

tjänstens olika priskomponenter. Vidare är det endast beskattningsbara personer som får dra av denna skatt från den skatt som de är skyldiga att betala. Detta är orsaken till att ekonomisk aktivitet respektive avdragsrätt uppkommer redan i ett tidigt skede.

Avdragssystemet syftar till att helt befria den beskattningsbara personen från den skatt som han har betalat eller skall betala inom ramen för hela dennes ekonomiska aktivitet. Det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar följaktligen en fullständig neutralitet i skattebördan för all ekonomisk aktivitet, oavsett vilka de syften och resultat är som eftersträvas med denna aktivitet. Ett villkor är dock att nämnda aktivitet i sig är underkastad mervärdesskatt. En annorlunda tolkning av artikel 4 skulle strida mot skatteneutralitetsprincipen.

Även om den ingående skatten som belöper på förberedande åtgärder skulle kunna återfås sedan aktiviteten har kommit igång, skulle det innebära en likviditetspåfrestning att vänta på återbetalningen under den ibland avsevärda period som förflyter mellan de första förberedande investeringarna och de skattepliktiga transaktionerna. Detta skulle även medföra risk för obefogade skillnader i skattemyndigheternas handläggning av företagares investeringskostnader, beroende av om företaget redan sysslar med skattepliktiga transaktioner eller genom investeringar försöker påbörja en sådan aktivitet. Det saknas helt enkelt skäl för att behandla en företagare som ännu inte har kommit igång med sin aktivitet annorlunda än en företagare med etablerad verksamhet.

2.3.3 Svensk rätt – kriterierna för yrkesmässig verksamhet

4 kap. 1 § ML:

En verksamhet är yrkesmässig, om den

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

Enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML är en verksamhet yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen 1999:1229 (IL), som trädde i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången vid 2002 års taxering. Tidigare avsåg hänvisningen

21 § KL. Yrkesdefinitionen fattningskor 13 kap. IL (1999:1229) att nuvarande denna utredning in på vilka olika irksamhet.

Enligt huvuddefinitionen näringsverksamhet frågan om yrkesmässig inkomst av verksamhet omsättning som yrkesmässig interna verksamhet skillnad mellan verksamhet och yrkesmässig verksamhet.

Enligt 13 kap. yrkesmässig verksamhet sådan verksamhet bakomliggan också viss om yrkesmässig verksamhet enligt ML rör verksamhet eller yrkesmässig verksamhet för omsättning anvisningspunkt s. 63, 1989/90

Utvidgning självständig skatterättslig yrkesmässig av situationen kurrenseffekt näringslivet och i undantag s. 127 och 128

I uttrycket innefattas de

21 § KL. Yrkesmässighetsbegreppet har således i ML knutits till definitionen av vad som enligt IL utgör näringsverksamhet. I författningskommentaren avseende hänvisningen i 4 kap. 1 § ML till 13 kap. IL (prop.1999/2000:2 del 2 s. 759-760) anges avsikten vara att nuvarande tillämpning skall behållas i avvaktan på resultatet av denna utredning. Med anledning härav går utredningen inte närmare in på de olika bestämmelserna i 13 kap. IL som behandlar vilka olika intäkter som skall räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.

Enligt huvudregeln i ML är det verksamhetens karaktär av näringsverksamhet som är avgörande för yrkesmässigheten och inte frågan om inkomsten av verksamheten räknas till skattepliktig inkomst av näringsverksamhet enligt IL vid inkomsttaxeringen. All omsättning som faller inom ramen för näringsverksamhet anses som yrkesmässig verksamhet, varvid den samlade externa och interna verksamheten beaktas (prop. 1993/94:99 s. 165). Någon skillnad mellan aktiv och passiv näringsverksamhet görs inte.

Enligt 13 kap. 1 § IL avses med näringsverksamhet en förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. En sådan verksamhet kännetecknas av självständighet, varaktighet och bakomliggande vinstsyfte, de s.k. rörelsekriterierna, och har i regel också viss omfattning.

Yrkesmässighetsbegreppet enligt huvudregeln utvidgas genom bestämmelsen i 4 kap. 1 § 2 ML. Som yrkesmässig verksamhet enligt ML 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 (2 § anvisningspunkt 1 andra stycket gamla ML, jfr prop. 1973:163 s. 63, 1989/90:111 s. 207 f och 1993/94:99 s. 166 f).

