

Lagrådsremiss

F-skatt åt fler

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 25 september 2008

Anders Borg

Lena Gustafson
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

Lagrådsremissen innehåller förslag som underlättar tilldelning av F-skattsedel och gör det lättare att starta näringsverksamhet. Syftet är att fler ska få möjligheten att starta företag.

Förslaget genomförs genom en förändring av inkomstskattelagens (1999:1229) kriterium för hur självständig en verksamhet ska vara för att bedömas som näringsverksamhet.

Reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas på beskattningsår som påbörjats efter den 31 december 2008.

Innehållsförteckning

1	Beslut.....	3
2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	4
3	Ärendet och dess beredning.....	5
4	Bakgrund	5
4.1	Inledning	5
5	Nuvarande ordning	6
5.1	Direkta och indirekta skatter, socialavgifter m.m.	7
5.2	Det skatterättsliga näringsverksamhetsbegreppet	7
5.3	Socialavgifterna – arbetsgivaravgifter eller egenavgifter.....	8
5.4	Skattebetalningslagen samt F- och A-skattsedel	9
5.5	Det civilrättsliga arbetstagarbegreppet.....	9
5.6	Socialförsäkringens begrepp ”inkomst av anställning” och ”inkomst av annat förvärvsarbete” m.m.	10
6	Företagandets och arbetsmarknadens utveckling.....	11
6.1	Företagandets utveckling	11
6.2	Förändringar på arbetsmarknaden.....	13
6.3	Uthyrning av arbetskraft	14
6.4	Nyföretagande.....	16
6.5	Kvinnors företagande.....	17
7	Överväganden och förslag	19
7.1	Behovet av en ny lagstiftning.....	19
7.2	Förslag om att utvidga näringsverksamhetsbegreppet i inkomstskattelagen.....	22
7.3	Kontrollaspekter	26
8	Konsekvensanalys	28
8.1	Samhällsekonomiska konsekvenser	28
8.2	Konsekvenser för det allmänna.....	29
8.3	Konsekvenser för företags villkor.....	29
8.4	Konsekvenser för jämställdhet mellan kvinnor och män.....	30
8.5	Konsekvenser för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet.....	30
8.6	Konsekvenser för integration	30
9	Författningskommentar.....	31
Bilaga 1	Författningsförslag enligt betänkandet F-skatt åt flera (SOU 2008:76)	33
Bilaga 2	Sammanfattning av betänkandet F-skatt åt flera (SOU 2008:76).....	35
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanser	40

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

13 kap.

1 §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 av om verksamheten bedrivs självständigt ska det särskilt beaktas vad parterna har avtalat samt i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och inordnad i dennes verksamhet.*

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.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas första gången i fråga om beskattningsår som börjar efter den 31 december 2008.

¹ Senaste lydelse 2002:536.

3 Ärendet och dess beredning

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). Utredningen antog namnet Utredningen om översyn av kraven för F-skatt m.m. (i det följande kallad utredningen).

Utredningen skulle redovisa sitt arbete senast den 1 juni 2008. Genom tilläggsdirektiv den 6 mars 2008 beviljades utredningen förlängd tid för redovisningen till senast den 1 juli 2008.

Utredningen har lämnat sitt betänkande F-skatt åt flera (SOU 2008:76). Utredningens lagförslag finns intagna som *bilaga 1*. En sammanfattning av förslagen finns intagen som *bilaga 2*.

Utredningens förslag har därefter remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns intagen som *bilaga 3*. En remissammanställning finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi2008/4290).

4 Bakgrund

4.1 Inledning

Uppdelningen mellan näringsidkare och arbetstagare sker på olika sätt inom olika rättsområden. Inom skatterätten går en skiljelinje mellan inkomst av näringsverksamhet och inkomst av tjänst. Med näringsverksamhet avses enligt 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229, 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), 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 och egenavgifter) finns i socialavgiftslagen (2000:980, SAL). Tidigare tillämpades även på detta rättsområde samma arbetsgivarbegrepp som det uppöördsrättsliga men i den nya SAL

från 2000 har uttrycken arbetsgivare och arbetstagarare 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 och socialförsäkringsrätten samt även i uppbördsrättsliga 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 som huvudregel 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/preliminärskatten 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. i mervärdesskattelagen (1994:200) och bokföringslagen (1999:1078).

Det finns alltså en mängd beröringspunkter mellan näringsverksamhetsbegreppet i IL och annan lagstiftning. Självständighetsrekvisitet i näringsverksamhetsbegreppet har således inte betydelse enbart i ett skatterättsligt sammanhang.

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 framhållits att detta krav framför allt är negativt för företagande i branscher där inte minst många kvinnor är verksamma. Det har också påpekats att samhället utvecklats och förändrats en del i fråga om både arbetsmarknad och företagande i förhållande till när reglerna utformades.

Regeringen anser vidare, i linje med vad som anfördes i regeringsförklaringen den 6 oktober 2006, att det måste bli enklare att starta näringsverksamhet och få F-skatt bl.a. för dem som har en eller ett fåtal uppdragsgivare. Parternas vilja i ett avtal om arbete bör ges större vikt vid den skatterättsliga bedömningen av om det är fråga om näringsverksamhet eller om ett anställningsförhållande. Vidare bör den som bedöms bedriva självständig näringsverksamhet inom ett rättsområde också normalt bedömas göra det inom de andra rättsområdena.

5 Nuvarande ordning

Nedan sammanfattas gällande rätt. För en mer omfattande genomgång hänvisas till utredningens betänkande.

5.1 Direkta och 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 i inkomstkattelagen (1999:1229). Fysiska personer betalar kommunal inkomstskatt och statlig inkomstskatt på inkomster som kan hänföras till inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet. Dessutom ska fysiska personer betala statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstslaget kapital och på avsättning till expansionsfond. Juridiska personer betalar statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet.

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

Socialavgifterna, som betalas som arbetsgivaravgifter eller egenavgifter, har till syfte att finansiera socialförsäkringen. Avgifterna innefattar sjukförsäkringsavgift, föräldraförsäkringsavgift, ålderspensionsavgift, efterlevandepensionsavgift, arbetsmarknadsavgift och arbets-skadeavgift. Eftersom avgifterna överstiger utgifterna, är en inte oväsentlig del av socialavgifterna att betrakta som skatt. Inkomster som faller utanför SAL beläggs därför med en särskild löneskatt.

5.2 Det skatterättsliga näringsverksamhetsbegreppet

Näringsverksamhet definieras i skatterätten som förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. I definitionen finns inget krav på att verksamheten ska vara registrerad. 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 självständighetskriteriet 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 inkomstslagen näringsverksamhet och tjänst dras. Vid bedömningen av om verksamheten varit tillräckligt självständig för att anses som näringsverksamhet görs 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 beskattas 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 beskattas i inkomstlaget tjänst faller inom ramarna för det civilrättsliga arbetstagarbegreppet.

