

F-skatt åt flera

*Betänkande av
Utredningen om översyn av kraven för F-skatt m.m.*

Stockholm 2008



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2008:76

SOU och Ds kan köpas från Fritzes kundtjänst. För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Fritzes Offentliga Publikationer på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

Beställningsadress:
Fritzes kundtjänst
106 47 Stockholm
Orderfax: 08-690 91 91
Ordertel: 08-690 91 90
E-post: order.fritzes@nj.se
Internet: www.fritzes.se

Svara på remiss. Hur och varför. Statsrådsberedningen, 2003.
– En liten broschyr som underlättar arbetet för den som ska svara på remiss.
Broschyren är gratis och kan laddas ner eller beställas på
<http://www.regeringen.se/remiss>

Tryckt av Edita Sverige AB

Stockholm 2008

ISBN 978-91-38-23035-0
ISSN 0375-250X

Till statsrådet Anders Borg

Regeringen beslutade den 9 augusti 2007 att tillsätta en utredning med uppdrag att bl.a. se över självständighetsrekvisitet i inkomstskattelagens (1999:1229) näringsverksamhetsbegrepp (dir. 2007:116). Samtidigt utsåg regeringen kammarrättslagmannen Christer Sjödin till särskild utredare. Utredningen antog namnet Utredningen om översyn av kraven för F-skatt m.m. (Fi 2007:10).

Som experter i utredningen förordnades den 25 september 2007 kanslirådet Nils-Fredrik Carlsson, kanslirådet Jacqueline Deniz-Kiviharju, kanslirådet Helle Ellehøj, juristen Samuel Engblom, skatteexperten Annika Fritsch, utredaren Ingemar Göransson, ämnesrådet Kent Ivarsson, ämnesrådet Elisabeth Lane, kanslirådet Robert Nilsson, skattejuristen Kerstin Nyquist, skatteansvarige Urban Rydin, arbetsrättsjuristen Hanna Schmidt, departementssekreteraren Elisabeth Sheikh, rättsliga experten Pia Blank Thörnroos, t.f. chefsjuristen John Wahlstedt och departementssekreteraren Fredrik von Unge. Den 5 november 2007 förordnades ekonomen Håkan Alm, sakkunniga Ann Düring, arbetsrättsjuristen Lars Gellner och juristen Claes-Mikael Jonsson som experter. Den 10 mars 2008 entledigades Ann Düring och som ny expert förordnades sakkunnige Anders Fogelberg. Den 20 mars 2008 entledigades John Wahlstedt och som ny expert förordnades chefsjuristen Lena Maier Söderberg.

Kammarrättsassessorn Carina Ferm Brodén förordnades som sekreterare fr.o.m. den 20 augusti 2007. Kammarrättsassessorn Birgitta Törnered förordnades som sekreterare fr.o.m. den 2 oktober 2007.

Enligt direktiven skulle utredningen redovisa sitt arbete senast den 1 juni 2008. Utredningen beviljades dock förlängd tid för redovisningen till senast den 1 juli 2008.

Härmed överlämnas utredningens betänkande F-skatt åt flera (SOU 2008:76). Vårt uppdrag är därmed slutfört. Till betänkandet fogas särskilda yttranden.

Sundsvall i juli 2008

Christer Sjödin

/Carina Ferm Brodén
Birgitta Törnered

Innehåll

Förkortningar	11
Sammanfattning	13
Författningsförslag	21
1 Utredningens uppdrag och arbete	23
1.1 Uppdraget.....	23
1.2 Arbetet.....	24
2 Bakgrund och problembeskrivning	27
2.1 Inledning.....	27
2.2 En översiktlig beskrivning av gränsdragningen mellan företagare och arbetstagare inom olika rättsområden	29
2.2.1 Direkta, indirekta skatter, socialavgifter m.m.	29
2.2.2 Det civilrättsliga arbetstagarbegreppet.....	29
2.2.3 Det skatterättsliga näringsverksamhetsbegreppet	30
2.2.4 Socialavgifterna – arbetsgivaravgifter eller egenavgifter	32
2.2.5 Socialförsäkringens begrepp ”inkomst av anställning” och ”inkomst av annan förvärvsverksamhet” m.m.	32
2.2.6 Skattebetalningslagen samt F- och A-skattsedel	33
2.3 En historisk tillbakablick angående inkomstskatt, F-skatt och tidigare bestämmelser om uppbörd	34
2.3.1 Inkomstskatt.....	34

2.3.2	Tidigare bestämmelser om uppbörd och F-skattereformen	38
2.4	Problembeskrivning	43
3	Gällande rätt	47
3.1	Inkomstskatt	47
3.1.1	Företagsformer.....	50
3.1.2	Aktiv och passiv näringsverksamhet.....	50
3.1.3	En eller flera näringsverksamheter.....	51
3.1.4	Rättspraxis	52
3.2	Skattebetalningssystemet.....	66
3.2.1	Olika skattebetalningsformer.....	67
3.2.2	Ansökan om F-skattsedel.....	67
3.2.3	Återkallelse av F-skatt	69
3.2.4	Det solidariska betalningsansvaret.....	71
3.3	F-skattsedelns rättsverkan med avseende på skatteavdrag och skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter	73
3.3.1	Sambanden mellan inkomstbeskattningen, socialavgiftssystemet och socialförsäkringen.....	75
3.4	Det civilrättsliga arbetstagarbegreppet	76
3.4.1	Arbetsavtal.....	76
3.4.2	Jämställda uppdragstagare	77
3.4.3	Anställnings- eller uppdragsförhållande	79
3.4.4	Facklig vetorätt	85
3.4.5	Rättspraxis	86
3.5	Privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft.....	91
3.6	Socialförsäkringslagstiftningen.....	94
3.6.1	Sjukpenninggrundande inkomst, SGI och pensionsgrundande inkomst, PGI	95
3.6.2	Pensionsrätt.....	97
3.6.3	Sjuklön	98
3.7	Mervärdesskatt	98
3.7.1	Mervärdesskattedirektivet och begreppet ekonomisk verksamhet	99
3.8	Bokföringslagen.....	102

3.9	Krav som EG-rätten ställer	103
3.9.1	Skatterätt	104
3.9.2	Arbetsstagarbegreppet	105
3.9.3	Socialförsäkringsrätt.....	106
4	Statistik	107
4.1	Skatteverkets statistik.....	107
4.1.1	F-skatteregistrerade.....	107
4.1.2	Granskning av beslut inom kategorin närings- verksamhet bedrivs ej	112
4.1.3	Återkallelser av F-skattsedlar.....	117
4.2	Den officiella statistiken.....	118
4.2.1	Statistik rörande företag.....	119
4.2.2	Statistik rörande andel företagare av de sysselsatta	122
4.3	Slutsatser med anledning av statistiken	123
5	Dagens företagande och arbetsmarknad samt vad som är typiskt för kvinnors företagande	125
5.1	Allmänt	125
5.2	Företagandets utveckling	126
5.3	Förändringar på arbetsmarknaden	129
5.4	Nyföretagande.....	132
5.5	Kvinnors företagande	134
6	Utvidgning av näringsverksamhetsbegreppet i inkomstskattelagen.....	139
6.1	Behov av ny lagstiftning och målgrupp	140
6.2	Införa mervärdesskattedirektivets begrepp ekonomisk verksamhet som förutsättning för näringsverksamhet i inkomstskattelagen	145
6.2.1	Skillnader mellan begreppet ”yrkesmässig verksamhet” i mervärdesskattelagen och	

	begreppet ”ekonomisk verksamhet” i mervärdesskattedirektivet	146
6.2.2	Konsekvenser av att införa det EG-rättsliga mervärdesskattedirektivets begrepp ”ekonomisk verksamhet”	147
6.3	Ändring av självständighetsrekvisitet i inkomstskattelagen.....	148
6.3.1	Presumtionsbestämmelse	149
6.3.2	Bestämmelse som ser till relationen mellan uppdragstagare och uppdragsgivare och vad parterna har avtalat.....	150
6.3.3	Bestämmelse som omfattar dem som hyr ut sig själva och ersätter ordinarie anställda hos uppdragsgivaren eller rycker in vid arbetstoppar	154
6.4	Hur påverkas det civilrättsliga arbetstagarbegreppet av en utvidgning av näringsverksamhetsbegreppet i inkomstskattelagen?	155
6.5	Förslagets eventuella konsekvenser för bedömningen av skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen	157
6.6	Förslag om att utvidga näringsverksamhetsbegreppet i inkomstskattelagen.....	159
6.6.1	Skatteundandragande	160
6.6.2	Konsekvens av förslagets påverkan på uppbördseffektiviteten	162
7	Alternativa ändringar i skattebetalningslagen	165
7.1	Olika alternativ	166
7.1.1	Ändra betalningssystemet för socialavgifter	166
7.1.2	Ringa in specifika grupper som ska få lättare att bli tilldelade F-skattsedel.....	167
7.1.3	F-skattsedel tilldelas efter en enkel begäran till alla som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet	168
7.1.4	En F-skattsedel med villkor tilldelas efter en enkel begäran.....	169

7.2	Mer allmänna konsekvenser om F-skattereglerna frikopplas från näringsverksamhetsbegreppet i inkomstskattelagen	170
8	Är bestämmelserna om det solidariska betalnings- ansvaret i F-skattesystemet ändamålsenliga?	173
8.1	Närmare om bakgrunden till och förutsättningarna för det solidariska betalningsansvaret	175
8.2	Uppenbart anställningsförhållande	176
8.3	Möjligheten att kunna bortse från en F-skattsedel.....	178
	RÅ 2007 ref. 61 I.....	180
	RÅ 2007 ref. 61 II	182
8.4	Slutsatser av dessa domar	185
8.5	Är bestämmelserna om solidariskt betalningsansvar ändamålsenliga?	187
9	Konsekvensbedömningar	191
9.1	Ekonomiska konsekvenser	192
9.2	Konsekvenser för det allmänna	193
9.3	Konsekvenser för små företags villkor	194
9.4	Konsekvenser för jämställdhet mellan kvinnor och män	194
9.5	Konsekvenser för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet	194
9.6	Konsekvenser för ikraftträdande	195
9.7	Övriga konsekvenser	196
10	Författningskommentar	197
	Särskilda yttranden	201
	Referenser	211

Bilagor

Bilaga 1 Kommittédirektiv	215
Bilaga 2 Tilläggsdirektiv	225
Bilaga 3 Internationell jämförelse	227

Förkortningar

AD	Arbetsdomstolen
AFL	lagen om allmän försäkring
AKU	arbetskraftsundersökningar
ALF	lagen om arbetslöshetsförsäkring
APL	lagen om allmän pensionsavgift
bet.	betänkande
BfL	bokföringslagen
BNP	bruttonationalprodukt
dir.	direktiv
Ds	departementsserien
EG	Europeiska gemenskapen
EEG	Europeiska ekonomiska gemenskapen
EU	Europeiska unionen
f.	följande sida
ff.	följande sidor
FDB	företagsdatabasen
Fi	Finansdepartementet
IFAU	Institutet för arbetsmarknadspolitisk utvärdering
IL	inkomstskattelagen
ILO	Internationella arbetsorganisationen
ITPS	Institutet för tillväxtpolitiska studier
Ju	Justitiedepartementet
KL	kommunalskattelagen
LAF	lagen om arbetsskadeförsäkring
LAS	lagen om anställningsskydd
LIP	lagen om inkomstgrundande ålderspension
LOU	lagen om offentlig upphandling
LRF	Lantbrukarnas riksförbund
MBL	lagen om medbestämmande i arbetslivet
mnkr	miljoner kronor
ML	mervärdesskattelagen

N	Näringsdepartementet
NJA	Nytt juridiskt arkiv, avd I
Nutek	Verket för näringslivsutveckling
PGI	pensionsgrundande inkomst
prop.	proposition
RAMS	registerbaserad arbetsmarknadsstatistik
ref.	referat
RH	Rättsfall från Hovrätterna
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
s.	sidan
SAL	socialavgiftslagen
SBL	skattebetalningslagen
SCB	Statistiska centralbyrån
SFS	Svensk författningssamling
SGI	sjukpenninggrundande inkomst
SIL	lagen om statlig inkomstskatt
skr.	regeringens skrivelse
SKV	Skatteverket
SofL	socialförsäkringslagen
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SRU	standardiserade räkenskapsutdrag
SvSkT	Svensk Skattetidning
UBL	uppbördslagen

Sammanfattning

Bakgrund och statistik

Utredningen om översyn av kraven för F-skatt m.m. (i det fortsatta benämnd utredningen) tillsattes med uppdrag att bl.a. se över självständighetsrekvisitet i inkomstskattelagens (1999:1229) näringsverksamhetsbegrepp. Syftet i denna del är att det ska bli enklare att starta näringsverksamhet, bl.a. för dem som har en eller ett fåtal uppdragsgivare. I uppdraget ingår även att utredningen ska överväga om reglerna om betalningsansvar i vissa fall för betalningsmottagarens skatter och avgifter för den som betalat ut ersättning till någon som innehar eller åberopar F-skattsedel är ändamålsenliga. Vidare ingår i uppdraget att utreda om det är ändamålsenligt att behålla kravet på att bedriva näringsverksamhet för att få F-skattsedel eller om det finns andra sätt att avgöra vem som själv ska betala in sin preliminära skatt på arbetsinkomst och sina socialavgifter.

Huvudsyftet med uppdraget är att underlätta tilldelningen av F-skattsedel för att möjliggöra fler företag och företagare. Ett grundläggande krav enligt gällande lagstiftning för att tilldela någon en F-skattsedel är att personen driver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet. När det gäller företag och företagande är det värt att känna till att varken F-skattsedel eller registrering av firma är ett krav för att enskilda ska få driva näringsverksamhet. Om det ska utföras arbeten åt andra så anses emellertid innehav av en F-skattsedel vara nödvändigt.

Av direktiven framgår att kritik har riktats mot att F-skattesystemet utgör en försvårande faktor för dem som vill starta företag. Den målgrupp som klart utpekats är den som har en eller ett fåtal uppdragsgivare samtidigt som uppdraget inte begränsats till denna grupp (jfr direktivens skrivning *bl.a.* för dem som har en eller ett fåtal uppdragsgivare). Det har också framhållits att kravet

på flera uppdragsgivare framför allt är negativt för vad som anförts vara typiskt sett kvinnors företagande. Det fastslås också att samhället utvecklats och förändrats en del i fråga om både arbetsmarknad och företagande i förhållande till när reglerna utformades. I direktiven hänvisas till statistik från Skatteverket som visar att antalet F-skattsedelsinnehavare stadigt ökat och att antalet ansökningar uppgick till 74 876 år 2006. För samma år avlogs 784 ansökningar eller ca 1 procent på den grunden att verksamheten inte ansågs vara näringsverksamhet.

Utredningen har inhämtat ytterligare statistik från Skatteverket och även närmare granskat en del av de ansökningar som Skatteverket avlog under år 2006 pga. att det inte var fråga om näringsverksamhet. Granskningen har visat att ett förhållandevis stort antal av avslagsbesluten har fattats på formell grund och inte efter en materiell prövning huruvida verksamheten kan anses utgöra näringsverksamhet. Den formella grunden för fysiska personer var i många fall att underlaget var så bristfälligt att Skatteverket inte kunde bedöma om det var fråga om näringsverksamhet.

I drygt hälften av avslagsbesluten har Skatteverket gjort en prövning i sak. Av dessa avslagsbeslut var knappt 42 procent hänförliga till självständighetskriteriet. Om man utgår från att de granskade ärendena är representativa för hela gruppen avslagna ansökningar – som för år 2006 uppgick till 784 – innebär det att drygt 400 ansökningar avslagits på den grunden att Skatteverket har bedömt att näringsverksamhet inte bedrivs, varav knappt 330 skulle vara hänförliga till självständighetskriteriet.

I stor utsträckning avsåg de avslagsbeslut som utredningen granskade sådana verksamheter där affärsidén var att som enskild näringsidkare hyra ut sig själv bl.a. vid arbetstoppar, semestrar och sjukdom. Skatteverkets motivering för avslag var i dessa fall att det enbart handlade om att ställa den egna arbetskraften till förfogande och att man tillfälligt var inordnad i uppdragsgivarens organisation. Ofta motiverades beslutet också med att det saknades ett ekonomiskt risktagande. I dessa fall förefaller antalet uppdragsgivare ha varit av mindre betydelse för Skatteverkets bedömning utan avgörande har varit att arbetet skulle bedrivas under alltför anställningsliknande förhållanden. Ansökningar avseende denna typ av verksamhet avsåg i första hand verksamheter inom bygg-, transport- och vårdsektorn. En annan grupp som fick avslag var de personer som ansökt om F-skattsedel för verksamhet inom handel och där avsågs främst arbete som handelsagent eller s.k. nätverks-

försäljning. Det var ofta fråga om en eller ett fåtal uppdragsgivare och inget eller ett begränsat ekonomiskt risktagande.

Vidare noterades att andel avslag i procent var högre för män jämfört med kvinnor. Det finns således inte, mot bakgrund av utfallet av granskningen, belägg för att kravet på flera uppdragsgivare skulle vara särskilt negativt för kvinnors företagande.

Såvitt utredningen erfarit återspeglas inte antalet F-skatteregistreringar fullt ut i den s.k. officiella statistiken vad gäller nystartade företag och andel företagare av de sysselsatta. Det finns olika skäl härtill samtidigt som jämförelsen också innehåller ett antal osäkerhetsfaktorer. Den jämförelse som dock är relevant är antalet F-skatteregistrerade fysiska personer (381 710) i förhållande till antalet egna företagare (245 281) av de sysselsatta. En förhållandevis stor andel av de fysiska personer som är F-skatteregistrerade har såväl F-skattsedel som A-skattsedel (drygt 69 procent för år 2006). Sannolikt blir en stor andel av dessa vid klassificeringen i den officiella statistiken klassade som anställda eftersom inkomsten från anställningen ofta torde vara högre än inkomsten från näringsverksamheten. För denna kategori har uppenbarligen inte tilldelningen av F-skattsedel utgjort något problem utan här är frågan närmast vad som avhåller denna grupp från att fullt ut ”våga” satsa på sin näringsverksamhet. Det kan t.ex. handla om brist på kapital eller den mer utsatta tillvaro det innebär att lämna den trygghet som är förknippad med en anställning.

Behov av ny lagstiftning och utredningens förslag

Utfallet av den insamlade statistiken och den genomförda granskningen ger stöd för antagandet att svårigheterna med att erhålla F-skattsedel kan vara mindre än vad som redogjorts för i direktiven. Granskningen har också föranlett utredningen att överväga vilka personer/grupper som lagändringen bör omfatta.

Utredningen har också övervägt om det över huvud taget är erforderligt med en lagändring eller om det är möjligt för Skatteverket att genom sina s.k. styrsignaler ”lätta” lite på sin tillämpning. Enligt utredningens uppfattning är dock en lagändring att föredra bl.a. mot bakgrund av att man annars får en diskrepans mellan domstolarnas praxis, som riskerar att leva kvar, och Skatteverkets tillämpning vilket kan leda till oklarhet beträffande rättsläget.

Mot bakgrund av att utredningens uppdrag innefattar att se över självständighetsrekvisitet i inkomstskattelagen men också att utreda om det är ändamålsenligt att behålla kravet på att bedriva näringsverksamhet för att få F-skattsedel eller om det finns andra sätt att avgöra vem som själv ska betala in sin preliminära skatt på arbetsinkomst och sina socialavgifter har utredningen analyserat olika alternativ till lagändringar såväl i inkomstskattelagen som i skattebetalningslagen.

När det gäller olika förändringar i skattebetalningslagen har utredningen funnit att införande av lättnader för att erhålla en F-skattsedel sannolikt skulle leda till fler F-skattsedlar men inte nödvändigtvis till någon motsvarande ökning beträffande antalet fysiska personer som kan anses bedriva näringsverksamhet i inkomstskattelagens mening dvs. fler företagare. Det blir med andra ord inte lättare att starta näringsverksamhet vilket är huvudsyftet med uppdraget. Enligt utredningens uppfattning är således det nuvarande systemet med en koppling mellan inkomstskattelagens näringsverksamhetsbegrepp och F-skattsedeln ändamålsenligt. En ändring i inkomstskattelagen är därför att föredra. Utredningen har övervägt bl.a. att ersätta näringsverksamhetsbegreppet i inkomstskattelagen med det EG-rättsliga mervärdesskattedirektivets begrepp ”ekonomisk verksamhet”. Enligt utredningens mening skulle en sådan lösning vara förenad med vissa svårigheter bl.a. för att mervärdesskattelagen inte helt anpassats till mervärdesskattedirektivet. Vidare skulle effekten av en sådan förändring bli att den främst fångar upp verksamheter som drivs utan vinstsyfte som t.ex. hobbyverksamhet. Utredningen har i stället funnit att den bästa lösningen är att vidga näringsverksamhetsbegreppet genom att sänka och förtydliga kravet för när en verksamhet ska anses självständig.

I direktiven till utredningen anges att parternas vilja i ett avtal om arbete bör ges större vikt vid bedömningen av om det är fråga om näringsverksamhet eller om ett anställningsförhållande. Direktiven anger vidare att förslagets påverkan på det civilrättsliga arbetstagarbegreppet ska analyseras med utgångspunkten att den som bedöms bedriva självständig näringsverksamhet inom det ena rättsområdet också normalt bör bedömas göra det inom det andra rättsområdet. Enligt utredningens mening utesluter det en reglering som helt lämnar åt parterna att avgöra huruvida näringsverksamhet bedrivs i skatterättslig mening eftersom en sådan lösning skulle komma i konflikt med de intressen som den arbets-

rättsliga regleringen avser att skydda. En valfrihet för parterna att hänföra en inkomst till näringsverksamhet eller till tjänst skulle också betyda att yrkesmässighetsbegreppet i mervärdesskattelagen borde frikopplas från näringsverksamhetsbegreppet i inkomstskattelagen eftersom en sådan lydelse skulle komma i konflikt med mervärdesskattedirektivet. Vidare är det också viktigt med en gränsdragning mot personer som arbetar under alltför anställningsliknande förhållanden för att bestämmelserna om solidariskt betalningsansvar i skattebetalningslagen inte ska bli verkningslösa.

Utredningens förslag innebär att det i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen andra stycket föreskrivs att vid bedömningen av om verksamheten bedrivs självständigt ska särskilt beaktas graden av beroende till uppdragsgivaren, integration i dennes verksamhet och vad parterna har avtalat. *Graden av beroende till uppdragsgivaren och integration i dennes verksamhet* utgör objektiva omständigheter och tar sikte på relationen mellan uppdragstagaren och uppdragsgivaren och hur arbetet bedrivs. Vidare ska *vad parterna har avtalat* beaktas vilket bl.a. innebär att parternas gemensamma avsikt att ingå ett uppdragsavtal har betydelse vid bedömningen.

Jämfört med nuvarande prövning ska även fortsättningsvis en helhetsbedömning göras utifrån ett antal kriterier. Det nya är att tre kriterier lyfts fram och ges ökad betydelse. Dessa tre kriterier är inbördes likvärdiga. Med en sådan bestämmelse läggs fokus på relationen mellan parterna och deras gemensamma avsikt. Därmed minskar betydelsen av antalet uppdragsgivare jämfört med i dag.

En verksamhet som bygger på att man hyr ut sig själv för kortare eller längre uppdrag i syfte att ersätta ordinarie anställda eller rycka in vid arbetstoppar utgör inte tillräckligt avgränsade uppdrag och kan, enligt utredningens mening, normalt inte anses utföras självständigt. Detta utesluter dock inte att en uppdragstagare till följd av ett tillfälligt behov av arbetskraft hos en uppdragsgivare t.ex. pga. sjukfrånvaro eller arbetsanhopning kan anlitas för att utföra vissa specificerade arbetsuppgifter. Det kan därför i sådana fall förekomma att tjänsterna tillhandahålls under sådana former och villkor att fråga är om självständig verksamhet.

Bestämmelsen möjliggör således att fler kan bedriva näringsverksamhet mot en eller ett fåtal uppdragsgivare. Den innebär inte någon konflikt med bestämmelserna om solidariskt betalningsansvar i skattebetalningslagen och inte heller att mervärdesskattelagen behöver frikopplas från näringsverksamhetsbegreppet i inkomstskattelagen. Fördelen med en bestämmelse som innebär en

sammanvägd bedömning av objektiva omständigheter och den gemensamma partsavsikten är att den skatterättsliga och civilrättsliga bedömningen av vem som är att anse som självständig uppdragstagare torde bli mer likartad.

Ett utvidgat näringsverksamhetsbegrepp innebär att fler kommer att kunna bli beskattade i detta inkomstslag. Det innebär i sin tur att dessa personer kommer att lämna källskattesystemet vilket i sig ökar riskerna för skatteundandraganden. För att motverka detta torde krävas införande av nya kontrollmöjligheter och skärpningar i lagstiftningen. Det skulle innebära ökad börda inte bara för de tillkommande företagarna, utan även för den befintliga näringspopulationen. Enligt utredningens mening saknas skäl att i denna utredning, som syftar till att flera ska kunna bedriva näringsverksamhet och alltså tilldelas F-skattsedel, föreslå ökade kontrollmöjligheter för att förebygga svartarbete och annat skatteundandragande. Uppbördsförlusterna kommer troligen också att öka men enligt utredningens mening torde det vara fråga om en marginell ökning.

Utredningens förslag innebär att näringsverksamhetsbegreppet utvidgas vilket betyder att framför allt fler fysiska personer kan bedriva näringsverksamhet. Detta bör leda till ett ökat nyföretagande men det är inte möjligt att storleksmässigt uppskatta denna ökning. Vid jämförelse med den granskning som utredningen gjort av de beslut i kategorin näringsverksamhet bedrivs ej som under år 2006 avslogs i sak var det relativt få ansökningar som avslogs enbart pga. att antalet uppdragsgivare var för få. Flertalet avslogs för att arbetet skulle bedrivas under alltför anställningsliknande förhållanden och i dessa fall saknade antalet uppdragsgivare betydelse. Utredningens förslag medför dock att det även i sådana fall kan finnas personer som kommer att kunna tilldelas en F-skattsedel eftersom det kan vara fråga om tillräckligt självständiga uppdrag. Vidare finns skäl att anta att det kan finnas personer som tidigare avhållit sig från att ansöka om F-skattsedel eftersom de bara haft någon enstaka uppdragsgivare. Mot bakgrund av att kvinnor i större utsträckning väljer att dels bedriva sin verksamhet som enskild näringsverksamhet, dels främst verkar inom de delar av tjänstesektorn som torde ha lägre behov av ekonomiska investeringar samt dels att antalet uppdragsgivare inom flera av dessa sektorer sannolikt kan antas vara färre, bör kvinnors företagande särskilt gynnas av förslaget.

Den föreslagna ändringen i inkomstskattelagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas första gången vid 2011 års taxering.

Det solidariska betalningsansvaret i skattebetalningslagen

Utredningen har även i uppdrag att överväga om reglerna om betalningsansvar i vissa fall för betalningsmottagarens skatter och avgifter för den som betalat ut ersättning till någon som innehar eller åberopar F-skattsedel är ändamålsenliga. En utgångspunkt för arbetet ska enligt direktiven vara att den som uppdrar ett arbete åt någon annan, ska kunna förlita sig på uppdragstagarens F-skattsedel. Enligt utredningens uppfattning måste prövningen av ändamålsenligheten genomföras i förhållande till såväl nu gällande bestämmelser som det lagförslag som utredningens arbete utmynnar i. Mot bakgrund av utgångspunkten i direktiven anser utredningen att det inte finns utrymme för att föreslå skärpningar av det solidariska betalningsansvaret, t.ex. genom att sänka beviskraven för när ansvaret skulle inträda. Ett sådant förslag skulle nämligen leda till en minskad förutsebarhet för uppdragsgivare.

Enligt utredningens bedömning är utrymmet för att tillämpa det solidariska betalningsansvaret mycket begränsat. Det är först när det för utbetalaren varit uppenbart eller för en arbetsgivare i allmänhet hade varit uppenbart att det föreligger ett anställningsförhållande och Skatteverket kan visa detta som det solidariska betalningsansvaret kan bli aktuellt. Vid sidan om det solidariska betalningsansvaret finns det vid skenavtal möjlighet att kunna bortse från F-skattsedeln. Den som betalar ut ersättning till någon som har eller åberopar en F-skattsedel kan således lita på F-skattsedeln och dess rättsverkan i stor utsträckning. Trots att bestämmelserna således har ett begränsat tillämpningsområde anser utredningen att reglerna om det solidariska betalningsansvaret är ändamålsenliga i förhållande till såväl nu tillämpliga bestämmelser som utredningens lagförslag. I detta sammanhang går det inte att bortse från den preventiva funktion som bestämmelserna fyller.

Författningsförslag

1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs att 13 kap. 1 och 1 a §§ inkomstskattelagen (1999:1229) ska ha följande lydelse

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

13 kap.

1 §

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

Vid bedömningen om verksamheten bedrivs självständigt ska särskilt beaktas graden av beroende till uppdragsgivaren, integration i dennes verksamhet och vad parterna har avtalat.

Innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter samt av avverkningsrätt till skog räknas alltid som näringsverksamhet. Privatbostadsfastigheter, privatbostadsrätter och andra privatbostäder kan inte ingå i en näringsverksamhet.

I 27 kap. finns bestämmelser om att den som innehar vissa tillgångar anses bedriva näringsverksamhet i form av byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Där finns också bestämmelser om vad som räknas som tomtrörelse.

1 a §

Innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter samt av avverkningsrätt till skog räknas alltid som näringsverksamhet. Privatbostadsfastigheter, privatbostadsrätter och andra privatbostäder kan inte ingå i en näringsverksamhet.

I 27 kap. finns bestämmelser om att den som innehar vissa tillgångar anses bedriva näringsverksamhet i form av byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Där finns också bestämmelser om vad som räknas som tomtrörelse.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas första gången vid 2011 års taxering.

1 Utredningens uppdrag och arbete

1.1 Uppdraget

Utredningen har i uppdrag att se över självständighetsrekvisitet i inkomstskattelagens (1999:1229), IL, näringsverksamhetsbegrepp. Syftet med översynen är att det ska bli enklare att starta näringsverksamhet, bl.a. för dem som har en eller ett fåtal uppdragsgivare. Som utgångspunkter i det arbetet ska beaktas dels att parternas vilja i ett avtal om arbete bör ges större vikt vid bedömningen av om det är fråga om näringsverksamhet eller om ett anställningsförhållande, dels behovet av skydd för den svagare parten i ett arbets- eller uppdragsavtal. En annan utgångspunkt för arbetet är att gränsdragningen mellan inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet i IL:s mening bör vara likartad med den gränsdragning mellan inkomst av anställning och inkomst av annan förvärvsverksamhet som görs inom socialförsäkringslagstiftningen.

Uppdraget innefattar också att utreda om det är ändamålsenligt att behålla kravet på att bedriva näringsverksamhet för att få F-skattsedel eller om det finns andra sätt att avgöra vem som själv ska betala in sin preliminära skatt på arbetsinkomst och sina socialavgifter.

I uppdraget ingår att analysera förslagets påverkan på det civilrättsliga arbetstagarbegreppet och eventuella konsekvenser för bedömningen av när någon ska anses bedriva näringsverksamhet i bokföringslagens (1999:1078), BfL, mening samt för bedömningen av skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML. I uppdraget ingår också att beakta önskemål om att förebygga oönskad skatteplanering, svartarbete och annat skatteundandragande samt att uppbördseffektiviteten inte bör äventyras.

En annan fråga som utredningen har som uppgift är att överväga om reglerna om betalningsansvar i vissa fall för betalnings-

mottagarens skatter och avgifter för den som betalat ut ersättning till någon som innehar eller åberopar F-skattsedel är ändamåls-enliga. En utgångspunkt i det arbetet är att den som uppdrar ett arbete åt någon annan, ska kunna förlita sig på uppdragstagarens F-skattsedel.

Översynen innefattar också en internationell jämförelse och att beakta EG-rättens krav.

Regeringens direktiv (2007:116) och tilläggsdirektiv (2008:23) återges i sin helhet i *bilaga 1–2*.

1.2 Arbetet

Utredningen påbörjade sitt arbete i augusti 2007. Utredningen har haft sju sammanträden med expertgruppen, varav ett slutjusterings-sammanträde om två dagar. Expertgruppen har bestått av åtta experter från olika departement och tolv experter från arbetsmarknadens parter. Det samråd som skulle ske med arbetsmarknadens parter har således ägt rum vid dessa sammanträden. Utredningen har vidare sammanträtt med Skatteverket vid två tillfällen samt haft ett möte med den advokat som företrädde det danska företaget Tupperware Scandinavia A/S i det uppmärksammade Tupperwaremålet, RÅ 1987 ref. 163.

Utredningen har av Skatteverket fått ta del av samliga F-skattsedelsansökningar för 2006 som avslagits på den grunden att det inte var fråga om näringsverksamhet. Av de sammanlagt 784 ansökningarna har utredningen närmare granskat 261.

Utredningen har även haft samråd med sekretariaten för Utredningen om ytterligare förenklingar av redovisningsreglerna, m.m. (Ju 2007:07, dir. 2007:78) och Skatteförfarandeutredningen (Fi 2005:10, dir. 2005:129 och dir. 2007:165).

Den internationella jämförelsen har genomförts genom förfrågningar ställda till nio länder; åtta europeiska och ett utomeuropeiskt. Länderna tillfrågades om sina motsvarigheter till det svenska näringsverksamhetsbegreppet och det krav på självständighet som finns i det svenska regelverket för att näringsverksamhet ska anses bedrivas. Frågor ställdes också om F-skattesystemet och om det tillfrågade landet hade någon motsvarighet till det systemet och den svenska F-skattsedeln. Samtliga tillfrågade länder besvarade förfrågan men innehållet i svaren, som för övrigt varierar betydligt i omfattning och utförlighet, har inte gett utredningen

anledning att gå vidare och närmare analysera något av dessa länders rättssystem på dessa rättsområden. Svaren finns redovisade som *bilaga 3* till detta betänkande.

2 Bakgrund och problembeskrivning

2.1 Inledning

Uppdelningen mellan näringsidkare och arbetstagare sker på olika sätt inom olika rättsområden. Inom skatterätten, som är det primära rättsområdet för denna utredning, går en skiljelinje mellan inkomst av näringsverksamhet och inkomst av tjänst. Med näringsverksamhet avses enligt 13 kap. 1 § IL förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Uttrycket yrkesmässigt syftar på att verksamheten ska bedrivas i vinstsyfte och med förvärvsverksamhet avses att verksamheten ska bedrivas regelbundet, varaktigt och ha en viss omfattning. Det brukar i allmänhet talas om att de tre kriterierna självständighet, varaktighet och vinstsyfte ska vara uppfyllda för att näringsverksamhet ska anses föreligga. Med inkomst av tjänst avses inkomst av anställning, uppdrag, och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur, om den inte är att hänföra till näringsverksamhet. Inom arbetsrätten sker uppdelningen i stället mellan arbetstagare och uppdragstagare. Den arbetsrättsliga lagstiftningen innehåller ingen definition av begreppet arbetstagare utan det görs en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. I skattebetalningslagen (1997:483), SBL, finns förutom bestämmelser om redovisning och betalning av bl.a. preliminär och slutlig skatt samt socialavgifter även de materiella bestämmelserna angående skatteavdrag. I den lagen definieras arbetsgivare som den som betalar ut ersättning för arbete och arbetstagare som den som tar emot ersättning för ett arbete. Detta innebär ett i förhållande till arbetsrätten utvidgat arbetsgivarbegrepp vilket bl.a. kan resultera i att man i uppördssammanhang anses som arbetsgivare oavsett om det föreligger ett anställningsförhållande. De materiella bestämmelserna om socialavgifter, arbetsgivaravgifter eller egenavgifter, regle-

ras i socialavgiftslagen (2000:980), SAL. Tidigare tillämpades även på detta rättsområde samma arbetsgivarbegrepp som det uppbörsrättsliga men i den nya SAL från 2001 har uttrycken arbetsgivare och arbetstagare slopats. Slutligen görs det inom socialförsäkringsrätten en åtskillnad mellan den som har inkomst av anställning och den som har inkomst av annan förvärvsverksamhet vilket bl.a. påverkar hur den sjukpenninggrundande inkomsten, SGI, ska beräknas i sjukförsäkringen.

Den betydelse som arbetsgivarbegreppet haft inom skatterätten, socialförsäkringsrätten och även i uppbörsrättsliga sammanhang har emellertid minskat genom att gränsdragningen flyttats helt eller delvis till andra begrepp. En stor förändring i detta avseende innebar F-skattereformen 1993 där tilldelningen av en F-skattsedel knöts till näringsverksamhetsbegreppet. Numera är det i många fall skattsedelsinnehavet, A- eller F-skattsedel, som är avgörande för om det är den som betalar ut ersättningen för ett utfört arbete eller den som tar emot ersättningen för det utförda arbetet som ska svara för skatteavdraget och betalningen av socialavgifterna. Skattsedelsinnehavet ges också en stor inverkan när det gäller den socialförsäkringsrättsliga uppdelningen mellan inkomst av anställning och inkomst av annan förvärvsverksamhet. Förutom att näringsverksamhet är ett grundläggande krav för att kunna tilldelas en F-skattsedel så har näringsverksamhetsbegreppet betydelse också i annan lagstiftning t.ex. ML och BfL.

Det finns alltså en mängd beröringspunkter mellan näringsverksamhetsbegreppet i IL och annan lagstiftning. En översyn av självständighetsrekvisitet i näringsverksamhetsbegreppet har således inte betydelse enbart i ett skatterättsligt sammanhang, vilket också framgår av direktiven. För att få förståelse för systemen och hur de förhåller sig till varandra kommer dessa att beskrivas mer översiktligt i nästa avsnitt. En mer djupgående redovisning av olika begrepp och rättsregler finns i kapitel tre. Nästföljande avsnitt i förevarande kapitel innehåller en historisk tillbakablick där framför allt näringsverksamhetsbegreppet och F-skattens utveckling beskrivs. I det avslutande avsnittet presenteras en problembeskrivning.

2.2 En översiktlig beskrivning av gränsdragningen mellan företagare och arbetstagare inom olika rättsområden

2.2.1 Direkta, indirekta skatter, socialavgifter m.m.

Det svenska skattebetalningssystemet innefattar direkta skatter, indirekta skatter och socialavgifter. En skatt är något som ska betalas oavsett om det som ska finansieras genom skatten kommer den skattskyldige direkt till del eller inte. En avgift ska däremot svara mot en bestämd förmån för den avgiftsskyldige. De mest centrala direkta skatterna är den kommunala och statliga inkomstskatten som båda regleras av IL. Fysiska personer betalar kommunal inkomstskatt och statlig inkomstskatt på inkomster som kan hänföras till inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet. Dessutom ska fysiska personer betala statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstlaget kapital och på avsättning till expansionsfond. Juridiska personer betalar statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstlaget näringsverksamhet.

Bland de indirekta skatterna är mervärdesskatten den mest framträdande. Till denna grupp av skatter räknas också punktskatterna på t.ex. energi, reklam, tobak och alkohol.

De sociala avgifterna som betalas som arbetsgivaravgifter eller egenavgifter har till syfte att finansiera socialförsäkringen. Avgifterna innefattar sjukförsäkringsavgift, föräldraförsäkringsavgift, ålderspensionsavgift, efterlevandepensionsavgift, arbetsmarknadsavgift och arbetsskadeavgift. Eftersom avgifterna överstiger utgifterna så är en inte oväsentlig del av socialavgifterna att betrakta som en ren skatt. För att behålla neutraliteten i skattesystemet beläggs därför inkomster som faller utanför SAL med en särskild löneskatt som motsvarar beskattningsdelen i socialavgifterna.

2.2.2 Det civilrättsliga arbetstagarbegreppet

I arbetsrätten görs uppdelningen mellan arbetstagare och uppdragstagare. De arbetsrättsliga reglerna är i princip endast tillämpliga mellan arbetsgivare och arbetstagare. Att tillhöra arbetstagargruppen innebär tillgång till ett omfattande arbetsrättsligt skydd. Det finns lagar som reglerar arbetstid, semester, rätt till tjänst-

ledighet, rätten till medbestämmande, turordningsregler, ekonomisk ersättning vid arbetsskada osv. En arbetstagare skyddas också av arbetsgivarens principalansvar. Den arbetsrättsliga lagstiftningen i dessa delar är tvingande vilket innebär att parterna inte själva kan förfoga över om det är ett arbets- eller uppdragsavtal. I den arbetsrättsliga lagstiftningen finns ingen definition av arbetstagarbegreppet. Vid avgörande av frågan om en person är arbetstagare gör domstolarna en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. Omständigheter som normalt talar för att den arbetspresterande parten är att anse som arbetstagare brukar vara att

- den arbetspresterande parten har att personligen utföra det arbete som huvudmannen anvisar,
- arbetet utförs efter huvudmannens ledning och kontroll,
- arbetsförhållandet är av en mer varaktig karaktär,
- arbetet inte avser en bestämd arbetsuppgift,
- den arbetspresterande parten ställer sin arbetskraft till förfogande till efter hand uppkommande arbetsuppgifter,
- den arbetspresterande parten ingår i huvudmannens organisation, etc.

2.2.3 Det skatterättsliga näringsverksamhetsbegreppet

Näringsverksamhet definieras som förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. I definitionen finns inget krav på att företaget ska vara registrerat. För att inkomster och utgifter ska kunna beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet fordras att näringskriterierna, vilka ofta brukar sammanfattas som självständighet, varaktighet och vinstsyfte, är uppfyllda. Om det brister i något av dessa avseenden är det fråga om ett annat inkomstslag om inte inkomsten är skattebefriad. I regel är det hur självständighetskriteriet uppfylls som avgör om en inkomst är att hänföra till tjänst eller näringsverksamhet. För juridiska personer som är egna skattesubjekt t.ex. aktiebolag och ekonomiska föreningar uppkommer sällan problem i detta avseende eftersom de endast beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. När det gäller fysiska personer som driver enskild firma eller handelsbolag och som kan

ha inkomst av såväl tjänst, som kapital eller som näringsverksamhet kan det däremot uppstå problem vid gränsdragningen.

Det är främst rättspraxis som närmare anger var gränsen mellan inkomstlagen näringsverksamhet och tjänst dras. Vid bedömningen av om verksamheten varit tillräckligt självständig för att anses som näringsverksamhet gör domstolarna en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. Exempel på omständigheter som normalt talar för en självständigt bedriven näringsverksamhet är att uppdragstagaren

- har flera uppdragsgivare,
- inte står under uppdragsgivarens ledning under uppdragets utförande,
- inte ingår i uppdragsgivarens ordinarie arbetsorganisation,
- har möjlighet att sätta annan i sitt ställe eller kunnat anlita medhjälpare,
- tar ekonomisk risk genom exempelvis en större investering i verksamheten,
- håller med material, arbetsredskap eller lokal,
- har registrerat firma eller på annat sätt försökt att uppfylla vissa krav som ställs på en näringsidkare i skatte- och avgiftshänseende, etc.

Många av de omständigheter som har betydelse för att avgöra om det arbetsrättsligt föreligger ett arbetsgivar- och arbetstagarförhållande eller inte har också betydelse för gränsdragningen mellan inkomstlagen näringsverksamhet och tjänst. I generella termer anses emellertid att det skatterättsliga "arbetsgivarbegreppet" är utvidgat i förhållande till det arbetsrättsliga. Att skatterätten och arbetsrätten inte hanterar detta enhetligt kan leda till en viss förvirring. Det är med andra ord inte säkert att den som arbetsrättsligt faller utanför arbetstagarfären ska taxeras i inkomstlaget näringsverksamhet. Så kan t.ex. vara fallet om inte kravet på varaktighet är uppfyllt. Det är å andra sidan inte heller säkert att den som taxeras i inkomstlaget tjänst faller inom ramarna för det civilrättsliga arbetstagarbegreppet. Eftersom skatterätten bygger på civilrätten är dock huvudregeln att rättsområdena följer varandra.

2.2.4 Socialavgifterna – arbetsgivaravgifter eller egenavgifter

Socialavgifterna används för att i första hand finansiera socialförsäkringen och de betalas i form av arbetsgivaravgifter eller egenavgifter. Sedan systemet med F-skattsedlar infördes är det i princip Skatteverkets (med Skatteverket avses nu och i fortsättningen såväl den tidigare som den nuvarande myndigheten) beslut om utfärdande av F-skattsedel som är avgörande för vem som ska betala dessa avgifter. Om den som tar emot ersättning för ett arbete är innehavare av en F-skattsedel ska inte arbetsgivaravgifter betalas. I sådant fall ankommer det på mottagaren av ersättningen att betala avgifterna i form av egenavgifter. Om den enskilde inte är innehavare av en F-skattsedel så ska med några undantag arbetsgivaravgifter betalas av *den som utger den avgiftspliktiga ersättningen*. Detta innebär i praktiken att det ofta är arbetsgivaren till en anställd som betalar arbetsgivaravgifterna.

Före F-skattereformen var det parterna själva som hade att avgöra om det förelåg ett anställningsförhållande mellan dem eller inte. Om det var fråga om anställning skulle arbetsgivaren betala arbetsgivaravgifter och om det var fråga om en person som ansågs bedriva näringsverksamhet skulle denne själv svara för socialavgifter i form av egenavgifter. Till saken hör också att det då tillämpliga arbetsgivarbegreppet var ett utvidgat arbetsgivarbegrepp jämfört med arbetsrättens. Ytterligare en komplikation var att Skatteverket kunde komma göra en annan bedömning än den som parterna hade gjort. Detta kunde resultera i att arbetsgivaravgifter påfördes långt i efterhand i förhållande till när arbetet hade utförts.

2.2.5 Socialförsäkringens begrepp "inkomst av anställning" och "inkomst av annan förvärvsverksamhet" m.m.

Inom socialförsäkringslagstiftningen har tidigare ett mer schabloniserat arbetstagarbegrepp tillämpats. Numera så är det socialförsäkringslagen (1999:799), SofL, som anger vilka som omfattas av socialförsäkringen. Lagen skiljer på bosättningsbaserade och arbetsbaserade förmåner. Frågan om en försäkrad är anställd eller bedriver annan förvärvsverksamhet har betydelse bl.a. vid beräkningen av sjukpenninggrundande inkomst (SGI), pensionsgrundande inkomst (PGI), fastställande av pensionsrätt och vid bedömning av rätt till sjuklön. Till den gruppen som har inkomst

av anställning räknas givetvis den som har inkomst såsom arbetstagare i enskild eller allmän tjänst. Den andra gruppen, de som har inkomst av annat förvärvsarbete, omfattar alla som har inkomst på annan grund än den i den första gruppen, vilket ofta är fallet för en näringsidkare. F-skattsedel får också på detta rättsområde genomslag eftersom ersättningar för arbete räknas som inkomst av annat förvärvsarbete om betalningsmottagaren har en F-skattsedel. Här kan utfallet bli ett annat än det skatterättsliga varför det ibland talas om ett i socialförsäkringsrättsliga sammanhang utvidgat arbetstagarbegrepp.

Sjukförsäkringen omfattar anställda, uppdragstagare och egenföretagare. För den som är anställd fastställs SGI utifrån den beräknade årsinkomsten. För egenföretagarna är det i stället näringsverksamhetens nettointäkt som är relevant med den begränsningen att beloppet inte får beräknas högre än vad som motsvarar skälig lön för liknande arbete för annans räkning. Den som driver ett eget aktiebolag räknas som anställd och inte som företagare i detta sammanhang. SGI beräknas sålunda på olika sätt beroende på företagsform. Vidare finns det bestämmelser i lagen om sjuklön (1991:1047) som ger arbetstagare men inte uppdragstagare och egenföretagare rätt att vid sjukdom behålla sin lön och andra anställningsförmåner under fjorton dagar. Det är arbetsgivaren som är skyldig att utge sjuklönen.

När det gäller arbetslöshetsförsäkringen som egentligen inte räknas som en socialförsäkring men som ändå förtjänar att omnämnas i detta sammanhang görs också åtskillnad mellan företagare och anställda. Lagen (1997:238) om arbetslöshetsförsäkring, ALF, gäller enligt 1 § både arbetstagare och företagare. Någon definition av arbetstagare lämnas inte i lagen men i 34 § ALF anges att med företagare avses personer som äger eller är delägare – direkt eller indirekt – i näringsverksamhet som de är personligen verkamma i och som de har ett väsentligt inflytande över. Definitionen av en företagare är alltså en annan jämförd med tidigare nämnd lagstiftning.

2.2.6 Skattebetalningslagen samt F- och A-skattsedel

I SBL finns dels regler om hur skatter och avgifter ska betalas och redovisas, s.k. förfaranderegler, dels materiella bestämmelser om skatteavdrag. Angående skatteavdraget definieras arbetsgivare som

den som betalar ut ersättning för ett arbete och arbetstagare som den som tar emot ersättning för ett arbete. Eftersom definitionen av en arbetstagare inte tar hänsyn till om något anställningsförhållande föreligger så tillämpas även här ett i förhållande till arbetsrätten utvidgat arbetsgivarbegrepp. Det innebär att det är betydligt fler som är att anse som arbetsgivare när det gäller skatteavdraget än vad begreppet ger uttryck för arbetsrättsligt. Motsvarande definition fanns också i den numera upphävda lagen (1981:691) om socialavgifter.

I huvudsak är det emellertid även på detta rättsområde innehavet av en F-skattsedel som är avgörande för vem som bär ansvaret för såväl skatteavdrag som inbetalningen av socialavgifterna. Det är Skatteverket som utfärdar skattsedlar på preliminär skatt. För sådan skatt finns det två slag av skattsedlar, F-skattsedel eller A-skattsedel. En F-skattsedel ska efter ansökan utfärdas för den som bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet. Det innebär att om det föreligger eller finns en avsikt att bedriva en självständig och varaktig verksamhet i vinstsyfte kan F-skattsedel utfärdas vilket medför att den som betalar ut ersättning för det utförda arbetet befrias från skyldigheten att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifterna. F-skattsedeln fungerar således som ett bevis på vilka skyldigheter som vilar på den som anlitar någon för att utföra ett arbete när det gäller såväl skatteavdraget som betalningsansvaret för sociala avgifter. En fysisk person som har inkomst av både näringsverksamhet och tjänst kan få en F-skattsedel med villkor att den endast får åberopas i personens näringsverksamhet. Detta som blir en kombination av F- och A-skatt kallas för FA-skatt. Trots kopplingen till näringsverksamhetsbegreppet är F-skattsedeln inte i sig avgörande för hur inkomsten ska beskattas.

2.3 En historisk tillbakablick angående inkomstskatt, F-skatt och tidigare bestämmelser om uppbörd

2.3.1 Inkomstskatt

Under 1700- och 1800-talen var beskattningen splittrad och uppdelad i flera hundra olika skatter. De viktigaste skatterna var konsumtionsskatterna och tullarna samt den allmänna bevillningen.

Den allmänna bevillningen, som allmänt anses som en föregångare till den allmänna svenska inkomstskatten, infördes i början av 1700-talet.¹ Den var uppbyggd med speciella avkastningsskatter i åtta olika inkomstslag. Det var inte tillåtet att kvitta överskott i en inkomstkälla mot underskott i en annan. Att varje inkomstkälla beskattades för sig är något som återkommer i skattereformen 1990 men med den skillnaden att inkomstslagen nedbringats till tre. Den allmänna bevillningen karaktäriserades också av omfattande avdragsbegränsningar och ett grundavdrag, vilket också kännetecknar dagens skattesystem.

År 1902 infördes i Sverige för första gången en allmän inkomstskatt. Den innebar en stor förändring, nu skulle hela den samlade nettoinkomsten beskattas och inte varje enskild inkomstkälla. Avdragsrätten utvidgades och kvittning mellan inkomstslagen tilläts. Grundavdraget låg på 1 000 kr vilket kan jämföras med den årliga medelinkomsten på 972 kr.

Nästa stora reform var när en sammanhållen kommunalskattelag (1928:370), KL, antogs 1928. Det var först då som den allmänna bevillningen helt avskaffades. KL byggde på samma principer som den allmänna inkomstskatten och flera av de skatterättsliga principer som nu lades fast, framför allt beträffande beskattningen av individer, har överlevt ända fram till skattereformen 1990. Det fanns sex olika inkomstslag varav ett var inkomst av rörelse. I 18 § KL angavs att med rörelse avsågs varje förvärvsverksamhet, som med avseende å enhetlighet i verksamhetens art samt gemensamhet i driftledning och driftkostnad var att anse såsom självständig rörelse. Det fanns även inkomstslag för bl.a. tjänst, tillfällig förvärvsverksamhet och kapital. Tillfällig förvärvsverksamhet omfattade icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom samt all övrig tillfällig förvärvsverksamhet. Rörelse definierades som yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet om inte intäkten var hänförlig till intäkt av jordbruksfastighet, av annan fastighet eller av tjänst, 27 § KL. Till definitionen av rörelse fanns också en icke uttömmande uppräkningslista av verksamheter som normalt ansågs hänförliga till detta inkomstslag.

Bakgrunden till rörelsebegreppet framgår till viss del av 6 § i bevillningsförordningen från 1861.² Där förklarades mer allmänt att rörelse var en från jordbruket skild näring. I anvisningarna till förordningen 1910 nr 115 om inkomst- och förmögenhetsskatt

¹ Rabe och Melbi, Det svenska skattesystemet, 2006 s. 24.

² SFS 1861 nr 34 s. 5.

framgår att inkomst av jordbruk och inkomst av annan näring var två separata inkomstkällor men någon definition av vad som utgör näring ges inte.³ När förordningen ändrades genom förordning 1921 nr 417 anfördes i de särskilda anvisningarna "...såsom inkomst av rörelse eller yrke taxeras sådan inkomst, som erhålles genom utövande av en självständig och regelbunden förvärvsverksamhet...".⁴ I ett förslag från 1921 års kommunalskatte-kommitté som låg till grund för formuleringen i 27 § i KL angavs i 32 § att "Till rörelse eller yrke hänförs handelsrörelse... så ock annan här i riket yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet".⁵ De inkomstskattesakkunniga uttalade i propositionen till KL mer allmänt att praxis verkade överensstämma med den rådande uppfattningen om att en verksamhet är att anse som yrkesmässig näring då den bedrivs självständigt, regelbundet och med förvärvssyfte.⁶

När KL infördes var grundinställningen att de juridiska personerna så långt som möjligt skulle beskattas hos sina delägare.⁷ Vid den tiden var också inkomstslaget näringsverksamhet ett restinkomstslag till övriga inkomstslag. När företagssektorn utvecklades och blev alltmer komplex blev det nödvändigt att införa särskilda regler för beskattning av rörelse.

I en kommentar till 27 § KL, i dess lydelse före skattereformen 1990, anges att verksamheten för att vara en yrkesmässigt bedriven rörelse skulle karaktäriseras av självständighet, viss regelbundenhet och varaktighet samt ett vinst- eller förvärvssyfte.⁸ Enligt kommentaren var det ofta självständigheten som avgjorde om verksamheten skulle anses vara hänförlig till rörelse eller tjänst. Frågan avgjordes på helt objektiva grunder. Det fanns alltså ingen avtalsfrihet mellan parterna. Eftersom lagtexten inte närmare beskrev hur gränsen mellan inkomstslagen skulle dras överlämnades det till rättspraxis att avgöra detta. Skattereformen 1990 innebar att inkomstslagen minskades till tre; tjänst, näringsverksamhet och kapital. All beskattning av aktiebolag och flertalet andra juridiska personer skulle ske i ett enda inkomstslag, näringsverksamhet. Den väsentliga skillnaden var att till det inkomstslaget skulle förutom rörelse även förvärvsverksamhet som

³ SFS 1910 nr 115 s. 17 ff.

⁴ SFS 1921 nr 417 om ändring i vissa delar av förordningen den 28 oktober 1910 (nr 115) om inkomst och förmögenhetsskatt.

⁵ RSV Rapport 1998:4 s. 29 f.

⁶ Prop. 1928 nr 213.

⁷ SOU 1926:18 s. 12.

⁸ Sterner, Ekman, Berglöf och Gustafson, GRS Skattehandbok 2, avsnitt 27, inkomster av rörelse 27:9.

tidigare varit inkomst av jordbruksfastighet eller annan fastighet räknas. För juridiska personer fördes också inkomstlagen tillfällig förvärvsverksamhet samt kapital över till inkomstlaget näringsverksamhet.

Skattereformen innebar, förutom att begreppet rörelse utmönstrades, att bestämmelsen fick en ny placering, den flyttades från 27 § KL till 21 § KL. Den nya lydelsen var: *”Med näringsverksamhet avses yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet. Till näringsverksamhet räknas också i annat fall innehav av näringsfastighet samt innehav och avyttring av rätt till avverkning av skog. En privatbostad kan inte ingå i näringsverksamhet”*. I specialmotiveringen uttalades att den nya definitionen av vad som utgör näringsverksamhet anslöt till kraven i gällande rätt för rörelse och att rättspraxis på området fortfarande var aktuell.⁹

Genom reformen utvidgades också inkomstlaget tjänst. Till inkomst av tjänst kom enligt 31 § KL att höra inkomst av anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur som inte är att hänföra till näringsverksamhet eller kapital. Syftet var att klargöra att inte bara tillfälligt bedriven verksamhet utan att även mer varaktig verksamhet av t.ex. hobbykaraktär skulle bli föremål för beskattning om verksamheten gav ett överskott. Ytterligare en förändring var att inkomstlaget tjänst blev ett restinkomstslag i förhållande till näringsverksamhet. Förut hade förhållandet varit det motsatta. Lagstiftaren gav förutom definitionerna inte någon närmare beskrivning av vad som kännetecknade de två inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet. Var gränsen mellan dessa går låg även fortsättningsvis på Skatteverket eller domstolarna att avgöra. Bedömningen fick bl.a. göras med utgångspunkt i den praxis som finns på området.

Redan vid skattereformen framfördes i förarbetena att det återstod ett omfattande arbete med att modernisera KL och lagen om statlig inkomstskatt (1947:576), SIL. Lagarna hade en bristfällig systematik och var svåröverskådliga.¹⁰ För att inte fördröja genomförandet av de betydelsefulla och genomgripande förändringarna i sak fick detta arbete avvaktas till ett senare tillfälle. Det var först när IL trädde i kraft den 1 januari 2000 och KL och SIL upphävdes som detta arbete var slutfört. Av förarbetena till IL framgår att nuvarande 13 kap. 1 § IL i stort sett motsvarar 21 § KL med anvisningspunkter, med den skillnaden att de bestämmelser som fanns i

⁹ Prop. 1989/90:110 s. 649.

¹⁰ Prop. 1989/90:110 s. 294 f.

anvisningspunkten om byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelser överfördes till 27 kap. IL.¹¹ I förarbetena påpekas att det som tidigare omfattades av inkomstslaget rörelse numera räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.

2.3.2 Tidigare bestämmelser om uppbörd och F-skattereformen

Det tidigare tillämpade och i allt väsentligt fortfarande gällande uppbördssystemet för direkta skatter kom till genom 1947 års uppbördsreform. Staten tog då över ansvaret för debitering och uppbörd av alla skatter och även avgifter. Förfarandet innebar, till skillnad mot det som gällt tidigare, att inkomstskatten skulle betalas i anslutning till inkomsternas förvärvande, ett s.k. källskattesystem. Uppbördsförordningen (1953:272) utfärdades den 5 juni 1953 och blev 1974 ändrad till uppbördsdrag, UBL, med i huvudsak oförändrat innehåll.¹²

Parallellt med socialförsäkringssystemets uppbyggnad har det sedan 1900-talets början utvecklats en ordning för uppbörd av socialavgifter. Olika finansierings- och uppbördsformer har tillämpats under olika tidsperioder. År 1985 ändrades uppbördsförfarandet på så sätt att uppbörden av socialavgifter från arbetsgivare samordnades med systemet för uppbörd av innehållen preliminär skatt enligt UBL.¹³ Vid skattereformen 1990 genomfördes ett antal ändringar och anpassningar på uppbördsområdet som rörde terminologiska och systematiska frågor samt frågor om uppgiftslämnande.¹⁴ Skattebetalningsutredningen som tillsattes 1993 hade som uppdrag att lämna förslag om ett reformerat system för redovisning och betalning av skatter och avgifter, vilket även kom att inkludera indirekta skatter samt arbetsgivaravgifter m.m. Syftet var att skapa ett för alla parter effektivt redovisnings- och betalningssystem för skatter och avgifter. Bakgrunden till utredningens uppdrag var den bristande enhetlighet som fanns avseende regler för redovisning av olika skatter och avgifter. Varje skatteslag hade i princip ett eget regelverk som styrde tidpunkterna för redovisning och inbetalning och förfarandet i övrigt. Det medförde en uppsjö av olika tidpunkter, redovisningssystem och konton som en

¹¹ Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 159 ff.

¹² Författningens rubrik ändrades genom SFS 1974:771 till uppbördsdrag.

¹³ Prop. 1983/84:167.

¹⁴ Prop. 1990/91:5.

företagare med anställda hade att hålla reda på. I sitt slutbetänkande Ett nytt system för skattebetalningar lämnade utredningen dels förslag till ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter, ett skattekontosystem, dels ett förslag om ny lagstiftning på skattebetalningsområdet, en sammanhållen SBL.¹⁵ Lagen, som trädde i kraft den 1 november 1997, innebar att bestämmelserna i UBL, lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare och huvuddelen av bestämmelserna om förfarandet i ML samlades i den nya lagen och gjordes enhetliga.

Innan reglerna om F-skatt infördes 1993 hade frågan om det förelåg ett anställningsförhållande eller inte under mycket lång tid vållat stora besvär för både arbetsgivare och arbetstagare. Parterna tvingades själva göra den bedömningen. Om det var ett anställningsförhållande skulle arbetsgivaren innehålla och betala in skatter för den anställde, s.k. preliminär A-skatt, samt betala arbetsgivaravgift. Om det i stället var fråga om en enskild som bedrev näringsverksamhet som anlätades skulle den enskilda näringsidkaren själv betala in sin preliminära skatt, s.k. preliminär B-skatt, och sociala avgifter. Innehav av B-skattsedel innebar emellertid inte med automatik att innehavaren bedömdes som näringsidkare i taxerings-sammanhang. Om Skatteverket inte gjorde samma bedömning som parterna hade gjort kunde det få besvärliga ekonomiska konsekvenser för dem. Någon som anlätade en person med B-skatt kunde mycket väl vara att anse som arbetsgivare med skyldighet att betala arbetsgivaravgifter. Skattemyndigheten hade också möjlighet att i efterhand göra någon ansvarig för skatter och avgifter.

För att finna en lösning på dessa problem tillsattes en utredning, Socialavgiftsutredningen, som 1985 lade fram sitt betänkande Företagarregistrering, klarare regler för skatteavdrag och socialavgifter.¹⁶ Detta betänkande kritiserades eftersom det endast behandlade fysiska personer och ledde inte fram till någon lagstiftning.¹⁷ I en promemoria från Finansdepartementet, F-skattebevis – nya regler för skatteavdrag och socialavgifter, som i stora delar byggde på Socialavgiftsutredningens förslag föreslogs att skyldigheten att göra skatteavdrag och betala socialavgifter, för både enskilda näringsidkare och juridiska personer, borde kopplas till vilken typ av skattsedel på preliminär skatt som mottagaren av

¹⁵ SOU 1996:100.

¹⁶ Ds S 1985:1.

¹⁷ Prop. 1991/92:112 s. 68 ff.

ersättningen hade.¹⁸ Möjligheterna till en registrering för F-skatt och rättsverkningarna av en sådan borde enligt promemorian utökas. Vidare skulle det ankomma på Skatteverket att efter ansökan tilldela både fysiska och juridiska personer som bedrev näringsverksamhet en F-skattsedel. Det skulle i fortsättningen finnas två slag av skattsedel på preliminär skatt, F-skattsedel och A-skattsedel. F-skattsedeln skulle även kunna utfärdas om den enskilde som ansökte *kunde antas komma att bedriva näringsverksamhet*. Skatteverket skulle härigenom ta över ansvaret från parterna genom att på förhand bedöma om det var fråga om näringsverksamhet eller inte.

Tilldelningen av en F-skattsedel innebar att den som var innehavare av en sådan skattsedel själv skulle betala sin preliminära skatt och sina sociala avgifter i form av egenavgifter. Om mottagaren av ersättningen i stället hade en A-skattsedel skulle ansvaret för skatteavdraget och de sociala avgifterna, som då skulle betalas i form av en arbetsgivaravgift, i stället vila på utbetalaren. Den som betalade ut ersättningen skulle på detta sätt enkelt få information om vem som bar ansvaret för skatteavdraget och var skyldig att betala socialavgifterna. Vidare skulle ett system med F-skattsedel medföra att en utbetalare av ersättning kunde lita på en F-skattsedel om en sådan åberopades. F-skattsedel visade inte bara att mottagaren ansågs bedriva näringsverksamhet utan också att denne skötte betalningen av sina skatter och avgifter. Däremot skulle inte F-skattsedeln vara avgörande i förhållande till vilket inkomstslag en viss inkomst skulle hänföras vid taxeringen och den kunde inte heller vara avgörande i förhållande till arbetsrättsliga frågor.