Utvidgningsregeln innebär att en från inkomstbeskattningen självständig bedömning kan företas på grundval av mervärdesskatterättsliga överväganden. Syftet med denna utvidgning av yrkesmässigheten är i första hand att ge möjlighet till korrigerande av situationer i vilka mervärdesskatten har en icke önskvärd konkurrens-effekt. Bestämmelsen har således kommit till främst i näringslivets intresse. Rent allmänt torde den tillämpas restriktivt och i undantagsfall (jfr RSV handledning för mervärdesskatt 2002 s. 127 och 128).

I uttrycket i "former som är jämförliga med näringsverksamhet" innefattas dessutom verksamheter som inte uppfyller samtliga

rörelsekriterier. Regeln kommer därigenom att utgöra den yttersta avgränsningen för mervärdesbeskattningen.

En yrkesmässig verksamhet kännetecknas, vilket framgår av vad tidigare sagts, av självständighet, varaktighet och bakomliggande vinstsyfte, de s.k. rörelsekriterierna. En sådan verksamhet har i regel också viss omfattning. Självständighetskriteriet jämförs i avsnitt 2.3.4 med direktivets krav på självständighet enligt artikel 4.4, medan övriga kriterier analyseras i detta avsnitt.

Till näringsverksamhet räknas alltid innehav av näringsfastighet, näringsbostadsrätter och avverkningsrätt till skog. Redan innehavet av en näringsfastighet utgör i sig näringsverksamhet (RÅ 1994 not. 302). Yrkesmässigheten är i dessa fall knuten till innehavet av fastigheten eller rättigheten. Till näringsverksamhet kan också räknas vissa slag av kapitalinkomster och realisationsvinster. Privatbostadsfastigheter, privatbostadsrätter och andra privatbostäder kan däremot inte ingå i en näringsverksamhet (13 kap. 1 § andra stycket IL).

Det förhållandet att innehav av näringsfastighet, näringsbostadsrätter och avverkningsrätt till skog alltid räknas till näringsverksamhet och till följd därav även utgör yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § första stycket 1 ML saknar direkt motsvarighet i direktivet och analyseras i avsnitt 2.3.5.

Hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. IL innebär också att byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse enligt bestämmelserna i 27 kap. IL är att betrakta som yrkesmässig verksamhet. Utredningen har inte sett över dessa bestämmelser särskilt av den anledningen att det inte torde medföra några problem att bedöma aktiviteterna i fråga i ett EG-perspektiv.

Kriterierna varaktighet och omfattning

Verksamheten skall bedrivas regelbundet och inte vara endast tillfällig. Detta framgår av förarbetena (prop. 1973:163 s. 62). I regelbundenheten ligger ett krav på viss varaktighet och omfattning. Kravet på varaktighet avgränsar näringsverksamheten mot inkomstslaget kapital men kan även ha betydelse för avgränsningen mot inkomstslaget tjänst när det gäller tillfälliga uppdrag. Med intäkt av kapital avses löpande avkastning, vinster och andra intäkter som härrör från egendom i den mån intäkten inte är att hänföra till näringsverksamhet (jfr 41 kap. IL). Privat uthyrning av

bil, husbil, huskapital och intransaktioner i vissa fall till inl

En mycket driven även o verksamheten i ning lägre. Det ett bolag bedri bedömningen påbörjar.

För att verks att den riktar si räkning, även o I rättsfallet R/ ändamål att till bedriva yrkesmi motsatt utgång Skatterättsnämnn funnit att yrkes när en vägsamfi Regeringsrätten kommit fram till samfällighetsföre föreningar enligt heter. En samfäll förvaltd samfäll heter. En samfäll kan vara skattesu

Varaktighets- och bestämmelser om

Även enligt direk aktiviteten skall Ribban för varakt en följd av att av hög grad enligt l: 1:15 och 1982 Aa

⁶ Domen var ej tillgänglig

bil, husbil, husvagn, segelbåt etc. hänförs normalt till inkomst av kapital och inte till näringsverksamhet. Tillfälliga uppdrag eller transaktioner hänförs i normalfallet till inkomstslaget tjänst eller i vissa fall till inkomstslaget kapital.

