamhet är att anse som ekonomisk verksamhet eller inte göras en samlad bedömning av samtliga relevanta objektiva omständigheter i varje enskilt fall. Nedan ges exempel på sådana omständigheter som enligt Skatteverket kan visa på att det finns en ekonomisk verksamhet eller att det finns en avsikt att bedriva sådan verksamhet.²⁵⁹

Det är enligt Skatteverket en tungt vägande omständighet om regelbundna försäljningar av varor eller tjänster förekommer och i normalfallet ska en sådan verksamhet anses ekonomiskt bedriven. Då verksamheten inte har någon försäljning men avsikten att genomföra försäljningar visas kan även sådan verksamhet anses utgöra ekonomisk verksamhet. Skatteverket betonar att vid bedömningen av avsikten med en verksamhet är det endast objektiva omständigheter som ska ges betydelse. Detta innebär att ekonomiska kalkyler eller affärsplaner inte ensamma kan styrka avsikten med en verksamhet. Finns det däremot sådana dokument och dessutom slutna avtal om att fortlöpande tillhandahålla varor eller tjänster mot ersättning kan avsikten styrkas, under förutsättning att avtalen inte är för allmänt hållna.²⁶⁰

²⁵⁷ Skatteverkets ställningstaganden, *Beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet – mervärdesskatt*, avsnitt 4.4 tredje stycket.

²⁵⁸ Skatteverkets ställningstaganden, *Beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet – mervärdesskatt*, avsnitt 4.4 fjärde och femte stycket.

²⁵⁹ Skatteverkets ställningstaganden, *Beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet – mervärdesskatt*, avsnitt 4.5 första stycket.

²⁶⁰ Skatteverkets ställningstaganden, *Beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet – mervärdesskatt*, avsnitt 4.5 andra stycket.

En ytterligare omständighet som, enligt Skatteverket, talar för att ekonomisk verksamhet bedrivs är att det har anskaffats tillgångar som bara kan användas i en ekonomisk verksamhet. Exempel på sådana tillgångar är stora grävmaskiner eller tunga lastbilar, vilka är tillgångar som normalt inte används av en privatperson. Ett annat exempel är när inköp av varulager gjorts som är av sådan storlek att det inte uteslutande täcker personens och dess närståendes behov. Inköp av en vara som normalt sett används privat, t.ex. en dator, är enligt Skatteverket inte en sådan omständighet som indikerar att ekonomisk verksamhet bedrivs. När det gäller tillgångar som både kan användas i en näringsverksamhet och privat måste samtliga omständigheter rörande dess användning beaktas.²⁶¹

Finns en särskilt anpassad lokal för verksamheten är detta ytterligare en omständighet som talar för att ekonomisk verksamhet bedrivs. Ett exempel på detta är när en person för stadigvarande bruk hyr en butikslokal.²⁶²

Skatteverket understryker även att den omständighet att verksamheten aktivt marknadsförs på ett ändamålsenligt sätt talar för att verksamheten är ekonomisk. En sådan omständighet kan styrkas genom att kostnader för marknadsföring visas. Ett annat exempel är en hemsida där varor eller tjänster kan köpas.²⁶³

Förutom ovannämnda omständigheter kan det enligt Skatteverket finnas särskilda åtgärder som är specifika för en viss typ av verksamhet som talar för att ekonomisk verksamhet föreligger. Inom hästverksamheten är sådana omständigheter exempelvis att en travhäst har satts i träning hos en A-licensierad tränare eller att en godkänd avelshingst har anskaffats för att användas i avelsverksamhet.²⁶⁴

6.4 Innehav av fastighet

Vid bedömningen av huruvida en fastighet ingår i en ekonomisk verksamhet eller inte är det enligt Skatteverket användningsområdet för fastighet som är avgörande. Endast innehav av en fastighet utgör inte en ekonomisk verksamhet. För att fastigheten ska anses ingå i

²⁶¹ Skatteverkets ställningstaganden, *Beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet – mervärdesskatt*, avsnitt 4.5 tredje stycket.

²⁶² Skatteverkets ställningstaganden, *Beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet – mervärdesskatt*, avsnitt 4.5 fjärde stycket.

²⁶³ Skatteverkets ställningstaganden, *Beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet – mervärdesskatt*, avsnitt 4.5 femte stycket.

²⁶⁴ Skatteverkets ställningstaganden, *Beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet – mervärdesskatt*, avsnitt 4.5 sjätte stycket.

en ekonomisk verksamhet måste den användas regelbundet för att vinna intäkter. Med ”vinna intäkter” avses i detta sammanhang försäljning av varor eller tjänster. Detta kan även ske genom indirekt användning, t.ex. när en reklambyrå hyr en kontorslokal för sin verksamhet.²⁶⁵

Skatteverket påpekar vidare att någon som endast använder en fastighet för att tillfälligt vinna intäkter inte kan betraktas som beskattningsbar person. Det finns däremot vissa typer av fastigheter som inte kan användas i annan verksamhet än ekonomisk t.ex. byggnader med hyreslägenheter och affärslokaler eller skogsmark och grustag. För fastigheter vars karaktär gör att de kan användas både för ekonomiska och privata ändamål ska, vid avgörande om fastigheten verkligen används för att regelbundet vinna intäkter, en helhetsbedömning av samtliga omständigheter göras. En jämförelse görs utifrån hur fastigheten faktiskt används och hur motsvarande ekonomisk verksamhet normalt bedrivs. Att en fastighet kan användas både i ekonomisk verksamhet och för privat bruk innebär inte att det privata användandet ingår i den ekonomiska verksamheten. Användandet av fastigheten ska enligt Skatteverket istället delas upp.²⁶⁶

Då en ägare till en fastighet utnyttjar sin äganderätt genom att sälja fastigheten, vilken inte används för att regelbundet vinna intäkter, anses ägaren inte bedriva ekonomisk verksamhet oavsett om försäljningen beloppsmässigt är en stor transaktion. För att försäljning av fastighet i sådant fall ska anses vara en ekonomisk verksamhet krävs, enligt Skatteverket, att ”fastigheten är tillgång i en ekonomisk verksamhet eller att försäljningen görs på samma sätt som av en producent eller återförsäljare.”. Regelbunden uthyrning av en fastighet och annan upplåtelse av rätt till fastighet är normalt att anse som en ekonomisk verksamhet.²⁶⁷ Skatteverket anser dock inte att tillfälliga försäljningar av varor från en fastighet som även används som privatbostad, t.ex. försäljning av frukt eller grönsaker från en villaträdgård, är att anse som ekonomisk verksamhet.²⁶⁸

Skatteverket framhäver att mark som används för att odla grödor som kan användas som

²⁶⁵ Skatteverkets ställningstagande, *Ekonomisk verksamhet och innehav av fastighet - mervärdesskatt*, avsnitt 4.1 andra stycket.