När reglerna om F-skatt infördes uttalades i förarbetena bl.a. följande.¹⁹ Bestämmelserna i UBL om vem som tilldelas A- respektive B-skattsedel är av rent uppördsteknisk natur. De reglerar endast den ordning i vilken en skattskyldig ska betala sin egen preliminära skatt, genom skatteavdrag (A-skattsedel) eller betalning i enlighet med utfärdad räkning (B-skattsedel). Bestämmelserna har utformats efter grundtanken att en skattskyldig ska tilldelas en A-skattsedel när han har sådana inkomstförhållanden att huvuddelen av hans skatt kan betalas genom att skatteavdrag görs. De regler enligt vilka Skatteverket ska avgöra om en skattskyldig bör tilldelas A- eller B-skattsedel är därför inte precisa utan mera riktlinjer för Skatteverkets beslut. – I ett system vari skyldigheten

¹⁸ Ds 1988:59.

¹⁹ Prop. 1991/92:112 s. 78 ff.

att göra skatteavdrag och betala socialavgifter knyts an till skattsedeln på preliminär skatt måste villkoren för de olika skattsedlarna vara mer bundna till den skattskyldiges verksamhet än när en registrering endast avser sättet för inbetalning av den registrerades egen skatt. Man måste också beakta att ett system med F-skattsedlar inte är meningsfullt, om inte F-skattsedeln ges rättsverkningar i fråga om både skyldigheten att betala socialavgifter och skyldigheten att göra skatteavdrag. – Vill man skapa enkla och lättillämpade regler beträffande skyldigheten att göra skatteavdrag och att betala socialavgifter måste man vara beredd till eftergifter i det nuvarande källskattesystemet. Man måste nämligen lägga större vikt än för närvarande vid den skattskyldiges behov av att ha en F-skattsedel. Detta behov får å andra sidan inte övervärderas i förhållande till det allmännas berättigade krav på att den skattskyldige inordnas i källskattesystemet på ett sätt som är lämpligt och i det särskilda fallet visat sig nödvändigt för att skatten ska bli betald i rätt tid. Mycket talar alltså för att man bör vara relativt generös när det gäller möjligheten att utfärda en F-skattsedel, men man bör samtidigt skapa en ordning som så långt möjligt hindrar ett missbruk av det nya systemet.

I samband med att UBL ersattes med SBL 1997 ändrades reglerna om F-skatt, så att F-skattsedel även kunde utfärdas till den som inte var skattskyldig i Sverige.

I budgetpropositionen för 1998 aviserade regeringen att den skulle lägga ett lagförslag som syftade till att det skulle bli lättare för den som startar näringsverksamhet att få F-skattsedel.²⁰ I förslaget till ändringar i bestämmelserna om utfärdande av F-skattsedlar uttalades bl.a. följande.²¹ Systemet med F-skattsedlar fungerar mycket väl. Viss kritik har dock riktats mot villkoren för att få en F-skattsedel. De som startar ett eget företag har ibland haft svårt att få en F-skattsedel. Det beror på att vissa skattemyndigheter tolkar bestämmelserna restriktivt och bl.a. kräver att ett företag innan start kan uppge ett visst antal uppdragsgivare. Detta medför med hänsyn till de rättsverkningar som är knutna till F-skattsedeln att det är svårt för en sådan näringsidkare att få uppdrag utan en F-skattsedel. För att råda bot på den osäkerhet som finns vid bedömningen av om en verksamhet är eller inte är näringsverksamhet och i syfte att underlätta för egenföretagare i ett

²⁰ Prop. 1997/98:1 del 1–5, Vissa skattefrågor 8.2.4, Nya regler för utfärdande av F-skattsedel s. 162.

²¹ Prop. 1997/98:33 s. 40 f.

inledande skede bör reglerna lättas upp. Att föreslå att alla som söker om F-skattsedel ska få en sådan vore dock att sträcka sig för långt. Det måste finnas en möjlighet för skattemyndigheten att vägra utfärda F-skattsedel i de fall där det framgår att den uppgivna verksamheten inte är näringsverksamhet.

Förändringen innebar att bevisbördan kastades om så att *den som bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet skulle tilldelas F-skattsedel efter ansökan om det inte fanns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrevs eller skulle komma att bedrivas.*²² Det framhölls i förarbetena att de nya reglerna gjorde det viktigt för Skatteverket att i samband med utfärdande av F-skattsedel upplysa sökanden om att bedömningen är preliminär och att en annan bedömning kan komma att göras vid ett senare tillfälle t.ex. vid taxeringen.²³

En arbetsgrupp inom Riksskatteverket, RSV, föreslog 1998 i rapporten F-skatt åt flera att definitionen på näringsverksamhet skulle utvidgas.²⁴ Enligt arbetsgruppens mening var de kriterier som traditionellt tillämpats i praxis vid bedömningen av om en verksamhet skulle anses självständigt bedriven alltför snäva. Om rekvisitet *”yrkesmässigt självständigt bedriven förvärvsverksamhet”* ändrades till *”med viss grad av självständighet bedriven förvärvsverksamhet”* skulle fler yrkeskategorier kunna uppfylla villkoren för näringsverksamhet och F-skatt. I specialmotiveringen till den föreslagna lagtexten anfördes bl.a. följande.²⁵ Det utvidgade näringsbegreppet omfattar personer som, utan att vara inordnade i respektive uppdragsgivares verksamhet, riktar sig till ett flertal uppdragsgivare och har en affärsidé som innebär aktivt sökande av uppdrag på den allmänna marknaden genom annonsering eller dylikt. En omständighet som länge ansetts tala för att en verksamhet bedrivs självständigt är att ekonomiskt risktagande föreligger. Enligt gällande praxis avses med ekonomiskt risktagande exempelvis att egna anställda finns, egen lokal för verksamheten förhyrts eller köpts eller att större investeringar gjorts. Avsikten är nu att med ekonomisk verksamhet ska också avses att den skattskyldige inte är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet. Härmed avses att vederbörande inte har någon som helst anställningstrygghet utan erhåller uppdrag bara i den utsträckning som betingas av uppdragsgivarens

²² Prop. 1997/98:33 s. 7.

²³ Prop. 1997/98:33 s. 41.

²⁴ RSV Rapport 1998:4 s. 8 f och s. 50 ff.

²⁵ RSV Rapport 1998:4 s. 9.

behov just för tillfället. Med den föreslagna utvidgningen av näringsbegreppet mildras kraven för att ett ekonomiskt risktagande ska kunna bedömas föreligga. För att kriteriet ekonomiskt risktagande ska anses uppfyllt räcker det således att den skattskyldige inte är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet på sätt angetts. – Exempel på yrkesverksamma personer som normalt torde kunna omfattas av det nu beskrivna utvidgade näringsbegreppet är s.k. företagsjour (t.ex. avbytare inom jordbruket), musiker, tidningsmedarbetare samt direkthandelsförsäljare.

Regeringen ansåg emellertid att det krävdes starka skäl för en ändring av självständighetskriteriet och att bedömningen precis som för närvarande även med en ändrad lagtext enligt förslaget skulle göras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet.²⁶ Regeringen pekade i stället på behovet av en enhetlig rättstillämpning och att det bäst tillgodosågs genom utbildningsinsatser. Förslaget från arbetsgruppen ledde således inte till någon ändrad lagstiftning.

2.4 Problembeskrivning

Problembeskrivningen i direktiven är tämligen kortfattad. Inledningsvis konstateras att kritik har riktats mot att F-skattesystemet utgör en försvårande faktor för dem som vill starta företag. Kritiken har framför allt tagit sikte på att det krav på flera uppdragsgivare som ofta ställs för att en verksamhet ska bedömas som näringsverksamhet när övriga kriterier för näringsverksamhet inte är tillräckligt starka, motverkar möjligheterna att starta näringsverksamhet. Det har också framhållits att detta krav framför allt är negativt för vad som anförts vara typiskt sett kvinnors företagande. Den grupp som klart utpekats i direktiven är de som har en eller ett fåtal uppdragsgivare samtidigt som uppdraget inte förefaller vara begränsat till denna grupp (jfr direktivens skrivning *bl.a.* för dem som har en eller ett fåtal uppdragsgivare). Det fastslås också att samhället utvecklats och förändrats en del ifråga om både arbetsmarknad och företagande i förhållande till när reglerna utformades.

Huvuduppgiften i uppdraget är att se över självständighetsrekvisitet i IL:s näringsverksamhetsbegrepp. Syftet med denna översyn är att det ska bli enklare att starta näringsverksamhet bl.a. för dem som har en eller ett fåtal uppdragsgivare. Av direktiven framgår att parternas vilja i ett avtal om arbete bör ges större vikt

²⁶ Prop. 1998/99:1 s. 143.

vid bedömningen av om det är fråga om näringsverksamhet eller om ett anställningsförhållande. Här kan det tilläggas att företrädare för Skatteverket påpekat att Skatteverkets bedömning enbart är inriktad på om näringsverksamhetskriterierna är uppfyllda eller inte. Om kriterierna inte är uppfyllda är inkomsterna vanligtvis att hänföra till restinkomstslaget tjänst vilket inte är att likställa med att Skatteverket bedömt det hela som ett anställningsförhållande. Inkomstslaget tjänst är inte begränsat till enbart inkomster från en anställning. Vidare bör enligt direktiven gränsdragningen mellan inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet i IL:s mening vara likartad med den gränsdragning mellan inkomst av anställning och inkomst av annan förvärvsverksamhet som görs inom socialförsäkringslagstiftningen. Utredaren ska analysera sina förslags påverkan på det civilrättsliga arbetstagarbegreppet, med den utgångspunkten att den som bedöms bedriva självständig näringsverksamhet inom det ena rättsområdet också normalt bör bedömas göra det inom det andra rättsområdet. Utredaren ska också belysa eventuella konsekvenser för bedömningen av när någon ska anses bedriva näringsverksamhet i BfL:s mening samt för bedömningen av skattskyldighet enligt ML.

Jämte dessa utgångspunkter för utredningens arbete ska även beaktas behovet av skydd för den svagare av parterna i ett arbets- eller uppdragsavtal, så att reglerna inte ger utrymme för missbruk. Dessutom ska beaktas önskemålen att förebygga oönskad skatteplanering, svartarbete och annat skatteundandragande förebyggs samt att uppbördseffektiviteten inte bör äventyras.

Det har tidigare framförts synpunkter på Skatteverkets hantering i samband med tilldelning av F-skattsedel.²⁷ Riksskatteverket tillsatte därför en projektgrupp för att se över vilka kriterier som Skatteverket och domstolarna tillämpade vid ansökan om tilldelning av F-skatt.²⁸ Av direktiven till det uppdraget framgår att kritiken ofta hade riktats mot att Skatteverket med hänvisning till praxis hänfört visst slag av verksamhet till tjänst och inte till näringsverksamhet. Skatteverkets uppdrag omfattade bl.a. att analysera om utvecklingen på arbetsmarknaden hade inneburit att praxis i vissa avseenden kunde anses föråldrad. I den rapport som uppdraget utmynnade i föreslog Skatteverket en utvidgad definition på näringsverksamhet genom att byta ut *självständigt bedriven förvärvsverksamhet* till *med viss grad av självständighet bedriven för-*

²⁷ Direktiven i RSV Rapport 1998:4, bilaga 1.

²⁸ RSV Rapport 1998:4 s. 3.

värvsverksamhet. Förslaget ledde inte till någon ändrad lagstiftning utan regeringen betonade bl.a. behovet av utbildningsinsatser för att främja att Skatteverket tillämpade bestämmelserna mer enhetligt (se även 2.3.2).

Av direktiven framgår att Skatteverket i flera skrivelser till regeringen hemställt att F-skattereformen ska utvärderas framför allt med avseende på i vilken utsträckning den bidragit till skattefusk. Av dessa skrivelser framgår även att Skatteverket internt vidtagit olika åtgärder för att komma till rätta med hanteringen av gränsdragningsproblem mellan tjänst och näringsverksamhet. I den första skrivelsen framgår emellertid att Skatteverket ända fram till 2004 ansåg att gränsdragningsfrågor utreddes i alltför stor omfattning.²⁹ Av den andra skrivelsen framgår att förbättringar angående kontrollen av såväl ansökningar om F-skattsedel som tilldelade F-skattsedlar hade genomförts först sedan 2005.³⁰ Skatteverket framförde i dessa två skrivelser dessutom önskemål om en översyn av F-skattreformen dels i förhållande till den utveckling arbetsmarknaden hade genomgått under de tio år som F-skatten funnits, dels utifrån hur den skapat förutsättningar för skatteundandragande. Den förändrade arbetsmarknaden hade enligt Skatteverket gett upphov till nya yrken som inte fullt ut omfattades av begreppet näringsverksamhet.

Statistik från Skatteverket visar att såväl antalet personer som har tilldelats en F-skattsedel som antalet personer som ansöker om F-skattsedel stadigt har ökat (se även avsnitt 4.1). Den statistik som förs av Skatteverket över F-skattsedelsinnehav visar att andelen avslag i förhållande till antalet som årligen ansöker om F-skattsedel är väldigt låg. Vid utgången av 2006 var drygt 720 000 personer registrerade för F-skatt och under det året hade nästan 75 000 personer ansökt om F-skatt. Av dem som ansökte om F-skatt under 2006 fick 1 740 avslag och av dessa var det endast 784 som fick avslag på grund av att sökanden inte kunde anses bedriva näringsverksamhet. Detta innebär att andelen avslag på den grunden motsvarar ca en procent. Trots att få får avslag på sina ansökningar är givetvis ett avslag av stor betydelse för den enskilde som inte får tillgång till F-skattsedel. Det finns i sammanhanget även utrymme för ett antagande om att det finns de som avstår från att ansöka om F-skattsedel i tron (rätt eller fel) att de inte uppfyller kraven.

²⁹ Skatteverkets rapport till regeringen 2004-11-29, Dnr 130 224785-04/121.

³⁰ Skatteverkets rapport till regeringen 2007-02-15, Dnr 131 163761-06/121.

3 Gällande rätt

3.1 Inkomstskatt

Skatterättsligt finns det tre olika typer av inkomstslag; tjänst, näringsverksamhet och kapital. I 13 kap. 1 § IL definieras näringsverksamhet som en förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Att verksamheten ska vara yrkesmässig innebär att den ska drivas regelbundet, varaktigt och ha en viss omfattning. Syftet med detta näringskriterium är främst att skilja ut inkomster av kapital från inkomster av näringsverksamhet. Kapitalinkomster kan visserligen vara ett resultat av en verksamhet som drivs yrkesmässigt men i de flesta fall är det dock fråga om inkomster som saknar den regelbundenhet som krävs i inkomstslaget näringsverksamhet. Med uttrycket förvärvsverksamhet menas att syftet ska vara att verksamheten ska ge ett ekonomiskt utbyte, vilket brukar översättas med att verksamheten ska bedrivas med ett vinstsyfte. Att syftet ska vara inställt på vinst är inte detsamma som att verksamheten varje år måste generera ett ekonomiskt överskott. Om så vore fallet skulle nämligen bl.a. nystartade företag ha svårt att kvalificera sig. Prövningen av vinstsyftet sker objektivt varför utfallet inte behöver överensstämma med den skattskyldiges egen uppfattning. Detta näringskriterium avgränsar verksamheten mot hobbyverksamhet och rent ideell verksamhet, men kan också avgränsa mot kapital. Det tredje näringskriteriet självständighet, har till syfte att avgränsa mot andra inkomstslag och framför allt mot inkomstslaget tjänst. För näringsverksamhet fordras sålunda att verksamheten bedrivs varaktigt, självständigt och med ett vinstsyfte. Om företagsformen är registrerad eller inte är således inte i sig av avgörande betydelse.

Till inkomstslaget tjänst räknas enligt 10 kap. 1 § IL inkomster och utgifter på grund av anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur till den del de

inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. Inkomster från en hobbyverksamhet som drivs utan vinstsyfte hör vanligtvis hemma i detta inkomstslag. Inkomstslaget tjänst fungerar som ett restinkomstslag för inkomster som över huvud taget är skattepliktiga.

För juridiska personer som är egna skattesubjekt är det inga problem med gränsdragningen mellan inkomstlagen eftersom all inkomst som beskattas hos en sådan person hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet. För fysiska personer som driver någon form av verksamhet kan det många gånger vara svårt att avgöra var framför allt gränsen mellan näringsverksamhet och tjänst ska dras. I de flesta fall är det uppdragstagarens självständighet i förhållande till uppdragsgivaren och dennes verksamhet som avgör om det är tjänst eller näringsverksamhet. Gränsdragningen har betydelse ur flera aspekter, varav en är möjligheten att bli innehavare av en F-skattsedel. En annan är att vid tjänst beskattas inkomsten enligt kontantprincipen medan inkomster av näringsverksamhet beskattas utifrån bokföringsmässiga grunder och med iakttagande av god redovisningssed. Näringsidkare är till skillnad från den som beskattas i inkomstslaget tjänst bokföringskyldig. Vidare kan inte tjänsteinkomster såsom inkomster från näringsverksamhet delas upp i olika verksamheter. Det finns också skillnader mellan inkomstlagen när det gäller möjligheten att göra avdrag för olika kostnader.

Den närmare gränsdragningen mellan inkomstlagen näringsverksamhet och tjänst har främst kommit att bestämmas av rättspraxis (se avsnitt 3.1.5). Det är visserligen omständigheterna i det enskilda fallet som är avgörande men det finns vissa omständigheter, som domstolarna särskilt tar hänsyn till vid avgörandet av frågan om det föreligger näringsverksamhet. Exempel på omständigheter som har ansetts tala för att verksamheten bedrivs självständigt är att den riktar sig till flera uppdragsgivare, att den bedrivs under inregistrerad firma, att näringsidkaren är registrerad till mervärdesskatt eller innehavare av en F-skattsedel, att den inte bedrivs under uppdragsgivarens ledning, att den inte avser utförande av efter hand ålagda arbetsuppgifter, att materialet och maskinutrustningen omfattas av uppdragstagarens åtagande, att inte uppdraget grundar sig på uppdragstagarens personliga skicklighet samt att det finns en affärsmässig risk.

Det finns flera beröringspunkter mellan skatterätten och civilrätten. I skatterätten förekommer många civilrättsliga termer där

betydelsen rättsområdena emellan är densamma. Detta har befasts av Regeringsrätten som i målen RÅ 1989 ref. 62 I och II kom fram till att skatterätten bör följa civilrätten och rättshandlingarna bedömas efter deras civilrättsliga betydelse. Endast om det föreligger starka skäl bör detta synsätt frångås och öppna för en egen skatterättslig lösning. I rättsfallet RÅ 1998 ref. 19 uttalade Regeringsrätten följande. ”Allmänt gäller att beskattning skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning de åsatts. Detta gäller inte bara när det är fråga om en enstaka rättshandling utan kan också innebära en gemensam bedömning av flera rättshandlingar. Exempel på att beskattning skett med avvikelser från den yttre formen finns exempelvis i fråga om förvärv av fastigheter efter dödsfall (se härom t.ex. RÅ 1989 ref. 32), värdeförändringar på s.k. nollkupongare (se t.ex. RÅ 1997 ref. 44), ersättningar från fastighetsmäklares ansvarsförsäkring (RÅ 1992 ref. 102) och vederlag vid gåva (RÅ 1991 ref. 98). Vad gäller frågan om en gemensam bedömning av skilda rättshandlingar uttalade Regeringsrätten i RÅ 1990 ref. 115 att de skattemässiga konsekvenserna av det i målet aktuella avtalet skulle bedömas utifrån en helhetssyn mot bakgrund av att de olika transaktionerna som rymdes inom avtalet var nära knutna till varandra och avhängiga varandra. I RÅ 1985 Aa 192 ansågs värdet av rätt att teckna aktier i ett bolag som utdelning i ett annat bolag med hänsyn bl.a. till viss värdeöverföring mellan bolagen. Ett fall där det liksom i förevarande fall rört sig om att uppnå en förbättrad ägarstruktur utgör RÅ 1990 not. 329, där upplösning av ett antal syskons gemensamma ägande skulle åstadkommas genom skilda försäljningar. Här ansågs omfördelningen vid beskattningen skola behandlas som byte.”

I RÅ 2004 ref. 27, hänvisar Regeringsrätten till det nyss angivna rättsfallet från 1998 och vad som där sägs om att allmänt gäller att beskattning skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning avtalen åsatts. Därefter uttalar Regeringsrätten att ”En sådan bedömning kan avse inte bara en enstaka rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar. I detta ligger också att s.k. skenavtal inte skall läggas till grund för beskattningen”.

3.1.1 Företagsformer

Aktiebolag och ekonomiska föreningar som är såväl juridiska personer som egna skattesubjekt beskattas enbart i inkomstslaget näringsverksamhet.

Handelsbolag och kommanditbolag (härefter avses båda bolagsformerna när handelsbolag anges) är juridiska personer men beskattas inte för sina inkomster.¹ Det är i stället delägarna som beskattas för sin andel av inkomsten oavsett om de tar ut inkomsten ur bolaget eller inte. Är delägaren en fysisk person kan beskattningen ske i olika inkomstslag men som regel tas inkomsterna upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Till vilket inkomstslag inkomsterna hör påverkas i princip inte av att delägaren gör löneliknande uttag ur bolaget för utförda arbeten. Är delägaren en juridisk person ska inkomster från handelsbolaget tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Handelsbolag har egen rättskapacitet varför arbetsgivaravgifter, preliminär skatt på anställdas löner och mervärdesskatt ska betalas av bolaget.

Enskild näringsverksamhet uppkommer när en person börjar driva förvärvsverksamhet. Det är verksamhetens ägare som svarar för de avtal som ingås och det är också denne som beskattas för resultatet. Ett enkelt bolag beskattas hos delägarna, som måste vara minst två, efter var och ens andel av verksamheten. Enskild näringsverksamhet och enkla bolag är således inte juridiska personer och inte heller några skattesubjekt.

3.1.2 Aktiv och passiv näringsverksamhet

Näringsverksamhet delas upp i aktiv eller passiv näringsverksamhet. Med aktiv näringsverksamhet avses enligt 2 kap. 23 § IL en näringsverksamhet i vilken den som är skattskyldig för verksamheten har arbetat i inte oväsentlig omfattning. Annan näringsverksamhet anses som passiv. I bestämmelsens andra stycke framgår att självständig näringsverksamhet som bedrivs utomlands alltid anses som passiv.² För fysiska personer som är enskilda näringsidkare eller som ska beskattas som delägare i handelsbolag har uppdel-

¹ Att bestämmelserna om svenska handelsbolag gäller också för europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) framgår av 5 kap. 2 § IL.

² 2 kap. 23 § andra stycket IL anses strida mot EG-rätten, se Skatteutskottets rapport 2006/07:RFR8 s. 20 "Uppföljning av kvittningsregeln för nystartade företag". Enligt rapporten torde ordet "utomlands" i och med Sveriges medlemskap i EU få tolkas som icke-gemenskapsländer.

ningen betydelse på så sätt att socialavgifter tas ut endast på aktiv näringsverksamhet. För verksamhet som är passiv betalas i stället löneskatt. En enskild näringsidkare som bedriver passiv näringsverksamhet kommer således inte att erlägga någon egenavgift vilket innebär att den förmån i socialförsäkringen som skulle ha motsvarat avgiften uteblir.

I förarbetena anges att för aktiv näringsverksamhet fordras en arbetsinsats som minst motsvarar en tredjedel av full arbetstid.³ Kravet på arbetsinsats kan jämkas med hänsyn till omständigheterna. En person som parallellt med en anställning driver egen verksamhet och där han själv står för arbetsinsatsen anses i regel uppfylla kravet på aktivitet, även om det arbetade antalet timmar understiger en tredjedel. I RÅ 2002 ref. 15 ansåg Regeringsrätten att ett skogsbruk på ca 30 hektar där den skattskyldige utförde allt skogsarbete på egen hand utgjorde aktiv näringsverksamhet. I domskälen framkommer följande. Gränsdragningens syfte och dess betydelse för den inkomstbaserade pensionen medför att en verksamhet där en näringsidkare lägger ner stor del av sin arbetskraft alltid måste betecknas som aktiv näringsverksamhet. På samma sätt bör det rimligen förhålla sig med en verksamhet vars avkastning helt eller till övervägande del kan ses som ersättning för arbete, t.ex. arbete som konsult, hantverkare eller skribent. Svårare blir gränsdragningen när det är fråga om en verksamhet som baserar sig på innehavet av en tillgång t.ex. en fastighet, och den nedlagda arbetsinsatsen är av begränsad omfattning. Om så är fallet är det närmast att likna vid ren förmögenhetsförvaltning. Om en fastighetsägare arrenderar ut sin jordbruksmark eller hyr ut sin hyresfastighet är inte verksamheten att anse som aktiv. Annorlunda förhåller det sig om arbetsinsatsen, även om den är blygsam, ändå är det som i realiteten ligger bakom det ekonomiska utfallet. I ett sådant fall finns inget som hindrar att verksamheten bedöms som aktiv.

3.1.3 En eller flera näringsverksamheter

All näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person eller en enskild näringsidkare räknas som en enda näringsverksamhet, 14 kap. 10 § första stycket IL respektive 14 kap. 12 § IL. För en fysisk person som är delägare i flera handelsbolag räknas emellertid

³ Prop. 1989/90:110 s. 646.

inkomsten från varje bolag som en egen näringsverksamhet. Om en fysisk person som är delägare i ett handelsbolag vid sidan av denna näringsverksamhet också driver enskild firma, så delas även dessa verksamheter upp, se samma kapitel 13 §. För juridiska personer som är delägare i olika handelsbolag är inte en sådan uppdelning möjlig. I den numera upphävda KL användes termen förvärvskälla för att beteckna en beräkningsenhet. Den termen har utmönstrats och det ansågs att det inte fanns behov av att ersätta den med någon ny.⁴ I stället används begreppet näringsverksamhet för att beteckna beräkningsenheten oavsett om det är all den näringsverksamhet som ska beskattas hos den skattskyldige eller ej. När all näringsverksamhet hänförs till en och samma näringsverksamhet kommer överskott och underskott från olika verksamheter att kvittas emot varandra i såväl skatte- som avgiftshänseende. Där- emot är inkomstlagen egna slutna enheter och huvudregeln är att kvittning inte får ske mellan dem.

3.1.4 Rättspraxis

Regeringsrätten är högsta instans när det gäller mål om taxering, skattebetalning (uppbörd) och socialavgifter (löneavgifter). I mål om skattebetalning inryms även mål om F-skatt. Fram till 1982 var Försäkringsöverdomstolen högsta instans i mål om arbetsgivaravgifter. Den praxis som skapades av Försäkringsöverdomstolen byggde på ett visst schablontänkande på så vis att domstolen tog hänsyn till vad som var normalt inom en yrkesgrupp eller inom en viss kategori av arbete. När Regeringsrätten för första gången prövade ett mål angående arbetsgivaravgifter, RÅ83 1:84, sammanfattades rättsläget på följande sätt. "Av förarbetena till lagstiftningen och doktrinen på området framgår att lagen om allmän försäkring bygger på det civilrättsliga arbetstagarbegreppet. Vanligen används en bedömningsmetod som tillämpas av högsta domstolen och arbetsdomstolen, dvs. en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. I vissa fall har emellertid en något mer schabloniserad bedömningsmetod kommit till användning, varvid man sett mera till vad som är normalt inom en yrkesgrupp eller inom en viss kategori av arbete än till samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Vad gäller begreppet rörelse inom socialförsäk-

⁴ Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 183.

ringen har i förarbetena angetts att det skatterättsliga rörelsebegreppet ska vara vägledande.”

Av det rättsfallet och även senare avgöranden från Regeringsrätten framgår att vid frågan om verksamheten är hänförlig till näringsverksamhet eller om ett anställningsförhållande föreligger görs en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. Helhetsbedömningen innebär inte att alla omständigheter har samma värde utan vissa faktorer tillmäts större vikt än andra. Viktningarna kan också variera med hänsyn till aktuell bransch eller yrkeskategori.

Mot bakgrund av utredningsuppdragets inriktning tar praxisgenomgången i första hand sikte på hur självständighetsrekvisitet har bedömts. Frågan är om den enskilde näringsidkaren i förhållande till sin uppdragsgivare varit så självständig att inkomsterna hör hemma i inkomstslaget näringsverksamhet eller inte. Vid den helhetsbedömning som görs är vissa omständigheter sådana som allmänt karaktäriserar en näringsverksamhet respektive ett anställningsförhållande. I det uppmärksammade avbytarfallet, RÅ 2001 ref. 25, kategoriserade domstolen med stöd av praxis sådana grundläggande omständigheter. Utredningen har i stort valt att följa samma kategorisering. Detta innebär att ett rättsfall kan finnas upptaget under flera omständigheter. Vidare så anges särskilt om målet avser inkomsttaxering (beskattning) eller uppbörd (arbetsgivaravgifter).

För den som bedriver sin verksamhet i t.ex. aktiebolagsform är förhållandena delvis annorlunda jämfört med näringsverksamhet som bedrivs i enskild regi eller i handelsbolagsform. Ägaren till ett aktiebolag kan vara anställd i bolaget och uppbära lön för detta arbete. Bolaget kan däremot inte ha inkomst av tjänst utan endast inkomst av näringsverksamhet. När ersättningen för ett utfört arbete betalas till ett bolag kan det ibland ifrågasättas om verksamheten verkligen har bedrivits av bolaget och inte av aktieägaren personligen. Frågan är var gränsen dras mellan de fall där ersättningen ska beskattas direkt hos den som utför arbetet i inkomstslaget tjänst och de fall där ersättningen ska beskattas hos ett av den arbetspresterande ägt aktiebolag. Det kan också förhålla sig på det viset att ägaren till bolaget eller en anställd i detta bolag är att anse som anställd hos uppdragsgivaren och att beskattningen har att följa detta förhållande. Dessa frågor har emellertid blivit betydligt enklare att besvara efter F-skattereformen. Så är framför allt fallet på uppbördsområdet där F-skattsedels rättsverkan har full effekt. I

undantagsfall kan frågeställningen dyka upp t.ex. om uppdragsgivaren under lång tid har förfogat över personal från ett aktiebolag som inte har F-skatt. Däremot gäller inte motsvarande vid inkomstbeskattningen eftersom där har innehavet av en F-skattsedel inte någon direkt betydelse. Vid inkomstbeskattningen måste sålunda ställning tas till om bolaget ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för den ersättning som har erhållits från uppdragsgivaren eller om bolagets ägare eller personal rätteligen ska beskattas för ersättningen som inkomst av tjänst. Även vid ansökan om F-skatt måste självständigheten bedömas.

Självständighetskriteriet för fysiska personer

Det finns vissa omständigheter i helhetsbedömningen som typiskt sett talar för att verksamheten är självständig alternativt osjälvständig oavsett vad verksamheten går ut på. Det är dessa grundläggande omständigheter som i avbytarfallet, RÅ 2001 ref. 25, benämns som allmänna omständigheter som redovisningen huvudsakligen utgår ifrån. Vid bedömningen måste emellertid även beaktas hur verksamheten gestaltats och utvecklats under årens lopp (RÅ 84 1:56) och att näringsverksamhet kan anses föreligga även om verksamheten i ett inledningsskede är av mindre omfattning (RÅ 1986 not. 78).

1. Antalet uppdragsgivare

Om verksamheten riktar sig till flera uppdragsgivare talar det för en självständigt bedriven näringsverksamhet (jfr RÅ83 1:84, RÅ 1986 ref. 8, RÅ 1986 not. 65 och 78 samt RÅ 2001 ref. 25). Den som däremot har en eller endast ett fåtal uppdragsgivare under en längre period är i regel inte tillräckligt självständig för att anses som näringsidkare. Det finns några avgöranden där den brist som bestod i att antalet uppdragsgivare var få vägts upp av andra omständigheter som visat att uppdragstagaren ändå i förhållande till uppdragsgivaren eller uppdragsgivarna varit självständig. I RÅ85 1:37 rörde det sig om en tidningsdistributör med egen lastbil som endast hade en uppdragsgivare. Å ena sidan hade distributören haft samme uppdragsgivare under en längre tid och var delvis underkastad dennes direktiv på så vis att uppdragsgivaren bestämde vid vilka tidpunkter tidningen senast var tvungen att levereras på angivna adresser. Å den andra sidan hade parterna inte ingått något anställ-

ningsavtal, distributören var oförhindrad att anlita medhjälpare och att åta sig andra transportuppdrag. Kammarrätten anförde att arbete för en enda uppdragsgivare har i rättspraxis ej ansetts utsluta att vederbörande varit att betrakta som en självständig uppdragstagare, om förhållandena i övrigt talat för det. Att uppdragsgivaren som transportköpare har gett direktiv om hur tidningstransporterna tidsmässigt skall utföras ligger i transportuppdragets natur och kan ej få till följd att uppdragsgivare härigenom skall anses som arbetsledare för distributören. På grund av det anförda fann kammarrätten att distributören skulle anses som en självständig rörelseidkare i förhållande till uppdragsgivare. Ersättningen från uppdragsgivaren skulle således beskattas som inkomst av rörelse. Regeringsrätten ändrade inte kammarrättens dom.

I ett annat fall, RÅ 1986 ref. 124, var det fråga om försäljare av monteringsfärdiga trähus varit att anse som arbetstagare i socialförsäkringslagstiftningens mening. I avtalen uppställdes inte något förbud för Alvar A eller handelsbolaget att driva verksamhet vid sidan av försäljningen av aktiebolagets fritidshus. Sådan verksamhet hade också förekommit i viss utsträckning. Handelsbolaget hade haft anställd personal och egna kontorslokaler och försäljningsverksamheten hade varit registrerad till mervärdesskatt. Regeringsrätten fann vid en samlad bedömning av försäljningsverksamheten att de uppburna provisionerna var hänförliga till en av handelsbolaget bedriven rörelse.

I RÅ 2001 ref. 25 kom Regeringsrätten fram till att en avbytare inom jordbruket som inledningsvis regelbundet skulle utföra uppdrag för i vart fall ett tiotal lantbrukare och där verksamheten var avsedd att öka i omfattning var tillräckligt självständig för att verksamheten skulle beskattas som näringsverksamhet. Målet var ett förhandsbesked i fråga om F-skattsedel.

2. Registreringar

Andra s.k. allmänna omständigheter som talar för att verksamheten ska hänföras till näringsverksamhet är att den bedrivs under inregistrerad firma, att verksamheten är registrerad till mervärdesskatt (jfr bl.a. RÅ83 1:84, RÅ 1986 ref. 29 och 124 samt 1986 not. 65, 78 och 86) samt att den som bedriver verksamheten varit innehavare av F-skattsedel eller i vart fall ansett sig böra inneha en sådan skattsedel (jfr tidigare B-skattsedel i RÅ82 1:38, RÅ84 1:29). Det har alltså betydelse hur uppdragstagaren agerat angående olika registre-

ringar av verksamheten och hur verksamheten manifesterats utåt. Även den omständigheten att inkomsten redovisats som inkomst av tjänst har haft betydelse. Av avbytarfallet, RÅ 2001 ref. 25, framgår att Regeringsrätten beaktade att avbytare hade vidtagit vissa åtgärder för att uppfylla de krav som ställs på en näringsidkare i skatte- och avgiftshänseende.

3. Uppdragsgivarens ledning

Ytterligare en s.k. allmän omständighet är huruvida uppdragstagaren står under uppdragsgivarens ledning med skyldighet att ställa sig till efterrättelse dennes anvisningar och föreskrifter samt att verksamheten avser utförande av efter hand ålagda arbetsuppgifter (jfr RÅ84 1:47, RÅ84 1:56, RÅ85 1:37 och RÅ 1986 ref. 8 och 29). Den prövningen innefattar bl.a. om uppdragstagaren varit inordnad i uppdragsgivarens arbetsorganisation på i princip samma sätt som övriga anställda eller varit skyldig att följa uppdragsgivarens instruktioner och direktiv.

I avbytarfallet, RÅ 2001 ref. 25, anförde Regeringsrätten att av ett uppdrags tidsmässigt tillfälliga karaktär att vara ersättare för en lantbrukare vid dennes bortovaro på grund av semester eller sjukdom följer att avbytare inte stod under dennes arbetsledning vid uppdragets utförande.

När det gäller en återförsäljares verksamhet har även beaktats om försäljning sker av varor inköpta i fast räkning och om den som bedriver verksamheten själv bestämmer omfattningen av arbetsinsatserna och själv står för kostnaderna. Mot detta har emellertid omständigheter såsom att det endast är fråga om en enda uppdragsgivare och att det finns en stark bundenhet till denne genom försäljningens organisation. Ett avgörande där bundenheten till uppdragsgivaren ansågs stark är RÅ 1987 ref. 163, det s.k. Tupperwarefallet. Fallet handlade om ett bolag som sålde hushållsartiklar i fast räkning till återförsäljare, som sålde varorna vidare vid s.k. home-parties. Den ersättning som återförsäljarna erhöll från bolaget i form av rabatter ansågs efter en samlad bedömning av omständigheterna i målet, som inkomst av anställning varför avgiftsskyldighet åvilade bolaget. Regeringsrätten anförde bl.a. följande.

Flera omständigheter talar för att återförsäljarna haft den ställning som utmärker självständiga rörelseidkare. Därvid kan särskilt beaktas att återförsäljarna gjort sina inköp i fast räkning, att återförsäljarna

bestämt omfattningen av sina arbetsinsatser, att de själva stått för sina kostnader samt att återförsäljaravtalet kunnat sägas upp när som helst. Vissa återförsäljare har haft inkomster av sitt försäljningsarbete som uppgått till inte obetydliga belopp. Å andra sidan företer förhållandet mellan bolaget och återförsäljarna viktiga drag som inte brukar förekomma i förbindelserna mellan självständiga företagare. Återförsäljarna har åtagit sig att följa Tupperwares försäljningsplan som genom broschyrer och andra tryckalster meddelas återförsäljarna. Den beställningssedel som återförsäljaren har att använda när en order tas upp av konsumenten domineras av näringskännetecknet Tupperware. Återförsäljaren presenteras enbart som ”Er Tupperware-dam” i en ruta längst ner till höger på beställningssedeln och framstår, såsom texten i övrigt är utformad, inte som motpart i kontraktsförhållandet med konsumenten. Beställningssedeln innehåller en lista på varusortiment med förtryckta cirkapriser. Även om återförsäljaren enligt avtalet med bolaget har rätt att frångå dessa priser, torde de inte kunna undgå att få en styrande verkan på prissättningen. Det tillämpade systemet för redovisning av mervärdesskatt fordrar också, om resultatet skall bli det rätta, att cirkapriserna tillämpas vid försäljningen till konsumenterna. Bortsett från risken för returerna på grund av den s k ångerveckan fordrar återförsäljarnas verksamhet inte att de håller något varulager, endast att så mycket varor beställs som motsvarar redan upptagna order. Den betalningsordning som anges på beställningssedeln, nämligen kontant betalning före utlämnandet av varorna, medför inte någon egentlig kreditrisk för återförsäljarna.

Den starka bundenhet till bolaget och den för Tupperware uppbyggda marknadsföringsorganisationen som det anförda ger uttryck för bestyrks av det förhållandet att återförsäljarna inte varit registrerade som redovisningsskyldiga för mervärdesskatt.

Regeringsrätten fann att övervägande skäl talade för att återförsäljarna arbetat för bolagets räkning och att deras verksamhet inte varit så självständig att den kunde betraktas som rörelse.

I ett senare kammarrättsavgörande, Kammarrätten i Stockholms dom den 16 april 2004 i mål nr 6709--6710-03, har en Herbalife-distributör ansetts inte bedriva en tillräckligt självständig verksamhet för att kunna tilldelas en F-skattsedel. I det avgörandet fäste domstolen vikt vid att Herbalife var den skattskyldiges enda leverantör, att den skattskyldige tecknat ett avtal med Herbalife som begränsat försäljningsverksamheten samt att den skattskyldige endast stod en mycket begränsad ekonomisk risk.

Regeringsrätten har i två fall, RÅ 1987 ref. 164 I och II, vid bestämmande av underlag för arbetsgivaravgifter funnit att den ena ersättningen skulle anses utgöra rörelseintäkt och den andra skulle anses som inkomst av anställning. Båda fallen avsåg frisörer som

hyrde arbetsplats i en frisersalong. I det första fallet hyrdes lokalen ut till tre frisörfirmor varav en bedrevs av L. I skyltfönstret till salongen fanns en skylt där L gjorde reklam för sin verksamhet och hon bestämde själv arbetstider, öppettider, semester och vissa inköp. Hyran betalade L procentuellt i förhållande till sin omsättning. I självdeklarationen redovisade L verksamheten som rörelse. Regeringsrätten ansåg att L intagit en så oberoende ställning gentemot bolaget att kravet på självständighet fick anses uppfyllt. I det andra fallet var D tvungen att följa de öppettider som gällde för lokalen och se till att semester och annan ledighet förlades så att lokalen alltid var bemannad med minst halv styrka och om lokalen var stängd fick hon inte utöva någon verksamhet där. D betalade en bestämd hyra. D tog upp inkomsten som inkomst av tjänst och uppgav bolaget som arbetsgivare. I detta fall ansåg Regeringsrätten att D intagit en så osjälvständig och underordnad ställning i förhållande till bolaget att hennes inkomst var att anse som inkomst av anställning.

4. Lokaler, arbetsmaterial och arbetsverktyg

Hur det förhåller sig med lokaler, arbetsmaterial eller arbetsverktyg är också faktorer som kan ha betydelse vid självständighetsbedömningen. Avbytaren i RÅ-avgörandet RÅ 2001 ref. 25 kunde på grund av verksamhetens natur inte anses ingå i lantbrukarens arbetsorganisation av den anledningen att den på jordbruksfastigheten installerade utrustningen användes för uppdragets utförande eller att uppdraget, vilket låg i sakens natur, utfördes där.

När det gäller byggverksamhet där verksamheten kräver insatser i form av såväl material som tillgång till maskinell utrustning har det förhållandet att materialet och maskinutrustningen omfattats av uppdragstagarens åtagande och därmed inneburit en affärsmässig risk för honom, ansetts peka mot att fråga varit om rörelse även om verksamheten bara avsett en uppdragsgivare (RÅ 1986 ref. 8, RÅ82 1:50). I RÅ 1986 not. 65 var två snickare verksamma genom ett handelsbolag. Att uppdragsgivaren höll med material och att den överenskomna ersättningen enbart avsåg arbete talade för tjänst. När uppdragsgivaren förklarade att han såsom ägaren av en skogsfastighet hade tillgång till eget virke så blev det naturligt att han höll med materialet. Arbetet hade utförts med snickarnas verktyg och maskiner och de hade redovisat intäkterna från utfört arbete som inkomst av rörelse för handelsbolaget. Vid en samlad bedöm-

ning av vad som förekommit i målet ansåg Kammarrätten i Stockholm att övervägande skäl fick anses tala för att snickarna inte var att betrakta som arbetstagare i socialförsäkringslagstiftningens mening i förhållande till uppdragsgivaren. Regeringsrätten ändrade inte domen.

5. Ekonomiskt risktagande

I rättsfallet RÅ82 1:50 fick föraren av en skogsmaskin 66 000 kr i lön och 480 000 kr i maskinersättning. Han hade deklarerat detta som inkomst av tjänst men eftersom kostnaden för maskinen så vida översteg ersättningen för arbetet så var det enligt Regeringsrätten fråga om rörelse. I avgörandet RÅ 1984 1:42 handlade det också om större investeringar vilket medförde ett visst ekonomiskt risktagande som i sin tur talade för en självständigt bedriven näringsverksamhet. I RÅ 1985 1:37 ändrade Regeringsrätten inte på kammarrättens dom där det framhölls att transportören genom att själv betala samtliga kostnader som var förenade med uppdragets genomförande, såsom kostnader för drivmedel, fordonsskatter, reparationer och försäkringar tog en ekonomisk risk genom uppdraget och att hans inkomster bestämdes av hur lönsamt verksamheten kunde drivas.

6. Uppdragstagarens personliga skicklighet

Om uppdragsgivaren anlitar en person grundat på dennes personliga skicklighet och denne personligen åtar sig att utföra arbetsuppgifterna har normalt ett anställningsförhållande ansetts föreligga (jfr RÅ84 1:56 och RÅ 1993 ref. 104).

7. Parternas uppfattning

Vad gäller parternas uppfattning är det en faktor som Regeringsrätten i flera avgöranden förklarat sakna betydelse, se RÅ82 1:38, RÅ 1982 Aa 75, RÅ84 1:29.

Självständighetskriteriet för juridiska personer

Här kommer främst den rättspraxis som utvecklats kring arbetsinkomster som uppstår av ett eget bolag att redovisas. Den omständigheten att bolaget har tilldelats en F-skattsedel och hur F-skattsedelns rättsverkningar påverkar förutsättningarna för att

bortse från avtalet mellan det uppdragsgivande bolaget och det anlitate bolaget och i stället anse den som utfört arbetet som den egentlige betalningsmottagaren redovisas i avsnitt 8.3.

I de flesta fall är det helt naturligt att den som åtar sig självständiga arbetsuppdrag åt olika uppdragsgivare kan bedriva sin verksamhet i aktiebolagsform. Däremot kan inte en anställd fakturera sin arbetsgivare via ett eget aktiebolag för att undgå beskattning för lönen. Regeringsrätten uttalade i RÅ 1993 ref. 55 följande: ”I rättspraxis har, åtminstone såvitt avser s.k. fria yrken, hinder i princip inte ansetts föreligga att – med verkan även i beskattningshänseende – i aktiebolagsform driva verksamhet som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser (jfr RÅ83 1:40). Föreligger omständigheter som visar att den verkliga innebörden är den att det är ägaren av aktiebolaget och inte aktiebolaget som bedriver verksamheten kan det emellertid bli aktuellt att bortse från aktiebolaget och påföra ägaren de inkomster som härrör från verksamheten i fråga (jfr t.ex. beträffande utövande konstnärer RÅ 1969 ref. 19 och RÅ 1973 Fi 85, beträffande författare RÅ 1974 A 2068 och beträffande läkare som utövade företagsläkarvård RÅ 81 1:17).” En förutsättning för att bolaget ska accepteras som ”rätt” betalningsmottagare är att uppdraget utförs under sådana former att bolaget civilrättsligt är att betrakta som uppdragstagare. Det innebär bl.a. att det är bolaget som ska ta emot ersättningen för uppdraget och att handlingar i anledning av uppdraget bör vara utställda i bolagets namn.

I rättsfallet RÅ83 1:40 var det fråga om betalningen för konsultuppdrag skulle hänföras till det av konsulten A helägda bolaget eller utgöra inkomst för honom själv. Bolaget hade huvudsakligen haft en uppdragsgivare och enligt avtalet mellan uppdragsgivaren och bolaget skulle uppdraget utföras av A personligen. Regeringsrätten fann att konsultbolaget civilrättsligt var att anse som uppdragstagare och att det inte framkommit skäl för antagandet att anordningen med det av konsulten A bedrivna bolaget som mellanhand för utbetalningen av arvode för hans arbetsinsatser tillkommit i huvudsakligt syfte att uppnå förmåner vid beskattningen. På grund härav saknades det enligt Regeringsrätten anledning att beskatta konsulten för större del av bolagets inkomster än vad som under beskattningsåret överförts till honom som löneförmåner. Inkomsten skulle således beskattas i konsultbolagets verksamhet.

I ett annat avgörande med motsvarande frågeställning, RÅ81 1:17, blev utgången en annan. Bakgrunden var följande. Ett bolag

som ägdes av läkaren G ingick ett avtal med ett större bolag L om att läkarbolaget skulle ställa G till förfogande som företagsläkare. Av bolagsordningen framgick att bolaget förutom läkarpraktik även skulle idka handel med barnkläder, konst och antikviteter samt därmed förenlig verksamhet. Bolaget L stod för lokal och hade anställt en sjuksköterska. Läkaren G som också arbetade som distriktsläkare tog inte ut någon lön från bolaget och det fanns ingen annan anställd i bolaget. Regeringsrätten fann att det var uppenbart att läkarbolaget under ifrågavarande tid inte bedrivit sådan verksamhet, att utbetalningarna från bolaget L kunde anses utgöra inkomst för läkarbolaget. Avtalet med bolaget L fick i stället anses innebära att läkaren åtagit sig som ett personligt uppdrag att utöva företagshälsovårdsverksamhet åt bolaget L varför dessa ersättningar skulle beskattas hos läkaren G personligen.

För att bolaget ska kunna godtas som uppdragstagare måste det vara tillräckligt självständigt i förhållande till både uppdragsgivare och den som äger bolaget. På samma sätt som när det gäller att bedöma om en enskild näringsidkare varit tillräckligt självständig i förhållande till sin eller sina uppdragsgivare får frågan avgöras genom en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Att bolaget t.ex. enbart haft en eller ett fåtal uppdragsgivare kan vara en omständighet som talar mot att bolaget accepteras som uppdragsgivare.

I RÅ 2000 not. 189 handlade det om fristående konsulter med egna aktiebolag som samverkade genom ett annat aktiebolag, ett s.k. paraplybolag. Frågan i målet gällde om ersättning som det av konsulten John Z helägda aktiebolaget X AB erhöll för tjänster som underleverantör till Y AB skulle beskattas hos X AB eller hos John Z. X AB tillhandahöll konsulttjänster inom IT- och affärsutveckling. Y AB marknadsförde tjänsterna, slöt avtal med kunderna och tog emot kundernas betalningar. I Y AB fanns en VD och en administratör anställda och det var också Y AB som tillhandahöll en samlingslokal för gemensamma möten mellan konsulterna. Konsulterna ägde andelar i Y AB och var anställda i de egna bolagen varifrån de utförde uppdragen gentemot kund. För uppdragen fick de egna bolagen ca 60–70 procent av det belopp som kunden betalade till Y AB. Regeringsrätten angav att det fanns vissa omständigheter som talade för att Y AB hade ett sådant inflytande över den verksamhet som formellt bedrivs av X AB att verksamheten i själva verket får anses bedriven av John Z. Regeringsrätten kom in på att den omständigheten att ett konsultbolag

eller liknande endast har en uppdragsgivare anses i regel tala ganska starkt för att fråga är om ett anställningsförhållande och inte om en självständigt bedriven näringsverksamhet. Detta fall skilde sig emellertid från tidigare prövade fall genom att det inte var fråga om tjänster som skulle utföras direkt för beställarens räkning utan för ett mellanliggande bolag, Y AB. Mot bakgrund härav fick det inte en avgörande betydelse för om verksamheten i X AB drivs tillräckligt självständigt men det var ändå enligt Regeringsrättens mening en påtaglig begränsning av X AB:s självständighet att det enbart skulle arbeta för Y AB. Det kunde vidare konstateras att X AB synes ha en osjälvständig ställning i förhållande till Y AB också när det gällde urvalet av uppdrag. Det fanns emellertid andra omständigheter som utmärker självständighet i den bedrivna verksamheten såsom att konsulten kunde sätta en annan i sitt ställe, att X AB själv bestämde när och hur uppdraget skulle utföras, att Y AB inte höll med lokal för arbetets utförande och att X AB för det fall att Y AB inte fick betalt för uppdraget fick stå den ekonomiska risken. Vid en helhetsbedömning fann Regeringsrätten att ersättningar från Y AB borde beskattas på det sätt som följde av avtalet. Beskattningen skulle således ske hos X AB.

I ett annat fall, RÅ 2001 ref. 60, som var ett förhandsbesked angående inkomstskatt, var det också fråga om en paraplykonstruktion men det handlade om advokatverksamhet. Här ägdes ett aktiebolag av en advokat som tillsammans med likartade aktiebolag var delägare i ett handelsbolag vari verksamheten bedrevs. Skatterättsnämnden yttrade bl.a. följande. Ett advokatbolag har enligt kommanditbolags- och delägaravtalet som delägare åtagit sig långtgående förpliktelser att bedriva advokatverksamhet genom kommanditbolaget, "firman". Dessa förpliktelser kan advokataktiebolaget såsom varande en juridisk person naturligtvis inte uppfylla utan att någon fysisk person, som är anställd eller på annat sätt representerar bolaget, faktiskt är verksam för detta i kommanditbolagets advokatverksamhet. Vad som avtalas enligt det ingivna konsultavtalet är enligt nämndens mening i allt väsentligt endast en bekräftelse av delägarbolagens åtaganden enligt bolags- och delägaravtalet och är en förutsättning för kommanditbolagets verksamhet. Konsultavtalet bör därför inte tillmätas någon sådan självständig betydelse i inkomstskattehänseende som medför att sökandebolagen skall anses bedriva näringsverksamhet i egen regi när det uppfyller sina förpliktelser enligt bolags- och delägaravtalet att verka i kommanditbolaget för detta bolags räkning. Regerings-

rätten ansåg precis som advokatbolagen gjort gällande att de olika avtalen skulle ses som en enhet. Den bild som därvid framkom pekade enligt Regeringsrätten entydigt på att någon sådan självständighet som är avgörande för bedömningen inte förelåg. Regeringsrätten fann därför, liksom Skatterättsnämnden, att advokatbolagen inte kunde anses bedriva en självständig näringsverksamhet i förhållande till kommanditbolaget.

Ytterligare en omständighet som ofta finns med i Regeringsrättens bedömning är om det huvudsakliga syftet med att bedriva verksamheten i bolagsform har varit att uppnå ej avsedda förmåner vid beskattningen, se t.ex. RÅ84 1:101 och nyss redovisade RÅ83 1:40. Om det uppgivna syftet stöds av uppgifterna i målet tycks detta vara tillräckligt för att bortse från misstankar om att näringsverksamheten i huvudsak är tillkommen för att vinna skattefördelar. Detta talar alltså för att verksamheten bedrivs av bolaget som därigenom är "rätt" betalningsmottagare. Om det däremot inte kommer fram några andra bärande skäl än fördelar rent skattemässigt har det talat för ett motsatt utgång. Ett exempel på detta är målet om de inhyrda ishockeyspelarna, RÅ 2001 ref. 50.

Uppbördsålet RÅ84 1:101 handlar om ingenjörbyrå, RPR AB, som i sin verksamhet med projekteringar åt kärnkraftsindustrin anlitat en underkonsult, Dozo Ingenjörbyrå AB (Dozo) i vilket Ferdinand D var ensam ägare och den ende anställda. Ferdinand D hade en specialistkompetens som saknades hos RPR och Dozo utförde under flera år på heltid arbetsuppgifterna. Fråga var om de av RPR till Dozo utbetalade ersättningsarna medfört skyldighet för RPR att göra avdrag för preliminär skatt. I målet framkom vissa omständigheter som talade för att PRP varit arbetsgivare för Ferdinand D i den mening som avses i uppbördslagen. En sådan omständighet var enligt Regeringsrätten att RPR genom avtal med Dozo uppenbarligen i första hand velat tillgodogöra sig Ferdinand D:s personliga skicklighet. Regeringsrätten anförde vidare att det emellertid inte hade framkommit omständigheter som talade för att Dozo tillkommit i huvudsakligt syfte att uppnå förmåner vid beskattningen eller för annat ändamål än som uppgetts. Regeringsrätten beaktade också att det tekniska specialområde inom vilket Ferdinand D och Dozo varit verksamma har varit sådant att endast ett fåtal uppdragsgivare varit möjliga inom landet, Dozo har varit oförhindrat att anställa annan för att utföra arbetet, det har ankommit på Dozo att avgöra tid och plats för uppdragets fullgörande, Ferdinand D har utfört sitt arbete såväl i

eget kontor som i PRP:s kontor ävensom i den anläggning som uppdraget avsett, Ferdinand D har inte varit föremål för någon arbetsledning och att dessa omständigheter talade emot att ett arbetsgivare- arbetstagareförhållande i uppborrdslagets mening förelegat mellan PRP och Ferdinand D. Vid en sammantagen bedömning fann således Regeringsrätten att beloppen i uppborrdslagets mening inte utgjorde inkomst av tjänst för Ferdinand D.

I ett annat uppmärksammat mål om arbetsgivaravgifter, RÅ 2001 ref. 50 var det fråga om hockeyklubben Brynäs idrottsförening skulle betala arbetsgivaravgifter för tre från ett utländskt bolag inhyrda ishockeyspelare. Regeringsrätten fäste stor vikt vid att föreningen behandlade de inhyrda spelarna på samma sätt som de andra anställda spelarna när det gällde deras utveckling och resultatet av deras prestationer. Enligt avtalet mellan det uttyrande bolaget och föreningen var det också föreningen som i stort sett ensam hade burit risken för att spelarna under nämnda tid kunde drabbas av formförsämring eller av sjukdom eller annat hinder mot spel. Vidare beaktades att föreningen på ett tidigt stadium agerat i ekonomiskt och social hänseende för spelarna t.ex. när det gällde arbetstillstånd och bostad och att förening ansett sig ha detta ansvar för spelarna så länge de var engagerade för spel i föreningen. Det konstaterades också att föreningen hade uppfyllt bl.a. de kriterier som gäller rätten för en arbetsgivare att ge instruktioner, anvisa arbetsuppgifter, utöva kontroll och kräva personliga arbetsinsatser samt skyldigheten för en arbetsgivare att tillhandahålla bl.a. materiel och utrustning. Regeringsrätten gjorde sammantaget följande bedömning. De förhållanden som har konstaterats föreligga såvitt gäller det ekonomiska och sociala ansvaret för spelarna samt nyttan och risken med avseende på deras prestationer är omständigheter som starkt talar för att Brynäs har haft ställning som arbetsgivare. Resultatet av prövningen mot övriga allmänt tillämpade kriterier på ett anställningsförhållande pekar i samma riktning. Med hänsyn till detta och med beaktande av det som har kunnat utläsas om det uttyrande bolagets funktion under den tid då spelarna var engagerade hos föreningen finner Regeringsrätten att det föreligger grund för att vid tillämpningen av SAL karakterisera rättsförhållandet mellan föreningen och spelarna som ett anställningsförhållande och att följaktligen betrakta föreningen som arbetsgivare för spelarna i SAL:s mening.

Ersättning för uppdrag i styrelse eller som VD är speciella på så vis att det är ett uppdrag av personlig natur där ersättningen van-

ligtvis tas upp och beskattas som inkomst av tjänst (jfr dock avsnitt 8.3 och rättsfallet RÅ 2007 ref. 61 II.). Det är endast i undantagsfall som Regeringsrätten godkänt att ersättningar för sådana uppdrag gått till ett av innehavaren av uppdraget helt eller delvis ägt aktiebolag. I RÅ 1993 ref. 104 bedrev A konsultverksamhet genom ett av honom helägt konsultbolag. Verksamheten bestod bl.a. av att han hade uppdrag som styrelseledamot i sammanlagt sju bolag. Målet var ett förhandsbesked angående inkomstskatt. Regeringsrätten ansåg att mot bakgrund av bestämmelserna i aktiebolagslagen får uppdrag som ledamot av aktiebolags styrelse normalt anses vara av personlig natur och hänförligt till inkomstslaget tjänst. Enligt Regeringsrätten kunde emellertid uppdrag som styrelseledamot i särskilda fall för begränsad tid innehas av person som knutits till bolaget som ett led i ett särskilt avgränsat saneringsuppdrag avseende t.ex. omstrukturering av företagets verksamhet och ägarförhållanden, nedläggande av en del av verksamheten etc. I dessa fall kunde det således vara fråga om att uppdraget under vissa förutsättningar kunde ha ansetts hänförligt till näringsverksamhet, utövat av det konsultföretag som ställt styrelseledamoten till förfogande. Regeringsrätten fann dock att de sju styrelseuppdrag som A innehar i vissa större aktiebolag fick alla anses vara av personlig art, varför arvoden därifrån utgjorde intäkt av tjänst för A.

I RÅ 2000 not. 187 blev utgången densamma. Regeringsrätten sammanfattade rättsläget enligt följande. ”Med hänsyn till att ett uppdrag som styrelseledamot i ett aktiebolag skall utövas av en fysisk person och är av personlig natur får det anses föreligga en stark presumtion för att arvode för ett sådant uppdrag utgör intäkt av tjänst för styrelseledamoten (se t.ex. RÅ 1993 ref. 104). Omständigheterna i ett särskilt fall kan dock vara sådana att presumptionen kan frångås (se RÅ 1993 ref. 55).” De omständigheter som framkom i målet visade enligt Regeringsrättens mening att konsultuppdraget varken tidsmässigt eller med hänsyn till sitt innehåll varit av sådan begränsad omfattning att det på den grunden enligt praxis (jfr nyssnämnda RÅ 1993 ref. 55) skulle hänföras till näringsverksamhet utövad av det uppdragstagande bolaget. Regeringsrätten kom vid en sammantagen bedömning fram till att konsulten skulle beskattas under inkomst av tjänst för det aktuella styrelsearvodet. I det nu nämnda RÅ 1993 ref. 55 hade Regeringsrätten godtagit att ersättningen beskattades i ett av ”företagsdoktorn” helägt bolag. Ett skäl som enligt Regeringsrätten talade

för den utgången var att arbetsuppgifterna var väl avgränsade till både tid och omfattning.

3.2 Skattebetalningssystemet

SBL gäller helt eller delvis vid bestämmande, debitering, redovisning och inbetalning av flertalet skatter och avgifter. Föregångare till SBL var UBL och fortfarande används uttrycken uppbörd och uppbördssystem när det handlar om inbetalning av olika skatter och avgifter. SBL innehåller dels regler om *förfarandet* och innebär att skatter och avgifter som omfattas av SBL hanteras på ett enhetligt sätt inom skattekontosystemet, dels *materiella regler* för bl.a. utfärdande av F-skattsedel och vem som bär ansvaret för skatteavdraget. I SBL framgår att den som betalar ut ersättning för arbete, ränta eller utdelning som ska tas upp som intäkt är skyldig att göra skatteavdrag vid varje tillfälle då utbetalning sker. Att skatten på detta sätt ska betalas i anslutning till inkomsternas intjänande är exempel på ett s.k. källskattesystem. För inkomstskatt, mervärdesskatt, socialavgifter och punktskatter finns de materiella reglerna på annat håll (IL, ML, SAL och de lagar som reglerar en specifik punktskatt).

För varje skatt- eller avgiftsskyldig fysisk eller juridisk person finns ett särskilt skattekonto upprättat. På skattekontot bokförs debiterade skatter löpande. Detsamma gäller sådana skatter och avgifter som den skatt- eller avgiftsskyldige redovisar i en skatte-deklaration. Det gäller bl.a. avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. På skattekontot bokförs också varje betalning som den skatt- eller avgiftsskyldige gör. Preliminär skatt, som redovisas i en kontrolluppgift, bokförs i samband med att den slutliga skatten debiteras. Betalningar och andra belopp som räknas kontohavaren tillgodo hanteras på ett enhetligt sätt. De inbetalda beloppen bokförs på kontot utan någon inbördes avräkningsordning. Det medför att den skatt- eller avgiftsskyldige inte kan styra en betalning till att avse en viss skatt- eller avgiftsskuld. Av samordningsskäl hänförs betalningar från olika skatteslag i skattekontosystemet så långt som möjligt till endast en förfallodag i månaden. Av samma skäl lämnas de skatt- eller avgiftsskyldigas redovisningar, skatte-deklarationer, endast en gång varje månad.⁵

⁵ Nylund och Stegeland, Skattebetalningslagen s. XVII.

3.2.1 Olika skattebetalningsformer

Den preliminära skatten ska betalas antingen genom skatteavdrag, A-skatt, eller enligt en särskild debitering, F-skatt eller särskild A-skatt. *Särskild A-skatt* kan Skatteverket besluta om för den som inte har F-skatt. Syftet med en särskild debiterad A-skatt är att för den enskilde uppnå en bättre överensstämmelse mellan det preliminära skatteuttaget och den slutliga skatten. Det är något som kan bli aktuellt för personer som har fastighetsskatt eller inkomster från en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige.

För varje inkomstår utfärdar Skatteverket skattsedlar på preliminär skatt. Det finns två slag av skattsedlar, F-skattsedel och A-skattsedel. En F-skattsedel gäller endast för ett inkomstår i taget men förnyas automatiskt varje år om inget särskilt inträffar.

Den som inte har F-skatt har A-skatt. En näringsidkare, både fysisk och juridisk person, som inte vill ha eller behöver F-skatt eller som fått sin F-skattsedel återkallad, har alltså A-skatt. För den som uteslutande sysslar med varuförsäljning är nyttan med en F-skattsedel inte så stor eftersom effekterna med en F-skattsedel slår igenom när ersättningar ska utges för utförda arbeten och framför allt när den motpresterande är en fysisk person. Fysiska personer som har inkomst av både näringsverksamhet och anställning kan ha *F-skatt med villkor* att F-skattsedeln endast får återopas i personens näringsverksamhet. Detta kallas ibland för FA-skatt. En juridisk person kan inte ha FA-skatt, vilket är naturligt eftersom inkomsterna enbart beskattas i näringsverksamhet. Även handelsbolag kan tilldelas F-skattsedel men inte enbart på grund av delägarrens intäkter från bolaget. Ett handelsbolag med F-skatt ska som huvudregel inte debiteras någon skatt eftersom bolagets inkomster beskattas hos delägarna. Det är i stället delägaren som betalar skatt enligt en F-skattsedel eller en särskild debiterad A-skatt. För en handelsbolagsdelägare som har särskild A-skatt ingår även egenavgiften i debiteringen.