En mycket omfattande verksamhet kan anses yrkesmässigt bedriven även om verksamheten pågår bara en kort period. Om verksamheten bedrivs under en längre tid sätts kravet på omfattning lägre. Det faktum att en person redan direkt eller indirekt via ett bolag bedriver yrkesmässig verksamhet kan i viss mån påverka bedömningen av annan likartad enskild verksamhet som han påbörjar.

För att verksamheten skall vara yrkesmässig krävs normalt också att den riktar sig mot allmänheten och inte endast bedrivs för egen räkning, även om praxis på mervärdesskatteområdet varierar något. I rättsfallet RÅ 83 1:26 ansågs en samfällighetsförening med ändamål att tillgodose delägarfastigheternas behov av värme inte bedriva yrkesmässig verksamhet. I fallet RÅ 86 not. 675 blev det motsatt utgång när verksamheten bedrivs i aktiebolagsform. Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked den 24 mars 2000 funnit att yrkesmässig verksamhet föreligger enligt 4 kap. 1 § ML när en vägsamfällighetsförening upplåter vägen till utomstående. Regeringsrätten har i sitt avgörande av den 12 februari 2002 kommit fram till samma slut⁴. I de fall där verksamheten bedrivs i samfällighetsförening och inte i bolag, var fråga om samfällighetsföreningar enligt lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter. En samfällighetsförening kan, till skillnad från en delägarförvaltnad samfällighet, förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. En samfällighetsförening är således en juridisk person som kan vara skattesubjekt i mervärdesskattehänseende.

Varaktighets- och omfattningskriterierna i ljuset av direktivets bestämmelser om ekonomisk aktivitet

Även enligt direktivet krävs någon form av regelbundenhet för att aktiviteten skall anses som ekonomisk aktivitet enligt artikel 4.2. Ribban för varaktighet synes ligga något högre enligt ML. Detta är en följd av att avsikten med vissa transaktioner inte beaktas i lika hög grad enligt lagen som enligt direktivet (jämför RRK R 1977 1:15 och 1982 Aa 132 – inkomstskatt). Eftersom redan avsikten att

⁴ Domen var ej tillgänglig i fulltext per den 1 juni 2002.

utföra skattepliktiga transaktioner kan utgöra en ekonomisk aktivitet, kan den som avser att utföra sådana transaktioner självständigt vara en beskattningsbar person. En beskattningsbar person har rätt till avdrag för ingående skatt med de begränsningar som anges i artikel 17 och kan följaktligen även uttagsbeskattas. Mervärdesskattesystemet kan således komma att tillämpas i ett tidigare skede enligt direktivet än enligt ML, som förutsätter att skattepliktig omsättning har skett i en yrkesmässig verksamhet (jfr 1 kap. 1 § första stycket 1 ML).

När det gäller omfattningskriteriet är läget mera osäkert. Med tanke på att det med stöd av andra bestämmelser i direktivet (exempelvis artikel 24) finns möjlighet att undanta aktiviteter av mindre omfattning från mervärdesskattens tillämpningsområde eller i vart fall förenkla tillämpningen för sådana företag, finns anledning anta att ML:s krav på att verksamheten skall ha en viss omfattning saknar direkt motsvarighet i artikel 4.

Även kravet på att verksamheten skall vara utåtriktad synes sakna motsvarighet i direktivets artikel 4. Det måste dock enligt EG-domstolen gå att skilja på de två parterna i en transaktion (se t.ex. domen i mål C-23/98 J. Heerma, där fråga var om skatt skulle tas ut på en transaktion varigenom Heerma hyrde ut en av honom ägd fastighet till ett enligt nederländsk rätt bildat enskilt bolag, i vilket han var delägare). Det förhållandet att aktiviteten riktar sig till utomstående är emellertid en av flera omständigheter som kan beaktas vid avgörandet av huruvida utnyttjande av en materiell tillgång skall anses syfta till att fortlöpande vinna intäkter (jfr domen i mål C-230/94 Renate Enkler). I svensk praxis (RÅ 1987 not. 243 – inkomstskatt) som gällde uthyrning av lös egendom i form av båtar har framförallt beaktats i vilken utsträckning båtarna varit uthyrda till utomstående samt intäkternas storlek i förhållande till kostnaderna, varvid verksamheten ansetts brista i vinstsyfte. Möjligen hade samma slutsats kunnat dras vid en tillämpning av EG-rätten men då hade syfte och resultat inte tillmätts avgörande betydelse. Enligt såväl direktivet som ML gäller att gränsdragning i dessa fall främst sker mot hobbyverksamhet och personliga levnadskostnader.