²⁶⁶ Skatteverkets ställningstagande, *Ekonomisk verksamhet och innehav av fastighet - mervärdesskatt*, avsnitt 4.1 tredje stycket.

²⁶⁷ Skatteverkets ställningstagande, *Ekonomisk verksamhet och innehav av fastighet - mervärdesskatt*, avsnitt 4.2 första stycket.

²⁶⁸ Skatteverkets ställningstagande, *Ekonomisk verksamhet och innehav av fastighet - mervärdesskatt*, avsnitt 4.3.

livsmedel, djurfoder eller som råvaror för framställning av andra varor är jordbruksverksamhet. Med djurskötsel menas uppfödning av husdjur för att producera livsmedel eller andra varor. Jordbruksverksamhet och djurskötsel som innefattar regelbunden försäljning av varor eller tjänster anses vara ekonomisk verksamhet. Skogsbruk är utnyttjande av skog för produktion av t.ex. timmer, massaved eller bränsle. Skogsbruksverksamhet kännetecknas av att det går lång tid mellan de första investeringarna och själva försäljningen av skogsprodukter. Skogsbruk anses därför som en ekonomisk verksamhet även om själva avverkningen och försäljningen av skogen görs med stora tidsintervaller. Detta innebär att den som innehar skogsmark och som säljer skog eller upplåter avverkningsrätt är en beskattningsbar person.²⁶⁹

6.5 Övningsföretag

Skatteverket har i ett ställningstagande redogjort för sin inställning huruvida övningsföretag anses bedriva ekonomisk verksamhet. Med övningsföretag menas ett projekt där deltagarna under en i förväg bestämd och begränsad tid driver ett företag i utbildningssyfte. För att en omsättning i ett företag ska bli föremål för mervärdesskatt ska omsättningen av varor eller tjänster, enligt Skatteverket, göras av en beskattningsbar person som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet. Så är dock inte fallet med övningsföretag där syftet är att utbilda deltagarna i företagande, inte att företa beskattningsbara transaktioner. Verksamheten bedrivs dessutom under en tidsbegränsad och kortare period. Mot bakgrund av detta anser inte Skatteverket att verksamhet bedriven i form av övningsföretag, oberoende av den beloppsmässiga omfattningen av verksamheten, är att anse som ekonomisk verksamhet. Deltagare i sådana projekt ska därmed inte vara skyldiga till mervärdesskatt eller vara registrerad för sådan.²⁷⁰

6.6 Sammanfattning

Betydelsen av begreppet ekonomisk verksamhet har utvecklats främst genom rättspraxis. En grundläggande förutsättning för att en verksamhet ska anses utgöra ekonomisk verksamhet är att den innefattar beskattningsbara transaktioner d.v.s. försäljning av varor eller tjänster. Bedömningen ska göras i varje enskilt fall baserat på samtliga relevanta objektiva omständigheter. Omständigheter som enligt Skatteverket är av betydelse vid bedömningen

²⁶⁹ Skatteverkets ställningstagande, *Ekonomisk verksamhet och innehav av fastighet - mervärdesskatt*, avsnitt 4.4 första-tredje stycket.

²⁷⁰ Skatteverkets ställningstaganden, *Mervärdesskatt för så kallade övningsföretag*, avsnitt 4.

av huruvida en verksamhet utgör ekonomisk verksamhet är regelbunden försäljning av varor eller tjänster, objektiva fakta som kan fastställa en avsikt att starta försäljning av varor eller tjänster, att tillgångar har införskaffats och att lokal finns.

Skatteverket har även uttalat sig om särskilda företeelser såsom övningsföretag, som de anser aldrig kan bedriva ekonomisk verksamhet, och fastigheter där användningsområdet är avgörande för bedömning av verksamheten. En fastighet som används fortlöpande för att vinna intäkter kan ingå i en ekonomisk verksamhet. Det finns även typer av fastigheter som enligt Skatteverket förutsätts bedriva ekonomisk verksamhet, såsom byggnader med hyreslägenheter och affärslokaler eller skogsmark och grustag. Skogsbruksverksamhet utgör ekonomisk verksamhet trots att investeringskostnaderna kan uppstå långt innan avverkningssintäkterna, eftersom detta hör till verksamhetens natur.

7 Sammanfattande analys och slutsats

7.1 Inledning

Syfte med denna utredning är att ur ett EU-rättsligt perspektiv analysera det mervärdesskatte-
rättsliga begreppet ekonomisk verksamhet. För att uppnå syftet utreds vid vilken grad av
aktivitet en ekonomisk verksamhet uppstår och vilka omständigheter som kännetecknar
begreppet. Slutligen utreds hur begreppet tolkas i svensk rätt i förhållande till EU-rätten. I
detta avslutande kapitel besvaras uppsatsens syfte genom en genomgripande analys.

7.2 Begreppet ekonomisk verksamhet

Ekonomisk verksamhet är ett av de mest grundläggande begreppen inom mervärdesskatte-
området och mervärdesskattedirektivet. Begreppet är av väsentlig betydelse vid bedöm-
ningen av huruvida någon utgör en beskattningsbar person och ska vara föremål för mer-
värdesskatt. Trots detta infördes begreppet inom svensk rätt först år 2013 som en följd av
Europeiska kommissionens fördragsbrottsförfarande mot Sverige som inleddes den 27 juni
2008. Begreppet ersatte det tidigare använda begreppet yrkesmässig verksamhet i ML. Sve-
rige hade, enligt kommissionen, genom sin felaktiga definition av begreppet givit upphov
till att personer som borde beskattas som beskattningsbara personer inte betraktades som
sådana av de svenska myndigheterna.

Ekonomisk verksamhet definieras i artikel 9.1 mervärdesskattedirektivet som en verksam-
het som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör. Här inbegrips även
gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yr-
ken. Vidare definieras ekonomisk verksamhet som utnyttjande av materiella eller immateri-
ella tillgångar i avsikt att fortlöpande vinna intäkter. Verksamheten ska även bedrivas själv-
ständigt.

Begreppet ekonomisk verksamhet har i svensk rätt fått motsvarande lydelse som i mervär-
desskattedirektivet och definieras numera i 4 kap. 1 § första stycket ML som "sådan verk-
samhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet
gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yr-
ken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna in-
täkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet".