3.2.2 Ansökan om F-skattsedel

En F-skattsedel ska av Skatteverket efter ansökan utfärdas för den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet, såvida det inte finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas.

Det innebär att även utländska näringsidkare som bedriver näringsverksamhet i Sverige kan ansöka om F-skattsedel oavsett om näringsidkaren ska beskattas här eller inte. En F-skattsedel får vid prövningen inte heller utfärdas för den som inte har någon F-skattsedel men som skulle ha fått en sådan skattsedel återkallad om han hade haft en (se angående återkallelsegrunderna avsnitt 3.2.3).

När lättnader infördes i SBL uttalades följande i förarbetena.⁶ ”På grund av den osäkerhet som kan råda vid bedömningen av om en verksamhet är näringsverksamhet eller inte och i syfte att underlätta för egenföretagare i ett inledande skede bör reglerna för att få F-skattsedel bli mer generösa. Med en mer generös utformning av reglerna uppnår man även en mer lika behandling av de olika företagsformerna. Redan när systemet med F-skatt infördes uttalades det dessutom i lagens förarbeten att man borde vara relativt generös när det gäller möjligheten att utfärda F-skattsedel (prop. 1991/92:112 s. 80). Att föreslå att alla som ansöker om en F-skattsedel ska få en sådan vore dock att sträcka sig för långt. Det måste finnas en möjlighet för skattemyndigheten att vägra utfärda F-skattsedel i de fall där det framgår att den uppgivna verksamheten inte är näringsverksamhet.”

Utgångspunkten är således att en ansökan om F-skatt ska beviljas. Skatteverket har bevisbördan för att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivs. Skäl till ett sådant antagande kan finnas om det av sökandens uppgifter framgår att verksamheten inte kan utgöra näringsverksamhet eller att sökanden inte lämnat tillräckliga uppgifter om verksamheten eller inte har lämnat några uppgifter alls.⁷

Enligt Skatteverkets allmänna råd bör en ansökan avslås endast i de fall när det av ansökan klart framgår att den beskrivna verksamheten inte kan betraktas som näringsverksamhet.⁸ Om sökanden lämnar bristfälliga uppgifter bör denne ges möjligheter att komplettera sin ansökan. I ansökningshandlingen ska sökanden uppge företagsform, uppgifter om verksamheten och beskriva densamma med uppgift om verksamhetsidé och kundkrets. Sökanden ska även uppge om han eller hon tidigare varit anställd hos kund, hur ersättningen ska beräknas m.m. I tidigare ansökningsblankett

⁶ Prop. 1997/98:33 s. 41.

⁷ Prop. 1997/98:33 s. 41.

⁸ Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2006:6) om utfärdande och återkallelse av F-skattsedel m.m. enligt skattebetalningslagen.

skulle även antalet uppdragsgivare anges. Detta är numera borttaget.

För aktiebolag och ekonomiska föreningar som ansöker om F-skatt uppkommer sällan några problem eftersom dessa skatteobjekt enbart beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. För fysiska personer som avser bedriva näringsverksamhet kan bedömningen vara svårare. I förarbetena uttalas att det avgörande är hur verksamheten faktiskt har bedrivits och att det är en bedömning som kan göras först i efterhand.⁹ Det är således först efter någon tid och ofta inte förrän i samband med taxeringen som det går att konstatera om verksamheten har bedrivits under sådana former att den är att hänföra till näringsverksamhet. I Skatteverkets meddelanden anges att i och med att den slutliga bedömningen av om näringsverksamhet bedrivs eller inte kan komma att göras vid ett senare tillfälle än tilldelningstillfället är det viktigt att Skatteverket, i vissa fall, i samband med utfärdandet av F-skattsedel informerar sökanden om att bedömningen är preliminär och att en annan bedömning kan göras senare t.ex. vid taxeringen.¹⁰ Som exempel på tillfällen när sådan information bör lämnas anges ansökningar av vilka det framgår att verksamheten ska starta vid ett senare tillfälle än ansökningstillfället eller att kriterierna för näringsverksamhet först senare kommer att uppfyllas.

3.2.3 Återkallelse av F-skatt

En F-skattsedel ska återkallas om innehavaren begär det. En F-skattsedel ska också återkallas om innehavaren upphört att bedriva näringsverksamhet här i landet, missbrukar F-skattsedeln och missbruket inte är obetydligt, inte följer ett föreläggande att lämna in deklaration, är meddelad näringsförbud, försatt i konkurs eller brister i redovisning eller betalning av skatt i en utsträckning som inte är obetydlig m.m. För några av återkallelsegrunderna gäller en karens på två år och för andra så länge de består. För både fysiska och juridiska personer som har fått sin F-skattsedel återkallad finns bestämmelser som hindrar att F-skattsedel utfärdas för samma typ av verksamhet men bedriven i en annan form. Om inte den regeln fanns skulle en person som driver näringsverk-

⁹ Prop. 1997/98:33 s. 40.

¹⁰ Skatteverkets information (SKV M 2006:5) om utfärdande och återkallelse av F-skattsedel enligt skattebetalningslagen.

samhet genom ett fåmansföretag eller är företagsledare i ett sådant företag kunna fortsätta med samma verksamhet i enskild regi. På motsatt vis skulle även en fysisk person som förlorat sin F-skattsedel kunna fortsätta med verksamheten genom att sätta den på bolag.

I förarbetena understryks att återkallelse av en F-skattsedel i allmänhet måste ses som en mycket ingripande åtgärd varför återkallelsegrunderna bör anges i detalj i lagtexten och tolkas restriktivt.¹¹ I senare förarbeten återkommer man till återkallelsegrunderna och att den restriktiva tolkningen framför allt gäller det som kan hänföras till och omfattas av begreppet missbruk.¹²

Missbruk av F-skattsedel förekommer i framför allt två fall. Det ena är när F-skattsedeln används i skatteundandragande syfte, t.ex. genom att en person med F-skattsedel går in som betalningsmottagare i stället för den som utfört arbetet. Det andra är när någon som tilldelats en F-skattsedel med villkor åberopar den i ett anställningsförhållande. Ett missbruk kan även anses föreligga om innehavaren åberopar F-skattsedeln i ett pågående anställningsförhållande där han tidigare åberopat A-skatt utan att någon avgörande förändring i arbetsförhållandena inträffat.¹³ I förarbetena anges att om en F-skattsedelsinnehavare uppträder som s.k. mellanman är det ett exempel på en missbrukssituation.¹⁴ Om det rör sig om ett anställningsförhållande bör F-skattsedelsinnehavaren enligt Skatteverkets allmänna råd ha insett detta för att ett missbruk i SBL:s mening ska bli aktuellt.¹⁵ Om det belopp som borde ha innehållits i preliminär skatt uppgår till tio procent av den beräknande slutliga skatten dock lägst ett prisbasbelopp, bör missbruket enligt dessa råd inte anses som obetydligt.¹⁶ Som obetydligt belopp räknas i dessa sammanhang ett sammanlagt skuldbelopp på högst 20 000 kr.¹⁷ Vid brister i redovisning och betalning bör, enligt de nämnda råden, dessa sammantaget uppgå till minst tre för att missbruk ska anses föreligga. Vid den bedömningen ska också

¹¹ Prop. 1991/92:112 s. 116 f.

¹² Prop. 1997/98:33 s. 41 och prop. 1991/92:112 s. 116 och 119.

¹³ Skatteverkets information (SKV M 2006:5) om utfärdande och återkallelse av F-skattsedel enligt skattebetalningslagen s. 8.

¹⁴ Prop. 1991/92:112 s. 119.

¹⁵ Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2006:6) om utfärdande och återkallelse av F-skattsedel m.m. enligt skattebetalningslagen s. 2.

¹⁶ Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2006:6) om utfärdande och återkallelse av F-skattsedel m.m. enligt skattebetalningslagen s. 3.

¹⁷ Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2006:6) om utfärdande och återkallelse av F-skattsedel m.m. enligt skattebetalningslagen s. 3.

beloppsgränsen på 20 000 kr iakttas. Vid särskilda skäl kan den skattskyldige ändå få behålla F-skattsedeln trots grund för återkallelse. Ett exempel är när den skattskyldige har tillfälliga likviditetsproblem som han inte kunnat råda över och som medfört restnoteringar på skattekontot.¹⁸

3.2.4 Det solidariska betalningsansvaret

Om den som tar emot ersättning för ett utfört arbete har en F-skattsedel eller åberopar en F-skattsedel med villkor trots att det är uppenbart att arbetet har utförts under sådana förhållanden att den som utfört arbetet är att anse som anställd hos den som betalar ut ersättningen för arbetet, ska utbetalaren anmäla detta till Skatteverket. Denna anmälningsskyldighet gäller även när innehavaren av F-skattsedel är mellanman för personer som arbetar för utbetalaren under sådana omständigheter att det uppenbart är fråga om ett anställningsförhållande. Anmälningsskyldigheten kan också uppkomma när det är fråga om en person som enbart har F-skatt trots att han eller hon inte åberopar den i ett utfört arbete.

Om någon, som i sin näringsverksamhet betalar ut ersättning för arbete till någon som har eller åberopar en F-skattsedel, inte har anmält detta trots att det är uppenbart att arbetet har utförts under sådana förhållanden att den som utfört arbetet är att anse som anställd hos den som betalar ut ersättningen för arbetet (dvs. inte fullgjort sin anmälningsskyldighet enligt 5 kap. 7 § SBL) kan utbetalaren åläggas ett solidariskt betalningsansvar för skatten på ersättningen och räntan på skatten. F-skattesystemet är sålunda försett med en undantagsregel men det påpekas i förarbetena att dessa bestämmelser endast bör komma i fråga när det är uppenbart, trots att annat kan följa av registreringen för F-skatt, att ett arbetsgivare-/arbetsagarförhållande föreligger enligt både skatterättslig och socialförsäkringsrättslig praxis.¹⁹ Det framgår direkt av lydelsen att ansvaret inte gäller för all ersättning för utfört arbete utan bara sådan ersättning som betalas ut av den som bedriver näringsverksamhet. En situation som bestämmelserna har som syfte att reglera är när någon med F-skattsedel anlitas för ett arbete som utförts under samma ledning och på samma sätt som gällde för utbetala-

¹⁸ Prop. 1996/97:100 s. 536.

¹⁹ Prop. 1991/92:112 s. 107.

rens övriga anställda.²⁰ En annan situation där bestämmelserna kan bli tillämpliga är när en F-skattsedelsinnehavare ersätter en ordinarie anställd som har semester eller är sjuk. Har däremot personal hyrts ut enligt bestämmelserna i lagen om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft kan det solidariska betalningsansvaret inte göras gällande.²¹

Det solidariska betalningsansvaret förutsätter att det är uppenbart för den som uppdragit arbetet att den som utfört arbetet varit att anse som anställd hos honom. Av förarbetena framgår att det inte räcker med ett uppdragsförhållande eller att inkomsten är sådan inkomstgivande verksamhet av tillfällig eller varaktig natur som inkomstskatterättsligt är att hänföra till inkomstslaget tjänst.²² Det är emellertid inget hinder om betalningsmottagaren inte själv har utfört arbetet utan överlåtit detta till någon annan. I första hand ska vid bedömningen av anställningsförhållandet ställning tas till vad som skulle ha varit uppenbart för en arbetsgivare i allmänhet.²³ I det avseendet får det hos en sådan arbetsgivare inte föreligga någon tvekan om den rättsliga bedömningen. Hänsyn bör också kunna tas till vilka möjligheter den aktuella utbetalaren haft att bedöma anställningsfrågan.²⁴ Det ska alltså vara uppenbart att ersättningen till uppdragstagaren ska taxeras som inkomst av tjänst och att ersättningen om uppdragstagaren inte hade haft en F-skattsedel skulle vid beräkning av sjukpenning- eller pensionsgrundande inkomst ha hänförts till inkomst av anställning.²⁵ Däremot avses inte tolkningen av arbetsgivar- och arbetstagarbegreppet i någon annan lagstiftning påverka bedömningen.

Nästa förutsättning för att kunna utkräva det solidariska betalningsansvaret är att uppdragsgivaren underlåtit att anmäla ett uppenbart anställningsförhållande till Skatteverket. Det innebär att en fullgjord anmälningsskyldighet utesluter betalningsansvar enligt dessa bestämmelser. I bestämmelsen stadgas också att anmälan ska göras i samband med utbetalningen. I annat fall hade bestämmelsen blivit verkningslös.

Ytterligare en förutsättning för betalningsansvar är att F-skattsedelsinnehavaren inte fullgjort sin betalningsskyldighet avseende den preliminärskatt och de egenavgifter som är hänförliga till upp-

²⁰ Prop. 1991/92:112 s. 182.

²¹ Prop. 1991/92:112 s. 182.

²² Prop. 1991/92:112 s. 182.

²³ Prop. 1991/92:112 s. 182.

²⁴ Prop. 1991/92:112 s. 182.

²⁵ Prop. 1991/92:112 s. 107.

draget. Att F-skattsedelns innehavaren är restförd för andra skatter och avgifter eller att han över huvud taget har ekonomiska problem saknar således relevans i detta sammanhang. Det framgår också direkt av 12 kap. 4 § SBL att ett beslut om solidariskt betalningsansvar inte får fattas, om betalningsmottagaren har fullgjort sina skyldigheter att redovisa och betala skatt inom föreskriven tid, eller att statens fordran mot betalningsmottagaren har preskriberats. Det solidariska betalningsansvaret är verkningslöst när det gäller personer som inte är skattskyldiga i Sverige, något som är karaktäristiskt för dem som är begränsat skattskyldiga.²⁶ Till den gruppen hör ofta utländska näringsidkare. Att det enbart är de obetalade skatterna och avgifterna i ett uppdrag som kan bli föremål för det solidariska betalningsansvaret har också betydelse för den regressrätt som tillkommer den som utgett ersättningen enligt 12 kap. 11 § SBL. Utbetalaren kan således kräva den som tagit emot ersättningen på de belopp som utfallit på grund av det solidariska betalningsansvaret.

Frågan om vad som krävs för ett uppenbart anställningsförhållande har blivit belyst av Regeringsrätten i RÅ 2003 ref. 91 (såvitt det mellanliggande bolaget är ett aktiebolag). Rättsfallet redovisas i avsnitt 8.3.

3.3 F-skattsedelns rättsverkan med avseende på skatteavdrag och skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter

Vilken typ av skattsedel den skattskyldige har är i princip den avgörande faktorn för vem som bär ansvaret för preliminärskatteavdraget och inbetalningen av socialavgifterna. Bestämmelser om skatteavdraget finns i 5 kap. SBL och angående socialavgifterna finns motsvarande reglering i SAL. Däremot finns bestämmelserna om själva förfarandet, som är gemensam för de flesta skatter och avgifter, samlade i enbart SBL.

Den *preliminära skatten* ska betalas antingen genom skatteavdrag, A-skatt, eller enligt en särskild debitering, F-skatt eller särskild A-skatt. Ansvarig för A-skatteavdraget, vilken uppkommer vid varje utbetalningstillfälle, är den som betalar ut ersättning för

²⁶ Med begränsat skattskyldig avses en person som inte är bosatt i Sverige, inte vistas här stadigvarande eller har väsentlig anknytning till Sverige. Utländska juridiska personer räknas som begränsat skattskyldiga oavsett om de har fast driftställe här eller inte.

arbete, ränta eller utdelning som ska tas upp som intäkt. I SBL definieras en arbetsgivare och en arbetstagare som den som betalar ut ersättning för ett arbete respektive den som tar emot ersättning för ett arbete, oberoende av om något anställningsförhållande föreligger. I förhållande till arbetsrätten är detta ett utvidgat arbetsgivarbegrepp.²⁷

Den 1 januari 2001 trädde SAL i kraft. Lagen innehåller bestämmelserna om socialavgifter, som tas ut antingen som arbetsgivaravgifter eller som egenavgifter. Socialavgifter betalas i princip på alla inkomster som ligger till grund för rätt till ersättning ur socialförsäkringarna. Arbetsgivaravgift betalas av den som utger avgiftspliktig ersättning, 2 kap. 1 § SAL. Med avgiftspliktig ersättning menas i första hand lön, arvode och annan ersättning för arbete. Detta innebär i praktiken att det ofta är arbetsgivaren till en anställd som betalar in arbetsgivaravgiften. Bestämmelsen innehåller dock inte begreppet arbetsgivare utan det centrala för avgiftsskyldigheten är vem som betalt ut den avgiftspliktiga ersättningen, vilket innebär att även om det inte föreligger ett anställningsavtal mellan parterna kan den som utger ersättning för arbete bli ansvarig för arbetsgivaravgiften. Om den som utgett ersättningen inte ska betala arbetsgivaravgift ska avgiften i stället betalas som egenavgift. Egenföretagare betalar i de flesta fall egenavgifter på sin inkomst av näringsverksamhet.

Från dessa bestämmelser i SBL och SAL finns flera undantag. Ett är att en utbetalare inte är skyldig att göra skatteavdrag eller betala in arbetsgivaravgifter om den som tar emot ersättning har en F-skattsedel antingen när ersättningen för arbetet bestäms eller när den betalas ut. En uppgift om innehav av en F-skattsedel får godtas om den lämnas i en anbudshandling, en faktura eller någon jämförlik handling som även innehåller utbetalarens och betalningsmottagarens namn och adress samt betalningsmottagarens personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer. Om den som betalar ut ersättningen känner till att uppgiften om innehav av F-skattsedel är oriktig så får den inte godtas. För den som har F-skattsedel med villkor får skatteavdrag endast underlåtas om F-skattsedeln åberopas skriftligen.

Det är alltså F-skattsedel och inte inkomstslaget som är den avgörande faktorn för om ersättningar för ett arbete kommer att betalas ut netto eller brutto av uppdragsgivaren och om arbets-

²⁷ Ds 2002:56 s. 78.

givaravgifter ska betalas. Detta innebär att den som betalar ut ersättning för ett arbete till en enskild näringsidkare som inte har eller som fått sin F-skattsedel återkallad är skyldig att verkställa skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter. Sak samma om betalningsmottagaren är ett aktiebolag med den skillnaden att socialavgifter över huvud taget inte ska betalas för juridiska personer. När det gäller handelsbolag med F-skattsedel ska inte någon skatt debiteras bolaget eller avdrag göras för delägarens preliminärskatt eller någon inbetalning avseende arbetsgivaravgifter göras för den samme. Det är i stället delägaren som betalar skatt och egenavgift enligt en F-skattsedel eller en särskilt debiterad A-skatt.

3.3.1 Sambanden mellan inkomstbeskattningen, socialavgiftssystemet och socialförsäkringen

I princip ska alla förvärvsinkomster som berättigar till förmåner i socialförsäkringarna vara föremål för socialavgifter, arbetsgivaravgift eller egenavgift. För inkomster som inte är förmånsgrundande utgår särskild löneskatt. Det viktigaste tillämpningsområdet för den särskilda löneskatten är inkomster som hänför sig till passiv näringsverksamhet.

Underlaget för socialavgifterna är i princip detsamma som underlaget för inkomstbeskattningen av förvärvsinkomster. Arbetsgivaravgifter beräknas på vad arbetsgivaren betalar i löner och förmåner till sina anställda, vilket ligger nära vad en anställd ska ta upp som inkomst av tjänst vid inkomstbeskattningen. Egenavgiften tas i princip ut på den inkomst som en enskild näringsidkare redovisar som inkomst av aktiv näringsverksamhet vid inkomstbeskattningen. I detta fall behövs ingen F-skattsedel, utan här följer direkt av 3 kap. 3 § SAL att det är egenavgift som betalas. För egenavgifterna är kopplingen till IL tydlig. Det stadgas direkt i 3 kap. 12 § SAL att det är den skattskyldiges taxering till inkomstskatt som utgör avgiftsunderlaget.

3.4 Det civilrättsliga arbetstagarbegreppet

3.4.1 Arbetsavtal

Ett arbete kan utföras under skilda former, förhållanden och villkor. Arbetsavtalet utgör en samlad beteckning för en rad olika avtal som reglerar utbyte av arbete mot ersättning. Arbetsavtalet brukar delas in i två huvudgrupper av avtalstyper; anställningsavtal och uppdragsavtal.

Anställningsavtalet är den dominerande formen och gäller avtal om arbete som sluts mellan en arbetsgivare och en arbetstagar. Uppdragsavtalet å andra sidan gäller för avtal om arbete som sluts mellan uppdragsgivare och uppdragstagar och upprättas när arbetet utförs av en självständig företagare, ensam eller med dennes anställda. För uppdragsavtal gäller inte arbetsrätten utan den övriga civilrätten.

Arbetstagarbegreppet spelar en viktig roll inom arbetsrätten, eftersom det anger de arbetsrättsliga lagarnas tillämpningsområde. Det finns i den arbetsrättsliga lagstiftningen inte någon definition av arbetstagarbegreppet utan begreppet får sitt innehåll i rättspraxis. Gränsdragningen avgörs efter rent objektiva grunder och i princip oberoende av vad parterna själva har avtalat. Arbetstagarbegreppet är tvingande i den meningen att parterna i princip inte förfogar över huruvida den arbetspresterande parten är att anse som arbetstagar eller inte. Det innebär att arbetsgivaransvaret aldrig kan "avtalas bort". Skälet härför är att det annars vore möjligt att undgå tillämpning av tvingande bestämmelser.

Ett anställningsavtal innebär i princip att arbetsgivare genom avtal får rätten till arbetstagarens arbetskraft under arbetstiden. Detta innebär i sin tur att arbetsgivaren i normalfallet har rätt till resultatet av arbetet liksom rätten att bestämma hur, när, var och med vilka hjälpmedel arbetet ska utföras. Dessa rättigheter är inte uttryckta i lag utan det betraktas som en allmän rättsgrundsats att arbetsgivaren har vad som brukar kallas företagslednings- och arbetsledningsrätten.

För att en person i civilrättslig mening ska betraktas som arbetstagar hos annan måste vissa grundläggande förutsättningar vara uppfyllda. Dessa förutsättningar är följande:

1. Förhållandet måste vara grundat på avtal, dvs. det måste vara ett frivilligt åtagande. Det behöver dock inte vara ett skriftligt avtal.
2. Avtalet innebär att arbete utförs för annans räkning.

3. Den arbetspresterande parten utför arbetet personligen.

Ett arbetsavtal som uppfyller dessa krav kan dock även komma att bedömas som ett uppdragsavtal. Gränsdragningen mellan vem som är uppdragstagare och vem som är arbetstagare är viktig eftersom skyddsregler i form av exempelvis semesterförmåner och anställningsskydd gäller för arbetstagare men inte för uppdragstagare. För att avgöra om den som utför arbetet är uppdragstagare eller arbetstagare beaktas under vilka förhållanden som arbetet utförs.

Inom den arbetsrättsliga lagstiftningen är arbetstagarbegreppet i dess civilrättsliga betydelse i huvudsak enhetligt. Det gäller t.ex. lagen (1994:1809) om anställningsskydd, LAS, lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet, MBL, lönegarantilagen (1992:497) och semesterlagen (1977:480), men även sådana lagar som skadeståndslagen (1972:272) och förmånsrättslagen (1970:979). Även om det således finns ett nära nog enhetligt arbetstagarbegrepp inom arbetsrätten så har man i praktiken att räkna med vissa skillnader när begreppet ska tolkas i olika sammanhang. En inbördes skillnad mellan de arbetsrättsliga lagarna är att de inte helt har knutits till begreppet arbetstagare. Även om de i princip utgår från ett enhetligt arbetstagarbegrepp kan särskilda fall ha lagts till eller ha dragits ifrån de olika lagarnas tillämpningsområde.

3.4.2 Jämställda uppdragstagare

MBL utgör ett exempel på en lagstiftning med ett något utvidgat arbetstagarbegrepp jämfört med det ”vanliga” civilrättsliga arbetstagarbegreppet. I 1 § första stycket MBL anges att lagen är tillämplig på förhållandet mellan arbetsgivare och arbetstagare. Det är här fråga om arbetstagare i ordets civilrättsliga mening.²⁸ Av paragrafens andra stycke framgår emellertid att som arbetstagare i lagen anses även den som utför arbete åt annan och därvid inte är anställd hos denne men har en ställning av väsentligen samma slag som en anställd. Sistnämnda grupp av personer brukar kallas jämställda uppdragstagare.

Som ett exempel på en jämställd uppdragstagare brukar bensinstationsföreståndare nämnas. Denne driver rörelsen i egen regi och är därmed inte anställd, men han är starkt beroende av det bolag

²⁸ Prop. 1975/76:105 bilaga 1 s. 323 f.

som levererar olja till stationen, eftersom leveranserna är avgörande för rörelsens fortbestånd. Andra exempel på jämställda uppdragstagare är symaskinsrepresentanter och andra handels- eller försäkringsagenter, annonsombud och skogskörare med egna fordon.²⁹

Arbetsdomstolen har i ett mål, mot bakgrund av att det civilrättsliga arbetstagarbegreppet efterhand har kommit att få ett alltmer vidsträckt tillämpningsområde, ifrågasatt om det över huvud taget finns något utrymme för att tillämpa bestämmelsen om jämställda uppdragstagare.³⁰ Det torde innebära att merparten av dem som tidigare betraktades som jämställda uppdragstagare numera är att anse som arbetstagare och därmed omfattas även av t.ex. LAS. Arbetsdomstolens uttalande har dock kritiserats i den juridiska litteraturen och diskussionen om jämställda uppdragstagares rättsliga ställning har bl.a. tagit sikte på att begreppet skulle kunna omfatta nya samarbetsformer som t.ex. franchising.³¹

Arbetsdomstolen har avgjort ett mål om franchising.³² Tvisten avsåg tolkning av kollektivavtal och av MBL:s bestämmelse om jämställda uppdragstagare. Bakgrunden var att ett försäkringsbolag träffat samarbetsavtal – utformade som franchiseavtal – med aktiebolag som ägdes av tidigare anställda om försäljning och beståndsvård av försäkring. Frågan i målet var om försäkringsbolaget var skyldigt att tillämpa kollektivavtalet för de tidigare anställdas arbete. Arbetsdomstolen fann vid en sammanvägning av omständigheterna och under särskilt beaktande av att de arbetspresterande parterna enligt samarbetsavtalen utgjordes av aktiebolag att de tidigare anställda inte var att anse som arbetstagare hos försäkringsbolaget och att bolaget inte var skyldigt att tillämpa kollektivavtalen på det arbete som de utförde enligt samarbetsavtalen. Arbetsdomstolen beaktade inte om de tidigare anställda skulle vara

²⁹ Prop. 1975:1 s. 726.

³⁰ AD 1985 nr 57.

³¹ I betänkandet Franchising SOU 1987:17 s. 40–41 beskrivs begreppet franchising enligt följande: Franchising innebär att en näringsidkare, franchisegivaren, mot ersättning medger en eller flera andra näringsidkare, franchisetagarna, rättighet att driva en viss verksamhet under en viss tidsperiod, ofta med optionsrätt för franchisetagarna. Franchisegivaren och franchisetagarna är normalt ägarmässigt oberoende av varandra. Verksamheten består vanligen i försäljning av varor och/eller tjänster inom ett visst geografiskt område. Franchisetagarna får också rätt men även skyldighet att använda franchisegivarens näringskännetecken, varumärken och/eller andra särskilda varukännetecken samt även av denne erbjuden service och administrativa tjänster. Villkoren för verksamheten regleras så gott som alltid genom ett standardiserat kontrakt mellan parterna samt genom av franchisegivaren givna anvisningar, i regel i form av kontraktsbilagor och handböcker. Franchisetagarna är också underkastade kontinuerlig kontroll och uppföljning i olika former från franchisegivarens sida.

³² AD 1994 nr 130.

att betrakta som jämställda uppdragstagare eftersom kollektivavtalet inte gällde denna grupp utan byggde på det civilrättsliga arbetstagarbegreppet. I målet uttalade domstolen följande om betydelsen av att samarbetsavtalen utformats som franchiseavtal:

Sannolikt förhåller det sig så att franchisetagare såsom arbetspresterande parter i allmänhet är att betrakta som självständiga företagare och inte arbetstagare i civilrättslig mening. Uttrycken franchiseavtal eller franchisetagare är emellertid inte reglerade i lag och synes inte i den praktiska tillämpningen ha någon absolut klar och entydig innebörd. Det ligger tydligen ingenting i själva samverkansformen som utesluter att ett franchiseavtal i det enskilda fallet kan innebära att franchisetagaren civilrättsligt är att uppfatta som arbetstagare med franchisegivaren som arbetsgivare.” Utredningen i målet har givit det allmänna intrycket att franchising är en samverkansform inom näringslivet som inte är direkt anpassad till rådande gränsdragning inom civilrätten mellan självständiga företagare och arbetstagare. Det förhållandet att en arbetspresterande part i ett samverkansförhållande är att hänföra till kategorin franchisetagare innebär därför inte något i rättsligt hänseende klarläggande besked i frågan huruvida parten skall anses som självständig företagare. Med hänsyn till det anförda anser arbetsdomstolen att det inte har någon direkt betydelse för prövningen i målet att samarbetsavtalen har utformats såsom franchiseavtal.

3.4.3 Anställnings- eller uppdragsförhållande

Vid bedömningen av om en person är arbetstagare gör domstolarna en helhetsbedömning av alla relevanta omständigheter i det enskilda fallet. Rättspraxis på området är omfattande och i förarbeten och inom den juridiska litteraturen har ett flertal sammanställningar gjorts över omständigheter som talar för eller emot att det föreligger ett anställnings- respektive ett uppdragsförhållande.

I förarbetena till MBL räknade arbetsrättskommittén, efter en genomgång av den praxis som då fanns på området, upp ett antal kriterier som bör beaktas när det civilrättsliga arbetstagarbegreppet ska bedömas.³³

Omständigheter som tyder på att den arbetspresterande parten ska betraktas som *arbetstagare*:

1) Han har att personligen utföra arbetet, vare sig detta utsagts i avtalet eller får anses vara förutsatt mellan kontrahenterna.

³³ SOU 1975:1 s. 722.

- 2) Han har faktiskt helt eller så gott som helt utfört arbetet.
- 3) Hans åtagande innefattar, att han ställer sin arbetskraft till förfogande till efter hand uppkommande arbetsuppgifter.
- 4) Förhållandet mellan kontrahenterna är av mera varaktig karaktär.
- 5) Han är förhindrad att samtidigt utföra liknande arbete av någon betydelse åt någon annan, vare sig detta grundar sig på direkt förbud eller bottnar i arbetsförhållandena, såsom exempelvis då hans tid eller krafter ej kan räcka till annat arbete.
- 6) Han är beträffande arbetets utförande underkastad bestämda direktiv eller närmare kontroll vare sig detta gäller sättet för arbetets utförande, arbetstiden eller arbetsplatsen.
- 7) Han har att i arbetet använda maskiner, redskap eller råvaror, som har tillhandahållits honom av medkontrahenten.
- 8) Han får ersättning för sina direkta utlägg, exempelvis för resor.
- 9) Ersättningen för arbetsprestationen utgår åtminstone delvis i form av garanterad lön.
- 10) Han är i ekonomiskt och socialt hänseende jämställd med en arbetstagare.

Omständigheter som talar för att den arbetspresterande parten ska betraktas som (självständig) *uppdragstagare*:

- 1) Han är ej skyldig att personligen utföra arbetet utan kan på eget ansvar överlåta arbetet helt eller delvis åt annan.
- 2) Han låter faktiskt på sitt ansvar annan helt eller delvis utföra arbetet.
- 3) Arbetsåtagandet är begränsat till viss eller möjligen vissa bestämda uppgifter.
- 4) Förhållandet mellan kontrahenterna är av tillfällig natur.
- 5) Varken avtalet eller arbetsförhållandena hindrar honom från att samtidigt utföra liknande arbete av någon betydelse åt någon annan.
- 6) Han bestämmer – frånsatt inskränkningar som påkallas av arbetets natur – själv sättet för arbetets utförande samt arbetstid och arbetsplats.
- 7) Han har att i arbetet använda egna maskiner, redskap eller råvaror.
- 8) Han har att själv stå för utgifterna vid arbetets utförande.
- 9) Vederlaget för arbetsprestationen är helt beroende av verksamhetens ekonomiska resultat.

10) Han är i ekonomiskt och socialt hänseende jämställd med en företagare inom verksamhetsgrenen.

11) Han har för verksamheten erhållit personligt tillstånd eller auktorisation av myndighet (exempelvis tillstånd till yrkesmässig automobiltrafik) eller fått egen firma registrerad.”

I delbetänkandet Ny anställningsskyddslag diskuterade 1992 års arbetsrättskommitté bl.a. arbetstagarbegreppet. Kommittén hade i uppdrag bl.a. att överväga om arbetstagarbegreppet, mot bakgrund av förändringar i arbetsgivares sätt att bedriva verksamhet liksom ”den vidsträckt tolkning som begreppet arbetstagare fått i senare praxis”, behövde klargöras eller förändras. Kommittén ansåg att lagens tillämpningsområde alltjämt skulle bestämmas av ett arbetstagarbegrepp som var tvingande men att vissa förändringar borde ske inom ramen för ett sådant begrepp med hänvisning främst till den strukturomvandling som skett inom näringsliv och förvaltning. Utredningen föreslog att de svårbedömda gränfallen skulle avgöras utan tillämpning av principen att ett anställningsförhållande skulle föreligga i de tveksamma situationerna. Vidare menade kommittén att parternas gemensamma uppfattning om rättsförhållandets karaktär skulle respekteras om inte starka skäl talade däremot. Om ena parten åberopade en F-skattsedel skulle han eller hon i normalfallet inte betraktas som arbetstagare.³⁴

Enligt kommitténs förslag skulle därför en definition av arbetstagare införas i 1 § andra stycket i den nya lagen.³⁵ Med arbetstagare avsågs den som enligt ett avtal och inom ramen för ett anställningsförhållande själv skall arbeta för någon annans räkning mot ersättning. Vidare stadgades i paragrafens tredje stycke att Vid bedömningen av om det föreligger ett anställningsförhållande skall hänsyn tas till vad de enskilda parterna har avtalat, men också till arbetsuppgifternas art, hur arbetet bedrivs och vad som blivit bestämt om ersättningen. Omständigheterna i det enskilda fallet skall vägas samman, varvid det även skall beaktas om den som skall utföra arbetet kan jämföras med en arbetstagare i ekonomiskt och socialt hänseende. Detta förslag ledde dock inte till någon lagstiftning.

På uppdrag av regeringen tillsattes år 2000 en utredning som utmynnade i promemorian Hållfast arbetsrätt – ett föränderligt arbetsliv (Ds 2002:56). Utredningen genomfördes av Arbetslivs-

³⁴ SOU 1993:32 s. 86 f. och s. 239 f.

³⁵ SOU 1993:32 s. 13.

institutet och uppdraget var att se över den arbetsrättsliga lagstiftningen så att den uppfyller kraven på trygghet och inflytande för de anställda inom ramen för en flexibel och effektiv arbetsmarknad. Ett av områdena var bestämningen av arbetstagarbegreppet i arbetsrätten. Utredningen skulle dels kartlägga förekomsten av uppdragstagare som utför arbete som traditionellt utförs av arbetstagare, dels analysera skälen till denna utveckling samt bedöma om denna utveckling påverkar synen på vem som ska anses som arbetstagare. Analysen skulle även omfatta vilken betydelse denna utveckling har haft för arbetsmarknadens flexibilitet och effektivitet.

Arbetslivsinstitutet kom i sitt arbete fram till att såväl på den svenska som på den europeiska arbetsmarknaden tycks det förekomma att huvudmän ställer som villkor för ett samarbete att den arbetspresterande parten ska driva egen verksamhet och betala sina egna socialavgifter, trots att arbetsuppgifterna i princip är identiska med de anställdas arbetsuppgifter. I dessa situationer är den arbetspresterande parten ekonomiskt helt eller i vart fall nästan helt beroende av en enda huvudman. Enligt utredningen ökar denna arbetsform i Italien, England, Tyskland, Spanien och Portugal. I de flesta fallen åtnjuter dessa egenföretagare ringa skydd från arbets- eller socialförsäkringsrätten, vilket föranlett kritiker att tala om "falska egenföretagare" ("false self-employed persons"). Utvecklingen kan ha både positiva och negativa konsekvenser, men de varierar mellan olika sektorer och mellan mer eller mindre välutbildade och resursstarka grupper på arbetsmarknaden.³⁶

Arbetslivsinstitutet beskrev vidare hur formerna för att bedriva arbete och företagande har förändrats. Vidare konstaterades att metodiken för prövning av om ett anställningsförhållande föreligger bygger på en jämförelse av likheter och olikheter mellan det ifrågavarande arbetsförhållandet och ett typiskt anställnings- respektive ett uppdragsförhållande. De kriterier vilka i rättspraxis anses tala för eller emot att det föreligger ett anställnings- respektive ett uppdragsförhållande bygger just på antaganden om vad som är det typiska för respektive avtalstyp. Det är därför naturligt att kriterierna för bedömningen av vad som är typiskt för t.ex. ett anställningsavtal påverkas av förändringar på arbetsmarknaden.

Även denna utredning gick igenom rättspraxis och upprättade en sammanställning. Av sammanställningen framgår att särskilt

³⁶ Ds 2002:56 s. 89.

följande omständigheter beaktas och talar för att den arbetspresterande parten är att anse som arbetstagare:³⁷

1. Ledning och kontroll.

Arbetet utförs under huvudmannens ledning och kontroll (AD 1990 nr 116, NJA 1996 s. 311 och RH 1998 nr 73). Om frånvaron av kontroll beror på att den arbetspresterande parten är mer sakkunnig om arbetet anses detta inte tala särskilt starkt för att ett uppdragsförhållande föreligger (jfr NJA 1973 s. 501).

2. Varaktighet och ej bestämd arbetsuppgift.

Arbetsförhållandet är av stadigvarande karaktär, dock att något krav på varaktighet inte uppställs utan också helt tillfälliga arbeten kan utgöra anställningar (AD 1998 nr 11). Den arbetspresterande parten har att utföra det arbete som huvudmannen efter hand anvisar och det är sålunda inte fråga om en på förhand bestämd, avgränsad arbetsuppgift (NJA 1996 s. 311 och RH 1998 nr 73).

3. Sysselsättningsgrad m.m.

Den arbetspresterande parten erhåller helt eller väsentligen sin sysselsättning hos huvudmannen; även bisyssla kan dock grunda anställning, om arbetet utförs under vanliga arbetsförhållanden (AD 1990 nr 116, AD 1995 nr 26, RH 1998 nr 73).

4. Bara en huvudman.

Den arbetspresterande parten är förhindrad att samtidigt utföra liknande arbete av betydelse för annan, antingen på grund av avtalets innehåll eller med hänsyn till arbetsskyldighetens omfattning (NJA 1996 s. 311). Något hinder mot att en arbetstagare samtidigt har flera arbetsgivare föreligger inte.

5. Tillhandhållande av maskiner, redskap etc.

Arbetet utförs med användning av huvudmannens maskiner, redskap o.d. (AD 1995 nr 26 och NJA 1996 s. 311).

6. Vederlagets form.

Den arbetspresterande parten får ersättning för direkta utlägg, t.ex. resor, och ersättningen för arbetet utgår åtminstone delvis i form av garanterad lön (AD 1990 nr 116 och AD 1998 nr 11).

7. Socialt kriterium.

Den arbetspresterande parten är i ekonomiskt och socialt hänseende jämställd med en arbetstagare. Särskilt kan här beaktas om

³⁷ Ds 2002:56 s. 116 f.

den arbetspresterande parten befinner sig i ett otruggt förhållande till huvudmannen och därmed är beroende av denne.

Utredningen konstaterade att motsatta förhållanden talar för att det föreligger ett uppdragsförhållande, men att den närmare viktningen mellan dessa kriterier inte med säkerhet låter sig fastställas.

Utredningen ansåg att det fanns skäl att upprätthålla ett vidsträckt och huvudsakligen enhetligt arbetstagarbegrepp, att den arbetsrättsliga regleringen inte bör stå i vägen för utvecklingen av nya arbets- och organisationsformer samt att den arbetsrättsliga gränsdragningen mellan anställnings- och uppdragsavtal ska vara rimligt klar och förutsebar.

Den nuvarande regleringen undersöktes av utredningen huvudsakligen utifrån tre frågeställningar. Den första frågeställningen var om utfallet av reglerna är tillräckligt förutsebara. Den andra frågeställningen var om de bedömningskriterier som domstolarna använder sig av alltjämt äger relevans. Den tredje frågeställningen var om skyddsvärda grupper, i synnerhet s.k. ekonomiskt beroende uppdragstagare, faller utanför regleringen.

Utredningens analys av rättspraxis visade att förutsebarheten avseende huruvida en arbetspresterande part är att anse som arbetstagare eller uppdragstagare har vissa brister. Utredningen ansåg dock mot bakgrund av utländska erfarenheter att metoder, som en legaldefinition av arbetstagarbegreppet eller en presumptionsregel att ett uppdragsförhållande är för handen om den arbetspresterande parten är registrerad som företagare, inte leder till större förutsebarhet. Vidare konstaterade utredningen att i rättspraxis har – vid sidan av helhetsbedömningen – utvecklats vissa andra bedömningsgrunder, såsom att stor vikt läggs vid sedvanan i branschen, särskilt om den är accepterad på båda sidor av arbetsmarknaden (t.ex. i form av kollektivavtal). En annan sådan bedömningsgrund med visst stöd i rättspraxis var att domstolarna, när helhetsbedömningen inte ger klart besked, fäster avseende vid hur parterna har uppfattat avtalet. Utredningen konstaterade också att de bedömningskriterier som domstolarna traditionellt använt vid helhetsbedömningen delvis tycks vara på väg att förlora sin betydelse bl.a. till följd av att de typiska anställnings- respektive uppdragsavtalen förändrats. Utredningen ansåg dock inte att det var lämpligt för lagstiftaren att närmare ange vilka kriterier som måste vara uppfyllda för att en arbetspresterande part ska anses som arbetstagare utan att detta är en uppgift för rättstillämpningen. Det

fanns enligt utredningens mening inte heller något påtagligt behov av att utvidga den arbetsrättsliga lagstiftningen till att omfatta även en mellangrupp av vissa uppdragstagare. Däremot menade utredningen att det finns skäl att inom ramen för helhetsbedömningen lyfta fram det ekonomiska beroendet vid bedömningen av om ett anställnings- eller uppdragsförhållande är för handen.

3.4.4 Facklig vetorätt

De regler som brukar sammanfattas under benämningen facklig vetorätt består av dels en särskild förhandlings- och informations-skyldighet för arbetsgivaren, dels en vetorätt för arbetstagarorganisationen. Bestämmelserna finns i 38–40 §§ MBL och kan frångås genom överenskommelser i kollektivavtal. Bestämmelserna tillämpas när en arbetsgivare vill anlita någon att utföra visst arbete för hans räkning eller i hans verksamhet utan att denne ska vara arbetstagare hos honom. Det är alltså i första hand fråga om situationer där arbetsgivaren vill lägga ut arbete på entreprenad eller hyra in arbetskraft. Reglerna ger den arbetstagarorganisation (på central nivå), som arbetsgivaren har kollektivavtal med för det aktuella arbetet, möjlighet att i vissa fall lägga in veto mot den åtgärd som arbetsgivaren vill vidta.

För att arbetstagarorganisationen ska ha möjlighet att ingripa med veto har arbetsgivaren ålagts en särskild primär förhandlings-skyldighet. Arbetsgivaren är enligt huvudregeln skyldig att på eget initiativ ta upp förhandling med (i första hand den lokala) arbetstagarorganisationen innan denne beslutar i frågan. Däremot föreligger inte någon primär förhandlingsskyldighet om arbetet är av kortvarig och tillfällig natur eller kräver särskild sakkunskap och det inte är fråga om att anlita uthyrd arbetskraft enligt lagen (1993:440) om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft. Det föreligger inte heller någon primär förhandlingsskyldighet om den tilltänkta åtgärden i allt väsentligt motsvarar en åtgärd som har godtagits av arbetstagarorganisationen. Om däremot organisationen i ett särskilt fall begär det, är arbetsgivaren dock skyldig att förhandla innan han fattar eller verkställer ett beslut.

Den fackliga vetorätten får enligt huvudregeln begagnas endast under förutsättning att den av arbetsgivaren tilltänkta åtgärden kan antas medföra åsidosättande av lag eller kollektivavtal för arbetet eller att åtgärden annars strider mot vad som är allmänt godtaget

inom parternas avtalsområde. I förarbetena nämns bl.a. följande exempel på åtgärder som kan innebära att en arbetsgivare försöker kringgå arbetstagarbegreppet.³⁸ Arbetsgivaren kan t.ex. vilja anlita en formellt sett självständig företagare eller uppdragstagare som arbetar under förhållanden som i hög grad liknar en arbetstagers och där utgången av en rättslig prövning skulle leda till att den arbetspresterande är att betrakta som arbetstagar. Ett annat fall kan vara att det är väl känt för arbetstagersidan att den företagen, som arbetsgivaren vill anlita, i förhållande till sina anställda regelmässigt åsidosätter t.ex. arbetarskydds- eller arbetstidslagstiftning, eller på något annat sätt flagrant visar bristande förmåga eller vilja att uppfylla de centrala förpliktelser som lagstiftning eller kollektivavtal ålägger honom som arbetsgivare. Ytterligare ett fall som nämns är att arbetsgivaren vill medverka till att upprätta en sådan kedja av entreprenörer och underentreprenörer som erfarenhetsmässigt för med sig fara för att såväl arbetsrättslig lagstiftning som skattelagstiftning sätts åsido. Arbetstagarorganisationen har också möjlighet att utnyttja sin vetorätt om arbetsgivarens planerade åtgärd står i strid med vad som är allmänt godtaget på parternas avtalsområde. Att utnyttja s.k. grå arbetskraft eller enmansföretagare ”med kontoret på fickan” är enligt förarbetena förekommande men inte allmänt godtaget på något avtalsområde.

3.4.5 Rättspraxis

Av rättspraxis framgår att vid helhetsbedömningen beaktas omständigheter som typiskt sett talar för respektive mot ett anställningsförhållande föreligger. Vidare beaktas om arbetsavtalets utformning kan anses syfta till att *kringgå tvingande lag eller kollektivavtal, hur parterna själva uppfattat sitt avtal samt sedvanan och uppfattningar i branschen*. De två första omständigheterna tycks i första hand användas för att antingen modifiera det resultat vilket följer av helhetsbedömningen eller utgöra tillägg till denna när sammanvägningen inte ger något klart utfall.³⁹

³⁸ Prop. 1975/76:105 bilaga 1 s. 399 f.

³⁹ Ds 2002:56 s. 120.

Kringgå tvingande lag eller kollektivavtal

I rättspraxis ställs ofta frågan om ett arbetsavtals utformning kan anses syfta till att kringgå tvingande lag eller kollektivavtal. Omständigheter som talar mot ett sådant syfte är t.ex. att en avtalspart som skulle skyddas av den tvingande lagstiftningen av egen fri vilja med öppna ögon avstår ifrån detta skydd eller att arbetsavtalet är utformat på ett sätt som är förekommande och accepterat inom den bransch som tvisten gäller. Å andra sidan talar det för att kringgåendesyfte föreligger om en person som tidigare varit anställd hos en huvudman sedermera i bolagsform utför likartade arbetsuppgifter som tidigare för samma person eller att den person, vars bolag är avtalspart i ett arbetsavtal, har en personlig förpliktelse rörande arbetets utförande direkt gentemot huvudmannen.⁴⁰

Hur parterna själva uppfattat sitt avtal

I praxis har parternas avsikt tillmätts betydelse under förutsättning att det saknas anledning att misstänka att de – eller en av dem – försökt ordna ett arrangemang för att kunna kringgå lagstiftningen eller gällande kollektivavtal. Som exempel kan nämnas AD 1983 nr 89 där domstolen funnit att en försäljare som i eget namn men under samma varunamn sålt kokosbollar åt ett handelsbolag varit egenföretagare. I målet uttalade domstolen bl.a. följande:

Man måste alltså utgå från att båda parter avsiktligt inrättat sig efter att det var fråga om ett företagarförhållande eftersom de faktiskt var ense om att så var fallet. När det såsom är fallet i detta mål rör en situation, som ligger i gränsområdet mellan arbetstagar- och företagarförhållandet och ingenting tyder på att avsikten varit att kringgå lag eller avtal, måste särskild hänsyn tas till en sådan omständighet.

Om den arbetspresterande parten däremot varit anställd hos huvudmannen kan denna omständighet tala mot att ett nytt avtal mellan samma parter blir att bedöma som ett uppdragsavtal, trots att parterna betraktar sitt avtal på det viset. Om däremot en verklig förändring sker av relationen mellan arbetspresterande part och huvudman kan förhållandet övergå från ett anställningsförhållande till ett uppdragsförhållande.

⁴⁰ Ds 2002:56 s. 118 f.

Arbetsdomstolen har i AD 2005 nr 16 funnit att en person som träffat ett uppdragsavtal med sin tidigare arbetsgivare alltså var att anse som arbetstagare. Personen i fråga (T.F.) hade i direkt anslutning till uppdraget som innehållsproducent för ett TV-program innehaft flera projektanställningar som redaktör vid Sveriges Television (SVT). T.F. hade såväl F-skattsedel som en enskild firma inregistrerad. Hon uppgav som skäl för att hon accepterat att bli uppdragstagare var att alternativet annars hade varit arbetslöshet.

Arbetsdomstolen fann att frågan om det är ett arbetstagarförhållande eller ett uppdragsförhållande måste avgöras mot bakgrund av att T.F. omedelbart innan uppdragsavtalet ingicks hade haft flera projektanställningar hos SVT. Domstolen konstaterade att det inte gick att dra någon säker slutsats om hur initiativtagandet till uppdragsavtalet gått till men att det torde stå klart att T.F. för sin del uppfattade situationen så att enda möjligheten för henne att få fortsätta att arbeta hos SVT var att ingå uppdragsavtalet. Den här bakgrunden medförde enligt Arbetsdomstolens mening att det fanns skäl att fästa stor vikt vid de faktiska omständigheterna kring uppdraget på så sätt att det måste vara fråga om en verklig förändring av T.F:s arbetsförhållanden och ställning för att komma fram till att hon under sitt fortsatta arbete för SVT inte längre var att uppfatta som anställd utan som självständig uppdragstagare.

Arbetsdomstolen konstaterade att parterna hade olika uppfattningar om i vilken utsträckning T.F:s arbete blivit annorlunda i hennes uppgift som innehållsproducent jämfört med det som hon hade som anställd redaktör samt att beskrivningen av hennes arbetsuppgifter skilde sig en del. Av utredningen i övrigt hade det inte framkommit något som närmare kunnat belysa i vilken utsträckning T.F:s arbete som innehållsproducent i praktiken kommit att skilja sig från hennes uppgifter som redaktör. Mot denna bakgrund fann Arbetsdomstolen att det inte var visat annat än att de arbetsuppgifter som hade tillkommit utöver dem som T.F. hade som anställd endast innebar att hennes arbete förändrats i mindre mån. Vidare framgick av T.F:s berättelse att hon fortfarande i viss utsträckning var underställd arbetsgivarens kontroll och ledning. Dessa omständigheter talade enligt Arbetsdomstolens mening i betydande grad för att T.F. även för den omtvistade perioden skulle betraktas som anställd.

Härefter beaktade Arbetsdomstolen även andra omständigheter som domstolen ansåg ha betydelse vid helhetsbedömningen. Domstolen konstaterade att även vad som framkommit om den ersättning som enligt uppdragsavtalet skulle betalas till T.F. tydde på att det varit fråga om ett anställningsförhållande. Ersättningen skulle betalas månadsvis och med samma belopp varje månad och det var ostridigt att ersättningen beräknades på så sätt att till ett belopp som motsvarade den lön som T.F. hade uppburit som anställd redaktör, lades dels ytterligare ett par tusen kronor, dels ett belopp som motsvarade de sociala avgifter och den mervärdesskatt som T.F. i egenskap av egen företagare skulle vara skyldig att erlägga.

Vidare hade T.F., beträffande omfattningen av arbetet, berättat att hon arbetade mer än heltid med sina uppgifter och att det inte var möjligt för henne att ha andra uppdragsgivare. Enligt domstolens mening fanns det inte någon anledning att misstro T.F:s uppgifter om i vilken utsträckning hon faktiskt arbetade eller att det inte fanns något utrymme för att ha andra uppdrag.

Slutligen anförde Arbetsdomstolen att något som vanligen brukar vara karaktäristiskt för ett anställningsförhållande är att den arbetspresterande parten är personligen arbetsskyldig. Härvid beaktade domstolen att det i avtalet mellan T.F. och SVT angavs att uppdragstagaren, dvs. T.F:s enskilda firma, fått uppdraget att ställa T.F. till SVT:s förfogande som producent samt även att det var fråga om en enskild firma, varför det också låg i sakens natur att hon själv skulle utföra arbetet. Däremot torde det enligt domstolens mening i detta fall inte ha någon särskild betydelse att SVT tillhandahöll de arbetsverktyg och medel som krävdes för arbetets genomförande och inte heller det faktum att T.F. disponerade samma verktyg och medel som hon hade gjort som anställd. Utan tillgång till dessa kunde inte de aktuella uppgifterna utföras vare sig som anställd eller som uppdragstagare.

I sin avslutande bedömning uttalade Arbetsdomstolen följande:

I det föregående har de omständigheter lyfts fram för gränsdragningen mellan arbetstagare och uppdragstagare som enligt Arbetsdomstolens mening är av betydelse i den aktuella situationen. Dessa omständigheter skall bedömas mot bakgrund av att T.F., som tidigare angivits, omedelbart innan uppdragsavtalet ingicks hade haft flera projektanställningar hos SVT. Efter en sammanvägning av omständigheterna, och således vid den helhetsbedömning som skall göras, finner domstolen att dessa är sådana att förhållandet mellan SVT och T.F. skall betraktas som ett anställningsförhållande även för tiden den 1 december 2001–31 maj 2002.

Sedvanan och uppfattningar i branschen

En betydelsefull faktor vid bedömningen utgörs av etablerad sedvana i branschen. Vid gränsdragningen mellan arbetstagare och uppdragstagare tillskriver domstolarna sedvanan i branschen i princip en avgörande betydelse.

Särskild tyngd ges åt sedvanan i branschen där denna grundas på kollektivavtal slutna på central nivå. Sådan på kollektivavtal grundad sedvana i branschen har givits genomslag även på arbetsplatser vilka inte omfattas av kollektivavtalet. Som exempel kan nämnas AD 1998 nr 138 där domstolen funnit att en person (J.M.) som i över 20 års tid regelbundet medverkat med två fasta och återkommande inslag i en veckotidning var att betrakta som uppdragstagare. Något skriftligt avtal hade inte upprättats och parterna var oense om ett muntligt anställningsavtal hade träffats. I målet gjorde domstolen bl.a. följande överväganden. Arbetets varaktighet och regelbundenhet kunde inte tillmätas någon avgörande vikt mot bakgrund av att parterna i frilansavtalet uppenbarligen avsett att även långvarig och regelbunden medverkan i t.ex. en tidning kan ske på frilansbasis. Det förhållandet att arbetet huvudsakligen utförts i hemmet, att hon inte hade deltagit i redaktionsmöten eller i det löpande arbetet på tidningen var omständigheter som med viss styrka talade för att hon skulle anses ha medverkat i tidningen på frilansbasis. Däremot gav det förhållandet att motparten gjort avdrag för preliminärskatt och erlagt sociala avgifter inte något påtagligt stöd för att hon skulle anses ha varit anställd eftersom det hade såvitt framkommit skett i enlighet med den rättsliga reglering som finns på området. Detsamma gällde det förhållandet att J.M. hade deklarerat den ersättning hon erhållit som inkomst av tjänst. Därvid beaktade Arbetsdomstolen även att hon inte haft någon enskild firma inregistrerad. Vidare noterade Arbetsdomstolen att någon diskussion mellan redaktionsledningen och J. M. om varje uppdrag inte hade förekommit. Enligt Arbetsdomstolen skulle frånvaron av en sådan diskussion kunna tala mot att det varit fråga om uppdrag som frilansmedarbetare, men mot bakgrund av den speciella karaktär som hennes två återkommande bidrag till tidningen hela tiden hade haft kunde det enligt Arbetsdomstolens mening inte fästas något större avseende vid detta förhållande.

Utredningen visade sammantaget enligt Arbetsdomstolen att J. M. inte hade månadslön utan ersattes per levererad artikel. Det förhållandet att J. M. inte har arbetat åt någon annan tidning och att

ersättningen för medverkan i veckotidningen utgjort hennes enda egentliga inkomst under de aktuella åren gav enligt Arbetsdomstolens mening inte något påtagligt stöd för att ett anställningsförhållande förelegat.

Vid en samlad bedömning av vad som framkommit i målet fann Arbetsdomstolen att J.M. varit verksam vid Allas Veckotidning under förhållanden som är utmärkande för en frilansmedarbetare.

3.5 Privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft

Arbetsförmedlingslagen från 1935 innehöll förbud mot privat arbetsförmedling om den drevs i förvärvssyfte.⁴¹ Frågan om lagens tillämplighet och räckvidd hade under lång tid varit kontroversiell och hade främst gällt olika former av ifrågasatt olaglig arbetsförmedling (inklusive uthyrning). Det gick en skiljelinje mellan vad som var självständiga arbetsuppdrag (entreprenad) och uthyrning av arbetskraft. I förarbetena till 1970 års lagstiftning angavs bl.a. att utmärkande för ett självständigt arbetsuppdrag var att entreprenören utövar den faktiska arbetsledningen över den personal som han har anställd hos sig. Ligger arbetsledningen hos beställaren talar detta för uthyrning. Vid en entreprenad åtar sig entreprenören att på ett visst sätt utföra en från början bestämd och avgränsad uppgift.⁴² Om verksamheten utgjorde entreprenad ansågs lagen inte tillämplig men om syftet däremot varit att ställa arbetskraft till beställarens förfogande, dvs. hyra ut arbetskraft, ansågs den tillämplig. Svårigheten att dra en klar gräns mellan uthyrningsverksamhet och entreprenad hävdades vara en av orsakerna till den olagliga verksamheten eftersom lagen ansågs vara ”oklar”.

Ny lagstiftning på detta område infördes 1992 genom lagen (1991:746) om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft, vilken tillät uthyrning av arbetskraft med vissa inskränkningar. Genom lagen kom uthyrning av arbetskraft att särregleras i stället för att utgöra en form av arbetsförmedling. Uthyrning av arbetskraft var dock fortfarande omgärdad av ett stort antal begränsningar. Exempelvis fick inte en arbetstagare inom ramen för ett uppdrag hyras ut till beställaren under längre tid än fyra månader och uthyrningen fick bara betingas av ett hos beställaren

⁴¹ Lagen (1935:113) med vissa bestämmelser om arbetsförmedling.

⁴² Prop. 1970:166 s. 21 ff.

uppkommet tillfälligt och kortvarigt behov. Syftet var bl.a. att förhindra att bestämmelserna skulle leda till att egentliga tillsvidareanställningar besattes med denna typ av mer tillfällig arbetskraft. Andra bestämmelser var att arbetstagaren inte fick hindras att ta anställning hos beställaren samt en karensregel som innebar att den som lämnat en tidigare anställning för arbete i uthyrningsföretag inte fick hyras ut till sin tidigare arbetsgivare förrän tidigast efter sex månader. I förarbetena till karensregeln uttalades att bestämmelsen hade till syfte att dels motverka försök till kringgående av arbetsrättslig lagstiftning, dels motverka oönskad rekrytering från uthyrningsföretagets sida.⁴³

I lagen definierades uthyrning av arbetskraft som ett rättsförhållande mellan en beställare och en arbetsgivare som innebär att arbetsgivaren mot ersättning ställer arbetstagare till beställarens förfogande för att utföra arbete som hör till beställarens verksamhet. Av förarbetena framgår att i den omständigheten att arbetskraften ställs till en beställares förfogande ligger att denne disponerar över arbetskraften i olika hänseenden inbegripet den direkta arbetsledningen. Vidare framgår att kravet att arbetet ska utföras i beställarens verksamhet innebär att om beställaren saknar egen verksamhet för det aktuella arbetet faller detta utanför lagens tillämpningsområde.⁴⁴

Den 1 juli 1993 ersattes 1992 års lag av lagen (1993:440) om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft. Med den nya lagen avskaffades flera av de bestämmelser som innehöll begränsningar för uthyrningsverksamheten. I nu gällande lag finns två bestämmelser kvar, dels att arbetstagaren inte får hindras att ta anställning hos beställaren, dels att den som lämnat en tidigare anställning för arbete i uthyrningsföretag inte får hyras ut till sin tidigare arbetsgivare förrän tidigast efter sex månader. Till skillnad från den tidigare lagstiftningen riktar sig bestämmelserna numera endast mot uthyraren.⁴⁵ Det innebär således att karensregeln numera endast syftar till att motverka oönskad rekrytering från uthyrningsföretagets sida. Under remissbehandlingen pekade en av remissinstanserna på att förbudet att inom sex månader hyra ut till den tidigare arbetsgivaren kunde leda till gränsdragningsproblem bl.a. i den situationen då ett företag tar över en hel funktion på entreprenad från en kund. Departementschefen menade dock att

⁴³ Prop. 1990/91:124 s. 55.

⁴⁴ Prop. 1990/91:124 s. 21.

⁴⁵ Prop. 1992/93:218 s. 31.

det angivna gränsdragningsproblemet aldrig torde behöva aktualiseras med hänsyn till kravet att det aktuella arbetet måste utföras i den tidigare arbetsgivarens dvs. beställarens verksamhet för att lagens bestämmelser ska bli tillämpliga.⁴⁶

I förarbetena uttalas att uthyrning av arbetskraft förekommer över stora delar av arbetsmarknaden och att seriösa uthyrningsföretag medverkar till en effektiv arbetsmarknad.⁴⁷ Vidare framgår att ett problem som utredningen pekat på var att uthyrningsverksamheten som sådan tycks ge större möjligheter än annan näringsverksamhet för oseriösa företag att undandra sig skyldigheter mot anställda och det allmänna men departementschefen menade emellertid att det är något som får lösas inom ramen för annan lagstiftning än den nu aktuella. Som skäl för att avskaffa fyramånadersregeln angavs bl.a. att det varken ligger i uthyrarens eller samhällets intresse att tvinga fram så täta personalbyten. Vidare, närmast som en konsekvens av att tidsgränsen togs bort, avskaffades även kravet att en inhyrning måste vara föranledd av ett tillfälligt behov av extra arbetskraft. Det konstaterades dock att det inte ska bortses från de negativa effekter som kan uppstå om den framtida utvecklingen för med sig att uthyrningstiderna tenderar att bli mycket långa. Departementschefen framhöll också att LAS innebär att anställning normalt ska gälla tills vidare och att tidsbegränsade anställningar bara får träffas i vissa angivna situationer. Han pekade också på, med hänvisning till praxis från Arbetsdomstolen, att det torde stå klart att vissa former av upprepade tidsbegränsade anställningar som i dag förekommer i samband med uthyrningsuppdrag och som innebär att arbetstagare anställs uppdrag för uppdrag (utan att något anställningsförhållande föreligger mellan uppdragen) vid en rättslig prövning skulle komma att betraktas som otillåtna visstidsanställningar.

⁴⁶ Prop. 1992/93:218 s. 32.

⁴⁷ Prop. 1992/93:218 s. 29 ff.

3.6 Socialförsäkringslagstiftningen

Det är SofL, som reglerar vilka som omfattas av socialförsäkringen. Socialförsäkringen är uppdelad i två försäkringsgrenar, en bosättningsbaserad och en arbetsbaserad. Den arbetsbaserade försäkringen ger i princip fulla förmåner medan den bosättningsbaserade huvudsakligen stannar på garantinivåer av olika slag. Villkoret för den arbetsbaserade delen är att arbetet rent fysiskt utförs i Sverige. Detta inkluderar såväl arbetstagare som uppdragstagare och egenföretagare. Kravet på arbete i Sverige går igen i 1 kap. 6 § SAL och visar att det finns ett samband mellan förmåns- och avgiftssidan. Syftet med den arbetsbaserade försäkringen är att ge skydd i samband med inkomstbortfall åt den som arbetar i Sverige oberoende av arbetets varaktighet och den förvärvsarbetades medborgarskap, bosättning eller om denne är anställd eller egen företagare. Lagen fungerar som en ramlag och de närmare villkoren för olika förmåner finns i andra lagar.

Materiella bestämmelser om sjukförsäkringen och föräldraförsäkringen finns i lagen (1962:381) om allmän försäkring, AFL, och vad som gäller för ålderspension följer av bestämmelserna i lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension, LIP, och lagen (1998:702) om garantipension. Förutsättningarna för att få ekonomisk kompensation vid arbetsskada och vid arbetslöshet framgår av lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkringen, LAF, respektive lagen (1997:238) om arbetslöshetsförsäkring, ALF. Till socialförsäkringarna räknas LAF men i allmänhet inte ALF trots att den till stor del finansieras på samma sätt som nyss nämnda lagar.⁴⁸

I socialförsäkringen har det vid beräkningen av sjukpenning- och pensionsgrundande inkomst, fastställande av pensionsrätt och vid bedömning av rätt till sjuklön fortfarande en viss betydelse om inkomsten härrör från anställning eller från annan förvärvsverksamhet. Här kan utfallet bli att det som skatterättsligt anses som inkomst av näringsverksamhet i socialförsäkringssammanhang i stället är inkomst av anställning och vice versa.