Någon form av krav på att ekonomisk aktivitet skall vara utåtriktad kan möjligen utläsas av domen i mål C-155/94 Wellcome Trust Ltd, där aktiviteten (värdepappershandeln) var omfattande men bedömdes gå ut på att förvalta eget kapital. I svensk rätt har värdepappershandel för egen räkning, åtminstone när det gäller

svensk person se rörelsekriteriet handeln har bedömts motsatt slutligen föllde rörelsekriteriet ägarens förmögenhet senare fallen syns hastighet ha spelat roll i beskattningen. I om fråga varit förenligt med direktivet beroende på direktivets sättnings storlek stad synes dock lagstiftningen.

Vinstsyftet

Med vinstsyfte avses att verksamheten skall ha en ekonomisk syftning för detta är en grundläggande princip, dvs. avser verksamheten att förvärfva en förmögenhet, alltför begränsad utövning av en verksamhet tämligen lågt.

Frågan huruvida verksamheten är utåtriktad är en objektiv, yttre fråga som rör tillgångar, utövning, inkomsterna för verksamheten. Om verksamheten är utåtriktad krävs måste avgörande vara vinstsyftet. Normalt sett presumeras verksamheten vara utåtriktad om den är av sådan karaktär att den är av vinstsyfte och är utövad i verksamheten har verksamheten har utövats i företaget möjligen utåtriktad.

Vinstsyftet utgörs av de ekonomiska ändamål för vissa

fysisk person som var delägare i handelsbolag, inte ansetts uppfylla rörelsekriterierna (RÅ 81 1:4 – inkomstskatt). När värdepappershandeln har bedrivits i aktiebolag har Regeringsrätten kommit fram till motsatt slut. Detta motiverades med att verksamheten uppfyllde rörelsekriterierna och inte framstod som förvaltning av ägarens förmögenhet (RÅ 88 ref. 45 I och II – inkomstskatt). I de senare fallen synes verksamhetens kortsiktighet och omsättnings-hastighet ha spelat en avgörande roll. Rättsfallen rör inkomstbeskattningen. Det är inte säkert att bedömningen blivit densamma om fråga varit om mervärdesbeskattning, eftersom det inte är förenligt med direktivets krav att tillämpa rörelsekriterierna olika beroende på dels vem som bedriver verksamheten, dels omsättningens storlek. Kravet på att verksamheten skall vara utåtriktad synes dock vara mera långtgående enligt den svenska skatte-lagstiftningen.

Vinstsyftet

Med vinstsyfte avses näringsidkarens syfte att verksamheten skall ge honom ekonomiskt utbyte. Avsaknaden av vinstsyfte hindrar emellertid inte att näringsverksamhet anses föreligga. En förutsättning för detta är dock att verksamheten bedrivs på kommersiell basis, dvs. avser tillhandahållande av varor eller tjänster på en inte alltför begränsad marknad. Kravet på vinstsyfte har i praxis satts tämligen lågt.

Frågan huruvida vinstsyfte föreligger avgörs med hänsyn till objektiva, yttre karakteristika såsom verksamhetens art, omfattning, tillgångar, lokaler, marknadsföring och utövarens behov av inkomsterna för sin försörjning. Det är den enskilde som skall visa att verksamheten bedrivs i vinstsyfte. Vilket mått av bevisning som krävs måste avgöras utifrån omständigheterna i varje enskilt fall. Normalt sett presumeras att vinstsyfte föreligger om verksamheten är av sådan karaktär att den typiskt sett brukar bedrivas i förvärvssyfte och är riktad mot allmänheten. Samma sak gäller när verksamheten har större intäkter än kostnader. Hänsyn tas även till företagets möjligheter att skaffa obeskattade reserver.