I samband med att begreppet ekonomisk verksamhet infördes i ML slopades bestämmelsen
om att en verksamhet kunde anses vara yrkesmässig och mervärdesskattepliktig om om-

sättningen i verksamheten under beskattningsåret översteg 30 000 kr. Borttagandet av detta gränsbelopp kan ha gett upphov till gränsdragningsproblem när det gäller mindre verksamheter och verksamheter som gränsar till hobby.

7.3 Vid vilken grad av aktivitet uppstår en ekonomisk verksamhet?

EUD har i ett flertal avgöranden tagit ställning till vid vilken grad av aktivitet som ekonomisk verksamhet anses uppkomma. I målet Rompelman fastslog EUD att ekonomisk verksamhet kan uppstå även innan omsättning kommit igång. För att ekonomisk verksamhet ska föreligga ska den förberedande verksamheten bestå av flera på varandra följande handlingar. Domstolen ansåg att det hade varit orimligt om investeringskostnader inte vore avdragsgilla innan det faktiska utnyttjandet av en fastighet. Domstolen fastslog även att det är den skattskyldige som har bevisbördan för att denne uppfyller villkoren för avdragsrätt. Den skattepliktiga verksamheten ska styrkas genom objektiva omständigheter. I målet Inzo sökte bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt avseende en verksamhet som haft investeringskostnader men som aldrig kommit igång. EUD gav bolaget rätt och menade att eftersom bolaget blivit skatteregistrerat på korrekta grunder, hade bolaget bedrivit ekonomisk verksamhet även om verksamheten aldrig kom till den punkt där de kunde redovisa omsättning. Det hade bara varit möjligt att återkräva ingående mervärdesskatt i ett sådant fall om skattemyndigheten kunnat visa att bolaget vid ansökan om mervärdesskatteregistrering genom bedrägeri eller undandragande lämnat vilseledande uppgifter.

EUD har i målet Renate Enkler uttalat att uthyrning av en materiell tillgång som till sin natur kan vara privat, såsom en husbil i detta fall, kan falla under begreppet ekonomisk verksamhet. Tillgången ska då hyras ut i syfte att fortlöpande vinna intäkter. Även i detta fall ligger det på den skattskyldige att med objektiva fakta visa att syftet att fortlöpande vinna intäkter föreligger. Alla omständigheter i varje enskilt fall ska bedömas för sig. Om en tillgång till sin karaktär är sådan att den bara kan användas för ekonomisk verksamhet kan det enligt EUD förutsättas att den ekonomiska verksamheten bedrivs med syfte att fortlöpande vinna intäkter. Bedömningen är dock inte lika självklar när det gäller materiella tillgångar som är sådana till sin karaktär att de även kan användas för privat bruk. När sådana gränsdragningsproblem uppstår ska hänsyn tas till hur tillgången används i det speciella fallet och hur sådan ekonomisk verksamhet i normalfallet bedrivs.

I målet Ainårs Rêdlihs lade EUD ingen vikt vid syftet att omsättning skett på grund av

force major. Försäljning av skog ansågs i detta fall vara utnyttjande av materiella tillgångar, och det spelade ingen roll att skogen var förvärvad för privat bruk när den senare kom att användas i en ekonomisk verksamhet. Inte heller den omständighet att timret i fråga inte normalt sett hade använts vid den tidpunkt det nu gjorde på grund av force major påverkade bedömningen. De utförda skogsförvaltningsåtgärderna och försäljningen av timmer utgjorde således ekonomisk verksamhet. Även i detta fall betonade domstolen att ekonomisk verksamhet är av objektiv karaktär och att alla omständigheter i varje enskilt fall ska bedömas för sig, oberoende av syfte och resultat.

Förvärv och innehav av andelar i andra bolag har inte ansetts utgöra ekonomisk verksamhet. I målen Polysar och Wellcome trust har EUD konstaterat att ekonomisk verksamhet i dessa fall endast uppstår då bolag direkt eller indirekt deltar i förvaltningen av förvärvade bolag, bortsett från de rättigheter som åligger en aktieägare. Försäljning av aktier och andra värdepapper hos en fondkommissionär utgör ekonomisk verksamhet. EUD framhöll i målet Wellcome Trust att ekonomisk verksamhet kan förekomma vid avyttring av aktier även hos bolag som inte utgör fondkommissionär. Detta under förutsättning att bolaget direkt eller indirekt tagit del i ledningen av ett annat bolag.

Även i målet Harnas och Helm anförde EUD att enbart förvärv eller innehav av andelar kan inte utgöra ekonomisk verksamhet. Det krävs i sådana fall en direkt eller indirekt inblandning i förvaltningen av de bolagen där andelarna, i detta fall obligationer, förvärvas eller att förvärvet utgör en nödvändig och stadigvarande förlängning av den skattepliktiga verksamheten för att ekonomisk verksamhet ska anses bedrivas. De förvärvade andelarna ska användas i ett affärsmässigt eller kommersiellt syfte.

EUD har vidare gjort bedömningen i målet Hong Kong Trade att när tjänster utförs gratis så uppstår ingen ekonomisk verksamhet. I detta fall jämfördes bolaget med slutkonsumenten vilken ska vara den som bär skattebördan. Det hade stridit mot konkurrensneutraliteten om skatten hade varit avdragsgill hos ett bolag som sedan inte hade någon omsättning att redovisa. En liknande bedömning gjordes i målet SPÖ, där en politisk landsorganisation utförde tjänster till underpris. Domstolen konstaterade i detta fall att ingen ekonomisk verksamhet bedrevs då SPÖ saknade möjligheter att vinna intäkter för sina marknadsföringsåtgärder och att det ska finnas ett direkt samband mellan en tjänst och dess motprestation genom att marknadsmässigt ersättning erhålls.

7.4 Objektiva omständigheter som kännetecknar en ekonomisk verksamhet

En förutsättning för att ekonomisk verksamhet ska föreligga är att avsikten att bedriva en sådan verksamhet kan styrkas med objektiva omständigheter. Av praxis från EUD kan vissa riktlinjer utläsas för vilka objektiva omständigheter som kännetecknar en ekonomisk verksamhet. Skatteverket har dessutom i ett ställningstagande uttalat sig i frågan om vilka omständigheter som kännetecknar en ekonomisk verksamhet.

EUD har uttalat att det beror på den enskilda situationen eller verksamheten vilka objektiva omständigheter som kan anses lämpliga för att bedöma om en verksamhet ska anses ekonomisk. En enskild bedömning ska göras i varje enskilt fall och det är den skattskyldige som har bevisbördan för att denne uppfyller villkoren för avdragsrätt genom att bl.a. visa att ekonomisk verksamhet föreligger.