⁴⁸ Thörnroos, Carlsson, Silfverberg, Sindahl och Svenström, Socialavgifter 1:1.

3.6.1 Sjukpenninggrundande inkomst, SGI och pensionsgrundande inkomst, PGI

SGI är den årliga inkomst som en försäkrad kan antas komma att tills vidare få för eget arbete här i landet, antingen såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst (*inkomst av anställning*) eller på annan grund (*inkomst av annat förvärvsarbete*). PGI är summan av en försäkrads inkomster av anställning och inkomster av annat förvärvsarbete under ett år. SGI och PGI beräknas alltså utifrån två beräkningsgrunder; inkomst av anställning eller inkomst av annat förvärvsarbete.

Lön eller annan ersättning i pengar eller annan skattepliktig förmån som en försäkrad fått som arbetstagare i enskild eller allmän tjänst utgör inkomst av anställning. Men även när mottagaren inte varit anställd hos den som betalat ut ersättning kan denne under vissa förutsättningar likställas med en arbetstagare. En näringsidkares inkomster är att bedöma som inkomst av anställning så länge den skattskyldige inte är innehavare av en F-skattsedel. Arbetstagarebegreppet är således ett i dessa sammanhang vidare begrepp än vad som är fallet med motsvarande civilrättsliga begrepp. Det finns dock flera exempel på att inkomst av tjänst kan utgöra inkomst av annat förvärvsarbete enligt 2 kap. LIP, t.ex. hobbyinkomster och tjänsteinkomster till den som har F-skatt.⁴⁹ Uppdelningen avgörs således av andra faktorer än var inkomsten hör hemma beskattningsmässigt men det är sällan som utfallet inte sammanfaller.

Innehavet av en *F-skattsedel* påverkar således gränsdragningen mellan inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete vid beräkningen av såväl SGI som PGI. Det finns några undantag och ett sådant gäller för delägare i handelsbolag. Enligt båda lagarna utgör ersättning från ett handelsbolag till en delägare inkomst av annat förvärvsarbete oavsett om delägaren har A-skattsedel.

Även om uppdelningen mellan inkomst av arbete och inkomst av annat förvärvsarbete i huvudsak sker efter samma mönster så finns det ändå vissa skillnader mellan hur SGI respektive PGI beräknas. PGI-beräkningen omfattar olika förmåner, kostnadsersättningar och försäkringsersättningar som inte tas med vid motsvarande SGI-beräkning. Skälet är främst att när ett sjukfall inträffar så behåller den sjuke ofta sina arbetsrelaterade förmåner samtidigt som vissa arbetsrelaterade kostnader försvinner. Med

⁴⁹ Skatteverkets Handledning för skattebetalning 2006 s. 270 ff.

hänsyn härtill skulle den som är sjukskriven bli överkompenserad om sådana poster skulle ingå i beräkningen.

Vid beräkningen av PGI får endast vad som enligt IL utgör aktiv näringsverksamhet medräknas (se avsnitt 3.1.3 angående aktiv och passiv näringsverksamhet). Motsvarande uppdelning mellan aktiv och passiv näringsverksamhet iakttas inte när SGI ska beräknas. Utfallet blir ändå i huvudsak detsamma eftersom SGI endast avser inkomst som en försäkrad tills vidare kan antas att komma att få för eget arbete här i landet.

SGI utgår från vilken inkomst den försäkrade kan antas få, dvs. SGI är att likna med en prognos över framtida inkomstförhållanden. Vidare har den försäkrade en skyldighet, när han gör anspråk på sjukpenning, att till Försäkringskassan anmäla sådan ändring i sina inkomstförhållanden eller andra omständigheter som påverkar rätten till sjukpenning eller sjukpenningens storlek.⁵⁰ I pensions-systemet är det i stället den försäkrades taxerade inkomst som ligger till grund för beräkningen.

För båda försäkringarna gäller ett inkomsttak dvs. inkomster som överstiger en viss nivå räknas inte med i underlaget. Detta gäller oavsett om inkomsten faller under begreppet inkomst av anställning eller inkomst av annat förvärvsarbete. Trots detta så finns det inga beloppsmässiga begränsningar när det gäller vare sig arbetsgivaravgiften eller egenavgiften. För den allmänna pensionsavgiften finns det däremot ett avgifttak.

I SGI-beräkningen behandlas den som har inkomst av anställning och den som har inkomst av annat förvärvsarbete olika i ett viktigt avseende. Med inkomst av anställning avses inkomst i pengar som en försäkrad tills vidare kan antas få för eget arbete såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst. Vid beräkning av inkomst av annat förvärvsarbete handlar det i allmänhet om inkomst av näringsverksamhet och då är det näringsverksamhetens beräknande nettointäkt som avses. Det finns dock en begränsning genom att inkomsterna inte får beräknas högre än vad som motsvarar skälig lön för liknande arbete för annans räkning. Om den deklarerade nettointäkten understiger den s.k. jämförelseinkomsten så beräknas SGI med ledning av de senaste tre årens taxeringar. Om verksamheten befunnit sig i ett uppbyggnadsskede eller om det föreligger särskilda omständigheter får SGI bestämmas till ett högre belopp.⁵¹

⁵⁰ 3 kap. 6 § AFL.

⁵¹ Ds 2003:27 s. 118.

3.6.2 Pensionsrätt

I det nya pensionssystemet är en av de bärande grundprinciperna att de avgifter som en försäkrad betalar in under sin förvärvstid ska motsvara de pensionsförmåner som densamme kan förväntas uppbära som ålderspensionär. För varje år som den försäkrade har pensionsgrundande inkomst eller pensionsgrundande belopp ska en *pensionsrätt* fastställas. Det är med andra ord den pensionsgrundande inkomsten och inte avgiften som läggs till grund för bestämmandet av pensionsrätten. När det gäller avgifterna till pensionssystemet, arbetsgivaravgifter, egenavgifter och allmän pensionsavgift, finns det skillnader beträffande vem som är avgiftsskyldig. Den allmänna pensionsavgiften betalas av den som har inkomst av anställning eller inkomst av annat förvärvsarbete i LIP:s mening. Det innebär att allmän pensionsavgift även betalas på sjukpenning och föräldrapenningförmåner m.m.

Pensionsrätt som grundar sig på *inkomst av anställning* borde enligt regeringen, precis som i ATP-systemet, vara oberoende av om arbetsgivaravgift till ålderspensionen och allmän pensionsavgift betalas eller inte.⁵² När det däremot gäller pensionsrätt som grundar sig på *inkomst av annat förvärvsarbete* ska den enligt 4 kap. 4 § LIP tillgodoräknas endast på den andel av den pensionsgrundande inkomsten som motsvarar andelen inom föreskriven tid betald ålderspensionsavgift och allmän pensionsavgift för samtliga inkomster. För den som har inkomst av annat förvärvsarbete och endast betalar 50 procent av sina skatter och avgifter kommer pensionsrätten att fastställas till 50 procent på den pensionsgrundande inkomsten. Om personen i fråga har haft höga inkomster och i kronor räknat har betalat de avgifter som belöper på inkomster upp till 7,5 basbelopp spelar ingen roll, pensionsrätten blir nedsatt till 50 procent. Den proportionering som sker upp till inkomsttaket kan således inte läkas av inkomster som ligger över den gränsen. Det går inte heller att ersätta obetalda avgifter avseende inkomster av annat förvärvsarbete med pensionsrätt för andra inkomster eller pensionsgrundande belopp som ligger över intjänandetaket. Även den allmänna pensionsavgiften beaktas på motsvarande sätt när det gäller denna typ av inkomst. Vid obetalda avgifter är det alltså pensionsrätten som påverkas och inte den pensionsgrundande inkomsten.⁵³

⁵² Prop. 1997/98:151 s. 294.

⁵³ Prop. 1997/98:151, del 2, s. 691.

3.6.3 Sjuklön

Vid sjukfall behåller en arbetstagare lön och andra anställningsförmåner enligt lagen (1991:1047) om sjuklön. Enligt denna lag är det arbetsgivaren som är skyldig att utge sjuklön för arbetstagaren under de första fjorton dagarna av varje sjukdomsfall. Lagen är tvingande till arbetstagarnas förmån om inte ett kollektivavtal avviker från lagtexten. Kollektivavtalet går före, även om det någon gång kan ge ett sämre utfall för arbetstagaren än vad lagens regler skulle ha gjort.⁵⁴

Vad som avses med begreppet arbetstagare definieras inte i lagen. Av förarbetena till lagen framgår bl.a. följande.⁵⁵ Liksom i andra sammanhang får begreppets innehåll läggas fast i rätts-tillämpningen med utgångspunkt i en civilrättslig begreppsbestämning. Utanför lagens tillämpningsområde faller uppdragstagare och egenföretagare. Gränsdragningen mellan arbetstagare å ena sidan och olika former av uppdragstagare och självständiga företagare å den andra torde såsom numera allmänt sker i t.ex. Arbetsdomstolens praxis få göras på grundval av en helhetsbedömning av avtalet mellan parterna och övriga omständigheter i fallet. Huruvida den som åtagit sig att utföra ett arbete är arbetstagare eller egenföretagare beror på omständigheterna. Av betydelse brukar vara bl.a. om den som åtar sig arbetet är personligen arbetskyldig, vem som tillhandahåller material, maskiner o.d. för arbetet, hur ersättningen för arbetet bestämts osv. Någon uttänjning av arbetsgivar- och arbetstagarbegreppen på sätt som stundom förekommit i socialförsäkringspraxis med hänsyn till kraven på schablonlösningar inom socialförsäkringsområdet är inte avsedd.

Det är således arbetstagare i sjuklönelagens mening som har rätt till sjuklön vid sjukfall. En näringsidkare eller uppdragstagare får i motsvarande situation i stället vända sig till Försäkringskassan.

3.7 Mervärdesskatt

För att någon ska vara skattskyldig till mervärdesskatt enligt huvudregeln i 1 kap. 1 § första stycket första punkten ML, ska det vara fråga om en omsättning av skattepliktiga varor eller tjänster i en yrkesmässig verksamhet inom landet. En av förutsättningarna

⁵⁴ Prop. 1990/91:181 s. 68.

⁵⁵ Prop. 1990/91:181 s. 67.

för skattskyldighet enligt ML är således att omsättningen görs i en verksamhet som är yrkesmässig. I ML hänvisas vad gäller yrkesmässigheten direkt till IL:s näringsverksamhetsbegrepp. Det innebär att en förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt enligt IL även är yrkesmässig i ML:s mening. Avgörande för om en omsättning ska anses ske i en yrkesmässig verksamhet är alltså inte den enskilda omsättningen.⁵⁶ Journalister, författare m.fl. som bedriver sin verksamhet på sådant sätt att den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL anses även bedriva yrkesmässig verksamhet enligt ML. Den som får ersättning i form av royalty eller periodiskt utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas, anses på motsvarande sätt också bedriva näringsverksamhet. Ett villkor är dock att avgiften inte grundar sig på anställning, uppdrag eller tillfällig verksamhet. I sådana fall är det inte fråga om en näringsverksamhet.⁵⁷

I ML är även en verksamhet som bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig verksamhet yrkesmässig (näringsliknande former). Denna kompletterande bestämmelse om yrkesmässighet innebär att en från inkomstbeskattningen självständig bedömning kan göras utifrån de överväganden som ligger bakom ML. I uttrycket ”former som är jämförliga med näringsverksamhet” innefattas dessutom verksamheter som inte uppfyller samtliga näringsverksamhetskriterier.⁵⁸

3.7.1 Mervärdesskattedirektivet och begreppet ekonomisk verksamhet

Förutom bestämmelserna i ML om vad som utgör yrkesmässig verksamhet måste även hänsyn tas EG-rätten (se avsnittet om EG-rättens krav 3.9). Det sjätte mervärdesskattedirektivet 77/388 EEG har numera ersatts av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ”mervärdesskattedirektivet”. Det nya direktivet syftar till att genom strukturella förändringar och omskrivningar av bestämmelserna göra regelverket inom mervärdesskatteområdet mer lättillgängligt. Några ändringar i sak är inte avsedda.

⁵⁶ Prop. 1993/94:99 s. 164 f.

⁵⁷ SOU 2002:74 s. 90.

⁵⁸ SOU 2002:74 s. 79 f.

Den svenska lagen är till följd av olika lagstiftningsåtgärder i princip harmonierad med EG-rätten. Strukturella skillnader finns dock och vissa av de gemenskapsrättsliga begrepp som direktivet bygger på har inte någon direkt motsvarighet i ML.⁵⁹ Den bristande överensstämmelsen i fråga om struktur och begrepp samt den koppling som görs i ML till begrepp i IL:en försvårar tolkningen och tillämpningen av EG-rätten och EG-domstolens domar på svenska förhållanden. Mervärdesskatteutredningen föreslog bl.a. att det gemenskapsrättsliga begreppet beskattningsbar person skulle föras in i ML samt en mängd andra ändringar bl.a. av begreppet yrkesmässighet som bl.a. skulle påverka ideell verksamhet. Förslagen har emellertid inte lett till någon lagstiftning.

En av förutsättningarna för att mervärdesskatt ska betalas enligt ML är att omsättningen görs i en verksamhet som är yrkesmässig. I mervärdesskattedirektivet uttrycks motsvarande med att de transaktioner som ska bli föremål för mervärdesskatt ska göras av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

Av artikel 9.1 första stycket anges att med en beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Det framgår vidare av artikel 9.1 andra stycket att med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänstleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Vidare anges i samma stycke att utnyttjande av materiella och immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt beaktas som ekonomisk verksamhet.

Det ska särskilt noteras att begreppet ekonomisk verksamhet inte förutsätter en vinst, när det är fråga om sådan verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänstleverantör enligt 9.1 första stycket mervärdesskattedirektivet. Hit hör också tillhandahållande av tjänster inom fria yrken såsom exempelvis fotografer, författare, journalister, konstnärer, artister eller uppfinnare. Här räcker det således med en verksamhet som innefattar varaktighet, självständighet och en viss omfattning. Detta innebär att hobbyverksamhet, ideell verksamhet och aktiviteter som utförs till självkostnadspris kan vara ekonomisk verksamhet. När det däremot gäller utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar,

⁵⁹ SOU 2002:74 s. 15.

andra meningen i artikel 9.1 andra stycket mervärdesskattedirektivet, finns krav på att verksamheten ska bedrivas i vinstsyfte.

För ekonomisk verksamhet är det aktivitetens karaktär och inte syftet eller resultatet med verksamheten som är relevant. Tillämpningsområdet är alltså brett. EG-domstolen har i målet C-230/94, Enkler, uttalat att om en vara med hänsyn till sin karaktär lämpar sig för såväl privat användning som användning i en ekonomisk verksamhet, måste alla omständigheter undersökas för att avgöra om varan faktiskt används med avsikt att erhålla inkomster. Domstolen gjorde därefter en jämförelse av hur tillgången faktiskt hade utnyttjas och hur motsvarande ekonomiska verksamhet i vanliga fall utövas.

Trots att den ekonomiska verksamheten ska bedömas oberoende av syfte eller resultat måste ändå ett förvärvssyfte som åtminstone innehåller en avsikt att företa skattepliktiga transaktioner finnas. EG-domstolen har i målet 268/83, Rompelman, funnit att ingående av ett avtal om anskaffning av typiska verksamhetstillgångar avsedda att användas i verksamhet som kommer att medföra skattskyldighet till mervärdesskatt innebar att ekonomisk verksamhet hade påbörjats. I domen anges att avsikten att man ska påbörja verksamhet ska kunna styrkas med objektiva omständigheter. Detta medför att ett mervärdesskattesubjekt kan uppkomma tidigare än vad som är fallet med nuvarande svenska regler om yrkesmässig verksamhet.

När det gäller hobbyverksamhet ska en EG-konform tolkning äga rum. Att denna typ av verksamhet i allmänhet beskattas som inkomst av tjänst innebär inte att den är generellt undantagen från skattskyldighet enligt mervärdesskattedirektivet. På grund av närheten till den privata sfären måste de objektiva förutsättningarna vara uppfyllda. Bevisbördan för detta vilar på den enskilde. Exempelvis kan verksamhet med hästar i olika former och sådan verksamhet som bedrivs av fotografer och uppfinnare vara hemmahörande här.⁶⁰

Kravet på att en beskattningsbar person ska agera självständigt utesluter att arbetstagare mervärdesbeskattas för de tjänster som de tillhandahåller sina arbetsgivare. Sålunda är inte anställda och övriga personer skattskyldiga till mervärdesskatt i den mån de är bundna av ett anställningsavtal eller av några andra rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande vad angår arbetsvillkor, lön och

⁶⁰ Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2007 s. 160.

arbetsgivaransvar. Detta framgår av artikel 10. För detta självständighetskrav är en direkt jämförelse med näringsverksamhetsbegreppets motsvarande krav på självständighet möjlig.⁶¹ I detta sammanhang brukar två avgöranden från EG-domstolen nämnas när det gäller var gränsen går för "andra rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande". Det ena fallet handlar om nederländska notarius publicus och utmättningsmän.⁶² Det andra avser spanska skatteuppbördsmän.⁶³ Domstolen fann i vardera fallet att dessa yrkesgrupper utförde sina aktiviteter på eget ansvar och i några fall på egen bekostnad. Dessutom organiserade de spanska uppbördsmännen sitt arbete självständigt. Mot detta framkom att det var myndighet som gav instruktioner och fastställde taxor för verksamheten och utövade en disciplinär kontroll och behöll ett visst ansvar för denna. Sådana offentligrättsliga inslag ansåg emellertid domstolen inte påverka att det fortfarande var yrkesmännen som hade att svara för kostnaderna i verksamheten och att detta ansvar medförde att de var att anse som självständiga.

Ibland kan det vara svårt att avgöra om den som utför en tjänsteprestation bedriver en till näringsverksamhet hänförlig rörelse eller om det föreligger sådana förhållanden som innebär att inkomsten ska hänföras till inkomstslaget tjänst. Här sker bedömningen utifrån praxis och med beaktande av samtliga relevanta omständigheter i det enskilda fallet. Vidare ska art 10 i mervärdesskattedirektivet beaktas vid denna prövning.

3.8 Bokföringslagen

Bokföringslagen, BfL, reglerar kretsen av bokföringsskyldiga, räkenskapsår, löpande bokföring, avslutande av den löpande bokföringen och arkivering av räkenskapsinformation.

En juridisk person är som huvudregel alltid bokföringsskyldig. Vissa juridiska personer (ideella föreningar, registrerade trossamfund, samfällighetsföreningar samt vilt- och fiskevårdsområdesföreningar) är dock bokföringsskyldiga endast om de uppfyller några i lagen särskilt angivna kriterier t.ex. om de bedriver näringsverksamhet. Om de är bokföringsskyldiga, omfattas *all* verksamhet

⁶¹ SOU 2002:74 s. 69.

⁶² EG-domstolen mål 235/85, kommissionen mot Nederländerna.

⁶³ EG-domstolens mål C-202/90 Ayuntamiento de Sevilla.

av bokföringsskyldigheten, alltså även sådan verksamhet som inte utgör näringsverksamhet.

En fysisk person som bedriver näringsverksamhet är enligt 2 kap. 6 § BfL bokföringsskyldig. I förarbetena till bestämmelsen anges bl.a. att vid bedömningen av om en person är bokföringsskyldig, kan ledning ofta hämtas från hur verksamheten bedöms skattemässigt. I författningskommentaren till bestämmelsen uttalas bl.a. följande.⁶⁴ Uttrycket näringsverksamhet är avsett att ha väsentligen den innebörd som motsvarar begreppet ”näringsidkare” i hittills gällande rätt. Begreppet ska fattas i vidsträckt mening, såsom är fallet i t.ex. konsumentköplagen (1990:932). Det innebär att näringsverksamhet ska anses omfatta all verksamhet som är av ekonomisk natur och av sådan karaktär att det kan betecknas som yrkesmässig (se prop. 1989/90:89 s. 60) – Till näringsverksamhet räknas därmed också sådan verksamhet som bedrivs av advokater, arkitekter, fotografer m.fl. Verksamhetens omfattning har inte någon avgörande betydelse för bokföringsskyldigheten. En hantverkare som driver sin verksamhet i liten skala blir ändå bokföringsskyldig, om det yrkesmässiga momentet är uppfyllt. Kravet på yrkesmässighet innebär å andra sidan att den som vid sidan av sin egentliga sysselsättning åtar sig smärre hantverkssysslor för annans räkning som regel inte kan anses bedriva näringsverksamhet. Detsamma gäller om någon, som i allt väsentligt sysslar med annat, ger ut en eller några böcker. Andra omständigheter som kan vägas in i bedömningen av om en person är bokföringsskyldig är omsättningshastigheten på försålda varor eller tjänster och förekomsten av omkostnader i verksamheten. En helhetsbedömning måste göras i det enskilda fallet. Härvid kan ledning ofta hämtas från hur verksamheten bedöms skattemässigt; ska verksamheten beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet är den normalt bokföringspliktig.

3.9 Krav som EG-rätten ställer

Sveriges medlemskap i den Europeiska unionen (EU), har inneburit anpassning till ett nytt regelverk. EG-rätten påverkar medlemsstaterna framför allt genom EG-domstolens avgöranden, genom tillämpningen av systemet med direkt effekt samt genom s.k. EG-konform tolkning.

⁶⁴ Prop. 1998/99:130 s. 381.

3.9.1 Skatterätt

Inom den primära EG-rätten är, avseende skatterätt, normalt endast EG-fördraget av intresse och då särskilt artiklarna om fri rörlighet för personer, tjänster och kapital och etableringsfrihet samt även statsstödsreglerna. Av den sekundära EG-rätten är det huvudsakligen direktiven som är intressanta.

Enligt artikel 93 EG ska rådet enhälligt anta bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter, punkt-skatter och andra indirekta skatter eller avgifter, i den mån sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden fungerar. Det finns dock inte några motsvarande regler på området för direkt skatt. Beslut om direkt skatt fattas enligt artikel 94 EG.

Varje medlemsstat är således i princip suverän i fråga om utformningen av sitt skattesystem och kompetensen att beskatta är i allt väsentligt en tydlig nationell kompetens som förutom på området för indirekt skatt inte påverkas nämnvärt av gemenskapsrätten. Vidare ankommer det på medlemsstaterna att säkra uppbärandet av skatter vilket innebär att medlemsstaterna får vidta erforderliga kontrollåtgärder. Nationella bestämmelser rörande skattekontroll torde endast undantagsvis kunna anses oförenliga med gemenskapsrätten under förutsättning att de tillämpas utan åtskillnad.

Inom den sekundära EG-rätten finns det på området för direkt skatt bara ett fåtal direktiv (moder/dotterbolagsdirektivet, fusionsdirektivet, sparandedirektivet och ränte/royaltydirektivet). Området indirekt skatt styrs i praktiken av ett antal direktiv. ML har utformats för att överensstämma med EG-rättens regler och ska följa "Mervärdesskattedirektivet", det gemensamma systemet för mervärdesskatt från 2006. För att skatt ska betalas vid en omsättning som är skattepliktig enligt ML krävs att omsättningen görs i en verksamhet som är yrkesmässig. I 4 kap. 1 § ML föreskrivs att en verksamhet är yrkesmässig bl.a. om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL. Av artikel 2 mervärdesskattedirektivet framgår att de transaktioner som ska bli föremål för mervärdesskatt ska göras av en beskattningsbar person i denna egenskap.

3.9.2 Arbetstagarbegreppet

När det gäller bestämning av begreppet arbetstagare i Sverige har EG-rätten betydelse, men också konventioner och rekommendationer som är antagna av internationella arbetsorganisationen (ILO) kan vara av intresse.⁶⁵

En av EG-rättens viktiga grundprinciper, personers fria rörlighet, garanteras genom flertal bestämmelser i EG-fördraget. I artikel 12 förbjuds rent allmänt diskriminering på grund av nationalitet. Bestämmelser om fri rörlighet för arbetstagare finns i artiklarna 39–42 EG-fördraget. Den fria rörligheten enligt artikel 39 tryggas för medlemsstaternas arbetstagare. Den fria rörligheten innebär att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet förbjuds vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor. EG-domstolen har fastslagit att begreppet arbetstagare inte kan definieras genom hänvisning till medlemsstaternas nationella lagstiftningar utan har en gemenskapsrättslig betydelse. Innebörden och räckvidden av begreppet måste därför fastställas mot bakgrund av principerna i gemenskapens rättsordning och kan inte tolkas restriktivt.⁶⁶ Enligt domstolens praxis ska begreppet arbetstagare definieras enligt de objektiva kriterier som kännetecknar ett anställningsförhållande, med beaktande av de berörda personernas rättigheter och skyldigheter. Det viktigaste kännetecknet för ett anställningsförhållande är att en person, under en viss tid, mot ersättning utför arbete av ekonomiskt värde åt någon annan under dennes ledning.⁶⁷

Även på arbetsmiljöområdet utgår man från ett gemenskapsrättsligt arbetstagarbegrepp. När det gäller andra på arbetstagare tillämpliga regler och direktiv än dem som handlar om fri rörlighet, diskriminering och arbetsmiljö är huvudregeln att det är det nationella arbetstagarbegreppet som avgränsar reglernas tillämpningsområde.

⁶⁵ ILO är FN:s fackorgan för sysselsättnings- och arbetslivsfrågor och är en konventionsbaserad organisation.

⁶⁶ Mål 53/81 Levin [1982] ECR 1035

⁶⁷ Mål 66/85 Lawrie-Blum [1986] ECR 2121.

3.9.3 Socialförsäkringsrätt

Skillnader i medlemsstaternas sociala trygghetssystem kan vara ett hinder för den fria rörligheten, om dessa skulle medföra att migrerande arbetstagare på olika sätt blev missgynnade. Artikel 42 i EG-fördraget medger att rådet beslutar om sådana åtgärder på den sociala trygghetens område som är nödvändiga för den fria rörlighetens genomförande. EG:s regler om social trygghet påverkar de svenska socialförsäkringsreglerna och därmed även indirekt avgiftsreglerna.

Bestämmelser om social trygghet finns främst i rådets förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen och i rådets förordning (EEG) nr 574/72 om tillämpning av förordning 1408/71.

De samordnande reglerna avseende social trygghet avser därmed inte bara arbetstagare anställda utan även egenföretagare.

Avsikten med förordningen är att samordna de socialförsäkringsregler som finns i de olika medlemsländerna för att underlätta rörligheten av personer mellan medlemsländerna och för att förhindra att en medborgare i en medlemsstat går miste om socialförsäkringsförmåner när han arbetar i ett annat land. EG-reglerna har inte som målsättning att nå någon harmonisering mellan länderna, att reglera vilka försäkringssystem som ska finnas, att fastställa villkoren för rätt till dem, en viss nivå av social trygghet eller liknande. Varje medlemsland har således rätt att utforma sina socialförsäkringar.

De socialförsäkringsförmåner som finns i Sverige och omfattas av förordningen är bl.a. sjukpenning, föräldrapenning, rehabiliteringsersättning, ersättning vid arbetskada, sjukvård, ålderspension, förtidspension, efterlevandepension, barnbidrag, ersättning vid arbetslöshet. Förordningen och tillämpningsförordningen berör inte skattskyldighet och socialförsäkringstillhörigheten påverkas inte av var den anställde/egenföretagaren ska beskattas. Det innebär att en person kan omfattas av socialförsäkringen i ett medlemsland men beskattas i ett annat land.

4 Statistik

4.1 Skatteverkets statistik

Utredningen har från Skatteverket inhämtat statistik bl.a. avseende registreringar av F-skattsedel för åren 2000–2007 fördelat på fysiska personer (kvinnor respektive män) och juridiska personer.¹ Utredningen har också granskat ungefär en tredjedel av de ansökningar som avslogs under år 2006 pga. att det inte var fråga om näringsverksamhet. Utfallet av denna granskning redovisas närmare i avsnitt 4.1.2. Statistik rörande återkallelser av F-skattsedlar framgår av avsnitt 4.1.3.

4.1.1 F-skatteregistrerade

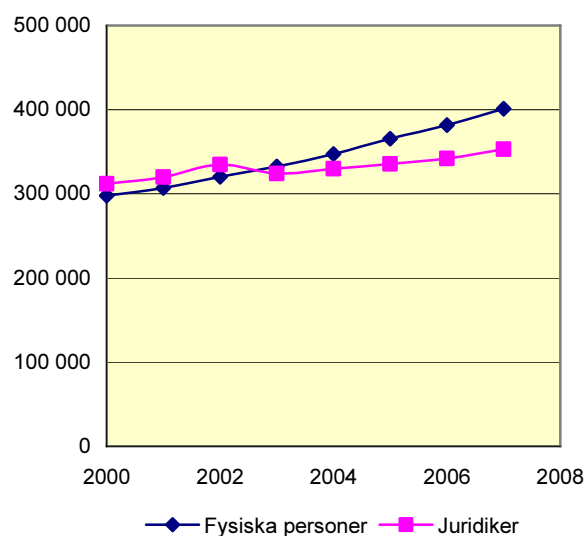
Av statistiken framgår att antalet F-skattsedelsinnehavare stadigt ökat. Vid utgången av år 2000 var 609 794 personer registrerade för F-skatt. Vid utgången av år 2007 var antalet 754 189, dvs. en ökning med knappt 24 procent. För år 2006 låg motsvarande siffra på drygt 18 procent. Som jämförelse kan nämnas att antalet sysselsatta på arbetsmarknaden uppgick till ca 4 145 400 personer under år 2000 och ca 4 340 600 personer under år 2006, vilket innebar en ökning med drygt 4 procent.²

Av dem som var F-skatteregistrerade år 2000 var 311 860 juridiska personer och 297 934 fysiska personer. Motsvarande siffror för år 2007 var 352 819 respektive 401 370. Det innebär att numera är det fler fysiska än juridiska personer som har F-skattsedel.

¹ Det finns i statistiken från Skatteverket en viss diskrepans mellan totaluppgifter och könsfördelade uppgifter, vilket enligt uppgift bl.a. beror på viss skillnad i periodiseringen mellan olika år. I uttaget av totaluppgifter för nyregistrering gör Skatteverket också en kontroll av om den sökande varit registrerad de senaste tre åren.

² www.scb.se

Diagram 1 Antal F-skatteregistrerade fysiska och juridiska personer



Många av de fysiska personer som har F-skattsedel har även A-skattsedel, vilket tyder på att de också har inkomster av tjänst. I sådana fall får Skatteverket besluta att en F-skattsedel ska utfärdas under villkor att den återropas endast i personens näringsverksamhet, vilket brukar benämnas som FA-skatt. Om man ser till de skattskyldiga som enbart har F-skattsedel har andelen juridiska personer under tidsperioden legat på omkring 75 procent.

När det gäller de fysiska personerna som var F-skatteregistrerade år 2000 var 82 294 kvinnor och 215 640 män. Av kvinnorna hade 58 450 såväl F-skattsedel som A-skattsedel och 23 844 enbart F-skattsedel. Motsvarande siffror för männen var 137 348 respektive 78 292. Under år 2007 var 123 985 kvinnor registrerade för F-skatt, varav 92 413 hade såväl F-skattsedel som A-skattsedel. Motsvarande siffror för männen var 277 385 respektive 188 866. Det innebär att jämfört med år 2000 var det 41 691 fler kvinnor respektive 61 745 fler män som hade F-skatt år 2007. Den procentuella ökningen var störst för kvinnorna och särskilt bland dem som hade såväl F-skattsedel som A-skattsedel. För denna grupp uppgick ökningen till drygt 58 procent under aktuell period.

Diagram 2 Antal F-skatteregistrerade 1999–2007

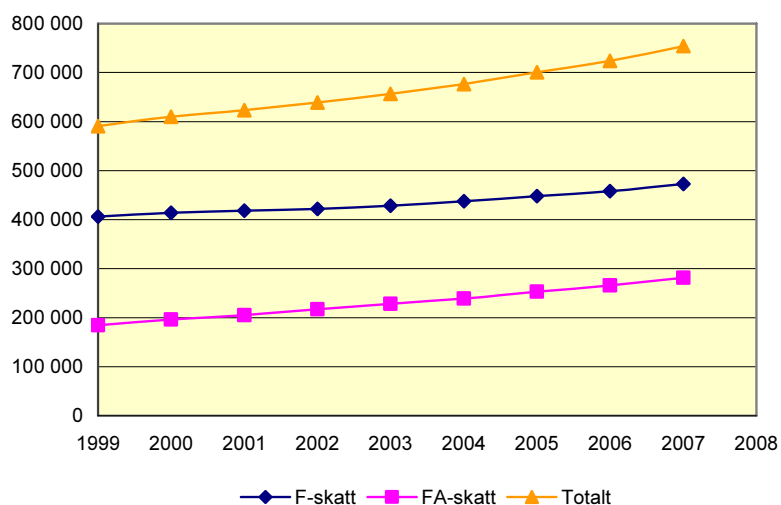
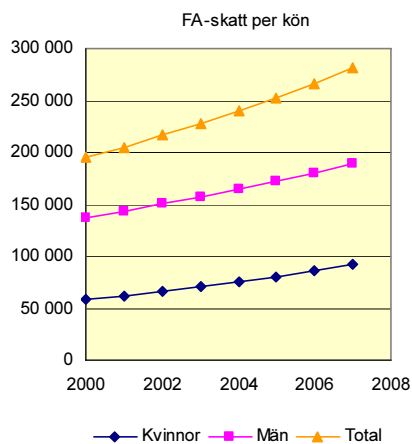
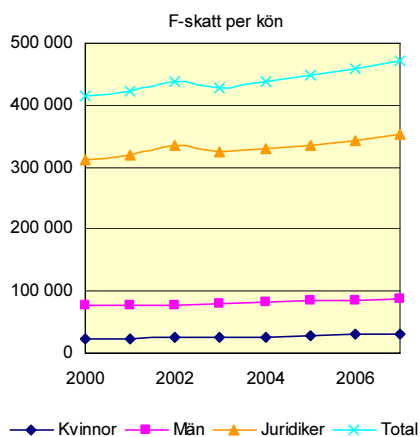


Diagram 3 visar det totala antalet personer som har F-skatt samt fördelningen mellan kvinnor, män och juridiska personer medan diagram 4 visar det totala antalet fysiska personer som har FA-skatt samt fördelningen mellan kvinnor och män.

Diagram 3 Fördelning av F-skatt

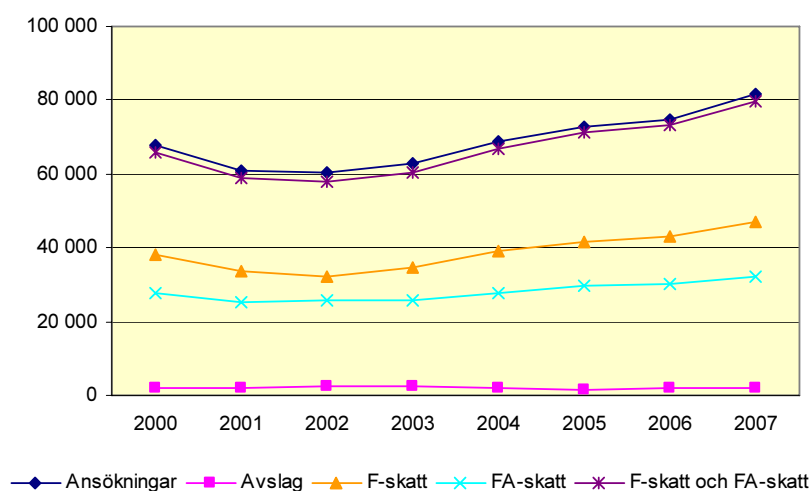
Diagram 4 Fördelning av FA-skatt



Även antalet ansökningar om F-skatt har ökat, från 67 828 ansökningar år 2000 till 81 565 år 2007. Under år 2000 avslogs 2 004 ansökningar och år 2007 avslogs 2 075. Antalet avslag pga. att fråga inte var om näringsverksamhet var 873 år 2000 och 919 år 2007. Det innebär att drygt 1 procent av antalet ansökningar avslogs under år 2007 på den grunden att den angivna verksamheten inte ansågs vara näringsverksamhet.

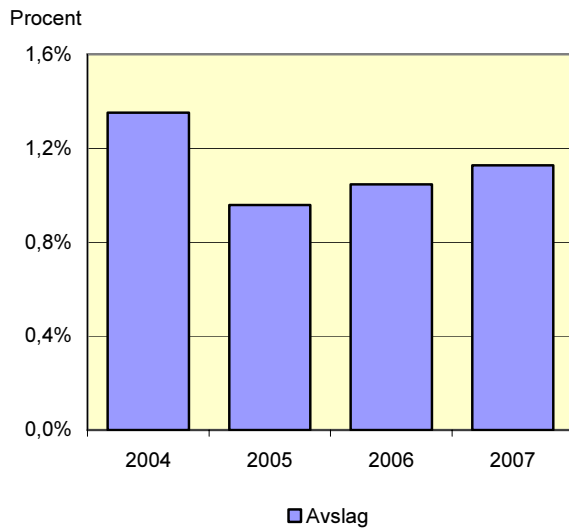
Diagram 5 visar utvecklingen av antalet ansökningar om F-skattsedel och det totala antalet nyregistrerade F-skattsedlar per år. Diagrammet visar också fördelningen mellan F-skatt och FA-skatt. Skillnaden mellan antalet ansökningar och antalet nyregistrerade är de ansökningar som avslagits totalt.

Diagram 5 Nyregistrerade F-skattsedlar



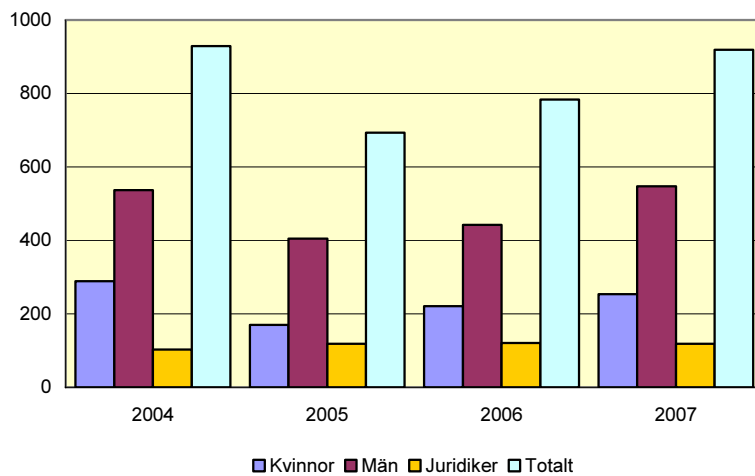
Även om antalet ansökningar har ökat så har andelen avslag i kategorin näringsverksamhet bedrivs ej varit relativt konstant och legat på omkring 1 procent, jfr diagram 6. En förklaring till att andelen avslag minskade något mellan år 2004 och år 2005 ska enligt Skatteverket bero på att fler personer som arbetade som försäljare beviljades F-skattsedel.

Diagram 6 Andel avslag i kategorin näringsverksamhet bedrivs ej 2004–2007



Av diagram 7 framgår antal avslag i faktiska tal fördelat på kvinnor, män och juridiska personer i kategorin näringsverksamhet bedrivs ej.

Diagram 7 Antal avslag för fördelat på kvinnor, män och juridiska personer



4.1.2 Granskning av beslut inom kategorin näringsverksamhet bedrivs ej

Under år 2006 avslogs 1 740 ansökningar och antalet avslag på grund av att fråga inte var om näringsverksamhet uppgick till 784. Det innebär att drygt 1 procent av antalet ansökningar avslogs på denna grund. Av dessa ansökningar stod kvinnor för 221, män för 442 och juridiska personer för 121. Det innebär att av antalet ansökningar från kvinnor avslogs 1,2 procent och av antalet ansökningar från män avslogs 1,3 procent på denna grund. Motsvarande siffra för juridiska personer var 0,4 procent. Utredningen har närmare granskat 261 av de 784 ansökningar som avslogs under år 2006 pga. att det inte var fråga om näringsverksamhet. I Skatteverkets statistik för avslag är kategorin benämnd näringsverksamhet bedrivs ej. Granskningen har utförts främst genom stickprov bland ärenden från alla regionkontor men från några kontor har samtliga avslagsbeslut rörande kvinnor granskats. Av de granskade besluten avsåg 220 ansökningar från fysiska personer och 41 ansökningar från juridiska personer. Kvinnorna stod för 99 av de fysiska personernas ansökningar, varav 40 stycken avsåg s.k. FA-skatt. Motsvarande siffror för männen var 121 respektive 52. Utredningen har alltså inte granskat samtliga ärenden, men utredningen gör ändå den bedömningen att antalet granskade ärenden (drygt 33 procent) är tillräckligt stor för att utredningen ska kunna dra slutsatser rörande bl.a. skälen till avslag.

Vid granskningen har följande allmänna iakttagelser gjorts. Den aktuella kategorin innehåller inte bara avslagsbeslut utan bland ärendena finns några som avskrivits efter återkallelse och ansökningar som avvisats t.ex. för att ansökan inte undertecknats av behörig firmatecknare eller av alla delägare. Skatteverket har dock ibland, i liknande ärenden, valt att i stället fatta ett avslagsbeslut. Vidare har flera ansökningar varit bristfälligt ifyllda. Skatteverket har i dessa fall regelmässigt skickat ut en förfrågan till sökanden. Om någon komplettering trots detta inte inkommit har Skatteverket före beslut även tillställt sökande ett s.k. övervägande av vilket Skatteverkets preliminära bedömning framgår. En förhållandevis stor andel ansökningar har sedan avslagits med hänvisning till att sökanden inte inkommit med begärd komplettering. För fysiska personer har beslutet i många fall motiverats med att det inte går att bedöma om den verksamhet som avses bedrivas utgör näringsverksamhet. För juridiska personer, vars ansökningar i huvudsak

avslagits på formell grund, har det bl.a. handlat om att det saknas underlag som visar att det inte finns några skatteskulder. Ett antal ansökningar har också avslagits för att verksamheten inte beräknas komma igång inom den närmsta tiden.³

Antalet ”rena avslag”, dvs. där skälet för avslagsbeslutet är att Skatteverket gjort den bedömningen att fråga inte är om näringsverksamhet uppgår till 136 beslut eller till drygt 52 procent av antalet granskade ansökningar. Av dessa avslagsbeslut är 109 hänförliga till självständighetskriteriet vilket motsvarar knappt 42 procent av de granskade ärendena. Om man utgår från att de granskade ärendena är representativa för hela gruppen avslagna ansökningar innebär det att knappt 410 ansökningar avslagits på den grunden att Skatteverket har bedömt att näringsverksamhet inte bedrivs, varav knappt 330 skulle vara hänförliga till självständighetskriteriet.

Nedan behandlas ansökningar från kvinnor och män närmare och därefter görs en sammanställning av hur avslagsbesluten är fördelade på olika branscher. Det förekommer att en ansökan omfattar skilda verksamheter och Skatteverket kan ha haft olika skäl för avslag. Om en ansökan innehåller flera verksamheter och några avslagits med hänvisning till självständighetskriteriet har för enkelhetens skull ansökan hänförs till en bransch.

Ansökningar från kvinnor

Granskningen har inneburit att 99 av de 221 besluten gått igenom. Bland dessa ingår ett beslut om avskrivning och 35 beslut om avslag fattade mer på formell grund. Dessa handlar om att verksamheten inte beräknas komma igång inom den närmsta tiden (fem stycken), att utländsk sökande inte kan bedriva enskild firma i Sverige genom fullmakt, att när verksamheten bedrivs i handelsbolagsform ska ansökan göras av handelsbolaget samt att sökanden inte inkommit med begärda kompletteringar (28 stycken). Vidare avser två beslut ansökningar från personer som erhållit assistansersättning och ska anställa personliga assistenter. Ansökan om F-skattsedel har i dessa fall avslagits med motiveringen att detta inte utgör någon affärsverksamhet eftersom verksamheten riktas mot privata behov. I fem av besluten har hänvisats till att maken anses vara s.k. företags-

³ Enligt Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2006:6) om utfärdande och återkallelse av F-skattsedel m.m. som trädde i kraft den 1 oktober 2006 tilldelas en F-skattsedel om verksamheten kan beräknas komma igång inom tre månader. Tidigare gräns var sex månader.

ledande make och därför den som driver verksamheten.⁴ Av de återstående 56 besluten grundas elva beslut på att kriterierna varaktighet eller vinstsyfte inte är uppfyllda. Det innebär att 45 beslut (knappt hälften av de granskade besluten) är hänförliga till självständighetskriteriet. Av besluten avser 30 F-skatt och 15 FA-skatt. Dessa beslut avser verksamheter inom tjänstesektorn.

Ansökningar från män

Granskningen har inneburit att 121 av de 442 besluten gått igenom. Bland dessa ingår ett beslut om avskrivning och 42 beslut om avslag fattade mer på formell grund. Dessa handlar om att ansökan inte längre är aktuell (tre stycken), att verksamheten är passiv eller inte beräknas komma igång inom den närmsta tiden (tre stycken), att en F-skattsedel inte kan utfärdas för en delägare i ett handelsbolag enbart på grund av delägarrens intäkter från bolaget (sju stycken) samt att sökandena inte inkommit med begärda kompletteringar (29 stycken). Vidare har ett beslut motiverats med att det är maken som driver verksamheten. Av de återstående 77 besluten grundas 14 beslut på att kriterierna varaktighet eller vinstsyfte inte är uppfyllda. Det innebär att 63 beslut (drygt hälften av de granskade besluten) är hänförliga till självständighetskriteriet. Av besluten avser 36 F-skatt och 27 FA-skatt.

Avslagsbesluten för fysiska personers ansökningar fördelade på branscher

Av de 220 ärenden som utredningen granskat har 133 ansökningar avslagits med hänvisning till att verksamheten inte kan anses utgöra näringsverksamhet. Av dessa var det 108 ärenden som inte ansågs uppfylla kravet på självständighet, vilket motsvarar ungefär 49 procent av de granskade ärendena. Även om samtliga avslagsbeslut inte granskats torde urvalet ändå ha varit så stort att det med stor

⁴ Makar som bedriver näringsverksamhet gemensamt kan var och en för sig anses som företagsledande make eller medhjälpande make. En make anses enligt 60 kap. 5 § IL som företagsledande om denna med hänsyn till utbildning, arbetsuppgifter och övriga omständigheter har en ledande ställning i näringsverksamheten. Om den ena maken är företagsledande make och den andra är medhjälpande make, anses näringsverksamheten bedriven av den företagsledande maken enligt 60 kap. 6 § IL. Enligt Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2006:6) om utfärdande och återkallelse av F-skattsedel m.m. kan endast företagsledande make tilldelas F-skattsedel.

säkerhet kan konstateras att många av avslagsbesluten under 2006 fattats på formell grund och inte efter en materiell prövning av huruvida verksamheten kan anses utgöra näringsverksamhet.

Av den sammanställning som utredningen gjort vid stickprovsgranskningen av de beslut som prövats i sak är fördelningen på branscher följande. Den första siffran anger totalt antal ansökningar för branschen och siffran inom parentes är antalet ansökningar från kvinnor.

Branscher	Antal ansökningar
<i>Jordbruk, skogsbruk, jakt och fiske</i>	
Jordbruk, skogsbruk, jakt och fiske	1
<i>Industri</i>	
Tillverkning och dylikt	4
Byggverksamhet ⁵	7
<i>Tjänstenäringsar</i>	
Handel	15 (9)
Hotell och restaurangverksamhet	1
Transport, magasinering och kommunikation	18 (2)
Finansiell verksamhet och andra företagstjänster	17 (6)
Forskning och utbildning	3 (1)
Hälso- och sjukvård, sociala tjänster ⁶	38 (26)
Personliga tjänster	1 (1)
<i>Övriga</i>	
Ej specificerad bransch	3

⁵ Denna siffra kan vara missvisande – bl.a. för att få stickprov gjorts bland de beslut som avser utländska näringsidkares ansökningar. Såvitt utredningen erfarit uppgår dessa till drygt 20 procent av de ansökningar från män som avslagits inom kategorin näringsverksamhet bedrivs ej och rör företrädesvis arbete inom byggsektorn.

⁶ Av de 38 beslut som totalt finns i branschen hälso- och sjukvård, sociala tjänster avser 23 ansökningar om att driva familjedaghem. I huvudsak har ansökningarna avsett tillsyn av egna barn och kommer från personer bosatta i Nacka kommun. Andelen torde vara missvisande i förhållande till det totala antalet avslagsbeslut eftersom region Stockholm är en av de regioner där utredningen granskat samtliga avslagsbeslut avseende ansökningar av kvinnor. Under aktuell period uppmanade Nacka kommun personer att ansöka om att få bedriva familjedaghem. Ett villkor för verksamheten var att man hade F-skattsedel. För att Skatteverket ska godta familjedaghem som näringsverksamhet krävs att familjedaghemmet vänder sig till allmänheten och tar emot minst fem barn, vilka inte får vara sökandens egna barn.

Av sammanställningen framgår att en väldigt stor andel av avslagsbesluten (86 procent) rör verksamheter inom tjänstesektorn och för ansökningar från kvinnor avsåg alla granskade beslut denna sektor. Kvinnors ansökningar har främst avslagits för verksamheter inom handel och hälso- och sjukvård, sociala tjänster.

Av några enstaka ansökningar framgår att sökanden uppmanats av uppdragsgivaren att ansöka om F-skattsedel och i något fall att ett sådant innehav är en förutsättning för att få arbete. Det förekommer också i något fall uppgift om att facket uppmanat en person att ansöka om F-skattsedel. Vidare kan noteras att det i 14 ansökningar finns uppgift om att en tidigare arbetsgivare är aktuell som kund till verksamheten. För de personer som ansökt om F-skattsedel för verksamhet inom handel har det främst avsett arbete som handelsagent eller s.k. nätverksförsäljning. Det har ofta varit fråga om en eller ett fåtal uppdragsgivare och inget eller begränsat ekonomiskt risktagande. Enligt uppgift från Skatteverket godtas sedan 2005 fler ansökningar från personer som är försäljare t.ex. för Herbalifeprodukter eftersom det finns ett ekonomiskt risktagande i form av lagerhållning (jfr domstolsavgörande som finns angivet i avsnitt 3.1.4). Det kan dock noteras att det bland avslagsbesluten fanns även sådana ansökningar.

I övrigt har ansökningarna främst handlat om att man avser att driva "personaluthyrningsföretag" i egen regi som enskild näringsidkare dvs. att hyra ut sig själv bl.a. vid arbetstoppar, semestrar och sjukdom inom vissa branscher. Motiveringen för avslag i dessa fall är att det enbart handlar om att ställa den egna arbetskraften till förfogande och att man inordnas i uppdragsgivarens organisation. Ofta motiveras beslutet också med att det inte finns något ekonomiskt risktagande. Den omständigheten att det förekommer flera uppdragsgivare förefaller vara av mindre betydelse om det endast handlar om att ställa sin egen arbetskraft till förfogande. Ansökningarna avser främst verksamhet inom bygg-, transport- och vårdsektorn.

Ansökningar från juridiska personer

Granskningen har inneburit att 41 av de 121 besluten gått igenom. Bland dessa ingår ett beslut om avskrivning, två beslut om avvisning samt 34 beslut om avslag fattade mer på formell grund. Dessa handlar om att ansökan inte längre är aktuell (två stycken), att

verksamhet inte beräknas komma igång inom den närmsta tiden (sju stycken), att verksamhet inte kommer att bedrivas i bolaget pga. fusion samt att sökandena inte inkommit med begärda kompletteringar (24 stycken). De begärda kompletteringarna har t.ex. avsett att ansökan inte är undertecknad av bolagets firmatecknare, att bolaget saknar registrerad styrelse, att bolaget inte styrkt ägarförhållandena samt att delägarna ska inkomma med handlingar från behörig myndighet i sitt hemland som visar att delägarna inte har några brister vad gäller redovisning eller betalning av utländska skatter och avgifter. Vidare har ett beslut motiverats med att uppförande av en byggnad för eget bruk inte utgör näringsverksamhet. Av de återstående tre besluten grundas två beslut på att kriteriet vinstsyfte inte är uppfyllt. Det innebär att ett beslut (drygt två procent) är hänförligt till självständighetskriteriet.

4.1.3 Återkallelser av F-skattsedlar

Det ökade antalet nyregistrerade F-skattsedlar har inte lett till motsvarande ökning av antalet F-skatteregistrerade. Det beror på att ett förhållandevis stort antal F-skattsedlar avregistreras eller återkallas. En F-skattsedel avregistreras om ett bolag hos Bolagsverket på egen begäran blivit avregistrerat. Eftersom bolaget upphört att existera förnyas inte F-skattsedeln. För år 2006 var det drygt 6 000 F-skattsedlar som blev avregistrerade. Under år 2000 återkallades 40 830 F-skattsedlar och år 2006 återkallades 46 488. Återkallelserna redovisas i statistiken i olika kategorier som i huvudsak motsvarar de grunder för återkallelse som anges i 4 kap. 13 § SBL. De flesta besluten om återkallelse av F-skattsedel beror på egen begäran och för år 2006 återkallades 29 680 F-skattsedlar av detta skäl. En annan förhållandevis stor kategori i Skatteverkets statistik är näringsverksamhet bedrivs ej. Till denna hänfördes under aktuellt år 8 220 återkallelser. Av 4 kap. 13 § 2 SBL framgår att Skatteverket ska återkalla en F-skattsedel om innehavaren upphör att bedriva näringsverksamhet här i landet.

Enligt uppgift från Skatteverket består merparten av dem som får sin F-skattsedel återkallad pga. att näringsverksamhet inte bedrivs av personer som har hört av sig till Skatteverket och begärt att bli avregistrerade för moms. I samband med den avregistreringen utreder Skatteverket även om verksamheten som sådan upphört. Om den har upphört återkallas F-skattsedeln. I samband

med taxeringen görs också normalt en kontroll av om den som tilldelats en F-skattsedel påbörjat sin verksamhet. Om verksamhet påbörjats i enlighet med ansökan återkallas inte F-skattsedeln. Däremot återkallas den om den beskrivna verksamheten inte har kommit igång. Ett sådant beslut fattas normalt aldrig före det att näringsidkaren lämnat sin första deklaration efter det att han ansökt om F-skattsedel. Det innebär att Skatteverket i praktiken inte ser tilldelningsbeslutet som ett preliminärt förfarande utan utgångspunkten är att personen ska kunna förlita sig på ett tilldelningsbeslut under förutsättning att verksamheten bedrivs på det sätt som angivits i ansökan (jfr avsnitt 3.2.2).

Vidare kan noteras att t.ex. missbruk av F-skattsedeln (4 kap. 13 § 3 SBL) och näringsförbud (4 kap. 13 § 6 SBL) finns som kategorier i statistiken men dessa återkallelsegrunder förefaller inte användas i någon större utsträckning. Statistiken är dock inte helt tillförlitlig eftersom endast en återkallelsegrund redovisas även om flera grunder åberopats i beslutet. Enligt uppgift från Skatteverket prövas om verksamheten uppfyller kraven för näringsverksamhet före t.ex. skatteskulder eftersom näringsverksamheten är en förutsättning för F-skattsedeln.

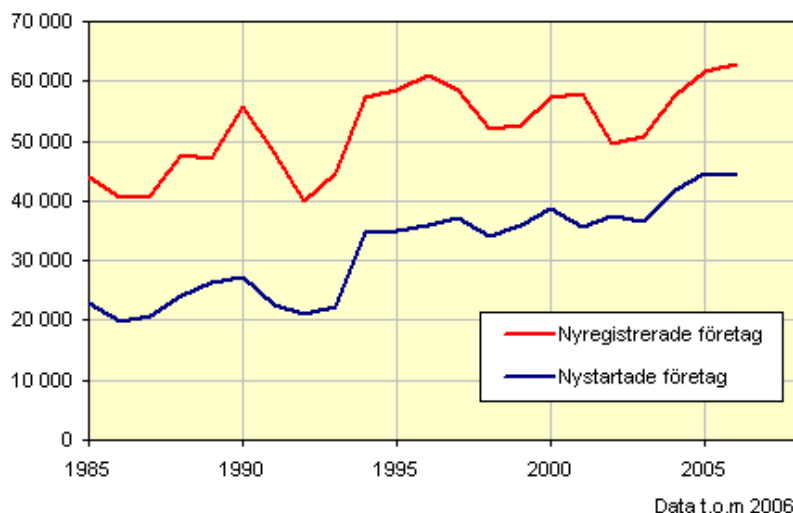
4.2 Den officiella statistiken

Med ledning av den officiella statistiken framhålls att företagarandelen vid en internationell jämförelse är låg i Sverige och särskilt bland kvinnor. Det totala antalet registrerade företag i Sverige har dock ökat sedan 1996, men denna ökning har inte åtföljts av en motsvarande ökning av antalet företagare. Detta har gett utredningen anledning att närmare undersöka hur antalet tilldelade F-skattsedlar återspeglas i den officiella statistiken i antal nystartade företag och företagare. Undersökningen bygger på statistik avseende år 2006.

Under 2006 startades 44 386 nya företag.⁷ Detta är den högsta siffra som uppmätts under de senaste tio åren. Ett företag räknas som nystartat när verksamheten antingen är helt nystartad eller har återupptagits efter att ha varit vilande i minst två år. I statistiken för nystartade företag ingår inte ägarbyten, ändringar av juridisk form eller andra ombildningar. Den största ökningen står de små

⁷ www.itps.se

och medelstora företagen för. För samma år uppgick nyregistrerade (nyaktiverade) företag till 62 700.



Källa: SCB

Vidare framgår av statistiken att år 2006 fanns det 385 810 företagare. Av dessa utgjorde 245 281 egna företagare och 140 529 företagare i eget aktiebolag.⁸ Som jämförelse kan nämnas att under år 2006 nyregistrerades 73 136 F-skattsedlar (F-skatt och FA-skatt) och 381 710 fysiska personer var F-skatteregistrerade.

Den redovisade statistiken väcker ett antal frågor. Hur kan det "bara" startas 44 386 nya företag om 73 136 F-skattsedlar tilldelades? Hur kan det "bara" finnas 245 281 egna företagare (dvs. fysiska personer) om 381 710 fysiska personer var F-skatteregistrerade? Hur beräknas statistiken och kan man dra några slutsatser och i så fall vilka?

4.2.1 Statistik rörande företag

När ett företag startas ska företagsformen i regel registreras hos Bolagsverket. Vissa företag måste registreras hos Bolagsverket såsom aktiebolag, handelsbolag och kommanditbolag, men det är

⁸ www.scb.se

inte alltid nödvändigt att registrera enskild näringsverksamhet. Det kan vara nödvändigt om företaget deltar vid offentliga upphandlingar eller om företaget behöver tillstånd för viss verksamhet. Bolagsverket för ett offentligt näringslivsregister.

Statistiska centralbyrån (SCB) för ett allmänt företagsregister, Företagsdatabasen (FDB). Registret regleras i en särskild förordning, förordningen (1984:692) om det allmänna företagsregistret. I registret finns *alla* företag i Sverige som bedriver någon form av ekonomisk verksamhet, oavsett om de tillhör den privata eller den offentliga sektorn.⁹ FDB innehåller basuppgifter om företagen och de arbetsställen där de bedriver sin verksamhet. Uppgifter som används för att klassificera företagen finns också i registret, t.ex. näringsgrenskoder och antal anställda. FDB används som urvalsram för den ekonomiska statistiken och arbetsmarknadsstatistiken. Registret används även som urvalsram för andra statistiska undersökningar, genomförda inom eller utanför SCB. Med hjälp av FDB avgränsas populationerna för de statistiska undersökningarna vad avser enheter, branscher och storleksgrupper. Informationen i FDB används också som underlag för studier av näringslivets struktur och demografi. Företagsregistret uppdateras med nyregistreringar från bl.a. Bolagsverket och uppgifter ur arbetsgivare- och mervärdeskatteregistren från Skatteverket.

Enligt 2 § förordningen om det allmänna företagsregistret skall registret omfatta

1. dem som har tilldelats organisationsnummer enligt lagen (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m.fl., med undantag för dödsbon,
2. enskilda näringsidkare som har förts in i ett handelsregister,
3. fysiska personer och dödsbon som regelbundet bedriver näringsverksamhet eller som regelbundet har någon anställd,
4. näringsidkare som avses i 1, 2 eller 3 och som driver jordbruk, skogsbruk, trädgårdsodling eller som håller djur,
5. den som äger mark där någon annan driver verksamhet som avses i 4.

⁹ www.scb.se

Av 3 § samma förordning framgår att i 2 § 3 avses sådana fysiska personer eller dödsbon

1. som hos Skatteverket har registrerats för mervärdesskatt enligt 3 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483),

2. som enligt 5 kap.1 § skattebetalningslagen¹⁰ skall göra skatteavdrag, dock inte

- sådana enskilda arbetsgivare eller dödsbon som bara har arbetstagare som är anställda för arbete i arbetsgivarens eller dödsboets hushåll

- enskilda arbetsgivare som i beskattningsdatabasen enligt lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet har antecknats som tillfälliga arbetsgivare eller som annars inte bedriver någon näringsverksamhet,

3. som efter särskild debitering enligt 11 kap. 3 § skattebetalningslagen¹¹ skall betala F-skatt eller särskild A-skatt för inkomst av näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Härav följer att som företag i SCB:s register räknas fysiska personer som uppfyller minst ett av följande kriterier

- har inregistrerad firma
- regelbundet bedriver näringsverksamhet (mervärdesskatte-registrerad eller efter särskild debitering ska betala F-skatt eller särskild A-skatt för inkomst av näringsverksamhet)
- regelbundet har någon anställd (några undantag finns)

¹⁰ Av 5 kap. 1 § SBL framgår att den som betalar ut sådan ersättning för arbete, ränta eller utdelning som ska tas upp som intäkt är skyldig att göra skatteavdrag enligt bestämmelserna i detta kapitel vid varje tillfälle då utbetalning sker.

¹¹ Av 11 kap. 3 § SBL framgår att F-skatt och särskild A-skatt ska debiteras senast den 18 januari under inkomståret. Skatt som grundar sig på preliminär taxering under inkomståret ska debiteras så snart som möjligt. Efter inkomstårets utgång får F-skatt och särskild A-skatt debiteras endast om det finns särskilda skäl. Sådan skatt får inte debiteras efter den 30 juni året efter inkomståret.

4.2.2 Statistik rörande andel företagare av de sysselsatta

Ett ofta använt mått på företagandets omfattning är andelen företagare av de sysselsatta. Denna statistik förs av SCB i Registerbaserad arbetsmarknadsstatistik (RAMS).¹²

Statistiken omfattar alla individer över 16 år som är folkbokförda i Sverige vid en given tidpunkt och uppgifter hämtas från kontrolluppgiftregistret och inkomstregistret. Varje person som räknas som förvärvsarbetande klassificeras som antingen anställd, egen företagare (som driver enskild firma och handelsbolag) eller företagare i eget aktiebolag. När det gäller företagare redovisas endast personer som deklarerar inkomst av *aktiv* näringsverksamhet som förvärvsarbetande. För att betraktas som aktiv ska den skattskyldige ha ägnat sig åt verksamheten i en omfattning som motsvarar minst en tredjedel av en anställning på heltid. En person som vid sidan av heltidsanställning bedriver verksamhet som i huvudsak baseras på egen arbetskraft anses, i de flesta fall, uppfylla aktivitetskravet. Fysiska personer som har inkomster såväl från sin anställning som sitt företag, s.k. kombinatörer, klassificeras som anställd eller egen företagare beroende på om inkomsten från anställning eller inkomsten från det egna företaget är högst.¹³

Statistiken räknas fr.o.m. år 2004 på ett delvis nytt sätt. De s.k. standardiserade räkenskapsutdragen (SRU) som lämnas som bilaga till deklarationen används som ytterligare en källa för att identifiera företagare. Det innebär att även företagare med underskott i näringsverksamhet omfattas. Förändringen av beräkningsmetoden medförde att antalet företagare ökade med 58 000 och antalet anställda minskade med 25 000.¹⁴ Antalet företagande män ökade med 28 procent och antalet företagande kvinnor ökade med 14 procent. Tidigare blev den som ett år fick ett underskottsresultat klassificerad som ej sysselsatt om man inte också var anställd.¹⁵

¹² RAMS är en registerbaserad undersökning. De grundläggande uppgifterna i undersökningen är uppgifter om individens förvärvsarbete eller näringsverksamhet och information i anslutning till detta. Den väsentligaste källan för dessa uppgifter är skatteadministrationens register. Information om förvärvsarbete återfinns på de kontrolluppgifter som varje arbetsgivare är skyldig att lämna till Skatteverket för de personer som fått kontant bruttolön eller annan ersättning utbetald under året. Personer som deklarerar för näringsverksamhet lämnar, som bilaga till deklarationen, s.k. standardiserade räkenskapsutdrag. SCB får tillgång till båda dessa material genom överföring från Skatteverkets databas. Uppgifterna från Skatteverket kompletteras med företags- och arbetsställeinformation från SCB:s FDB.