Vinstsyftet utgör en avgränsning mot bl.a. hobbyverksamhet för fysiska personer och tillgodoseende av ideella och allmännyttiga ändamål för vissa juridiska personer t.ex. stiftelser. Detta syfte kan

Sådan yrkesmässig verksamhet som bedrivs av en allmännyttig ideell förening eller av ett trossamfund undantas emellertid ofta från beskattning på grund av bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML. I många fall anses stiftelsers och icke allmännyttiga ideella föreningars verksamhet sakna vinstsyfte och därför inte vara yrkesmässig med mindre verksamheten kan anses bedriven under rörelseliknande former.

Innan en skattepliktig näringsverksamhet har påbörjats föreligger ingen förvärvskälla. Normalt anses verksamhetens varaktighet klarlagd först i och med att verksamheten börjat medföra vinstgivande transaktioner. Eftersom det inte är ovanligt att en verksamhet uppvisar förlust i ett uppbyggnadsskede, kan emellertid även detta beaktas (se t.ex. rättsfallen RÅ 1960 ref. 36 – Kostnader avseende tillverkning av provexemplar av en gasturbin för att utröna uppfinningens värde i och för exploatering av denna ansågs inte utgöra rörelse, RÅ 1961 Fi 1760 – En trädgårdsodling som fortfarande befann sig i försöksskedet och som ännu inte renderat några intäkter befanns utgöra rörelse och underskottsavdrag medgavs, RÅ 1973 Fi 161 – avskrivning medgavs på ett fartygskontrakt trots att verksamheten ännu inte givit intäkter. Fartyget var dock uthyrt från leveransdagen, RÅ 1985 Aa 190 – skrivbyråverksamhet). I rättsfallet RÅ 2002 not. 26 uttalar regeringsrätten att registrering till mervärdesskatt skall ses som en formell åtgärd som saknar betydelse för uppkomsten av skattskyldighet och redovisnings-skyldighet.

Vinstsyftet i ljuset av direktivets bestämmelser om ekonomisk aktivitet

ML:s krav på vinstsyfte står vid en första anblick i direkt strid med vad som sägs i artikel 4 om att den ekonomiska aktiviteten skall bedömas oberoende av syfte eller resultat. Bedömningen av om det är fråga om en ekonomisk aktivitet påverkas inte av att det ytterst finns ett icke ekonomiskt, exempelvis ideellt, syfte. I svensk praxis har man snarare beaktat intäkternas storlek i verksamheten än kostnadssidan. Den senare skulle möjligen på ett mer objektivt sätt visa "avsikten att företa skattepliktiga transaktioner", som är avgörande för bedömningen enligt artikel 4. Det emellanåt uttalade kravet på att kostnaderna måste stå i proportion till intäkterna, har inte heller något stöd i artikel 4 (jämför t.ex. RÅ 1987 not. 243 med

domarna i mål C-110/94 INZO och C-230/94 Renate Enkler). Andra omständigheter som beaktas vid bedömningen av huruvida vinstsyfte föreligger, är emellertid sådana som kan beaktas även enligt artikel 4. Exempel härpå är graden av engagemang, eventuella anställda och de för aktiviteten förvärvade tillgångarnas karaktär. Det bör understrykas att de grundläggande rättsprinciperna som regel utgör hinder för att tillmäta företagsform eller det förhållandet att annan skattepliktig verksamhet redan bedrivs någon avgörande betydelse. Av senare svensk rättspraxis framgår att vinstsyftet i och för sig inte har tillmätts någon avgörande betydelse och att kravet härpå har tonats ned.

Skillnader i förhållande till vad som gäller enligt direktivet syns särskilt i fråga om den skattemässiga behandlingen av hobbyverksamhet, ideell verksamhet och nystartad verksamhet. Hobbyverksamhet torde betraktas som ekonomisk aktivitet i större omfattning än vad den betraktas som yrkesmässig verksamhet. Enligt direktivet kan småskalig hobbyverksamhet som utgör ekonomisk aktivitet emellertid komma att undgå beskattning genom speciella regler och tröskelvärden för mindre företag i enlighet med artikel 24.

