



EKONOMIHÖGSKOLAN

Lunds universitet

Institutionen för handelsrätt

HARM12 Magisteruppsats i skatterätt

Examensuppsats

VT 2009

Uppdragstagare eller arbetstagare?

*-skatterättens gränsdragning, F-skatt och
beskattningskonsekvenser på en modern
arbetsmarknad*

Handledare: Lars-Gunnar Svensson

Författare: Daniel Nalepa

Sammanfattning

Att arbetsmarknaden är i ständig förändring råder det ingen tvekan om. Produktionen av både tjänster och varor efterfrågar nya former för förvärvande av arbetsprestationer. Mer eller mindre nya grepp inom företagsvärlden som till exempel utkontraktering och projektanställningar vittnar om detta. Förändringarna gör att gränsdragningen mellan att vara arbetstagare och uppdragstagare inte kan förväntas vara statisk och att det därför försiggår en ständig akademisk debatt kring hur denna gränsdragning skall göras och vilka omständigheter som skall vara avgörande. Frågeställningen aktualiseras inom flera rättsområden; arbetsrätten, skatterätten och socialförsäkringsrätten. Inom arbetsrätten gäller att gränsdragningen blir avgörande för om en arbetspresterande skall omfattas av de arbetsrättsliga regler som skyddar en arbetstagare. Inom skatterätten avgör gränsdragningen bland annat vilket inkomstslag en inkomst skall hänföras till, om någon skall betala mervärdesskatt och vem som är skyldig att betala in preliminärskatt. Inom socialförsäkringsrätten avgörs om och vem som skall betala arbetsgivar- eller egenavgifter som delvis skall finansiera välfärdssystemet. Den nuvarande instansordningen är att gränsdragningen görs av arbetsdomstolen i arbetsrättsliga mål och av regeringsrätten i skatte- och socialavgiftsmål. Båda instanserna använder sig av en helhetsbedömning av omständigheterna i det specifika fallet. Gemensamt för de båda rättsområdena är att arbets- och uppdragsförhållanden är tvingande, vilket innebär att parterna inte kan avtala om vilket förhållande de ämnar verka under. Emellertid torde den arbetsrättsliga bedömningen uppfattas som mer subjektiv än den skatterättsliga, en konsekvens av arbetslagstiftningens skyddande karaktär där det i tidiga förarbeten nämns att hänsyn skall tas till sociala och ekonomiska omständigheter samt rekreationsbehov.

Skatterättsligt görs i egentlig mening ingen gränsdragning mellan arbetstagare och uppdragstagare, utan det är inkomsten och omständigheterna kring dess förvärvande som avgör om inkomsten är en tjänsteinkomst eller en näringsinkomst. Om verksamheten uppfyller de så kallade näringskriterierna; varaktighet, vinstsyfte och självständighet bedöms verksamheten som näringsverksamhet. De skattemässiga förutsättningarna varierar för den som klassas som arbetstagare (läs tjänsteinkomst) och den som klassas som uppdragstagare

(läs näringsinkomst), främst genom att avdragsrätten för kostnader är begränsad för tjänsteinkomster jämfört med näringsinkomster samt att skattefria avsättningar underlättar expansion av verksamheten för näringsidkaren. Skillnaden i den skattemässiga behandlingen är dock ingen uppseendeväckande konsekvens av att inte uppfylla näringskriterierna. I de fall där inkomster omklassificeras från näringsinkomster till tjänsteinkomster blir de skatte- och avgiftsmässiga följderna däremot stora. Detta är främst en konsekvens av att uppdragsgivaren, som istället klassas som arbetsgivare, blir skyldig att erlagga arbetsgivaravgifter för de utbetalade ersättningarna. Dessa avgifter utgår på hela det fakturerade beloppet oavsett om dessa avgifter redan ingått i detta belopp som en del av uppdragstagarens framtida arbetsgivar- eller egenavgifter. Eventuellt redan erlagda avgifter tas inte heller hänsyn till och avdragsrätten för den ingående mervärdeskatten försvinner. Vidare skall åtminstone i de fall då ersättningen utgått till aktiebolag, även preliminärskatt betalas på utbetalade belopp. Dessutom tillkommer skattetillägg på dessa ej påförda avgifter. Enligt beräkning kan den skattemässiga belastningen på en omklassificerad transaktion uppgå till hela 168 procent då ett aktiebolag är ursprunglig mottagare av ersättningen och 137 procent då det är en enskild näringsidkare. Proportionaliteten i dessa konsekvenser i förhållande till uppfyllande av likformighet i skattesystemet kan starkt ifrågasättas.

I kontrast till detta kan ställas de förändringar som införts i inkomstskattelagen som har till syfte att minska kraven för att näringsverksamhet skall anses föreligga och därigenom underlätta tilldelningen av F-skattsedel. De utredningar som föranlett lagändringen visar på att det i ett större sammanhang är väldigt få som får avslag på sin ansökan om F-skatt med motiveringen att näringsverksamhet inte anses bedriven, uppskattningsvis ca 300 personer per år. Enligt regeringen skall ändringen leda till att praxis kodifieras, att partsviljan tillmäts större betydelse samt att förutsägbarheten skall öka för den som ansöker. Det är dock tveksamt om något av dessa syften uppnås som följd av den genomförda förändringen. Främst framstår det som osäkert vad som egentligen menas med att ”vad som avtalats mellan parterna” skall få ökad betydelse i självständighetsbedömningen.

Ämnesord: arbetstagarbegreppet, näringskriterier, omklassificering av näringsverksamhet, F-skattsedel, F-skatt åt fler

Abstract

The labour market is constantly changing. The production of both services and goods are now acquiring labour in new forms. More or less new tendencies in business management such as outsourcing and project assignments are realities today. These changes add complexity to the process of defining whether a person, the work performing part, is to be considered as employed by the principal or as an entrepreneur. There is a constantly ongoing debate about which circumstances should be considered in this process and it is relevant in several areas of law, such as labour law, tax law and social security law. The legislation within labour law brings certain protection and rights upon an employee, rules which are only applicable in the situation where a person by law is considered as an employee. In the area of tax law, there exists no actual term of employee. To decide which type of income tax to be paid, the income has to be classified either as an income from work or as an income originating from an independent business. The tax regulations regarding i.e. deductibility differ between the two types of income. The classification of an income also affects the obligation to pay value added tax and preliminary income tax. Within the area of social security law the obligation to pay employment tax is decided on basis of whether the receiver of the salary is an employee or not. In all of these areas an assesment of the actual circumstances in the particular case is made to decide whether a person is an employee or not. The courts classification is cogent, which means that the work performing part and the principal cannot themselves classify the work relationship.

In the area of tax law the income from a work performance can either be classified as an income from employment or as an income from business. If the business is carried out under fulfilment of three criteria; permanency, profit intention and independence, the income should be classified as a business income. As already mentioned the tax regulations are different for incomes from employment and business. However the remarkable consequences arise when a business is considered not to be fulfilling the three criteria mentioned above. Due to additional employment fees, value added tax and imposed additional tax, in combination with the fact that fees already paid are not taken into consideration, makes the tax burden on turnover as

large as 137 to 168 percent depending on company form. It is highly questionable if these consequences are proportional effects in the quest for tax uniformity.

There has been a recent change in the 13th chapter of the income tax law, in order to make it easier for an entrepreneur to be considered as receiving a business income and not an income from employment. In Sweden a business, that is considered fulfilling the business criteria after an assesment by the Swedish tax authority, is given a special income tax card which gives it the right to make payments of income tax on its own, a responsibility that is otherwise taken on by the principal. However studies show that very few are refused the income tax card as a consequence of not meeting the business criteria. The recent changes aim to make the law more distinct, more predictable for applicants and give more respect to what kind of working relation that is stipulated by worker and principal. There is an obvious risk that the change may actually make the law more confusing than it was prior to the change, mostly because the courts will meet problems with defining to what extent they should consider what is agreed upon by the contracting parties.

Subject terms: term of employee, business criteria, tax payment responsibility, income tax card for business

Innehåll

FÖRKORTNINGAR	8
<u>1 UPPSATSENS UTGÅNGSPUNKTER</u>	<u>9</u>
1.1 BAKGRUND	9
1.2 SYFTE, FRÅGESTÄLLNING OCH AVGRÄNSNINGAR	10
1.3 DISPOSITION	11
1.4 METOD OCH MATERIAL	11
1.5 KÄLLKRITIK	12
<u>2 INLEDNING</u>	<u>13</u>
<u>3 ARBETSTAGARBEGREPPET – ETT ENHETLIGT BEGREPP?</u>	<u>15</u>
3.1 ALLMÄNT OM ARBETSTAGARBEGREPPET	15
3.2 ANSTÄLLD ELLER SJÄLVSTÄNDIG NÄRINGSIDKARE - GRADERNA DÄREMELLAN	16
3.3 ARBETSLAGSTIFTNINGEN OCH ARBETSTAGARBEGREPPET I ARBETS RÄTTEN - ETT CIVILRÄTTSLIGT ARBETSTAGARBEGREPP?	18
3.4 ARBETSTAGARBEGREPPET I SOCIALFÖRSÄKRINGS RÄTTEN – ETT UTVIDGAT ARBETSTAGARBEGREPP?	21
3.5 ARBETSTAGARBEGREPPET I INKOMSTSKATTERÄTTEN – EN FRÅGA OM NÄRINGSVERKSAMHET	22
3.5.1 VARAKTIGHET/YRKESMÄSSIGHET	23
3.5.2 VINSTSYFTE	24
3.5.3 SJÄLVSTÄNDIGHET	24
3.5.3.1 Omständigheter av allmän karaktär	25
3.5.3.1.1 Antalet uppdragsgivare	25
3.5.3.1.2 Uppdragstagarens avsikt	26
3.5.3.1.3 Ledning och arbetsorganisation	26
3.5.3.2 Omständigheter av särskild karaktär	27
3.5.3.3 Omständigheter av ringa betydelse	28
3.6 PERSONLIGT ARBETE I BOLAGSFORM	29
<u>4 VILKEN BETYDELSE FÅR GRÄNSDRAGNINGEN I SKATTE-, AVGIFTS- OCH UPPBÖRD SHÄNSEENDE?</u>	<u>34</u>
4.1 KLASSIFICERINGEN OCH INKOMSTSLAGEN	34
4.1.1 INKOMST AV TJÄNST	35
4.1.2 INKOMST AV NÄRINGSVERKSAMHET FÖR AKTIEBOLAG	36
4.1.4 INKOMST AV NÄRINGSVERKSAMHET FÖR EGENFÖRETAGARE	37

4.4	UPPBÖRDEN AV SKATTER OCH AVGIFTER – SKATTEBETALNINGSLAGEN (1997:483)	39
4.4.1	A-SKATT	40
4.4.2	F-SKATT	40
4.4.3	ANSVAR FÖR SKATTEAVDRAG OCH SKATTETILLÄGG	41
4.5	SOCIALA AVGIFTER – SOCIALAVGIFTLAGEN (2000:980)	43
4.5.1	ARBETSGIVARAVGIFTER	44
4.5.2	EGENAVGIFTER	44
4.6	MOMS – MERVÄRDESKATTELAGEN (1994:200) OCH NÅGOT OM EG-RÄTTEN	45
4.7	EFFEKTER AV EN OMKLASSIFICERING FRÅN NÄRINGSVERKSAMHET TILL TJÄNST	47

5 REGERINGENS PROPOSITION 2008/09:62 F-SKATT ÅT FLER – AKTUELLA RÄTTSLIGA FÖRÄNDRINGAR 52

5.1	BAKGRUND TILL ÄNDRINGSFÖRSLAG	52
5.2	ÄNDRINGAR I 13 KAP. IL	53
5.3	KOMMENTAR TILL ÄNDRINGEN I PROPOSITIONEN	54
5.4	ÄR ÄNDRINGEN ÄNDAMÅLSENLIG ELLER HAR DEN BLIVIT EN IDEOLOGISK HÖNA?	56

6 AVSLUTANDE KOMMENTARER 58

7 REFERENSER 65

Förkortningar

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
AD	Arbetsdomstolen, arbetsdomstolens dom
EG	Europeiska gemenskapen
F-skattsedel	Skattsedel som avgör uppbördsansvaret för skatter och avgifter enligt skattebetalningslagen (1997:483)
FÖD	Försäkringsöverdomstolen
HD	Högsta Domstolen
IBB	Inkomstbasbelopp
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
LAS	Lagen (1982:80) om anställningsskydd
MBL	Lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet
SAL	Socialavgiftslagen (2000:980)
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Prop.	Proposition
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SAL	Lagen (1981:691) om socialavgifter
RSV/FB Dt	Riksskatteverkets serie för förhandsbesked
SKV	Skatteverket
SbetL	Skattebetalningslagen (1997:483)
SemL	Semesterlagen (1977:480)
SN	Skattenytt
SofL	Socialförsäkringslagen (1999:799)
SOU	Statens offentliga utredningar
SST	Svensk skattetidning

1 Uppsatsens utgångspunkter¹

1.1 Bakgrund

Arbets- och tjänstemarknaden är i ständig förändring. Orsaker till dessa förändringar kan vara teknisk utveckling eller reformerad lagstiftning. Förändringar kan också bero på nya teorier inom företagsekonomi och beteendevetenskapen eller anpassning till internationella förhållanden i en värld där de praktiska avstånden krymper. Dessa förändringar påverkar givetvis även det sätt på vilket vi förvärvar utförandet av en prestation. Rationaliserings- och specialiseringsåtgärder inom näringslivet har i vissa fall föranlett en utveckling mot en lägre frekvens av anställningsförhållanden och en ökad frekvens av inhyrning av personal². I denna grogrund har skapats förutsättningar för bemanningsföretagens framväxt men även möjligheter för den enskilde att hyra ut sig själv och sin arbetskraft. Utvecklingen på arbetsmarknaden ställer krav på en lagstiftning och rättslig praxis som är följsam i förhållande till dessa förändringar, med vissa undantag för regleringar som är avsedda att ha arbetspolitiska styreffekter. Rättsliga områden som berörs är bland annat arbetsrätten, socialförsäkringsrätten, inkomstskatterätten och mervärdesskatterätten. Gemensamt för dessa rättsområden i denna föränderliga kontext är att skiljelinjen mellan vem som är arbetstagare och vem som är uppdragstagare har kommit att kompliceras. Vilken klassificering som görs av den prestationsutförande kan få betydande konsekvenser i skatte, avgifts- och uppbördsrättsligt hänseende. Frågeställningarna har aktualiserats i fall rörande bland annat uthyrning av ishockeyspelare, företagsläkare och verkställande direktör.