¹³ www.scb.se

¹⁴ SCB Rapport SRU 2006-11-21, s. 3

¹⁵ SCB Sysselsättningsavgränsningen, Metodöversyn i RAMS 2005, s. 30

Av statistiken framgår att år 2006 uppgick antalet företagare till 385 810, varav 245 281 var egna företagare och 140 529 var företagare i eget aktiebolag. Antalet kvinnor uppgick till 81 405 respektive 28 028.

4.3 Slutsatser med anledning av statistiken

Av utredningens direktiv framgår att syftet med uppdraget är att det ska bli enklare att starta näringsverksamhet och det anges att kritik har riktats mot att F-skattesystemet utgör en försvårande faktor för dem som vill starta företag. Huvudsyftet är således att underlätta tilldelningen av F-skattsedel för att åstadkomma fler företag och företagare.

Inledningsvis kan konstateras att varken F-skattsedel eller registrering av firma är ett formellt krav för att en enskild näringsidkare ska få bedriva näringsverksamhet i Sverige. Av de fysiska personerna som för inkomståret 2005 taxerades i inkomstslaget näringsverksamhet var knappt hälften (47,6 procent) registrerade för F-skatt. F-skattsedeln är dock ofta nödvändig för att kunna erhålla uppdrag som innebär att arbete utförs för någon annan.

De frågor man kan ställa sig är om fler tilldelade F-skattsedlar leder till fler företag och företagare och hur man i så fall kan mäta detta. Skatteverkets statistik visar att fler personer är F-skattregistrerade än tidigare. Dessutom är det fler fysiska än juridiska personer. Av de fysiska personerna har 69 procent såväl F-skattsedel som A-skattsedel. Under år 2006 nyregistrerades drygt 73 136 F-skattsedlar (F-skatt och FA-skatt) och 381 710 fysiska personer var F-skattregistrerade. Av den officiella statistiken framgår att det totala antalet registrerade företag i Sverige har ökat sedan 1996, men att denna ökning inte har åtföljts av en motsvarande ökning av antalet företagare. Under 2006 startades 44 386 nya företag medan 62 700 företag nyregistrerades. Samma år fanns det 385 810 företagare varav 245 281 var egna företagare och 140 529 var företagare i eget aktiebolag.

Det kan således konstateras att betydligt fler F-skattsedlar tilldelats under 2006 än vad som återspeglas i den officiella statistiken av antalet nya företag som startats under samma år. En viktig förklaring till diskrepansen kan vara att i statistiken för antalet nystartade företag ingår inte ägarbyten, ändringar av juridisk form eller andra ombildningar. I sådana fall torde dock regelmässigt F-

skattsedel krävas. Dessa F-skatteregistreringar ingår således inte i statistiken för nystartade företag. Sannolikt leder inte heller alla tilldelade F-skattsedlar till att ett företag faktiskt startas, vilket torde innebära att sådana registreringar inte heller omfattas av statistiken. Vidare kan en del av de tilldelade F-skattsedlarna motsvaras av företag inom kategorin nyregistrerade företag i stället för nystartade företag. Samtidigt finns det naturligtvis fysiska personer som inte är F-skatteregistrerade men som ändå har ett företag som syns i statistiken. Därtill kan anmärkas att en fysisk person kan starta mer än ett företag. Självklart leder fler tilldelade F-skattsedlar till att fler företag startas men man kan inte med ledning av detta bedöma i vilken omfattning det leder till fler företag som syns i den officiella statistiken.

Som framgått ovan är ett ofta använt mått på företagandets omfattning andelen företagare av de sysselsatta. Av Skatteverkets statistik framgår att en förhållandevis stor andel (69 procent) av de fysiska personerna har såväl F-skattsedel som A-skattsedel. Sannolikt blir en stor andel av dessa klassade som anställda eftersom denna inkomst nog ofta är högre än inkomsten från näringsverksamheten. Med andra ord syns många av dem inte som egna företagare i den officiella statistiken. Ytterligare en skillnad är att bland dem som är klassificerade som egna företagare ingår även handelsbolagsdelägare. Vid tilldelning av F-skattsedel är det handelsbolaget och inte delägaren som blir F-skatteregistrerad eftersom en fysisk person inte kan bli F-skatteregistrerad endast för inkomster från ett handelsbolag.

5 Dagens företagande och arbetsmarknad samt vad som är typiskt för kvinnors företagande

5.1 Allmänt

I direktiven anförts att kritik har riktats mot att F-skattesystemet utgör en försvårande faktor för den som vill starta ett företag. Framför allt har det anförts att det krav på flera uppdragsgivare som ofta ställs för att en verksamhet ska bedömas som näringsverksamhet när övriga kriterier för näringsverksamhet inte är tillräckligt starka motverkar möjligheten att starta näringsverksamhet. Det har också framhållits att detta krav framför allt är negativt för vad som anförts vara typiskt sett kvinnors företagande. Någon närmare beskrivning av begreppet kvinnors företagande ges inte i direktiven varför utredningen försökt kartlägga den gruppens kännetecken och utmärkande drag. Det påpekas också i direktiven att samhället har utvecklats och förändrats en hel del ifråga om både företagande och arbetsmarknad i förhållande till när reglerna om F-skatt infördes den 1 januari 1993. Detta har gett utredningen anledning att redogöra, åtminstone i stora drag, för den utveckling som ägt rum inom dessa områden under de senaste 10–15 åren. I denna beskrivning ingår flera olika statistiska uppgifter och utredningen vill vad gäller dessa redan inledningsvis hänvisa till avsnitt 4.2 där det framgår närmare hur dessa har beräknats. Beräkningen av antalet företag bygger i huvudsak på antalet registrerade företag vilket innebär att företag som inte behöver registreras inte omfattas. När det gäller beräkningen av andelen företagare så inräknas varken den som driver passiv näringsverksamhet eller den vars inkomst av tjänst överstiger inkomsten av näringsverksamhet. Många av de s.k. kombinatorerna, dvs. de som bedriver närings-

verksamhet vid sidan om en anställning finns därför inte med som företagare i det statistiska underlaget.

Att företagandet och arbetsmarknaden har genomgått stora förändringar under de senaste decennierna råder det ingen tvekan om. Det talas allmänt om framväxten av ett tjänste-, informations-, kunskaps- och nätverkssamhälle. Bakom denna utveckling ligger många faktorer, bl.a. en ökad globalisering, internationell konkurrens och utnyttjande av teknologiska förändringar. Den strukturomvandling och de rationaliseringar som den svenska arbetsmarknaden gått igenom har inneburit en tydlig övergång till kunskapsintensiva verksamheter med en allt påtagligare dominans av tjänstesektorn. En allt vanligare bild av företag är att de består av en kärna av fast heltidsanställda, omgiven av ringar med allt lösliigare förbindelser av deltidsanställda, inhyrda, tidsbegränsat anställda såsom vikarier, projektanställda och ”behovsanställda” samt egenföretagare som anlitas för specifika uppdrag.¹ Detta är en utveckling som öppnar nya möjligheter för entreprenörskap och företagsamhet.² Det är dock inte helt säkert att dessa nya former av företagsamhet fullt ut omfattas av näringsverksamhetsbegreppet vilket kan leda till problem vid tilldelningen av F-skattsedel. Det måste dock i detta sammanhang framhållas att innehav av en F-skattsedel inte är ett krav för att verksamheten ska anses utgöra näringsverksamhet utan F-skattsedelns funktion är att reglera vem av uppdragsgivaren eller uppdragstagaren som bär ansvaret för skatteavdraget och inbetalning av socialavgifterna.

5.2 Företagandets utveckling

En tydlig trend under senare år har varit att tjänstesektorns betydelse har ökat. I dag finns drygt 80 procent av alla företag i tjänstesektorn och det är den sektorn som svarar för ca tre fjärdedelar av förädlingsvärdet inom näringslivet.³ I industrisektorn återfinns således knappt 20 procent av alla företagen. Fyra av de fem mest snabbväxande branscherna under 1996–2006 återfinns inom tjänstesektorn; ”andra företagstjänster”, ”kunskapsintensiva företagstjänster”, ”vård och omsorg” och ”utbildning”.⁴ Den femte

¹ Ds 2003:27 s. 71 som hänvisar till IT-kommissionens rättsliga observatorium 2001.

² Ds 2002:56 s. 88.

³ Nuteks Årsbok 2008 s. 14 f och Nuteks hemsida Fakta om företagande/Företagande/Antal företag, uppdelat på bransch.

⁴ Nuteks Årsbok 2008 s. 14 f.

branschen är ”kommunikation”. Det finns även ett tydligt samband mellan tillväxt och ökad sysselsättning inom tjänstesektorn. De nyss nämnda branscherna i tjänstesektorn har även haft den starkaste sysselsättningsutvecklingen under samma period.⁵

En sektor som genomgår stora strukturella förändringar är ”vård och omsorgssektorn”. Antalet företag har mångdubblats sedan 1990-talets början och närmare två tredjedelar av företagen inom vård och omsorg drivs av kvinnor.⁶ Ofta handlar det om små företag med ett fåtal anställda och den huvudsakliga inriktningen har varit inom den alternativa hälso- och sjukvården. Utvecklingen beror bl.a. på att många kommuner och landsting i ökad omfattning låter delar av vården och omsorgen utföras av privata företag. Trots en kraftfull ökning av antalet företag så är det fortfarande bara en tiondel av produktionen inom sektorn som utförs av privata aktörer.⁷

Antalet nystartade *företag* ökar vilket framför allt är ett resultat av de små och medelstora företagens framväxt.⁸ Det innebär att den genomsnittliga företagsstorleken har minskat. I siffror uppgår det totala antalet aktiva företag till drygt 918 000, varav drygt en fjärdedel utgörs av aktiebolag.⁹ I dagsläget räknas 95 procent av företagen som små företag dvs. med 0–9 anställda och av dessa är ca 74 procent soloföretag dvs. företag som inte har några anställda.¹⁰ Den ökade andelen små företag beror delvis på att större företag väljer att lägga ut produktionen utanför företaget och att köpa tjänster i stället för att ha egna anställda. Skälet till det kan bl.a. vara att stora företag i dag kan ha svårt att uppnå samma stordriftsfördelar som förut. Små företag kan många gånger bedriva en minst lika lönsam produktion genom att ha nära relationer till sina kunder och genom att samverka med andra företag. Informationstekniken, avregleringar och större efterfrågan på tjänsteproduktion kan också vara faktorer som bidragit till denna utveckling.

I slutet av år 2006 fanns det ungefär 386 000 *företagare*, varav antalet kvinnliga företagare uppgick till 109 000 eller cirka 28 procent.¹¹ Antalet registrerade företag i Sverige har ökat sedan 1996

⁵ Nuteks Årsbok 2008 s. 14.

⁶ Nuteks Årsbok 2008 s. 17.

⁷ Nuteks Årsbok 2008 s. 17.

⁸ Ds 2003:27 s. 36.

⁹ SOU 2008:49 s. 39.

¹⁰ SCB:s företagsregister/storleksklass efter antal anställda 2006.

¹¹ [www.nutek.se/Fakta om företagande/Företagande/Basfakta](http://www.nutek.se/Fakta_om_foetagaende/Foetagaende/Basfakta).

utan att det till en början åtföljdes av någon motsvarande ökning av antalet företagare.¹² Det är först under 2000-talet som antalet företagare börjat öka.¹³ Mellan 2003 och 2004 ökade antalet företagare kraftigt till cirka 380 000 men denna ökning berodde dock till största delen på att statistiken började beräknas på ett delvis nytt sätt.¹⁴ Andelen företagare varierar kraftigt mellan olika branscher. Egenföretagande är vanligast inom ”agrara näringar” där närmare 60 procent av alla sysselsatta är företagare, följt av ”byggverksamhet” och ”personliga och kulturella tjänster”. Eget företagande är mindre vanligt inom t.ex. ”utbildning”, ”vård och omsorg” samt ”tillverkning och utvinning”.¹⁵

Vid internationella jämförelser av entreprenörskap hos befolkningen är andelen *företagare* av det totala antalet sysselsatta ett mått som ofta används. År 2006 var företagarandelen i Sverige knappt 10 procent och år 1996 låg den på precis 11 procent vilket innebär att andelen företagare minskat med 12 procent mellan åren 1996–2006.¹⁶ Under den senare delen av tidsperioden, 2002–2006, har dock andelen företagare ökat något.¹⁷ I förhållande till EU-genomsnittet på knappt 15 procent ligger Sverige med sina knappa 10 procent lågt.¹⁸ Det kan finnas såväl strukturella som kulturella skäl till detta. En anledning kan vara att det ”normala” i Sverige har varit att inneha en anställning medan det inte varit lika naturligt att starta företag.¹⁹ En annan förklaring kan vara tillverkningsindustrins traditionellt stora betydelse för sysselsättningen och att Sverige, i jämförelse med många andra länder, fortfarande har en betydligt större offentlig sektor trots att den på senare tid minskat något.²⁰

Inom EU är bara knappt 10 procent av det totala antalet sysselsatta kvinnor företagare.²¹ Motsvarande andel för män ligger på drygt 18 procent.²² I Sverige ligger företagarandelen på drygt 5 procent för kvinnor och knappt 14 procent för män.²³ I Sverige är

¹² [www.nutek.se/Fakta om företagande/Företagande/Antal företagare 1996–2006](http://www.nutek.se/Fakta_om_foetagaende/Foetagaende/Antal_foetagaende_1996-2006), uppdelat på kön.

¹³ [www.nutek.se/Fakta om företagande/Företagande/Antal företagare 1996–2006](http://www.nutek.se/Fakta_om_foetagaende/Foetagaende/Antal_foetagaende_1996-2006), uppdelat på kön.

¹⁴ [www.nutek.se/Fakta om företagande/Företagande/Antal företagare 1996–2006](http://www.nutek.se/Fakta_om_foetagaende/Foetagaende/Antal_foetagaende_1996-2006), uppdelat på kön.

¹⁵ Nuteks Årsbok 2008 s. 47 som hänvisar till SCB (Rams) 2005.

¹⁶ Nuteks Årsbok 2008 s. 50–51 som hänvisar till Eurostat, Labour Force Surveys.

¹⁷ Nuteks årsbok 2008 s. 50.

¹⁸ SOU 2008:49 s. 40.

¹⁹ SOU 2008:49 s. 40.

²⁰ Nuteks Årsbok 2008 s. 8 och SOU 2008:49 s. 40.

²¹ Nuteks Årsbok 2008 s. 50.

²² Nuteks Årsbok 2008 s. 50.

²³ Nuteks Årsbok 2008 s. 50.

således avståndet till EU-genomsnittet större bland kvinnor än bland män. En förklaring kan vara att i Sverige är närmare hälften av alla yrkesverksamma kvinnor sysselsatta i den offentliga sektorn.²⁴

5.3 Förändringar på arbetsmarknaden

Parallellt med förändringarna i företagsstrukturen pågår också stora förändringar på arbetsmarknaden. Att samhället blir alltmer tjänsteinriktat innebär att det uppstår behov av och efterfrågan på olika typer av uppdrags- och anställningsrelationer. Detta leder i sin tur till att nya arbeten och arbetssätt ständigt skapas och att andra nästan helt försvinner. Traditionella anställningsavtal som gäller tills vidare kan inte på samma sätt som tidigare fylla arbetsmarknadens behov och arbetsgivarnas krav och önskemål. Under 1990-talet har de tidsbegränsade anställningarna ökat i antal medan de fasta anställningarna minskat kraftigt, vilket framgår av nedanstående bild.²⁵



Källa: SCB, Sysselsättning och arbetslöshet 1976–2004 (AKU).

²⁴ Nuteks Årsbok 2008 s. 53.

²⁵ SCB Sysselsättning och arbetslöshet 1976–2004 (källa AKU).

Antalet sysselsatta sjönk rejält mellan 1990–1993 för att sedan ligga på en oförändrad nivå fram till 1998 då antalet sysselsatta åter började öka när konjunkturen svängde.²⁶ Enligt Arbetskraftsundersökningar (AKU) har antalet sysselsatta ökat mellan 2005 och 2006. Det var främst tidsbegränsat anställda som ökade men under slutet av 2006 visade även fast anställda en uppgång.²⁷ Det är betydligt vanligare att kvinnor arbetar i deltidsanställningar respektive tidsbegränsade anställningar än män.²⁸ Drygt hälften av kvinnorna och drygt en femtedel av männen är anställda i sådana anställningar. Både andelen kvinnor och män i dessa typer av anställningar har ökat något under perioden 2003–2006, vilket också framgår av bilden ovan.²⁹

Bemanningsbranschens framväxt är också en del av förändringarna på arbetsmarknaden. Ett företag inom bemanningsbranschen sysslar i första hand med personaluthyrning men kan också åta sig egna entreprenaduppdrag eller vara verksamt inom rekrytering eller jobbförmedling. Antalet anställda i bemanningsbranschen ökade stadigt under 1990-talet för att mattas av efter år 2000 i samband med nedgången i telekombranschen.³⁰ År 2000 sysselsattes cirka 42 300 personer i denna bransch.³¹ I en rapport från Institutet för arbetsmarknadspolitisk utvärdering (IFAU) från 2004 konstateras att av de personer som är sysselsatta i branschen är kvinnor fortfarande i majoritet även om andelen sjunkit något.³² En förklaring till att kvinnor är överrepresenterade i branschen kan enligt rapporten vara att de största tjänsteområdena framför allt sysselsätter kvinnor, både i bemanningsbranschen och i branschen som helhet. Under senare år har dock uthyrning till tjänster som montörer, lagerarbetare och tekniker/ingenjörer ökat, vilket kan leda till att andelen män i branschen ökar.

När det gäller förändringarna på arbetsmarknaden så berörs sektorerna i olika utsträckning. Tjänstesektorns expansion har visserligen medfört färre anställda i storföretag men fortfarande arbetar nära två tredjedelar av de sysselsatta inom industrin i ett storföretag.³³

²⁶ Rättsstatistisk Årsbok 2008 s. 322.

²⁷ Rättsstatistisk Årsbok 2008 s. 320.

²⁸ Prop. 2007/08:1 s. 21 bilaga 28.

²⁹ Prop. 2007/08:1 s. 22 bilaga 28.

³⁰ Skr. 2005/2006:91 s. 4.

³¹ Skr. 2005/2006:91 s. 4.

³² IFAU rapport 2004:15 Hur fungerar bemanningsbranschen? av Andersson och Wadensjö.

³³ Nuteks Årsbok 2008 s. 53.

Tjänstesektorns expansion har medfört att arbetslivet går mot en allt högre grad av specialisering och utvecklad arbetsfördelning. Detta avspeglas i att arbetstagarna har en allt högre utbildningsnivå och en allt tydligare kompetensprofil. För många arbetstagare finns ett större utrymme för att anpassa arbetsförhållandena till egna önskemål om t.ex. arbetsplatsens geografiska placering eller när arbetet ska utföras. Inte minst den tekniska utvecklingen och den nya informationsteknologin har möjliggjort denna utveckling. Arbeten som tidigare vanligtvis utfördes i anställningsförhållanden utförs i ökande grad genom andra sätt att organisera arbetet. I stället för att anställa kan uppdragsgivaren vända sig till ett bemanningsföretag eller anlita entreprenörer. De statistiska uppgifterna bekräftar också denna utveckling genom att antalet nystartade företag har ökat markant under åren 2004–2006 och verkar fortsätta att öka ytterligare enligt de preliminära siffrorna för 2007. Detta är alltså olika konsekvenser av att arbetsmarknaden förändrats och ställer högre krav på flexibilitet. I jämförelse med industrisamhällets typiska arbetsförhållanden är skillnaderna stora. En annan konsekvens är att behovet av en F-skattsedel ökar när allt fler vill starta företag och att prövningen av om F-skattsedel ska beviljas får en central betydelse för om olika affärsidéer ska kunna omsättas i praktiken. Även här visar de statistiska uppgifterna att ansökningarna om F-skatt stadigt ökar och att Sverige aldrig tidigare haft så många innehavare av F-skattsedel samt att det framför allt är de fysiska personernas innehav som ökat.

Många som startar företag väljer att kombinera företagandet med en anställning. Antalet personer som innehar både en F- och en A-skattsedel uppgick 2007 till 281 279 (92 413+188 866) personer vilket utgjorde drygt 70 procent av det totala antalet F-skattsedlar för fysiska personer (se avsnitt 4.1.1). En viss andel av dessa s.k. kombinatorer väljer att så småningom övergå till att enbart driva företaget men det stora flertalet fortsätter att driva sitt företag i mindre skala vid sidan om en fast anställning.³⁴ Skälen därtill kan vara många, t.ex. otillräcklig finansiering, lönsamhet eller efterfrågan.³⁵ Det kan också finnas de som inte vill släppa den trygghet och det sociala skyddsnät som följer med en anställning. Kvinnor är kombinatorer i högre utsträckning än män.³⁶

³⁴ Ds 2003:27 s. 9.

³⁵ Ds 2003:27 s. 9.

³⁶ Ds 2003:27 s. 9.

En annan aspekt på arbetsmarknadens utveckling är att det i dag finns ett ökande antal arbetstagare som arbetar under förhållanden som liknar eller i vart fall inte skiljer sig nämnvärt från de villkor som gäller för vissa företagare. Utvecklingen har lett till att många arbetstagare har fått en större frihet att bestämma när, var och hur arbetet ska utföras. Å andra sidan är många egna företagare, t.ex. franchisetagare och byggtreprenörer, skyldiga att följa uppdragsgivarens tillsägelser angående hur arbetet ska utföras och även på andra sätt involverade i verksamheten på ett sätt som i många stycken påminner om ett ordinärt anställningsförhållande. Det förekommer också att uppdragsgivaren förser egenföretagaren med viss utrustning och visst material liksom med lokal som är fysiskt integrerad i huvudmannens lokaler. Sådana förändringar innebär att det blivit allt svårare att upprätthålla den traditionella gränsen mellan vem som är arbetstagare och egen företagare.

På individnivå kan konsekvenserna av den förändrade arbetsmarknaden vara både positiva och negativa. På plussidan finns ökade möjligheter till förändring och rörlighet avseende arbetsuppgifter, arbetsplatser, arbetskamrater och arbets- respektive uppdragsgivare vilket ger den enskilde utökade möjligheter att själv kunna forma sitt arbetsliv.³⁷ För välutbildade och resursstarka grupper kan detta vara utvecklande, tillfredsställande och stimulerande och mer eller mindre ingå i karriären. För svaga grupper kan de nya organisations- och arbetsformerna medföra en ökad osäkerhet. De nya arbetsformerna kan innebära att det blir svårt att upprätthålla den typ av sociala relationer som en fast arbetsplats kan erbjuda. Den ökade stressen kan leda till ökad sjukfrånvaro och arbetsmiljöproblem.

5.4 Nyföretagande

Tjänstesektorns dominerande ställning är tydlig även när vi studerar nyföretagande. Av de företag som startades under 2006 återfanns fyra av fem i tjänstesektorn. Under flera år har antalet nystartade företag legat på en stabil nivå men från 2004 och framåt har ökningen varit så pass stor att den kan betecknas som ett trendbrott. År 2006 etablerades 44 386 nya företag vilket är det högsta antal nystartade företag som noterats sedan mätningarna startades 1987. De preliminära siffrorna för 2007 på 57 187 nya

³⁷ Ds 2002:56 s. 89.

företag visar att det rekordet antagligen kommer slås med god marginal.³⁸ Den allra starkaste utvecklingen finns i branschen ”utbildning, hälso- och sjukvård samt andra tjänster”.³⁹ År 2006 startades nära 11 000 nya företag inom denna branschgrupp vilket är en ökning med 13 procent jämfört med 2005 och en ökning med 81 procent sedan 1996.⁴⁰

De senaste årens ökning av nyföretagandet beror till stor del på att fler kvinnor och personer med utländsk bakgrund startar företag och att de i stor utsträckning väljer att göra det inom tjänstesektorn. En tredjedel av nyföretagarna var kvinnor, var femte hade utländsk bakgrund och knappt var fjärde var 30 år eller yngre.⁴¹ Totalt sett ligger emellertid etableringsgraden för kvinnor lägre än för män. År 2006 startade kvinnor drygt fem nya företag per tusen kvinnor i befolkningen medan motsvarande siffra bland männen låg på tio nya företag per tusen män i befolkningen.⁴² Av de nya företagen hade för år 2006 knappt en tredjedel varit anställda inom samma bransch och ungefär samma andel kom från en annan bransch än företagets verksamhetsbransch.⁴³ För samma år hade elva procent varit arbetslösa eller arbetssökande innan de startade företaget.⁴⁴ Fördelat efter kön hade en väsentligt högre andel av männen tidigare branschfarenhet innan de startade företaget. År 2006 uppgick denna andel till 37 procent bland män och till 24 procent bland kvinnor.⁴⁵

När det gäller de nystartade företagens överlevnadsgrad dvs. i vilken grad de nya företagen fortfarande är verksamma tre år efter start så finns det stora branschvariationer.⁴⁶ De skillnader när det gäller överlevnadsgraden som tidigare kunde ses mellan kvinnor och män samt mellan personer med utländsk härkomst och personer med svensk härkomst, beror i stor utsträckning på bransch.⁴⁷ De branscher där kvinnor i hög utsträckning startar företag kännetecknas av en överlevnadsgrad strax under genomsnittet medan

³⁸ Pressmeddelande 28 maj 2008 Näringsdepartementet: Från och med 2007 ingår två nya branscher i nyföretagarstatistiken: jordbruk/skogsbruk/fiske samt fastighetstjänster. Dessa branschgrupper står för närmare 4 000 av de företag som startades 2007. Det här visar den senaste statistiken från ITPS och Näringsdepartementet.

³⁹ Nuteks Årsbok 2008 s. 8.

⁴⁰ Nuteks Årsbok 2008 s. 39.

⁴¹ Nuteks Årsbok 2008 s. 35.

⁴² Nuteks Årsbok 2008 s. 45.

⁴³ ITPS S2007:004 Nyföretagandet i Sverige 2005 och 2006 s. 21.

⁴⁴ ITPS S2007:004 Nyföretagandet i Sverige 2005 och 2006 s. 21.

⁴⁵ ITPS S2007:004 Nyföretagandet i Sverige 2005 och 2006 s. 21.

⁴⁶ Nuteks Årsbok 2008 s. 43.

⁴⁷ Nuteks Årsbok 2008 s. 43.

branscher där männen i stor utsträckning startar företag kännetecknas av en högre överlevnadsgrad.⁴⁸ En förklaring till detta kan vara att de branscher där kvinnor och personer med utländsk bakgrund återfinns är mer konkurrensutsatta. En annan faktor som kan påverka ett företags tillväxt- och överlevnadsmöjligheter kan vara den allmänna konjunkturen. Det kan vidare vara fråga om faktorer som skatteregler, svårigheter att starta respektive avsluta ett företag, administrativ börda, rådgivande service, finansiering, tillväxt, arbetsmarknad samt arbetsrätt, storleken på den offentliga sektorn i förhållande till den privata sektorn samt tillgången på förebilder inom entreprenörskap.⁴⁹ Även sjukförsäkringens utformning kan i det enskilda fallet ha stor betydelse för ett företags utveckling under de första kritiska åren. Det finns stora skillnader mellan företagen när det gäller omsättningen tre år efter företagsstart. En tiondel omsatte mindre än 8 000 kr och en femtedel mindre än 43 000 kr.⁵⁰ Troligen bedrivs många av dessa verksamheter vid sidan om en anställning, vid sidan av studier eller parallellt med ett annat företag.

5.5 Kvinnors företagande

Andelen kvinnor bland nyföretagarna har ökat från 27 procent 1996 till 35 procent 2006.⁵¹ Antal nya företag som startades av kvinnor under 2007 har enligt preliminära siffror ökat med 21 procent jämfört med 2006.⁵² Trots att antalet kvinnor som startat företag ökat den senaste tioårsperioden, har det totala antalet kvinnor som försörjer sig som företagare inte ökat nämnvärt.⁵³ Troligen beror det på flera faktorer. Det kan t.ex. konstateras att det krävs en stor förändring i nyföretagandet för att ge en påtaglig förändring i det totala antalet företagare. Det krävs också att inflödet av nya företagare inte motverkas av ett stort utflöde vilket varit fallet

⁴⁸ Nuteks Årsbok 2008 s. 44.

⁴⁹ ITPS A2007:018 Nyföretagandet i Sverige, En kartläggning av policyåtgärder i ett internationellt perspektiv samt kvantitativa analyser av nyföretagande i Sverige.

⁵⁰ Nuteks Årsbok 2008 s. 44.

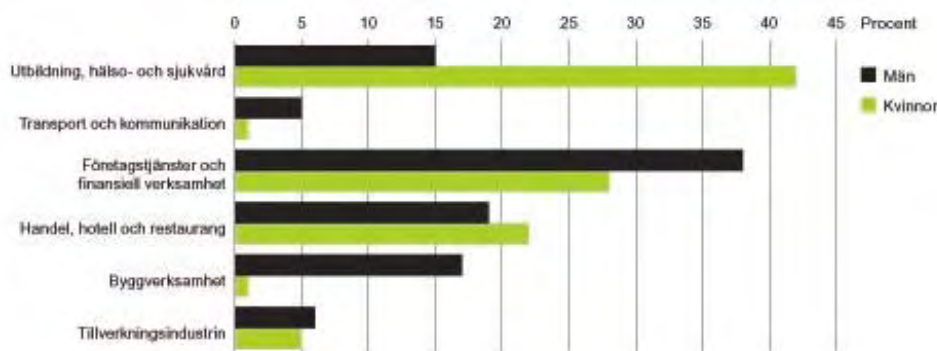
⁵¹ Nuteks Årsbok 2008 s. 38.

⁵² Pressmeddelande 28 maj 2008 Näringsdepartementet: Från och med 2007 ingår två nya branscher i nyföretagarstatistiken: jordbruk/skogsbruk/fiske samt fastighetstjänster. Dessa branschgrupper står för närmare 4 000 av de företag som startades 2007. För att få en jämförbar statistik har dessa grupper uteslutits i jämförelsen ovan. Det här visar den senaste statistiken från ITPS och Näringsdepartementet.

⁵³ Nuteks Årsbok 2008 s. 55.

för kvinnors företagande.⁵⁴ En annan orsak kan vara att många kvinnor startar sitt företag vid sidan om en anställning och att det därför dröjer innan företagandet blir den huvudsakliga inkomstkällan i de fall detta alls sker.⁵⁵ Stöd för det senare antagandet ges i viss mån av att det bland kvinnor är vanligare än bland män att inneha både en F- och A-skattsedel samt att ökningen procentuellt är högst för kvinnor med detta ”dubbla” skattsedelsinnehav (se avsnitt 4.1.1).

Att kvinnor och män har en tendens att starta företag inom olika branscher framgår av nedanstående bild.



Källa: ITPS

Kvinnors företag återfinns i hög utsträckning inom tjänstesektorer som ”utbildning, hälso- och sjukvård” och ”handel, hotell och restaurang” medan män oftare startar företag inom verksamhetsområden som ”transport och kommunikation”, ”bygg” och ”tillverkning”.⁵⁶ Till viss del kan antagligen en förklaring till skillnaderna vara de könsskillnader som finns i val av utbildning, yrke och verksamhetsområde och det faktum att många företagare väljer att starta ett företag inom den bransch de är utbildade för eller har erfarenhet av. Detta har medfört att t.ex. de som är sysselsatta inom den offentliga sektorn har haft svårare att starta eget företag eftersom förutsättningarna för eget företagande inom den sektorn länge varit mer begränsande. Trots att stora strukturförändringar pågår inom ”utbildning, hälso- och sjukvård” så är ändå företagare-

⁵⁴ Nuteks Årsbok 2008 s. 55.

⁵⁵ Nuteks Årsbok 2008 s. 55.

⁵⁶ Nuteks Årsbok 2008 s. 18.

aktiviteten att beteckna som låg. Eftersom det är en så stor andel av kvinnorna som är sysselsatta inom den offentliga sektorn och speciellt inom vården är det ofrånkomligt att detta får genomslag och påverkar förutsättningarna för kvinnors företagande. På andra områden t.ex. ”företagstjänster och finansiell verksamhet” är nyföretagandet högt bland både kvinnor och män.

Andra inslag som kännetecknar kvinnors företag är att dessa i större utsträckning än männens företag drivs som enskild firma och är orienterade mot en lokal snarare än nationell eller internationell marknad. Detta kan till viss del förklaras av att kvinnor i relativt hög utsträckning driver företag inom tjänstesektorn.

Näringslivsorganisationerna har pekat på vissa åtgärder som skulle kunna genomföras för att öka kvinnors företagande såsom bl.a. reformering av socialförsäkringarna för företagare, stärkt tjänstesektor, ökade möjligheter till företagande inom områden som i dag domineras av offentliga monopol och betoning i skolan av entreprenörskapets roll. Det är enligt organisationerna viktigt att tjänstesektorn tillåts växa så att t.ex. ”personliga tjänster” utvecklas och att det ges ökade möjligheter för entreprenörer inom tidigare offentlig verksamhet t.ex. genom fler upphandlingar. I dessa sammanhang påpekas härutöver behovet av att omedelbart lösa problemen med F-skattsedelns regler.⁵⁷

Utöver generella satsningar för att främja nyföretagande och tillväxt inom befintliga företag lanserade regeringen 2007 en omfattande satsning för att främja kvinnors företagande och öka forskningen och kunskaperna om kvinnors företagande.⁵⁸ Nutek har fått uppdraget att genomföra och samordna ett treårigt program för att främja kvinnors företagande. Det övergripande syftet med programmet är att få fler kvinnor att starta, driva och utveckla företag. Ett exempel på åtgärder är att göra finansieringen mer tillgänglig för kvinnor, som generellt har svårare än män att finansiera sina verksamheter samt att öka kunskaperna om finansiering av kvinnors företagande. Regeringen beslutade 2007 att höja nivån på Almis mikrolån till nya och små företag till 100 000 kr.

Den 1 juli 2007 infördes en skattereduktion för hushållstjänster. Studier om hur kvinnor och män använder sin tid visar att kvinnor generellt bär det största ansvaret för det obetalda hemarbetet såsom

⁵⁷ Företagarnas rapport Kvinnors företagande – så kan det ta fart, 2007 och Kvinnors och mäns företagande, 2005.

⁵⁸ Regeringsbeslut den 10 maj 2007, N2007/4596/ENT (delvis), N2007/2432/ENT och N2006/9663/ENT.

exempelvis traditionella hushållssysslor, omsorg om barnen och omsorgen om nära anhöriga.⁵⁹ Skattereduktionen för hushållstjänster ökar möjligheterna för hushållen att köpa dessa tjänster och på så sätt förbättras möjligheterna för framför allt kvinnor att frigöra obetalt hemarbete mot betald arbetstid eller utbildning. På så sätt kan kvinnors yrkesposition och kvinnors ekonomiska självständighet stärkas. Skattereduktion medför därmed mer lika villkor för kvinnor och män att kombinera familjeliv och arbetsliv.

För närvarande pågår en översyn av företagarnas försäkringsvillkor i trygghetssystemen. Uppdraget ska redovisas senast i augusti 2008.⁶⁰ En särskild utredare har också utrett förutsättningarna för ökad valfrihet när det gäller vård, omsorg, stöd och service inklusive särskilt boende som ges till äldre och personer med funktionsnedsättning enligt socialtjänstlagen. Frittvalutredningen överlämnade i februari 2008 betänkandet LOV att välja – Lag Om Valfrihetssystem.⁶¹ Den nya lag som föreslås är avsedd att fungera som ett frivilligt verktyg för de kommuner och landsting som vill konkurranspröva verksamhet genom att överlåta valet av utförare till brukaren/invånaren. Den föreslagna lagen är ett alternativ till lagen (2007:1091) om offentlig upphandling, LOU och ska främja en mångfald av utförare.

⁵⁹ Prop. 2006/07:94 s. 30 ff.

⁶⁰ N 2006:11, direktiv 2006:37 och tilläggsdirektiv 2006:129 och 2007:156.

⁶¹ SOU 2008:15.

6 Utvidgning av näringsverksamhetsbegreppet i inkomstskattelagen

Utredningen ska enligt direktiven se över självständighetsrekvisitet i IL:s näringsverksamhetsbegrepp. Syftet med uppdraget är att det ska bli enklare att starta näringsverksamhet, bl.a. för dem som har en eller ett fåtal uppdragsgivare.

Såsom uppdraget är utformat är det således inte begränsat endast till den grupp som har en eller ett fåtal uppdragsgivare. Utredningen har bl.a. mot den bakgrunden övervägt olika alternativ till hur näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. 1 § IL ska kunna utvidgas för att göra det enklare att starta näringsverksamhet.

Avsnittet disponeras på följande sätt. I avsnitt 6.1 går utredningen igenom behovet av ny lagstiftning och vilka målgrupper som en eventuellt förändrad lagstiftning ska rikta sig mot.

I avsnitt 6.2 analyseras möjligheten att införa det EG-rättsliga mervärdesskattedirektivets begrepp ”ekonomisk verksamhet” i stället för det nuvarande näringsverksamhetsbegreppet. Detta begrepp anses, i förhållande till näringsverksamhetsbegreppet, ha en vidare innebörd, vilket skulle utvidga möjligheterna för att anse en verksamhet utgöra näringsverksamhet. I avsnittet belyses skillnaderna mellan ML och det EG-rättsliga mervärdesskattedirektivet och vad ett sådant alternativ skulle kunna medföra för konsekvenser.

I avsnitt 6.3 analyseras tre olika alternativ som alla innebär en ändring av självständighetsrekvisitet. Av direktiven framgår att parternas vilja i ett avtal om arbete bör ges större vikt vid bedömningen av om det är fråga om näringsverksamhet eller om ett anställningsförhållande, varför detta är en gemensam utgångspunkt för de olika alternativen. Det första alternativet bygger på en presumtionsbestämmelse som innebär att vad parterna avtalat ska

beaktas såvida det inte är uppenbart att arbetet utförs under sådana förhållanden att den som utför arbetet är att anse som anställd. Det andra alternativet innebär att man gör en sammanvägd bedömning varvid ska särskilt beaktas graden av beroende till uppdragsgivaren, integration i dennes verksamhet och vad parterna har avtalat. Det tredje alternativet avser den grupp som utredningen faktiskt har identifierat och som inte synes omfattas av nuvarande näringsverksamhetsbegrepp. Det handlar om personer som i huvudsak hyr ut sig själva för kortare eller längre uppdrag som hör till uppdragsgivarens ordinarie verksamhet. I de avsnitt som alternativen presenteras analyseras också hur de förhåller sig till bestämmelserna om solidariskt betalningsansvar i SBL. Härefter analyseras först hur de alternativa bestämmelserna förhåller sig till den arbetsrättsliga regleringen och hur de kan påverka det civilrättsliga arbetstagarbegreppet. I ett efterföljande avsnitt analyseras vilka eventuella konsekvenser de alternativa bestämmelserna kan medföra för bedömningen av skattskyldighet enligt ML. I ett avslutande avsnitt presenteras sammanfattade slutsatser för de olika alternativen i förhållande till varandra. Avsnittet innehåller också ett lagförslag och bedömning av eventuella konsekvenser för när någon ska anses bedriva näringsverksamhet i BfL:s mening. Slutligen analyseras hur lagförslaget kan påverka skatteundandraganden och uppbörds-effektiviteten.

6.1 Behov av ny lagstiftning och målgrupp

Formerna för företagande och anställning har som framgått av den tidigare redogörelsen förändrats. Det blir således allt vanligare att ett företag består av en kärna av fast heltidsanställda som är omgiven av ringar av personer med allt lösare anknytning till företaget såsom deltidsanställda, inhyrd personal, tidsbegränsat anställda samt egenföretagare som anlitas för olika uppdrag. Även om det traditionella anställningsavtalet mellan arbetsgivare och arbetstagar fortfarande är den dominerande formen för anlitan av arbetskraft så har företagen i större utsträckning börjat anlita underleverantörer, konsulter och bemanningsföretag. De senaste decennierna har i hög grad kännetecknats av att de större företagen köper in tjänster i stället för att anställa personer inom företagen. Till en del handlar det om inköp av specialisttjänster t.ex. vad gäller IT-kompetens. Men företagen köper också in sådana tjänster, som

tidigare utförts internt; antingen styckvis från fristående företag eller genom att lägga ut verksamheten på entreprenad. Det är vanligt förekommande att lägga ut verksamheter som t.ex. städning, fönsterputsning, vaktmästeri, telefonväxel och reception. I andra fall handlar det om avknoppning av avdelningar inom produktionen, som inte bedöms höra till företagets kärnverksamhet. Den avknoppade enheten kan fortsätta att arbeta på entreprenad åt sin tidigare arbetsgivare. Avknoppningen kan också avse speciella tjänster, där den eller de anställda, som tidigare skött dem inom företagets ram erbjuds att i stället som egenföretagare utföra dessa uppgifter på entreprenad åt den tidigare arbetsgivaren. Sammantaget har det inneburit att arbetsmarknaden blivit mer flexibel och att flera fått möjligheter att arbeta i andra former än i ett vanligt anställningsförhållande. Det finns dock fortfarande de som vill arbeta som företagare och bli beskattade i inkomstslaget näringsverksamhet men som inte i dag bedöms uppfylla självständighetskriteriet i 13 kap. 1 § IL. Å andra sidan är det lätt att tänka sig att det finns personer som har en svagare ställning på arbetsmarknaden och därför är lätta att byta ut och som väljer eller förmås att bedriva egen verksamhet som enda alternativet till arbetslöshet. Bland dessa kan det finnas personer som i praktiken arbetar under anställningsliknande förhållanden och som skulle önska en anställning.

Vid den granskning som utredningen genomfört avseende de ansökningar om F-skattsedel som Skatteverket avslagit under år 2006 inom kategorin *näringsverksamhet bedrivs ej* (se avsnitt 4.1.2) framkom att de beslut som prövats i sak främst avsåg sådana verksamheter där affärsidén var att som enskild näringsidkare hyra ut sig själv bl.a. vid arbetstoppar, semestrar och sjukdom. Gemensamt för dessa verksamheter är att de verkar drivas utan anställda och med små materiella resurser. Det ekonomiska risktagandet förefaller i dessa fall vara litet vad avser investeringar i t.ex. egna arbetsredskap eller lokaler, i många fall har man "kontoret på fickan". Skatteverkets motivering för avslag var i dessa fall att det enbart handlade om att ställa den egna arbetskraften till förfogande och att man tillfälligt var inordnad i uppdragsgivarens organisation. Ofta motiverades beslutet också med att det saknades ett ekonomiskt risktagande. I dessa fall verkar antalet uppdragsgivare ha varit av mindre betydelse för Skatteverkets bedömning utan avgörande var att arbetet skulle bedrivas under alltför anställningsliknande förhållanden. Ansökningar avseende denna typ av verksamhet kom främst från bygg-, transport- och vårdsektorn. En annan grupp

som fick avslag var de personer som ansökt om F-skattsedel för verksamhet inom handel och där avsågs främst arbete som handelsagent eller s.k. nätverksförsäljning. Det var ofta fråga om en eller ett fåtal uppdragsgivare och inget eller ett begränsat ekonomiskt risktagande.

Det är enligt utredningens mening oklart om regeringen haft ovan först nämnda grupp i åtanke när direktiven för uppdraget skrevs. I direktiven anges bl.a. att det i kritiken mot F-skattesystemet framför allt har anförts att det krav på flera uppdragsgivare som ofta ställs för att en verksamhet ska bedömas som näringsverksamhet när övriga kriterier för näringsverksamhet inte är *tillräckligt starka* (utredningens kursivering), motverkar möjligheterna att starta näringsverksamhet. Vilka övriga kriterier som avses framgår inte men det kan konstateras att i rättspraxis har arbete för en enda uppdragsgivare inte uteslutit att vederbörande är att betrakta som en självständig uppdragstagare om förhållandena i övrigt talar för detta (se t.ex. RÅ85 1:37). Om uppdragstagaren gjort större ekonomiska investeringar som används inom ramen för uppdragen och därigenom tagit en affärsmässig risk eller haft möjlighet att låta någon annan utföra arbetsuppgifterna har det kunnat ha betydelse vid bedömningen av om näringsverksamhet bedrivs eller inte. Däremot förefaller, enligt utredningens mening, ekonomiskt risktagande i sig inte ha någon självständig betydelse men kan alltså läka den brist som består i att antalet uppdragsgivare är för få. Det kan också vara så att investeringsvilja visar på en avsikt hos uppdragstagaren att faktiskt bedriva näringsverksamhet och att det kan få betydelse för bedömningen.

Det som förefaller vara gemensamt för de grupper som kan vara målgrupp för ändrad lagstiftning är att det handlar om verksamheter som i huvudsak bygger på den egna arbetskraften. En svårighet vid avgränsningen är att i direktiven utpekas de som har en eller ett fåtal uppdragsgivare medan det för den grupp vars ansökningar främst avslagits, dvs. de som hyr ut sig själva, antalet uppdragsgivare förefaller vara av mindre betydelse för Skatteverkets bedömning.

Det kan redan här anmärkas att det kan finnas skäl att ifrågasätta behovet av ny lagstiftning bl.a. mot bakgrund av utfallet av den granskning som utredningen genomfört av Skatteverkets avslagsbeslut men även mot bakgrund av att Skatteverkets bedömningar enligt utredningens mening i vissa fall kan tyckas vara väl restriktiva när det varit fråga om verksamhet mot en eller ett fåtal

uppdragsgivare. Det finns flera avgöranden från länsrätt och kammarrätt från senare tid där domstolarna kommit till annan bedömning än den Skatteverket gjort.¹ Det förefaller utredningen som om domstolarna kommit att göra allt mer nyanserade bedömningar och att parternas avsikt tillmäts ökad betydelse vid avgörande av frågan om näringsverksamhet bedrivs eller inte. Efter Regeringsrättens avgörande i RÅ 2001 ref. 25 – det s.k. avbytarfallet – har också fler grupper kommit att anses bedriva näringsverksamhet (se närmare avsnitt 3.1.5). Det har också ifrågasatts om inte Skatteverket redan i dag med en generösare tillämpning utifrån de principer som kan utläsas i nämnda avgörande skulle kunna bevilja fler personer F-skattsedel för s.k. korttidsuppdrag. Det är därför möjligt att Skatteverket genom sina s.k. styrsignaler skulle kunna ”lätta” lite på sin tillämpning. Ett skäl som talar emot en sådan lösning är att man får en diskrepans mellan domstolarnas praxis, som riskerar att leva kvar, och Skatteverkets tillämpning vilket leder till oklarhet beträffande rättsläget. Därtill är det enligt utredningens mening oklart vilka slutsatser som faktiskt kan dras av det s.k. avbytarfallet. I avgörandet slog Regeringsrätten fast bl.a. att ”Av ett uppdrags tidsmässigt tillfälliga karaktär att vara ersättare för en lantbrukare vid dennes bortovaro på grund av semester eller sjukdom följer att hon inte står under dennes arbetsledning vid uppdragets utförande.” Även om tidsaspekten betonats i avgörandet torde det vara av betydelse att det inte fanns någon annan som kunde utöva någon faktisk arbetsledning eftersom avbytaren ersatte andra egenföretagare. Om däremot en person ersätter en ordinarie anställd försvinner inte uppdragsgivarens möjlighet att utöva arbetsledning på samma sätt. Det är också intressant att det i bedömningen lyfts fram just semester eller sjukdom trots att det av ansökan framgick att verksamheten även avsåg arbete vid s.k. arbetstoppar. Det är därför möjligt att man inte kan föra motsvarande resonemang när det gäller att rycka in vid arbetstoppar och liknande eftersom möjligheten att i sådant fall utöva arbetsledning kvarstår. En annan viktig aspekt, som i och för sig inte direkt lyftes fram i bedömningen men som enligt utredningen ändå torde ha haft betydelse för utgången, var att avbytaren hade träffat ett samarbetsavtal med andra avbytare. Det innebär att det inte heller fanns någon personlig arbetskyldighet för avbytaren vilket annars är utmärkande för ett anställningsförhållande. Det finns

¹ T.ex. Kammarrätten i Jönköpings dom den 12 februari 2008 i mål nr 3109--3110-07.

således flera betydelsefulla skillnader mellan avbytarfallet och de som har till affärsidé att hyra ut sig själv bl.a. vid semestrar, sjukdom och arbetstoppar och som nekats F-skattsedel av Skatteverket. Det anförda talar enligt utredningens mening sammantaget för att det inte torde vara tillfyllest att Skatteverket enbart ändrar sin tillämpning.

I den allmänna debatten har tidigare bl.a. sjuksköterskor som arbetar mot t.ex. vårdcentraler och sjukhus lyfts fram som exempel på personer som borde kunna få bedriva sin verksamhet som näringsverksamhet. Det har också gjorts gällande att denna grupp missgynnas i förhållande till läkare, vilket dock tillbakavisats av Skatteverket som menar att bedömningen är densamma för båda grupperna om de endast ställer den egna arbetskraften till förfogande vid olika vårdinrättningar eftersom de då arbetar under alltför anställningsliknande förhållanden. Som utredningen tidigare konstaterat synes antalet uppdragsgivare vara av mindre betydelse för Skatteverkets bedömning i dessa fall. Härvid kan nämnas att det finns ett avgörande från länsrätt som rörde tilldelning av F-skattsedel för en sjuksköterska.² Av domen framgår att hennes affärsidé var att i samband med sjukfrånvaro, utbildningsinsatser och semestrar utföra uppdrag på olika kliniker och enheter. Länsrätten konstaterade bl.a. att de enda faktiska omständigheter som framkommit om näringsverksamheten var att sjuksköterskan sagt upp sin nuvarande anställning och skulle börja arbeta som inhyrnings-sjuksköterska på ett lasarett. Länsrätten fann att de uppgifter som lämnats inte var tillräckliga för att anse att kravet på självständighet var uppfyllt.

Det finns i sammanhanget anledning att nämna lagen (1993:440) om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft som bl.a. legaliserat uthyrning av arbetskraft (lagen behandlas närmare i avsnitt 3.5). Av lagen framgår att det är fullt tillåtet för ett enskilt företag att bedriva uthyrning av arbetskraft i den meningen att arbetsgivaren mot ersättning ställer arbetskraft till en beställares förfogande för att utföra arbete som hör till beställarens verksamhet. Det normala i dessa fall är att arbetstagaren under den tid uthyrningen pågår alltjämt är att anse som anställd hos uthyrningsföretaget. I förarbetena till lagen uttalas att *i den omständigheten att arbetskraften ställs till en beställares förfogande ligger att*

² Länsrätten i Östergötlands län dom den 30 maj 2002 mål nr 2047-01.

denne disponerar över arbetskraften i olika hänseenden inbegripet den direkta arbetsledningen.

Under 1996 tillsattes en utredning för att utvärdera och analysera effekterna och konsekvenserna av 1993 års lag om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft. Av utredningens slutbetänkande framgår bl.a. att en stor andel av antalet verksamma inom uthyrningsbranschen var enmansföretagare och enligt utredningens uppfattning var det tvivelaktigt om enmansföretag ska räknas som personaluthyrning. Utredningen skriver bl.a. att den är medveten om att det finns en oro över den utveckling som kan följa av möjligheten att så att säga hyra ut sig själv, som över huvud taget ligger i ökningen av antalet enmansföretag inom tjänstesektorn. Många ser en risk att detta kan innebära bl.a. en press nedåt på lönerna och att arbetsrättslagstiftningen kringgås.³

Enligt utredningens uppfattning kan inte en enskild näringsidkare med stöd av nämnda lag hyra ut sig själv eftersom lagen förutsätter att det är anställda som hyrs ut. Det är också oklart om ägaren till ett aktiebolag som ensam anställd skulle kunna hyra ut sig själv eftersom det faktiskt inte är fråga om personaluthyrning i egentlig mening.

6.2 Införa mervärdesskattedirektivets begrepp ekonomisk verksamhet som förutsättning för näringsverksamhet i inkomstskattelagen

Utredningens bedömning: Mervärdesskattedirektivets begrepp "ekonomisk verksamhet" bör inte ersätta näringsverksamhetsbegreppet i inkomstskattelagen. Införandet av ett sådant begrepp är förenat med lagtekniska svårigheter eftersom mervärdesskattelagen inte helt anpassats till mervärdesskattedirektivet. De som främst skulle komma att påverkas är de som driver en verksamhet utan vinstsyfte, vilket ofta är fallet vid s.k. hobbyverksamhet.

³ SOU 1997:58 s. 8 och 75 f.

6.2.1 Skillnader mellan begreppet "yrkesmässig verksamhet" i mervärdesskattelagen och begreppet "ekonomisk verksamhet" i mervärdesskattedirektivet

En möjlighet att utvidga näringsverksamhetsbegreppet är att införa det EG-rättsliga mervärdesskattedirektivets begrepp "ekonomisk verksamhet" i stället för näringsverksamhetsbegreppet i IL. Som framgått av tidigare avsnitt (se avsnitt 3.7.1) är ML inte helt anpassad till mervärdesskattedirektivet vad gäller de gemenskapsrättsliga begrepp som direktivet bygger på. En av förutsättningarna för skattskyldighet enligt ML är att omsättningen görs i en verksamhet som är yrkesmässig medan det enligt direktivet ska vara fråga om en självständig ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat, som bedrivs av en beskattningsbar person.

I ML hänvisas vad gäller yrkesmässigheten direkt till IL:s näringsverksamhetsbegrepp. Det innebär att en förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt enligt IL även är yrkesmässig i ML:s mening. I ML är även en verksamhet som bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig verksamhet yrkesmässig (näringsliknande former). Denna kompletterande bestämmelse om yrkesmässighet innebär att en från inkomstbeskattningen självständig bedömning kan göras utifrån de överväganden som ligger bakom ML. I uttrycket "former som är jämförliga med näringsverksamhet" innefattas dessutom verksamheter som inte uppfyller samtliga näringsverksamhetskriterier.⁴

ML och mervärdesskattedirektivet är uppbyggda på olika sätt och ordalydelsen kan ge intryck av att skillnaderna är större än vad de faktiskt är. Mervärdesskatteutredningen föreslog i sitt betänkande att ML skulle anpassas till det dåvarande sjätte mervärdesskattedirektivet och att begreppet beskattningsbar person skulle föras in i ML.⁵ Ett sådant förslag skulle bl.a. förtydliga att fler personer än tidigare kan omfattas av mervärdesskattesystemet men förslaget ledde inte till någon lagstiftning. Utredningen konstaterade att en direkt jämförelse var möjlig vad gäller kravet på självständighet. Härvid hänvisades till EG-domstolens praxis och att sådana omständigheter som EG-domstolen beaktat i stort överensstämmer med de kriterier som beaktas vid bedömningen av själv-

⁴ SOU 2002:74 s. 79 f.

⁵ SOU 2002:74 s. 16.

ständigetskriteriet i svensk rätt.⁶ Utredningen ansåg dock att den EG-rättsliga definitionen av självständigetskriteriet torde medföra att fler aktiviteter anses självständigt utförda än vad som blir fallet enligt ML men menade att bestämmelsen om näringsliknande förhållanden dock ger möjlighet att i viss mån överbrygga skillnaderna. Utredningen kom fram till att det svenska självständigetskriteriet inte synes utgöra hinder för en EG-konform tolkning.⁷ Det förhållandet att inkomstslaget tjänst numera utgör ett restinkomstslag i förhållande till näringsverksamhet är också något som enligt utredningen främjar möjligheterna till EG-konform tolkning av självständigetskravet.⁸

Den skillnad som ändå finns mellan regelverken är att mervärdesskattedirektivet som huvudregel inte uppställer något krav på vinstsyfte. Detta leder till att vissa verksamheter som inte är yrkesmässiga i ML kan komma att omfattas av begreppet ekonomisk verksamhet i den betydelse det har i mervärdesskattedirektivet. Som exempel kan nämnas hobbyverksamhet, ideell verksamhet och annan icke vinstdrivande verksamhet, t.ex. samfälligheter, samt företag som befinner sig i ett uppbyggnadsskede.

Enligt mervärdesskatteutredningens bedömning skulle, mot bakgrund av att begreppet beskattningsbar person (inbegripet ekonomisk verksamhet) är ett vidare begrepp än yrkesmässig verksamhet, de som för närvarande anses bedriva yrkesmässig verksamhet inte påverkas av en anpassning mot det EG-rättsliga direktivet. Däremot kan fler personer än tidigare komma att omfattas av det nya begreppet och mervärdesskattesystemet.⁹

6.2.2 Konsekvenser av att införa det EG-rättsliga mervärdesskattedirektivets begrepp "ekonomisk verksamhet"

Att införa begreppet ekonomisk verksamhet i IL skulle innebära ökad överensstämmelse mellan förutsättningarna för F-skatt, registrering till mervärdesskatt och inkomsttaxering i näringsverksamhet. Detta skulle gagna förutsebarheten och därmed också rätts säkerheten. Det skulle också underlätta handläggningen för Skatteverket.

⁶ SOU 2002:74 s. 90.

⁷ SOU 2002:74 s. 90.

⁸ SOU 2002:74 s. 90.

⁹ SOU 2002:74 s. 17 och 155.

En första svårighet är emellertid hur detta förslag ska lösas lagtekniskt. Eftersom ML inte är helt anpassad till mervärdesskatte-direktivet och det där tillämpliga begreppet ekonomisk verksamhet går det inte att hänvisa till ML i detta avseende. Den möjlighet som då står till buds är att arbeta in det EG-rättsliga mervärdesskatte-direktivets begrepp ekonomisk verksamhet i IL. Det vore dock att föredra att denna anpassning först ägde rum där den i första hand hör hemma dvs. i ML och att sedan låta IL hänvisa till ML. Mervärdesskatteutredningens förslag ledde dock inte till någon ändrad lagstiftning bl.a. för att det skulle få vissa konsekvenser för de ideella föreningarnas mervärdesskattesituation.¹⁰ En viktig konsekvens är att om begreppet införs i IL dit ML hänvisar så kommer även denna grupp att tillhöra kretsen som är mervärdesskatteskyldig.

Vad som främst skulle komma att påverkas av en förändring av anført slag är verksamheter som drivs utan vinstsyfte. Det skulle i praktiken medföra att de som driver hobbyverksamhet eller någon annan verksamhet utan vinstsyfte skulle beskattas i näringsverksamhet. Eftersom utgångspunkten för uppdraget främst är att se över självständighetsrequisitet i näringsverksamhetsbegreppet och nå andra målgrupper skulle, enligt utredningens bedömning, ett förslag som läggs i denna riktning inte åstadkomma ett önskvärt resultat.

6.3 Ändring av självständighetsrequisitet i inkomstskattelagen

I direktiven anges att parterna vilja i ett avtal om arbete bör ges större vikt vid bedömningen av om det är fråga om näringsverksamhet eller om ett anställningsförhållande. Direktiven anger vidare att förslagets påverkan på det civilrättsliga arbetstagarbegreppet ska analyseras med utgångspunkten att den som bedöms bedriva självständig näringsverksamhet inom det ena rättsområdet också normalt bör bedömas göra det inom det andra rättsområdet. Utredningen vill redan här slå fast att det enligt utredningens mening utesluter en reglering som helt lämnar åt parterna att avgöra huruvida näringsverksamhet bedrivs i skatterättslig mening eftersom en sådan lösning skulle komma i konflikt med de intressen som den arbetsrättsliga regleringen avser att skydda. Dessutom

¹⁰ Prop. 2004/05:1 s. 223

kan det vid t.ex. bolagskonstruktioner föreligga ägarsamband mellan uppdragstagaren och uppdragsgivaren, vilket skulle kunna få till följd att en och samma person fritt kan förfoga över avtalsförhållandena.

6.3.1 Presumtionsbestämmelse

För att möjliggöra att fler personer bedöms som självständiga företagare skulle en form av presumtionsbestämmelse kunna införas i 13 kap. 1 § IL som innebär att vid bedömningen av om verksamheten bedrivs självständigt ska beaktas vad parterna har avtalat såvida det inte är uppenbart att arbetet utförs under sådana förhållanden att den som utför arbetet är att anse som anställd. Härigenom skulle näringsverksamhetsbegreppet utvidgas genom att partsviljan tillåts styra i större utsträckning. Skatteverket ska dock ha möjlighet att göra en annan bedömning för det fall att det är fråga om ett arbete som utförs under alltför anställningsliknande förhållanden. Utrymmet för en sådan bedömning skulle dock vara begränsat till att motsvara de typsituationer då det solidariska betalningsansvaret enligt 12 kap. 3 § SBL kan utkrävas. Bestämmelsen skulle därför kunna utformas i enlighet med lydelsen om anmälningsskyldighet vid uppenbart anställningsförhållande som finns i 5 kap. 7 § SBL.

I den allmänna motiveringen till bestämmelserna om solidariskt betalningsansvar framgår att de bör kunna tillämpas endast när det är uppenbart att ett arbetsgivar-/arbetstagarförhållande föreligger enligt både skatterättslig och socialförsäkringsrättslig praxis. Där emot avses inte tolkningen av arbetsgivar- eller arbetstagarbegreppen i annan lagstiftning påverka den här aktuella frågan.¹¹ Det ska alltså vara fråga om ett uppenbart anställningsförhållande enligt såväl skatterättslig som socialförsäkringsrättslig praxis.

De inkomster av arbete som alltså inte kan komma i fråga att hänföra till inkomstslaget näringsverksamhet är när det föreligger klara omständigheter som tyder på att det är fråga om anställningsinkomster. De situationer som utpekats i författningskommentaren är om en person utför samma typ av arbetsuppgifter under samma arbetsledning som uppdragsgivarens egen personal eller när en F-skattsedelshavare ersätter en ordinarie anställd som har semester eller är sjuk. En annan situation skulle kunna vara

¹¹ Prop. 1991/92:112 s. 107.

att den arbetspresterande parten tidigare har varit anställd hos uppdragsgivaren och i direkt anslutning härtill fortsätter att som egen företagare utföra arbetsuppgifterna utan att några verkliga förändringar skett i övrigt eller att det är fråga om mycket långvariga arbetsinsatser av samma person.

En sådan presumtionsbestämmelse kommer inte i konflikt med bestämmelserna om solidariskt betalningsansvar.

6.3.2 Bestämmelse som ser till relationen mellan uppdragstagare och uppdragsgivare och vad parterna har avtalat

Den gränsdragning som i dag görs mellan den som redovisar inkomst av näringsverksamhet och den som redovisar inkomst av tjänst uppvisar stora likheter med den arbetsrättsliga gränsdragningen mellan ett anställningsförhållande och ett uppdragsförhållande, eftersom vad som skatterättsligt anses utgöra ett anställningsförhållande faktiskt bygger på det civilrättsliga arbetstagarbegreppet. Vid den skatterättsliga gränsdragningen är det i regel självständighetskriteriet som avgör till vilket inkomstslag ersättningen ska hänföras. För att en inkomst ska hänföras till inkomst av näringsverksamhet ska dock ytterligare två rekvisit vara uppfyllda, nämligen kraven på varaktighet och vinstsyfte.

Utmärkande för de fall där bedömningen i praxis blivit att ett anställningsförhållande skatterättsligt har ansetts föreligga är att det varit fråga om verksamhet som bedrivits mot endast en eller ett fåtal uppdragsgivare och dessutom ofta varat under lång tid och således typiskt sett framstått som en anställning. I de allra flesta fallen har därutöver tillkommit att uppdragstagaren varit underställd uppdragsgivarens arbetsledning samt i övrigt ansetts inordnad i uppdragsgivarens arbetsorganisation på i princip samma sätt som andra anställda, t.ex. genom att uppdraget utförts i uppdragsgivarens lokaler.

Inom arbetsrätten finns det exempel på personer som arbetsrättsligt ansetts som uppdragstagare men som knappast ändå skulle anses bedriva näringsverksamhet i skatterättslig mening. Som exempel kan nämnas att en journalist som uteslutande arbetat mot samma huvudman i över 20 år ansetts vara uppdragstagare.¹² Även parternas avsikt har i några fall tillmätts betydelse under förutsättning att ingenting tyder på att avsikten varit att kringgå lag eller

¹² AD 1998 nr 138.

avtal.¹³ I vissa avseenden kan därför den skatterättsliga bedömningen av vad som är ett anställningsförhållande vara mer långtgående än motsvarande civilrättsliga bedömning.

Mot bakgrund av ovanstående skulle ett alternativ till utformning av en ny bestämmelse kunna vara att se till den faktiska relationen mellan uppdragsgivaren och uppdragstagaren och även låta parternas gemensamma vilja få ökad betydelse. Vid prövningen av om en verksamhet kan anses självständigt bedriven ska en sammanvägd bedömning göras varvid graden av beroende till uppdragsgivaren, integration i dennes verksamhet och vad parterna har avtalat särskilt ska beaktas. Kriterierna skulle vara inbördes likvärdiga. De två första är objektiva omständigheter medan det tredje kriteriet ger uttryck för den gemensamma partsavsikten. Partsavsikten kommer till uttryck genom avtalsvillkoren och omsätts till olika objektivt konstaterbara omständigheter dvs. beroende och integration. Avtalsvillkor som reglerar risk och ansvarsfördelning mellan parterna kan visa på uppdragstagarens självständighet i förhållande till uppdragsgivaren. Andra exempel på detta är att uppdragstagaren har rätt att åta sig andra uppdrag, att låta någon annan utföra uppdraget eller anlita medhjälpare. Det är även av betydelse på vilket sätt uppdragsvillkoren skiljer sig från villkoren för uppdragsgivarens anställda.