5.3 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 verkets föregångare Riksskatteverket och skattemyndigheterna 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 att 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.

5.4 Skattebetalningslagen samt F- och A-skattsedel

I skattebetalningslagen (1997:483, 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, 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. Enligt den nu gällande socialavgiftslagen (2000:980) är det emellertid även på detta rättsområde innehavet av en F-skattsedel som är avgörande för vem som bär ansvaret för såväl skatteavdrag som för inbetalning av socialavgifter.

Det är Skatteverket som utfärdar skattsedlar för 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 arbetsgivaravgifter. F-skattsedeln fungerar således som ett bevis för vilka skyldigheter som vilar på den som anlitar någon för att utföra ett arbete när det gäller såväl skatteavdraget som betalningsansvaret för socialavgifter. En fysisk person som har inkomst av både näringsverksamhet och tjänst kan få en F-skattsedel med villkor att den endast får återopas 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.

5.5 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 tjänstledighet, rätten till medbestämmande, turordningsregler osv. En arbetstagare skyddas också av arbetsgivarens principalansvar. Det arbetsrättsliga arbetstagarbegreppet 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 arbetstagar gör domstolarna en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. Bland de omständigheter som normalt talar för att den arbetspresterande parten är att anse som arbetstagar brukar beaktas exempelvis sådana faktorer som att

- den arbetspresterande parten har att personligen utföra det arbete som huvudmannen anvisar,
- arbetet utförs under 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.

5.6 Socialförsäkringens begrepp ”inkomst av anställning” och ”inkomst av annat förvärvsarbete” m.m.

I socialförsäkringslagen (1999:799) finns bestämmelser om vilka som omfattas av socialförsäkringen (i lagen ingår inte arbetslöshetsförsäkringen). Socialförsäkringen är indelad i en bosättningsbaserad och en arbetsbaserad försäkring. Den som arbetar i Sverige omfattas därmed av den arbetsbaserade försäkringen och har rätt till förmåner enligt de närmare bestämmelser som anges i lagen (1962:381) om allmän försäkring och lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension m.fl. lagar. Frågan om en försäkrad har inkomst av anställning eller inkomst av annat förvärvsarbete än anställning 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 grupp som har inkomst av anställning räknas den som har inkomst såsom arbetstagar i enskild eller allmän tjänst. Den andra gruppen, de som har inkomst av annat förvärvsarbete, omfattar alla som har inkomst av arbete 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.

Den arbetsbaserade sjukförsäkringen och pensionsförsäkringen omfattar anställda, uppdragstagar och egenföretagare; dvs. alla som arbetar i Sverige. 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. Även PGI beräknas i princip på

samma sätt. 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 arbetslöshetsförsäkring 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 verksamma i och som de har ett väsentligt inflytande över. Definitionen av en företagare är alltså en annan jämförd med tidigare nämnd lagstiftning. Vidare kan här nämnas att regeringen den 30 mars 2006 beslutade att tillkalla en särskild utredare, biträdd av en referensgrupp med företrädare för riksdagspartierna med uppdrag att se över företagarnas försäkringsvillkor i trygghetssystemen (N2006:11, dir. 2006:37).

6 Företagandets och arbetsmarknadens utveckling

6.1 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. 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 samt utbildning. Den femte branschen är kommunikation. Det finns även ett tydligt samband mellan tillväxt och ökad sysselsättning inom tjänstesektorn. De nyss nämnda branscherna inom tjänstesektorn har även haft den starkaste sysselsättningsutvecklingen under samma period.

En sektor som genomgår stora strukturella förändringar är vård och omsorgssektorn. Antalet företag har mångdubblats sedan 1990-talets början och drygt hälften av företagen inom vård och omsorg drivs av kvinnor. Ofta handlar det om små företag med ett fåtal anställda och huvudsakligen inom den alternativa hälso- och sjukvården som upplever en växande efterfrågan från privatpersoner. Företagandet har även ökat inom den traditionella hälso- och sjukvården samt äldre- och handikappomsorgen, en utveckling som bl.a. beror på att många kommuner och landsting i ökad omfattning låter delar av denna utföras av privata företag. Vidare driver regeringen en aktiv politik för att öppna upp vården och omsorgen för fler utförare.

Trots en kraftfull ökning av antalet företag, är det fortfarande bara en tiondel av produktionen inom sektorn som utförs av privata aktörer.

Antalet nystartade företag ökar vilket innebär att den genomsnittliga företagsstorleken har minskat. I siffror uppgår det totala antalet aktiva företag till drygt 947 000, varav drygt en fjärdedel utgörs av aktiebolag. I dagsläget räknas 96 procent av företagen som mikroföretag dvs. med 0–9 anställda och av dessa saknar ca 77 procent anställda. 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 2006 fanns det ungefär 386 000 företagare, varav antalet kvinnor uppgick till 109 000 eller cirka 28 procent. Antalet registrerade företag i Sverige har ökat sedan 1996 utan att det till en början åtföljdes av någon motsvarande ökning av antalet företagare. Det är först under 2000-talet som antalet företagare börjat öka. 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. 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, men ökande, inom t.ex. utbildning samt vård och omsorg.

Vid internationella jämförelser av entreprenörskap hos befolkningen är andelen företagare av det totala antalet sysselsatta ett mått som ofta används. Under 2006 var företagandelen i Sverige knappt 10 procent och 1996 låg den på precis 11 procent vilket innebär att andelen företagare minskat något. Förklaringen är att antalet anställda har ökat i snabbare takt än antalet företagare. Under den senare delen av tidsperioden, 2002–2006, har dock andelen företagare ökat något. I förhållande till EU-genomsnittet på knappt 15 procent ligger Sverige med sina knappa 10 procent lågt. 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. En annan förklaring kan vara att Sverige, i jämförelse med många andra länder, fortfarande har en betydligt större offentlig sektor trots att den på senare tid minskat något.

Inom EU är bara knappt 10 procent av det totala antalet yrkesverksamma kvinnor företagare. Motsvarande andel för män ligger på drygt 18 procent. I Sverige ligger företagandelen på drygt 5 procent för kvinnor och knappt 14 procent för män. Avståndet till EU-genomsnittet är således större bland kvinnor än bland män. En förklaring kan vara att närmare hälften av alla yrkesverksamma kvinnor i Sverige är sysselsatta i den offentliga sektorn. I takt med att vård- och omsorgssektorn liksom utbildningsbranschen öppnas upp kommer troligen kvinnors företagande att öka.