¹ Jag vill framföra ett stort tack till Lars-Gunnar Svensson på Institutionen för handelsrätt vid Ekonomihögskolan i Lund för hans engagemang, insiktsfulla åsikter och uppmuntrande pådrivande under arbetet.

² Nilsson, P, *F-skattsedel eller inte F-skattsedel - det är frågan*, SN nr 7-8 1999, s. 418

1.2 Syfte, frågeställning och avgränsningar

Uppsatsens syfte är att ge en övergripande bild av problematiken kring gränsdragningen mellan arbetstagare och uppdragstagare inom de rättsområden som nämnts ovan. Vidare har uppsatsen för avsikt att redogöra för de konsekvenser en viss klassificering får avseende skatter och avgifter. Detta innefattar även konsekvenserna av en omklassificering. F-skattens funktion får en central plats i en sådan framställning och aktualiseras ytterligare av det faktum att en ändring nyligen införts i inkomstskattelagen för att underlätta skatteverkets tilldelning av F-skatt. Arbetsrättsliga konsekvenser kommer inte behandlas på större djup, men ingår av pedagogiska och historiska skäl i den övergripande presentationen av gränsdragningsproblematiken. Avsikten är att uppsatsen huvudsakligen skall ge svar på följande frågor:

- Var går gränsen mellan att vara arbetstagare och uppdragstagare inom skatterätten?
- Vilka skatte-, avgifts- och uppbördsmissiga konsekvenser följer av att arbetsprestationen ges en viss klassificering? Vad innebär en omklassificering?
- Vilka ändringar angående skatterättens näringsverksamhetsbegrepp, i syfte att förändra tilldelningen av F-skatt, har nyligen gjorts i inkomstskattelagen och hur påverkar detta rättsläget?

Uppsatsen syftar till att ge en överblick över arbetstagarebegreppets varierande innehåll och dess relevans på flera olika områden. Detta innebär att vissa avsnitt endast utgör begränsade och kortfattade framställningar av de gällande reglerna. Detta gäller främst avsnitten om olika skatteregler för inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet, där åtskilliga aspekter skulle kunna diskuteras men som här främst presenterar de grundläggande skillnaderna. Pensioner och möjligheter till avsättningar för pension kommer inte ingå i den skattemässiga jämförelsen mellan inkomstlagen. Orsaken till detta är snarare tidsbegränsning än pensionsplaneringens relevans; den kan vara verkligt betydelsefull. Detsamma gäller för enstaka undantag från reglerna i skattebetalningslagen och socialavgiftslagen som inte har någon betydelse för att presentera reglernas generella tillämpningsområde.

1.3 Disposition

Avsnitt 3 kommer att behandla arbetstagarbegreppet utifrån civilrätt/arbetsrätt, socialförsäkringsrätt och inkomstskatterätt i ovan angivna ordning. Detta skall hjälpa till att belysa den gränsdragningsproblematik mellan arbetstagare och uppdragstagare som föreligger inom de skilda rättsområdena och även ge en inblick i deras inbördes förhållande. Vidare visar denna framställning också en begränsad historisk överblick över utvecklingen på området. Avsnitt 4 presenterar lagstiftning på inkomstskatte-, socialavgifts-, mervärdes- och uppbördsmrådet samt regler kring F-skatt. De regler som belyses är de som är relevanta vid en eventuell gränsdragningsfråga mellan uppdragstagare och arbetstagare. I avsnitt 4 presenteras och kommenteras även löpande de skatte-, avgifts- och uppbördsmässiga konsekvenserna av en klassificering som antingen arbetstagare eller uppdragstagare. Utgångspunkten är att försöka beskriva både praktiska och ekonomiska konsekvenser. I avsnitt 5 redogörs för den ändring som införts i inkomstskattelagen som en följd av den sittande regeringens regeringsförklaring samt utredningen *F-skatt åt fler*. Analys av det behandlade materialet sker löpande genom hela framställningen, varför ett avgränsat analysavsnitt känns onödigt. Däremot kommer avslutande kommentarer med utgångspunkt i frågeställningen att presenteras i avsnitt 6.

1.4 Metod och material

Arbetet har bedrivits genom studier av lagtext, rättsfall, förarbeten och doktrin. Källornas dominans har varierat inom de olika studerade rättsområdena. Arbetsprocessen har varit av iterativt slag där studier av lagtext tvingat mig att söka definitioner i andra rättskällor, men det har även funnits inslag av en omvänd situation, d.v.s. att till exempel rättsfall och doktrin lett mig till nya relevanta lagar. Detta har breddat uppsatsen, men även gjort att ytterligare begränsningsproblematik uppstått.

Sågas kan att relevanta rättsfall som behandlar gränsdragningsproblematiken inom mervärdeskatteområdet har visat sig existera endast i begränsad omfattning. Detsamma gäller

för relevanta tidskrifter etc. och kan ha sin förklaring i sambandet mellan inkomstskattens och mervärdesskattens näringsbegrepp, vilket gör att moms indirekt även behandlas i fall som gäller uppfyllande av näringskriterierna. Emellertid är detta samband inte lika självklart då skattskyldigheten för moms numera i stor utsträckning omfattas av EG-rättens momsdirektiv och dess begrepp ekonomisk verksamhet.

Den lagändring som gjorts i IL 13:1 och som träder i kraft 1 januari 2009 har inte ännu aktualiserats i praxis. Framställningen i avsnitt 3 och 4 behandlar därmed praxis som hanterar den äldre lydelsen. Den nya lydelsen och dess eventuella konsekvenser behandlas därför först i avsnitt 5. Anledningen till denna uppdelning är att det i min mening är omöjligt att dra några slutsatser kring om IL 13:1 i sin nya lydelse har förändrat gällande rätt förrän RR får möjlighet att bita i frågan.

1.5 Källkritik

En stor del av undersökningsmaterialet består av artiklar från diverse skattetidskrifter. Dessa artiklar är skrivna av både praktiker och teoretiker verksamma vid landets lärosäten, ibland av en kombination av dessa två. Innehåll, uttalanden och åsikter i artiklarna kan i varierande grad vara fullständigt vetenskapligt underbyggda (därmed inte sagt att innehållet är objektivt felaktigt). Detta har varit nödvändigt att ha vid beaktande när dessa källor använts och refererats till. Detta betyder dock inte att det faktiskt förekommit sådan information i de artiklar som refererats till i denna uppsats, men ett akademiskt kritiskt förhållningssätt är alltid nödvändigt vid denna typ av arbete. Vidare förekommer det att artikelförfattarna företrätt part i mål som artiklarna behandlar, vilket i min mening i viss mån kan styra fokus i domarna till företrädarens personliga preferenser. Kritik och diskussion kring doktrinen förs kontinuerligt genom uppsatsen och ses som en naturlig del av framställningen. I avsnitt 5 kommer en del av de argument som framförts både för och emot ett antagande av propositionen *F-skatt åt fler* att presenteras. I många avseende är dessa argument hänförliga till den politiska debatten. Vid lagstiftningsarbete och även vid studier av sådant arbete är det i min mening omöjligt att bortse från varierande grad av ideologiskt färgat innehåll. Jag anser att det även är läsarens uppgift att inta ett kritiskt förhållningssätt till det som presenteras i denna uppsats.

2 Inledning

Inom det svenska näringslivet har under de senare åren en tydlig trend vuxit fram. Tjänstesektorns betydelse har ökat och utgör idag tre fjärdedelar av näringslivets förädlingsvärde. Inom sektorn återfinns 80 procent av landets alla företag. Dessutom finns fyra av de fem mest snabbväxande branscherna inom denna sektor och därmed talar mycket för att sektorn ytterligare kommer öka sin andel av förädlingsvärdet. Vad gäller sysselsättning har tjänstesektorns branscher varit de starkast växande under perioden 1996-2006. I Sverige finns idag ca 947 000 företag och antalet är stigande. 96 procent av dessa företag är så kallade "mikroföretag" vilket innebär att de har 0-9 anställda och hela 77 procent av dessa företag saknar helt anställda.³ En orsak till att antalet små företag ökar är bland annat att stora företag företagit så kallad "outsourcing", vilket innebär att dessa lägger ut produktion och utförande av tjänster på andra företag istället för att ha egna anställda. Teknisk utveckling och avregleringar har gjort att det uppstått andra möjligheter till lönsamhet än de klassiska stordriftsfördelarna, i den mån de numera inte bara är stordrifter. Detta har påverkat utvecklingen mot specialisering inom mindre företag. Förändringarna i företagsstrukturen har även lett till parallella förändringar på arbetsmarknaden. Den ökade efterfrågan på tjänster har skapat nya former av arbete och arbetssätt som utmanar den klassiska tillsvidareanställningen. Arbetstagare har idag en allt högre utbildningsnivå och specialiserade kompetenser, vilket i viss mån lett till de i större utsträckning kan bestämma över sin arbetstid och när de skall utföra arbetet. Utvecklingen av informationsteknologin har ytterligare ökat dessa möjligheter och arbeten som tidigare typiskt sett utfördes inom ramen för ett anställningsförhållande utförs numera av externt anlidade specialister⁴. En intressant aspekt på dagens arbetsmarknad är att anställningsförhållanden och uppdragsförhållanden i flera fall kommit att inte nämnvärt skilja sig från varandra. Arbetstagare kan i bland ha stort bestämmande över var och när arbetet skall utföras. Samtidigt är det ofta så att uppdragstagare, d.v.s. egna företagare, har en skyldighet att följa de direktiv och anvisningar som uppdragsgivaren förmedlar angående

³ Prop. 2008/09:62 *F-skatt åt fler* s. 12

⁴ Prop. 2008/09:62 *F-skatt åt fler* s. 14

uppdragets utförande som gör att de i mycket visar på anställningsförhållandets kännetecken. Till detta kommer att uppdragen ofta utförs med uppdragsgivarens verktyg och material samt i dennes lokaler. Det ovan anförda gör att det blir problematiskt att avgöra var gränsen går mellan att vara arbetstagare och uppdragstagare/egenföretagare. Följande framställning har för avsikt att presentera gränsdragningsproblematiken inom olika rättsområden och om möjligt även visa på de praktiska konsekvenser som följer med att en viss klassifikation görs av verksamheten.

3 Arbetstagarbegreppet – ett enhetligt begrepp?

3.1 Allmänt om arbetstagarbegreppet

Huruvida någon är arbetstagare eller inte påverkar tillämpligheten av ett flertal lagar och bestämmelser. Man skulle kunna säga att arbetstagarbegreppet är ett rekvisit som avgör om, och ibland hur en bestämmelse skall tillämpas på personen i fråga. Emellertid är arbetstagarbegreppet mer än ett ensamt rekvisit. Arbetstagarbegreppet är snarare en samling av flera sammansatta rekvisit och utgör ett sammanfattat uttryck för dessa.⁵

Att vara arbetstagare innebär inte att man i rättslig mening tillhör en viss social klass, utan betyder att man står i ett visst förhållande gentemot en annan juridisk eller fysisk person, nämligen arbetsgivaren⁶. Det råder bland allmänheten en ungefärlig uppfattning om vad begreppet arbetstagare innefattar och de flesta skulle troligen inte anse att det föreligger någon problematik med att fastställa om en person är arbetstagare eller inte. Juridiskt är dock situationen inte lika enkel. Framförallt uppstår problematiken i gränsfallen där en avancerad bedömning ofta måste göras⁷. Således blir enkla begrepp och i allmänheten vedertagna betydelser inte lika självklara och tydliga. Dessutom är begreppet relativt i förhållande till vilken lag som tillämpas och det uttrycks ofta i praxis att den arbetspresterande är att anse som arbetstagare i en viss lags mening. Detta torde vara ett sätt för domstolarna att fjärma sig från detta allmänhetens, eller rättare sagt det civila språkets arbetstagarbegrepp, kanske för att undvika missförstånd. Begreppet anger tillämpningsområde för flera lagar och det faktum att gränsdragningen vållar återkommande problem gör att begreppet kan ifrågasättas som grundläggande för avgränsningen.

⁵ Adlercreutz, A, *Arbetstagarbegreppet*, s. 15-19

⁶ Adlercreutz, A, *Arbetstagarbegreppet*, s. 15

⁷ Adlercreutz, A, *Arbetstagarbegreppet*, s. 15-19

3.2 Anställd eller självständig näringsidkare - graderna däremellan

Arbetstagarbegreppet åsyftar en viss social situation; ett förhållande mellan arbetstagare och arbetsgivare. Emellertid finns även ett socialt förhållande mellan uppdragstagare och uppdragsgivare. Vad som karaktäriserar dessa förhållanden är av avgörande betydelse vid gränsdragningen mellan arbetstagare och uppdragstagare (självständiga företagare). Vilken part som står för den ekonomiska risken vid arbetets utförande torde ha en stor betydelse. Nedan presenteras ett antal typsituationer som beskriver olika arbetsförhållanden. Situation 1 beskriver karaktäristika för ett typiskt arbetstagarförhållande och situation 5 beskriver uppdragstagarförhållandets typiska karaktäristika. Däremellan finns situationer där det kan uppkomma tvivel kring vilken beteckning förhållandet skall ges.

Situation 1. Den mest karaktäristiska arbetstagersituationen kännetecknas av att den arbetspresterande ställer sin arbetskraft till förfogande för sin arbetsgivare och utför sådana arbetsuppgifter som åläggs honom efter hand. Arbetstagaren står under arbetsgivarens direkta eller indirekta kontroll vid arbetets utförande. Ersättningen är en fast lön och utgör arbetstagarens huvudsakliga försörjningskälla.

Situation 2. Förhållandet mellan arbetspresterande och arbetsförvärvande kan vara varaktigt, men utfört under en mindre grad av kontroll än i situation 1. Arbetet utförs tämligen självständigt och kanske i arbetspresterandes eget hem eller på en arbetsplats som inte är arbetsförvärvande tillhörig. Detta betyder inte att själva uppgifterna skiljer sig från de som utförs i situation 1. Omständigheter som i denna situation kan ha stor betydelse vid gränsdragningen är huruvida arbetspresterande använder sina egna verktyg eller inte samt om han använder sig av medhjälpare.

Situation 3. Arbetsförhållandet kännetecknas av att den arbetspresterande har flera parter för vilka han utför arbete. Arbetenas längd är tidsmässigt begränsade men deras innehåll kan mycket väl vara desamma som i situation 1 och 2. Av avgörande betydelse i denna situation är ofta om den arbetsutförande använder sig av maskiner av större slag som krävt en kapitalinvestering. I situation 3 uppstår i regel den svåraste gränsdragningsproblematiken.

