

**Finansdepartementet**

Skatte- och tullavdelningen
Enheten för mervärdesskatt och punktskatter
Ulrika Hansson
Telefon 08 - 405 1720
Telefax 08 - 10 98 41
E-post ulrika.hansson@finance.ministry.se

Europeiska gemenskapens kommission
Generalsekretariatet
Rue de la Loi 200
B-1049 Bryssel
Belgien

Svar på formell underrättelse angående mervärdesskatt (KOM:s ref. SG-Greffe(2008)D/204187, ärendenummer 2007/2311)

Inledning

Europeiska kommissionen har i en formell underrättelse, som inkom till Sveriges ständiga representation den 27 juni 2008, ansett att den svenska mervärdesskattelagstiftningen innebär en överträdelse av artiklarna 2 och 9 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG genom att lagstiftningen i Sverige innebär att leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster mot ersättning som görs inom Sveriges territorium av ideella föreningar och registrerade trossamfund kommer att falla utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt, även när dessa organ bedriver ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9 i direktivet.

Sverige har invändningar mot kommissionens uppfattning.

Regeringen har dock för avsikt tillsätta en utredning som ska se över den utformning som de svenska reglerna om ideella föreningar och registrerade trossamfund har i 4 kap. 8 § ML i förhållande till artikel 2 och 9 i mervärdesskattedirektivet. Sverige kommer inom kort att tillsända kommissionen de utredningsdirektiv som kommer att beslutas av den svenska regeringen.

Nedan följer en närmare redogörelse för rättsläget och den svenska inställningen.

EG-rättslig reglering

En förutsättning för att mervärdesskatt ska kunna tas ut på en viss transaktion är att transaktionen faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Tillämpningsområdet för mervärdesskatt framgår av artikel 2 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG. Här sägs bland annat att det krävs att transaktionen utförs av en beskattningsbar person.

Begreppet beskattningsbar person definieras i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet. Enligt denna artikel avses med en beskattningsbar person den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Ett avgörande kriterium i definitionen av beskattningsbar person är att det bedrivs en ekonomisk verksamhet. Med ekonomisk verksamhet avses enligt artikel 9 i mervärdesskattedirektivet 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 skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet. Begreppet ”ekonomisk verksamhet” har bedömts av EG-domstolen i ett antal olika domar. EG-domstolen har slagit fast att begreppet har en vid innebörd, se bland annat dom av den 4 december 1990 i mål C-186/89, W. M. Van Tien samt dom av den 12 september 2000 i mål C-260/98, kommissionen mot Grekland. Även verksamhet som består i förberedande verksamhet såsom förvärv av affärstillgångar eller köp av fast egendom, kan enligt EG-domstolens fasta praxis anses som ekonomisk verksamhet, jfr. domen i mål 268/83 D.A. Rompelman, mål C-110/94 INZO samt målet C-37/95 Ghent Coal Terminal NV.

Av målet 268/83 D.A. Rompelman, punkterna 24–25, framgår att bevisbördan för att villkoren för avdragsrätt för ingående mervärdesskatt är uppfyllda och att ekonomisk verksamhet bedrivs, får anses ligga hos den som yrkar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Detta innebär enligt EG-domstolen att det därmed är tillåtet för myndigheterna att begära att avsikten att bedriva ekonomisk verksamhet kan styrkas med objektiv bevisning.

Svensk rätt

De svenska reglerna om mervärdesskatt finns i mervärdesskattelagen (1994:200, ML). Av 1 kap. 1 § ML framgår att mervärdesskatt skall betalas till staten vid omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Rekviritet ”yrkesmässig verksamhet” definieras närmare i 4 kap. ML. Enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML är en verksamhet yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Enligt 13 kap. 1 § 1 stycket IL avses med näringsverksamhet förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter samt avverkningsrätt till skog räknas alltid som näringsverksamhet, 13 kap. 1 § 2 st. IL. I begreppet förvärvsverksamhet i inkomstskattelagen ligger att verk-

samheten ska ge någon form av ekonomiskt utbyte, det ska finnas ett vinstsyfte. Vinstsyftet är i första hand en avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet mot hobbyverksamhet vars överskott beskattas som inkomst av tjänst. Med kravet på yrkesmässighet följer att verksamheten ska bedrivas regelbundet, varaktigt och med viss omfattning. Kravet på självständighet avgränsar inkomstslaget näringsverksamhet mot inkomstslaget tjänst. Verksamheten ska inte ha karaktären av anställning.