I målet Rompelman skulle ett påstående om avsikt att hyra ut en framtida tillgång till en företagare styrkas. EUD angav t.ex. att avsikt att i framtiden hyra ut en fastighet kan styrkas genom att de planerade lokalerna kan visas vara särskilt lämpliga för kommersiellt utnyttjande. I ett sådant fall kan fastigheten anses användas i en ekonomisk verksamhet.

När det är fråga om en materiell tillgång som till sin natur kan användas för privata ändamål så ska man titta på hur tillgången används i det aktuella fallet. EUD har även uttalat att en jämförelse kan göras med hur sådan ekonomisk verksamhet i normalfallet bedrivs.

Ytterligare objektiva omständigheter som EUD ansett vara relevanta för bedömningen är den tid en tillgång hyrts ut, intäkternas belopp och antalet kunder. Även den period leveranser utförts och storlek på intäkter kan vara faktorer som påverkar bedömningen, såsom i målet Ainårs Rêdlihs.

En omständighet som talar för att ekonomisk verksamhet föreligger vid förvärv och avyttring av aktier är att bolaget kan visa att de direkt eller indirekt tar del i ledningen i ett annat bolag. Sådan aktivitet är bl.a. att delta vid dotterbolagens möten, att rösta, att ha något inflytande i dotterbolagens verksamhet, fördela vinster och utdelningar.

7.5 Svensk tolkning i förhållande till EU-rätt

Som tidigare nämnts infördes begreppet ekonomisk verksamhet inom svensk rätt först år 2013. Begreppet ersatte då det tidigare använda begreppet yrkesmässig verksamhet i ML. I propositionen till ML anges att ändringen i ML endast var av formell art. I materiellt hänseende hade ML:s bestämmelser tolkats konformt med mervärdesskattedirektivet även innan förändringen. Även i propositionen nämner man att gränsdragningsproblem kan uppstå i och med borttagandet av det s.k. utökade yrkesmässighets begreppet.

Trots att en ekonomisk verksamhet enligt artikel 9.1 mervärdesskattedirektivet ska bedömas oavsett dess syfte eller resultat, har man i propositionen till ML hänvisat till EUD:s avgöranden och angett att ett förvärvssyfte, d.v.s. en avsikt att genomföra beskattningsbara transaktioner, måste föreligga. Detta under förutsättning att avsikten kan styrkas med objektiva omständigheter. En bedömning ska göras utifrån samtliga relevanta fakta i varje enskilt fall. Det framhålls även att det är viktigt att verksamheten bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav. Det räcker således inte med intäkter som härrör enbart från att ägare utnyttjar sin äganderätt. Här hänvisas till EUD:s rättspraxis och anges att ett holdingbolag vars enda verksamhet är att förvärva och äga andelar i andra bolag inte anses bedriva ekonomisk verksamhet, om inte bolaget är inblandat i förvaltningen av de ägda bolagen genom att exempelvis tillhandahålla dessa administrativa, finansiella eller juridiska tjänster mot ersättning.

För att ekonomisk verksamhet ska föreligga krävs även, enligt vad som anges i propositionen, att verksamheten fortlöpande innefattar beskattningsbara transaktioner, d.v.s. försäljning av varor och tjänster, som erbjuds mot ersättning. Även här hänvisas till EUD och påpekas att det ska finnas ett direkt samband mellan den tillhandahållna varan eller tjänsten och det motvärde som betalas.

I propositionen anges att ekonomisk verksamhet är ett objektiva begrepp där varje verksamhet ska bedömas enskilt, oberoende av syfte och resultat. Omständigheter som ska beaktas vid bedömningen är bl.a. huruvida det finns en affärsplan, ekonomiska kalkyler, bokföring, lokal som hyrs, finansiering och marknadsföring. Om en tillgång är av sådan karaktär att den kan även användas för privat bruk ska en jämförelse göras mellan hur tillgången används i det specifika fallet och hur sådan verksamhet i normalfallet bedrivs. Här hänvisas främst till målen Rompelman, Inzo och Renate Enkler och anges att omständigheter såsom den tid tillgången hyrts ut, intäkternas belopp och antalet kunder kan vara sådana omständigheter som ska beaktas i den enskilda bedömningen.

Kammarrätten har i målet Iris gjort bedömningen att Iris bedrev ekonomisk verksamhet då hon haft uppbyggnads och investeringskostnader, trots att verksamheten inte genererat intäkter vare sig under det aktuella beskattningsåret eller under åren därefter, med hänvisning till EUD:s rättspraxis. Det framgår dock inte av domen eller av EUD hur länge en verksamhet kan anses ha uppbyggnads- och investeringskostnader och samtidigt anses utgöra ekonomisk verksamhet. Detta är heller inget som kammarrätten diskuterar i aktuell dom.

Det torde dock vara så att även här görs en bedömning från fall till fall, där en bedömning görs utifrån objektiva fakta.

I målet Kungälv Inwest hänvisar kammarrätten till Rompelman-målet. Domstolen ansåg att det fanns stöd i EUD:s praxis att vid bedömningen av avsikten vid tidpunkten för de påstådda mervärdesskattepliktiga transaktionerna beakta senare uppkomna objektiva kriterier såsom antalet kunder och intäkternas belopp.

Kammarrätten tolkade i detta fall EUD:s praxis som att antalet kunder och intäkternas belopp kunde beaktas vid en bedömning av avsikten att bedriva ekonomisk verksamhet. De lät omständigheter såsom brister i förberedelse och planering av verksamheten vara avgörande för bedömningen, samt att affärstransaktionerna mestadels skett mellan bolaget och ett av samma ägare kontrollerat bolag. Detta trots att EUD i målet Rompelman angett att det endast hade varit möjligt att återkräva ingående mervärdesskatt om skattemyndigheten kunnat visa att bolaget vid ansökan om mervärdesskatteregistrering genom bedrägeri eller undandragande lämnat vilseledande uppgifter.

I fall där verksamheterna är sådana att de gränsar mot hobby har de svenska domstolarna lagt stor vikt vid kriteriet vinstsyfte. I målet M & V Carlerbäck AB ansåg kammarrätten att tävlandets intäkter var obetydliga i förhållande till de kostnader som uppstått. I fallet med Nils-Erik Öst gick kammarrätten däremot emot SKV:s bedömning och tyckte att ekonomisk verksamhet bedrevs då Nils-Erik hade tre hästar i professionell träning, tävling och avelsston, vilket gav intäkter i form av prispengar, uppfödarpremier och försäljningsinkomster.