Situation 4. Arbetsutförande använder egna verktyg eller maskiner och förser dessutom sig själv med det material som krävs för att utföra arbetet. Denna ”entreprenad”-situation är vanlig vid byggnadsarbete och normalt anses arbetspresterande vara uppdragstagare till följd av detta. Det kan dock finnas undantag, om än ovanliga, då omständigheter gör att arbetstagarförhållande föreligger.

Situation 5. Motsatsen till situation 1. Den arbetspresterande parten⁸ har vid sitt utförande av arbetet tillgång till en stadigvarande företagsorganisation som håller sig med maskiner och utrustning samt har sin egen anställda personal. Den arbetspresterande driver en verksamhet som ställer sina tjänster till allmänhetens förfogande och är inte beroende av enstaka uppdragsgivare. Detta säger dock inte att enstaka uppdragsgivare kan vara väldigt betydelsefulla för verksamhetens intäktsgenerering utan att detta påverkar verksamhetens självständighet.⁹

Det torde råda en ganska allmän uppfattning om att det avgörande för gränsdragningen är hur arbetskraften används. När ett arbetstagarförhållande föreligger handlar det om att anlita en person som utför arbetet under ledning av arbetsgivaren. Arbetstagaren är på ett eller annat vis inordnad i arbetsgivarens verksamhet. När å andra sidan ett uppdragsförhållande föreligger är det en självständig företagare som anlitas, vilken själv planerar sitt arbete. Denna person är inte en del av det anlidade företags organisation. Ovan har endast presenterats ett litet antal av de faktorer som kan avgöra vilket arbetsförhållande som föreligger. I den fortsatta framställningen skall fler faktorer lyftas fram och preciseras.

⁸ Här används uttrycket ”part” istället för ”person” eftersom denna situation även beskriver fallet där en juridisk person är arbetsutförande.

⁹ De typsituationer som beskrivs i avsnitt 3.2 har hämtats från Adlercreutz, A, *Arbetstagarbegreppet*, s. 19-21. Trots att verket gavs ut 1964 har indelningen fortfarande stort förklaringsvärde under de förhållanden som råder idag. Typsituationerna har dock här modifierats något.

3.3 Arbetslagstiftningen och arbetstagarbegreppet i arbetsrätten - ett civilrättsligt arbetstagarbegrepp?

Merparten av de förvärvsarbetande personerna i Sverige har sin huvudsakliga inkomst från uppdrag som de utför för någon annans räkning. Oftast är de därmed löntagare och anställda i dennes tjänst. Detta är en naturlig del av det ekonomiska system samhället idag befinner sig i, d.v.s. att organisationer mot ersättning i form av lön och andra förmåner erhåller arbetsinsatser som är en mer eller mindre dominerande insatsfaktor i produktionen av varan eller tjänsten. Däremot är detta inte den enda möjligheten att förvärva denna ”insatsfaktor” i form av arbetsprestationer. Prestationen kan istället utföras av en självständig företagare som därmed förvärvas av uppdragsgivaren utan att anställa den arbetsutförande i sin tjänst. I båda dessa fall av prestationsförvärv kan man konstatera att ett arbetsförhållande föreligger. Huruvida ett anställningsförhållande (det förra fallet) eller ett uppdragsförhållande (det senare fallet) föreligger har dock avgörande betydelse för om den arbetsrättsliga lagstiftningen är tillämplig eller inte då den endast gäller för anställningsförhållandet.¹⁰

Lag (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet (MBL) reglerar den kollektiva arbetsrätten och innehåller regler gällande förhandlings- och föreningsrätt, arbetstvister och kollektivavtal. Av § 1 framgår att MBL är tillämplig på förhållandet mellan arbetsgivare och arbetstagare. I andra stycket stadgas att lagen även är tillämplig på den som utför arbete åt annan, men inte är anställd hos denne, ”men har en ställning av väsentligen samma slag som en anställd.” I sådant fall skall den för vars räkning arbetet utförs anses vara arbetsgivare i lagens mening. Denna grupp kallades i äldre lagstiftning för beroende uppdragstagare och fick genom lagstiftning 1945 förhandlingsrätt och rätt att sluta kollektivavtal i samma utsträckning som de vilka tidigare kallats arbetstagare. Begreppet kom därmed att innefatta till exempel handelsresande och skogskörare som enbart arbetade på provision. Dagens begrepp för

¹⁰ Adlercreutz, A, *Svensk arbetsrätt*, 2007, s. 15-16

dessa ”beroende uppdragstagare” kan sägas vara ”jämställda uppdragstagare” och visar på en utveckling mot att dessa numera betraktas i princip som arbetstagare.¹¹

Lag (1982:80) om anställningsskydd (LAS) gäller arbetstagare i allmän eller enskild tjänst, vilket stadgas i § 1. LAS syftar till att öka anställningstryggheten genom att bland annat¹²:

- inskränka rätten att säga upp och avskeda arbetstagare,
- skapa långa uppsägningstider med bibehållen lön,
- reglera turordning vid uppsägning och återanställning

I förarbetena¹³ till LAS framgår att det arbetstagarbegrepp som rekommenderas vid tillämpning av LAS är detsamma som vid tillämpning av **Semesterlagen (1977:480)**. Vilka som skall omfattas av semesterlagens arbetstagarbegrepp framgår framförallt av praxis. HD var tidigare den ledande instansen vad gäller tillämpningen av SemL och gav arbetstagarbegreppet en vidgad omfattning i förhållande till vad AD sedan kom att göra¹⁴. HD:s tillämpning innehöll även en bedömning av sociala faktorer. Den gränsdragningsmetod som HD använt vid tillämpning av SemL har blivit grundläggande för det civilrättsliga arbetstagarbegreppet, vilket sedermera överförts till socialförsäkringsrätten (mer om detta i avsnitt 3.2)¹⁵. I **NJA 1949 s. 768** gjorde HD följande uttalande som kommit att ha stor betydelse för gränsdragningen arbetstagare/uppdragstagare:

”Frågan huruvida någon i lagens mening är arbetstagare hos annan eller icke är att bedöma efter vad dem emellan kan anses avtalat, varvid man icke kan inskränka sig till något visst avtalsvillkor såsom ensamt avgörande utan har att beakta alla i samband med avtalet och anställningen förekommande omständigheter. Härvid kan de avtalsslutandes ekonomiska och sociala ställning vara ägnad att belysa, huru avtalet bör uppfattas.”

¹¹ Adlercreutz, A, *Svensk arbetsrätt*, 2007, s. 25

¹² Adlercreutz, A, *Svensk arbetsrätt*, 2007, s. 55-56

¹³ Prop. 1981/82:71 s. 52

¹⁴ Adlercreutz, A, skriver i *Arbetstagarbegreppet* från 1964 att AD fram till ca 1950 representerade ett renodlat civilrättsligt arbetstagarbegrepp som byggde på strikt avtalstolkning. Det arbetstagarbegrepp som AD använde hade sin motpol i Försäkringsrådets (FR) arbetstagarbegrepp. FR använde sig av ett arbetstagarbegrepp som tog hänsyn till sociala och ekonomiska faktorer. Adlercreutz talar därmed om två olika bedömningsmetoder för att fastställa vem som skall anses vara arbetstagare- AD:s civilrättsliga metod och FR:s sociala bedömningsmetod. Mer om det socialrättsliga arbetstagarbegreppet i avsnitt 3.2.

¹⁵ Löfgren, J, *Några funderingar kring spörsmålet om en idrottsman kan sätta sin verksamhet på bolag*, SST nr. 9 1999, s. 725 Jmfr Adlercreutz s. 41

Således användes en sorts ”överviktsprincip” som innebar en helhetsbedömning där domstolen väger vad som talar för att ett arbetstagarförhållande föreligger respektive vad som talar mot ett sådant förhållande. Som ett sätt att förhindra ett kringgående av tvingande arbetslagstiftning tillmätts avtalets rubricering av förhållandet bara en liten del i den totala bedömningen.¹⁶ En sådan bedömning hade sina fördelar i att gränsdragningen kunde bli både anpassnings- och utvecklingsbar i förhållande till arbetsmarknadens förändringar, men hade en nackdel i att en sådan omfattande utredning lämpade sig bättre för domstolsprövning än för mindre prövade myndighetsbeslut¹⁷.

I **AD 116/1990** gällande gränsdragningen mellan arbetstagar- och uppdragstagarförhållande i parkeringsbolag, framhålls de viktigaste omständigheterna som beaktas inom denna helhetsbedömning. Domstolen framhäver att vad avtalsparterna valt att kalla avtalet inte är ensamt avgörande, utan att en saklig innebörd av de avtalade villkoren och faktiska förhållandena ska tillmätas betydelse. Domstolen påpekar följande förhållanden som är av vikt vid bedömningen och som lett till att domstolen ansett ett anställningsavtal föreligga:

- att den arbetsutförande arbetat heltid
- att den arbetsutförande utfört arbete enligt bolagets anvisningar
- att den arbetsutförande varit berättigad till viss ersättning
- att den arbetsutförande varit berättigad till viss ersättning vid overtidsarbete

Domstolen framhäver även att det faktum att den arbetsutförande genom sin enskilda firma fakturerat bolaget för arbetad tid inte bör tilldelas nämnvärd betydelse i bedömningen. Domen visar att stor vikt fästs vid vederlagets bestämmande samt till den kontroll och arbetsledning som förekommit. Däremot har det sätt på vilket vederlaget betalats ut inte givits någon större betydelse.

I **AD 26/1995** i fall rörande anställningsförhållandes förekomst eller ej hos arkitektbyrå fann domstolen att så var fallet och att den arbetsutförande skulle klassas som arbetstagarare utifrån följande:

¹⁶ Löfgren, J, Några funderingar kring spörsmålet om en idrottsman kan sätta sin verksamhet på bolag, SST nr. 9 1999, s. 725

¹⁷ Adlercreutz, A, *Svensk arbetsrätt*, 2007, s. 41

- att den arbetsutförande använde sig av kontorets material och redskap
- att den arbetsutförande normalt arbetade 40 timmar per vecka
- att den arbetsutförande erhöll ersättning för övertidsarbete
- att den arbetsutförandes arbetsförhållanden inte skiljde sig från övriga anställdas

Domstolen ansåg dessutom att det faktum att den arbetsutförande genom sitt eget aktiebolag debiterade arkitektkontoret för arbetad tid inte förändrade bedömningen. En anställd torde således inte kunna placera ett bolag mellan sig och uppdragsgivaren för att kringgå arbetsrättens tvingande regler. I förarbetena till SemL uttrycker utredningskommittén att den enskilda lagens syfte skall beaktas vid bedömningen huruvida ett arbetstagarförhållande föreligger. Kommittén anser att då lagens syfte är att ge en anställd tid för ledighet och vila finns det anledning att tänka sig att ett litet rekreationsbehov kan peka mot att ett arbetstagarförhållande inte föreligger¹⁸. Detta är i linje med vad som framhållits i **NJA 1949 s. 768** om att de avtalsslutande parternas ekonomiska och sociala förhållanden bör belysas vid bedömningen om ett arbetstagarförhållande skall anses föreligga.

3.4 Arbetstagarbegreppet i socialförsäkringsrätten – ett utvidgat arbetstagarbegrepp?

Fram till 1982 var Försäkringsöverdomstolen (FÖD) högsta instans i arbetsgivaravgiftsmål och Regeringsrätten dess motsvarighet i inkomstskattemål. Dessa två instanser har tillämpat delvis olika metoder för att utföra gränsdragningen mellan uppdragstagare och arbetstagare. FÖD tillämpade en metod som byggde på en schablonmässig bedömning, där vissa yrkesgruppers verksamheter helt enkelt inte ansågs vara självständigt bedrivna. Från och med den 1 april 1982 är RR högsta instans även för arbetsgivaravgiftsmålen, vilket innebär att den metod som används vid den skatterättsliga bedömningen är den som tillämpas även i socialavgiftsmålen. Som kommer beskrivas nedan går denna metod ut på att alla omständigheter som är utmärkande för hur verksamheten verkligen bedrivs skall vägas in.¹⁹ Detta betyder att äldre praxis gällande socialavgiftslagstiftning har fått begränsad betydelse.

¹⁸ Prop. 1976/77:90, s. 23

¹⁹ Nilsson, P, F-skattsedel eller inte F-skattsedel - det är frågan, SN nr 7-8 1999, s. 419

Att RR har valt att tillämpa en helhetsbedömning av omständigheterna även på socialavgiftsmålen är tydligt uttalat i praxis²⁰.

3.5 Arbetstagarbegreppet i inkomstskatterätten – en fråga om näringsverksamhet

Ovan har diskuterats gränsdragningsproblematiken mellan att vara arbetstagare och uppdragstagare inom arbetsrätten och socialförsäkringsrätten. Emellertid är frågan om det finns ett ytterligare arbetstagarbegrepp, ett sådant skatterättsligt som skiljer sig från framförallt det civilrättsliga som beskrivits ovan i avsnitt 3.3. Inkomstskattelagen (IL) presenterar inget explicit arbets- eller uppdragstagarbegrepp. Närmast ledning från lagtexten finnes i definitionerna på de inkomster som skall ingå i inkomstslagen tjänst respektive näringsverksamhet. I IL 10:1 anges att till inkomstslaget tjänst räknas inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte skall räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. Man skulle därmed kunna påstå att inkomstslaget tjänst utgör ett ”restinkomstslag” och för att finna inkomstskattelagens gränsdragningsfår vi rikta ögonen mot vad lagen anser hänförligt till näringsverksamhet²¹. IL 13:1 stadgar att till inkomstslaget näringsverksamhet skall räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Vidare stadgas att med näringsverksamhet menas förvärvsverksamhet som bedrivs självständigt och yrkesmässigt²². I praktiken har denna formulering konkretiserats till tre rekvisit, ofta kallade ”rörelsekriterierna”²³, nämligen varaktighet/yrkesmässighet, självständighet samt vinstsyfte. Självständighetsrekvisitet är i regel det rekvisit som vållar störst bedömningssvårigheter²⁴ (samt är mest relevant för gränsdragningen mellan arbetstagare och uppdragstagare) och kommer i följande framställning därmed också behandlas mer ingående. Den följande redogörelsen är även tillämplig på gränsdragningen inom

²⁰ Fall från perioden då RR övertog socialavgiftsmålen och uttalade metoden är t.ex. **RÅ83 1:84** och **RÅ84 1:24**. Mer nyligen avgjorda fall där användningen av samma metod uttalas är t.ex. **RÅ 2001 ref. 25**

²¹ Lodin, S-O m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt* Del 1, 2007, s. 107

²² Riksdagen har den 10 december 2008 beslutat om ändringar i IL 13:1. Ändringarna är tillämpliga på beskattningsår som påbörjas efter 31/12-2008 och därmed tillämpliga vid taxeringen 2010. Det huvudsakliga syftet är att underlätta tilldelning av F-skattsedel genom en minskning av kraven i självständighetsrekvisitet. Ändringens exakta lydelse samt bakgrund till ändringarna presenteras i avsnitt 5.