6.2 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 slag av uppdrags- och anställningsrelationer. Detta leder i sin tur till att nya arbeten och arbetssätt ständigt skapas och att andra nästan helt försvinner. Vid sidan av traditionella anställningsavtal som gäller tills vidare förekommer idag flera andra former för utförande av arbete. Sedan 1990-talet har de tidsbegränsade anställningarna ökat i antal medan de fasta anställningarna varierat konjunkturmässigt.

Antalet sysselsatta sjönk kraftigt mellan 1990 och 1993 för att sedan ligga på en oförändrad nivå fram till 1998 då antalet sysselsatta åter började öka när konjunkturen svängde. Enligt Arbetskraftsundersökningar har antalet sysselsatta ökat kraftigt mellan 2006 och 2008. Sedan 2006 har i huvudsak fasta anställningar ökat. Det är betydligt vanligare att kvinnor arbetar i deltidsanställningar respektive tidsbegränsade anställningar än att män gör det. Drygt hälften av kvinnorna och drygt en femtedel av männen är anställda i sådana anställningar. Dessa slag av anställningar har ökat något både för kvinnor och män under perioden 2003–2007 men har legat stabilt de senaste två åren.

Bemanningsbranschens framväxt är också en del av förändringarna på arbetsmarknaden. Ett företag inom bemanningsbranschen arbetar 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. År 2000 arbetade cirka 42 300 personer i denna bransch. I en rapport från Institutet för arbetsmarknadspolitisk utvärdering från 2004 (IFAU Rapport 2004:15) konstateras att av de personer som är verksamma i branschen är kvinnor fortfarande i majoritet även om andelen sjunkit något. 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, 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.

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 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 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 en kombinerad F- och A-skattsedel uppgick 2007 till 281 279 personer vilket utgjorde drygt 70 procent av det totala antalet F-skattsedlar för fysiska personer. 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 av en fast anställning. Skälen därtill kan vara många, t.ex. otillräcklig finansiering, lönsamhet eller efterfrågan. Det kan också finnas de som inte vill släppa den trygghet och det sociala skyddsnät som följer med en anställning. Vidare är det många som inte har ambitionen att försörja sig helt på företagandet utan vill driva verksamheten i mindre omfattning. Kvinnor är kombinatorer i högre utsträckning än män.

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 direktiv 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 inordnad i huvudmannens lokaler. Sådana förändringar innebär att det blivit allt svårare att fastställa gränsen mellan vem som är arbetstagare och egenföretagare.

6.3 Uthyrning av arbetskraft

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. Detta tillbakavisas dock 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 anställningsliknande förhållanden. Antalet uppdragsgivare synes vara av mindre betydelse för Skatteverkets bedömning i dessa fall. Härvid kan nämnas att det finns ett avgörande från en länsrätt som rörde tilldelning av F-skattsedel för en sjuksköterska. 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 inhyrningssjuksköterska 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. 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 (prop. 1990/91:124, s. 20) uttalas att i den omständigheten att arbetskraften ställs till en beställares förfogande ligger att 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, SOU 1997:58 Personaluthyrning, 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.

Med anledning av ett tillkännagivande i Arbetsmarknadsutskottets betänkande 1999/2000:AU1 (rskr. 1999/2000:83) om att verksamheten i personaluthyrnings- och bemanningsföretag bör ses över, behandlade den dåvarande regeringen i skrivelsen Anställningsvillkor i bemanningsföretag (regeringens skrivelse 2005/06:91) anställningsvillkor för anställda i bemanningsföretag i olika avseenden.

Arbetet ledde dock inte till någon lagändring.

6.4 Nyföretagande¹

Tjänstesektorns dominerande ställning är tydlig när det gäller 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 startade 1987. De preliminära siffrorna för 2007 på 57 187 nya företag visar att det rekordet antagligen kommer slås med god marginal. Den allra starkaste utvecklingen finns i branschen utbildning, hälso- och sjukvård samt andra tjänster. Under 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.

De senaste årens ökning går till stora delar att hänföra till att allt fler kvinnor och personer med utländsk bakgrund startar företag, även om det senaste året visar på en stor ökning av nyföretagandet i alla grupper. Gemensamt för kvinnor och personer med utländsk bakgrund är att de huvudsakligen startar inom företagstjänster och finansiell verksamhet, handel, hotell och restaurang samt inte minst inom branschgruppen utbildning, hälso- och sjukvård samt andra tjänster. En tredjedel av nyföretagarna var kvinnor, var femte hade utländsk bakgrund och knappt var fjärde var 30 år eller yngre. 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. Av de nya företagarna hade för år 2006 knappt en tredjedel varit anställda inom samma bransch och ungefär samma andel kom från en annan bransch än företagets verksamhetsbransch. För samma år hade elva procent varit arbetslösa eller arbetssökande innan de startade företaget. Fördelat efter kön hade en väsentligt högre andel av männen tidigare branschfarenhet innan de startade företaget. Under 2006 uppgick denna andel till 37 procent bland män och till 24 procent bland kvinnor.

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. 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. De branscher där kvinnor i hög utsträckning startar företag kännetecknas av en överlevnadsgrad strax under genomsnittet medan branscher där männen i stor utsträckning startar företag kännetecknas av en högre överlevnadsgrad. En förklaring till detta kan vara att de branscher där kvinnor och personer med utländsk bakgrund återfinns är mer konkurrensutsatta. En annan faktor som påverkar ett företags och överlevnads- och tillväxtpotentialer är den allmänna konjunkturen. Det kan vidare vara fråga om faktorer som

¹ Nyföretagandestatistiken omfattar från och med 2007 även jordbruk, skogsbruk samt fastighetstjänster. Antalet nya företag exklusive dessa branscher 2007 uppgick till knappt 53 400.

skatteregler, svårigheter att starta respektive avsluta ett företag, administrativ börda, tillgången till rådgivande service och finansiering, tillväxt, arbetsmarknad, storleken på den offentliga sektorn i förhållande till den privata sektorn samt tillgången på förebilder inom entreprenörskap. Även trygghetssystemens 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 kronor och en femtedel mindre än 43 000 kronor. Troligen bedrivs många av dessa verksamheter vid sidan av en anställning, vid sidan av studier eller parallellt med ett annat företag.