Fotografverksamhet är en typisk verksamhet där det kan vara svårt att dra gränsen mellan ekonomisk verksamhet och hobby. Även i dessa fall har den svenska domstolen tittat främst på vinstsyfte och omsättning. I målet med Kjetil Böstrup konstaterade kammarrätten att Kjetil gjort stora investeringar men ansåg ändå att då tillgångarna kunde användas privat fanns det inte objektiv grund för att godta en registrering för mervärdesskatt. Detta trots att Kjetil visat på omständigheter såsom bokade uppdrag och en hemsida.

Efter genomgång av ovan nämnda rättsfall kan frågan uppstå om det gällande verksamheter som angränsar till hobby är svårare att få igenom avdrag för investeringskostnader, då den svenska domstolen har lagt stor vikt vid syftet att generera intäkter och omsättning. Martina Fredholm nekades avdrag för ingående mervärdesskatt då hon registrerat sin verk-

samhet först efter att hon gjort investeringar, då domstolen ansåg att hon gjort inköpen för privat bruk eftersom hon registrerat sitt företag först efter investeringen.

Det kan diskuteras huruvida det är i linje med vad EUD sökt uppnå när de ansett att det vore orimligt att en företagare inte ska få avdrag för sina investeringskostnader förrän intäkter löper in i verksamheten. Tröskeln för vad som anses vara ekonomisk verksamhet blir därmed i detta avseende högre i fall där verksamheten gränsar mot hobby.

I de svenska domarna som berör förvaltning av värdepapper har domstolen i princip följt EUD:s resonemang och angett att ekonomisk verksamhet har endast förekommit i det fall där bolaget aktivt deltagit i förvaltningen av de ägda bolagen. Försäljning av aktier i dotterbolag har inte ansetts utgöra ekonomisk verksamhet i det fall där bolaget inte kunnat visa att de deltagit i förvaltningen av dotterbolaget.

Skatteverket har i sitt ställningstagande ansett att stor vikt ska läggas på omständigheten om regelbundna försäljningar av varor eller tjänster förekommer. Om omsättning saknas kan slutna avtal om att fortlöpande tillhanda varor eller tjänster tala för att ekonomisk verksamhet föreligger. Inköp av tillgångar som bara kan användas i en ekonomisk verksamhet är ytterligare en objektiv omständighet som Skatteverket menar talar för att ekonomisk verksamhet föreligger. Exempel på tillgångar som normalt inte används av privatpersoner är stora grävmaskiner, tunga lastbilar eller stora varulager. Om en tillgång är av sådan karaktär att den kan användas även privat ska samtliga omständigheter rörande dess användning beaktas. Andra omständigheter som kan tala för ekonomisk verksamhet är särskilt anpassade lokaler och aktiv marknadsföring av verksamheten. Att särskilda åtgärder som är specifika för en verksamhet med hästar har vidtagits är också sådana omständigheter som talar för att ekonomisk verksamhet föreligger.

Avgörande vid bedömningen huruvida en fastighet ingår i en ekonomisk verksamhet är enligt Skatteverket fastighetens användningsområde. För att en fastighet ska anses ingå i en ekonomisk verksamhet måste den användas regelbundet för att vinna intäkter som t.ex. när en reklambyrå hyr en kontorslokal. Byggnader med hyreslägenheter och affärslokaler eller skogsmark och grustag är av sådan typ att de kan bara användas i ekonomisk verksamhet. Om en fastighet är av sådan karaktär att den kan användas privat ska enligt Skatteverket även i detta fall, genom en helhetsbedömning, en jämförelse göras utifrån hur fastigheten faktiskt används och hur motsvarande verksamhet normalt bedrivs. En ägare som utnyttjar sin äganderätt genom att sälja en fastighet som inte används för att regelbundet vinna intäk-

ter anses inte bedriva ekonomisk verksamhet. Detta gäller oberoende av transaktionens storlek. Omständigheter som talar för ekonomisk verksamhet är regelbunden uthyrning och annan upplåtelse av rätt till fastighet. Tillfälliga försäljningar av varor som härrör från en fastighet utgör inte ekonomisk verksamhet. Jordbruksverksamhet, djurskötsel och skogsbruk utgör enligt Skatteverket ekonomisk verksamhet. Detta trots att själva avverkningen och försäljningen av skogen inom skogsbruk görs med stora tidsintervaller.

Skatteverket har även uttalat sig om särskilda företeelser såsom övningsföretag som de anser aldrig kan bedriva ekonomisk verksamhet. Detta beror på att syftet med ett sådant företag är att utbilda deltagarna och inte att företa beskattningsbara transaktioner. Verksamheten är dessutom av sådan karaktär att den bedrivs under en tidsbegränsad och kort period.

7.6 Slutsats

Begreppet ekonomisk verksamhet definieras i både mervärdesskattedirektivet och ML som en verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör. Här inbegrips även gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Vidare definieras ekonomisk verksamhet som utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i avsikt att fortlöpande vinna intäkter. Av praxis från EUD framgår att även om begreppet ekonomisk verksamhet ska ges en vid tolkning kan det ofta uppstå gränsdragningsproblematik. Domstolen betonar i flera fall att avsikten att bedriva ekonomisk verksamhet ska styrkas av den skattskyldige med objektiva omständigheter. Det är syfte att fortlöpande vinna intäkter som ska styrkas. Även om syftet inte finns att bedriva ekonomisk verksamhet, kan försäljning av tillgångar som en följd av force major utmyнна i att ekonomisk verksamhet faktiskt anses uppstå och att omsättningen, av träd i detta fall, anses skattepliktig.

Det är upp till de nationella myndigheterna och domstolarna att i varje enskilt fall bedöma alla relevanta och objektiva fakta. Det är den skattskyldige som har bevisbördan för att ekonomisk verksamhet bedrivs och ska visa detta med objektiva fakta såsom anskaffade tillgångar, ingångna avtal, antalet kunder och intäkternas belopp. Varje verksamhet ska bedömas för sig, oberoende av syfte och resultat. I svensk rätt fanns tidigare en beloppsgräns som angav när omsättningen i en verksamhet under ett beskattningsår översteg 30 000 kr ansågs den vara skattepliktig. Denna gräns finns inte längre vilket kan göra gränsdragningen särskilt svår vid bedömningen av verksamheter som gränsar till hobby. Samtidigt som rättspraxis från EU-rätten ska följas i svenska domstolar kommer gränsdragningsproblem

kvarstå då förutsättningarna i de enskilda fallen sällan är de samma.