²³ Se t.ex. Prop. 2008/09:62 *F-skatt åt fler* s. 8, Löfgren, J, *Några funderingar kring spörsmålet om en idrottsman kan sätta sin verksamhet på bolag*, SST nr. 9 1999 s. 727, RÅ84 1:56 eller Lodin, S-O m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt* Del 1, 2007, s. 240

²⁴ Lodin, S-O m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt* Del 1, 2007, s. 110

mervärdesskatteområdet. Enligt Mervärdesskattelagen (1994:200) (ML) 1:1 första punkten skall mervärdesskatt betalas till staten vid omsättning av varor och tjänster som är skattepliktiga och görs i en yrkesmässig verksamhet²⁵. Andra stycket anger att vad som menas med yrkesmässig verksamhet finnes i ML 4 kap. Av ML 4:1 första punkten framgår att en verksamhet är yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL. Vilka är då kriterierna för att en verksamhet skall klassas som näringsverksamhet i inkomstskattelagens mening?

Följande framställning kommer visa att många av de omständigheter som beaktas vid gränsdragningen inom arbetsrätten också är av betydelse inom skatterätten vid gränsdragningen mellan näringsverksamhet och tjänst. Normalt anses dock det skatterättsliga arbetsgivarbegreppet vara utvidgat i förhållande till det arbetsrättsliga. Att rättsområdena inte behandlar detta på lika sätt kan leda till förvirring och det är alltså inte säkert att den som skatterättsligt anses utöva näringsverksamhet faller utanför det arbetsrättsliga arbetstagarbegreppet. På samma sätt är det inte säkert att den som arbetsrättsligt anses vara uppdragstagare skall beskattas i inkomstlagen som näringsverksamhet.²⁶ Här presenterad praxis bygger på den lydelse IL 13:1 hade fram till utgången av beskattningsåret 2008. De aktuella förändringarna och dess eventuella effekter presenteras i avsnitt 5.

3.5.1 Varaktighet/yrkesmässighet

Att verksamheten bedrivs varaktigt och yrkesmässigt innebär att den bedrivs regelbundet. Med regelbundenhet menas att verksamheten bedrivs under en viss varaktig tid samt i en viss omfattning. Verksamheten kan anses bedriven yrkesmässigt om omfattningen är väldigt stor men varaktigheten i tid är begränsad. Exempel på detta torde vara mässverksamhet, konsertarrangemang eller idrottsevenemang. På samma sätt kan yrkesmässighet föreligga om varaktigheten är lång men verksamhetens omfattning ringa²⁷. Verksamhet som endast bedrivs

²⁵ I ML 1:1 p. 3 samt p. 3 stadgas att lagen är tillämplig även på gemenskapsinterna förvärv och annan skattepliktig import. Dessa punkter ligger utanför uppsatsens relevanta område och lämnas därför därhän.

²⁶ Prop. 2008/09:62 *F-skatt åt fler* s.9

²⁷ Se t.ex. RÅ 1982 Aa 132 om ringa fiskeverksamhet som pågått flera år.

för egen räkning är normalt inte näringsverksamhet utan det ställs krav på att verksamheten riktar sig mot allmänheten²⁸.

3.5.2 Vinstsyfte

Med vinstsyfte menas att verksamheten bedrivs i syfte att ge ekonomisk avkastning. Huruvida verksamheten verkligen ger avkastning eller inte är av mindre betydelse vid bedömningen och det är därmed syftet som är avgörande. Är utsikterna små för att en förlustbringande verksamhet någonsin skall gå med vinst är detta en indikation på att näringsverksamhet inte föreligger. Om verksamheten är av en sådan typ som normalt bedrivs i förvärvssyfte torde detta faktum räcka som underlag för att avgöra om vinstsyfte föreligger. Är verksamheten av den art som normalt inte brukar bedrivas i förvärvssyfte, t.ex. utövande av personliga intressen, synes kraven på att vinstsyftet är synligt utåt vara större.²⁹ I **RÅ 2001 ref. 25**, angående självständighet i avbytarverksamhet, anges att vinstsyftet skall vara ”objektivt fastställbart”³⁰.

3.5.3 Självständighet

Självständighetsrekvisitet torde vara det avgörande rekvisitet i gränsdragningen mellan arbetstagare och uppdragstagare då övriga rekvisit i regel är uppfyllda oavsett om arbetsprestationen avser anställning eller uppdrag. En rikhaltig praxis behandlar självständighetsrekvisitet³¹. Utifrån Skatterättsnämndens förhandsbesked, fastställt av RR i **RÅ 2001 ref. 25**, har Nilsson gjort en uppdelning av omständigheter som påverkar självständigheten. Uppdelningen är lämplig och kommer att användas nedan. Nilsson

²⁸ Se t.ex. RÅ81 1:4 om gränsdragning mot inkomst av kapital där ”daytrader” som handlade med aktier i betydande omfattning inte ansågs bedriva näringsverksamhet eftersom verksamheten inte riktade sig mot allmänheten. Huruvida aktiemarknaden utgör allmänheten eller inte tål dock att diskuteras.

²⁹ Lodin, S-O m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 1, 2007, s. 240 eller Löfgren, J, Några funderingar kring spörsmålet om en idrottsman kan sätta sin verksamhet på bolag, SST nr. 9 1999 s. 730

³⁰ I målet fastställde RR Skatterättsnämndens förhandsbesked som innehöll detta uttryck ”objektivt fastställbart”.

³¹ Löfgren, J, Några funderingar kring spörsmålet om en idrottsman kan sätta sin verksamhet på bolag, SST nr. 9 1999 s. 727

benämner dem omständigheterna av ”allmän karaktär”, ”särskild karaktär” och ”ringa betydelse”³².

3.5.3.1 Omständigheter av allmän karaktär

3.5.3.1.1 Antalet uppdragsgivare

Frågan huruvida verksamheten har riktat sig till ett fåtal, kanske bara en, uppdragsgivare eller till flera synes ha stor vikt vid en bedömning. I **RÅ83 1:84** ansåg RR att förekomsten av sex uppdragsgivare var en indikation på att självständighet förelåg. I **RÅ84 1:56** ansåg RR att det fanns flera kännetecken som utmärker ett tjänsteförhållande än ett uppdragsförhållande. Ett av dessa kännetecken var att antalet uppdragsgivare var begränsat samt att den arbetsutförande inte utförde arbete åt dessa uppdragsgivare samtidigt. Med anledning av RR:s uttalande torde man kunna dra slutsatsen att förekomsten av flera uppdragsgivare inte nödvändigtvis är ett tecken på självständighet utan att även frågan om att betjäna flera uppdragsgivare samtidigt tillmäts betydelse. Det bör dock påpekas att en eller ett fåtal uppdragsgivare inte uteslutande leder till att verksamheten bedöms vara osjälvständig³³; mer om detta under avsnittet om omständigheter av särskild karaktär.

Nilsson konstaterar att det inte finns praxis från RR som belyser vad som menas med ”en eller ett fåtal”, men uttrycker att RR har haft tillfälle att bedöma uttrycket i samband med bedömningar huruvida fåmansföretag föreligger eller inte. Med hänvisning till förarbeten anser han att regeringen har uttalat att uttrycket bör utläsas fem till tio personer.³⁴ I min mening borde en sådan tolkning av begreppets innebörd ha en väldigt ringa betydelse i en självständighetsbedömning. Denna uppfattning grundar jag i att reglerna gällande fåmansföretag har ett syfte som inte har något samband med reglerna för vad som skall anses vara näringsverksamhet³⁵.

³² Nilsson, P, F-skattsedel eller inte F-skattsedel - så blev det! SN nr 5 2001, s. 255

³³ Se t.ex. RÅ84 1:42 om grävmaskinsägares självständighet då ersättning till övervägande del kom från en uppdragsgivare.

³⁴ Nilsson, P, F-skattsedel eller inte F-skattsedel - så blev det! SN nr 5 2001, s. 256

³⁵ Reglerna om fåmansföretag i IL 56 kap. & 57 kap. syftar till att förhindra en omvandling av tjänsteinkomster till kapitalinkomster, men ger även tillåtelse till vissa lågbeskattade kapitalinkomster. I IL 56:2 finns en definition som anger att fåmansföretag är ett aktieföretag eller en ekonomisk förening där fyra eller färre delägare äger mer än 50 procent av andelarna.

3.5.3.1.2 *Uppdragstagarens avsikt*

I **RÅ84 1:56** anger RR att förekomsten eller frånvaron av ett anställningsavtal inte är avgörande för om det föreligger självständighet. I senare fall, **RÅ 2004 ref. 27** och **RÅ 1998 ref. 19**, har RR konstaterat att påförande av skatter och avgifter skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd. Detta betyder att parterna, med verkan för beskattning, inte kan avtala om vilken typ av förhållande de ämnar verka under. Däremot finns det andra omständigheter av formell karaktär som kan påverka bedömningen. I både **RÅ83 1:84** och **RÅ84 1:29** anförde RR att omständigheter som att verksamheten bedrevs under inregistrerad firma och att firman var inregistrerad för mervärdesskatt var ett tecken på att självständighet förelåg. Detta borde innebära att det vid bedömningen vägs in huruvida den fysiska personen utåt sett agerar som om denne vore en självständig näringsidkare och därmed kan den enskildes vilja i viss mån tillmätas betydelse³⁶. I avsnitt 5 beskrivs de förändringar i IL 13:1 som trädde i kraft 1 januari 2009, vilka kan tänkas ha för avsikt att ge partsviljan och därmed avtalets innehåll en något ökad betydelse vid gränsdragningen.

3.5.3.1.3 *Ledning och arbetsorganisation*

En omständighet av allmän karaktär är vem som leder arbetet samt i vilken arbetsorganisation uppdragstagaren ingår; sin egen eller uppdrags-/arbetsgivarens? I **RÅ 2001 ref. 50** uttalade RR att förhållanden som talar för att ett anställningsförhållande föreligger är bland annat rätten för arbetsgivaren att ge instruktioner, anvisa arbetsuppgifter och utöva kontroll. I en utredning från 1975 anges faktorer som bör beaktas vid en bedömning om arbetstagarförhållande föreligger³⁷. En av dessa nio faktorer är huruvida uppdragstagaren är underkastad direktiv och närmare kontroll ifråga om arbetets utförande, arbetstid och arbetsplats eller inte³⁸. I **RÅ 2000 not 189** uttalade RR att något som talade för att

³⁶ Nilsson, P, *F-skattsedel eller inte F-skattsedel - så blev det!* SN nr 5 2001, s. 257

³⁷ SOU 1975:1, *Demokrati på arbetsplatsen*, s. 722

³⁸ Övriga faktorer som angavs (av författaren förkortad form): **1.** Skall arbetet utföras personligen? **2.** Är åtagandet fortlöpande eller begränsat till vissa uppdrag? **3.** Tillfälligt eller mer varaktigt uppdrag? **4.** Tillåts att arbete utförs åt annan samtidigt? **5.** se ovan **6.** Vems redskap? **7.** Ersättning för utlägg? **8.** Fast ersättning? **9.** Är egen firma registrerad?

verksamheten var självständigt bedriven var ”att X AB självständigt inom ramen för det åtagna uppdraget bestämmer arbetstider och planlägger arbetet”. Detta betyder dock inte att anvisningar om vad som skall utföras tyder på kontroll som kan påverka självständigheten, utan detta ingår snarare som en naturlig del av uppdragsbeställningen³⁹.

3.5.3.2 Omständigheter av särskild karaktär

Då RR uttalat att gränsdragningen mellan arbetstagare och uppdragstagare skall göras utifrån en helhetsbedömning torde ovan angivna allmänna omständigheter inte vara de enda som beaktas⁴⁰. Av **RÅ82 1:50** framgår detta väldigt tydligt genom följande uttalande från RR:

”L:s verksamhet är baserad på ett dyrbart inventarium. Kostnader sammanhängande med skogsmaskinen ingår i verksamhetens omslutning med avsevärt större belopp än vad som utgör ersättningen för L:s eget arbete. Med hänsyn härtill och med beaktande av vad som anges i överklagade beslutet får L:s verksamhet anses icke utförd i anställning utan vara rörelse.”

Enligt min mening borde detta innebära att ett bristande uppfyllande av de allmänna omständigheterna kan vägas upp av särskilda omständigheter. I fallet ovan utgjorde ersättningen för utfört uppdrag till stor del en ersättning för den kapitalinvestering som gjorts i arbetsredskapet. RR:s uttalande talar för att även om själva utförandet av uppdraget gjorts under anställningsliknande förhållanden kan detta upphävas av till exempel en ansevärd investering. Det torde dock vara intressant att utröna var gränsen går för att en investering skall anses vara tillräcklig stor för att påverka bedömningen i någon större utsträckning. I fallet ovan anger RR endast att kostnaderna för investeringen avsevärt överstiger ersättningen för utfört arbete. I **RÅ84 1:42** fastställde RR kammarrätten i Stockholms dom som innehöll uttalande om att omständigheter i målet som talade för självständighet var att uppdragstagaren utförde arbetet med egen maskin inköpt år 1977 för 325 000 kronor. Ersättningen för det

³⁹ Nilsson, P, *F-skattsedel eller inte F-skattsedel - så blev det!* SN nr 5 2001, s. 258

⁴⁰ se t.ex. RÅ 2001 ref. 25

aktuella inkomståret (1979) var 260 193 kronor⁴¹. Huruvida en omständighet av särskild karaktär å andra sidan kan kullkasta självständigheten får här lämnas outrett⁴².

3.5.3.3 Omständigheter av ringa betydelse

Som tidigare nämnts tillämpar RR en helhetsbedömning av omständigheterna i varje enskilt fall gällande hur verksamheten faktiskt bedrivs. Nilsson skriver i artikeln *F-skattsedel eller inte F-skattsedel - så blev det!* i Skattenytt nr 5 2001 att en kategori av omständigheter som är särskilt intressanta är de som varken uppdragsgivaren eller uppdragstagaren kan påverka. Han benämner dessa ”omständigheter som har ringa betydelse” och skriver angående dessa på följande vis:

”Exempelvis kan den omständigheten att uppdraget utförts i uppdragsgivarens lokaler och ibland med användande av uppdragsgivarens maskiner i vissa fall inte påverkas av någondera part. Målaren, datainstallatören och skogsarbetaren kan utföra uppdraget endast i uppdragsgivarens lokaler eller på dennes fastighet. Denna omständighet som inte kan påverkas av någondera part talar enligt min mening varken för eller emot självständighet och har således ringa betydelse vid bedömningen.”