6.5 Kvinnors företagande

Andelen kvinnor bland nyföretagarna har ökat från 27 procent 1996 till 35 procent 2006. Antalet nya företag som startades av kvinnor under 2007 har enligt preliminära siffror ökat med 21 procent jämfört med 2006. Trots att antalet kvinnor som startat företag ökat den senaste tioårsperioden, har det totala antalet kvinnor som försörjer sig som företagare inte ökat nämnvärt. 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 för kvinnors företagande. En annan orsak kan vara att många kvinnor startar sitt företag vid sidan av en anställning och att det därför dröjer innan företagandet blir den huvudsakliga inkomstkällan i de fall detta alls sker. Stöd för det senare antagandet ges i viss mån av att det bland kvinnor är vanligare än bland män att inneha en kombinerad F- och A-skattsedel samt att ökningen procentuellt är högst för kvinnor med sådan skattsedel.

Kvinnors företag återfinns i hög utsträckning inom tjänstesektorer som utbildning, hälso- och sjukvård samt handel, hotell och restaurang medan män oftare startar företag inom verksamhetsområden som transport och kommunikation, bygg och tillverkning. 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, är företagarakтивiteten ännu att beteckna som relativt låg. Eftersom det är en stor andel av kvinnorna som arbetar 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.

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. Verket för näringslivsutveckling 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 finansiering mer tillgänglig för kvinnor, som ofta efterfrågar andra finansieringslösningar, exempelvis mindre lån samt stärkt rådgivning riktad till kvinnor. Regeringen beslutade 2007 att höja nivån på Almis mikrolån till nya och små företag till 100 000 kronor.

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

För närvarande pågår en översyn av företagarnas försäkringsvillkor i trygghetssystemen. En särskild utredare (Frittvalutredningen) 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. Den nya lag som föreslås är avsedd att fungera som ett frivilligt verktyg för de kommuner och landsting som vill konkurrenspröva verksamhet genom att överlåta valet av utförare till brukaren/invånaren. Den föreslagna lagen är ett alternativ till lagen (2007:1091) om offentlig upphandling, och ska främja en mångfald av utförare.

Regeringen har således redan vidtagit flera åtgärder bl.a. i syfte att främja kvinnors företagande. Även den översyn av F-skattesystemet som nu gjorts syftar bl.a. till att underlätta för kvinnor att starta företag.

7 Överväganden och förslag

7.1 Behovet av en ny lagstiftning

Det har tidigare framförts synpunkter på Skatteverkets hantering i samband med tilldelning av F-skattsedel. Skatteverket tillsatte därför 1997 en projektgrupp för att se över vilka kriterier som Skatteverket och domstolarna tillämpade vid ansökan om tilldelning av F-skatt. Av direktiven till det uppdraget framgår att kritik 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, RSV rapport 1998:4, föreslogs en utvidgad definition på näringsverksamhet genom att ändra ordalydelsen självständigt bedriven förvärvsverksamhet till med *viss grad* av självständighet bedriven förvärvsverksamhet. Förslaget ledde inte till lagstiftning utan regeringen betonade i prop. 1998/99:1 bl.a. behovet av utbildningsinsatser för att främja att Skatteverket tillämpade bestämmelserna mer enhetligt.

Skatteverket har i rapporter (Fi2004/5559 och Fi2007/1405) till regeringen hemställt att F-skattereformen ska utvärderas framför allt med avseende på i vilken utsträckning den bidragit till skattefusk. Av rapporterna framgår att Skatteverket ansåg att för mycket arbete lades ned på att utreda om sökandens verksamhet skulle anses som näringsverksamhet eller inte och att Skatteverket internt vidtagit olika åtgärder för att komma till rätta med hanteringen av problem med gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet. Skatteverket framförde i dessa två rapporter dessutom önskemål om en översyn av F-skattereformen 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 har ökat stadigt. Den statistik som förs av Skatteverket över F-skattsedelsinnehav visar att andelen avslag i förhållande till antalet som årligen ansöker om F-skattsedel är liten. 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. Utredningen genomförde en djupanalys av Skatteverkets beslut om avslag på ansökan om F-skatt under 2006. Analysen visade att de avslagsbeslut som i statistiken kategoriserats som avslag på grund av att näringsverksamhet inte bedrivs, i viss utsträckning var missvisande. Enligt utredningens undersökning innefattade gruppen även ett antal sökanden som inte besvarat Skatteverkets frågor eller som fått avslag på formell grund. Antalet avslag där Skatteverket aktivt bedömt att en viss

verksamhet inte ansetts vara näringsverksamhet utgjorde endast ca 52 procent av vad verkets statistik angett.

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 också anledning att anta att det finns de som avstår från att ansöka om F-skattsedel i tron, rätt eller fel, att de inte uppfyller kraven.

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, tidsbegränsat anställda, inhyrd personal och egenföretagare som anlitas för olika uppdrag. Även om det traditionella anställningsavtalet mellan arbetsgivare och arbetstagar fortfarande är den dominerande formen för anlitan av arbetskraft, 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. 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 att verksamheter som t.ex. städning, fönsterputsning, vaktmästeri, telefonväxel och reception läggs ut på entreprenad. I andra fall handlar det om avknoppning av avdelningar inom produktionen, som inte bedöms höra till företagens 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 fler 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 inkomstlaget näringsverksamhet men som inte i dag bedöms uppfylla självständighetskriteriet i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Å andra sidan finns det de som bedriver egen verksamhet som ett alternativ till arbetslöshet, men som skulle önska en anställning.

Vid den granskning som utredningen genomfört avseende de ansökningar om F-skattsedel som Skatteverket avslagit under 2006 på grund av att den verksamhet som sökanden avsett bedriva inte ansetts som näringsverksamhet, 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, semesterar 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, och 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. Avgörande var att arbetet skulle bedrivas under 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 genom s.k. nätverksförsäljning. Det var ofta fråga om en eller ett fåtal uppdragsgivare och inget eller ett begränsat ekonomiskt risktagande.

Utredningen har kommit fram till att Skatteverkets bedömningar 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 gjort en annan bedömning än den Skatteverket gjort. Utredningen menar att det förefaller 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. 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 justera 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 arbetsskyldighet för avbytaren vilket annars är utmärkande för ett anställningsförhållande. Det finns således flera betydelsefulla skillnader mellan avbytare och dem som har till affärsidé att hyra ut sig själva bl.a. vid semester, 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. Regeringen delar utredningens bedömning.

Vidare förtjänar det att understrykas att trots att F-skattsedel inte är ett krav för att enskilda ska få driva näringsverksamhet, är det med hänsyn till de rättsverkningar som är knutna till innehavet av F-skattsedel, svårigheter förknippade med att få uppdrag som näringsidkare vid avsaknad av sådan skattsedel. För de näringsidkare som utför tjänster åt andra är innehav av F-skattsedel en nödvändighet. Regeringen anser därför att det är nödvändigt att lagfästa regler som medför att det blir lättare att få F-skatt.