Praxis från EUD utgör en grund för de nationella domstolarna att utgå ifrån. Sveriges domstolar ska utgå ifrån mervärdesskattedirektivet och rättspraxis från EU när bedömningen av huruvida ekonomisk verksamhet föreligger görs. Vid en genomgång av svenska rättsfall framkommer att den svenska domstolen genomgående hänvisar till rättspraxis från EU och mervärdesskattedirektivet. Rättspraxis och direktiv från EU är dock inte tillräckligt för att utgöra en grund som säkerställer att begreppet ekonomisk verksamhet tolkas enhetligt i medlemsstaterna. De svenska domstolarna har enligt min åsikt tolkat begreppet ekonomisk verksamhet i enlighet med EU i den mån det finns underlag att utgå ifrån. Frågan kan uppkomma i vissa fall huruvida EUD hade kommit till en annan bedömning, framförallt i frågorna som avser gränsdragningen mellan hobby och ekonomisk verksamhet. Det vore dock inte genomförbart för EU att ge vägledning i alla scenarion.

Litteraturförteckning

EU-rätt

Fördrag

Fördraget om Europeiska unionen, konsoliderad version, EUT, C 115 9.5.2006 s. 13-45 (cit. EU-fördraget)

Lissabonfördraget om ändring av fördraget om Europeiska unionen och fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, EUT, C 306/1, 17.12.2007 (cit. Lissabonfördraget)

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, konsoliderad version, EUT, C 115, 9.5.2008 s. 47-199 (cit. EUF-fördraget)

Förordning

Förordning av ikraftträdande av lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen

Direktiv

Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter, EGT 71, 14.4.1967, s. 1301

Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: struktur och tillämpningsförfaranden, EGT 71, 14.4.1967 s. 1303 (cit. andra mervärdesskattedirektivet)

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, EGT L 145, 13.6.1977, s. 1-40 (cit. sjätte mervärdesskattedirektivet)

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, EUT L 347, 11.12.2006, s. 1-118 (cit. mervärdesskattedirektivet)

Rådets direktiv 2008/8 EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster, EUT L 44, 20.2.2008, s. 11-2

EU Kommissionen

KOM (2008) 2794, 28.06.2006 (cit. KOM (2008) 2794)

EUD:s avgöranden

Mål 26/62, Van Gend en Loos mot Nedrelandse Administratie der Belastingen [1963] REG svensk specialutgåva s. 161 (cit. mål 26/62, Van Gend en Loos)

Mål 6/64, Flaminio Costa mot E.N.E.L. [1964] REG svensk specialutgåva; volym 1 s. 211 (cit. mål 6-64, Costa mot E.N.E.L.)

- Mål 9/70, Franz Grad mot Finanzamt Traunstein [1970] REG svensk specialutgåva s. 485 (cit. mål 9/70, Franz Grad)
- Mål 11/70, Internationale Handelsgesellschaft mot Einfuhr und Vorratsstelle Getreide [1970] REG svensk specialutgåva s. I-00503 (cit. mål 11/70, Internationale Handelsgesellschaft)
- Mål 43/75, Defrenne mot Sabena [1975] REG svensk specialutgåva s. 59 (cit. mål 43/75, Defrenne mot Sabena)
- Mål 93/75, Jacob Alderblum mot Caisse Nationale d'Assurance Vieillesse des Travailleurs Salaries [1975] ESR s. 2147 (cit. mål 93/75, Jacob Alderblum)
- Mål 106/77, Amministrazione delle Finanze dello Stato mot Simmenthal [1978] REG svensk specialutgåva s. 75 (cit. mål 106/77, Amministrazione delle Finanze dello Stato)
- Målen 36/80 och 71/80, Irish Creamery Milk Suppliers Association m.fl. mot Irlands regering m.fl. och Martin Doyle m.fl. mot An Taoiseach m.fl. [1981] REG svensk specialutgåva; volym 6 s. 29 (cit. förenade målen 36/80 och 71/80, Irish Creamery Milk Suppliers Association och Martin Doyle m.fl)
- Mål 8/81, Ursula Becker mot Finanzamt Münster-Innenstadt [1982] REG svensk specialutgåva s. 285 (cit. mål 8/81, Ursula Becker)
- Mål 89/81, Staatssecretaris van Financiën mot Hong Kong Trade Development Council, [1982] REG s. 1277 (cit. mål 89/81, Hong Kong Trade)
- Mål 283/81, Srl CLIFIT och Lanificio di Gavardo SpA mot Ministero della sanità [1982] REG svensk specialutgåva; volym 6 s. 3415 (cit. mål 283/81, CLIFIT)
- Mål 14/83, Sabine Von Colson och Elisabeth Kamann mot Land Nordrhein-Westfalen [1984] REG svensk specialutgåva; volym 7 s. 577 (cit. mål 14/83, Sabine Von Colson)
- Mål 268/83, D.A. Rompelman och E.A. Rompelman-Van Deelen mot Minsiter van Financiën [1985] REG svensk specialutgåva; volym 8 s. 84 (cit. mål 268/83, Rompelman)
- Mål 152/84, M. H. Marshall mot Southampton och South-West Hampshire Area Health Authority [1986] REG svensk specialutgåva; volym 8 s. 457 (cit. mål 152/84, M. H. Marshall)
- Mål C-106/89, Marleasing SA mot LA Comercial Internacional de Alimentacion SA. [1990] REG svensk specialutgåva; volym 10 s. 575 (cit. mål C-106/89, Marleasing SA)
- Mål C-186/89, W.M. van Tien mot Staatssecretaris van Financiën [1990] REG s. I-04363 (cit. mål C-186/89, W.M. van Tien)
- Målen C-6/90 och C-9/90, Andrea Frankovich och Danila Bonifaci mot Italienska republiken [1991] svensk specialutgåva; volym 11 s. 435 (cit. förenade målen C-6/90 och C-9/90, Frankovich och Bonifaci,