När det gäller verksamhet vari tillhandahållanden sker mot självkostnadspris eller ideell verksamhet, för vilka vinstkriteriet inte alltid anses uppfyllt, görs ingen skillnad enligt artikel 4. I stället åtnjuter beskattningsbara personer som bedriver verksamhet, med ett enligt direktivets upphovsmän behjärtansvärt syfte, skattebefrielse för en stor del av sina i och för sig beskattningsbara transaktioner till följd av reglerna i artikel 13.A. Tillhandahållanden av varor och tjänster till självkostnadspris medför typiskt sett risk för konkurrenssnedvridning i förhållande till kommersiella företag med liknande verksamhet. Sådan verksamhet torde trots avsaknad av vinstsyfte ändå kunna komma att betraktas som yrkesmässig verksamhet med tillämpning av bestämmelsen i 4 kap. 1 § 2 avseende "rörelseliknande former". I samband med bestämmelsens antagande talade departementschefen om "lösningar som bättre tillgodoser kravet på konkurrens- och konsumtionsneutralitet i beskattningen" (prop. 1973:163 s. 62). I praxis avseende bestämmelsen nämns dock inte konkurrenshänsyn i någon större omfattning. Härtill kommer att RSV synes förorda en restriktiv tillämpning av bestämmelsen.

Till följd av kraven på vinstsyfte, varaktighet och omfattning blir verksamhet i ett uppbyggnadsskede inte alltid betraktad som yrkes-

mässig. Något mässig med t finns inte i pr tillämpas förs under beskatt verksamheten. och tjänster s ingående skatt när en verksam ligen definitio aktivitet enligt

En direkt fö ningsbar persc Enligt direkti beskattningsba beskattningsba ML i en yrke skyldighet att medför skattsk aktivitet uppst het föreligger i beskattningsba en i och för si att ansöka om vilket beviljas a

2.3.4 Själv- EG-rätten

I direktivets ar att betala merv. rekvisit för att som beskattnar för gränsdragni

Kravet på att utesluter att arb tillhandahåller övriga persone anställningsavta

mässig. Något fall där nystartad verksamhet betraktats som yrkesmässig med tillämpning av utvidgningsregeln i 4 kap. 1 § 2 ML finns inte i praxis. En förklaring till detta är att bestämmelsen kan tillämpas först när ersättningen för omsättning i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 kr. Därtill kommer att verksamheten skall medföra skattskyldighet, dvs. omsätta varor och tjänster som medför skattskyldighet, för att avdragsrätt för ingående skatt skall föreligga enligt 8 kap. 3 § ML. Tidpunkten för när en verksamhet kan bli betraktad som yrkesmässig ligger följaktligen definitionsmässigt senare än vad som gäller för ekonomisk aktivitet enligt artikel 4.

En direkt följd av denna skillnad mellan definitionen av beskattningsbar person och yrkesmässig verksamhet gäller avdragsrätten. Enligt direktivet har avdragsrätten knutits till egenskapen av beskattningsbar person och en objektivt styrkt avsikt att företa beskattningsbara transaktioner. Motsvarande rätt inträder enligt ML i en yrkesmässig verksamhet när denna verksamhet medför skyldighet att betala skatt, dvs. omsätter varor och tjänster som medför skattskyldighet. Tidsperioden mellan det att en ekonomisk aktivitet uppstår och att en verksamhet som medför skattskyldighet föreligger skiljer de båda systemen åt. Under denna period har beskattningsbara personer rätt till avdrag för ingående skatt medan en i och för sig beskattningsbar person enligt ML är hänvisad till att ansöka om återbetalning av ingående skatt (jfr 10 kap. 9 § ML), vilket beviljas av skattemyndigheten vid särskilda skäl.

2.3.4 Självständighetskriteriet

EG-rätten

I direktivets artikel 4 beskrivs vilka personer som kan bli skyldiga att betala mervärdesskatt. Självständighetskriteriet är ett avgörande rekvisit för att någon enligt artikel 4.1 skall kunna kvalificera sig som beskattningsbar person. Detta kriterium blir mycket viktigt för gränsdragningen mot annan aktivitet, i första hand tjänst.

Kravet på att en beskattningsbar person skall agera självständigt utesluter att arbetstagare mervärdesbeskattas för de tjänster som de tillhandahåller sina arbetsgivare. Sålunda undantas anställda och övriga personer från skatten i den mån de är bundna av ett anställningsavtal eller av några andra rättsliga bindningar som