Med en sådan bestämmelse läggs fokus på relationen mellan parterna och deras gemensamma avsikt. Därmed minskar betydelsen av antalet uppdragsgivare jämfört med i dag. Såsom framgått av tidigare avsnitt (se avsnitt 4.1.1) har de flesta fysiska personer som är F-skatteregistrerade även anställningsinkomster. Utrymmet för att kunna ha flera uppdragsgivare i en verksamhet som inte bedrivs på heltid torde, enligt utredningens mening, vara begränsat. En bestämmelse enligt beskriven modell kan göra det lättare att få verksamheten bedömd som näringsverksamhet. Det ligger dock i sakens natur att om en uppdragstagare har flera uppdragsgivare är graden av beroende till uppdragsgivaren/uppdragsgivarna mindre.

Utmärkande för många tjänsteföretag är att de består av den arbetskraft och kompetens som näringsidkaren besitter. Dessa

¹³ AD 1983 nr 89. I avgörandet ansågs en försäljare – som i eget namn men under uppdragsgivarens varumärke – sålt kokosbollar åt ett handelsbolag vara egenföretagare. Arbetsdomstolen uttalade i domen bl.a. ”Man måste alltså utgå från att båda parter avsiktligt inrättat sig efter att det var fråga om ett företagförhållande eftersom de faktiskt var ense om att så var fallet. När det såsom är fallet i detta mål rör en situation, som ligger i gränsområdet mellan arbetstagar- och företagförhållandet och ingenting tyder på att avsikten varit att kringgå lag eller avtal, måste särskild hänsyn tas till en sådan omständighet.”

företag säljer framför allt sin tid och sitt kunnande i form av utförda tjänster. I ett konsultförhållande är det rätt naturligt att uppdragsgivaren vill tillgodogöra sig personlig kompetens och skicklighet hos uppdragstagaren, oavsett vem det är som anlitas. Det är också naturligt att en uppdragstagare startar sin verksamhet med den tidigare arbetsgivaren som sin första uppdragsgivare, vilket med den beskrivna modellen kan komma att bedömas som självständigt bedriven verksamhet.

Den omständigheten att uppdragstagaren tagit en ekonomisk risk i form av investeringar har i praxis kunnat läka den brist som bestått i att antalet uppdragsgivare varit för få. För många av tjänsteföretagen krävs dock inte några ekonomiska investeringar för att kunna bedriva verksamheten. Det behövs vanligtvis inte något lager i en tjänsteproducerande verksamhet. Vid bedömning om det finns något ekonomiskt risktagande bör beaktas att allt företagande är förknippat med risktagande som t.ex. ansvaret för att ett uppdrag fullgörs på rätt sätt. Inom vissa branscher kan det dock vara nödvändigt med investeringar för att kunna erbjuda tjänsterna, att t.ex. utföra transporttjänster utan tillgång till eget eller leasat fordon torde inte vara möjligt.

En uppdragstagare som står under uppdragsgivarens omedelbara kontroll och arbetsledning under uppdragets utförande eller ingår i dennes ordinarie arbetsorganisation när han ska utföra de arbetsuppgifter som omfattas av avtalet kan normalt inte anses vara självständig. I vad mån uppdragstagaren står under uppdragsgivarens arbetsledning kan bero på i vilken utsträckning uppdragsgivaren bestämmer när, var och hur arbetet ska utföras.

I ett uppdrags natur ligger att uppdragsgivaren bestämmer ramen för vad som ska utföras. Men det ankommer i regel på uppdragstagaren att bestämma *hur* arbetet ska utföras. *Var* och *när* uppdraget ska utföras kan vara beroende av verksamhetens natur. Även om uppdragsgivaren har ett bestämmande inflytande i dessa frågor innebär det inte automatiskt att uppdragstagaren står under den andres kontroll och arbetsledning på ett sådant sätt att näringsverksamhet inte ska anses föreligga. Den omständigheten att uppdragstagaren utför arbetet i uppdragstagarens lokaler eller använder dennes maskiner behöver inte innebära att vederbörande är inordnad i uppdragsgivarens arbetsorganisation. Även *hur* arbetet ska utföras kan i vissa fall ligga i uppdragets natur och behöver inte heller betyda att uppdragstagaren står under uppdragsgivarens arbetsledning. Viss verksamhet kan vara författnings-

reglerad vilket begränsar såväl den faktiska arbetsledningen som det egna handlingsutrymmet. Så kan t.ex. vara fallet vid verksamheter som styrs av hälso- och sjukvårdslagen.

Exempel ur praxis som avser arbetsledning kan nämnas att Regeringsrätten i rättsfallet RÅ85 1:37, som rörde inkomst-taxering, fann att en person som med egen lastbil transporterade tidningar till olika anvisade platser för vidare distribution till abonnenterna var att betrakta som självständig i förhållande till sin uppdragsgivare. Vid bedömningen konstaterade kammarrätten, vars dom inte ändrades av Regeringsrätten, att det förhållandet att en uppdragsgivare som transportköpare har gett direktiv om *hur* tidningstransporterna tidsmässigt ska utföras ligger i transportuppdragets natur och inte kan få till följd att uppdragsgivaren härigenom ska anses som arbetsledare. Som jämförelse kan nämnas att Arbetsdomstolen i avgörandet AD 1981 nr 121 funnit att tidigare anställda chaufförer var att anse som uppdragstagare hos sin tidigare arbetsgivare trots bindningarna till åkeribolaget. Bolaget hade överlåtit fem tankbilar till sex tidigare anställda chaufförer som därefter utförde mjölktransporter enligt ett kontrakt mellan åkeribolaget och två mjölkföretag. Bakgrunden till avtalet var att åkeribolagets ägare förberedde sig för sin pension och också hade överlåtit den andra delen av åkeribolagets verksamhet (utlands-transporter) till en av sina söner. Arbetsdomstolen konstaterade att chaufförernas bundenhet till åkeriföretaget ytterst berodde på andra faktorer. Dit hörde den omständigheten att verksamheten så gott som helt byggts upp på transporter av en vara – mjölk – som måste transporteras inom viss tid och med särskilda fordon. Vidare berodde bundenheten på kontrakten med de båda mejeriföretagen som alltså i själva verket ytterst var de som dirigerade transporterna. Arbetsdomstolen konstaterade att handlingsutrymmet inte skulle vara större för chaufförerna om de utförde mjölktransporterna utan åkeribolagets medverkan och att åkeriföretagets arbetsledning gentemot chaufförerna hade en mycket begränsad innebörd.

För att ett uppdrag ska anses vara självständigt bör det normalt vara fråga om specifika och avgränsade arbetsuppgifter. Det bör inte heller vara fråga om att uppdragstagaren fortlöpande ställer sin arbetskraft till förfogande och att denne kan åläggas uppgifter efter hand. För att ett uppdrag ska anses som självständigt ska uppdragstagaren också rättsligt sett ha full frihet att avböja ett uppdrag och också ha möjlighet att vägra utföra vissa arbetsuppgifter t.ex.

för att de inte omfattas av det avtalade uppdraget. Han ska också vara oförhindrad att vända sig till andra uppdragsgivare. Om uppdragstagaren är inlemmad i uppdragsgivarens organisation genom att delta i det dagliga arbetet, i dess planering eller i internutbildning på motsvarande sätt som de som är anställda talar detta för anställning.

Om en person hyr ut sig själv för att arbeta hos en uppdragsgivare i syfte att ersätta ordinarie anställda eller vid s.k. arbetstoppar utföra samma arbete som uppdragsgivarens anställda är det vanligen inte ett tillräckligt avgränsat uppdrag utan vederbörande får i en sådan situation normalt anses vara tillfälligt inordnad i uppdragsgivarens organisation och stå under dennes arbetsledning. I ett sådant fall finns ingen specifik arbetsuppgift som från början är avgränsad till sin natur och arbetsinsatsen gäller arbetsuppgifter allteftersom de uppkommer. Enligt utredningens mening finns det inte någon yrkeskategori som inte i och för sig skulle kunna anses bedriva näringsverksamhet i skatterättslig mening. Det står dock klart för utredningen att det kan vara svårare inom vissa branscher därför att det i uppdragsgivarens verksamhet normalt finns ordinarie personal som samtidigt fullgör motsvarande uppgifter. Enligt utredningens mening är det i detta avseende t.ex. skillnad mellan sjuksköterskor och läkare som arbetar som inhyrningssjuksköterska respektive stafettläkare och sjuksköterskor och läkare som på mer konsultliknande basis åtar sig vissa arbetsuppgifter t.ex. att vara behjälpliga vid en viss typ av operation eller att tolka vissa röntgensvar. Den förstnämnda kategorin torde inte kunna anses som tillräckligt självständig eftersom den är inordnad i uppdragsgivarens organisation medan däremot den andra kategorin inte är inordnad i organisationen på samma sätt och därför framstår som mera självständig.

Bestämmelsen skulle inte heller komma i konflikt med bestämmelserna om solidariskt betalningsansvar.

6.3.3 Bestämmelse som omfattar dem som hyr ut sig själva och ersätter ordinarie anställda hos uppdragsgivaren eller rycker in vid arbetstoppar

Ytterligare ett alternativ skulle vara att ta sikte på den grupp som utredningen främst har identifierat som har svårt att erhålla F-skattsedel och möjliggöra för den att bedriva näringsverksamhet.

Det handlar om personer som hyr ut sig själva för kortare eller längre uppdrag i syfte att bl.a. ersätta ordinarie anställda hos uppdragsgivaren eller rycka in vid s.k. arbetstoppar.

En sådan bestämmelse skulle i praktiken medföra att en enskild näringsidkare har möjlighet att hyra ut sig själv för korta eller längre uppdrag på motsvarande sätt som gäller för företag som bedriver personaluthyrning med stöd av lagen om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft och att man således skatterättsligt tillåter att personer kan komma att arbeta under anställningsliknande förhållanden i inkomstslaget näringsverksamhet.

Bestämmelsen riskerar att komma i konflikt med bestämmelserna om solidariskt betalningsansvar. I förarbetena till dessa bestämmelser utpekas just sådana situationer som detta alternativ bl.a. avser att omfatta, dvs. när en person utför samma typ av arbetsuppgifter under samma arbetsledning som uppdragsgivarens egen personal eller när en F-skattsedelnehavare ersätter en ordinarie anställd som har semester eller är sjuk. Detta alternativ skulle därför medföra att bestämmelserna om solidariskt betalningsansvar nästan helt kommer att förlora sin verkan.

6.4 Hur påverkas det civilrättsliga arbetstagarbegreppet av en utvidgning av näringsverksamhetsbegreppet i inkomstskattelagen?

Från fackligt håll framhålls att de flesta vill ha fast anställning men ibland kan få acceptera tidsbegränsade sådana. De fackliga organisationerna menar att en ändring i skattelagstiftningen medför att gränsen mellan anställd och företagare blir otydligare och att det finns en fara för att arbetsrätten steg för steg urholkas. En ”lättnad” i skattelagstiftningen som möjliggör för fler personer att bedriva näringsverksamhet och därmed kan tilldelas F-skattsedel riskerar att medföra att många arbetstagare ”tvingas” till att bli egna företagare. Det finns en risk för att personer med faktisk arbetstagarställning ”utkontrakteras” till att formellt bli företagare och därmed berövas det skydd som arbetstagarställningen ger. Den tidigare arbetsgivaren vill minska sina fasta kostnader och väljer att i stället för att ha egna anställda att vid behov anlita uppdragstagare. Många personer som står inför hotet att förlora sin anställning väljer därför att starta ett eget företag och kan ofta komma att utföra

arbete åt sin tidigare arbetsgivare. En sådan lagändring skulle också kunna medföra risk för vissa smittoeffekter (rättsliga och sociologiska) för arbetsrätten.

I vilken omfattning det civilrättsliga arbetstagarbegreppet kan komma att påverkas av en utvidgning av näringsverksamhetsbegreppet i IL är oklart. Enligt utredningens mening är det tveksamt om det över huvud taget kommer att påverkas även om det kan finnas möjlighet till vissa rättsliga och sociologiska smittoeffekter när personer tilldelats en F-skattsedel. Det förhållandet att en person innehar en F-skattsedel är sannolikt en omständighet som skulle beaktas vid en arbetsrättslig prövning men som knappast skulle få någon avgörande betydelse. Däremot kan de sociologiska smittoeffekterna få större betydelse. En person med F-skattsedel som utför ett visst uppdrag betraktas ofta i praktiken som företagare även arbetsrättsligt. Relationen mellan uppdragsgivare och uppdragstagaren kommer därför att präglas av antagandet att den arbetspresterande parten inte har de rättigheter som skulle tillkomma denne enligt arbetsrätten.

De två första alternativen till en ändrad lydelse av 13 kap. 1 § IL innebär att den gemensamma partsviljan tillmäts ökad betydelse. Det första alternativet innebär sannolikt att näringsverksamhetsbegreppet utvidgas mer än i det andra. Även om partsviljan i det alternativet har en stark ställning finns det emellertid utrymme för Skatteverket att göra en annan bedömning. Den gränsdragning som i dag görs mellan den som redovisar inkomst av näringsverksamhet och den som redovisar inkomst av tjänst uppvisar stora likheter med den arbetsrättsliga gränsdragningen mellan ett anställningsförhållande och ett uppdragsförhållande, eftersom vad som skatterättsligt anses utgöra ett anställningsförhållande faktiskt bygger på det civilrättsliga arbetstagarbegreppet. Konsekvensen av att införa en presumtionsbestämmelse i IL kan dock bli att fler personer skatterättsligt kommer att betraktas som företagare men vid en arbetsrättslig bedömning anses som arbetstagare. En lagreglering som bygger på en presumtion kan också komma att missbrukas på så vis att personer som har en faktisk arbetstagarställning kan förmas att bli företagare. Även det andra alternativet kan få liknande konsekvenser när det gäller förhållandet mellan skatterätten och arbetsrätten som det första alternativet men kan också innebära att skillnaden mellan rättsområdena blir mindre. Det kan förhålla sig så att flera av de personer som kommer att anses som företagare skatterättsligt redan i dag anses som uppdragstagare arbetsrättsligt.

Konsekvensen av att införa det tredje alternativet kommer att innebära att fler personer skatterättsligt kommer att betraktas som företagare men vid en arbetsrättslig bedömning med stor sannolikhet komma att bedömas som arbetstagare. Bestämmelsen kommer att omfatta sådana personer som enbart hyr ut sig själva och ersätter ordinarie anställda hos uppdragsgivaren eller rycker in vid arbetstoppar. Vid en arbetsrättslig prövning skulle sannolikt den enda faktorn som talar emot ett anställningsförhållande vara varaktigheten. Även om personerna hoppar runt, arbetar hos många efter varandra och under kort tid hos var och en så räcker inte denna enda faktor för att de ska anses som uppdragstagare arbetsrättsligt. Även en sådan lagreglering skulle kunna komma att missbrukas genom att personer som har en faktisk arbetstagarställning kan förmås att bli företagare.

Det är också viktigt att konstatera att en arbetsrättslig tvist oftast blir en realitet först när parterna blivit oense men att även facket har en egen möjlighet att ta initiativ till en process.

6.5 Förslagets eventuella konsekvenser för bedömningen av skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen

Enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML ska mervärdesskatt betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor och tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet.

En verksamhet är enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § ML, yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. 11 L. Hänvisningen till näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. 11 L, innebär att verksamhet som är hänförlig till inkomst av tjänst inte är yrkesmässig enligt ML.

I artikel 9.1 första stycket i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, mervärdesskattedirektivet, anges att med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte och resultat. Av artikel 9.1 andra stycket framgår att med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella och immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt

betraktas som ekonomisk verksamhet. Av artikel 10 framgår, genom villkoret i artikel 9.1, att den ekonomiska verksamheten ska bedrivas självständigt, att anställda och andra personer utesluts från beskattning i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av andra rättsliga band som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar. I EG-domstolens praxis avseende ”andra rättsliga bindningar” har bl.a. beaktats bundenheten till den offentlighetsliga myndighet som utövar viss tillsyn över verksamheten, graden av frihet att organisera verksamheten och det ekonomiska risktagandet. Dessa omständigheter stämmer i stort överens med de kriterier som beaktas vid bedömningen av självständighetskriteriet för näringsverksamhet, vilket utredningen tidigare konstaterat (se avsnitt 3.7.1).

En utvidgning av näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. 1 § IL skulle – med ML:s nuvarande lydelse – innebära en utvidgning också av ML:s tillämpningsområde. Detta skulle utöka kretsen skattskyldiga till mervärdesskatt.

Ett sänkt krav på självständighet i 13 kap. 1 § IL som innebär en valfrihet för parterna beträffande frågan om det föreligger näringsverksamhet eller ett anställningsförhållande skulle betyda att yrkesmässighetsbegreppet i ML borde frikopplas från näringsverksamhetsbegreppet i IL eftersom en sådan lydelse skulle komma i konflikt med mervärdesskattedirektivet.

Såväl det första som det andra alternativet till lagförslag innebär dock inte att partsviljan är avgörande och enligt utredningens mening torde inte andra grupper komma att omfattas än sådana som faktiskt ryms inom mervärdesskattedirektivets definition. Utredningen anser därför att inte något av dessa alternativ får till följd att ML av detta skäl bör ändras. Däremot kommer det tredje alternativet att kollidera med mervärdesskattedirektivet eftersom arbete som utförs under anställningsliknande förhållanden kommer att omfattas av näringsverksamhetsbegreppet.

6.6 Förslag om att utvidga näringsverksamhetsbegreppet i inkomstskattelagen

Utredningens förslag: En bestämmelse införs i 13 kap. 1 § IL som innebär att vid bedömningen om en verksamhet bedrivs självständigt ska särskilt beaktas graden av beroende till uppdragsgivaren, integration i dennes verksamhet och vad parterna har avtalat.

Såväl det första som det andra alternativet i avsnitt 6.3.1 respektive 6.3.2 skulle vara tänkbara lösningar i förhållande till uppdraget och båda möjliggör att fler kan bedriva näringsverksamhet mot en eller ett fåtal uppdragsgivare. Inte något av dessa alternativ innebär en konflikt med bestämmelserna om solidariskt betalningsansvar eller medför att ML behöver frikopplas från näringsverksamhetsbegreppet i IL. Presumptionsbestämmelsen innebär dock att det finns risk för att partsavsikten får alltför stor betydelse i förhållande till övriga omständigheter som måste beaktas. Vidare skulle utrymmet för att anse att det föreligger ett uppenbart anställningsförhållande bli än mer begränsat med en sådan bestämmelse. Det kan också finnas risk för att en sådan lagreglering kan komma att missbrukas genom att personer som har en faktisk arbetstagarställning kan komma förmås att bli företagare. Fördelen med en bestämmelse som innebär en sammanvägd bedömning av objektiva omständigheter och den gemensamma partsavsikten är att den skatterättsliga och civilrättsliga bedömningen av vem som är att anse som självständig uppdragstagare torde bli mer likartad.

Enligt utredningens mening är det tredje alternativet mindre lämpligt ur flera aspekter. En sådan bestämmelse skulle till att börja med innebära en direkt konflikt med bestämmelserna om solidariskt betalningsansvar och innebär vidare att ML bör frikopplas från näringsverksamhetsbegreppet i IL. Bestämmelsen får också till följd att en del personer som är att anse som självständiga uppdragstagare skatterättsligt vid en arbetsrättslig bedömning sannolikt kommer att betraktas som arbetstagare. Därmed skulle skillnaden mellan rättsområdena bli större än vad som gäller i dag. Att införa en skatterättslig bestämmelse som kan komma i konflikt med den arbetsrättsliga regleringen ökar inte förutsebarheten för uppdragsgivaren. Dessutom anges i direktiven att utgångspunkten ska vara att den som bedöms bedriva självständig näringsverksam-

het inom det ena rättsområdet också normalt bör bedömas göra det inom det andra rättsområdet.

Enligt utredningens bedömning är det andra alternativet den mest balanserade lösningen. Regleringen skulle öka förutsebarheten såväl för uppdragstagaren som för uppdragsgivaren men också innebära möjlighet att anpassa rättstillämpningen efter samhällsutvecklingen. Utredningen kan inte se att förslaget skulle kunna medföra några konsekvenser för bedömningen av när någon ska anses bedriva näringsverksamhet i BfL:s mening.

6.6.1 Skatteundandragande

Förslaget medför lättnader i F-skattetilddelningen för enskilda företagare vilket sannolikt kommer leda till ett ökat skatteundandragande. Skatteverket har i olika sammanhang pekat på att F-skattsedelns rättsverkningar har möjliggjort detta.¹⁴ Skatteundandragandet kan ske på olika sätt som t.ex. att uppdragstagaren utför arbete och återoppar en F-skattsedel men sedan inte redovisar sina inkomster i inkomstdeklarationen. Det förekommer också att bolag med F-skattsedel sätts in mellan uppdragsgivaren och den som utför arbetet i syfte att undandra skatt. Skattefusket har beskrivits som organiserad handel med svart arbetskraft och hantering av osanna fakturor. Även anlåtande av utländska näringsidkare kan, enligt utredningens mening, vara ett medvetet agerande mot bakgrund av att reglerna om solidariskt betalningsansvar ofta är verkningslösa eftersom de utländska näringsidkarna i de flesta fall inte ska betala skatt i Sverige.

När skatten blir fastställd till ett felaktigt belopp talas det om ”skattefelet”. Skattefelet är lägst på områden där det finns effektiva systemlösningar för redovisning och betalning av skatt i form av t.ex. källskatt och tredjemansuppgifter samt på områden som är enkla att kontrollera. Störst är skattefelet på inkomster som inte är föremål för vare sig tredjemansinformation eller källskatt. För att kunna fastställa rätt skatt i denna grupp krävs i huvudsak genomförande av individuella kontroller eller revisioner. I Sverige har man för t.ex. löneutbetalningar skapat ett effektivt källskattesystem med ett lågt skattefel i förhållande till skattebasen som följd. Där emot är skattefelet högre på egenföretagarinkomster, vilka i princip

¹⁴ Riksskatteverkets Rapporter 2001:9 och 2002:6 samt SOU 2002:115.

redovisas av företagaren själv och inte bygger på kontrolluppgifter lämnade av andra.

Det finns en rad studier som visar att underrapporteringen av arbetsinkomster är betydligt större bland egenföretagare och andra små företag än bland anställda. Skatteverket presenterade i oktober 2007 en Skattefelskarta där uppskattningar av skattefelets storlek görs för olika företeelser, skatteslag och skattesubjekt. Skattefelet har definierats som skillnaden mellan den skatt som skulle ha blivit fastställd – om alla skattebetalare redovisade alla sina verksamheter och transaktioner korrekt – och den skatt som i praktiken fastställs (efter Skatteverkets kontrollinsatser). I Skattefelskartan ingår alla slags fel som påverkar den redovisade skatten, utan att felens orsak eller skadlighet värderas. I skattefelet inkluderas alltså både medvetet fusk, skatteplanering som går utanför regelverkets ramar och oavsiktligt uppkomna misstag. Totalt uppskattas skattefelet till 133 miljarder kronor, vilket motsvarar ca 5 procent av BNP eller ca 10 procent av den fastställda skatten (2005 års nivå).

De privatpersoner som enligt förslaget kan komma att gå över till F-skattsedel skulle enligt skattefelskartans indelning hamna i kategorin mikroföretag.¹⁵ Mikroföretagen svarar, enligt Skattefelskartan, för drygt en tredjedel av det totala skattefelet (39 procent) medan privatpersoner står för 16 procent. Mikroföretagens skattefel är mer än hälften av gruppens fastställda skatt, ca 62 procent. Skattefelet för privatpersoner är väsentligt mycket lägre, ca 5 procent av gruppens fastställda skatt. Skillnaden är också stor om man jämför det genomsnittliga skattefelet som ligger på ca 2 000 kronor för privatpersoner och ca 81 000 kronor för mikroföretag. Det är inom området svartarbete som den största skillnaden mellan privatpersoner och mikroföretag ligger.¹⁶

Skatteverket har i olika sammanhang kritiserats för att överdriva skattefusket omfattning samt att man pekar ut småföretagare som stora fuskare. Skatteverkets beräkning av skattefelet Skattefelskartan vad gäller svartarbete bygger på en tidigare rapport, 2006:4 Svartköp och svartjobb i Sverige. Den undersökning som Skatteverket genomförde och som utmynnade i rapporten har starkt kri-

¹⁵ Mikroföretag är enligt definitionen i Skattefelskartan företag med en lönesumma < 1 mnkr. Drygt 70 procent av alla mikroföretag är enskilda näringsidkare. Endast 20 procent utgörs av aktiebolag och 10 procent av handelsbolag. Mikroföretagen utgörs till största delen av enmansföretag.

¹⁶ Definitionen av svartarbete är när ersättning för utfört arbete som ska beskattas i Sverige inte redovisas. Definitionen är vid och innefattar såväl svarta löneutbetalningar och svart försäljning i ett företag som oredovisade uttag och privata kostnader som dragits av i företaget.

tiserats, bl.a. av LRF.¹⁷ Kritiken bestod huvudsakligen i att undersökningen innehöll ett antal osäkerheter och snedvridande faktorer. LRF menade också att ett flertal invändningar kan riktas mot tillvägagångssättet bakom utredningen varav det allvarligaste kanske var att revisionsurvalet inte var slumpmässigt. Andra påtalade att i beräkningen av skattefelet ingick även vanliga löntagare som arbetade svart.¹⁸

Utredningen ska enligt direktiven beakta önskemålen att förebygga oönskad skatteplanering, svartarbete och annat skatteundandragande. Även om de uppgifter som Skatteverket redovisar i Skattefelskartan ska bedömas med stor försiktighet finns det enligt utredningens uppfattning anledning att anta att om flera får möjlighet att själv betala in skatter och avgifter kommer detta att medföra ett ökat skatteundandragande. För att motverka detta torde krävas införande av nya kontrollmöjligheter och skärpningar i lagstiftningen. Det skulle innebära ökad börda inte bara för de tillkommande företagarna, utan även för den befintliga näringspopulationen. Det finns i dag ingen skyldighet för den som betalar ut ersättning till en underentreprenör som innehar F-skatt att lämna kontrolluppgift om detta annat än när Skatteverket särskilt begär det. Utvidgad uppgiftsskyldighet i entreprenadförhållanden har tidigare övervägts men inte bedömts som försvarbart eftersom effekten på skatteundandragandet skulle vara liten i förhållande till arbetsinsatsen.¹⁹ Skäl att i denna utredning, som syftar till att flera ska kunna bedriva näringsverksamhet och alltså tilldelas F-skattsedel, föreslå ökade kontrollmöjligheter för att förebygga svartarbete och annat skatteundandragande finns därför enligt utredningens mening inte.

6.6.2 Konsekvens av förslagets påverkan på uppbördseffektiviteten

Utredningen har i uppdrag att även beakta på vilket sätt den föreslagna bestämmelsen kan komma att påverka uppbördseffektiviteten dvs. storleken av uppbördsförlusten. Med uppbördsförlust menas den del av fastställda skatter som inte inbetalas. Det är naturligt att uppbördsförlusterna är låga i ett system där arbets-

¹⁷ Urban Rydin, SvSkT nr 4/2006.

¹⁸ Jfr Skatteverkets rapport 2006:4 s. 19.

¹⁹ SOU 2002:115 s. 265.

givare betalar socialavgifterna för sina anställda och innehåller preliminär skatt i samband med löneutbetalningen.

Under de senaste tio åren har uppbördsförlusterna legat kring en halv procent. Uppbördsförlusten för 2007 uppgick till 0,35 procent för de skatter som debiterats och förts upp på skattekontot.²⁰ Uppbördsförlusten för företagare (fysisk person) uppgick till 2,21 procent medan den för löntagare uppgick till 0,18 procent.²¹ En bidragande orsak till att uppbördsförlusten är högre för företagare kan vara att de betalar olika slag av skatter och vid skilda tillfällen vilket medför en ökad risk för att den fastställda skatten inte blir betald.

Med utredningen förslag kommer fler personer beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet men det är svårt att uppskatta hur många fler personer det handlar om. Skatteverket har uppskattat att uppbördsförlusten kan beräknas öka med mellan 15–20 mnkr räknat på 10 000 årsarbeten.²²

Uppbördsförlusterna kommer troligen att öka men det är oklart i vilken omfattning. Det är enligt utredningens mening dock fråga om en marginell ökning.

²⁰ 95 procent av alla skatter debiteras på skattekontot.

²¹ Uppgift inhämtad från Skatteverket.

²² Uppgift inhämtad från Skatteverket.

7 Alternativa ändringar i skattebetalningslagen

Utredningens bedömning: Att införa lättnader vad gäller möjligheten att erhålla en F-skattsedel utan motsvarande lättnader i inkomstskattelagens näringsverksamhetsbegrepp leder sannolikt till fler F-skattsedlar men inte nödvändigtvis till någon motsvarande ökning beträffande antalet fysiska personer som kan anses bedriva näringsverksamhet i inkomstskattelagens mening dvs. fler företagare. Det blir med andra ord inte lättare att starta näringsverksamhet vilket är huvudsyftet med uppdraget. Där emot finns risk för att ett ökat antal F-skattesedlar kan leda till en ökad risk för att uppördseffektiviteten försämras och framför allt till ett ökat skatteundandragande. Mot bakgrund härav finner utredningen att det nuvarande systemet med en koppling mellan inkomstskattelagens näringsverksamhetsbegrepp och F-skattsedeln är ändamålsenligt.

I uppdraget ingår också att utreda om det är ändamålsenligt att behålla kravet på näringsverksamhet för tilldelning av F-skattsedel eller om det finns andra sätt att avgöra vem som ska vidkännas skatteavdrag och vem som själv ska betala in sin preliminära skatt på arbetsinkomst samt betala socialavgifter. En annan ordning för att underlätta tilldelningen av F-skattsedlar skulle vara att på olika sätt vidga tillämpningsområde för den bestämmelse i SBL som avser tilldelning av F-skattsedel. Detta skulle medföra att kopplingen till näringsverksamhetsbegreppet helt eller delvis bryts vilket i och för sig är möjligt. Det bör dock noteras att syftet med F-skattesystemet varit att möjliggöra för personer (fysiska och juridiska) som bedriver näringsverksamhet att själva svara för inbetalningar av preliminär skatt och socialavgifter och samtidigt befria den som anlitar en företagare med F-skattsedel från ansvaret

för motsvarande skatter och avgifter (F i F-skatt står just för Företagare). En frikoppling från näringsverksamhetsbegreppet i IL innebär därför ett omfattande ingrepp i det källskattesystem som i övrigt råder inom uppborgsområdet och skulle därför kräva omfattande förändringar i SBL. Utredningen har undersökt några olika alternativ och analyserat vilka konsekvenser som skulle kunna uppstå samt på ett övergripande plan analyserat konsekvenserna av att F-skattsedelns koppling till näringsverksamhetsbegreppet bryts. Av alternativen är det första som presenteras under avsnitt 7.1.1 det mest långtgående medan de övriga fyra inte är lika omfattande till sina karaktärer.

7.1 Olika alternativ

7.1.1 Ändra betalningssystemet för socialavgifter

Ett alternativ skulle vara att ändra på betalningssystemet för socialavgifter och precis som i Danmark låta varje försäkringstagare själv svara för inbetalningen till socialförsäkringen.¹ Detta skulle innebära att alla anställda och egna företagare skulle få ut sin ersättning för ett arbete utan att arbetsgivaravgifterna var betalda. F-skattsedel skulle således endast behålla sin styrande funktion i förhållande till preliminärskatteavdraget. I detta system torde inte F-skattsedeln bli lika attraktiv för en uppdragsgivare eftersom ersättningen för ett arbete oavsett om det utförs av ett företag med F- eller A-skatt alltid skulle utges utan att arbetsgivaravgifterna var betalda. F-skattsedeln borde således förlora den kostnadsänkande funktion den har i dag angående arbetsgivaravgifterna. En annan sak är att en uppdragstagare kan ha avtalat om en ersättning för arbetet som kompenserar denne för egenavgiften och även innehåller ett påslag för t.ex. fasta kostnader och vinst. Uppborgseffektiviteten borde inte påverkas eftersom F-skattsedeln behåller sin rättsverkan avseende vem som bär betalningsansvaret för preliminärskatten. Begreppet arbetsgivaravgifter skulle behöva ändras eftersom några sådana inte längre skulle betalas. En positiv konsekvens av detta system skulle vara att försäkringstagarnas kunskaper om försäkringen förhoppningsvis skulle öka när de själva får ta ett eget ansvar för inbetalningarna. Ytterligare en fördel skulle vara

¹ Socialavgiftsnivån är väsentligen lägre i Danmark (ca 8 procent) än i Sverige (ca 24 procent).

att diskrepansen mellan pensionsavgifterna och rätten till pension skulle försvinna. En annan fråga är om det fortfarande skulle finnas skäl att upprätthålla uppdelningen mellan inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete vid beräkningen av den sjukpenning- och pensionsgrundande inkomsten.

Detta alternativ innehåller många intressanta delar men skulle innebära omfattande förändringar av hela skattebetalningssystemet. Utredningen stannar därför vid att konstatera att alternativet till stora delar skulle komma att ligga utanför utredningens uppdrag och dessutom kräva ett betydligt mera omfattande utredningsarbete än denna utredning inom sina snäva tidsramar har möjlighet att bedriva.

7.1.2 Ringa in specifika grupper som ska få lättare att bli tilldelade F-skattsedel

En annan möjlighet skulle vara att ringa in och i lagtexten på något sätt närmare ange den eller de grupper som i dag anses ha för stora svårigheter att få sin verksamhet bedömd som näringsverksamhet och följaktligen att erhålla F-skattsedel och för dessa grupper explicit ange förutsättningarna för att erhålla F-skattsedel. Detta skulle t.ex. kunna göras genom ett tillägg i 4 kap. 7 § SBL av innebörden att F-skattsedel ska kunna utfärdas också för den som etc. ... I direktiven nämns de som har en eller ett fåtal uppdragsgivare. En annan grupp som framkommit under utredningens gång är den som består av personer som huvudsakligen enbart ställer den egna arbetskraften till förfogande. Hittills har det för den gruppen inte spelat någon större roll hur många uppdragsgivare det handlat om eftersom Skatteverket ansett att arbetet utförs under alltför anställningsliknande förhållanden för att kunna leda till ett F-skattsedelsinnehav.

En konsekvens som bör beaktas i detta sammanhang är att det kan uppstå en diskrepans i förhållande till kraven för att bli registrerad för mervärdesskatt. En person som i praktiken endast hyr ut sig själv kan i moms-sammanhang komma att anses ha en alltför osjälvständig ställning. Att en verksamhet skulle vara kvalificerad för F-skatt men inte för mervärdesskatteregistrering skulle vara svårt att få förståelse för och i praktiken försvåra driften av verksamheten. Till detta ska också föras de generella problem det innebär att trots innehav av en F-skattsedel inte nå upp till kriterierna

för näringsverksamhet vid taxeringen (jfr avsnitt 3.1). Nämnade omständigheter är tillräckliga för att utredningen ska välja att inte gå vidare med denna modell.

7.1.3 F-skattsedel tilldelas efter en enkel begäran till alla som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet

En F-skattsedel tilldelas utan närmare kontroll om den uppgivna verksamheten utgör näringsverksamhet. Det innebär att alla som ansöker om en F-skattsedel får en sådan och att Skatteverket, till skillnad från nuvarande reglering, inte har möjlighet att vägra tilldelning.

Denna möjlighet diskuterades i samband med att SBL ersatte UBL och bestämmelsen om tilldelning av F-skattsedel ändrades i syfte att det skulle bli lättare för den som startar verksamhet att få en F-skattsedel. Regeringen ansåg dock att det vore att sträcka sig för långt att föreslå att alla som ansöker om en F-skattsedel ska få en sådan. Enligt regeringen måste det finnas en möjlighet för Skatteverket att vägra utfärda F-skattsedel i de fall där det framgår att den uppgivna verksamheten inte är näringsverksamhet.

En kritik mot nuvarande system är att Skatteverket alltjämt i vissa fall är för restriktiv med att tilldela en F-skattsedel bl.a. för dem som vid ansökningstillfället endast har en eller ett fåtal uppdragsgivare. Om F-skattsedel tilldelas efter en enkel ansökan skulle det bli lättare för den som vill starta näringsverksamhet att komma igång med sin verksamhet och därefter utvidga denna. Ett sådant system skulle emellertid inte bli mer förutsebart eftersom Skatteverket kan komma att göra en annan bedömning vid inkomsttaxeringen. Som utredningen framhållit tidigare innebär inte heller den omständigheten att det blir lättare att erhålla F-skattsedel att det i sig blir lättare att starta näringsverksamhet om kriterierna för sådan verksamhet förblir oförändrade. Utredningen anser mot bakgrund härav att det inte finns anledning att gå vidare med denna modell.

7.1.4 En F-skattsedel med villkor tilldelas efter en enkel begäran

Ett annat alternativ skulle kunna vara att tillskapa en möjlighet att för fysiska personer efter en enkel begäran utfärda en F-skattsedel med villkor, det som kallas för FA-skatt. FA-skatt skapades för att en person parallellt med sin anställning skulle kunna driva egen näringsverksamhet på samma villkor som övriga näringsidkare. Den stora skillnaden mot den nuvarande ordningen skulle med detta alternativ vara att en F-skattsedel med villkor skulle tilldelas utan någon närmare kontroll av näringsverksamhetskriterierna, vilket skulle underlätta tilldelningen av F-skattsedel för denna grupp. Eftersom en F-skattsedel med villkor endast får återopas i näringsverksamhet skulle det överlåtas till parterna dvs. uppdragsgivaren och uppdragstagaren att avgöra när den skulle kunna återopas. Detta leder till en delvis utökad avtalsfrihet för parterna vilket överensstämmer med direktivens intentioner. Samtidigt skulle detta rubba förhållandet mellan F-skattsedel utan villkor och den med villkor. Detta skulle t.ex. kunna innebära att två nästan identiska ansökningar kan komma att bedömas olika beroende på vilken typ av F-skattsedel ansökan avser. Ett av de bärande skälen till att F-skattsedel med villkor infördes var att utjämna den konkurrensfördel som en näringsidkare med F-skattsedel annars skulle få i förhållande till någon som drev egen näringsverksamhet parallellt med en anställning och av den anledningen enbart hade A-skatt. Att nu föreslå en bestämmelse som på ett annat sätt missgynnar den ena skattsedeln framför den andra leder sannolikt till att F-skattesystemet åter skulle utsättas för en snedvridning.

Att överlåta till parterna att avgöra när det utförda arbetet är självständigt bedriven näringsverksamhet utan några garantier för att detta senare kommer att överensstämma med Skatteverkets bedömning vid taxeringen innebär inte någon verklig avtalsfrihet utan innebär i stället en återgång till ett tämligen oförutsägbart system. Med detta alternativ torde också reglerna om solidariskt betalningsansvar vid ett uppenbart anställningsförhållande behöva ändras. Om inte, skulle en överenskommelse mellan uppdragsgivare och uppdragstagaren om att ersättning som avser ersättning för ett utfört uppdrag, trots att det varit uppenbart att arbetet utförts under sådana förhållanden att den som utfört arbetet är att anse som anställd hos uppdragsgivaren, kollidera med det solida-

riska betalningsansvaret. Sammantaget är det utredningens mening att fördelarna med en sådan modell inte överväger nackdelarna.

7.2 Mer allmänna konsekvenser om F-skattereglerna frikopplas från näringsverksamhetsbegreppet i inkomstskattelagen

Utredningens uppdrag innefattar inte att göra några ingripande förändringar i källskattesystemet och det är också utredningens uppfattning att nuvarande system bidrar till en hög uppbörds-effektivitet och till att minska riskerna för skatteundandragande. Om det skulle bli enklare att få en verksamhet att passera kontrollen för F-skattsedel samtidigt som näringsverksamhetsbegreppet skulle stå kvar utan ändringar kommer det sannolikt att leda till en ökning av antalet F-skattsedlar men inte av antalet personer som taxeras i inkomstslaget näringsverksamhet dvs. företagare. Däremot kommer den omständigheten att fler får ut ersättningar för utförda arbeten utan avdrag för preliminärskatten eller inbetalning av arbetsgivaravgifterna att leda till ökade risker för framför allt skatteundandragande men även för uppbörds-effektiviteten. Det finns också en risk att det uppkommer kollisioner i förhållande till det solidariska betalningsansvaret. I det perspektivet anser utredningen inte att det är en framkomlig väg att släppa kopplingen mellan F-skattesystemet och näringsverksamhetskriterierna.

En annan aspekt är att fysiska personer som driver näringsverksamhet är bokföringsskyldiga för denna. För en fysisk person som däremot enbart är innehavare av en F-skattsedel vars inkomster inte kommer att taxeras som näringsinkomster uppkommer som huvudregel ingen bokföringsskyldighet. Av detta följer att det t.ex. skulle bli svårare att kontrollera verksamheten vilket kan medföra ett ökat skatteundandragande. För att motverka en sådan utveckling skulle förbättrade kontrollmöjligheter kunna införas. Enligt utredningen uppfattning borde det bli svårt att utforma ett kontrollsystem som inte bygger på uppdragsgivarens medverkan. Ett kontrollsystem av den storleksordning som nu diskuteras innebär förutom en ökad administrativ börda för uppdragsgivare också en ökad administration för det allmänna. Det kan också nämnas att redan i dag är Skatteverkets sanktionsmöjligheter, såsom att återkalla en F-skattsedel vid missbruk eller att påföra uppdragsgivaren

ett med uppdragstagaren solidariskt betalningsansvar för obetalda skatter och avgifter i det aktuella uppdraget, svåra att tillämpa i praktiken. De problem i form av ökat skatteundandragande och minskad uppbördseffektivitet som kan bli följderna av att anlitade personer med F-skattsedel ökar kan av dessa skäl inte mötas med några verkningfulla sanktioner på dessa grunder.

Eftersom en återopad F-skattsedel, oavsett Skatteverkets bedömning vid inkomsttaxeringen, skulle behålla sin rättsverkan i förhållande till vem som är ansvarig för skatteavdraget och socialavgifterna, skulle en del av den osäkerhet som fanns i det tidigare systemet med B-skattsedlar kunna undvikas. Det går emellertid inte att bortse från den osäkerhet som skulle uppstå för en person som anser sig driva en näringsverksamhet och som utåt sett har tillgång till företagattributet F-skattsedel och eventuellt också en mervärdesskatteregistrering och som ändå inte kan vara säker på till vilket inkomstslag inkomsterna är att hänföra vid taxeringen. Om Skatteverket skulle besluta att "verksamheten" ska beskattas i tjänst finns det risk att alla kostnader i verksamheten inte kommer att kunna dras av. Vidare påverkas t.ex. möjligheten att fördela resultatet till medhjälpande make eller maka. Ett sådant system skulle vara svårt att få förståelse för och också framstå som oförutsägbart och därmed rättsosäkert.

Sammantaget skulle inte en i förhållande till IL isolerad utvidgning av F-skattereglerna leda till att det blev lättare att starta näringsverksamhet vilket är huvudsyftet med uppdraget. Mot bakgrund av ovanstående analys anser utredningen att det är ändamålsenligt att behålla den nuvarande kopplingen mellan näringsverksamhetsbegreppet och F-skattsedeln och därmed att förslag som bygger på att F-skattsedeln tilldelas på väsentligen andra grunder inte bör genomföras.

8 Är bestämmelserna om det solidariska betalningsansvaret i F-skattesystemet ändamålsenliga?

Utredningens bedömning: Analysen av rättsläget visar att utrymmet för att tillämpa det solidariska betalningsansvaret är mycket begränsat. Det är först när det för utbetalaren eller för en arbetsgivare i allmänhet har varit uppenbart att det föreligger ett anställningsförhållande och Skatteverket kan visa detta som det solidariska betalningsansvaret kan bli aktuellt. Av analysen framgår också att utrymmet för att vid sidan om det solidariska betalningsansvaret kunna bortse från F-skattsedeln är i väsentlig mån inskränkt till situationer när det ansetts föreligga ett skenavtal. Den som betalar ut ersättning till någon som har eller åberopar en F-skattsedel kan således lita på F-skattsedeln och dess rättsverkan i stor utsträckning.

Utredningen anser trots att bestämmelserna har ett begränsat tillämpningsområde att reglerna om det solidariska betalningsansvaret är ändamålsenliga i förhållande till såväl nu tillämpliga bestämmelser som utredningens lagförslag. I detta sammanhang går det inte att bortse från den preventiva funktion som bestämmelserna fyller.

I direktiven anges att utredaren ska överväga om reglerna om betalningsansvar i vissa fall för betalningsmottagarens skatter och avgifter för den som betalat ut ersättning till någon som innehar eller åberopar F-skattsedel är ändamålsenliga. En utgångspunkt för utredningens arbete ska vara att den som uppdrar ett arbete åt någon annan, ska kunna förlita sig på uppdragstagarens F-skattsedel.

I direktiven framkommer också att Skatteverket i flera skrivelser till regeringen har framställt önskemål om att F-skattereformen ska utvärderas framför allt med avseende på i vilken utsträckning den bidragit till skattefusk. Skatteverket påpekar i skrivelserna att det system som var tänkt att skapa trygghet för uppdragsgivare och uppdragstagare i fråga om skyldighet att göra skatteavdrag och betala socialavgifter, även har skapat förutsättningar för skatteundandragande. Vidare framgår det av skrivelserna att vid Skatteverkets kontroller har det visat sig att uppdragstagare som åberopat sin F-skattsedel i olika arbeten inte har tagit upp ersättningen från dessa i inkomstdeklarationen. I dessa situationer är uppdragsgivaren enligt Skatteverket helt skyddad eftersom uppdragstagaren har F-skatt.

Enligt utredningens uppfattning måste prövningen av ändamålsenligheten genomföras i förhållande till såväl nu gällande bestämmelser som det lagförslag som utredningens arbete utmynnar i. Vidare anser utredningen mot bakgrund av utgångspunkten i direktiven att det inte finns utrymme för att föreslå skärpningar av det solidariska betalningsansvaret, t.ex. genom att sänka beviskraven för när ansvaret skulle inträda. Ett sådant förslag skulle nämligen leda till en minskad förutsebarhet för uppdragsgivare. Uppdraget ger utredningen anledning att närmare redovisa rättsläget beträffande det solidariska betalningsansvaret och även belysa om det finns något utrymme, vid sidan om dessa bestämmelser, att kunna bortse från F-skattsedelns rättsverknningar. Kapitlet disponeras enligt följande. Först beskrivs det solidariska betalningsansvaret mer allmänt. Därefter ägnas ett avsnitt åt ett rättsfall från Regeringsrätten som belyser villkoren för när ett uppenbart anställningsförhållande ska anses föreligga. I lagtexten förekommer emellertid inte begreppet uppenbart anställningsförhållande utan där används lokutionen att ”det är uppenbart att arbetet har utförts under sådana förhållanden att den som utfört arbetet är att anse som anställd”. För att inte tynga texten med detta långa uttryck har utredningen valt att i samma betydelse använda begreppet ”uppenbart anställningsförhållande”. Nästföljande avsnitt tar upp frågan om det vid sidan om det solidariska betalningsansvaret finns något utrymme att bortse från en åberopad F-skattsedel. Även i detta avsnitt kommer avgöranden från Regeringsrätten få utgöra grundstommen för beskrivningen av det gällande rättsläget. Därefter analyseras dessa domar och slutligen ägnas ett avsnitt åt slutsatser bl.a. angående det solidariska betalningsansvarets ändamålsenlighet.

8.1 Närmare om bakgrunden till och förutsättningarna för det solidariska betalningsansvaret

I betänkandet har tidigare redovisats (jfr avsnitt 2.3.2) att F-skattesystemet infördes för att komma till rätta med de svårigheter som fanns när det gällde att avgöra om det förelåg skyldighet att verkställa skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på den utbetalade ersättningen för den som anlidade någon för att utföra arbete. Avsikten med F-skattesystemet var således att låta innehavet av en F-skattsedel vara avgörande i denna fråga. I förarbetena till bestämmelserna diskuterades därför om F-skattesystemet överhuvudtaget borde förses med någon undantagsregel. Det anfördes i denna fråga bl.a. följande.¹ För att ett system med F-skattsedlar ska få en fast förankring hos uppdragsgivare och uppdragstagare, som är nödvändigt för att systemet ska fungera i praktiken, måste det vara klart och entydigt. De rättsverkningar som ska följa med registreringen bör därför helst vara definitiva. Det krävs med andra ord att man så långt som möjligt undviker undantagsbestämmelser som upphäver skattsedlarnas rättsverkningar och om undantag ändå måste göras att de blir tillämpliga endast i situationer där parterna måste ha klart för sig att F-skattsedeln inte ger uttryck för det verkliga förhållandet mellan dem. En eventuell undantagsregel bör således endast komma ifråga när det är uppenbart, trots att annat kan följa av registreringen för F-skatt, att ett arbetsgivare-/arbets- tagarförhållande föreligger enligt både skatterättslig och socialförsäkringsrättslig praxis.

Resultatet blev att F-skattesystemet försågs med regler som gör det möjligt att i vissa situationer ålägga den som betalar ut ersättningen för ett utfört arbete ett med F-skattsedelsinnehavaren solidariskt betalningsansvar för de preliminärskatter och socialavgifter som hänför sig till ersättningen för arbetet. Det solidariska ansvaret kan således komma i fråga när någon uppdragit ett arbete till en fysisk eller juridisk person som innehar en F-skattsedel. Parterna i ett sådant förhållande betecknas i dessa bestämmelser som utbetalare respektive betalningsmottagare. Frågan är därefter i vilka situationer ett solidariskt ansvar kan göras gällande. I författningskommentaren hänvisades till att den situation som bestämmelserna i först hand syftar till att reglera var när någon med F-skattsedel

¹ Prop. 1991/92:112 s. 107.

anlitats för ett arbete som utförts under samma ledning och på samma sätt som gällde för utbetalarens övriga anställda. En annan situation där bestämmelserna kan bli tillämpliga är när en F-skattsedelsinnehavare ersätter en ordinarie anställd som har semester eller är sjuk. Har däremot personal hyrts ut enligt bestämmelserna i lagen om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft kan det solidariska betalningsansvaret inte göras gällande.²

Bestämmelserna om det solidariska betalningsansvaret (som har redovisats mer ingående i avsnitt 3.2.4) består av två led. Enligt 5 kap. 7 § SBL ska den som betalar ersättning för ett utfört arbete, skriftligen anmäla till Skatteverket om den som tar emot ersättningen antingen har eller åberopar en F-skattsedel utan villkor enligt 4 kap. 9 § SBL eller åberopar en F-skattsedel med sådant villkor, trots att det är uppenbart att arbetet har utförts under sådana förhållanden att den som utfört arbetet är att anse som anställd hos den som betalar ut ersättningen för arbetet. Vad som krävs för att ett uppenbart anställningsförhållande ska anses föreligga har varit föremål för Regeringsrättens avgörande i RÅ 2003 ref. 91, som refereras nedan. Om en utbetalare inte fullgör denna anmälningskyldighet och övriga förutsättningar för det solidariska betalningsansvaret är uppfyllda får Skatteverket besluta att också denne är skyldig att betala skatten för ersättningen och ränta på skatten enligt 12 kap. 3 § SBL. En fullgjord anmälningskyldighet befriar alltså utbetalaren från ansvar även om det skulle visa sig vara ett uppenbart anställningsförhållande. Det går vidare inte att påföra utbetalaren ett solidariskt betalningsansvar om betalningsmottagaren har betalat den skatt som belöper på det aktuella uppdraget eller om statens fordran på betalningsmottagaren i detta avseende har preskriberats. Att det enbart är de obetalade skatterna och avgifterna i ett uppdrag som kan bli föremål för det solidariska betalningsansvaret har också betydelse för den regressrätt som tillkommer den som utgett ersättningen enligt 12 kap. 11 § SBL.

8.2 Uppenbart anställningsförhållande

Regeringsrätten har i rättsfallet RÅ 2003 ref. 91 behandlat frågan om anmälningskyldigheten enligt 40 a § UBL (numera 5 kap. 7 § SBL) och om det var uppenbart att arbetet hade utförts under sådana förhållanden att de som utförde detta var att anse som

² Prop. 1991/92:112 s. 182.

anställda hos den som betalade ut ersättningen för arbetet. Förhållandena i rättsfallet var följande. Städboys AB (Städboys) var ett företag i städbranschen som hade anlitat en underentreprenör, Demure AB (Demure) för städarbete under hösten 1995. Städboys hade i enlighet med åtta fakturor under en fyramånadersperiod betalat ut sammanlagt ca 310 000 kr till Demure avseende utförda städarbeten. Fakturorna innehöll uppgift om att Demure hade F-skatt men Demure redovisade vare sig mervärdesskatt, innehållen preliminär A-skatt eller arbetsgivaravgifter. Skatteverket ansåg att det var uppenbart att det förelåg ett anställningsförhållande mellan Städboys och den personal som Städboys hade anlitat via Demure. Skatteverket hade därför beslutat att Städboys var solidariskt betalningsansvarig för de skatter och arbetsgivaravgifter som Demure inte hade betalat. Länsrätten och kammarrätten avsåg Städboys överklagande. Kammarrätten ansåg att det fanns vissa omständigheter som talade för ett anställningsförhållande. Dessa var att personalen från Demure hade utfört samma arbetsuppgifter som Städboys egna anställda och under samma arbetsledning, att Demure saknade egen städutrustning och att det saknats skriftligt avtal mellan bolagen.

Regeringsrätten uttalade i sin bedömning bl.a. följande.

En prövning av huruvida ett anställningsförhållande föreligger ska i först hand göras genom en helhetsbedömning av de omständigheter som kan anses ha betydelse vid klassificeringen (se t.ex. RÅ 2001 ref. 50). När det gäller frågan om anmälningsskyldighet förelegat tillkommer att det ska ha varit uppenbart att förhållandena varit sådana att ett anställningsförhållande förelegat.

Vad som uttalats i förarbeten tyder på att avsikten i första hand varit att markera att det inte får råda någon tvekan om bedömningen, grundad på de föreliggande omständigheterna (prop. 1991/92:11 s. 89 och 107). Mot bakgrund av syftet med F-skatt är det också uppenbart att anmälningsskyldighet och därmed förknippad risk för betalningsskyldighet inte ska föreligga i fall där tvekan kan råda om den rättsliga bedömningen. Med hänsyn till bestämmelsens karaktär av undantagsbestämmelse finns det emellertid anledning att även ställa krav på att de omständigheter som läggs till grund för denna bedömning är fullt ut klarlagda, i synnerhet vad avser frågan om vad som varit känt för utbetalaren.

Det kan vidare framhållas att det förhållandet att den till vilken ersättning utbetalats inte fullgjort sina skyldigheter avseende i fråga om skatter och avgifter visserligen är en förutsättning för åläggande av betalningsskyldighet men inte kan tillmätas betydelse för frågan huruvida anmälningsskyldighet förelegat. Detsamma gäller givetvis den

omständigheten att det inom branschen kan finnas särskilda problem i fråga om bristande betalning av skatter och avgifter.

Regeringsrätten hänvisade därefter till att motstridiga uppgifter hade lämnats i målet om vilket av bolagen som svarat för arbetsledning och städmaterial. Utredningen kunde enligt Regeringsrätten inte anses ge tillräckligt stöd för slutsatsen att Städboys tillhandahållit arbetsledning och städmaterial. Regeringsrätten anförde vidare.

I målet är det således klarlagt att de av Städboys utbetalade ersättningarna avsett samma slags arbete som ingick i bolagets normala verksamhet. Enbart detta förhållande utgör inte tillräckligt stöd för att den personal som utfört arbetet varit att anse som anställd hos Städboys. Vad gäller frågan om arbetena utförts till fast pris eller mot ersättning per arbetad timme föreligger inte någon fullständig utredning. Hur därmed förhåller sig är emellertid inte av avgörande betydelse eftersom båda ersättningsformerna kan förekomma i såväl anställnings- som uppdragsförhållanden.

Regeringsrätten fann att vad som hade förekommit i målet inte gav vid handen att det varit uppenbart att de aktuella arbetena utförts åt Städboys under sådana omständigheter att de som utfört arbetena varit att anse som anställda hos bolaget. Någon anmälningskyldighet hade således inte ålegat bolaget.

8.3 Möjligheten att kunna bortse från en F-skattsedel

En utgångspunkt för systemet med F-skatt och F- och A-skattsedlar är att en utbetalare ska kunna lita på en F-skattsedel. Eftersom en F-skattsedel har omfattande rättsverkningar har frågor väckts om den medfört ett förändrat rättsläge vad gäller möjligheterna att i bolagsförhållanden kunna se igenom civilrättsliga avtal och komma fram till att inbetalningen av skatt och avgifter ska följa en annan ordning. I första hand rör det sig om prövningar angående vilka personer som är de egentliga kontrahenterna i det aktuella förfarandet dvs. om den som tagit emot ersättningen för arbetet också varit "rätt betalningsmottagare". Frågorna har relevans i uppbringningsmål eftersom F-skattsedeln där har en direkt rättsverkan vad gäller utpekandet av vem som är skyldig att verkställa preliminärskatteavdragen och betala socialavgifterna. I mål om

taxering har F-skattsedeln ingen självständig betydelse eftersom det är näringsverksamhetskriterierna – varaktighet, självständighet och vinstsyfte – som är av avgörande betydelse. Det har dock varit oklart i vilken utsträckning, vid sidan om det solidariska ansvaret i F-skattesystemet, det har funnits möjlighet att kunna bortse från en F-skattsedel.

Det har framförts synpunkter på att Skatteverket följt en ganska aggressiv linje när det gäller tillämpningen av uppenbarhetsrekvisitet och i vissa fall t.o.m. helt bortsett från förekomsten av en F-skattsedel hos det bolag som förmedlat eller tillhandahållit arbetskraft.³ En företrädare för Skatteverket har i en artikel ansett som sin uppfattning att det saknar betydelse om det bolag som placerats mellan uppdragsgivaren och den som utför arbetet har F-skattsedel eller ej.⁴ Det förklaras med att i de fall en viss ersättning ska beskattas direkt hos den som utfört arbetet och inte hos hans bolag är det ju den fysiska personen som är rätt betalningsmottagare. Det blir då dennes skattebetalningsform, A- eller F-skatt, som blir avgörande för frågan om uppdragsgivaren/utbetalaren ska betala arbetsgivaravgift och verkställa skatteavdrag eller inte på den utgivna ersättningen. Författaren till artikeln hänvisar till att stöd för detta synsätt också ges i förarbetena där det anges att eftersom skyldigheten att göra skatteavdrag inte har knutits an till den som i praktiken tar emot ersättningen kan en arbetsgivare inte undgå avdragsskyldigheten genom att låta någon som har en F-skattsedel ta emot ersättningen.⁵

Detta synsätt delas inte av alla och det har framförts synpunkter på att F-skattesystemet med det solidariska ansvaret inte lämnar utrymme för någon form av genomsynsresonemang.⁶ Det skulle, menar anhängare till detta synsätt, i ett sådant fall förutsättas att det inte bara är uppenbart utan mer än uppenbart att ett anställningsförhållande föreligger och det är inte gångbart med en sådan rättsordning. Någon ytterligare möjlighet enligt denna ståndpunkt att vid sidan om det solidariska betalningsansvaret ålägga den som anlitat ett bolag med F-skattsedel betalningsskyldighet för arbetsgivaravgifter finns således inte.

Regeringsrätten har genom två avgöranden under 2007 skingrat en del av den osäkerhet som tidigare funnits angående rättsverk-

³ Baekkevold och Karlsson, SvSkT nr 5/2004 s. 278.

⁴ Mikael Sindahl, SvSkT nr 4/97 s. 369.

⁵ Prop. 1991/92:112 s. 172.

⁶ Baekkevold och Karlsson, SvSkT nr 5/2004 s. 278 och 286.

ningarna i uppbördsfall av en F-skattsedel i vissa bolagsförhållanden. I det ena målet tar Regeringsrätten också ställning till om bolaget hade rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatten som var hänförlig till konsultarvodena. I båda fallen har ett avtal mellan uppdragsgivaren och ett bolag med F-skattsedel ingåtts som innebär att det uppdragstagande bolaget ställer en anställd i bolaget till uppdragsgivarens förfogande. I det ena målet var det uppdragstagande bolaget ett kommanditbolag och i det andra ett aktiebolag. Frågan i målen har varit om det, trots de rättsverkningar som följer av ett innehav av F-skattsedel, finns förutsättningar för att helt eller delvis åsidosätta avtalen mellan det uppdragsgivande bolaget och det anlitate bolaget och i stället anse den som utfört arbetet som den egentlige mottagaren av de utbetalda beloppen. Avgörandena kommer att redovisas tämligen ingående för att underlätta förståelsen för de slutsatser utredningen senare drar om utrymmet för att bortse från en F-skattsedel.

RÅ 2007 ref. 61 I

Å. S. var anställd i Cejn AB (Cejn) från april 1997 till och med oktober 1998 som underhållstekniker och reparatör. Å. S. avslutade sin anställning hos Cejn för att dagen efter först via kommanditbolaget ACAB och sedan av kommanditbolaget Industriservice anlitas av Cejn som konsult för underhåll och reparationer av maskiner. Cejn och ACAB hade ingått ett samarbetsavtal. Å. S. var inte delägare i ACAB men en närstående till honom var det. Avtalet mellan Cejn och ACAB innebar att Å. S. genom ACAB och sitt eget specialistkunnande skulle fungera som oberoende underhållstekniker. Av avtalet framgick härutöver bl.a. att Å. S. förbundit sig att arbeta heltid fem dagar i veckan hos Cejn, att följa Cejn:s rutiner angående tidsredovisning, att Cejn skulle bekosta de resor och den utbildning som behövdes i tjänsten och att timkostnaden för arbete utöver normal arbetstid skulle följa verkstadsavtalet samt att inte driva någon med Cejn konkurrerande verksamhet. Cejn:s senare avtal med Industriservice var så gott som identiskt med avtalet med ACAB. Inte heller i det bolaget var Å. S. delägare men hans sambo var det.

Skatteverket beslöt att Å. S. skulle betraktas som anställd hos Cejn. Cejn påfördes bl.a. ytterligare arbetsgivaravgifter och skatte-tillägg i de delar som avsåg arbetsgivaravgifter.

Länsrätten fann vid en sammantagen bedömning av omständigheterna i målet att det inte kunde anses framgå annat än att Å. S. var att betrakta som fortsatt anställd i Cejn och att detta måste ha framstått som uppenbart för Cejn. Oaktat att Å. S. varit att betrakta som fortsatt anställd hos Cejn har Cejn gjort avdrag för konsultarvoden samt underlåtit att redovisa arbetsgivaravgifter. Härigenom har Cejn lämnat oriktiga uppgifter till ledning för taxeringen. Därmed förelåg grund för efterbeskattning samt skattetillägg. Kammarrätten instämde i länsrättens bedömning.

Den fråga som i första hand aktualiserades i Regeringsrätten var om det, trots de rättsverkningar som följer av ett innehav av en F-skattsedel, fanns förutsättningar för att helt eller delvis åsidosätta avtalen mellan Cejn och kommanditbolagen och i stället anse Å. S. som den egentlige mottagaren av de utbetalda beloppen. Regeringsrätten gjorde följande bedömning:

Påförande av skatter och avgifter skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning de åsatts (jfr t.ex. RÅ 2004 ref. 27 och RÅ 1998 ref. 19). För att ett avtal skall kunna frångås vid beskattningen skall det stå klart att det inte motsvarar vad parterna egentligen har kommit överens om. Skenavtal skall inte läggas till grund för beslut om skatter och avgifter.

I samarbetsavtalet mellan Cejn och ACAB beskrivs det tilltänkta uppdraget mellan bolagen endast på så sätt att Å. S. genom ACAB fungerar såsom oberoende underhållstekniker med sitt specialistkunnande inom området reparation och underhåll av maskiner. Det framgår således inte av avtalet vilka uppgifter som ingår i uppdraget utan det får i stället i praktiken anses tillkomma Cejn att specifikt ange vilka arbetsuppgifter Å. S. skall utföra. Av avtalet framgår vidare att Å. S. har förbundit sig att ej bedriva med Cejn konkurrerande verksamhet, att konstruktionsidéer som framtagits av honom automatiskt tillfaller Cejn, att Å. S. förbinder sig att arbeta hos Cejn heltid fem arbetsdagar per vecka, att han därvid skall följa de rutiner som Cejn tillämpar för tidsredovisning samt att han efter varje månad skall begära en utskrift av stämplade timmar som skall bifogas faktura. Det framgår inte av avtalet eller annan utredning i målet om de åtaganden som Å. S. enligt avtalet anges ha gjort gäller gentemot någon annan än Cejn. Vidare gäller enligt avtalet att resor och utbildning som behövs i tjänsten bekostas av Cejn. Samtliga nu nämnda villkor ger enligt Regeringsrättens uppfattning närmast vid handen att Å. S:s ställning gentemot Cejn har karaktär av anställning hos detta bolag.