Nilsson bygger sitt argument på det då nyligen avgjorda **RA 2001 ref 25** där RR fastställde skatterättsnämndens förhandsbesked⁴³. Då skatterättsnämnden nämner det faktum att arbetet utförts i uppdragsgivarens lokaler men ändå inte anger detta som ett tecken på osjälvständighet, anser Nilsson att detta tyder på att detta betraktats som en omständighet som har ringa betydelse. Min mening är att detta är en kraftig förenkling och schablonisering av dessa omständigheter. Jag håller med om att vissa omständigheter är av uppdragets natur och därmed ej påverkbara av någondera part, men att detta synsätt endast är giltigt om perspektivet är väldigt kort. Till exempel anser jag att den som innehar en

⁴¹ Enligt uppgifter från statistiska centralbyrån (SCB.se) är ökningen i konsumentprisindex mellan 1977 och 2009 grovt räknat 400 %.

⁴² Se för viss diskussion Nilsson, P, *F-skattsedel eller inte F-skattsedel - så blev det!* SN nr 5 2001, s. 259

⁴³ Utöver i sak anförda argument mot Nilssons tolkning kan tilläggas att ett fastställt förhandsbesked, framförallt då en helhetsbedömning företas och enskilda omständigheter inte pekats ut, har en mycket begränsad generell räckvidd.

produktionsanläggning rimligen borde antagit, vid anläggande eller förvärv, att han kommer behöva arbetsutförande personal som arbetar under anställningsliknande förhållanden. Därmed har arbets-/uppdragstagaren utövat sin möjlighet att påverka genom sitt handlande. Detsamma torde således gälla för den person som antar sig att utföra arbete under anställningsliknande förhållanden. Enligt ett sådant synsätt bör självständighetsbedömningen inte alls utesluta dessa enligt Nilsson icke påverkbara omständigheter, utan istället ingå i den helhetsbedömning som görs. Om andra omständigheter talar för självständighet, främst de av allmän karaktär, borde verksamheten klassas som näringsverksamhet även om dessa ”omständigheter som har ringa betydelse” beaktas. Som stöd för en sådan uppfattning kan till exempel hänvisas till något av de fall som rört huruvida inkomster från styrelseuppdrag skall hänföras till tjänst eller näringsverksamhet (företrädesvis aktiebolag)⁴⁴. Det faktum att aktiebolagslagen framställer styrelseuppdrag som personliga, vilket sedermera lett till att RR ansett inkomster från dessa vara hänförliga till tjänst visar att RR inte bortser från omständigheter som är ej påverkbara av endera parter. Bestämmelserna i ABL torde vara ingå i denna typ av omständigheter. Ytterligare stöd för min uppfattning går att finna i **RÅ 2001 ref 50**, angående ishockeyspelares anställningsförhållande, där RR lade vikt vid förhållandet att arbetsgivaren uppgett till Statens invandrarverk att denne hade för avsikt att agera som arbetsgivare i förhållande till spelarna. Detta förfarande var nödvändigt för att spelarna skulle erhålla arbetstillstånd i Sverige och således en omständighet som inte kunde påverkas av varken arbetsgivaren eller arbetstagaren under förutsättning att spelarna faktiskt skulle få möjlighet att spela i Sverige. Trots detta lade RR vikt vid detta faktum att arbetsgivaren i till synes obligatoriska dokument till Statens invandrarverk uppgett sin aviskt att agera som arbetsgivare.

3.6 Personligt arbete i bolagsform

I förarbetena till 1999 års inkomstskattelag ansåg remissinstansen Juridiska Fakulteten vid Lunds Universitet i ett yttrande att det tydligt borde framgå att den gränsdragning för näringsverksamhet som anges i IL 13:1 inte gäller för aktiebolag, då de endast kan ha inkomster i näringsverksamhet⁴⁵. Enligt Fakulteten var ju gränsdragningen endast aktuell när

⁴⁴ se t.ex. RÅ 1993 ref. 104 eller RÅ 2007 ref. 61

⁴⁵ Prop. 1999/2000:2 Bilaga 1 s. 157

det gällde enskild näringsverksamhet. Uttalandet kan anses vara av trivial art. Är det inte underförstått att ett aktiebolag som juridisk person och självständigt skattesubjekt inte kan uppbära inkomster hänförliga till tjänst? Av IL 1:3 2st framgår att aktiebolag skall beskattas för sina inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet. Emellertid är situationen i min uppfattning inte alls trivial. Att frågan kring hur aktiebolag skall beskattas för sina inkomster skall anses vara besvarad, innebär inte att frågan kring om inkomsten verkligen skall hänföras till aktiebolaget är besvarad. Således framstår remissvaret som något otydligt. Gränsdragningen torde få största relevans i de fall det råder osäkerhet kring huruvida en inkomst är att hänföra till ett aktiebolag eller inte. Särskilt aktuell blir frågan när ägaren av ett aktiebolag är den som är huvudsakligt verksam i bolaget och utför dess uppdrag genom sina personliga arbetsinsatser. Till exempel skriver Jerker Löfgren i SST nr 9 1999 att en grundläggande förutsättning för att verksamhet skall kunna bedrivas i aktiebolagsform är att det bedrivs näringsverksamhet. Han anser trots förekomsten av ett aktiebolag att gränsdragningen är vital⁴⁶.

I ett klassiskt rättsfall, **RA 1969 ref. 19** angående sångaren Owe Thörnqvist, uttalade RR följande i sina domskäl:

"Hinder kan visserligen icke anses föreligga att - med verkan även i beskattningshänseende - i aktiebolagets form bedriva sådan rörelse, varom är fråga i målet."

Genom detta stod det klart att det inte föreligger några hinder att bedriva verksamhet i aktiebolag som huvudsakligen bygger på ägarens arbetsinsatser. Ett tecken på att så är fallet framgår av följande uttalande i utredningen *Fåmansbolag*⁴⁷ som belyser mer än bekräftar rättsläget:

"Som exempel på fria yrken kan nämnas enskilt bedriven verksamhet som läkare, tandläkare, revisor samt utövare av litterär eller konstnärlig verksamhet såsom författare, skådespelare, musiker m.fl. Dessa verksamheter är så nära förbundna med utövarens person att det enligt beredningens mening kan ifrågasättas om en

⁴⁶ Löfgren, J, Några funderingar kring spörsmålet om en idrottsman kan sätta sin verksamhet på bolag, SST nr. 9 1999, s. 724

⁴⁷ SOU 1975:54, *Fåmansbolag* s. 63

juridisk konstruktion såsom aktiebolag skall få skjutas in mellan verksamheten och dess utövare. Detta är emellertid i första hand en aktiebolagsrättslig fråga. Aktiebolagslagen innehåller inte några bestämmelser som hindrar att verksamhet av visst slag bedrivs i aktiebolagsform. Det i prop. 1975:103 framlagda förslaget om en ny aktiebolagslag innebär ingen ändring härvidlag. Beredningen har varit inne på tanken att i skattehänseende underkänna aktiebolagsformen för denna typ av verksamhet men har funnit att en sådan avgränsning utan stöd eller samordning med civilrättsliga bestämmelser om aktiebolag skulle vara förenad med alltför stora praktiska svårigheter.”

Några förändringar i ABL som skulle förändra resonemanget ovan har inte heller skett genom 2005 års ABL. Några hinder mot att bedriva näringsverksamhet i aktiebolagsform där verksamheten huvudsakligen bygger på den ensamme ägarens arbetsinsatser, torde idag inte kunna anses föreligga. Emellertid kan det finnas omständigheter som skatterättsligt ”diskvalificerar” en dylik juridisk konstruktion. Följande indelning av omständigheter kan lämpligen användas⁴⁸:

- Diskvalificering på grund av formella brister
- Diskvalificering på grund av uppdragets personliga natur
- Diskvalificering på grund av otillräcklig självständighet

Formella brister ledde till exempel i fallet med Owe Thörnqvist, RÅ 1969 ref. 19, till att inkomsterna ansågs hänförliga till Thörnqvist personligen. RR ansåg att ersättningarna utgetts mot bakgrund av ett avtal slutet mellan artisten personligen och arrangören och att den monetära transaktionen sedan gjorts till artistens aktiebolag. Det är lämpligt att nämna **RSV/FB Dt 1986:9** där Riksskatteverket i förhandsbesked kommenterat en situation av den här typen. RSV framhåller att för att ersättningen skall bli föremål för beskattning hos bolaget krävs att det tydligt framgår att det är bolaget och inte den fysiske ägaren som personligen utfört arbetet. Med detta avsågs att ett avtal mellan ägare och aktiebolag skall föreligga och att sedan bolaget uppträder som part mot uppdragsgivaren, vilket innefattar till

⁴⁸ Svensson, J, *Det skatterättsliga arbetstagarbegreppet*, 2000 s. 23. Här använda benämningar på dessa omständigheter är modifierade. Författaren hänvisar till en föreläsning av Lars-Gunnar Svensson vid institutionen för Handelsrätt, Ekonomihögskolan i Lund.

exempel avtalslutande, fakturering och uppbärande av ersättningar⁴⁹. Vissa typer av uppdrag är till sin natur så personliga att de med vissa undantag inte ansetts möjliga att bedriva i bolagsform. Det kan då handla om kommunala och statliga tjänster samt styrelse- eller VD-uppdrag⁵⁰. Den tredje diskvalificerande omständigheten är bristande självständighet. För en djupare redogörelse kring detta se avsnitt 3.5.

Huruvida en F-skattsedel påverkar bedömningen om inkomsten skall beskattas i bolaget eller inte är något oklart. I avsnitt 4.4.3 förs en något djupare diskussion kring detta. Frågan är om fallet **RA 2007 ref. 61 II** visar på att den indelning av omständigheter som uppräknats ovan kan kullkastas eller åtminstone ifrågasättas. Målet gällde en inhyrd verkställande direktör som enligt avtalet var konsult och därmed anställd i det uthyrande företaget. Frågan var huruvida inkomsterna skulle beskattas i det enligt avtalet uthyrande bolaget eller hos verkställande direktör, tillika ägare i uthyrande företaget, personligen. Följande uttalande från RR i målet visar på att innehavet av F-skatt faktiskt har betydelse för hos vem inkomsten skall beskattas:

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

Kan detta ifrågasätta de tre typerna av omständigheter som presenterats ovan? Som nämns i avsnitt 4.4.2 om F-skatt, utfärdar SKV F-skattsedel till den som uppger sig bedriva eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet. Om SKV har skälig anledning att tro att så inte är fallet skall F-skatt nekas sökanden. Vid bedömningen skall SKV utgå från de näringskriterier

⁴⁹ Min personliga uppfattning är att RSV anser att ersättningen skall betalas **direkt** till av bolaget innehaft konto eller dylikt. Se bland annat RA 2001 ref. 50 där möjligheten att disponera pengarna ansågs påverka bedömningen mot att ett arbetstagarförhållande förelåg.

⁵⁰ Svensson, J, *Det skatterättsliga arbetstagarbegreppet*, 2000 s. 24

som finns i IL 13:1.⁵¹ Därvid torde självständighetskravet inte förändras av RR:s uttalande. Detsamma gäller omständigheten ”formella brister”. Däremot är det enligt min mening så att domen visar på att en sådan omständighet som ”uppdragets personliga natur” ges begränsad betydelse. Uttalande ovan visar på att det istället är reglerna om solidariskt betalningsansvar i SbetL som skall verka mot att ”sätta sig på bolag” på ett otillbörligt sätt. Vidare visar domen på att tilldelandet av F-skatt minskar möjligheten för RR att genomföra en så kallad genomsyn av det civilrättsligt giltiga avtalet med det mellanliggande bolaget och därmed ge det en annan skattemässig innebörd. Detta uppfattar jag som ett uttryck för förutsägbarhetsprincipen och en annan bedömning skulle troligen dessutom underminera trovärdigheten för F-skatten som uppbördssystem. I regel ligger civilrättsligt giltiga rättshandlingar till grund för beskattningen och det skulle framstå som något märkligt om RR skulle välja att inte lägga vikt vid innehavet av F-skattsedel, framförallt då detta innehav är en komponent i det civilrättsliga avtalet som sanktionerats av fiskus. Det torde dock förefalla så att F-skattsedeln måste åberopats vid ingående av avtalet eller åtminstone då avtalet konkretiserats för att det skall få någon rättsverkan som styr vem som är skattskyldig för inkomsten.

⁵¹ För laghänvisningar och redogörelse för tilldelande av F-skatt se avsnitt 4.4.2

4 Vilken betydelse får gränsdragningen i skatte-, avgifts- och uppbördshänseende?

I avsnitt 3 har problematiken kring gränsdragningen mellan arbetstagare och uppdragstagare presenterats. Hur gränsdragningen görs har visat sig variera både efter tidsperiod och efter vilken rättsinrättning som utfört denna gränsdragning. Arbetsrätten har presenterats för att ge en helhetsbild av historik och utveckling av arbetstagarbegreppet. Fokus i framställningen har dock legat på de skatterättsliga arbets- och uppdragstagarbegreppen. Av historiska skäl har även ett, numera troligen förlegat, socialrättsligt arbetstagarbegrepp presenterats. Förlegat i den mening att RR, som sedan år 1982 varit högsta instans även i socialrättsliga mål, tillämpat en skatterättslig gränsdragningsmetod även på socialrättsfallen. Emellertid har denna uppsats inte endast för avsikt att introducera läsaren i arbetstagarbegreppets natur och problematik, utan även en ambition att visa vilka de ekonomiskt praktiska konsekvenserna blir av att klassas som antingen arbetstagare eller uppdragstagare. En konsekvens av klassificeringen är att inkomsterna blir skattepliktiga i ett visst inkomstslag. Därför presenteras de viktigaste skillnaderna mellan inkomstlagen i syfte att tydliggöra effekterna av klassificeringen. Här presenteras också effekter på socialavgiftsområdet, mervärdesskatten och uppbörden av skatter och avgifter. F-skattens betydelse kommer tydligt framgå.