7.2 Förslag om att utvidga näringsverksamhetsbegreppet i inkomstskattelagen

Regeringens förslag: En bestämmelse införs i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) som innebär att vid bedömningen om en verksamhet bedrivs självständigt ska särskilt beaktas vad parterna har avtalat samt i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och inordnad i dennes verksamhet.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Bokföringsnämnden, Bolagsverket, Glesbygdsvirket, Jämställdhetsombudsmannen, Arbetsförmedlingen, Lantbrukarnas riksförbund, FAR SRS, Sveriges Akademikers Centralorganisation, FöretagarFörbundet, Näringslivets Skattedelegation, Föreningen Svenskt Näringsliv, Stockholms Handelskammare och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* tillstyrker utredningens förslag. Förslaget avstyrks av *Kammarrätten i Jönköping, Länsrätten i Stockholms län, Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten, Brottsförebyggande rådet, Skatteverket, LO och Konstnärliga och litterära yrkesutövares samarbetsnämnd*. Som grund för avstyrkandet har man lyft fram att utredningens undersökning av F-skattsedelstilldelningen synes visa att det är få som får avslag på sin ansökan, att förslaget inte är tillräckligt tydligt och att det kan leda till en osäkerhet om rättsläget. Flera av de remissinstanser som avstyrker förslaget menar även att det finns risk för att förslaget leder till ökat fusk och minskad uppbördseffektivitet. *Företagarna* har avstyrkt förslaget och ställer sig bakom det särskilda yttrande som experterna Annika Fritsch och Anders Fogelberg har avgett, där en alternativ utformning av lagtexten med större betoning på partsviljan förordas. *Sveriges Kommuner och Landsting* och FAR SRS anser att partsavsikten borde få större betydelse än vad utredningen föreslagit. *Hovrätten över Skåne och Blekinge* anför att utredningens redovisade statistik och analys av Skatteverkets avslagsbeslut inte tyder på att det finns något större behov av förändrade regler. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* ställer sig positiv till förslagets syfte, men tveksam till om den föreslagna lagtexten är tillräckligt tydlig, då det inte framgår av den föreslagna lagtexten att kravet på självständighet för näringsverksamhet avses sättas lägre, utan först genom förarbetena. *Verket för näringslivsutveckling* bedömer att utredningens förslag kommer att underlätta för fler att få F-skattsedel utan att öka de administra-

tiva kostnaderna för företagen. För att öka förutsägbarheten anser verket att det vore bra om parterna vilja fick större inflytande vid sammanvägningen av de olika rekvisiten i utredningens förslag. *Arbetsdomstolen* menar att det är oklart i vilken mån gällande rätt på skatteområdet skulle ändras med den föreslagna lagtexten. Domstolen instämmer i utredningens åsikt att det är tveksamt om en ändring av det skatterättsliga näringsverksamhetsbegreppet över huvud taget skulle påverka det arbetsrättsliga arbetstagarbegreppet och anför att den skatterättsliga bedömning som gjorts i ett visst fall inte ensamt har någon nämnvärd tyngd vid ställningstagandet till exempelvis anställningsskyddslagens tillämpningsområde. *Tjänstemännens Centralorganisation* ställer sig tveksam till att det skulle föreligga ett behov av en utvidgning av näringsverksamhetsbegreppet men är positiv till den föreslagna lagtexten, som man anser utgör ett förtydligande.

Skälen för regeringens förslag: Som utredningen påpekat är det inte många som får avslag på sin ansökan om F-skatt på den grunden att näringsverksamhet inte bedrivs. För varje enskild som vill starta ett företag och driva näringsverksamhet innebär dock ett sådant avslag stora problem. Till detta kommer att det sannolikt är fler som berörs än statistiken utvisar på grund av att man underlåter att starta företag och/eller ansöka om F-skatt eftersom man bedömer det som utsiktslöst att få F-skatt med dagens regler.

Regeringen lovade redan i regeringsförklaringen den 6 oktober 2006 att minska svårigheterna att få F-skatt. Genom att göra det lättare att få F-skatt vill regeringen förbättra företagsklimatet ytterligare för att möjliggöra fler nya företag och fler växande företag som kan bidra till att öka sysselsättningen ytterligare.

Utredningen har undersökt alternativa lösningar för att underlätta tilldelningen av F-skatt och därmed göra det lättare att starta näringsverksamhet. Ett alternativ har varit att låta mervärdesskattedirektivets regler vara direkt styrande för IL:s regelverk. Mervärdesskattedirektivet innehåller en definition av s.k. ekonomisk verksamhet, som är ett vidare begrepp än näringsverksamhet enligt IL. Enligt direktivet krävs inte att verksamheten ska ha vinstsyfte för att anses som ekonomisk verksamhet. Detta skulle således innebära att även verksamheter som saknar vinstsyfte skulle omfattas av begreppet näringsverksamhet. Det skulle även påverka den bedömning av verksamhetens yrkesmässighet som görs enligt mervärdesskattelagen (1994:200, ML), eftersom ML hänvisar till IL såvitt gäller yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattelhänseende.

Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet har anført att en sådan koppling skulle kunna vara intressant och medföra vissa positiva effekter. I likhet med utredningen finner regeringen emellertid att en koppling till mervärdesskattedirektivets begrepp ekonomisk verksamhet och därmed slopande av rekvisitet vinstsyfte inte är lämplig.

Utredningen har i stället studerat olika möjligheter att utforma självständighetsrekvisitet i IL:s näringsverksamhetsbegrepp.

Ett av alternativen som ligger mer i linje med vad som förordats av *Företagarna*, *Sveriges kommuner och landsting* samt *FAR SRS*, är att utforma självständighetsrekvisitet som en presumtionsbestämmelse. Den skulle innebära 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.

En sådan lösning skulle möjliggöra för fler att bedriva näringsverksamhet med en eller ett fåtal uppdragsgivare. Förslaget skulle inte heller omöjliggöra tillämpning av reglerna om solidarisk betalningsskyldighet. Den är dessutom förenlig med reglerna i ML.

Utredningen ansåg dock att utrymmet för att visa att det föreligger ett uppenbart anställningsförhållande skulle bli för begränsat med en sådan bestämmelse. Regeringen delar utredningens uppfattning.

Utredningen har vidare diskuterat om självständighetsbegreppet bör utvidgas så att det omfattar personer som hyr ut sig själva för uppdrag i syfte att bl.a. ersätta ordinarie anställda hos uppdragsgivaren eller rycka in vid s.k. arbetstoppar.

Enligt regeringens mening skulle en sådan bestämmelse i praktiken kunna medföra att en enskild näringsidkare har möjlighet att som enda verksamhet hyra ut sig själv för uppdrag på motsvarande sätt som gäller för företag som bedriver personaluthyrning med stöd av lagen (1993:440) 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.