Ersättningen mellan Cejn och ACAB anges i avtalet så att timkostnaden för åren 1998 och 1999 uppgår till 164 kr per arbetad timme medan timkostnaden för arbete utöver normal arbetstid skall följa verkstadsavtalet. Någon ytterligare bestämmelse finns inte i avtalet

beträffade ersättningen, bortsett från hur betalningen skall ske från Cejn. Vad gäller ersättningen för övertidsarbete är det dock tydligt att denna, eftersom den skall följa verkstadsavtalet, bestäms utan tillägg för arbetsgivaravgifter och andra liknande avgifter av kollektivavtalskaraktär samt att något vinstpåslag inte gjorts. I denna del framstår avtalet mellan bolagen som orealistiskt och utformat med den bakomliggande tanken att Å.S. egentligen är anställd i Cejn.

Vid en samlad bedömning finner Regeringsrätten att avtalet mellan Cejn och ACAB inte kan anses innebära att Å .S:s ställning i förhållande till Cejn har förändrats på något avgörande sätt jämfört med vad som gällde före den 1 november 1998. Avtalet kan således inte ges den innebörden att Å. S. därefter skall anses verksam genom ACAB. I stället måste situationen bedömas så att Å .S:s anställning hos Cejn alltså bestod med i stort sett endast den förändringen att ersättningen för arbetet fortsättningsvis skulle betalas till ACAB. Någon ändring därvidlag inträdde inte när betalningen från Cejn senare kom att överföras till Industriservice. Vid sådant förhållande saknar de av ACAB och Industriservice föredragna F-skattsedlarna betydelse i den mening som avses i 5 kap. 5 § skattebetalningslagen, 2 kap. 5 § socialavgiftslagen och 2 kap. 4 § första stycket 11 lagen om socialavgifter jämförd med 3 kap. 2 a § andra stycket 1 lagen om allmän försäkring. Överklagandet skall därför avslås.

Två regeringsråd var skiljaktiga.

RÅ 2007 ref. 61 II

Mellan PEAB AB och Crebi Konsult AB (Crebi) ingicks i december 1993 ett konsultavtal. Av avtalet framgick att Crebi ställde B.C. till förfogande som VD med ansvar enligt aktiebolagslagen i det av PEAB nybildade dotterbolaget PEAB Entreprenad Mellersta AB (PEAB), senare namnändrat till PEAB Mellersta AB. Uppgiften var att organisera det nya bolaget, leda och driva det och medverka vid tillsättandet av ny VD. Crebis konsultarvode, 100 000 kr per månad exklusive mervärdesskatt, skulle faktureras månadsvis i efterskott. Resekostnader samt andra godkända utgifter för uppdraget skulle också faktureras i efterskott. Crebi skulle ansvara för arbetsgivaravgifter och inbetalning av preliminärskatt. Avtalet gällde i första hand i sex månader med början den 1 januari 1994 och förlängdes tre månader åt gången om det inte sades upp, dock längst till utgången av år 1995.

Crebi, som hade bildats i april 1993, ägdes av makarna I.C. och B.C. och hade F-skattsedel. B.C. hade en bakgrund inom BPA,

senast som regionchef för BPA Bygg AB, Mellersta Regionen och vice VD i BPA Bygg AB. PEAB AB förvärvade i augusti 1993 delar av BPA-koncernen. B.C. sades i februari 1993 upp från BPA Bygg AB med omedelbar verkan. Från juni 1993, då han uppnått 60 års ålder, uppbar han av BPA utfäst pension. PEAB betalade under perioden januari 1994–december 1995 i enlighet med avtalet konsultarvoden till Crebi och gjorde avdrag för ingående mervärdesskatt på fakturerade belopp.

Skatteverket menade att B.C. personligen skulle anses ha erhållit de ifrågavarande beloppen och påförde därför PEAB arbetsgivaravgifter och avgiftstillägg. Skatteverket motiverade beslutet med att ersättningar som upp bärs av en VD normalt utgör lön som ska beskattas personligen hos VD:n. B.C. hade dessutom under lång tid haft ledande positioner inom BPA. Det saknade enligt Skatteverket betydelse att det bolag som placerats mellan uppdragsgivaren och den arbetspresterande innehade F-skattsedel. I de fall en viss ersättning ska beskattas direkt hos den som utfört arbetet och inte hans bolag är det den fysiska personen som är rätt betalningsmottagare.

Länsrätten fann att uppdraget som VD i PEAB inte kunde betraktas som ett särskilt avgränsat konsultuppdrag för Crebi utan i stället fick ses som ett uppdrag av personlig art för B.C. Eftersom det rörde sig om ett anställningsförhållande påfördes bolaget arbetsgivaravgifter på konsultarvodena och medgavs inte avdrag för ingående mervärdesskatt. Vidare så instämde länsrätten i skattemyndighetens bedömning att det saknade betydelse att Crebi hade F-skattsedel. Kammarrätten ändrade inte länsrättens dom och Regeringsrätten gjorde följande bedömning.

Systemet med F-skatt infördes den 1 april 1993 för att komma till rätta med svårigheten för företag och enskilda som anlidade någon för att utföra arbete att avgöra om det förelåg skyldighet att verkställa skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på den utbetalda ersättningen. Någon skyldighet att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter finns inte om den som tar emot ersättningen har en F-skattsedel antingen när ersättningen för arbetet bestäms eller när den betalas ut (39 § 1 mom. tredje stycket uppbördslagen [1953:272] och 2 kap. 4 § första stycket 11 lagen [1981:691] om socialavgifter).

Av förarbetena till F-skattsedelsreformen framgår att en uppdragsgivare skall kunna förlita sig på den tilldelade skattsedeln. Undantag bör kunna göras endast när det är uppenbart att ett arbetsgivar-/arbetstagarförhållande föreligger enligt både skatterättslig och socialförsäkringsrättslig praxis. För att kunna stävja missbruk av F-skatte-

sedeln i anställningsförhållanden, t.ex. på så sätt att en F-skattesedelssinnehavare uppträder som mellanman, infördes därför särskilda bestämmelser om anmälningsskyldighet och solidariskt ansvar i 40 a § uppbördslagen och 16 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare (prop. 1991/92:112 s. 107 ff.).

Enligt 40 a § uppbördslagen skall den som betalar ut ersättning för arbete – om det är uppenbart att arbetet har utförts under sådana förhållanden att den som utfört arbetet är att anse som anställd – skriftligen anmäla förhållandet till skattemyndigheten, om den som tar emot ersättningen åberopar en F-skattesedel. Av 16 § lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare framgår att den som försummat sin anmälningsskyldighet får – om arbetet har utförts av en annan person än F-skattesedelssinnehavaren – åläggas betalningsskyldighet för de arbetsgivaravgifter och den dröjsmålsavgift som F-skattesedelssinnehavaren skall betala på ersättningen till den som har utfört arbetet. Bestämmelser med i princip motsvarande innehåll finns nu i 5 kap. 7 § samt 12 kap. 3 och 4 §§ skattebetalningslagen (1997:483). Av punkt 5 a övergångsbestämmelserna till denna lag följer att äldre bestämmelser skall tillämpas i detta mål.

PEAB har i enlighet med det konsultavtal som i december 1993 ingicks mellan Tre Byggare Holding AB och Crebi till Crebi betalat ersättning för det arbete som B.C. utfört som VD i PEAB. Underinstanserna har funnit att uppdraget som VD är av sådan personlig art att fråga är om ett anställningsförhållande och att ersättningen skall beskattas som inkomst av tjänst hos B.C. (jfr RÅ 1993 ref. 104 och RÅ 1993 ref. 55). PEAB har därför påförts arbetsgivaravgifter på konsultarvodena och vägrats avdrag för ingående mervärdesskatt. Det förhållandet att Crebi innehaft F-skattesedel har ansetts sakna betydelse.

Frågan i målen är om det, med åsidosättande – helt eller delvis – av konsultavtalet och det förhållandet att Crebi haft F-skattesedel, finns förutsättningar att anse att B.C. är rätt mottagare av de belopp PEAB utbetalat till Crebi.

Beskattning skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning de åsatts (se t.ex. RÅ 2004 ref. 27 och RÅ 1998 ref. 19). Även om frågan i praxis oftast gäller om ett tillvägagångssätt speglar en transaktions verkliga innebörd gäller denna princip också i t.ex. frågor som rör vilka personer som är kontrahenter i ett visst förhållande. Skenavtal skall inte läggas till grund för beskattningen.

Enligt Skatteverkets mening har F-skattesystemet inte inneburit någon förändring i tidigare praxis att en VD, inte hans bolag, skall beskattas för sin VD-lön som inkomst av tjänst och att utbetalaren skall erlägga arbetsgivaravgifter på beloppet. B.C. skall därför enligt verket anses vara rätt mottagare av ersättningen och PEAB till följd därav skyldig att erlägga arbetsgivaravgifter.

Vid tillkomsten av F-skattereglerna var lagstiftaren medveten om att reglerna kunde komma att missbrukas, t.ex. genom att en F-skattsedelsinnehavare sköts in som mellanman mellan utbetalaren och betalningsmottagaren. De särskilda reglerna om anmälningsskyldighet i 40 a § uppbördslagen och om solidariskt ansvar för socialavgifterna i 16 § lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare vid underlåten anmälan infördes just för att komma till rätta med möjligheterna till missbruk genom ett mellanliggande bolag. Dessa regler inskränker enligt Regeringsrättens mening i väsentlig mån utrymmet för att med åsidosättande av föreliggande avtal och skattsedelsinnehav påföra uppdragsgivaren arbetsgivaravgifter på utbetalade belopp.

Omständigheterna i målen är enligt Regeringsrättens mening inte sådana att förutsättningar finns att påföra PEAB arbetsgivaravgifter på konsultarvodena och att vägra avdrag för ingående mervärdesskatt på beloppen. Den korrektion som lagstiftningen erbjuder i situationer av förevarande slag är i stället det solidariska ansvar för arbetsgivaravgifter som kan uppkomma enligt reglerna i 16 § lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare. Det förhållandet att B.C. av Crebi endast har erhållit bilförmån på vilken Crebi har betalat arbetsgivaravgifter och att någon ersättning för vilken PEAB skulle kunna bli solidariskt ansvarig därför inte finns föranleder inte annan bedömning. Vid denna utgång kan det i målen inte heller anses ha framkommit tillräckliga skäl för att vägra PEAB avdrag för ingående mervärdesskatt. Överklagandet skall således bifallas.

Från domen var ett regeringsråd skiljaktigt.

8.4 Slutsatser av dessa domar

I Stådboysdomen kom Regeringsrätten fram till att det inte varit uppenbart att de aktuella arbetena hade utförts åt Stådboys under sådana omständigheter att de som utförde arbetena varit att anse som anställda hos bolaget. Någon anmälningsskyldighet hade således inte uppkommit för bolaget. Skatteverket, länsrätten och kammarrätten hade kommit fram till det motsatta. Det hade enligt Regeringsrätten i förhållande till anmälningsskyldigheten ingen betydelse att det anlitade bolaget hade misskött sina skatte- och avgiftsbetalningar eller hade varit verksamt i en bransch där det kan finnas särskilda problem i fråga om bristande betalning av skatter och avgifter. Domstolen konstaterade att om ersättningen betalas per arbetad timme eller utförs till fast pris saknar betydelse eftersom båda betalningsformerna förekommer i såväl anställnings- som uppdragsförhållanden. Vidare utgjorde den omständigheten att

ersättningarna avsåg samma slag av arbete som ingick i Städboys normala verksamhet inte tillräckligt stöd för att anse att den personal som utfört arbetet varit att anse som anställd hos Städboys. Däremot var det av stor betydelse att de omständigheter som läggs till grund för bedömningen är fullt ut klarlagda och särskilt viktigt i den delen är att utbetalaren kände till dessa. Regeringsrätten hänvisade också till att utredningen inte gav tillräckligt stöd för slutsatsen att Städboys tillhandahållit arbetsledning och städmaterial eftersom det var fullt tänkbart att de personer som Demure hade anlitat hade stått för detta.

I Städboysmålet kom länsrätten att beröra frågan om förmedling av arbetskraft hade skett med stöd av lagen om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft. Länsrätten ansåg att så inte var fallet eftersom ersättningen till Demure inte utgätt för att ställa arbetstagare till Städboys förfogande och att Städboys inte på något annat sätt hade visat att lagen skulle vara tillämplig. Om det hade varit fråga om uthyrning av arbetskraft enligt den nämnda lagen så följer av förarbetsuttalanden att det solidariska betalningsansvaret inte hade kunnat göras gällande (se avsnitt 3.2.4). Karakteristiskt för inhyrd personal är att den arbetar på samma sätt som den egna personalen och under inhyrarens arbetsledning. Vad gäller arbetsredskap och material hör det nog också till det normala att det är inhyraren som håller med det och att ersättning utges per arbetad timme. Gränsdragningen mellan den egna personalen och de inhyrda har för en beställare av arbetskraft blivit allt svårare att dra dvs. om man är uppdragsgivare eller arbetsgivare.⁷

I de andra två avgörandena är den centrala frågeställningen om det, trots de rättsverkningar som följer av ett innehav av en F-skattsedel, finns förutsättningar för att helt eller delvis åsidosätta avtalet mellan ett uppdragsgivande bolag och ett uppdragstagande bolag och i stället anse den fysiske personen som utfört uppdraget som rätt mottagare av de utbetalda beloppen. Regeringsrätten slår i det ena fallet fast att utrymmet för att bortse från F-skattsedeln är i väsentlig mån inskränkt eftersom det i F-skattesystemet finns särskilda bestämmelser som är avsedda att träffa missbrukssituationer. Det som tydliggörs i Regeringsrättens avgöranden är att ett civilrättsligt ingånget avtal avseende ett uppdragsförhållande mellan två bolag endast kan frångås om det står klart att det inte motsvarar vad parterna egentligen har kommit överens om. Skenavtal får

⁷ Bækkevold och Karlsson, SvSkT nr 5/2004 s. 282.

således inte läggas till grund för beskattningen. Om Skatteverket kan visa att fråga är om ett skenavtal ska avtalens verkliga innebörd läggas till grund för uppbörderna av skatt och avgifter. Skatteverket ställs många gånger inför en svår uppgift eftersom både uppdragsgivaren och uppdragstagaren kan ha ett gemensamt intresse av att beskattningen följer avtalet. Om ett anställningsförhållande skrivs om med den i stort sett enda skillnaden att ett bolag med F-skattsedel skjuts in som uppdragstagare/avtalspart så kan Regeringsrättens avgörande tolkas så att det finns förutsättningar för att bortse från det civilrättsliga avtalsförhållandet. Jämte möjligheten att bortse från en F-skattsedel skulle också bestämmelserna om det solidariska betalningsansvaret kunna bli aktuella. I nu nämnda avgöranden var detta dock en fråga som aldrig blev föremål för Regeringsrättens prövning.

Om domstolen anser att avtalet parterna emellan är att bedöma som ett skenavtal så ska beskattningen ske utifrån de verkliga förhållandena dvs. att det uppbördsrättsligt föreligger ett arbetsgivar- och arbetstagarförhållande. Vid sådant förhållande kan grund för att påföra arbetsgivaravgifter och skattetillägg föreligga. Om uppdragsgivaren i stället påförs ett med uppdragstagaren solidariskt betalningsansvar för icke inbetalade skatter och avgifter så är det inte detsamma som att såsom arbetsgivare för den anställda påföras arbetsgivaravgifter. Det solidariska betalningsansvaret är försett med särskilda bestämmelser om anmälningsskyldighet, tidsfrister m.m. Anmälningsskyldigheten innebär inte att uppdragsgivaren i sin skattedeklaration ska lämna uppgift om utbetalningar som är gjorda till en uppdragstagare som har F-skatt. En försummad anmälningsskyldighet borde därför inte kunna utgöra grund för påförande av arbetsgivaravgifter och inte heller innebära att en oriktig uppgift kan anses lämnad varför även grund för att påföra ett skattetillägg saknas.⁸

8.5 Är bestämmelserna om solidariskt betalningsansvar ändamålsenliga?

F-skattesystemet innehåller bestämmelser som gör det möjligt att i vissa missbrukssituationer påföra utbetalaren av ersättningen ett med F-skattsedelsinnehavaren solidariskt ansvar för de obetalda

⁸ Baekkevold och Karlsson, SvSkT nr 5/2004 s. 283 ff.

preliminärskatterna och arbetsgivaravgifterna som belöper på ersättningen för det aktuella arbetet. En förutsättning för det solidariska betalningsansvaret är att det ska vara uppenbart att arbetet har utförts under sådana förhållanden att den som utfört det är att anse som anställd hos den som betalar ut ersättningen för det, och att utbetalaren har underlåtit att i samband med utbetalningen göra en anmälan om detta till Skatteverket. Av den ovan redovisade Stådboysdomen framkommer, vad gäller fall där arbetskraft blivit anlita genom ett aktiebolag med F-skattsedel, att de omständigheter som läggs till grund bedömningen av ett uppenbart anställningsförhållande ska vara klarlagda fullt ut och att det i det sammanhanget är av stor vikt att också utbetalaren kände till dessa omständigheter. Avgörandet innebär att det blir svårt för Skatteverket att mot uppdragsgivarens bestridande visa att ett anställningsförhållande varit uppenbart för just honom. Ytterligare ett påpekande är att utrymmet för bestämmelsernas tillämpningsområde minskade avsevärt när merparten av begränsningarna kring uthyrning av arbetskraft togs bort 1993. De ”missbrukssituationer” som främst återstår är när en F-skattsedelsinnehavare formellt uppträder som mellanman mellan en uppdragsgivare och dem som ska arbeta för hans räkning eller när en F-skattsedelsinnehavare själv utför arbete i t.ex. rena anställningsförhållanden. Även i dessa fall krävs det en hel del för att anställningsförhållandet ska kunna sägas vara uppenbart. I de flesta fall borde det handla om en mycket långvarig arbetsinsats av samma person för att så ska anses vara fallet.

I mellanmansfallen förekommer att mellanmannen försummar olika skatter och avgifter och även brister i inlämnandet av kontrolluppgifter. Det förekommer också att den som utför arbetet inte deklarerar sina inkomster rätt eller inte redovisar dessa alls. Enligt Skatteverket är det ibland fråga om fiktiva underentreprenörer vars enda uppgift är att skylta med en F-skattsedel vid faktureringen så att uppdragsgivaren slipper betala arbetsgivarersättning på ersättningen och de som utfört arbetet får ut ersättningen utan avdrag för arbetsgivaravgifter. Mellanmannen får i sin tur provision för sin medverkan. Det förekommer också olika konstruktioner med fristående uppdragstagare (underentreprenörer, bemanningsföretag och mellanmän i flera led) som används i syfte att försvåra för Skatteverket att upptäcka och utreda skatteundandragande. Enligt RSV:s kartläggning i Riksprojektet var den vanligast formen av organiserat skatteundandragande att företagen ställde ut

fakturor till fler än en uppdragsgivare. Dessa företag, som ofta återfinns i tredje eller fjärde ledet i en entreprenadkedja, har en tendens att snabbt ersättas av ett annat företag när Skatteverket visar intresse för företagets förhållanden. Det innebär att uppdragsgivaren kan fortsätta att anlita svart arbetskraft. Skatteverket har beträffande sådana förhållanden framfört att F-skattesystemet och de rättsverkningar som innehavet av en F-skattsedel medför har utgjort en förutsättning för olika typer av kriminell verksamhet som bl.a. innefattar handel med svart arbetskraft.

I vilken utsträckning en uppdragsgivare kan lita på en F-skattsedel påverkas också av om det finns möjligheter att kunna bortse från F-skattsedelns rättsverkningar. Av Regeringsrättens avgöranden framgår att det i uppbörds mål krävs att det visats föreliggande ett skenavtal mellan uppdragsgivaren och det uppdragstagande bolaget för att kunna fränkänna F-skattsedel dess rättsverkningar.

Sammantaget har bestämmelserna om det solidariska betalningsansvaret och när det är möjligt att bortse från en F-skattsedel ett snävt tillämpningsområde. Det är först när det för utbetalaren av ersättning till den som utfört arbetet är uppenbart att det föreligger ett anställningsförhållande eller att densamme förstår att det ingångna avtalet inte längre avspeglar det verkliga avtalsförhållandet som ett undantag till F-skattsedelns rättsverkningar kan bli aktuellt. Enligt Skatteverket är det trots stora utredningsinsatser nästintill omöjligt att nå framgång med en talan på dessa områden och verket beskriver bestämmelserna om solidariskt betalningsansvar som närmast verkningslösa. Uppdragsgivaren kan, på gott och på ont, lita på en F-skattsedel i väldigt stor utsträckning.

Genomgången visar således att bestämmelserna inte kolliderar med uppdragsgivarens intresse av att kunna lita på F-skattsedeln men att det i stället kan finnas fog för att se över bestämmelserna i syfte att utreda hur bestämmelserna bättre skulle kunna utformas för att stävja hur F-skattsedeln används i kriminell verksamhet och i andra missbrukssituationer. Oavsett vilket faktiskt tillämpningsområde som bestämmelserna har och vilka förutsättningar som krävs för att nå framgång med rättsprocesser på områdena så får ändå bestämmelserna anses fylla ett preventivt syfte. Utredningen anser mot bakgrund härav och att en uppdragsgivare ska kunna lita på en F-skattsedel, att det är ändamålsenligt att det finns särskilda bestämmelser i F-skattesystemet som reglerar de situationer när det föreligger ett uppenbart anställningsförhållande och att behov

av dessa bestämmelser alljämt gör sig gällande även i förhållande till utredningens lagförslag.

9 Konsekvensbedömningar

I detta kapitel behandlas konsekvensbedömningar enligt kommittéförordningen (1998:1474). Om förslagen i ett betänkande påverkar kostnaderna eller intäkterna för staten, kommuner, landsting, företag eller andra enskilda ska enligt 14 § kommittéförordningen en beräkning av dessa konsekvenser redovisas i betänkandet. Om förslagen innebär samhällsekonomiska konsekvenser i övrigt ska även dessa redovisas. Medför förslagen en kostnadsökning eller inkomstminskning för det allmänna ska förslag till finansiering lämnas.

Vidare ska enligt 15 § kommittéförordningen sådana konsekvenser för förslagen redovisas som har betydelse för den kommunala självstyrelsen, för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet, för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet, för små företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt i förhållande till större företags, för jämställdheten mellan kvinnor och män eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen. Om ett betänkande innehåller förslag till nya eller ändrade regler, ska enligt 15 a § nämnda förordning förslagets kostnadsmässiga och andra konsekvenser anges i betänkandet. Konsekvenserna ska anges på ett sätt som motsvarar de krav på innehållet i konsekvensutredningar som finns i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

Av 6 § nämnda förordning framgår bl.a. att en konsekvensutredning ska innehålla en bedömning av om särskilda hänsyn behöver tas när det gäller tidpunkten för ikraftträdande och om det finns behov av speciella informationsinsatser (se punkt 6). Vidare framgår av 7 § samma förordning att om regleringen kan få effekter av betydelse för företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt ska konsekvensutredningen utöver vad som följer av 6 §, innehålla beskrivningar av ytterligare konsekvenser.

Av 16 § kommittéförordningen framgår att regeringen anger närmare i utredningsuppdraget vilka konsekvensbeskrivningar som ska finnas i ett betänkande. Av utredningens direktiv framgår bl.a. att utredningen ska analysera sina förslags påverkan på det civilrättsliga arbetstagarbegreppet och belysa förslagets eventuella konsekvenser för bedömningen av när någon ska anses bedriva näringsverksamhet i BfL:s mening samt för bedömningen av skattskyldighet enligt ML. Utredningen har valt att i första hand göra sådana konsekvensbeskrivningar inom kapitel 6 som innehåller olika alternativ till lösning men också utredningens lagförslag. I direktiven anges att utredningen ska också beakta önskemålen att förebygga oönskad skatteplanering, svartarbete och annat skatteundandragande samt att uppbördseffektiviteten inte bör äventyras. Utredningen har i avsnitt 6.6.1 och 6.6.2 behandlat förslagets konsekvenser i dessa hänseenden.

Vidare framgår av utredningens direktiv vissa konsekvenser som särskilt ska belysas. I den mån förslagen innebär ökade kostnader eller minskade intäkter för det allmänna ska utredningen föreslå finansiering av förslagen. Förslagets påverkan på den administrativa bördan för såväl företagen som myndigheterna ska redovisas. Utredningen ska särskilt redovisa hur förslagen påverkar jämställdheten mellan kvinnor och män i företaget och arbetslivet.

9.1 Ekonomiska konsekvenser

Utredningens uppdrag syftar till att det ska bli enklare att starta näringsverksamhet, bl.a. för dem som har en eller ett fåtal uppdragsgivare.

Utredningens förslag innebär att näringsverksamhetsbegreppet utvidgas vilket betyder att framför allt fler fysiska personer kan bedriva näringsverksamhet. Detta bör leda till ett ökat nyföretagande men det är inte möjligt att storleksmässigt uppskatta denna ökning. Vid jämförelse med den granskning som utredningen gjort av de beslut i kategorin näringsverksamhet bedrivs ej som under år 2006 avslogs i sak var det relativt få ansökningar som avslogs enbart pga. att antalet uppdragsgivare var för få. Flertalet avslogs för att arbetet skulle bedrivas under alltför anställningsliknande förhållanden och i dessa fall saknade antalet uppdragsgivare betydelse. Utredningens förslag medför dock att det även i sådana fall kan finnas personer som kommer att kunna tilldelas en F-skattsedel

eftersom det kan vara fråga om tillräckligt självständiga uppdrag. Vidare finns skäl att anta att det kan finnas personer som tidigare avhållit sig från att ansöka om F-skattsedel eftersom de bara haft någon enstaka uppdragsgivare. Inställningen till företagande är positivt i Sverige och framför allt bland unga, vilket också tyder på att det finns en potential för nyföretagande.

Som framgått av avsnitt 6.6.1 och 6.6.2 finns det enligt utredningens uppfattning anledning att anta att om fler får möjlighet att själv betala in skatter och avgifter kommer det att medföra ett ökat skatteundandragande. Uppbördsförlusterna kommer troligen också att öka men enligt utredningens mening är det dock fråga om en marginell ökning.

I ett vidare perspektiv torde förslaget kunna medföra positiva samhällsekonomiska konsekvenser. Främjande av entreprenörskap och ökat nyföretagande är ett sätt att höja potentialen för att skapa tillväxt.

9.2 Konsekvenser för det allmänna

Förslaget kommer sannolikt att leda till fler ansökningar om F-skattsedel vilket i sig innebär en ökad arbetsbelastning för Skatteverket. Det är troligt att ökningen inte blir större än att den kan hanteras inom den normalt bedrivna verksamheten och således inte påverkar Skatteverkets arbetsuppgifter på ett mer omfattande sätt. Dessutom är Skatteverkets beslut om tilldelning av F-skattsedel en preliminär bedömning vilken inte torde kräva alltför omfattande utredningar.

Förslaget medför även en ökad risk för skattefel inklusive skatteundandraganden. Det betyder att det kan finnas behov för Skatteverket att lägga mer resurser på kontroll av denna typ av inkomster. Vidare är det ofta först i efterhand som det går att bedöma om den verksamhet som bedrivits är att anse som näringsverksamhet.

Förslaget innebär således att administrationskostnaderna kan komma att öka av två skäl, dels för att den administrativa grundhanteringen kommer att öka, dels för att det kan finnas behov av ökad kontroll. Enligt utredningens uppfattning torde Skatteverket inom befintliga resurser klara de eventuellt ökade administrativa kostnaderna.

9.3 Konsekvenser för små företags villkor

Huvudsyftet med utredningen är att det ska bli enklare att starta näringsverksamhet vilket kommer att leda till fler små företag och framför allt inom tjänstesektorn. Som framgått av avsnitt 6.6.1 har utredningen inte funnit anledning att föreslå införande av kontrollmöjligheter som t.ex. utvidgad uppgiftsskyldighet. Regelförändringen kommer således varken innebära minskade eller ökade administrativa kostnader för företagen.

9.4 Konsekvenser för jämställdhet mellan kvinnor och män

Förslaget innebär att såväl kvinnor som män kommer få ökade möjligheter att bedriva näringsverksamhet. Tjänstesektorn är den sektor som expanderat mest under senare år och av de företag som startades under 2006 återfanns fyra av fem inom denna sektor.

Omkring 28 procent av alla företag drivs av kvinnor. Allt fler kvinnor startar dock nya företag och 2006 var 35 procent av nyföretagarna kvinnor. Kvinnor väljer i större utsträckning än män enskild firma som företagsform. Kvinnor är i högre grad än män sysselsatta inom de största tjänsteområdena. Kvinnors företag återfinns främst inom tjänstesektorer som "utbildning, hälso- och sjukvård" och "handel, hotell och restaurang" medan män oftare startar företag inom verksamhetsområden som "transport och kommunikation", "bygg" och "tillverkning".

Mot bakgrund av att kvinnor i större utsträckning väljer att dels bedriva sin verksamhet som enskild näringsverksamhet, dels främst verkar inom de delar av tjänstesektorn som torde ha lägre behov av ekonomiska investeringar samt dels att antalet uppdragsgivare inom flera av dessa sektorer sannolikt kan antas vara färre bör kvinnors företagande särskilt gynnas av förslaget.

9.5 Konsekvenser för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet

Det är ostridigt att det förekommer att näringsverksamhet bedrivs i oseriösa syften. Som redogjorts för i avsnitt 6.6.1 och 8.6 har Skatteverket i olika sammanhang påtalat att F-skattesystemet och

de rättsverkningar som följer med en F-skattsedel har möjliggjort ett omfattande skatteundragande. Det förekommer således redan organiserad handel med svart arbetskraft och hantering av osanna fakturor.

Enligt utredningens uppfattning finns det inte anledning att anta att tillkommande företag vare sig är mer eller mindre oseriösa än befintliga företag. Några ytterligare konsekvenser för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet kommer utredningens förslag därför inte medföra.

9.6 Konsekvenser för ikraftträdande

Såvitt utredningen erfarit är det angeläget för regeringen att en lagändring blir tillämplig så snart som möjligt. Enligt utredningens uppfattning torde, med remissomgång och eventuell lagrådsremiss, lagstiftningen tidigast kunna träda i kraft den 1 januari 2009. Mot bakgrund av att det är fråga om en materiell ändring i IL kommer lagstiftningen kunna tillämpas första gången vid 2010 års taxering.

Det finns dock två problem som kan uppstå härvid. Det första är att vid 2010 års taxering har åtskilliga skattskyldiga ett beskattningsår som har börjat före den 1 januari 2009 och frågan är hur man ska förfara med dem. Antingen får man tillämpa de äldre reglerna när de gäller dessa eller bevaka att det inte uppkommer någon otillåten retroaktivitet. Vidare kan det finnas vissa praktiska problem för Skatteverket som bör beaktas, t.ex. informations- och utbildningsinsatser. I samband med frågan när IL skulle träda i kraft framhöll dåvarande Riksskatteverket att verket behövde tid för att anpassa blanketter, broschyrer och datasystem samt för informations- och utbildningsinsatser.

De nämnda problemen skulle i huvudsak undvikas om lagstiftningen tillämpas första gången vid 2011 års taxering. Visserligen kan det ändå inte helt undvikas att det kan förekomma beskattningsår som har påbörjats före lagens ikraftträdande men det rör sig då om undantagsfall.

9.7 Övriga konsekvenser

Utredningen har inte funnit anledning att närmare analysera konsekvenserna för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet, för små företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt i förhållande till större företags eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen. Utredningen bedömer inte heller att förslaget får några särskilda konsekvenser för den kommunala självstyrelsen.

10 Författningskommentar

Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

13 kap. 1 §

Förslaget har behandlats i betänkandets kapitel 6, avsnitt 6.3.2 och 6.6.

Bestämmelsen i andra stycket är ny och paragrafens nuvarande andra och tredje stycke har förts över till *en ny paragraf*, 1 a §.

I paragrafens *andra stycke* föreskrivs att vid bedömningen om verksamheten bedrivs självständigt ska särskilt beaktas graden av beroende till uppdragsgivaren, integration i dennes verksamhet och vad parterna har avtalat. *Graden av beroende till uppdragsgivaren* och *integration i dennes verksamhet* utgör objektiva omständigheter och tar sikte på relationen mellan uppdragstagaren och uppdragsgivaren och hur arbetet bedrivs. Vidare ska *vad parterna har avtalat* beaktas vilket bl.a. innebär att parternas gemensamma avsikt att ingå ett uppdragsavtal har betydelse vid bedömningen.

Jämfört med tidigare prövning ska även fortsättningsvis en helhetsbedömning göras utifrån ett antal kriterier. Det nya är att tre kriterier lyfts fram och ges ökad betydelse. Dessa tre kriterier är inbördes likvärdiga.

Sådana omständigheter som kan påverka bedömningen om uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren är t.ex. uppdragstagarens avsikt med verksamheten, om uppdragstagaren står under uppdragsgivarens arbetsledning, uppdragstagarens rätt att anlita medhjälpare, möjlighet att anta andra uppdrag och att tacka nej till erbjudna uppdrag, uppdragstagarens rätt att låta någon annan utföra arbetet men också antalet uppdragsgivare. Uppdragstagarens avsikt att bedriva näringsverksamhet framgår bl.a. genom att firma inregistrerats och att man fullgjort vad som krävs i skatte- och avgiftshänseende.

Sådana omständigheter som kan påverka bedömningen om uppdragstagaren är integrerad i uppdragsgivarens organisation är t.ex. om verksamheten utförs i uppdragsgivarens lokaler och med dennes verktyg, ansvarsfördelning mellan parterna, ekonomiskt risktagande, om verksamheten avser utförande av ålagda arbetsuppgifter efter hand och om arbetsuppgifterna ingår i uppdragsgivarens ordinarie verksamhet och uppdragets varaktighet.

Vad parterna har avtalat avser de villkor som styr uppdraget. När parterna är överens om villkoren för ett uppdragsavtal inom ramen för näringsverksamhet ska detta få ökad betydelse för bedömningen. Sådana villkor kan vara fördelning av ansvar och risk liksom rätt att anta andra uppdrag parallellt eller rätt att tacka nej till erbjudna uppdrag. Om uppdragstagarens beroende till uppdragsgivaren respektive integration i dennes organisation är stor kan det dock medföra att partsviljan inte får genomslag. En uppdragstagare som i huvudsak arbetar på samma villkor som uppdragsgivarens anställda bör normalt beskattas i inkomstslaget tjänst.

I ett uppdrags natur ligger att uppdragsgivaren bestämmer ramen för vad som ska utföras. Det ankommer dock i regel på uppdragstagaren att bestämma *hur* arbetet ska utföras. *Var* och *när* uppdraget ska utföras kan vara beroende av verksamhetens natur och omständigheterna.

En verksamhet som bygger på att man hyr ut sig själv för kortare eller längre uppdrag i syfte att ersätta ordinarie anställda eller rycka in vid arbetstoppar utgör inte tillräckligt avgränsade uppdrag och kan därför normalt inte anses utföras självständigt. Det finns ingen specifik arbetsuppgift som från början är avgränsad till sin natur och arbetsinsatsen gäller arbetsuppgifter allteftersom de uppkommer. I ett sådant fall torde uppdragstagaren komma att utföra samma typ av arbetsuppgifter under samma arbetsledning som uppdragsgivarens egen personal. Genom att uppdragsgivaren således kan disponera uppdragstagarens arbetskraft blir denne tillfälligt inordnad i uppdragsgivarens verksamhet. Däremot kan en uppdragstagare till följd av ett tillfälligt behov av arbetskraft hos en uppdragsgivare t.ex. pga. sjukfrånvaro eller arbetsanhopning anlitas för att utföra vissa specificerade arbetsuppgifter. Det kan därför i sådana fall förekomma att tjänsterna tillhandahålls under sådana former och villkor att fråga är om självständig verksamhet.

1 a §

Bestämmelserna motsvarar nuvarande bestämmelser i andra och tredje stycket i 13 kap. 1 § IL. Skälet för att bestämmelserna har flyttats är för att få bättre överskådlighet.

Särskilt yttrande

av Pia Blank Thörnroos

Det utvidgade näringsbegreppet

Utredningens förslag innebär att det i inkomstskattelagen ska anges att vid bedömningen av om verksamheten bedrivs självständigt särskilt ska beaktas graden av beroende till uppdragsgivaren, integrationen i dennes verksamhet samt vad parterna har avtalat. Förslaget innebär ett förtydligande av de krav som redan idag ingår som ett led i den samlade bedömningen av om näringsverksamhet bedrivs eller inte.

Av författningskommentaren framgår att en uppdragstagare till följd av ett tillfälligt behov av arbetskraft hos en uppdragsgivare t.ex. pga. sjukfrånvaro eller arbetsanhopning ska kunna anlitas för att utföra vissa specificerade arbetsuppgifter. Denna skrivning öppnar för att även den som enbart ställer sin arbetskraft till förfogande kan anses uppfylla kraven för näringsverksamhet och tilldelas F-skattsedel förutsatt att personen ska arbeta med specificerade arbetsuppgifter.

Den som enbart ställer sin arbetskraft till förfogande (hyr ut sig själv) för olika arbeten t.ex. som chaufför eller lagerarbetare anses inte, med nuvarande lagstiftning, bedriva näringsverksamhet. Detta gäller oavsett om personen hyr ut sig själv för kortare specifika uppdrag eller om han hyr ut sig för längre perioder till en och samma uppdragsgivare. I båda fallen anses han inordnad i uppdragsgivarens verksamhet och F-skattsedel tilldelas därför inte.

En F-skattsedel ska, enligt 4 kap. 7 § skattebetalningslagen tilldelas den som uppger sig bedriva eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet. Den föreslagna skrivningen i författningskommentaren medför att det öppnas en möjlighet för den som enbart har för avsikt att ställa sin arbetskraft till förfogande att tilldelas F-skattsedel.

Gränsen mellan att hyra ut sig själv för kortare eller längre uppdrag i syfte att ersätta ordinarie anställda och att anlitas för att utföra vissa specificerade arbetsuppgifter till följd av ett tillfälligt behov av arbetskraft hos en uppdragsgivare t.ex. pga. sjukfrånvaro eller arbetsanhopning är mycket svår att dra. Det föreslagna utvidgade näringsbegreppet kan komma att medföra en ökad osäkerhet om det arbete man utför när man enbart ställer sin arbetskraft till förfogande kommer att beskattas i näringsverksamhet eller inte. Anledningen till detta är att F-skattsedel tilldelas redan om sökanden har för avsikt att bedriva näringsverksamhet. Vid ansöknings-tillfället finns det inte någon möjlighet att göra en djupare kontroll av om den beskrivna verksamheten uppfyller kraven för näringsverksamhet eller inte och F-skattsedel tilldelas därför normalt enbart på sökandens egna uppgifter. Detta kan leda till att ett utvidgat näringsbegrepp medför att det blir fler som kommer att tilldelas F-skattsedel i förhållande till hur många som slutligen kommer att få sina inkomster beskattade i näringsverksamhet. Exemplet nedan illustrerar de tillämpningsproblem som ett utvidgat näringsbegrepp kan komma att medföra.

Exempel

A ansöker om F-skattsedel. I ansökan uppger A att han har tänkt att arbeta som chaufför åt olika åkerier när de har ett tillfälligt behov av arbetskraft t.ex. pga. sjukfrånvaro och att han bara ska utföra vissa specificerade arbetsuppgifter t.ex. köra en tur mellan Stockholm och Malmö. A tilldelas F-skattsedel och registreras för mervärdesskatt. Vid taxeringen visar det sig att A enbart arbetat som chaufför åt ett åkeri och att arbetet utförts löpande under året. Av Skatteverkets utredning framkommer att A ska beskattas i inkomstslaget tjänst för sina inkomster från åkeriet. Eftersom A har F-skattsedel ska han själv betala sina socialavgifter i form av egenavgifter. Även mervärdesskatten kommer att behöva justeras eftersom verksamheten inte uppfyller kraven för självständighet.

Ett utvidgat näringsbegrepp som medför osäkerhet om den som har tilldelats F-skattsedel slutligen kommer att beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet kan upplevas som hämmande för den som vill bedriva en viss verksamhet. Det är viktigt att lagstiftningen är enkel, förutsägbar och lätt att tillämpa. En lagstiftning som skapar

oförutsägbarhet gör mer skada än nytta och kan t.o.m. motverka syftet att vi får fler nya företagare. Det utvidgade näringsbegreppet som föreslås medför inte att det blir enklare för den som vill starta näringsverksamhet eftersom den föreslagna förändringen skapar för stor osäkerhet om den som tilldelats F-skattsedel kommer att beskattas i näringsverksamhet.

Ett utvidgat näringsbegrepp som inriktar sig på att sänka kravet vad gäller självständighet kommer att medföra att inkomster som utgivaren tidigare redovisat på kontrolluppgift inte längre kommer att redovisas på kontrolluppgift eftersom mottagaren har F-skattsedel. Förslaget kommer att medföra att en del av tjänsteinkomsterna flyttas från systemet med skatteavdrag och förtryckning i deklARATIONEN till ett system där mottagaren av ersättningen själv ska redovisa sina inkomster i inkomstdeklarationen. Detta kan i sin tur medföra att skattefelet ökar.

Osäkerheten medför även att Skatteverket måste satsa ytterligare resurser på uppföljning av att det arbete som utförts och deklarerats i näringsverksamhet uppfyller kraven för självständighet.

F-skattsedelns rättsverkan är stark och även om den som åberopat F-skattsedeln i ett uppdragsförhållande inte beskattas i näringsverksamhet är uppdragsgivaren inte skyldig att betala arbetsgivaravgifter, göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift som ligger till grund för förtryckning av inkomstdeklaration. Även F-skattsedelns starka rättsverkan talar för att näringsbegreppet inte bör utvidgas till att omfatta personer som enbart har som affärsidé att ställa sin egen arbetskraft till förfogande.

Översyn av reglerna om solidariskt betalningsansvar

Skatteverket delar inte fullt ut utredningens slutsatser i fråga om solidaransvarsreglerna. Såsom utredningen konstaterar har regelverket ett mycket snävt tillämpningsområde – så snävt att det i praktiken saknar betydelse i kampen mot ett omfattande missbruk. Utredningen nämner parentetiskt att ”det kan finnas fog för att se över bestämmelserna i syfte att utreda hur bestämmelserna bättre skulle kunna utformas för att stävja hur F-skattsedeln används i kriminell verksamhet och i andra missbrukssituationer”. Skatteverket vill för sin del starkt framhålla vikten av att en sådan översyn genomförs. Utredningen har haft alltför kort tid till sitt förfogande

för denna svåra uppgift och borde därför i sin bedömning ha rekommenderat att frågan utreds vidare i en särskild utredning. Dessutom finns en del problem med reglernas utformning som även det motiverar att reglerna ses över.

Utredningen berör mycket kortfattat den problembild som präglar vissa branscher såsom bygg-, flytt-, städ-, transport- och restaurangverksamhet. Det är en realitet att det finns stora problem med svartarbete i dessa branscher. I stället för att anställa arbetskraft är det vanligt att arbetskraft uppges ha anlitats via underentreprenörer och bemanningsföretag med F-skatt, hos vilka arbetskraften i själva verket inte alls är anställd. Ingen betalar skatter och avgifter för dessa personer. Problematiken finns beskriven bl.a. i RSV:s rapport 2002:6 Svart arbetskraft i byggsektorn och Skärpning gubbar! (SOU 2002:115). Detta är inte enbart ett svenskt problem. Det ser likadant ut i andra västländer. Många länder försöker komma till rätta med problemen, bl.a. genom att lägga ett ökat ansvar på uppdragsgivarna. I Sverige har F-skattsedelns rättsverkningar fått den oönskade bieffekten att uppdragsgivare som vill fuska fått ett ökat skydd mot krav på skatter och avgifter för personal som han borde ha ett ansvar för. Solidaransvarsreglerna har visat sig inte fungera i dessa situationer vilket är allmänt känt. Den preventiva effekt som solidaransvarsreglerna kan ha haft i början är därför borta. Det måste finnas ett fungerande instrument kopplat till F-skattereglerna för att motverka missbruk, samtidigt som detta inte kolliderar med uppdragsgivares intresse av att kunna lita på en F-skattsedel.

Solidaransvarsreglerna är därtill behäftade med en del brister och oklarheter som visar sig först i samband med praktisk tillämpning av reglerna. En sådan oklarhet är hur solidaransvarsreglerna förhåller sig till taxeringen. En annan allvarlig oklarhet är hur skattebetalningslagens regler om solidariskt betalningsansvar förhåller sig till socialavgiftslagens regler om att utgivaren av en arbetsersättning ska betala arbetsgivaravgifter. Problemen finns framför allt när det gäller uppdragstagare i bolagssituationer, vilket illustreras med några exempel nedan.

F-skattsedeln har avgörande betydelse för skyldigheten att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på en arbetsersättning – men inte för hur ersättningen ska beskattas vid inkomsttaxeringen. En verksamhet som redovisas som näringsverksamhet kan vid taxeringen hänföras till inkomstlaget tjänst när det klarlagts hur verksamheten bedrivits. Detta kan äga sin riktighet i fråga om en

enskild näringsidkare, men frågan är vad som gäller i bolags-situationer. Regeringsrätten har i RÅ 2007 ref. 61 II funnit att solidaransvarsreglerna i väsentlig mån inskränker utrymmet för att med åsidosättande av föreliggande avtal och skattsedelsinnehav påföra uppdragsgivaren arbetsgivaravgifter. Finns F-skattsedel och civilrättsligt giltiga avtal ska detta beaktas i samband med skatteavdrag och avgifter under beskattningsåret. Uppdragstagaren/bolaget anses således vara rätt betalningsmottagare och inkomsten tas in i bolaget. Frågan är vad som därefter sker vid taxeringen? Kan man då bortse från avtalen? Kan ersättningen då i stället för att beskattas som inkomst i bolaget anses i sin helhet ha tillkommit ägaren personligen? Den domstol som har att bedöma om inkomsten för en konsult med eget bolag är inkomst av tjänst för honom eller inkomst för hans bolag, tittar isolerat på den fysiska personens inkomsttaxering. Någon koppling till bolagets taxering sker inte alls. Skattebetalningslagen och taxeringslagen är inte samordnade i dessa avseenden. Eftersom frågorna inte är samordnade finns en uppenbar risk för fel.

Ett bolag med F-skatt som ingått ett avtal om arbete med en uppdragsgivare ska självklart svara för preliminärskatter och avgifter för det arbete som utförs. Antag att ersättningen vid taxeringen och senare vid en domstolsprocess inte bedöms som en inkomst för bolaget, utan som inkomst av tjänst för bolagets ägare, dvs. den fysiska person som utfört arbetet, och att denne beskattas för hela det utbetalade beloppet. Inkomsten är pensionsgrundande för honom trots att några arbetsgivaravgifter inte kommer att betalas av utgivaren av ersättningen. Socialavgiftslagens bestämmelse om att arbetsgivaravgifter ska betalas av den som ger ut en arbetsersättning kommer inte att följas. Skattebetalningslagen och socialavgiftslagen är inte samordnade i detta avseende. Det behöver klargöras om det är godtagbart att arbetsgivaravgifter inte ska betalas på arbetsersättningen i ett sådant fall utan att det får ske av det bolag som tagit emot ersättningen, på den eventuella lön bolaget i sin tur betalar till delägaren. Detta behöver i så fall komma till uttryck i lagstiftningen.

Det finns även oklarheter när det gäller innehållet i lagtexten. När det gäller utbetalningar till bolag är det t.ex. oklart vad som avses när det i 12 kap. 3 § skattebetalningslagen talas om "skatten för ersättningen". Avses bolagsskatten på den uppdragsersättning som tagits in i bolaget, eller avses skatter och avgifter på den eventuella ersättning som i sin tur betalats ut till bolagets anställda?

Vidare hänger vissa problem med solidaransvarsreglerna ihop med skattekontot. Solidaransvaret kan endast göras gällande om skatten och avgifterna på ersättningen inte redovisats och betalats av uppdragstagaren. På skattekontot vet man inte vilka skatter som betalats och vilka som kvarstår obetalda. Det talas bara om underskott på skattekontot. Det har vållat stora svårigheter att avgöra om skatter och arbetsgivaravgifter för ersättningen kvarstår obetalda när ansvarsfrågan nystas upp vid en revision långt senare. Här finns en omfattande problematik som inte låter sig beskrivas här men som behöver analyseras.

Särskilt yttrande

av Annika Fritsch och Anders Fogelberg

Tydligare fokus på innehållet i parternas avtal

I utredningens uppdrag ingår att göra en översyn av självständighetsrekvisitet i inkomstskattelagens näringsverksamhetsbegrepp med syfte att det ska bli enklare att starta företag bland annat för dem med en eller ett fåtal uppdragsgivare. Direktiven anger också att parternas vilja i ett avtal om arbete bör ges större vikt vid bedömningen av om det är fråga om näringsverksamhet eller om ett anställningsförhållande.

Vi anser att utredningens förslag till utvidgning av inkomstskattelagens näringsinkomstbegrepp tydligare skulle ha lyft fram vad parterna har avtalat och att lagtexten till 13 kap 1 §, st. 2 borde ha följande lydelse;

Vid bedömningen av om verksamheten bedrivs självständigt ska särskilt beaktas vad parterna har avtalat, men även hur arbetet bedrivs.

Utgångspunkten för vår inställning är att avgränsningen mellan anställning och företagande ska moderniseras för att anpassas till dagens förhållanden. Den verklighet som avspeglas i avtalet mellan parterna ska normalt avgöra om inkomsten ska beskattas som tjänst eller näringsverksamhet. Genom att tydligare fokusera på den faktiska relationen mellan uppdragsgivare och uppdragstagare minskar betydelsen av antalet uppdragsgivare jämfört med i dag. Vi menar att det även fortsättningsvis ska göras en bedömning av hur arbetet bedrivs, men att parternas avtal ska vara den viktigaste faktorn för att bedöma om det är fråga om näringsverksamhet eller anställningsförhållande.

Om man vid en analys konstaterar att det är fråga om ett självständigt uppdragsavtal och att uppdragstagaren bedriver näringsverksamhet måste parterna vara fria att fortsätta detta avtal så länge de önskar. Det vore helt orimligt om de skulle tvingas avbryta ett framgångsrikt samarbete efter en viss tid för att undvika att inkomsten av uppdraget övergår till att beskattas som tjänst. Med nuvarande tillämpning av reglerna innebär kombinationen av en eller ett fåtal uppdragsgivare och långvariga uppdrag en stor risk att uppdragstagaren diskvalificeras som företagare. Vi vill ändra det.

Den som vill starta företag utgår ofta i första hand från sina upparbetade kontakter varvid tidigare arbetsgivare ingår bland presumtiva uppdragsgivare. Det ska inte ställas högre krav på avtalets innehåll eller hur arbetet bedrivs för att uppdragsgivaren är en tidigare arbetsgivare. Vi menar att en uppdragstagare måste vara fri att söka uppdrag hos vem som helst. Med nuvarande tillämpning av reglerna innebär det en stor risk att uppdraget inte räknas som näringsverksamhet om man tar uppdrag hos tidigare arbetsgivare. Vi anser att det behöver ändras.

Parterna råder inte över hur deras avtal ska klassificeras arbetsrättsligt. Beroende på om avtalet utformas på det ena eller andra sättet uppkommer olika rättsföljder, både arbetsrättsliga och skatterättsliga. Med vårt förslag blir det än viktigare att komma överens om villkoren för uppdraget så att parterna kan förutse hur det kommer att bedömas. Å andra sidan räcker det att fokusera på detta och parterna har stor frihet att utforma uppdragsavtalet som de själva önskar. Vi förordar att avtalet görs skriftligt för att underlätta både för parterna själva och om de skulle behöva visa Skatteverket vad avtalet innehåller, men det ska givetvis inte vara något krav.

Utan att göra anspråk på fullständighet bör parternas reglering av ett uppdragsförhållande många gånger kunna sammanfattas i följande punkter även om inte alla punkter kommer att vara aktuella vid alla typer av uppdrag.

- Beskrivning av vad uppdraget omfattar
- Vad är uppdragstagarens och uppdragsgivarens åtaganden
- Beskrivning av kvalitet eller resultat som uppdraget ska uppnå
- Avtalstid eller när uppdraget ska vara färdigt
- Priset, hur det beräknas och vad som ingår

- När ska ersättningen betalas
- Har uppdragstagaren rätt att anlita medhjälpare eller låta någon annan utföra arbetet
- Om uppdragstagaren inte ska ha rätt att ta andra uppdrag parallellt
- Parternas ansvar och risk i samband med uppdraget
- Avtalets avveckling, uppsägningstid, avbrott i förtid, förlängning

Med den ökade betydelse som innehållet i avtalet får enligt vårt förslag är det naturligt att jämföra hur typiska avtalsfrågor regleras i sådana etablerade konsultförhållanden där det har utvecklats standardavtal. Det är dock naturligt att frågorna löses på skilda sätt i olika branscher och för olika typer av uppdrag. Avsikten med en sådan undersökning skulle inte vara att skapa någon enhetlig standardlösning för alla konsultförhållanden. Snarare att kartlägga frågeställningar och alternativ som används i olika branscher och typer av uppdrag. Det finns också skäl att titta på i vilken utsträckning liknande frågor behandlas och hur de löses i anställningsavtal och tjänstebestämmelser. Samtidigt måste beaktas att standardavtalen av naturliga skäl blir ganska omfattande för att kunna täcka in vitt skilda situationer i avtalsförhållanden med stor variation. Vår uppfattning är att en uppdragstagare i en avtalsituation normalt bör kunna använda ett ganska enkelt avtal och inte ska behöva anlita juridisk hjälp för det.

Det har under rådande tidspress inte varit möjligt för oss att göra någon genomgång av standardavtal för konsulter. Men vi vill ändå i detta sammanhang peka på att ersättning enligt exempelvis Allmänna Bestämmelser IT-Tjänster 2001 och ABK 96, Allmänna bestämmelser för Konsultuppdrag inom arkitekt- och ingenjörsvksamhet av 1996 och flera andra konsultavtal kan bestämmas som fast pris eller löpande timarvode och att särskild ersättning för resekostnader och eventuella andra utlägg ska utgå om parterna har kommit överens om det. Just ersättningens form och att särskild ersättning för kostnader för att utföra uppdraget har ofta anförts i praxis som skäl för att ett uppdrag skulle vara anställning i stället för näringsverksamhet. Dessa konsultavtal motsäger en sådan inställning.

Vi får även avslutningsvis kort kommentera några punkter i utredningens förslag.

I författningskommentaren anges att firmaregistrering och att ha fullgjort vad som krävs i skatte- och avgiftshänseende skulle peka på en avsikt att driva näringsverksamhet och mindre grad av beroende av uppdragsgivaren. Dessa argument är otidsenliga och kommer från en tid innan skattskyldigheten till mervärdesskatt för tjänster blev i stort sett generell, innan F-skatt och skattebetalningslag. Firmaregistrering är frivilligt för enskilda näringsidkare och har ingen koppling till hur inkomsten ska beskattas. Inte heller äldre praxis talar entydigt för att firmaregistrering eller ansökan om registrering till mervärdesskatt har påverkat det skattemässiga utfallet.

Fullgörande av vad som krävs i skatte- och avgiftshänseende regleras tydligt i skattebetalningslagen. Varken skatte- och avgifts-anmälan, lämnande av skattedeklaration eller betalning av skatter och avgifter har i sig någon betydelse för om en inkomst ska beskattas som näringsverksamhet. Det är också viktigt att understryka att även om en uppdragstagare skulle slarva med skattedeklarationen eller med betalningen av sin skatt så innebär inte detta i sig att uppdragsgivaren blir skyldig att betala skatter och avgifter i hans ställe.

Författningskommentaren och motiven anger mycket generellt att en verksamhet där man hyr ut sig själv för kortare eller längre uppdrag i syfte att ersätta ordinarie anställda eller rycka in vid arbetstoppar normalt inte ska anses självständig. Beskrivningen är dessvärre så vid att den även skulle omfatta verksamhet motsvarande det s.k. Avbytarfallet (RÅ 2001 ref 25). Där godkände dock Regeringsrätten att verksamhet som avbytare för lantbrukare exempelvis vid sjukdom eller semester skattemässigt innefattar näringsverksamhet. Det går inte att generellt klassa exempelvis avbytarverksamhet som näringsverksamhet och företagsjourer som anställning. Det är inga enhetliga begrepp. Varje fall måste därför analyseras utifrån de rådande förhållandena och utan att en beteckning av verksamheten påverkar utfallet.

Utredningen hänvisar vidare i motiven till praxis som i vissa fall avspeglar förhållanden för flera decennier sedan och drar slutsatser om inkomsten ska beskattas som näringsverksamhet eller inte. Vi menar att dessa fall borde ha analyserats utifrån den metod med sammanvägning av de tre kriterier som utredaren föreslår, i den mån de alls skulle ingå i texten.

Referenser

Riksdagstryck, propositioner och regeringens skrivelser

Kungl. Maj:ts proposition (1928:213) till riksdagen *med förslag till kommunalskattelag m.m.*

Kungl. Maj:ts proposition (1970:166) till riksdagen *med förslag till lag om ändring i lagen (1935:113) med vissa bestämmelser om arbetsförmedling.*

Regeringens proposition (1975:1) *med förslag till statsbudget för budgetåret 1975/76.*

Regeringens proposition (1975/76:105) *med förslag till arbetsrättsreform m.m.*

Regeringens proposition (1983/84:167) *om nya regler för uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, m.m.*

Regeringens proposition (1989/90:110) *om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.*

Regeringens proposition (1990/91:5) *om en modernisering av företagens självdeklarationer. och förfarandefrågor i anslutning till skattereformen, m.m.*

Regeringens proposition (1990/91:124) *Privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft m.m.*

Regeringens proposition (1990/91:181) *om sjuklön, m.m.*

Regeringens proposition (1991/92:112) *F-skattebevis, m.m.*

Regeringens proposition (1992/93:218) *om avreglering av arbetsförmedlingsmonopolet.*

Regeringens proposition (1993/94:99) *om ny mervärdesskattelag.*

Regeringens proposition (1996/97:100) *Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.*

- Regeringens proposition (1997/98:1) *Budgetpropositionen för 1998*.
- Regeringens proposition (1997/98:33) *Utfärdande av F-skattsedel, m.m.*
- Regeringens proposition (1997/98:151) *Inkomstgrundad ålderspension, m.m.*
- Regeringens proposition (1998/99:1) *Budgetpropositionen för 1999*.
- Regeringens proposition (1998/99:130) *Ny bokföringslag m.m.*
- Regeringens proposition (1999/2000:2) *Inkomstskattelagen*.
- Regeringens proposition (2004/05:1) *Budgetpropositionen för 2005*.
- Regeringens proposition (2006/07:94) *Skattelättnader för hushållstjänster, m.m.*
- Regeringens proposition (2007/08:1) *Budgetpropositionen för 2008*.
- Regeringens skrivelse (2005/06:91) *Anställningsvillkor i bemaningsföretag*.

Departementsserien

- Ds S 1985:1 *Företagarregistrering – klarare regler för socialavgifter*.
- Ds 1988:59 *F-skattebevis – nya regler för skatteavdrag och socialavgifter*.
- Ds 2002:56 *Hållfast arbetsrätt – ett föränderligt arbetsliv*.
- Ds 2003:27 *Företags- och anställningsformer i förändring*.

Direktiv

- Dir. 2005:129 *Reformerade förfaranderegler på beskattningsområdet*.
- Dir. 2006:37 *Trygghetssystemen för företagare och tilläggsdirektiv till utredning om trygghetssystemen för företagare*.
- Dir. 2006:129 *Tilläggsdirektiv till utredning om trygghetssystemen för företagare (N 2006:11)*.
- Dir. 2007:78 *Ytterligare förenklingar av redovisningsreglerna, m.m.*
- Dir. 2007:156 *Tilläggsdirektiv till utredning om trygghetssystemen för företagare (N 2006:11)*.
- Dir. 2007:165 *Tilläggsdirektiv till Skatteförfarandeutredningen (Fi 2005:10)*.

Statens offentliga utredningar

- SOU 1926:18 *Beskattning av inländska juridiska personers inkomst och förmögenhet.*
- SOU 1975:1 *Demokrati på arbetsplatsen; förslag till ny lagstiftning om förhandlingsrätt och kollektivavtal.*
- SOU 1987:17 *Franchising.*
- SOU 1993:32 *Ny anställningsskyddslag.*
- SOU 1996:100 *Ett nytt system för skattebetalningar.*
- SOU 1997:58 *Personaluthyrning.*
- SOU 2002:115 *Skärpning gubbar! Om konkurrensen, kvalitén kostnaderna och kompetensen i byggsektorn.*
- SOU 2002:74 *Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv.*
- SOU 2008:15 *LOV att välja – Lag Om Valfrihetssystem.*
- SOU 2008:49 *Aktiekapital i privata aktiebolag.*

Övriga referenser

- Baekkevold, A. och Karlsson, K. *Klarläggande rättsfall om F-skattesystemet – men missuppfattningar kvarstår.* SvSkT nr 5/2004.
- Blank Thörnroos, P., Carlsson, N-F., Silfverberg, C., Sindahl, M. och Svenström, Y. (2008) *Socialavgifter.* Norstedts Juridik AB.
- Företagarnas rapport *Kvinnors företagande – så kan det ta fart*, 2007.
- Företagarnas rapport *Kvinnors och mäns företagande*, 2005.
- IFAU Rapport 2004:15 *Hur fungerar bemanningsbranschen?*
- ITPS S2007:004 *Nyföretagandet i Sverige 2005 och 2006.*
- ITPS A2007:018 *Nyföretagandet i Sverige, En kartläggning av policyåtgärder i ett internationellt perspektiv samt kvantitativa analyser av nyföretagande i Sverige*
- Nuteks Årsbok 2008.
- Nylund, S. och Stegeland, D. (2007) *Skattebetalningslagen.* Norstedts Juridik AB.
- Rabe, G. och Melbi, I. (2006) *Det svenska skattesystemet.* Nittonde upplagan. Norstedts Juridik AB.
- Riksskatteverkets Rapport 1998:4 *F-skatt åt flera. Utvidgning av näringsbegreppet.*

- Riksskatteverkets Rapport 2001:9 *RIKSPROJEKTET – Kontroll av svart arbetskraft inom byggbranschen.*
- Riksskatteverkets Rapport 2002:6 *Svart arbetskraft inom byggbranschen.*
- Rydin, U. *Vad sysslar Skatteverket med?* SvSkT nr 4/2006.
- Rättsstatistisk Årsbok 2008.
- SCB Rapport SRU 2006-11-21 *Ny källa till företagspopulationen i den registerbaserade arbetsmarknadsstatiken (RAMS).*
- SCB *Sysselsättningsavgränsningen, Metodöversyn i RAMS 2005.*
- Sindahl, M. *Skattefrågor kring arbetsinkomster som uppbärs av eget bolag.* SvSkT nr 4/1997.
- Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2006:6) om utfärdande och återkallelse av F-skattsedel m.m.
- Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2007.
- Skatteverkets information (SKV M 2006:5) om utfärdande och återkallelse av F-skattsedel enligt skattebetalningslagen.
- Skatteverkets Handledning för skattebetalning 2006.
- Skatteverkets Rapport 2006:4 *Svartköp och svartjobb i Sverige.*
- Sterner, H., Ekman, G., Berglöf, S och Gustafson, A. (1996) *GRS Skattehandbok 2.* Norstedts Juridik AB.

Webbplatser

www.itps.se
www.nutek.se
www.scb.se
www.skatteverket.se

Kommittédirektiv



Översyn av kraven för F-skatt m.m.

Dir.
2007:116

Beslut vid regeringssammanträde den 9 augusti 2007

Sammanfattning av uppdraget

En särskild utredare ska se över självständighetsrekvisitet i inkomstskattelagens (1999:1229) näringsverksamhetsbegrepp. Syftet med uppdraget är att det ska bli enklare att starta näringsverksamhet, bl.a. för dem som har en eller ett fåtal uppdragsgivare.

Utredaren ska även överväga om reglerna om betalningsansvar i vissa fall för betalningsmottagarens skatter och avgifter för den som betalat ut ersättning till någon som innehar eller åberopar F-skattsedel är ändamålsenliga. En utgångspunkt för arbetet ska vara att den som uppdrar ett arbete åt någon annan, ska kunna förlita sig på uppdragstagarens F-skattsedel.

I uppdraget ingår också att utreda om det är ändamålsenligt att behålla kravet på att bedriva näringsverksamhet för att få F-skattsedel eller om det finns andra sätt att avgöra vem som själv ska betala in sin preliminära skatt på arbetsinkomst och sina socialavgifter.

Utredaren ska lämna de författningsförslag som översynen ger anledning till. I uppdraget ingår dock inte att lämna förslag till en definition i lag av det civilrättsliga arbetstagarbegreppet.

Uppdraget ska redovisas senast den 1 juni 2008.