4.1 Klassificeringen och inkomstlagen

Huruvida en person skatterättsligt klassificeras som arbetstagare eller uppdragstagare avgör i vilket inkomstslag inkomsterna skall beskattas. Arbetstagare beskattas för sina inkomster i inkomstslaget tjänst medans uppdragstagare, eller om man så vill självständiga företagare,

beskattas för sina inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet⁵². Näringsverksamhet kan bedrivas i ett antal olika företagsformer; aktiebolag, enskild firma, enkelt bolag, handelsbolag och kommanditbolag. Strävan från lagstiftarens sida torde vara att dessa associationsformer behandlas lika skatterättsligt. Det förekommer dock skillnader i den skattemässiga hanteringen av olika företagsformer. Detta beror främst på det faktum att de olika företagsformerna är olika vad gäller huruvida de är juridiska personer eller inte, samt om de är skattesubjekt. Nedan kommer främst den skattemässiga hanteringen av aktiebolag och enskild firma presenteras och ställas i kontrast till dels varandra, men även till inkomstslaget tjänst. Framställningen begränsas sig till de viktigaste regleringarna och skillnaderna mellan inkomstslagen sammanställs sedan kortfattat.

4.1.1 Inkomst av tjänst

När en fysisk person utför arbete i en anställning eller utför ett osjälvständigt uppdrag skall inkomsterna tas upp i inkomstslaget tjänst. Detta framgår av IL 10:1 som stadgar att inkomster och utgifter som inte är hänförliga till inkomstslagen kapital eller näringsverksamhet räknas till inkomstslaget tjänst. Av detta framgår att inkomstslaget tjänst utgör något av ett ”restinkomstslag”⁵³. Fram till 1991 års skattereform var förhållandet det omvända. Inkomstslaget näringsverksamhet, då benämnt rörelse, fungerade som restinkomstslag för inkomster som inte kunde hänföras till tjänst eller kapital⁵⁴. I IL 11:1 tas mer konkret upp vilka inkomster som skall hänföras till inkomstslaget tjänst. Här står att löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster på grund av tjänst skall tas upp som intäkt om inte undantag anges i lagstiftningen. Hur förmåner skall värderas stadgas i IL 61 kap. och här behandlas t.ex. beräkningen gällande bilförmånsvärde. För att beskattningen skall anses vara neutral bör förmånsvärdet spegla vad den anställde hade behövt få ut i lön för att kunna förvärva det han istället får ut som förmån. Detta innebär att förmåner bör värderas efter deras marknadsvärde. Det finns dock av praktiska skäl förmåner som värderas efter en schablon.⁵⁵ IL 12 Kap. behandlar vilka utgifter som skall dras av som

⁵² Se not 57 för tjänstebeskattnings skattesatser och skiktgränser

⁵³ Att inkomstslaget tjänst skall fungera som allmän uppsamlingsplats för inkomster som inte går att hänföra till något annat inkomstslag framhölls i prop. 1989/1990:110. Se även Prop. 1999/2000:2 Bilaga 1 s. 157

⁵⁴ Prop. 1999/2000:2 Bilaga 1 s. 157

⁵⁵ Lodin, S-O m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 1*, 2007, s. 107

kostnader i inkomstslaget tjänst. Första paragrafen stadgar att utgifter som uppkommit i samband med förvärv eller bibehållande av inkomster skall dras av, dock med undantag för vad som anges i 9 kap. och 60 kap. De utgifter som skall dras av i inkomstslaget tjänst gränsar inte sällan till vad som skulle kunna anses vara personliga levnadskostnader. Av denna anledning har det ställts relativt höga krav på utgifternas anknytning till tjänsteutövningen⁵⁶.

4.1.2 Inkomst av näringsverksamhet för aktiebolag

Svenska juridiska personer är obegränsat skattskyldiga i Sverige för alla sina inkomster enligt IL 6:3 och 6:4. Undantaget från detta är handelsbolag, vilket framgår av IL 5:1 som stadgar att handelsbolag inte är skattskyldiga för sina inkomster. Handelsbolag är visserligen juridiska personer, men är enligt IL 2:3 undantagna från bestämmelser som gäller juridiska personer. IL 1:3 2st stadgar att juridiska personer skall betala statlig inkomstskatt på sina inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet, vilket betyder att aktiebolag inte är utsatta för den progressiva beskattning som följer med fysiska personers förvärvsinkomster, d.v.s. inkomster i näringsverksamhet och tjänst⁵⁷. Att driva verksamhet i aktiebolag eller investera pengar i aktier är dock utsatt för andra skattemässiga betungande effekter. Aktiebolaget skall först betala 26,3 procent i bolagsskatt på sina inkomster innan pengarna kan delas ut till aktieägarna. Dessa skall i sin tur betala 30 procent skatt på den kapitalinkomst som aktieutdelningen utgör⁵⁸. Den totala skattebelastning som därmed uppkommer innan aktieägaren har lyft pengarna är därmed $(100 \times 26,3 \%) + (73,7 \times 30 \%) = 48,41$ procent.⁵⁹

⁵⁶ Lodin, S-O m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 1*, 2007, s. 108

⁵⁷ IL 65:3 om kommunal inkomstskatt samt IL 65:5 om statlig inkomstskatt. Statlig inkomstskatt tas för fysiska personer ut med 20 % på förvärvsinkomster över 380 200 kronor (nedre skiktgränsen). På förvärvsinkomster över 538 800 kronor (övre skiktgränsen) tas även ut en statlig inkomstskatt på 5 %, även kallad ”värnskatten”. Beloppsgränser avser 2010 års taxering. IL 65:5 3st anger beräkningsmetoden för skiktgränsernas förändring i förhållande till det allmänna prisläget.

⁵⁸ Huvudregeln i IL 41:1. Av 42:15a framgår att utdelning från innehav av onoterade aktier belastas med 25 % skatt på kapitalinkomst. Av IL 57:20 framgår att på utdelning från kvalificerad andel uttas 20 % skatt om utdelning inte överstiger gränobeloppet. Enligt 57:21 skall utdelning över detta belopp tas upp i inkomstslaget tjänst. Detta innebär att utdelning på innehav av kvalificerade andelar aldrig kan bli föremål för den skattesats som gäller för onoterade aktier enligt 42:15a.

⁵⁹ Fenomenet kallas i dagligt tal för ekonomisk dubbelbeskattning. Vinster från aktiebolag har dubbelbeskattats sedan 1910 och varit föremål för kritik och diskussion sedan dess. Systemet har motiverats med att det är en fördel att kunna driva näringsverksamhet utan ägarens personliga ansvar. Flera europeiska länder har dock brutit dubbelbeskattningsprincipen genom s.k. avräkningssystem som innebär att mottagaren av utdelning får dra av bolagets skatt mot utdelningsskatten. Detta har dock visat sig strida mot EG-rättens regler om fri rörlighet för kapital, då avräkning i dessa fall endast fått göras mot den skatt som belöper på utdelning från inhemska bolag. Av denna anledning har numera flera länder återgått eller planerat att återgå till dubbelbeskattningssystemet. Se t.ex. Lodin, S-O m.fl. Del 2 s. 333-332 eller C-270/83 *Avoir Fiscal*.

Fram till 1991 års skattereform kunde företagen undanta vinster från beskattning genom en rad avdragsgilla reserveringar. Samtidigt var den formella bolagsskattesatsen nästan dubbelt så hög som idag, hela 52 procent. Idag är periodiseringsfonden den enda kvarstående möjligheten att göra avdragsgilla reserveringar samtidigt som bolagsskatten f.n. ligger på 26,3 procent.⁶⁰ Reglerna om periodiseringsfonder finns i IL 30 kap. och innebär att företaget kan avsätta en del av årets beskattningsbara inkomst till en periodiseringsfond. Avsättningen är begränsad till 25 procent av årets beskattningsbara vinst för juridiska personer, respektive 30 procent för enskilda näringsidkare, vilket framgår av IL 30:5 och IL 30:6. Avsättningen skall, enligt IL 30:7, återföras till beskattning det sjätte året efter avsättning gjordes samtidigt som en ny avsättning gällande senaste beskattningsåret kan göras. Detta innebär att när de första sex åren passerat måste verksamhetens beskattningsbara inkomst ha ökat från det år den första avsättningen gjordes för att skattekrediten skall fortsätta. Således syftar systemet till att underlätta likviditetssituationen för expansiva företag. Periodiseringsfonderna är dock belagda med en viss ”ränteavgift”, vilken i praktiken uppstår genom att företaget måste ta upp en skattepliktig schablonintäkt⁶¹. Även om periodiseringsfonden är avgiftsbelagd har den fördelen gentemot konventionella lån att krediten beviljas helt utan prövning eller krav på ställande av säkerhet.

4.1.4 Inkomst av näringsverksamhet för egenföretagare

Med egenföretagare avses oftast en person som bedriver enskild näringsverksamhet utan att göra detta genom en juridisk person. Detta har gjort att egenföretagare intagit något av en mellanposition, vilket skapat problem för lagstiftaren. Detta främst eftersom egenföretagare är fysiska personer och därmed inte kan behandlas alltför olikt löntagare samtidigt som de är företagare och måste ges en skattemässig möjlighet att konkurrera med verksamheter som bedrivs i bolagsform. Egenföretagare beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för det överskott som uppstår i verksamheten. Rörelsen i sig är inget skattesubjekt och kan därmed inte beskattas för överskottet. En naturlig följd av detta är att rörelseidkarens arbetsprestationer inte belastar rörelsen som en skattemässigt avdragsgill kostnad. Hade detta varit möjligt hade det uppstått en neutralitetsbrist gentemot aktiebolag som är belastade med

⁶⁰ Lodin, S-O m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 1*, 2007, s. 229-231

⁶¹ IL 30:6a

ekonomisk dubbelbeskattning.⁶² Enligt IL 30:6 har enskilda näringsidkare möjlighet att likt juridiska personer göra avsättningar till periodiseringsfond, dock med den högre procentsatsen på 30 procent jämfört med 25 procent. Aktieägare beskattas för avkastningen i inkomstslaget kapital med 30 procent skatt, medans näringsidkare beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet med en progressiv beskattning samt uttag av sociala avgifter. I samband med företagsskattereformen 1994 skulle egenföretagare ges samma skattemässiga behandling som aktieägare. Därför infördes reglerna om positiv och negativ räntefördelning, vilka återfinns i 33 kap. IL⁶³. Positiv räntefördelning innebär att ett schablonmässigt beräknat avdrag medges i näringsverksamhet. Avdraget görs eftersom en viss avkastning i näringsverksamheten anses hänföras till den kapitalinvestering näringsidkaren gjort genom privata medel⁶⁴. Det belopp som dras av i näringsverksamhet skall istället tas upp i inkomstslaget kapital. Att använda sig av positiv räntefördelning är emellertid frivilligt eftersom den minskar den pensionsgrundande inkomsten⁶⁵. Beslutet att använda sig av positiv räntefördelning bör rimligen avvägas med beaktande av hur hög marginalsatt personen betalar på sina rörelseinkomster, samt det faktum att pensionsgrundande inkomst endast utgörs av 7,5 inkomstbasbelopp⁶⁶. Det finns även regler som gäller s.k. negativ räntefördelning. Reglerna syftar till att förhindra att ränteutgifter för privata förvärv av tillgångar blir avdragsgilla i näringsverksamheten. På motsvarande vis dras istället en schablonintäkt av i inkomstslaget kapital och tas istället upp i näringsverksamhet.⁶⁷

För att ytterligare närma sig en skattemässig likabehandling av enskilda näringsidkare och enmansaktiebolag infördes vid företagsskattereformen 1994 reglerna om expansionsfond, vilka återfinns i 34 kap. IL⁶⁸. Reglerna ger enskilda näringsidkare möjlighet att fondera vinster från verksamheten. Fonderingen görs genom ett avdrag i en särskild deklaraionspost kallad expansionsmedel.⁶⁹ Enligt IL 65:8 skall skatt betalas med 26,3 procent på dessa fonderade expansionsmedel⁷⁰. När fonderade medel löses upp skall dessa tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet, dock skall den skattskyldige tillgodoräknas den expansionsmedelsskatt som redan erlagts. En sådan minskning av expansionsmedel

⁶² Lodin, S-O m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 2*, 2007, s. 395-396

⁶³ Prop. 1993/94:50 s. 2, s. 226

⁶⁴ Prop. 1993/94:50 s. 227

⁶⁵ Lodin, S-O m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 1*, 2007, s. 400

⁶⁶ se not 69.

⁶⁷ IL 33:2

⁶⁸ Lodin, S-O m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 1*, 2007, s. 403

⁶⁹ Prop. 1993/94:50 s. 234

⁷⁰ Enligt prop. 1993/94:50 skall expansionsmedelsskatten följa den aktuella bolagsskatten.

medför skyldighet att erlægga egenavgifter samt tillgång till sociala förmåner eller i vissa fall särskild löneskatt⁷¹. Förklaringen till varför regeringen ansåg att dessa regler var nödvändiga ur neutralitetssynpunkt är att egenavgifter utgår på allt överskott i näringsverksamheten. Enmansaktiebolag å andra sidan kunde, och kan givetvis fortfarande idag, avvakta med att betala ut lön till de verksamma och istället använda vinstmedel som endast är beskattade med bolagsskattesatsen till expansion av verksamheten. Denna möjlighet fanns inte för enskilda näringsidkare fram till förändringen 1994.⁷²

I 40 kap IL finns bestämmelserna om underskottsavdrag i näringsverksamhet. Reglerna gäller för alla som är skattskyldiga för näringsinkomster, d.v.s. även aktiebolag. I IL 40:2 stadgas att tidigare års underskott får dras av i näringsverksamhet när så blir möjligt. Det finns inga tidsmässiga begränsningar för gamla underskott. För att ytterligare stimulera nyföretagande infördes reglerna om kvittning av underskott i näringsverksamhet. Syftet med reglerna är att de ska utgöra starthjälp till nystartade företag och vara ett alternativ till reglerna i 40 kap⁷³. IL. I IL 62:2 och 62:3 stadgas att underskott av aktiv näringsverksamhet får dras av som allmänt avdrag i deklARATIONEN med ett belopp om högst 100 000 kronor per år under de fyra år som följer efter startåret. Detta innebär att underskott i näringsverksamheten kan utnyttjas för kvittning mot tjänsteinkomster, och att detta kan göras redan det år underskotten uppkommer.