Det ovan sagda innebär emellertid inte att det kan uteslutas att den som ställer sin arbetskraft till förfogande för kortare uppdrag till olika uppdragsgivare som ett led i annan verksamhet, även för arbetskraftsuthyrningen kan anses självständig nog för att näringsverksamhet ska föreligga. Som exempel kan nämnas att den som driver näringsverksamhet som avbytare inom jordbrukssektorn, inom samma verksamhet också torde kunna utföra arbete åt olika uppdragsgivare som förstärkning vid arbetstoppar.

Regeringen anser därför i likhet med bl.a. *Lantbrukarnas Riksförbund* att en bestämmelse som innebär en sammanvägd bedömning av objektiva omständigheter och den gemensamma partsavsikten är att föredra. Regeringen föreslår att det förtydligas vad som särskilt ska beaktas vid bedömningen om en verksamhet bedrivs självständigt, nämligen:

- vad parterna har avtalat,
- i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och
- i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet.

Regleringen torde öka förutsebarheten såväl för uppdragstagaren som för uppdragsgivaren men också innebära en möjlighet att anpassa rättstillämpningen efter samhällsutvecklingen.

Vid prövningen av om en verksamhet kan anses självständigt bedriven avses att en helhetsbedömning även fortsättningsvis ska göras utifrån ett antal kriterier. Med förslaget lyfts dock ovan uppräknade kriterier fram och ges ökad betydelse samtidigt som kriterierna är inbördes likvärdiga. Syftet med utformningen av bestämmelsen i förslaget är att fokus ska ligga på relationen mellan parterna och deras gemensamma avsikt. Detta minskar betydelsen av antalet uppdragsgivare jämfört med idag. Bestämmelsen möjliggör därmed att fler kan bedriva näringsverksamhet mot en eller ett fåtal uppdragsgivare.

Som framgått ovan är det numera betydligt vanligare med tjänsteproducerande än varuproducerande företag. Många av tjänsteföretagen drivs utan anställda och med små eller begränsade materiella resurser. Utmärkande för många tjänsteföretag är därför att näringsidkarens kompetens och arbetskraft utgör grunden för företaget. Dessa företag säljer framför allt sin tid och sitt kunnande i form av utförda tjänster. I ett konsultförhållande är det naturligt att uppdragsgivaren vill tillgodogöra sig personlig kompetens och skicklighet hos uppdragstagaren. Det är också naturligt att en uppdragstagare startar sin verksamhet med den tidigare arbetsgivaren som sin första uppdragsgivare och kan med förslaget 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. En tjänsteproducerande verksamhet har oftast inte behov av ett lager. 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.

I vad mån uppdragstagaren står under uppdragsgivarens omedelbara kontroll och 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 och omständigheterna i det enskilda fallet. 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 uppdragsgivarens lokaler eller använder dennes maskiner behöver inte innebära att vederbörande är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet. 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 författningsreglerad vilket begränsar såväl den faktiska arbetsledningen som det egna handlingsutrymmet. Så kan t.ex. vara fallet vid verksamheter som styrs av hälso- och sjukvårdslagen.

Förslaget medför en ändring i 13 kap. 1 § IL.

Regeringens bedömning: Det finns inte tillräckliga skäl för att i detta lagstiftningsärende föreslå ökade kontrollmöjligheter för att förebygga svartarbete och annat skatteundandragande. Det finns inte heller tillräckliga skäl för att nu vidta några förändringar av reglerna om solidarisk betalningsskyldighet för uppdragstagarens skatt. Regeringen avser dock att följa utvecklingen och återkomma i frågan om det visar sig att lagändringen leder till en oacceptabel ökning av skattefelet.

Utredningens bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Hovrätten över Skåne och Blekinge* och *Kammarrätten i Jönköping* instämmer i utredningens bedömning att det solidariska ansvaret bör kvarstå. *Länsrätten i Stockholm* anför att en negativ effekt med förslaget kan vara att skatteundandragandet ökar. *Brottsförebyggande rådet* anför att F-skatten missbrukas för att undgå skatt och att det behövs en ordning som bibehåller F-skattens förutsägbarhet om vem som svarar för skatter och avgifter samtidigt som utrymmet för skatteundandragande minskar. *Skatteverket* anför att den föreslagna ändringen riskerar öka skatteundandragandet. Verket menar vidare att reglerna om solidariskt betalningsansvar i SBL har ett mycket snävt tillämpningsområde och framhåller att det är viktigt att en översyn av dessa görs. *Bolagsverket* anför att det är viktigt att inte bortse från att förslaget kan innebära ett behov av ökade kontrollåtgärder och ökade resurser för att bekämpa den ekonomiska brottsligheten.

Sveriges kommuner och landsting anför att det är viktigt att uppdragsgivarna kan lita på att F-skattsedeln gäller. *Näringslivets regel-nämnd* ser det som positivt att utredningen inte funnit anledning att föreslå ökade kontrollmöjligheter, som utvidgad uppgiftsskyldighet. *Näringslivets Skattedelegation* understryker att det är viktigt att uppdragsgivare kan lita på att F-skattsedeln skyddar uppdragsgivaren från att i efterhand drabbas av betalningsansvar för uppdragstagarens skatter och avgifter.

Skälen för regeringens bedömning: Som utredningen och en del remissinstanser, bl.a. *Skatteverket* har anfört, riskerar den föreslagna ändringen att öka skatteundandragandet. Det kan ske på olika sätt, t.ex. genom att uppdragstagaren utför arbete och åberopar en F-skattsedel men sedan inte redovisar sina inkomster i inkomstdeklarationen. Det förekommer också redan med dagens regler 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 anlitan- de av utländska näringsidkare kan i vissa fall vara ett medvetet agerande mot bakgrund av att reglerna om solidariskt betalningsansvar ofta är verkningsslösa 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 system-

lösningar 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 vi för t.ex. löneutbetalningar skapat ett effektivt källskattesystem med ett lågt skattefel i förhållande till skattebasen som följd. Däremot är skattefelet högre på egenföretagarinkomster, vilka i princip redovisas av den skattskyldige själv och inte omfattas av kontrolluppgifter lämnade av andra.