Yrkesmässighetsbegreppet enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § ML utvidgas genom bestämmelsen i 4 kap. 1 § 2 ML. Som yrkesmässig verksamhet enligt mervärdesskattelagen räknas enligt denna bestämmelse också omsättning av varor eller tjänster i former som är jämförliga med en till näringsverksamhet hänförlig rörelse, under förutsättning att ersättningen för omsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kr.

Utöver huvudregeln i 4 kap. 1 § ML finns en rad specialbestämmelser i 4 kap. ML som reglerar yrkesmässighet i vissa särskilda fall. I 4 kap. 8 § ML stadgas följande. Som yrkesmässig verksamhet räknas inte en verksamhet som bedrivs av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund, när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger för föreningen enligt 7 kap. 7 § första och andra stycket IL eller för trossamfundet enligt 7 kap. 14 § samma lag. Enligt 4 kap. 8 § andra stycket ML ska vad som sägs i första stycket om ideella föreningar gälla också för sådan förening som omfattas av 4 kap. 2 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229). Dessa senare föreningar avser vissa äldre ekonomiska föreningar som vid tillämpningen av 7 kap. inkomstskattelagen ska behandlas som ideell förening.

Enligt 7 kap. 7 § IL inskränks skattskyldigheten till inkomstskatt för ideella föreningar på vissa villkor. Ideella föreningar är inte skattskyldiga för inkomst från en självständig näringsverksamhet eller en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet, om inkomsten till huvudsaklig del kommer från

- verksamhet som är ett direkt led i främjandet av allmännyttiga ändamål eller som har annan naturlig anknytning till sådana ändamål, eller
- verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete.

Ideella föreningar är inte heller skattskyldiga för inkomster från innehav av egen fastighet som används i föreningens verksamhet, på vissa villkor.

I bestämmelserna 7 kap. 8–13 §§ IL uppställs de krav som ska vara uppfyllda för att en ideell förening ska vara inskränkt skattskyldig enligt 7 kap. 7 § IL. Således ska ändamålskravet i 8 §, verksamhetskravet i 9 §, fullföljdskravet i 10–12 §§ samt öppenhetskravet i 13 § vara uppfyllda.

Enligt 7 kap. 14 § IL ska bestämmelserna om ideella föreningar även gälla registrerade trossamfund.

Kopplingen i ML till inkomstskattelagens bestämmelser innebär att en ideell förenings eller ett registrerat trossamfunds omsättning av varor eller tjänster inom ramen för den del av verksamheten vars inkomster är befriade från inkomstskatt, inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt enligt ML på grund av att den verksamhetsdelen inte är yrkesmässig. Omsättningen i den inkomstskattebefriade delen blir således också befriad från mervärdesskatt.

I svensk rättstillämpning har EG-rättens bestämmelser i vissa fall tillmätts direkt effekt och EG-rätten har därmed tillämpats med företräde framför svensk lag. Ett exempel på detta är artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG om beskattningsbar person. Det framgår av Skatteverkets handledning för mervärdesskatt (2008) att en bedömning av yrkesmässighet enligt ML ska göras utifrån det EG-rättsliga begreppet ekonomisk verksamhet, när denna tolkning är möjlig med hänsyn till den svenska lagregelns tolkningsutrymme, dvs. en tolkning i ljuset av artiklarna 9–13 i mervärdesskattedirektivet. Om detta tolkningsutrymme inte finns menar Skatteverket att artikel 9.1 kan tillämpas med direkt effekt, om detta är till fördel för den skattskyldige.¹ Detta synsätt har också slagits fast i flera domar. I en dom av den 8 oktober 2003 (mål nr 5817-5825-01) konstaterade Kammarrätten i Göteborg att artikel 4 i dåvarande sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG), som i dag motsvaras av artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), var så pass klar, precis och ovillkorlig att den fick anses ha direkt effekt och att regeln därför från Sveriges inträde i EU den 1 januari 1995 ska ges företräde framför den svenska bestämmelsen. Genom att tillmäta artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet direkt effekt i svensk rättstillämpning fick, enligt ett beslut av Skatterättsnämnden i Sverige² 2004-03-11 en ideell förening på egen begäran rätt att få sin verksamhet betraktad som yrkesmässig verksamhet, trots att verksamheten enligt 4 kap. 8 § ML inte ansågs som yrkesmässig verksamhet.

Regeringsrätten har i ett avgörande av den 21 september 2007 (RÅ 2007 ref 57, den s.k. Degerforsdomen) slagit fast att en ideell förening ska anses som en näringsidkare, dvs. 4 kap. 8 § ML ska inte vara tillämplig, när omsättningen ansågs äga rum i Sverige i enlighet med reglerna om omsättningsland och förvärvet skulle beskattas hos köparen i enlighet med reglerna om förvärvsbeskattning. Regeringsrätten gjorde en direktivkonform tolkning (dåvarande sjätte mervärdesskattedirektivet

¹ Handledning för mervärdesskatt 2008, del 1, s. 153.