4.4 Uppbörden av skatter och avgifter – Skattebetalningslagen (1997:483)

Genom F-skattereformen år 1992 stärktes sambandet mellan inbetalning av skatter och avgifter. Reformen hade sin bakgrund i att det ibland kunde vara svårt för den som betalade ut ersättning för utfört arbete att avgöra om han var skyldig att göra avdrag för mottagarens inkomstskatt samt betala sociala avgifter. För att minska denna osäkerhet infördes ett system där skyldigheten att göra skatteavdrag samt betala sociala avgifter bestämdes genom vilken typ av skattsedel uppdragstagaren hade⁷⁴. Som en utveckling i samma riktning infördes år

⁷¹ Prop. 1993/94:50 s. 234

⁷² Prop. 1993/94:50 s. 235-236

⁷³ Prop. 1993/94:50 s. 251

⁷⁴ Prop. 1991/1992:112 s. 94

1997 ett nytt system för inbetalning och redovisning av skatter och avgifter som även inkluderar regler för betalning av mervärdesskatt⁷⁵. Reglerna återfinns i skattebetalningslagen (1997:483) (SbetL).⁷⁶ Följande framställning tar framför allt sikte på F-skattens betydelse i uppördshänseende och flyter av naturliga skäl delvis samman med avsnitt 2.4 om socialavgifter. Reglering kring det praktiska förfarandet angående inbetalningar och redovisning av skatter och avgifter lämnas utanför framställningen.

4.4.1 A-skatt

Enligt SbetL 4:3 skall den som betalar ut ersättning för arbete göra skatteavdrag på denna ersättning. Detta kallas A-skatt eller helt enkelt bara skatteavdrag⁷⁷. Skatteavdrag skall enligt SbetL 5:1 göras vid varje utbetalningstillfälle och omfattar enligt SbetL 5:2 andra stycket även pensioner och andra ersättningar hänförliga till arbete⁷⁸. Arbetsgivaren blir därmed uppördsman åt staten för denna preliminära inkomstskatt. Av SbetL 8 kap. framgår att skatteavdragets storlek bestäms med hjälp av skattetabeller som grundar sig på den kommunala skattesatsen. I SbetL 8:8 stadgas att vid arbetsersättningar till juridiska personer med A-skatt skall skatteavdrag göras med 30 procent, dock är sådana situationer tämligen ovanliga.

4.4.2 F-skatt

Enligt 4:7 SbetL skall en F-skattsedel efter ansökan utfärdas för den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet, såvida det inte finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas. SbetL 1:6 stadgar att med begreppet näringsverksamhet menas det inkomstskatterättsliga näringsbegreppet som återfinns i IL 13 kap. Enligt SbetL 4:5 är det skatteverket (SKV) som utfärdar F-skattsedlar. Det är alltså SKV som gör bedömningen huruvida rörelsekriterierna

⁷⁵ För en djupare inblick i de praktiska konsekvenserna av SbetL (1997:483) hänvisas till Olsson, K, *Skattebetalningslagen – En ny uppördslag*, SN nr. 9 1997

⁷⁶ Lodin, S-O m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 2*, 2007, s. 679-680

⁷⁷ SbetL 4:2

⁷⁸ I SbetL 5:3 finns vissa undantag då skatteavdrag inte behöver göras av arbetsgivaren när ersättningsbeloppen är små.

enligt IL 13 kap. är uppfyllda efter att den enskilde inlämnat ansökan om F-skatt⁷⁹. SbetL 5:5 anger att den som betalar ut arbetsersättning till en innehavare av F-skattsedel inte skall göra skatteavdrag för preliminär skatt. Huruvida uppdragstagaren innehar F-skatt eller inte avgör alltså vem som skall betala in preliminär skatt på arbetsinkomster. Enligt SbetL 5:7 skall den som betalar ersättning för utfört arbete till innehavare av F-skattsedel skriftligen anmäla detta till SKV om det trots F-skatt är uppenbart att arbetsförhållandet är att anse som anställning. Som nämnts i avsnitt 2.5.1 gäller systemet med A-skatt även för juridiska personer och även om aktiebolag med tanke på den juridiska formen normalt skall betala F-skatt föreligger ändå krav på att den juridiska personen ansöker om F-skatt. Den som betalar ut ersättning för utfört arbete till juridiska personer som saknar F-skatt skall göra avdrag för preliminär skatt enligt SbetL 8:8 punkten 1.

4.4.3 Ansvar för skatteavdrag och skattetillegg

Vid tillkomsten av F-skattesystemet uttryckte lagstiftaren medvetenhet om att reglerna skulle kunna komma att missbrukas, exempelvis genom att en innehavare av F-skattsedel placerades mellan utbetalaren och ersättningsmottagare i syfte att komma runt regler om preliminärt skatteavdrag⁸⁰. För att komma tillrätta med denna möjlighet infördes regler om anmälningsplikt och solidariskt betalningsansvar i SbetL. Som tidigare nämnts åligger det enligt SbetL 5:7 den som utbetalar ersättning för arbete att anmäla till SKV om mottagaren återopat F-skattsedel men det är uppenbart att ett anställningsförhållande föreligger. SbetL 12:3 stadgar att om den som i sin näringsverksamhet betalar ut ersättning i en sådan situation som beskrivs i 5:7 men underlåter att göra anmälan om detta får SKV besluta att utbetalaren blir solidariskt ansvarig för att betala ej avdragen skatt samt eventuell ränta på detta belopp. Ett sådant beslut får dock inte fattas om mottagaren av ersättningen fullgjort sin skyldighet att redovisa och betala skatt inom föreskriven tid eller om statens (läs SKV) fordran preskriberats, vilket framgår av SbetL 12:4. I **RÅ 2007 ref. 61 I**, där mottagaren av ersättningen innehade F-skattsedel men arbetsförhållandet uppenbart var en anställning valde RR, istället för att tillämpa bestämmelserna i 5:7 och 12:3 SbetL om solidariskt betalningsansvar, att klassa samarbetsavtalet som ett skenavtal och ansåg att det i själva verket förelåg en anställning. RR

⁷⁹ Lodin, S-O m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 2*, 2007, s. 683

⁸⁰ Prop. 1991/91:112 s. 107

valde således, med hänvisning till bland annat **RÅ 2004 ref. 27**, att se till rättshandlingens verkliga innebörd och bortsåg helt från de eventuella rättsverkningar innehavet av F-skatt kunde medföra. Det faktum att utbetalaren skattemässigt behandlat situationen som ett uppdragsavtal och därmed gjort avdrag för ingående skatt samt underlåtit att erlagga arbetsgivaravgifter ledde till att bolaget ansågs ha lämnat oriktig uppgift. Därmed drabbades bolaget av skattetillägg i enlighet med SbetL 15:1 som stadgar att om en skattskyldig lämnar oriktig uppgift till ledning för beskattning skall en särskild avgift benämnd skattetillägg tas ut. Samma dag avgjordes **RÅ 2007 ref. 61 II** i vilket utgången blev en annan. Målet gällde huruvida en inhyrd VD från bolag som innehade F-skatt var att anse som anställd snarare än uppdragstagare i det uppdragsgivande bolaget. RR:s uppfattning var att de regler som återfanns i 40 § uppbördslagen och 16 § lagen om uppbörd av socialavgifter väsentligt inskränkte utrymmet för RR att bortse från det uppdragsavtal som slutits mellan parterna och innehavet av F-skattsedel⁸¹. Därmed påfördes inhyrande bolag inga arbetsgivaravgifter. Vad som utgjorde den avgörande skillnaden mellan de två fallen kan enligt min mening vid en första anblick inte utläsas ur domarna och det framstår därmed som oklart vilken styrka innehavet av F-skattsedel verkligen har på avgörandet av vem som bär ansvaret för uppbörden. Emellertid beror denna oklarhet i min mening på att RR formulerat domskälen på ett sätt som inte är fullt tillfredställande. I båda fallen uttalar RR att beskattning skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett vilken beteckning de åsatts. Med detta torde RR mena att beskattning skall ske på grundval av den ”verklighet” som gäller inom skatterätten, ty avtalet är trots allt giltigt i den civilrättsliga ”verkligheten”. Om avtalet inte är civilrättsligt giltigt, till exempel om det utgör ett skenavtal, skall det inte heller läggas till grund för beskattning⁸². Detta uttalas även av RR i båda dessa fall. Att utfallet är olika i de två fallen beror enligt min uppfattning på att i RÅ 2007 ref. 61 I har RR ansett det civilrättsliga avtalet inte bör läggas till grund för beskattning, och att RR i RÅ 2007 ref. 61 II godtagit det civilrättsliga avtalet och därför istället gått vidare med att titta på den verkliga skatterättsliga innebörden. RR har sedan ansett att den verkliga innebörden präglas av att det i avtalet åberopats en F-skattsedel. Detta har RR inte lyckats förmedla på ett tydligt sätt i domen, vilket är beklagligt. Slutsatsen av rättsfallen är att förekomsten av en F-skattsedel påverkar

⁸¹ Motsvarande regler finns idag i SbetL 5:7. Målet avgjordes i enlighet med övergångsbestämmelserna enligt de äldre uppbördslagarna.

⁸² Eftersom det civilrättsliga arbetstagarbegreppet finnes i den tvingande arbetslagstiftningen torde även ett avtal som inte är ett skenavtal kunna vara civilrättsligt ogiltigt om det stipulerar ett uppdragsförhållande men enligt arbetsrätten är ett anställningsförhållande. Huruvida en sådan bedömning skulle kunna göras av RR framgår inte av bedömningen i rättsfallen som återges ovan. Dock visar ett sådant resonemang på problematiken kring diskrepansen mellan arbetstagarbegreppet inom de två rättsområdena.

bedömningen om ett tjänste- eller uppdragsförhållande föreligger, men endast under förutsättning att det civilrättsliga avtalet, obeaktat förekomsten av F-skattsedel, anses giltigt. Som nämnts i avsnitt 3.6 torde även kravet ställas att F-skattsedeln åberopats vid avtalets ingående eller konkretisering.

4.5 Sociala avgifter – Socialavgiftslagen (2000:980)

De sociala avgifternas grundläggande funktion är att finansiera sociala ändamål; huvudsakligen socialförsäkringen men även arbetslöshetsförsäkringen. I socialförsäkringen ingår bland annat sjuk- och föräldraförsäkringen, sjukersättning och aktivitetsersättning samt ålders- och garantipension. Systemet syftar till skapa ekonomisk trygghet genom livet för de försäkrade. Emellertid har de sociala avgifterna, namnet till trots, kommit att innehålla en inte obetydlig skattedel, främst genom att gränsen för pensionsgrundande inkomst går vid 7,5 inkomstbasbelopp⁸³, medan däremot sociala avgifter tas ut även på lönebelopp som överstiger denna gräns.⁸⁴ Därför tas en särskild löneskatt ut på ersättningar som faller utanför SAL. I den gamla socialavgiftslagen fanns begrepp som numera är borttagna av skälet att tolkningsproblem uppstod. Detta gällde framförallt begreppen arbetsgivare och arbetstagare, som numera nästan helt tagits bort i nuvarande SAL. Begreppen har ersatts med uttrycken ”den som utger avgiftspliktig ersättning”, ”avgiftsskyldig” och ”den som tar emot avgiftspliktig ersättning” eller bara ”mottagaren”. Lagstiftaren vill med detta poängtera att det inte har någon betydelse hur arbetsavtalet är utformat när det kommer till att bestämma skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter.⁸⁵ Nedan presenteras det innehåll i socialavgiftslagen (2000:980) (SAL) som har betydande relevans för uppsatsens undersökningsområde. Regleringar som gäller rätten till förmånerna i socialförsäkringssystemet avses inte behandlas då fokus ligger på uppbörden av avgifterna.

⁸³ Inkomstbasbeloppet för 2007 var 45 900 kronor. Se not 33 angående inkomstbasbeloppets fasställande.

⁸⁴ Prop. 2008/09:62 *F-skatt åt fler* s. 8, jmf. Lodin, S-O m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 2*, 2007, s. 587-588

⁸⁵ Lagerström, G & Svenström, Y, *Socialförsäkringslagen och socialavgiftslagen: Ny lagstiftning på socialförsäkringens område*, SN nr 4 2001, s. 201

4.5.1 Arbetsgivaravgifter⁸⁶

I SAL 2:1 stadgas att den som utger avgiftspliktig ersättning skall betala arbetsgivaravgifter. Vad som menas med avgiftspliktig ersättning finns i SAL 2:10 och 2:11 och här stadgas att löner, arvoden och andra ersättningar som utges med anledning av arbete är avgiftspliktiga. Här finns även en uppräknning av vad som likställs med sådan ersättning i lagens mening. SAL 2:12 anger att ersättningar är avgiftsfria om de är skattefria enligt IL eller SINK. SAL 2:10 anger dock att pensioner inte är avgiftsgrundande ersättning; detta trots att pensioner enligt IL 10:2 är skattepliktiga i inkomstslaget tjänst. Av SAL 2:5 framgår att om mottagaren av ersättningen har en F-skattsedel skall utbetalaren inte erlägga arbetsgivaravgifter. Om någon betalar ut ersättning till en person med F-skattsedel och det är uppenbart att det egentligen föreligger ett anställningsförhållande, skall utbetalaren anmäla detta till SKV enligt SbetL 5:7; se avsnitt 2.5.4. SAL tar upp ett antal undantagssituationer där utbetalaren inte skall erlägga arbetsgivaravgifter⁸⁷. Det viktigaste undantaget, förutom innehav av F-skattsedel, torde vara att handelsbolag inte skall betala arbetsgivaravgifter på ersättningar till delägare, vilket är naturligt då delägarna inte beskattas för dessa ersättningar i inkomstslaget tjänst. I övrigt är undantagen väldigt begränsade i sin omfattning och gemensamt är att mottagaren i dessa fall skall erlägga egenavgifter, vilket givetvis även gäller för delägare i handelsbolag.

4.5.2 Egenavgifter

Av föregående avsnitt framgår att arbetsgivaravgifter inte skall erläggas vid betalning av ersättning till innehavare av F-skattsedel. Detta betyder givetvis inte att dessa personer är undantagna från att delta i finansieringen av de sociala systemen. I SAL 3:8 stadgas att löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete är avgiftspliktiga om den som utgett ersättningen inte betalat arbetsgivaravgifter. Enligt SAL 3:1 skall egenavgifter betalas på

⁸⁶ För inkomståret 2009/taxeringsåret 2010 gäller följande procentsatser angående arbetsgivaravgifter: Arbetsgivaravgifter utgår för närvarande med **31,42 procent** av avgiftsunderlaget. Avgiftsuttaget är fördelat på Ålderspensionsavgift 10,21 procent, Efterlevandepension 1,70 procent, Sjukförsäkringsavgift 6,71 procent, Arbetskadeavgift 0,68 procent, Föräldraförsäkring 2,20 procent, Arbetsmarknadsavgift 2,43 procent, Allmän löneavgift 7,49 procent.