Skatteverket presenterade i oktober 2007 en ”Skattefelskarta” där uppskattningar av skattefelets storlek görs för olika företeeser, 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. 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 där 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 om förslaget genomförs kan komma att gå över till F-skattsedel skulle så gott som uteslutande hamna i kategorin mikroföretag enligt Skattefelskartans indelning, dvs. företag med en lönesumma som understiger 1 miljon kronor. Mikroföretagen svarar, enligt Skattefelskartan, för drygt en tredjedel av det totala skattefelet medan privatpersoner står för knappt hälften så stor andel. En anledning till att mikroföretagen enligt Skattefelskartan svarar för så hög andel av det totala skattefelet kan vara att de som vid sidan av normal anställning utför arbeten svart åt andra personer som de själva fått kontakt och slutit avtal med, vanligen beskattas som näringsidkare för den verksamheten. Därmed hamnar de i statistiken under gruppen mikroföretagare.

Skatteverket anger i Skattefelskartan att osäkerheten i beräkningarna av skattefelet i samtliga delar är stor och vissa fall väldigt stor. Verket har även i olika sammanhang kritiserats för att överdriva skattefusket omfattning och att peka ut småföretagare som stora fuskare. Det finns dock anledning att anta att om flera får möjlighet att själva betala in skatter och avgifter, kommer detta att medföra en risk för ett ökat skatteundandragande. För att motverka detta torde krävas införande av nya kontrollmöjligheter och skärpningar i lagstiftningen. Det skulle emellertid innebära ökad börda inte bara för de tillkommande företagarna, utan även för befintliga företagare. Det finns i dag ingen skyldighet för den som betalar ut ersättning till en underentreprenör med F-skatt, om det inte är inkomst av tjänst för denne, att lämna kontrolluppgift, annat än när Skatteverket särskilt begär det.

Den föreslagna bestämmelsen skulle även kunna påverka uppbörds-effektiviteten, 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 arbetsgivare betalar social-

avgifterna 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. Uppbördsförlusten för företagare som är fysiska personer uppgick till 2,21 procent medan den för löntagare uppgick till 0,18 procent. En bidragande orsak till att uppbördsförlusten är högre för företagare kan vara att de betalar flera olika slag av skatter och vid skilda tillfällen vilket medför en ökad risk för att den fastställda skatten inte blir betald.

Med det valda förslaget kommer, som utredningen anför, fler personer beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Det är dock svårt att uppskatta hur många fler personer det handlar om. Skatteverket har uppskattat att uppbördsförlusten kan beräknas öka med mellan 15 och 20 miljoner kronor räknat på 10 000 årsarbeten.

Uppbördsförlusterna kan möjligen komma att öka men det är oklart i vilken omfattning. Det torde dock, som utredningen anför, vara fråga om en marginell ökning.

Syftet med detta förslag är att fler ska kunna bedriva näringsverksamhet och alltså tilldelas F-skattsedel. Avsikten är att stimulera företagandet bl.a. genom att underlätta nyföretagande. Bestämmelser om ytterligare kontrollmöjligheter, som riskerar att motverka syftet med lagändringen bör införas endast om det kan påvisas att det är nödvändigt för att motverka svartarbete och annat skatteundandragande. Regeringen anser att det inte finns tillräckliga skäl för att inom ramen för detta lagstiftningsärende föreslå bestämmelser om ökade kontrollmöjligheter. Det finns dock anledning att följa utvecklingen och återkomma i frågan om förslaget leder till en oacceptabel ökning av skattefelet.

8 Konsekvensanalys

8.1 Samhällsekonomiska konsekvenser

Syftet med ändringen är att det ska bli enklare att starta näringsverksamhet, bl.a. för dem som bara har en eller ett fåtal uppdragsgivare.

Förslaget 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 avlogs i sak var det relativt få ansökningar som avlogs enbart på grund av att antalet uppdragsgivare var för få. Flertalet avlogs för att arbetet skulle bedrivas under alltför anställningsliknande förhållanden och i dessa fall saknade antalet uppdragsgivare betydelse. Förslaget 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 blir allt mer positiv i Sverige, framför allt bland unga, vilket tyder på att det finns en potential för nyföretagande.

Det finns anledning att anta att om fler får möjlighet att själv betala in skatter och avgifter kan det medföra risk för ett ökat skatteundandragande. Uppbördsförlusterna kan också komma att öka men enligt utredningens mening, som regeringen delar, är det fråga om en marginell ökning.

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

8.2 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. Skatteverket torde dock klara de eventuellt ökade administrativa kostnaderna med befintliga resurser.

Bokföringsnämnden som arbetar för att ge god service till små och medelstora företag kommer sannolikt att få en viss ökad arbetsbelastning. Det finns dock inte anledning att anta att ökningen blir större än att den kan hanteras inom befintliga ramar.

8.3 Konsekvenser för företags villkor

Huvudsyftet med utredningen är att det ska bli enklare att starta näringsverksamhet vilket kommer att leda till fler företag, framför allt inom tjänstesektorn. Regeringen har med den valda lösningen inte föreslagit införande av ökade kontrollmöjligheter som t.ex. utvidgad uppgiftsskyldighet. Hovrätten över Skåne och Blekinge har påpekat att förslaget kan innebära en ökad administration hos företagen, t.ex. eftersom partsviljan kan behöva dokumenteras med den valda lösningen. Det är dock tveksamt om detta verkligen ska ses som ett tillkommande krav. Regeringen finner, som Verket för näringslivsutveckling, att regelförändringen sannolikt varken kommer innebära minskade eller ökade administrativa kostnader för företagen.

8.4 Konsekvenser för jämställdhet mellan kvinnor och män

Förslaget innebär att såväl kvinnor som män kommer att 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 är i högre grad än män sysselsatta inom de största tjänsteområdena. Kvinnors företag återfinns främst inom tjänstesektorer som utbildning, hälso- och sjukvård samt handel, hotell och restaurang medan män oftare startar företag inom verksamhetsområden som transport och kommunikation, bygg och tillverkning.

Utredningen har anfört att kvinnor i större utsträckning väljer att bedriva sin verksamhet som enskild näringsverksamhet. Dessutom verkar de ofta inom de delar av tjänstesektorn som har begränsade behov av ekonomiska investeringar. Vidare är antalet uppdragsgivare inom flera av dessa sektorer sannolikt få. Kvinnors företagande kan därför antas gynnas särskilt av förslaget.

8.5 Konsekvenser för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet

Det är ostridigt att det förekommer att näringsverksamhet bedrivs i oseriösa syften. Skatteverket har i olika sammanhang påtalat att F-skattesystemet och de rättsverkningar som följer med en F-skattsedel har möjliggjort ett omfattande skatteundandragande. Det förekommer således enligt verket redan organiserad handel med svart arbetskraft och hantering av osanna fakturor.