- Mål C-60/90, Polysar Investments Netherlands BV mot Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen [1991] REG svensk specialutgåva; volym 11 s. 00227 (cit. mål C-60/90, Polysar)
- Mål C-91/92, Faccini Dori mot RecrebS.r.l. [1994] REG svensk specialutgåva; volym 16 s. 1 (cit. mål C-91/92, Faccini Dori)
- Mål C-16/93, R. J. Tolsma mot Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden [1994] ESR s. I-00743 (cit. mål C-16/93, R. J. Tolsma)
- Mål C-62/93, BP Soupergaz Anónimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion mot grekiska staten [1995] REG s. I-01883 (cit. mål C-62/93, BP Soupergaz Anónimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion)
- Mål C-110/94, Intercommunale voor zeewaterontzilting (Inzo) mot Belgische Staat [1996] REG s. I-00857 (cit. mål C-110/94, Inzo)
- Mål C-155/94, Wellcome Trust Ltd mot Commissioners of Customs and Exercise [1996] REG s. I-03013 (cit. mål C-155/94, Wellcome Trust)
- Mål C-230/94, Renate Enkler mot FinanzamtHomburg [1996] REG s. I-04517 (cit. mål C-230/94, Renate Enkler)
- Mål C-80/95, Harnas & Helm CV mot Staatssecretaris van Financiën [1997] REG s. I-00745 (cit. mål C-80/95, Harnas & Helm)
- Mål C-189/95, Allmänna åklagaren mot Harry Franzén [1997] REG s. I-5909 (cit. mål C-189/95, Harry Franzén)
- Mål C-400/98, Finanzamt Goslar mot Birgitte Breitsohl [2000] REG s. I-04321 (cit. mål C-400/98, Birgitte Breitsohl)
- Mål C-253/00, Antonio Muños y CIA SA och Superior Fruiticola SA mot Frumar Ltd och Redbridge Produce Marketing Ltd [2002] REG s. I-07289 (cit. mål C-253/00, Antonio Muños y CIA SA)
- Mål C-267/08, SPÖ Landesorganisation Kärnten mot Finanzamt Klagenfurt [2009] REG s. I-09781 (cit. mål C-267/08, SPÖ)
- Mål C-568/08, Combinatie Spijker Infrabouw-De Jonge Konstruktie m.fl. mot Provincie Drenthe [2010] REG s. I-12655 (cit. mål C-568/08, Combinatie Spijker Infrabouw-De Jonge Konstruktie m.fl.)
- Mål C-429/09, Günter Fufs mot Stadt Halle [2010] REG s. I-12167 (cit. mål C-429/09, Günter Fufs)
- Mål C-263/11, Ainârs Rêdlihs mot Valsts ienênumu dienests [2012] REG s. 0001 (cit. mål C-263/11, Ainârs Rêdlihs)

Generaladvokatens yttranden

- Mål 89/81, Förslag till avgörande av generaladvokaten Verloren Van Themaat föredraget den 2 mars 1982 [1982] REG s. 01277 (cit. Generaladvokaten Themaats förslag till avgörande i mål 89/81)

- Mål C-268/83, Förslag till avgörande av generaladvokaten Gordon Slynn föredraget den 15 november 1984 [1985] REG svensk specialutgåva; volym 8 s. 84 (cit. Generaladvokaten Slynns förslag till avgörande i mål C-268/83)
- Mål C-60/90, Förslag till avgörande av generaladvokaten Van Garven föredraget den 24 april 1991 [1991] svensk specialutgåva; volym 11s. I-00227 (cit. Generaladvokaten Garvens förslag till avgörande i mål C-60/90)
- Mål C-110/94, Förslag till avgörande av generaladvokaten Carl Otto Lenz föredraget den 23 november 1995 [1996], REG s. I-00857 (cit. Generaladvokaten Lenzs förslag till avgörande i mål C-110/94)
- Mål C-155/94, Förslag till avgörande av generaladvokaten Van Garven föredraget den 7 december 1995 [1996] REG s. I-03013 (cit. Generaladvokaten Lenzs förslag till avgörande i mål C-155/94)
- Mål C-230/94, Förslag till avgörande av generaladvokaten Georges Cosma föredraget den 28 mars 1996 [1996] REG s. I-04517 (cit. Generaladvokaten Cosmas förslag till avgörande i mål C-230/94)
- Mål C-80/95, Förslag till avgörande av generaladvokaten Nial Fennelly föredraget den 7 november 1996 [1997] REG s. I-00745 (cit. Generaladvokaten Fennellys förslag till avgörande i mål C – 80/95)
- Mål C-267/08, Förslag till avgörande av generaladvokaten M. Póiaras Maduro föredraget den 9 juli 2009 [2009] REG s. I-09781 (cit. Generaladvokaten Manduros förslag till avgörande i mål C-267/08)

Svenska referenser

Svensk lagstiftning

Regeringsformen (1974:152) (cit. RF)

Mervärdesskattelag (1994:200) (cit. ML)

Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen

Kommunalskattelagen (1928:370) (cit. KL)

Förarbeten

Regeringens proposition 1994/95:19, *Sveriges medlemskap i Europeiska Unionen* (cit. proposition 1994/95:19)

Regeringens proposition 1994/95:57, *Mervärdesskatt och EU* (cit. proposition 1994/95:57)

SOU 2002:74, *Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv* (cit. SOU 2002:74)

Fi 2008/4218, Svar på formell underrättelse angående mervärdesskatt (KOM:s ref. SG-Greffe (2008)D/204186, ärendenummer 2008/2002) (cit. Fi 2008/4218)

Ds 2009:58, Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m. (cit. Ds 2009:58)

Regeringens proposition 2012/13:124, *Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen* (cit. proposition 2012/13:124)

Rättsfall

Regeringsrätten

RÅ 2010 ref. 54

Kammarrätten

Kammarrätten i Sundsvall mål nr. 1591-02, meddelad den 3 juni 2003.

Kammarrätten i Göteborg målnummer 5817-5825-01, meddelad den 8 oktober 2003

Kammarrätten i Göteborg målnummer 7188-7194-03, meddelad den 8 juli 2004

Kammarrätten i Göteborg målnummer 1233-08, meddelad den 26 november 2008

Kammarrätten i Göteborg målnummer 467-10, meddelad den 27 september 2010

Kammarrätten i Sundsvall målnummer 2914-13, meddelad den 17 juni 2014

Kammarrätten i Stockholm målnummer 3793-11, meddelad den 21 oktober 2014

Förvaltningsrätten

Förvaltningsrätten i Malmö målnummer 3400-13, meddelad den 19 september 2013

Skatteverkets rättsinformation

Skatteverket, Handledning för mervärdesskatt 2013, SKV 553, utgåva 24 (Del 1) (cit. Skatteverket, Handledning för mervärdesskatt 2013 Del 1)

Skatteverkets ställningstaganden, *Beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet - mervärdesskatt*, 25 juni 2013, dnr. 131 386481-13/111, hämtad den 17 september 2014 från <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/reglerochstallningstaganden/stallningstaganden/2013/stallningstaganden2013/13138648113111.5.64a656d113f4c759701bdc.html> (cit. Skatteverkets ställningstaganden, *Beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet - mervärdesskatt*)