Bakgrund

Regeringen slog i regeringsförklaringen 2006 fast att fler svenskar ska ges möjlighet att förverkliga sina drömmar och ambitioner genom att starta och driva företag. Entreprenörskap och företagande är avgörande för att öka sysselsättningen, för att lägga

grunden för utvecklingskraft i hela Sverige och för att stärka Sveriges ställning i världen.

Kritik har riktats mot att F-skattesystemet utgör en försvårande faktor för dem som vill starta företag. Framför allt har det anförts att det krav på flera uppdragsgivare som ofta ställs för att en verksamhet ska bedömas som näringsverksamhet när övriga kriterier för näringsverksamhet inte är tillräckligt starka, motverkar möjligheterna att starta näringsverksamhet. Det har också framhållits att detta krav framför allt är negativt för vad som anförts vara typiskt sett kvinnors företagande. Vidare har samhället utvecklats och förändrats en del ifråga om både arbetsmarknad och företagande i förhållande till när reglerna utformades.

Ett grundläggande krav för att tilldela någon en F-skattsedel är att personen driver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet. F-skattsedeln fungerar som ett bevis på vilka skyldigheter som åvilar den som anlitar någon för att utföra arbete. Den avgör om uppdragsgivaren är skyldig att betala arbetsgivaravgifter eller inte. Vidare är den avgörande för om preliminär skatt ska dras av från den utgivna ersättningen.

Skatteverket har i flera skrivelser till regeringen hemställt att F-skattereformen ska utvärderas framför allt med avseende på i vilken utsträckning den bidragit till skattefusk.

Omfattning

Statistik från Skatteverket visar att antalet F-skattsedelsinnehavare stadigt ökat. Vid utgången av 1999 var 590 439 personer registrerade för F-skatt. Vid utgången av 2006 var antalet 723 615. Även antalet ansökningar om F-skatt har ökat, från 64 353 ansökningar 1999 till 74 876 stycken år 2006. Antalet avslag på ansökan är däremot mindre numera. Under 1999 avslogs 1 804 ansökningar och år 2006 avslogs 1 740 ansökningar. Antalet avslag på grund av att det inte är frågan om näringsverksamhet var 726 stycken år 1999 och 784 stycken år 2006. Det innebär att under ca 1 % av antalet ansökningar avslogs under år 2006 på den grunden att den angivna verksamheten inte ansågs vara näringsverksamhet.

Uppbördseffektivitet

Uppbördsförlusterna har sedan 1998 varierat mellan 0,4 och 0,5 % för att 2005 sjunka till 0,34 %. Med uppbördsförlust menas den del av fastställda skatter som inte betalas. Det är naturligt att uppbördsförlusterna är låga i ett system där arbetsgivare betalar socialavgifterna för sina anställda och innehåller preliminär skatt i samband med löneutbetalningen.

Behovet av en översyn

Regeringen anser att starka skäl motiverar att näringsverksamhetsbegreppets självständighetsrekvisit i inkomstskattelagen och F-skattesystemet ses över.

Uppdraget

En särskild utredare ska se över självständighetsrekvisitet i inkomstskattelagens näringsverksamhetsbegrepp. Syftet med uppdraget är att det ska bli enklare att starta näringsverksamhet, bl.a. för dem som har en eller ett fåtal uppdragsgivare.

Parternas vilja i ett avtal om arbete bör ges större vikt vid bedömningen av om det är fråga om näringsverksamhet eller om ett anställningsförhållande.

Gränsdragningen mellan inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet i inkomstskattelagens mening bör vara likartad med den gränsdragning mellan inkomst av anställning och inkomst av annan förvärvsverksamhet som görs inom socialförsäkringslagstiftningen. Utredaren ska vidare analysera sina förslags påverkan på det civilrättsliga arbetstagarbegreppet, med den utgångspunkten att den som bedöms bedriva självständig näringsverksamhet inom det ena rättsområdet också normalt bör bedömas göra det inom det andra rättsområdet.

Utredaren ska beakta behovet av skydd för den svagare av parterna i ett arbets-/uppdragsavtal, så att reglerna inte ger utrymme för missbruk. Utredaren ska också beakta önskemålen att förebygga oönskad skatteplanering, svartarbete och annat skatteundandragande samt att uppbördseffektiviteten inte bör äventyras.

Utredaren ska också belysa förslagets eventuella konsekvenser för bedömningen av när någon ska anses bedriva näringsverksam-

het i bokföringslagens (1999:1078) mening samt för bedömningen av skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen (1994:200).

Översynen ska innefatta en internationell jämförelse och beakta EG-rättens krav.

Utredaren ska även överväga om reglerna om betalningsansvar i vissa fall för betalningsmottagarens skatter och avgifter för den som betalat ut ersättning till någon som innehar eller åberopar F-skattsedel är ändamålsenliga. En utgångspunkt för arbetet ska vara att den som uppdrar ett arbete åt någon annan, ska kunna förlita sig på uppdragstagarens F-skattsedel.

I uppdraget ingår också att utreda om det är ändamålsenligt att behålla kravet på näringsverksamhet för tilldelning av F-skattsedel eller om det finns andra sätt att avgöra vem som ska vidkännas skatteavdrag och vem som själv ska betala in sin preliminära skatt på arbetsinkomst samt betala socialavgifter.

Utredaren ska lämna de författningsförslag som översynen ger anledning till. Reglerna ska utformas så att den administrativa bördan för företagen blir så begränsad som möjligt. I uppdraget ingår dock inte att föreslå en lagfäst definition av det civilrättsliga arbets- tagarbegreppet.

I den mån förslagen innebär ökade kostnader eller minskade intäkter för det allmänna, ska utredaren föreslå finansiering av förslagen. Förslagets påverkan på den administrativa bördan för såväl företagen som myndigheterna ska redovisas. Utredaren ska särskilt redovisa hur förslagen påverkar jämställdheten mellan kvinnor och män i företagandet och arbetslivet.

Utredaren ska under arbetet samråda med arbetsmarknadens parter, den utredning om ytterligare förenklingar av redovisningsreglerna, m.m. som regeringen avser tillsätta inom kort (dir. 2007:78) och Skatteförfarandeutredningen (Fi 2005:10, dir. 2005:129).

Uppdraget ska redovisas senast den 1 juni 2008.

(Finansdepartementet)

Bilaga: Historik och gällande regler

Historik

Det tidigare tillämpade och i allt väsentligt fortfarande gällande uppbördssystemet för direkta skatter kom till genom 1947 års uppbördsreform. Staten tog då över ansvaret för debitering och uppbörd av alla skatter och avgifter. Förfarandet innebar, till skillnad mot det som gällt tidigare, att inkomstskatten skulle betalas i anslutning till inkomsternas intjänande, ett s.k. källskattesystem.

Genom socialförsäkringssystemets uppbyggnad har det sedan 1900-talets början utvecklats en ordning för uppbörd av socialavgifter. Olika finansierings- och uppbördsformer har tillämpats under skilda tidsperioder. Socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter som arbetsgivare betalar på lön utbetald till anställda personer uppbars under lång tid av Riksförsäkringsverket. Socialavgifter i form av egenavgifter, som betalas på inkomst av annat förvärvsarbete än anställning, uppbars av skatteförvaltningen enligt uppbördslagen (1953:272).

År 1985 ändrades uppbördsförfarandet på så sätt att uppbörden av socialavgifter från arbetsgivare samordnades med systemet för uppbörd av innehållen preliminär skatt enligt uppbördslagen (prop. 1983/84:167, bet. 1983/84:SfU28). Riksförsäkringsverkets medverkan i uppbörden av arbetsgivaravgifterna avvecklades. En särskild reglering av uppbörden av socialavgifter behölls emellertid genom lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare.

Innan reglerna om F-skatt infördes hade arbetsgivar- och arbetstagarbegreppet under mycket lång tid vållat stora besvär för både arbetsgivare och arbetstagare. Parterna tvingades själva bedöma om ett anställningsförhållande förelåg mellan dem eller om något sådant inte alls var för handen. Om det var fråga om anställning skulle arbetsgivaren innehålla och betala in preliminär skatt för den anställde, s.k. preliminär A-skatt, samt betala arbetsgivaravgifter. Om i stället en person som bedrev näringsverksamhet anlätades skulle den enskilda näringsidkaren själv betala in sin preliminära skatt, preliminär B-skatt, och socialavgifter i form av egenavgifter. Skattemyndigheten gjorde eventuellt sedan inte samma bedömning som parterna gjort. Rättsverkningarna av innehav av en B-skattesedel var att innehavaren skulle betala sin preliminära skatt själv, men inte att vederbörande automatiskt var att betrakta som näringsidkare. Någon som anlätade en person med B-skatt kunde

mycket väl vara att anse som arbetsgivare med skyldighet att betala arbetsgivaravgifter. Skattemyndigheten hade också möjlighet att i efterhand göra någon ansvarig för skatter och avgifter. Detta kunde få besvärliga ekonomiska konsekvenser för enskilda.

Socialavgiftsutredningen tillsattes för att lösa dessa problem. Utredningen lade 1985 fram sitt betänkande Företagarregistrering, klarare regler för skatteavdrag och socialavgifter. Betänkandet kritiserades för att det endast tog sikte på fysiska personer.

I en departementspromemoria från Finansdepartementet som i stora delar byggde på Socialavgiftsutredningens förslag, F-skattebevis – nya regler för skatteavdrag och socialavgifter (Ds 1988:59), föreslogs att skyldigheten att göra skatteavdrag och betala socialavgifter när ersättning utbetalas för utfört arbete skulle knytas till vilken typ av skattsedel på preliminär skatt mottagaren har. Skattemyndigheten skulle efter ansökan tilldela personer som bedrev näringsverksamhet F-skattsedel. Den som betalade ut ersättningen skulle på detta sätt enkelt få information om huruvida han eller hon var skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter eller inte. F-skattsedeln vara avsedd för fysiska och juridiska personer som bedrev eller kunde antas komma att bedriva näringsverksamhet. En fysisk person som innehade en F-skattsedel skulle själv betala sin preliminära skatt och sina socialavgifter i form av egenavgifter. Om mottagaren av ersättningen hade en A-skattsedel föreslogs att det istället var utbetalaren av ersättningen som skulle göra skatteavdrag och betala sociala avgifter i form av arbetsgivaravgifter.

Regeringen föreslog nya regler med denna innebörd i propositionen F-skattebevis, m.m. (prop. 1991/92:112). Bestämmelserna antogs av riksdagen och trädde i kraft den 1 januari 1993. De började huvudsakligen tillämpas den 1 april samma år.

I samband med att uppbördslagen ersattes av skattebetalningslagen modifierades reglerna om F-skatt, så att F-skattsedel kan utfärdas även till den som inte är skattskyldig i Sverige.

Efter det att kritik framförts mot att reglerna om F-skattsedel kunde innebära hinder för dem som ville starta en ny näringsverksamhet ändrades reglerna från och med inkomståret 1998, så att det därefter ska räcka med att en skattskyldig har för avsikt att bedriva näringsverksamhet för att F-skattsedel ska utfärdas (prop. 1997/98:33).

Dåvarande Riksskatteverket föreslog i rapporten RSV 1998:4 att begreppet näringsverksamhet skulle utvidgas till att omfatta perso-

ner som, utan att vara inordnade i respektive uppdragsgivares verksamhet, riktar sig till ett flertal uppdragsgivare och har en affärsidé som innebär aktivt sökande av uppdrag på den allmänna marknaden genom annonsering och dylikt.

Regeringen anförde i budgetpropositionen 1999 (prop. 1998/99:1, avsnitt 8:6) att en ändring av självständighetskriteriet inte borde ske utan starka skäl. Även med en ändrad lagtext skulle en prövning behöva göras på grundval av omständigheterna i det enskilda fallet. Regeringen var därför inte beredd att föreslå att Riksskatteverkets förslag skulle genomföras.

Gällande regler

Skattebetalning

Enligt 4 kap. 7 § skattebetalningslagen (1997:483) ska F-skattsedel utfärdas för den som ansöker om det och som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet, såvida det inte finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas. Med näringsverksamhet avses enligt 1 kap. 6 § samma lag verksamhet av sådant slag att intäkter i verksamheten enligt bestämmelserna i 13 kap. inkomstskattelagen räknas till inkomstslaget näringsverksamhet för den som bedriver verksamheten eller, när verksamheten bedrivs av ett handelsbolag, för någon delägare i bolaget.

Inkomstskatt

Av 13 kap. inkomstskattelagen framgår att med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt (1 §).

Reglerna överfördes, efter en mindre språklig redigering, från 21 § kommunalskattelagen (1928:370), där de infördes i samband med 1990 års skattereform. Dessförinnan fanns en motsvarande definition av rörelse i 27 § kommunalskattelagen. Den hade funnits där sedan kommunalskattelagens tillkomst. Det som tidigare räknades till inkomstslaget rörelse räknas numera till inkomstslaget näringsverksamhet.

Med uttrycket förvärvsverksamhet menas att syftet ska vara att verksamheten ska ge ett ekonomiskt utbyte, man talar ibland om den ska bedrivas i vinstsyfte. Detta kriterium avgränsar verksam-

heten mot hobbyverksamhet och rent ideell verksamhet, men kan också avgränsa verksamheten mot kapital.

Kravet på yrkesmässighet innebär att verksamheten ska bedrivas regelbundet, varaktigt och ha en viss omfattning. Det avgränsar inkomstslaget mot inkomst av kapital.

Kravet på självständighet avgränsar mot inkomstslaget tjänst och innebär att verksamheten inte får bedrivas som en anställning. Faktorer som talar för att en verksamhet bedrivs självständigt är t.ex. att det finns flera uppdragsgivare, att näringsidkaren själv får bestämma sina arbetstider, att han eller hon använder egna maskiner eller verktyg, har egna anställda, får sätta någon annan i sitt ställe och att det avtalats ett fast pris som omfattar både arbete och material.

Socialavgifter

Avgifter för finansiering av socialförsäkringen tas ut enligt socialavgiftslagen (2000:980), antingen som arbetsgivaravgifter eller som egenavgifter.

Arbetsgivaravgifter betalas av den som utger avgiftspliktig ersättning för arbete i Sverige och i vissa fall för arbete i utlandet. Arbetsgivaravgifter ska dock inte betalas för den som har en F-skattsedel antingen när ersättningen bestäms, eller när den betalas ut.

Egenavgifter ska betalas för inkomst av arbete när arbetsgivaravgifter inte ska betalas.

Socialförsäkring

Socialförsäkringslagen (1999:799) anger bl.a. vilka som omfattas av socialförsäkringen. Lagen skiljer på bosättningsbaserade och arbetsbaserade förmåner. De arbetsbaserade förmånerna enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring är sjukpenning och havandeskapspenning, föräldrapenning över lägsta nivå och tillfällig föräldrapenning, inkomstrelaterad sjuk- och aktivitetsersättning samt viss rehabilitering och rehabiliteringsersättning som beslutas av Försäkringskassan. Vidare är arbetsskadeersättning, ersättning för ledighet för närståendevård, inkomstgrundad ålderspension samt viss inkomstgrundad efterlevandepension och änkepension arbetsbaserade.

Frågan om huruvida en försäkrad är anställd eller bedriver annan förvärvsverksamhet har betydelse bl.a. vid beräkning av sjuk-

penninggrundande eller pensionsgrundande inkomst, vid fastställande av pensionsrätt och vid bedömning av om rätt till sjuklön föreligger.

Bokföring

Begreppet näringsverksamhet förekommer även i bokföringslagen (1999:1078). Där anges att en fysisk person som bedriver näringsverksamhet är bokföringsskyldig (se 2 kap. 6 §). I förarbetena till den bestämmelsen anges bl.a. att vid bedömningen av om en person är bokföringsskyldig, kan ledning ofta hämtas från hur verksamheten bedöms skattemässigt (se prop. 1998/99:130 s. 381).

Det civilrättsliga arbetstagarbegreppet m.m.

Det civilrättsliga arbetstagarbegreppet har betydelse på flera områden. Det är avgörande för om det är frågan om ett anställningsförhållande. Ansvar enligt arbetsrättslagstiftningen är beroende av om ett sådant förhållande föreligger. Arbetsmiljölagstiftningens regler är också till viss del beroende av om det är frågan om ett anställningsförhållande. Principalansvar kan träda in vid anställningsförhållanden.

Det civilrättsliga arbetstagarbegreppet är inte definierat i lag, utan har utvecklats genom praxis och bestäms genom objektiva konstaterbara faktorer.

Utredningar och praxis

Arbetsrättskommittén räknade i sitt betänkande Demokrati på arbetsplatsen: förslag till ny lagstiftning om förhandlingsrätt och kollektivavtal (SOU 1975:1), efter en genomgång av den praxis på området som då fanns, upp ett antal kriterier som bör beaktas när det civilrättsliga arbetstagarbegreppet ska bedömas.

I delbetänkandet Ny anställningsskyddslag (SOU 1993:32) diskuterade 1992 års arbetsrättskommitté bl.a. arbetstagarbegreppet. I kommitténs förslag till en ny lag om anställningsskydd infördes en definition av begreppet. Betänkandet har inte lett till lagstiftning.

I promemorian Hållfast arbetsrätt – ett föränderligt arbetsliv (Ds 2002:56) har ytterligare en genomgång av praxis genomförts. I promemorian framfördes bl.a. att en definition av det civilrättsliga arbetstagarbegreppet inte bör kodifieras.

Regeringsrätten har i RÅ 2001 ref. 25 fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden funnit att en avbytare inom jord-

bruket bedriver näringsverksamhet. I Skatterättsnämndens motivering finns en utförlig genomgång av avgränsningen mellan inkomstlagen näringsverksamhet och tjänst. Självständighetsbegreppet får därmed anses vara väl belyst i praxis.

Kommittédirektiv



**Tilläggsdirektiv till Utredningen om översyn
av kraven för F-skatt m.m. (Fi 2007:10)**

**Dir.
2008:23**

Beslut vid regeringssammanträde den 6 mars 2008

Förlängd tid för uppdraget

Med stöd av regeringens bemyndigande den 9 augusti 2007 tillkallade chefen för Finansdepartementet en särskild utredare med uppgift att bl.a. se över självständighetsrequisitet i inkomstskattelagens (1999:1229) näringsverksamhetsbegrepp. Syftet med uppdraget är att det ska bli enklare att starta näringsverksamhet, bl.a. för dem som har en eller ett fåtal uppdragsgivare (dir. 2007:116). Utredaren ska enligt direktiven redovisa uppdraget senast den 1 juni 2008.

Utredningstiden förlängs. Utredaren ska redovisa sitt uppdrag senast den 1 juli 2008.

(Finansdepartementet)

Internationell jämförelse

Allmänt

I direktiven anges att översynen också ska innefatta en internationell jämförelse. Utredningen har därför ställt en förfrågan till ett antal länder såväl inom som utom Europa. Utredningen önskade dels få beskrivet det tillfrågade landets motsvarighet till det svenska näringsverksamhetsbegreppet och kravet på självständighet för att näringsverksamhet ska anses föreligga, dels om landet har någon motsvarighet till den svenska F-skattsedeln. Alla tillfrågade länder besvarade förfrågan men svaren varierar innehållsmässigt en hel del. En del länder har utförligt redogjort för sitt lands förhållande på efterfrågade områden medan andra hänvisar till lagtext, mer allmänna upplysningar eller handledningar och olika hemsidor. Island har kortfattat svarat att landet saknar ett jämförbart regelverk och finns av den anledningen inte med i nedanstående redogörelse. Det spanska och tyska svaret har utredningen låtit översätta och svaren återges i enlighet med respektive översättning.

Danmark

I Danmark finns inte någon motsvarighet till den svenska ordningen med ett F-skattesystem. Däremot har den danska skatterätten samma uppdelning som Sverige mellan löntagare och självständiga näringsidkare. Uppdelningen mellan dessa två grupper bestäms av rättspraxis och utfallet bygger på omständigheterna i det enskilda fallet.

Gränsdragningen mellan löntagare och självständig näringsidkare

Av den danska skattestyrelsens vägledning framgår bl.a. följande. Bedömningen av om det är en löntagare eller självständig näringsidkare ska göras på samma sätt oavsett på vilket område i skatterätten som frågan ställs. Som löntagare anses den som mottager ersättning för ett personligt arbete i ett löntagarförhållande. I de flesta fall är det också naturligt att det handlar om en löntagare när arbetet utförs efter arbetsgivarens anvisningar och för dennes räkning. Omvänt kan man ofta utan osäkerhet avgöra när uppdraget utförs av en självständig näringsidkare. En självständig näringsidkare kännetecknas normalt av att en person för egen räkning och på egen risk utför en verksamhet av ekonomisk karaktär i syfte att nå ett ekonomiskt överskott. Vidare är det en förutsättning att verksamheten utövas någorlunda regelbundet och pågår under en inte alltför kort tid samt har en inte alltför begränsad omfattning. Det saknar betydelse om den skattepliktige utöver den självständiga näringsverksamheten också har inkomster som löntagare. Självständig näringsverksamhet föreligger normalt när det rör verksamhet inom industri, hantverk och jordbruk. Detta gäller också i de flesta fall för verksamhet inom handel och service samt för den som utövar yrke som advokat, arkitekt, läkare, revisor eller fondmäklare.

Ibland är det dock svårt att avgöra om betalningsmottagaren står i ett löntagarförhållande till arbetsgivaren eller om det är en självständig näringsidkare. När vissa omständigheter talar för ett löntagarförhållande och andra talar för en självständig näringsidkare sker en helhetsbedömning av förhållandet mellan den som utför och den som arbetet utförs åt. Vid den bedömningen beaktas bl.a. nedanstående punkter men dessa är inte uttömmande varför det kan finnas andra omständigheter i det enskilda fallet som medför att utgången kan bli en annan. Det kan t.o.m. förhålla sig på det sättet att den som tar emot ersättningen vare sig är en löntagare eller en självständig näringsidkare.

För en löntagare talar följande:

- Löntagaren har en eller i huvudsak en arbetsgivare.
- Arbetet enligt avtalet ska utföras löpande.
- Löntagarens arbetstid bestäms av arbetsgivaren.

- Löntagaren har rätt till uppsägelsevarsel.
- Ersättningen följer vad som är gängse i det aktuella tjänsteförhållandet t.ex. timlön, månadslön, ackord, provision.
- Ersättningen betalas periodiskt.
- Ersättningen är till övervägande del nettoinkomst för mottagaren.
- Betalningsmottagaren behandlas som löntagare när det gäller semester, lagen om arbetslöshetsförsäkring, funktionärlagen, lagen om arbetsskadeförsäkring och lagen om arbetsmiljö.

För en självständig näringsidkare talar följande:

- Betalningsmottagaren tillrättalägger, leder och fördelar och utövar tillsyn över arbetet utan andra instruktioner från uppdragsgivaren än de som eventuellt följer av uppdraget.
- Uppdragsgivarens förpliktelser över betalningsmottagaren är begränsat till enklare avtalsvillkor (ordreforhold).
- Betalningsmottagaren är oförhindrad att utföra arbeten även för andra.
- Betalningsmottagaren är ekonomiskt ansvarig för arbetets utförande eller står på annat sätt en egen ekonomisk risk för uppdraget.
- Betalningsmottagaren kan anställa medhjälpare eller sätta annan i sitt ställe.
- Vederlaget erläggs enligt faktura eller när uppdraget är slutfört.
- Inkomsten uppbärs från en obestämbar krets av uppdragsgivare.
- I inkomsten ingår även kompensation för "vinst".
- Betalningsmottagaren äger de redskap och maskiner som används i uppdraget.
- Betalningsmottagaren håller, helt eller delvis, med det material som behövs för uppdraget.
- Betalningsmottagaren har tillgång till en egen lokal.
- Betalningsmottagaren har de tillstånd eller den auktorisation som den utövade verksamheten kräver.

- Betalningsmottagaren bjuder ut sina tjänster via annonser, skyltning m.m.
- Betalningsmottagaren är registrerad för mervärdesavgift enligt lagen om mervärdesavgift och uppdragen faktureras med tillägg för mervärdesavgift.
- Betalningsmottagaren bär ansvaret för olyckshändelser som uppkommer under uppdragets utförande.

Finland

Lön eller arbetsersättning

En ersättning som utgår för ett utfört arbete i Finland är oftast att anse som lön eller ersättning för arbete (arbetsersättning). En arbetsgivare är alltid skyldig att verkställa förskottsinnehållning och betala arbetsgivarens socialskyddsavgift på löner. Hos betalningsmottagaren beskattas arbetsersättning inte som lön utan som rörelse- eller yrkesinkomst eller som personlig förvärvsinkomst. Förutom på lön ska förskottsinnehållning verkställas även på ersättning som betalas för ett arbete, ett uppdrag eller en tjänst (ersättning för arbete) om mottagaren inte är införd i förskottsuppbördsregistret. För arbetsersättning behöver emellertid inte betalas arbetsgivarens socialskyddsavgift.

Förskottsuppbördsregistret

En person som bedriver eller sannolikt kommer att börja bedriva näringsverksamhet, jordbruk eller annan förvärvsverksamhet förs in i förskottsuppbördsregistret. Registreringen förutsätter att förvärvsverksamheten bedrivs i förvärvssyfte, även om verksamheten inte behöver vara kontinuerlig. Detta medför att det inte ska finnas några onödiga beskattningsmässiga hinder för att inleda näringsverksamhet. Att vara införd i förskottsuppbördsregistret bevisar emellertid inte att debiteraren är en företagare och att prestationen ska utgöra arbetsersättning. Registreringen har alltså ingen avgörande betydelse i fråga om det är lön eller arbetsersättning och den inverkar inte heller på arbetsgivarens skyldighet att verkställa förskottsinnehållning på lönen som ska betalas ut. Å andra sidan

betyder inte avsaknaden av registrering att personen utan vidare är en löntagare.

Gränsdragningen mellan lön och arbetsersättning

Det är många faktorer som inverkar på gränsdragningen mellan lön och arbetsersättning. Avgörandet sker genom en helhetsbedömning. De olika faktorernas vikt kan variera från fall till fall. Starka indikationer på ett arbetsförhållande är om någon har rätt att leda och övervaka arbetet och betalar för poster som typiskt hänför sig till ett arbetsförhållande såsom naturaförmåner och sociala förmåner, samt betalar övertidsersättning, lön under sjukdomstid och för semestertid till den som utför arbetet. Om någon lednings- och övervakningsrätt inte klart kan observeras och arbetet utförs i utförarens egen lokal och om han investerat kapital i t.ex. arbetsredskap uppstår det inte något arbetsförhållande.

Förtroendeskydd har införts för situationer där prestationsbetalaren har tolkat prestationens karaktär felaktigt, om han t.ex. har ansett lön som arbetsersättning. Fall som lämnar rum för tolkning eller som är oklara kan genom förtroendeskyddet komma att avgöras till den skattskyldiges fördel. Detta förutsätter att betalaren i god tro handlat i enlighet med myndigheternas praxis och anvisningar och att inte särskilda skäl föranleder annan bedömning.

Lagen om förskottsuppbörd

I lagen om förskottsuppbörd är lön primär i förhållande till arbetsersättning och med lön avses

1. varje slag av lön, arvode, förmån och ersättning som fås i arbets- eller tjänsteförhållande,

2. mötesarvode, personligt föreläsnings- eller föredragsarvode, arvode för medlemskap i förvaltningsarvode, verkställande direktörs arvode, lön som lyfts av en bolagsman i ett öppet bolag eller ett kommanditbolag samt ersättning för förtroendeuppdrag.

Det finns ingen definition av begreppet arbetsförhållande i lagen om förskottsuppbörd. Det finns inte heller någon hänvisning till annan lagstiftning, varför det är fråga om ett självständigt skatterättsligt begrepp. I lagmotiven konstateras att begreppet arbetsförhållande har en nära motsvarighet i arbetslagstiftningens

arbetsförhållande. Vid bedömningen om det är fråga om ett arbetsförhållande beaktar man samma kriterier som behandlats i arbetsrättens tolkningar. Med ett arbetsförhållande avses i arbetsavtalslagen ett sådant avtal genom vilket en arbetstagare eller arbetstagarare tillsammans förbinder sig att personligen utföra arbete för en arbetsgivares räkning under dennes ledning och övervakning mot lön eller annat vederlag. Arbetsavtalslagen är tvingande. Precis som i beskattningen får parterna inte sinsemellan komma överens om att ett uppdragsförhållande inte ska betraktas som ett arbetsförhållande. Om de faktiska omständigheterna uppfyller kännetecknen för ett arbetsavtal, är det fråga om ett i lagen om förskottsuppbörd avsett arbetsförhållande även om parterna inte kommit överens om det. Parterna får inte heller komma överens om att en del av den ersättning som hänför sig till arbetsförhållandet betalas till arbetstagararen så att han behandlas som företagare. Vid beskattningen kan man betrakta en prestation som lön om parterna vill att arbetet utförs i avlöningsförhållande och de har ingått ett arbetsförhållande eller om de annars är eniga om existensen av förhållandet arbetsgivare-löntagare.

Arbetsförhållande enligt arbetsavtalslagen

Innehållet i avtalet mellan parterna utgör utgångspunkten då man tolkar om det uppstått ett arbetsförhållande eller inte. Även parternas klart framförda uppfattning har betydelse om omständigheterna och parternas handling stöder denna uppfattning. I sista hand avgör dock de faktiska arbetsförhållandena.

När det övervägs om en ersättning har erhållits i arbetsförhållande beaktas inte sådana omständigheter som står utanför avtalsförhållandet mellan den som låter utföra arbetet och den som utför det och som inte kan iakttas av den som låter utföra arbetet. Sådana omständigheter kan vara t.ex. antalet uppdragsgivare och omfattningen av den övriga verksamhet som bedrivs. I praktiken kan ett litet företag inte ta hand om flera uppdrag samtidigt. Detta får dock inte utgöra hinder för en beskattning som företagare. I motiven till lagen om förskottsuppbörd konstateras att avgörandet inte kan träffas på basis av att den som utför arbetet endast har en uppdragsgivare. Om uppdragsgivaren å andra sidan begränsar utförarens övriga verksamhet som riktas mot andra, tyder det på ett

arbetsförhållande eftersom rätten att leda och övervaka arbetet endast tillkommer arbetsgivaren.

Omständigheter som beaktas vid bedömningen av ett arbetsförhållande enligt arbetsavtalslagen:

- *Arbetsgivarens rätt att leda och övervaka arbetet*
Rätten att leda och övervaka arbetet går inte förlorad enbart för att arbetet utförs hemma hos arbetstagaren eller på någon annan plats som han valt. I ett företagarförhållande arbetar däremot utföraren självständigt.
- *Hur är vederlaget för prestationen bestämt*
Ersättning som baseras på tid utgör inte någon grund för att vederlaget för arbetsprestationen ska betraktas som lön men om den som beställt arbetet även betalar arvode för sjukdoms- eller semestertid till utföraren, utgör det ett starkt bevis för existensen av ett arbetsförhållande. Hur ersättningen bestäms kan å andra sidan peka på sådan ekonomisk risk som inte är kännetecknande för en arbetstagarroll.
- *Försäkringsskydd*
Arbetsgivare måste arrangera det lagstadgade pensionsskyddet åt sina anställda. En företagare betalar däremot sitt försäkringsskydd själv.
- *Redskap och material*
Lönearbete utförs huvudsakligen med arbetsgivarens redskap och med material som han skaffar. Till företagsverksamhetens karaktär hör att företagaren använder sina egna redskap och sitt eget material. Kravet är dock inte absolut.
- *Platsen där arbetet utförs*
En företagare har i allmänhet egna lokaler. Ibland kan dock arbetets natur förutsätta att arbetet utförs i uppdragsgivarens lokaler. Å andra sidan har det blivit vanligare med distansarbete.
- *Tidpunkten då arbetet utförs*
- *Ansvar och garantier*
- *Andra kostnader föranledda av arbetet*
- *Jämförelse med arbetstagarare*
Om det existerar ett arbetsförhållande mellan parterna förändras det inte till ett företagarförhållande bara genom t.ex. ett namnbyte.

Kanada

Kanada har besvarat frågorna genom att tillsända utredningen tre främst till allmänheten riktade vägledningar (Guide for Canadian Small Business, Employee or Self-Employed och The Business Number and Your Canada Revenue Agency Accounts). Utredningen har således på eget ansvar försökt sortera ut vad som i Kanada är relevant i förhållande till de av utredningen ställda frågorna om näringsverksamhet, självständighetskriteriet i näringsverksamhetsbegreppet och F-skattesystemet.

Näringsverksamhet

Affärsverksamhet är en aktivitet som någon uträttar för ekonomisk vinning. Det finns tre olika sätt att driva affärsverksamhet; som enskild näringsidkare (sole proprietor), när två eller flera fysiska eller juridiska personer är överens om att driva en verksamhet som ska ge ett ekonomiskt överskott (partnership) eller genom bolag.

En arbetsgivare måste regelbundet göra avdrag från de anställdas löner. Arbetsgivare är den som betalar ut lön, bonus, semesterersättning eller dricks till någon som utför ett arbete för arbetsgivarens räkning. Avdrag ska göras för inkomstskatt, pension och en arbetslöshetsförsäkring. Dessa avdrag kallas gemensamt för payroll deductions.

Anställd eller egen företagare

Det är viktigt att ta reda på om den som utför ett arbete är att anse som anställd eller egen företagare. Anställda har t.ex. tillgång till en arbetslöshetsförsäkring. Det har också betydelse för hur man behandlas i pensionssystemet och lagen om inkomsttaxering. Bedömningen är en helhetsbedömning som bygger på omständigheterna i det enskilda fallet. För anställda bär arbetsgivaren ett ansvar för att skatter och avgifter betalas in. En egen företagare anses däremot driva egen affärsverksamhet.

För att avgöra om det rör sig om ett anställningsförhållande eller egen affärsverksamhet används ett tvåstegsförfarande som går ut på att kartlägga förhållandet mellan den som utför arbetet och den som utger ersättning för detta arbete.

1. Vilka avsikter hade den som utförde arbetet och den som utgav ersättning för uppdraget när arbetet påbörjades. Var det fråga om ett anställningsförhållande eller ett förhållande mellan två näringsidkare.

2. Därefter undersöks olika faktiska omständigheter såsom:

- Vilka kontrollmöjligheter har utbetalaren i förhållande till den som utför arbetet.
- Vem håller med verktyg och material.
- Kan den som utför arbetet sätta annan i sitt ställe eller anlita en medhjälpare.
- Vilken ekonomisk risk tar den som utför arbetet.
- Vilket ansvar för investeringar och administration har uppdragstagaren.
- Vilka möjligheter till ekonomisk vinst har uppdragstagaren.
- Andra relevanta omständigheter t.ex. kontraktshandlingar.

Buisness Number

I Kanada har man ett system med Buisness Number (BN) för att underlätta kontakten mellan myndigheterna och ett skattesubjekt. Utgångspunkten är att en affärsverksamhet ska motsvaras av ett nummer. Även enskilda näringsidkare och ett partnership kan få ett BN. Det är genom detta nummer som inkomstskatt, import/export, payroll deductions och mervärdesskatt redovisas. Är man en enskild näringsidkare eller driver ett partnership så behåller man sitt socialförsäkringsnummer (SIN=Social Insurance Number).

Nederländerna

Näringsverksamhet

Vid inkomsttaxeringen finns i Nederländerna tre olika typer av inkomster;

1. inkomst av anställning eller från egen rörelse och även som innehavare av eget hus eller annan egen bostad,

2. verklig avkastning från ett företag (substantial interest) och
3. inkomst från sparande och investeringar.

Företags- och affärsinkomster taxeras i den första gruppen. I nederländsk skattelagstiftning finns det inte någon definition av vad som utgör inkomst av affärsverksamhet eller av företagsverksamhet. Lagstiftaren har uttryckligen förklarat att begreppet ”företag” är något som överlämnats till rättspraxis att utforma eftersom det medger en större flexibilitet. Ett företag är enligt rättsvetenskapen en organisation som drivs varaktigt och med insatser av arbete och kapital i syfte att nå ett ekonomiskt överskott. Precis som i Sverige dras gränsen mellan företagsinkomster och inkomst från anställning av praxis. Det är en individuell bedömning i varje enskilt fall men domstolen beaktar vissa omständigheter i större utsträckning än andra. Exempel på omständigheter som ofta finns med i bedömningen är affärsrisken och antalet kunder.

I nederländsk inkomstbeskattning är begreppet entreprenör definierat. Detta är en skattskyldig som driver ett företag och som genom den rollen bär ett ansvar för företagets angelägenheter. Att vara entreprenör innebär också möjligheter till avdrag och kvittning.

F-skattsedel

För att nå information om vilken skattegrupp en skattskyldig tillhör kan den skattskyldige skaffa en ”declaration labour relation” som kallas för VAR (Verklaring arbeidsrelatie). Den utfärdas av skattemyndigheten och är giltig i ett år. En VAR är ett slags ”förhandsbesked”, vilket innebär att det är omständigheterna i det enskilda ärendet som avgör vilken VAR som ska utfärdas. Det finns fyra olika typer av VAR:

1. Affärsinkomster.
2. Inkomster från ett litet företag som den skattskyldige har ett stort inflytande i.
3. Inkomst av lön.
4. Inkomster av annat.

Om den skattskyldige är innehavare av en VAR tillhörig grupp 1 eller 2 är arbetsgivaren oförhindrad att betala ut ersättningen utan avdrag för skatt och socialavgifter.

Norge

Näringsverksamhet

Norsk skatterätt innehåller tre olika typer av skattepliktig intäkt; fördel vunen genom arbete (arbetsinkomst), verksamhet (verksamhetsinkomst) och kapital (kapitalinkomst). De tre inkomstslagen är inte direkt definierade i skatteloven, men det uppställs exempel på typfall.

Genom långvarig rättspraxis har det utvecklats en norm för vilka kriterier som ska vara uppfyllda för att en ekonomisk aktivitet ska anses som näringsverksamhet. Det ska föreligga en intäktsgivande insats som

- innebär aktivitet,
- är av en viss varaktighet och en viss omfattning,
- som är ägnad att ge ekonomisk vinst (över tid) och
- som drivs för skattskyldigs räkning och risk.

Näringsverksamhet avgränsas mot lönearbete (arbetsinkomst) och mot passiv kapitalplacering (kapitalinkomst). Om det föreligger näringsverksamhet beror på en konkret värdering i det enskilda fallet, men det finns likväl enskilda omständigheter som kan tillmättas särskild vikt vid bedömningen.

Vid avgränsningen mellan arbetsinkomst och verksamhetsinkomst tyder följande omständigheter på att det föreligger intäkter från näringsverksamhet:

- Den skattskyldige har flera uppdragsgivare samtidigt eller efter varandra.
- Den skattskyldige håller med material och dylikt.
- Den skattskyldige har egna arbetsredskap.
- Den skattskyldige har egna anställda.
- Uppdraget omfattar bara ett bestämt arbete.

- Den skattskyldige behöver inte utföra arbetet personligen utan har rätt att sätta annan i sitt ställe.
- Uppdragsgivaren kan reklamera utfört arbete.
- Uppdragsgivaren utövar inte tillsyn över hur arbete utförs.

Skatteloven uppställer inte något uttryckligt självständighetskrav. Kriteriet att verksamheten ska drivas för den skattskyldiges räkning och risk, och flera av omständigheterna som tillmäts betydelse vid bedömningen om en intäkt avser arbete eller verksamhet, innebär likväl att den skattskyldige ska uppträda självständigt för att näringsverksamhet ska anses föreligga.

Vid avgränsningen mellan näringsverksamhet och passiv kapitalplacering, är den viktigaste omständigheten aktivitetens omfattning. Vid denna bedömning läggs det vikt vid hur stor del av avkastningen som beror på den aktivitet som utövas och hur mycket kapitalinsats av egendomen som används.

F-skattsedel

Norge har inte något F-skattesystem med utfärdande av F-skattsedlar. En näringsidkare har likväl som regel en skyldighet att registrera sin verksamhet i ett eller flera offentliga register. En uppdragsgivare som är tveksam om en uppdragstagare är självständig näringsidkare kan därför undersöka detta i aktuellt register. För övrigt kan också en kvittens för utfört uppdrag i de flesta fall godtas som dokumentation på att det är uppdragstagaren som är skyldig att göra skatteavdrag och betala andra avgifter. Det är självklart en förutsättning att det är beräknat mervärdesskatt på de omsatta varorna och tjänsterna, såvida inte omsättningen uttryckligen är undantagen från mervärdesskatt.

En skattskyldig som bedriver näringsverksamhet kan göra detta genom ett "enkelpersonforetak" eller i annan företagsform. Enkelpersonforetak som bedriver handel eller har fler än fem anställda är skyldiga att registrera sig i Företagsregistret. Detsamma gäller aktiebolag och andra näringsdrivande företag. Enkelpersonforetaken som inte omfattas av registreringsplikten har likväl rätt att registrera sig. En näringsidkare som bedriver omsättning av varor och tjänster är skyldig att registrera sin verksamhet för mervärdesskatt.

Spanien

Näringsverksamhet

I fråga om inkomstbeskattning av fysiska personer i Spanien finns det två huvudsakliga inkomstkällor: inkomst eller avkastning på förmögenhet. I gruppen inkomst återfinns inkomster av arbete, kapital och näringsverksamhet. När det gäller inkomst av näringsverksamhet, vilket bl.a. omfattar fysiska personers inkomster av enskild näringsverksamhet, så finns en definition i bestämmelserna om inkomstbeskattning av fysiska personer som lyder enligt följande:

Sådana inkomster som avser eget arbete och/eller kapital som för den skattskyldige innebär att denne själv har ordnat med produktions- och arbetskraftsmedel för att kunna ägna sig åt produktion eller distribution av varor och tjänster.

Detta avser särskilt inkomster från utvinning, tillverkning, handel och tjänster, inklusive hantverk, jordbruk, skogsbruk, boskapsskötsel, fiske, byggnation, gruvor och utövning av fria och konstnärliga yrken och idrottsverksamhet.

Med detta avses att om inkomsterna har erhållits genom att den skattskyldige har ordnat med en rad faktorer på ett sådant sätt att denne kan ägna sig åt produktion eller distribution av varor och tjänster så föreligger näringsverksamhet. Enligt denna definition skiljer sig inkomster från näringsverksamhet från inkomst av arbete, för i det senare fallet har den fysiska personen inte själv ordnat med några produktionsfaktorer, utan denne har helt enkelt bidragit med sitt arbete i någon annans näringsverksamhet.

Inkomster av näringsverksamhet omfattar både företagarens och fria yrkesutövares inkomster. De skiljs åt beroende på typ av näringsverksamhet, även om det i båda fallen krävs att produktionsmedel har ordnats.

F-skattsedel

När det gäller ”skattsedel” finns det i Spanien inget sådant villkor för att kunna ägna sig åt näringsverksamhet. En person som vill ägna sig åt näringsverksamhet måste anmäla sig på den skatteenhet som handlägger sådana frågor och ange vilken typ av näringsverksamhet det handlar om. Det finns en förteckning över vilka

näringsverksamheter som omfattas av en kommunal skatt. Den skatten behöver inte fysiska personer betala.

När näringsverksamheten är anmäld kan den inledas utan att den som ingår avtal med näringsidkaren behöver ta något ansvar för verksamheten, förutom i de fall då det ankommer på avtalsparten att verkställa ett skatteavdrag.

Den som ägnar sig åt näringsverksamhet måste dessutom göra skatteavdrag då denne har avlönad personal, för vilken sådan skyldighet finns (skatteavdrag behöver inte göras för all typ av näringsverksamhet) eller annan typ av avdragsskyldig inkomst. Med andra ord betraktas en näringsidkare enligt skattebestämmelserna som skyldig att göra skatteavdrag för de inkomster för vilka sådana måste göras. Gjorda skatteavdrag ska naturligtvis betalas in till skattemyndigheten inom angiven tid.

När det gäller sociala avgifter (socialförsäkring) är företagaren eller den fria yrkesutövaren skyldig att betala in dessa, inklusive socialförsäkringsavgiften, för sin avlönade personal.

Storbritannien

Storbritanniens svar innehåller enbart två länkhänvisningar vilka leder till mer allmänt hållen information som olika myndigheter gett ut t.ex. "money, tax and benefits". Någon information kring vad som utgör näringsverksamhet och om det finns ett krav på självständighet kan inte utredningen utläsa av dessa sidor. Vad som däremot framgår är skillnaden mellan att vara anställd (employed) och vara egen företagare (self-employed) och vilka faktorer som påverkar bedömningen av om en person tillhör den ena eller den andra gruppen.

Anställd eller egen företagare

Om man är anställd eller egen företagare beror i huvudsak på faktorer och förhållanden i själva arbetet och inte på vad de enskilda parterna kommit överens om. I lagen är varken termen anställd eller egen företagare definierad utan begreppen har främst utformats av rättspraxis.

Det finns några grundläggande skillnader mellan att vara anställd och att vara egen företagare. Det är arbetsgivaren som bär ansvaret

för att den anställdes skatt och avgifter till socialförsäkringen betalas medan en egen företagare bär ett eget ansvar för inbetalningen av dessa. Vidare har en anställd tillgång till ett helt annat socialt skyddsnät än en egen företagare.

När det gäller socialförsäkringen så har varje enskild försäkringstagare ett eget försäkringsnummer NI (National Insurance number). Anställda och egna företagare följer olika tariffer eftersom försäkringsskyddet för en anställd är vidare än för en egen företagare. Detta motiveras med att en egen företagare tar helt andra ekonomiska risker än anställda och kan på egen hand tillgodose sitt behov av skydd. Av bl.a. den anledningen är det av stor vikt att en anställd inte behandlas som en egen företagare i socialförsäkringssammanhang.

Huruvida man är anställd eller egen företagare är inget man förfogar över på egen hand. Det är i första hand uppdragsgivarens sak att ta reda på om det föreligger ett anställningsförhållande eller egen företagsverksamhet. Det är viktigt ur rättvisesynpunkt att två personer som i princip utför samma typ av arbete inte behandlas olika ur denna aspekt. Det är det verkliga förhållandet och de faktiska omständigheterna i det arbete som utförs som har betydelse för vilken grupp man tillhör ("the reality of the relationship that matters"). Vad som anges i avtalet är av underordnad betydelse. Domstolen har under årens lopp funnit att vissa omständigheter ger stöd åt ett anställningsförhållande medan andra stödjer att det rör sig om en egen företagare. Bedömningen är en helhetsbedömning i varje enskilt fall. Omständigheterna kan därför beroende på målets karaktär väga olika tungt. Är det så att omständigheter väger jämnt kan emellertid partsavsikten vara den omständighet som gör att det väger över åt det ena eller andra hållet.

För ett anställningsförhållande talar följande:

- Personlig arbetsskyldighet.
- Kontroll och styrning av arbetet (inte nödvändigtvis att den utövas men att möjligheten finns).
- Integrationen i organisationen (vara en väsentlig del av en organisation).
- När, var och hur arbetet ska utföras bestäms ytterst av arbetsgivaren.

- Att det är möjligt att bli flyttad från en arbetsuppgift till en annan.
- Ersättning för arbetet utgår periodiskt per timme, vecka eller månad.
- Övertidstillägg eller bonus.
- Avgångsvederlag, tillgång till företagets pensionsprogram, parkeringsplatser eller matbespisning.

För egen företagare talar följande:

- Eget bestämmande över när, var och hur arbetet ska utföras inom de ramar som gäller för ett specifikt uppdrag.
- Möjlighet att ta in en medhjälpare eller sätta annan i sitt ställe.
- Eget ekonomiskt risktagande t.ex. genom olika investeringar i företaget men också genom att lämna ett fast pris för ett uppdrag med risk att uppdraget inte bär sig.
- Möjligheten till vinst.
- Tillgång till egna verktyg och maskiner samt anskaffning av det material som behövs.
- Arbete kan utföras åt flera uppdragsgivare samtidigt.
- Uppdragstagaren bär ett eget ansvar för fel i utförda arbeten.
- Att den det rör i jämförelse med bolagets övriga anställda inte behandlas på riktigt samma sätt. T.ex. att om en anställd har tillgång till olika förmåner ska en egen företagare i brist på dessa förmåner bli kompenserad genom en högre ersättning.

Att en person betalar skatt och avgifter till socialförsäkringen såsom anställd betyder inte att denne även i andra sammanhang, t.ex. inom arbetsrätten, är att anse som anställd. I de flesta fall beaktas dock ungefär samma omständigheter varför det sällan uppstår någon konflikt.

Tyskland

Näringsverksamhetsbegreppet

Den tyska handelslagen (förkortad HGB) innehåller inte någon rättslig definition av näringsverksamhetsbegreppet. Det är snarast rättskipningen som har utvecklat en definition med avseende på den tyska handelslagens syfte. Definitionen lyder: *Näringsverksamhet är varje tillåten, självständig, utåt igenkännlig verksamhet. Den måste vara planmässig och vara utformad för en viss tid. Den får inte bestå av ett fritt yrke.*

I Tyskland existerar inte något enhetligt näringsverksamhetsbegrepp. Beroende på lagens syfte (1 § HGB, 1 § GewO, 15 § EStG, 2 § GewStG...) är definitionen en aning annorlunda eller har en annan tyngdpunkt. Därför är vinstsyftet det viktigaste kännetecknet i skatterätten.

Den nämnda definitionen innehåller följande centrala element, som även spelar en roll vid tolkningen av näringsverksamhetsbegreppet i alla andra lagar.

1. *Tillåten verksamhet*

Tillåten är en verksamhet som inte strider mot de generella förbudslagarna eller mot god sed.

2. *Självständig*

Självständig betyder på eget ansvar (i eget namn) och för egen räkning vilket innebär ett eget risktagande.

3. *Planmässig*

Planmässigt agerar den som har viljan att bedriva verksamheten som yrke. Hit hör ett koncept eller en affärsidé. Det är till och med tillräckligt om det rör sig om en biverksamhet.

4. *På viss tid*

Man blir verksam på viss tid om det föreligger en avsikt att genomföra ett flertal affärer. Så är t.ex. även fallet vid säsongsmässiga affärer eller verksamhet begränsad till en bestämd tidsrymd. Att genomföra en enda affär räcker således inte.

5. *Vinstsyfte*

Vinstsyfte föreligger, om en direkt eller indirekt ekonomisk fördel av verksamheten ska uppnås. Detta uppkommer inte vid endast ett allmännyttigt handlande.

6. *Inte ett fritt yrke*

Det får inte röra sig om ett fritt yrke. Till de fria yrkena räknas bl.a. ingenjörer, läkare, revisorer, advokater, arkitekter. Dessa verksamhetsområden är av hävd avgränsade, då man utgår från att de kräver en högre utbildning och att ett yrkesetos mot vinstsyftet står i förgrunden.

7. *Utåt igenkännlig verksamhet*

De nämnda punkterna måste för tredje man vara utåt igenkännliga vilket innebär att verksamheten måste ha ett visst mått av utåtriktning. I tveksamma fall är det annars de allmänna synpunkterna på affärsverksamhet som avgör om en verksamhet ska klassificeras som näring eller inte.

Olika slag av näringar

Enligt yrkesstadgan avgränsas olika slag av näringar. Det finns

- icke-kringresande näring,
- kringresande näring, och
- marknadsnäring.

Den icke-kringresande näringen är allt som inte är kringresande näring eller marknadsnäring. Den kringresande näringen rör sig per definition om ett företag utanför en filial eller utan filial, som säljer eller köper in varor eller erbjuder underhåll. Under begreppet marknadsnäringar faller mässor, utställningar, stormarknader, veckomarknader, specialmarknader och årsmarknader. Marknadsnäringen kännetecknas av mångfalden utställare och anbudsgivare.

Näringsidkarens skyldigheter

Enligt yrkesstadgan krävs i princip inte tillstånd för att idka en näring. Var och en kan alltså i allmänhet driva en näring, såvida inte undantag och begränsningar föreskrivs i lagen. Begränsningar förekommer inte bara i själva yrkesstadgan utan även i andra lagar som t.ex. hantverksstadgan eller i lagen om restaurangnäring, i lagen om godstrafik eller i lagen om personbefordran.

Det föreligger emellertid i regel en anmälningsplikt. Näringsidkaren för en s.k. icke-kringresande näring måste t.ex. anmäla tid-

punkten när rörelsen påbörjades, när filialer grundades, näringsplacering, byte av näring och näringsuppgift. Denne får ett kvitto på anmälan, ett s.k. Gewerbeschein. Denna innebär enligt tysk rätt en administrativ förordning. Anmälningsskyldigheten garanterar att näringsidkaren har registrerats av kommunen. Enligt yrkesstadgan kan näringsidkande förbjudas, om näringsidkaren är opålitlig. Fakta som kan motivera en indragning av näringsstillståndet är t.ex. avsaknaden av sakkunskap, begångna brott inom området eller upprepade brott mot relevanta rättsbestämmelser.

Skatter

Tyskland har inte något F-skattesystem. Det ankommer på näringsidkaren att betala olika skatter, som också kan indrivas av olika institutioner. Dessa skatter är:

1. Företagsskatt
2. Omsättningsskatt
3. Bolagsskatt
4. Solidaritetstillägg

Till de kommuner där företaget har sitt säte måste näringsidkaren betala företagsskatt. Skatten drivs in på grundval av företagets objektiva lönsamhet. Då kommunerna själva fastställer denna skatt enligt lagen om företagsskatt varierar dess storlek mellan kommunerna. Företagsskatten är en tysk egendomlighet och den är en av kommunernas viktigaste finansieringskällor.

De övriga skatterna tillkommer staten och delstaterna gemensamt. Omsättningsskatten, som även kallas mervärdesskatt, måste näringsidkaren under året förhandsanmäla till skatteverket. Om man driver företaget som ett aktiebolag med begränsat antal aktieägare (Personengesellschaft) eller som privatperson, tillkommer även inkomstskatten på näringsidkaren. Rättsgrunden finns i lagen om inkomstskatt. Om man driver rörelsen som bolag (t.ex. som aktiebolag eller bolag med begränsat ansvar) betalar näringsidkaren bolagsskatt enligt lagen om bolagsskatt i förening med avgiftsförordningen.

En tysk egendomlighet är också den extra betalningen av ett s.k. solidaritetstillägg, ett tillägg på de övriga skatterna. Detta tillägg

drivs in av den tyska staten och ska vara avsedd till att finansiera kostnaderna för den tyska återföreningen.

Statens offentliga utredningar 2008

Kronologisk förteckning

1. Barlastvattenkonventionen – om Sveriges anslutning. N.
2. Immunitet för stater och deras egendom. UD.
3. Skyddet för den personliga integriteten. Bedömningar och förslag. Ju.
4. Omreglering av apoteksmarknaden. S.
5. Könsdiskriminerande reklam. Kränkande utformning av kommersiella meddelanden. IJ.
6. Fastighetsmäklaren och konsumenten. Ju.
7. Världsklass! Åtgärdsplan för den kliniska forskningen. U.
8. Bidrag på lika villkor. U.
9. Transportinspektionen. En myndighet för all trafik. + Bilagor. N.
10. 21+1→2. En ny myndighet för tillsyn och effektivitetsgranskning av socialförsäkringen. S.
11. Frihet för studenter – om hur kår- och nationsobligatoriet kan avskaffas. U.
12. Finansiella sektorn bär frukt. Analys av finansiella sektorn ur ett svenskt perspektiv. Fi.
13. Bättre kontakt via nätet – om anslutning av förnybar elproduktion. + Annex: Grid issues for electricity production based on renewable energy sources in Spain, Portugal, Germany, and United Kingdom. N.
14. Timmar, kapital och teknologi – vad betyder mest? En analys av produktivitetens utvecklingen med hjälp av tillväxtbokföring. Fi.
15. LOV att välja – Lag Om Valfrihetssystem. S.
16. Förtursförklaring i domstol. Ju.
17. Frivux – valfrihet i vuxenutbildningen. U.
18. Evidensbaserad praktik inom social tjänsten – till nytta för brukaren. S.
19. Att slutförvara långlivat farligt avfall i undermarksdeponi i berg. M.
20. Patentskydd för biotekniska uppfinningar. Ju.
21. Permanent förändring. Globalisering, strukturomvandling och sysselsättningsdynamik. Fi.
22. Ett stabsstöd i tiden. Fi.
23. Konsulär katastrofinsats. UD.
24. Svensk klimatpolitik. M.
25. Ett energieffektivare Sverige + Bilaga. N.
26. Värna språken – förslag till språklag. Ku.
27. Framtidsvägen – en reformerad gymnasieskola + Bilagedel. U.
28. Apoteksdatalagen. S.
29. Yrkehögskolan. För yrkeskunnande i förändring. U.
30. Forskningsfinansiering – kvalitet och relevans. U.
31. Miljödomstolarna – domkretsar – lokalisering – handlägningsregler. M.
32. Avskaffande av revisionsplikten för små företag. Ju.
33. Detaljhandel med vissa receptfria läkemedel. S.
34. Lättare att samverka – förslag om förändringar i samtidstjänstlagen. Fi.
35. Digital-TV-övergången. + Engelsk översättning. Ku.
36. Svenska Spels nätpoker. En utvärdering. Fi.
37. Vårdval i Sverige. S.
38. EU, allmännyttan och hyrorna. + Bilagor. Fi.
39. Framtidens polisutbildning. Ju.
40. Bredband till hela landet. N.
41. Människohandel och barnåktenskap – ett förstärkt straffrättsligt skydd + bilaga. Ju.
42. Normgivningsmakten. Expertgruppsrapport. Ju.

43. Tre rapporter till Grundlagsutredningen.
Ju.
44. Transportinspektionen.
Ansvarslag för vägtrafiken m.m. N.
45. Rapporter från en mr-verkstad. IJ.
46. Handel med läkemedel för djur. S.
47. Frågor om hyra och bostadsrätt. Ju.
48. En utvecklad havsmiljöförvaltning. M.
49. Aktiekapital i privata aktiebolag. Ju.
50. Skyddet för samhällsviktig verksamhet.
Fö.
51. Värddigt liv i äldreomsorgen. S.
52. Legitimation och skärpta behörighetsregler. U.
53. Styra rätt! Förslag om Sjöfartsverkets organisation. N.
54. Obligatorisk arbetslöshetsförsäkring. A.
55. Kustbevakningens rättsliga befogenheter. Fö.
56. Mångfald som möjlighet. Åtgärder för ökad integration på landsbygden. Jo.
57. Skattelättnader för hushållstjänster. Fi.
58. Egenansvar – med professionellt stöd. IJ.
59. Föreningsfostran och tävlingsfostran.
En utvärdering av statens stöd till idrotten. Ku.
60. Personnummer och samordningsnummer.
Fi.
61. Krisberedskapen i grundlagen.
Översyn och internationell utblick.
Expertgruppsrapport Ju.
62. Myndighet för miljön
– en granskning av Naturvårdsverket. M.
63. Förstärkt skydd för företagshemligheter.
Ju.
64. Kontinuitet och förändring. + Lättläst + Daisy. Ku.
65. Sekretess och offentliga biträden i utlänningsärenden. Ju.
66. Arbetsförmåga?
En översikt av bedömningsmetoder i Sverige och andra länder. S.
67. Enklare redovisning. Ju.
68. Bygg – helt enkelt! M.
69. Välja fritt och välja rätt. Drivkrafter för rationella utbildningsval. Fi.
70. Slutförvaring av kärnavfall. Kärnavfallsrådets yttrande över SKB:s Fud-program 2007. M.
71. Uppföljning av kriminalvårdens effektiviseringsarbete. Ju.
72. Effektivare signaler. N.
73. Kemikalietillsyn
– organisation och finansiering. M.
74. Rätt och riktigt. Åtgärder mot felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen. Fi.
75. Ägande och förvaltning av hyreshus. Ju.
76. F-skatt åt flera. Fi.

Statens offentliga utredningar 2008

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

- Skyddet för den personliga integriteten.
Bedömningar och förslag. [3]
- Fastighetsmäklaren och konsumenten. [6]
- Förtursförklaring i domstol. [16]
- Patentskydd för biotekniska uppfinningar.
[20]
- Avskaffande av revisionsplikten för små
företag. [32]
- Framtidens polisutbildning. [39]
- Människohandel och barnåktenskap – ett för-
stärkt straffrättsligt skydd+ bilaga. [41]
- Normgivningsmakten.
Expertgruppsrapport XI. [42]
- Tre rapporter till Grundlagsutredningen. [43]
- Frågor om hyra och bostadsrätt. [47]
- Aktiekapital i privata aktiebolag. [49]
- Krisberedskapen i grundlagen.
Översyn och internationell utblick.
Expertgruppsrapport. [61]
- Förstärkt skydd för företagshemligheter. [63]
- Sekretess och offentliga biträden i utlännings-
ärenden. [65]
- Enklare redovisning. [67]
- Uppföljning av kriminalvårdens effektiviser-
ingsarbete. [71]
- Ägande och förvaltning av hyreshus. [75]

Utrikesdepartementet

- Immunitet för stater och deras egendom. [2]
- Konsulär katastrofinsats. [23]

Försvarsdepartementet

- Skyddet för samhällsviktig verksamhet. [50]
- Kustbevakningens rättsliga befogenheter. [55]

Socialdepartementet

- Omreglering av apoteksmarknaden. [4]
- 21+1→2. En ny myndighet för tillsyn
och effektivitetsgranskning av social-
försäkringen. [10].

- LOV att välja – Lag Om Valfrihetssystem. [15]
- Evidensbaserad praktik inom socialtjänsten
– till nytta för brukaren. [18]
- Apoteksdatalagen. [28]
- Detaljhandel med vissa receptfria läkemedel.
[33]
- Vårdval i Sverige. [37]
- Handel med läkemedel för djur. [46]
- Värdigt liv i äldreomsorgen. [51]
- Arbetsförmåga?
En översikt av bedömningsmetoder i
Sverige och andra länder. [66]

Finansdepartementet

- Finansiella sektorn bär frukt.
Analys av finansiella sektorn ur ett svenskt
perspektiv. [12]
- Timmar, kapital och teknologi
– vad betyder mest?
En analys av produktivitetsutvecklingen
med hjälp av tillväxtbokföring. [14]
- Permanent förändring.
Globalisering, strukturomvandling
och sysselsättningsdynamik. [21]
- Ett stabsstöd i tiden. [22]
- Lättare att samverka
– förslag om förändringar i samtjänstlagen.
[34]
- Svenska Spels nätpoker. En utvärdering. [36]
- EU, allmännyttan och hyrorna.
+ Bilagor. [38]
- Skattelättnader för hushållstjänster. [57]
- Personnummer och samordningsnummer. [60]
- Välja fritt och välja rätt. Drivkrafter för
rationella utbildningsval. [69]
- Rätt och riktigt. Åtgärder mot felaktiga ut-
betalningar från välfärdssystemen. [74]
- F-skatt åt flera. [76]
- ### Utbildningsdepartementet
-
- Världsklass! Åtgärdsplan för den kliniska
forskningen. [7]

Bidrag på lika villkor. [8]
Frihet för studenter – om hur kår- och
nationsobligatoriet kan avskaffas. [11]
Frivux – valfrihet i vuxenutbildningen. [17]
Framtidsvägen – en reformerad gymnasieskola
+ Bilagedel. [27]
Yrkehögskolan. För yrkeskunnande i
förändring. [29]
Forskningsfinansiering – kvalitet och
relevans. [30]
Legitimation och skärpta behörighetsregler.
[52]

Jordbruksdepartementet

Mångfald som möjlighet. Åtgärder för ökad
integration på landsbygden. [56]

Miljödepartementet

Att slutförvara långlivat farligt avfall i under-
marksdeponi i berg. [19]
Svensk klimatpolitik. [24]
Miljödomstolarna – domkretsar – lokalisering
– handläggningsregler. [31]
En utvecklad havsmiljöförvaltning. [48]
Myndighet för miljön
– en granskning av Naturvårdsverket. [62]
Bygg – helt enkelt! [68]
Slutförvaring av kärnavfall. Kärnavfallsrådets
yttrande över SKB:s Fud-program 2007.
[70]
Kemikalietillsyn
– organisation och finansiering. [73]

Näringsdepartementet

Barlastvattenkonventionen – om Sveriges
anslutning. [1]
Transportinspektionen. En myndighet för
all trafik. + Bilagor. [9]
Bättre kontakt via nätet – om anslutning
av förnybar elproduktion.
+ Annex: Grid issues for electricity
production based on renewable energy
sources in Spain, Portugal, Germany, and
United Kingdom. [13]
Ett energieffektivare Sverige + Bilaga. [25]
Bredband till hela landet. [40]
Transportinspektionen. Ansvarslag för
vägtrafiken m.m. [44]
Styra rätt! Förslag om Sjöfartsverkets
organisation. [53]
Effektivare signaler. [72]

Integrations- och jämställdhetsdepartementet

Könsdiskriminerande reklam.
Kränkande utformning av kommersiella
meddelanden. [5]
Rapporter från en mr-verkstad. [45]
Egenansvar – med professionellt stöd. [58]

Kulturdepartementet

Värna språken – förslag till språklag. [26]
Digital-TV-övergången.
+ Engelsk översättning. [35]
Föreningsfostran och tävlingsfostran.
En utvärdering av statens stöd till idrotten.
[59]
Kontinuitet och förändring. + Lättläst +
Daisy. [64]

Arbetsmarknadsdepartementet

Obligatorisk arbetslöshetsförsäkring. [54]