² En statlig myndighet som på ansökan av enskilda eller myndigheter meddelar förhandsbesked i skattefrågor. Förhandsbeskeden är bindande för tillämpande myndigheter.

77/388/EEG) av de svenska reglerna om omsättningsland respektive betalningsskyldighet för mervärdesskatt, vilka motsvarades av artikel 9.2.e och artikel 21.1 b i dåvarande sjätte direktivet. I målet hade en idrottsförening betalat ersättningar avseende övergång eller hyra av fotbollsspelare m.fl. Ersättningar hade av en svensk idrottsklubb betalats till utländska klubbar och agenter/bolag i andra länder. Regeringsrätten ansåg att en direktivkonform tolkning av 5 kap. 7 § första stycket 1 och 2 ML samt 1 kap. 2 § första stycket 2 ML gav vid handen att idrottsföreningen var skyldig att betala mervärdesskatten på förvärven. I detta hänseende skulle föreningen betraktas som en beskattningsbar person i det sjätte direktivets mening. Regeringsrätten ansåg inte att 4 kap. 8 § ML hindrade en sådan tolkning.

Det följer således av bindande rättspraxis i Sverige att tillämpningsområdet för 4 kap. 8 § ML är inskränkt såvitt avser förvärv som görs av ideella föreningar i enlighet med bestämmelserna om omsättningsland i 5 kap. 7 § ML och betalningsskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 ML. Vidare bör framhållas att kopplingen mellan 4 kap. 8 § ML och 7 kap. 7 § och 14 § IL avseende skattskyldigheten för ideella föreningar och registrerade trossamfund innebär att endast den del av föreningens eller trossamfundets verksamhet som finansieras på det vis som framgår av inkomstskattelagen undantas från beskattning. Om inkomsten inte huvudsakligen utgör sådan från inkomstskatt undantagen inkomst som anges där, kommer således den ideella föreningen eller trossamfundet att vara en beskattningsbar person.

Vidare följer av svensk rättstillämpning att en ideell förening kan ha rätt att, på egen begäran, få sin verksamhet betraktad som yrkesmässig verksamhet i enlighet med artikel 9. 1 i mervärdesskattedirektivet och därmed omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt, genom att mervärdesskattedirektivet tillmäts direkt effekt avseende begreppet beskattningsbar person.

Kommissionens argument och Sveriges uppfattning

Kommissionen hänvisar i sin skrivelse till den analys och de bedömningar som gjordes av den s.k. Mervärdesskatteutredningen i betänkandet SOU 2002:74. Kommissionen delar den i betänkandet uttryckta uppfattningen att den svenska lagstiftningen inte är förenlig med mervärdesskattedirektivet. Den svenska regeringen vill för det första framhålla att en uppfattning som förmedlas av en statlig utredning inte kan sägas utgöra den svenska regeringens uppfattning. Den nuvarande regeringen kan således ha en annan syn på hur de svenska reglerna förhåller sig till EG-rätten på det aktuella området än vad som framfördes i betänkandet och är i sin fulla rätt att göra en egen självständig bedömning. För det andra vill den svenska regeringen peka på att rättspraxis i Sverige har utvecklats i en EG-konform riktning sedan betänkandet SOU 2002:74 lades fram. Detta bekräftas exempelvis av den

s.k. Degerforsdomen som refereras ovan (RÅ 2007 ref 57). Kommissionens ställningstagande riskerar därför att grundas på ett för snävt underlag när den bedömer den svenska lagens EG-konformitet nästan enbart mot bakgrund av vad som sades i det betänkandet.

Kommissionen framhåller att begreppet beskattningsbar person avser en person som oberoende av verksamhetens syfte eller resultat bedriver en ekonomisk verksamhet, vilket enligt kommissionen innebär att en ideell förening eller ett registrerat trossamfunds ideella syfte och dess allmännyttiga ändamål inte är något som får utgöra en grund för att inte betrakta verksamheten som ekonomisk verksamhet i direktivets mening. Genom att den svenska lagen stadgar att ett sådant ideellt syfte och allmännyttigt ändamål innebär att verksamheten inte anses som yrkesmässig kommer omsättning som görs av sådana subjekt inte att bli föremål för mervärdesskatt, vilket enligt kommissionen är en överträdelse av artikel 2 i mervärdesskattedirektivet. Kommissionen pekar på att verksamhet som ideella föreningar och trossamfund bedriver visserligen kan undantas med stöd av andra regler i mervärdesskattedirektivet, men de verksamheter som enligt den svenska lagen faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt representerar en betydligt bredare grupp än de som kan omfattas av andra regler i direktivet. Kommissionen framhåller att det faktum att man låter en verksamhet falla utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt inte är likvärdigt med ett undantag från mervärdesskatt eftersom konsekvenserna av att falla utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt och att vara undantagen från mervärdesskatt inte är desamma.