Skatteverkets ställningstaganden, *Mervärdesskatt för så kallade övningsföretag*, 25 juni 2013, dnr. 131 386491-13/111, hämtad den 20 november 2014 från <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/reglerochstallningstaganden/stallningstaganden/2013/stallningstaganden2013/13138649113111.5.64a656d113f4c759701bed.html> (cit. Skatteverkets ställningstaganden, *Mervärdesskatt för så kallade övningsföretag*)

Skatteverkets ställningstaganden, *Ekonomisk verksamhet och innehav av fastighet - mervärdesskatt*, 27 januari 2014, dnr. 131 740351-13/111, hämtad den 20 november 2014 från <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/reglerochstallningstaganden/stallningstaganden/2014/stallningstaganden2014/13174035113111.5.77dbcb041438070e039b226.html> (cit. Skatteverkets ställningstaganden, *Ekonomisk verksamhet och innehav av fastighet - mervärdesskatt*)

Doktrin

- Allgårdh, O. och Norberg, S., *EU och EG-rätten : en läro- och handbok om EU och i EG-rätt : Europeiska unionen, konstitutionella fördraget, institutionerna, de fyra friheterna, konkurrensreglerna, EMU*, 4:e upplaga, Norstedts Juridik, Stockholm 2004 (cit. Allgårdh, O. och Norberg, S., *EU och EG-rätten: en handbok och lärobok om EU och i EG-rätt*)
- Alhager, E., Kleerup, J., Melz, P. och Öberg, J., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, 1:a upplaga, Norstedts Juridik, Stockholm 2007 (cit. Alhager, E., Kleerup, J., Melz, P. och Öberg, J., *Mervärdesskatt i teori och praktik*)
- Bernitz, U., Heuman, L., Leijonhufvud, M., Seipel, P., Warnling-Nerep, W. och Vogel, H-H, *Finna rätt – JURISTENS KÄLLMATERIAL OCH ARBETSMETODER*, tolfte upplaga, Norstedts Juridik, Vällingby 2012 (cit. Bernitz, U., Heuman, L., Leijonhufvud, M., Seipel, P., Warnling-Nerep, W. och Vogel, H-H., *Finna rätt – JURISTENS KÄLLMATERIAL OCH ARBETSMETODER*)
- Bernitz, U., och Kjellgren, A., *Europarättens grunder*, 5:e upplaga, Norstedts Juridik, Polska 2014 (cit. Bernitz, U., och Kjellgren, A., *Europarättens grunder*)
- Forssén, B., *Skattskyldighet för mervärdesskatt – EN ANALYS AV 4 KAP. 1 § MERVÄRDESSKATTELAGEN*, 1:a upplaga, Jure Förlag AB, Stockholm 2011 (cit. Forssén, B., *Skattskyldighet för mervärdesskatt – EN ANALYS AV 4 KAP. 1 § MERVÄRDESSKATTELAGEN*)
- Hettne, J. och Otken Eriksson, I., *EU-rättslig metod – TEORI OCH GENOMSLAG I SVENSK RÄTTSTILLÄMPNING*, 2:a upplaga, Norstedts Juridik, Vällingby 2011 (cit. Hettne, J. och Otken Eriksson, I., *EU-rättslig metod – TEORI OCH GENOMSLAG I SVENSK RÄTTSTILLÄMPNING*)
- Lehrberg, B., *Praktisk juridisk metod*, sjunde upplaga, Iustus Förlag AB, Uppsala, 2014 (cit. Lehrberg, B., *Praktisk juridisk metod*)
- Sandgren, C., *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*, andra upplaga, Norstedts Juridik, Stockholm 2007 (cit. Sandgren, C., *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*)
- Strömholm, S., *Rätt, rättskällor och rättstillämpning – EN LÄROBOK I ALLMÄN RÄTTSLÄRA*, femte upplaga, Norstedts Juridik AB, Stockholm 1996 (cit. Strömholm, S., *Rätt, rättskällor och rättstillämpning – EN LÄROBOK I ALLMÄN RÄTTSLÄRA*)
- Ståhl, K., Persson-Österman, R., Hilling, M., och Öberg, J., *EU-skatterätt*, tredje upplaga, Istus Förlag AB, Uppsala 2011 (cit. Ståhl, K., Persson-Österman, R., Hilling, M., och Öberg, J., *EU-skatterätt*)
- Westberg, B., *Mervärdesskattelag (1994:200) 4 kap. 1 §*, Lexino den 27 november 2013, hämtad den 4 februari 2014 (cit. Westberg, B., *Mervärdesskattelag (1994:200) 4 kap. 1 §*)
- Zetterström, S., *Juridiken och dess arbetsätt – EN INTRODUKTION*, fjärde upplaga, Istus förlag, Uppsala 2004 (cit. Zetterström, S., *Juridiken och dess arbetsätt – EN INTRODUKTION*)

Bilaga I, Artiklar från mervärdesskattedirektivet

Nuvarande lydelse i mervärdesskattedirektivet

Artikel 2

”1. Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt: a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

Artikel 9

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

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 skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.

2. Förutom de personer som avses i punkt 1 skall var och en som tillfälligtvis utför en leverans av ett nytt transportmedel, som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller av förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning ut ur en medlemsstats territorium men inom gemenskapens territorium, anses som en beskattningsbar person.”

Tidigare lydelse i mervärdesskattedirektivet

Sjätte direktivet

Artikel 2

”Mervärdeskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,
2. införsel av varor.”

Artikel 4

”1. Med "skattskyldig person" avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet.”

Bilagor

Andra mervärdesskattedirektivet

Artikel 2

“Taxable person’ means any person who indenpendently and habitually engage in transactions pertaining to the activities of producers, traders or persons providing services whether or not for gain.”

Artikel 4

“The following shall be subject to the value added tax:

- (a) The supply of goods and the provision of services within the territory of the country by taxable person against payment;
- (b) The importation of goods.”

Bilaga 2, Bestämmelser i mervärdesskattelag (1994:200)

Nuvarande lydelse i mervärdesskattelagen

1 kap. 1 §

”Mervärdesskatt ska betalas till staten enligt denna lag

1. vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap,
2. vid skattepliktigt unionsinternt förvärv av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet, eller
3. vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig.”

4 kap. 1 §

”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Anställda och andra personer anses inte bedriva verksamhet självständigt i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av ett annat rättsligt förhållande som skapar ett anställningsförhållande vad avser arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvsdrift 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.”

Tidigare lydelse i mervärdesskattelagen

1 kap. 1 §

”Mervärdesskatt ska betalas till staten:

1. vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet,
2. vid skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet, eller
3. vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig.”

4 kap. 1 §

”En verksamhet är yrkesmässig, om den

1. utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (199:1229), 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 kr.”