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

8.6 Konsekvenser för integration

Uppskattningsvis tolv procent av småföretagen i Sverige ägs av invandrare. Varje år startar ungefär 8 000 invandrare ett nytt företag. Det är något vanligare bland invandrare än bland personer födda i Sverige med nyföretagande, även om variationen är stor beroende på födelseland. De flesta företag som startas av personer med utländsk bakgrund förblir små och lokalt begränsade. Trots det skapar de en vitaliserande lokal konkurrens och deras bidrag till den ekonomiska dynamiken är betydelsefullt.

Verkets för näringslivsutveckling redovisning Invandrades företagande visar att motiven till att starta eget är ungefär desamma oavsett bakgrund, även om utlandsfödda något oftare än svenskfödda anger arbetslöshet som ett skäl (16 respektive tolv procent) för företagsetableringen.

De utlandsfödda företagarna är i genomsnitt något yngre och mer välutbildade, och driver oftare företag inom handel eller hotell- och restaurangbranschen. De driver i genomsnitt mindre företag, med avseende på antalet sysselsatta, och oftare som enskild firma än företagare med svensk bakgrund. Utlandsfödda företagare är mer positivt inställda till att låta företaget växa och till att anställa fler. De vanligaste upplevda hindren för tillväxt är desamma oavsett företagarens bakgrund, nämligen brist på egen tid, lagar och regelverk samt hård konkurrens. Det är dock dubbelt så vanligt bland företagare med utländsk bakgrund att ange bristande tillgång till finansiering som ett stort hinder för företagets utveckling och tillväxt.

En av de starkaste grundvalarna för gemenskap och delaktighet i ett samhälle är möjligheten till arbete och egen försörjning. En lyckad integration innebär också att de som invandrar så snart som möjligt ska kunna klara sin egen försörjning genom arbete. Förslaget innebär ökade möjligheter att starta näringsverksamhet, vilket bör gynna personer med utländsk bakgrund och därmed ge goda förutsättningar för integration.

9 Författningskommentar

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

13 kap.

1 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.2.

Till paragrafens första stycke läggs enligt förslaget en *ny tredje mening* vari föreskrivs att vid bedömningen om verksamheten bedrivs självständigt ska särskilt beaktas vad parterna har avtalat samt i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och inordnad i dennes verksamhet. Syftet med den föreslagna ändringen är att utvidga näringsverksamhetsbegreppet för att det ska bli lättare att starta näringsverksamhet.

Lokutionen ”vad parterna har avtalat” avses innebära bl.a. att parternas gemensamma avsikt att ingå ett uppdragsavtal har betydelse vid bedömningen. De andra och tredje leden i meningen – i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och inordnad i dennes verksamhet – avses utgöra objektiva omständigheter.

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

En viktig omständighet för bedömningen av om självständighetsrekvisitet är uppfyllt avses således vara vad parterna har avtalat. Detta innebär närmare att parternas gemensamma avsikt att ingå ett uppdragsavtal och de villkor som styr uppdraget avses få ökad betydelse vid 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 inordnande i dennes verksamhet är stor kan det dock medföra

att partsviljan inte får genomslag. Vid denna bedömning avses att villkoren för uppdragsgivarens ordinarie anställda ska beaktas.

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 längre uppdrag i syfte att endast ersätta ordinarie anställda kan normalt inte utföras självständigt. Avgörande för bedömningen är om arbetsuppgifterna är specifika och avgränsade till sin natur eller om arbetsinsatserna endast gäller arbetsuppgifter allt eftersom de uppkommer.

En verksamhet som bl.a. innefattar att man hyr ut sig själv för kortare uppdrag till olika uppdragsgivare kan dock komma att bedömas annorlunda. Det kan vara fråga om att ersätta ordinarie anställda till följd av tillfälligt behov av arbetskraft till exempel på grund av sjukfrånvaro eller att rycka in vid arbetstoppar. Det kan i sådana fall förekomma att tjänsterna tillhandahålls under sådana former och villkor att det är fråga om självständig verksamhet.

De objektiva omständigheterna, ”i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och inordnad i dennes verksamhet” tar sikte på relationen mellan uppdragstagaren och uppdragsgivaren och hur arbetet bedrivs. 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 kan bl.a. framgå genom att uppdragstagaren agerar som en företagare. Om uppdragstagaren t.ex. har inregistrerat en firma och gjort de anmälningar som krävs av företagare i skatte- och avgiftshänseende, är det omständigheter som kan tala för att uppdragstagaren ser sig som näringsidkare. Å andra sidan kan inte det motsatta förhållandet tas till intäkt för att näringsverksamhet inte avses bedrivas.

Sådana omständigheter som kan påverka bedömningen om uppdragstagaren är *inordnad* i uppdragsgivarens verksamhet 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.

Ikraftträdande m.m.

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2008. Skrivningen skiljer sig från utredningens förslag. Genom bestämmelsens utformning undviks risken att ändringen skulle kunna medföra en olämplig retroaktivitet, samtidigt som reglerna snabbt får genomslag.

Författningsförslag enligt betänkandet F-skatt åt flera (SOU 2008:76)

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

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

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.

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.

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

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.

Sammanfattning av betänkandet F-skatt åt flera (SOU 2008:76)

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 avslogs 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 avslag under år 2006 pga. att det inte var fråga om näringsverksamhet. Granskingen 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. nätverksförsäljning. 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. styr signaler "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 arbetsrättsliga 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 utsluter 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.

Förteckning över remissinstanser

Betänkandet har remitterats till Riksrevisionen, Hovrätten över Skåne och Blekinge, Göteborgs tingsrätt, Kammarrätten i Jönköping, Länsrätten i Stockholm, Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten, Brottsförebyggande rådet (BRÅ), Stockholms Handelskammare, Försäkringskassan, Skatteverket, Kronofogdemyndigheten, Konjunkturinstitutet, Arbetsgivarverket, Bokföringsnämnden, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Bolagsverket, Glesbygdsverket, Verket för näringslivsutveckling (Nutek), Institutet för tillväxtpolitiska studier, Jämställdhetsombudsmannen, Arbetsförmedlingen, Arbetsdomstolen, Institutet för arbetsmarknadspolitisk utvärdering, Sveriges Kommuner och Landsting, Sveriges advokatsamfund, Svenskt Näringsliv, Företagarna, Lantbrukarnas Riksförbund, FAR SRS, Tjänstemännens Centralorganisation (TCO), Sveriges Akademiska Centralorganisation (SACO), Landsorganisation i Sverige LO, Näringslivets Regelnämnd, Almega, FöretagarFörbundet, Jobs and Society Nyföretagarcentrum, Konstnärliga och litterära yrkesutövares samarbetsnämnd (KLYS), Näringslivets Skattedelegation, samt Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF.

SACO har till sitt yttrande fogat ett yttrande från Sveriges Läkarförbund.