Sveriges regering anser att kommissionen vid sin bedömning av vidden för skattefriheten i svensk rätt måste ta hänsyn till den utveckling av rättspraxis som har skett i Sverige sedan 2002. Det kan konstateras att utvecklingen i praxis avseende skattefriheten för ideella föreningar och registrerade trossamfund har gått i direktivkonform riktning. I ett flertal mål i svenska domstolar har yrkanden om skattefrihet avseende inkomstskatt och mervärdesskatt underkänts med hänvisning till de kriterier som ska vara uppfyllda avseende finansieringen av verksamheten som framgår av skattefrihetsreglerna i 7 kap. 7 § IL och 4 kap. 8 § ML, se t.ex. bedömningen av skatteplikten för idrottsklubbers erhållna ersättningar för TV-rättigheter m.m. i mål av 2007-12-03 (mål nr 2895—2898-06) och mål av 2007-12-05 (mål nr 7525—7526-06) från Kammarrätten i Stockholm samt en rad domar i länsrätt och kammarrätt avseende båtklubbers verksamhet där domstolarna ansett att verksamheten inte haft till huvudsakligt syfte att främja ett allmännyttigt ändamål och verksamheten därför ansetts vara yrkesmässig i mervärdesskattehänseende.³ Se även det ovan refererade målet från Regeringsrätten (RÅ 2007 ref 57).

³ Se t.ex. dom av den 20 januari 2004 från Kammarrätten i Göteborg (mål nr. 5366-02).

Den svenska regeringen vill också framhålla följande. Allmännyttig ideell verksamhet som bedrivs av ideella föreningar och registrerade trossamfund har en lång tradition i Sverige. Verksamheten har en stark folklig förankring och den bidrar i hög grad till demokrati, välfärd, trygghet, hälsa och livskvalitet i det svenska samhället. Ideella föreningar verkar ofta inom det kulturella området och har stor betydelse för engagemang för och spridning av kulturell verksamhet runt om i landet. Det är den svenska regeringens bestämda uppfattning att allmännyttig ideell föreningsverksamhet måste kunna administreras på ett för föreningarna enkelt sätt. Redovisningskrav för mervärdesskatt riskerar att för den stora merparten av det svenska föreningslivet bli mycket betungande och därmed riskera att hämma den allmännyttiga verksamheten till innehåll och omfattning. Redovisningen kommer att bli särskilt betungande då föreningarna, till skillnad från företagen, kommer att behöva ta ställning till skatteplikten för varje enskild transaktion, en troligen omöjlig uppgift för ideellt arbetande föreningskassörer.

Ideella föreningar och registrerade trossamfund är till stor del beroende av icke skattepliktiga bidrag och bedriven näringsverksamhet lämnar ofta obetydliga överskott samtidigt som näringsverksamheten i många fall är svår att särskilja från den ideella verksamheten. I statsfinansiellt hänseende skulle därför en skyldighet att betala mervärdesskatt för föreningslivet troligen inte generera några skatteintäkter men förorsaka betydande administrativa kostnader för föreningslivet och det allmänna. Det är också den svenska regeringens bestämda uppfattning att allmännyttig verksamhet ska ha goda villkor i ekonomiskt hänseende. Det är emellertid också regeringens mening att villkoren för allmännyttig verksamhet inte bör få störa konkurrensen med näringslivet på ett otillbörligt vis.

Den svenska regeringen avser att se över den utformning som de svenska reglerna om ideella föreningar och registrerade trossamfund har i 4 kap. 8 § ML i förhållande till artikel 2 och 9 i mervärdesskattedirektivet och om en sådan analys visar att de svenska reglerna bör anpassas så att de överensstämmer bättre med EG-rätten ska en sådan ändring av regelverket göras. Denna översyn är planerad att påbörjas under oktober 2008. Som anförts inledningsvis kommer Sverige inom kort att tillsända kommissionen de utredningsdirektiv som kommer att beslutas av den svenska regeringen.

Regeringen kommer fortlöpande att hålla kommissionen underrättad om utvecklingen och ser även i ett senare skede fram emot ett möte med kommissionen för att diskutera de ändringar som övervägs.

Den svenska regeringen står givetvis till kommissionens förfogande med ytterligare upplysningar i detta ärende om kommissionen så önskar.

Anita Saldén-Enérus
Finansråd