Från det år en anställd fyller 65 år utgår endast Ålderspensionsavgift med 10,21 procent.

Till och med det år en anställd fyller 26 år utgår arbetsgivaravgift med 15,49 procent.

Siffror hämtade från www.SKV.se i broschyren Belopp och procent, 2009-02-13. Se även SAL 2:26 - 2:28.

⁸⁷ SbetL 2:5 - 2:9

avgiftspliktiga ersättningar⁸⁸. Vad som är avgiftspliktiga ersättningar framgår av 3:3 – 3:8. Överskott av näringsverksamhet är avgiftspliktig enligt SAL 3:3, likaså är ersättningar som skall hänföras till inkomstslaget tjänst avgiftspliktiga i de fall inkomsterna härrör från en självständigt bedriven verksamhet, SAL 3:4. F-skattsedeln har mer än en uppördsmässig funktion. För innehavare av F-skattsedel gäller att egenavgifter skall betalas på näringsverksamhetens eventuella överskott, medans uppdragsgivaren till en näringsidkare utan F-skattsedel alltid skall erlägga arbetsgivaravgifter för arbetsersättningar. Således finns faktiskt mer än uppördsmässiga aspekter av F-skattsedelinnehavet, som t.ex. olika konkurrensmässiga förutsättningar.

4.6 Moms – Mervärdeskattelagen (1994:200) och något om EG-rätten

För att en person, fysisk eller juridisk, skall vara skattskyldig till mervärdesskatt skall fyra rekvisit vara uppfyllda: (1) yrkesmässig verksamhet, (2) omsättning, d.v.s. transaktioner av varor och tjänster mot ersättning, (3) omsatta varor och tjänster skall vara skattepliktiga, (4) omsättningen sker i Sverige⁸⁹. Det förstnämnda rekvisitet och frågan vad som utgör yrkesmässig verksamhet ligger inom denna uppsats relevanta område. I avsnitt 2.3 berördes sambandet mellan mervärdeskattelagens uttryck ”yrkesmässig verksamhet” och inkomstskattelagens ”näringsverksamhet”. I ML 4:1 uttrycks att en verksamhet utgör en yrkesmässig sådan om den är en näringsverksamhet enligt 13 kap i inkomstskattelagen. Vilka förutsättningarna är för att näringsverksamhet skall anses föreligga enligt IL behandlas på djupet i avsnitt 2. Emellertid kan skatteplikt uppstå även om inte näringsverksamhet föreligger enligt IL. ML 4:1 andra punkten stadgar att verksamheter som bedrivs under former som är jämförliga med näringsverksamhet och omsätter mer än 30 000 kronor också är yrkesmässig i ML:s mening⁹⁰. Denna regel motiveras av att alternativ som är ekonomiskt jämställda skall ha lika förutsättningar i syfte att uppnå en konkurrensneutralitet. Samtidigt dras gränsen vid 30 000 kronor för att det ur fiskal synpunkt är omotiverat att hantera dessa små verksamheter.

⁸⁸ Egenavgifter för inkomståret 2009 är 29,71 procent. Siffror hämtade från www.SKV.se i broschyren Belopp och procent, 2009-02-17. Se även SAL 3:13.

⁸⁹ Yrkesmässig verksamhet 4 kap. ML, omsättning 2 kap. ML, skattepliktig omsättning 3 kap. ML, omsättningsland 5 kap. ML.

⁹⁰ ML 4:2 - 4:8 behandlar ytterligare undantagsfall där det viktigaste torde vara att statens och kommuners verksamhet är yrkesmässig oavsett om vinstsyfte föreligger eller inte.

Detta torde strida mot EG:s momsdirektiv⁹¹, där det stadgas att skattskyldighet för mervärdesskatt skall inträda om det föreligger ekonomisk verksamhet. Direktivets skattskyldighet för moms är således vidare än den som återfinns i ML och beloppsgränsen i ML 4:1 andra punkten borde därmed ges en vid tillämpning.⁹²

I utredningen *Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv*⁹³ föreslogs att ML:s regler om skattskyldighet vid yrkesmässig verksamhet skulle slopas. Istället ansåg utredningen att man skulle införa begreppet beskattningsbar person. Detta skulle innebära att inga verksamheter undantogs från skattskyldighet av t.ex. den anledningen att näringskriterierna i IL 13 kap. inte uppfylldes. En sådan lydelse skulle vara mer konform med EG:s momsdirektiv, men ännu har inga förändringar i ML gjorts till följd av utredningen. Frida Sundberg skriver i SN nr. 9 2005 att bestämmelsen i direktivets artikel 4 har direkt effekt eftersom innehållet är så tydligt att det skulle kunna tillämpas i varje medlemsstat utan anpassning till nationell lagstiftning⁹⁴. Huruvida detta får någon praktisk effekt i Sverige låter hon dock vara osagt med hänvisning till att en person endast kan åberopa en EG-rättslig bestämmelse om den ger personen en rättighet som den nationella lagstiftningen inskränker. Om skyldighet att betala mervärdesskatt kan anses vara en rättighet är dock oklart.⁹⁵ Förutsättningarna för en verksamhet att attrahera kunder torde rimligen vara bättre om verksamheten är momspliktig. I **RÅ 2006 ref. 31** fastslår RR att bestämmelserna i ML skall tolkas med bakgrund av sjätte mervärdesskattedirektivet eftersom dessa utgör en implementering av direktivet. Vidare uttalas att denna vida tillämpning av ekonomisk verksamhet som EG-domstolen praktiserar skall ligga till grund för bedömningen om skattskyldighet föreligger eller inte.

Vad ovan anförts visar att det inte föreligger ett direkt samband mellan IL:s näringsverksamhetsbegrepp och skattskyldigheten för mervärdesskatt. Emellertid är den aktuella frågan i uppsatsen hur momsplikten på en tillhandahållen tjänst påverkas av gränsdragningen arbetstagare/uppdragstagare. I målet RÅ 2006 ref. 31 fastslogs att all uthyrning av anställd personal utgör momspliktig omsättning. I det aktuella fallet gavs en anställd tjänstledigt för att utföra fackligt arbete. Han behöll dock sin lön från den huvudsakliga anställningen under den lediga tiden. I gengäld fakturerade arbetsgivaren

⁹¹ Rådets direktiv 2006/112/EG

⁹² Melz, P, *Mervärdesskatt*, Uppsala 2009, s. 34-35

⁹³ SOU 2002:74 s. 202

⁹⁴ Sundberg hänvisar till artikel 4 i sjätte momsdirektivet. Motsvarande bestämmelse finns i artikel 9 i det numera gällande momsdirektivet 2006/112/EG.

⁹⁵ Sundberg, F, *Ideell verksamhet och Sveriges implementering av det sjätte mervärdesskattedirektivet*, SN nr 9 2005, s. 540

fackförbundet för dessa lönekostnader. RR:s bedömning blev att uthyrning av personal utgör momspliktig omsättning. Det spelade i fallet ingen roll att arbetsgivaren inte tillhandahöll en tjänst utan endast ställde den anställde till fackförbundets förfogande och därmed skall arbetsgivaren fakturera moms. Det framgår dock inte av målet huruvida den anställde hade ansetts vara arbetstagare eller uppdragstagare i förhållandet till fackförbundet vid utövande av dessa tjänster. Därmed torde RR vid sin bedömning i huvudsak ha gjort sin bedömning utifrån grunderna att lön betalats ut från den ursprungliga arbetsgivaren samt att dessa fakturerat fackförbundet. De monetära transaktionerna, snarare än det faktiska innehållet i arbetsförhållandet torde därmed ligga till grund för denna bedömning.

4.7 Effekter av en omklassificering från näringsverksamhet till tjänst

I avsnitt 4 har hittills redovisats en del av de skatte-, avgifts-, moms- och uppbördsmässiga skillnader som finns mellan att vara uppdragstagare eller arbetstagare. Domstolarnas bedömningsprinciper har presenterats i avsnitt 3. Frågan kvarstår dock kring vad som händer i den situationen då en domstol bedömer att en verksamhet inte uppfyller kraven för näringsverksamhet eller att inkomsten skall hänföras till inkomstslaget tjänst hos den fysiska personen. Här kommer två typsituationer att presenteras. Den ena situationen är den då en ensam ägare driver sin verksamhet genom ett aktiebolag och verksamheten i huvudsak bygger på dennes personliga arbetsinsatser. Den andra situationen är den då en fysisk person bedriver näringsverksamhet genom till exempel en enskild firma. I båda dessa situationer passerar ersättningarna näringsverksamheten innan de blir inkomster för den fysiska personen. I det första fallet passerar ersättningen en juridisk person, ett aktiebolag. I det senare fallet passerar ersättningen varken en fysisk eller juridisk person, men förekomsten av en näringsverksamhet gör fallen jämförbara. Hittills har framställningen varit fokuserad på den vars verksamhet varit föremål för gränsdragningen. Här illustreras en affärsmässig situation innehållande i det ena fallet två juridiska personer i det andra tre. En omklassificering får givetvis konsekvenser för alla parter, men visar sig här främst drabba uppdragsgivaren.

Situation 1 – fysisk person bedriver verksamhet genom ett aktiebolag

Vi kan föreställa oss att konsulten FP driver verksamhet genom sitt aktiebolag ABx. Verksamheten bygger på FP:s personliga arbetsinsatser. FP uppbär jämte utdelning i huvudsak lön från ABx och är därmed arbetstagare i förhållande till bolaget som följaktligen är FP:s arbetsgivare. ABx har en stor kund, UG, som anlitar ABx för de konsulttjänster som FP utför. I denna situation föreligger följande:

- Eftersom ABx skall betala arbetsgivaravgifter för den lön bolaget betalar till FP ingår dessa avgifter i det belopp som faktureras UG.
- ABx säljer momspliktiga tjänster och därmed faktureras UG utgående moms. Momsen utgör ingående moms för UG.
- UG åläggs inget av det ansvar för skatter och avgifter som hade uppstått om FP istället varit anställd hos UG.

Vid taxeringen bedömer Skatteverket att de inkomster som redovisats hos ABx under året i själva verket skall utgöra tjänsteinkomst för FP. I domstol fastställs efter prövning enligt vad som presenterats i avsnitt 4 att ersättningarna är hänförliga till FP och inte till bolaget i enlighet med Skatteverkets yrkande och utgör därmed tjänsteinkomst för FP. Vilka konsekvenser följer av domstolens omklassificering?

Enligt SAL 2:10 utgör ersättning för arbete avgiftspliktigt underlag för arbetsgivaravgifter. I **RÅ 2001 ref. 50**, mest känt som Brynäs-målet, betalades ersättningen för användandet av tre hockeyspelare till ett utländskt bolag. Frågan gällde om Brynäs skulle anses ha utgett sådan avgiftspliktig ersättning som skall utgöra underlag för arbetsgivaravgifter. RR kom fram till hela den ersättning som det utländska bolaget uppburit var att anse som sådan avgiftspliktig ersättning. Motiveringen var att spelarna ansågs ha möjlighet att förfoga över ersättningarnas användande trots att de fanns inom bolaget. När det gäller en konsult som äger ett aktiebolag som uppbär ersättningar för hans arbetsinsatser torde förfogandet över ersättningarna anses vara än tydligare. Detta innebär, i vårt aktuella exempel, att UG vid en omklassificering blir skyldig att erlägga arbetsgivaravgifter på hela det till ABx utbetalade beloppet utan att någon hänsyn tas till att ABx fakturerat UG belopp innehållandes framtida arbetsgivaravgifter för FP. Det finns en möjlighet att undanta delar av ersättningen från avgiftsplikt om ersättningen

ämnan kompensera den arbetsutförande för sina kostnader i arbetsutförandet, vilket stadgas i SAL 2:21. Det krävs dock att dessa utgifter uppgår till minst 10 procent av ersättningen och har direkt samband med tjänsten. Om denna typ av avdrag är möjliga i vårt hypotetiska fall är därmed beroende av utgifternas storlek, men även UG:s möjligheter att visa påvisa att dessa utgifter föreläggat. I RÅ 2001 ref. 50 framgår tydligt att det ankommer på den avgiftsskyldige att bevisa kostnadernas storlek samt deras samband med arbetsutförandet. I vårt fall betalar ABx arbetsgivaravgifter för den till FP utbetalade lönen och vid en omklassificering skall även UG betala arbetsgivaravgifter på ersättningen. Att ABx betalar arbetsgivaravgifter på lönen till FP torde rimligen inte påverka UG:s avgiftsskyldighet, eftersom de lönebelopp som betalats ut till FP från ABx inte har något påvisbart civilrättsligt samband med de belopp som fakturerats UG. Ur ekonomiskt hänseende betyder detta dock i praktiken att samma transaktion läggs till grund för beskattning mer än en gång. I det fall det anses att en oriktig uppgift lämnats kan skattetillägg påföras enligt SbetL 15 kap. Vidare kan den skattskyldige bli tvungen att erlægga kostnadsränta enligt SbetL 19 kap.

En omklassificering aktualiserar även frågan om mervärdesskatt. Enligt ML 8:2 utgörs ingående mervärdesskatt av den mervärdesskatt som omsättningen föranlett hos den tjänstepresterande parten. Det är dock osäkert om UG vid en omklassificering kommer nekas avdrag för ingående moms. Under förutsättning att FP:s verksamhet anses vara en ekonomisk verksamhet i EG:s momsdirektivs mening kan det trots det faktum att ersättningarna hänförs till FP personligen finnas underlag för att momspliktig verksamhet bedrivs av FP. Ett räkneexempel illustrerar situationen:

ABx fakturerar UG för utförda konsulttjänster. Fakturerat belopp är 10 000 kronor exklusive moms och 12 500 inklusive moms. Kostnaderna som finns i ABx är obetydliga då verksamheten bygger på FP:s kompetens. Därmed utgör fakturerat belopp endast ersättning för de kostnader ABx får vid en löneutbetalning till FP. Detta innebär att fakturerat belopp är FP:s bruttolön inklusive arbetsgivaravgifter. Löneuttaget i ABx är varje år så stort att företaget gör nollresultat och ingen bolagsskatt antas därmed utgå⁹⁶. Skattebelastningen för de transaktioner som föregår att FP får nettolönen i handen blir i denna situation följande: moms 2 500 kronor, kommunalskatt 3 000 kronor, arbetsgivaravgifter 3200 kronor, totalt 8 700 kronor. Detta motsvarar 69,6 procent av fakturerat belopp (8 700/12 500). Vid en

⁹⁶ Vi bortser här från eventuella utdelningsmöjligheter samt regler om utdelning på kvalificerade andelar.

omklassificering, d.v.s. att ersättningarna istället hänförs till FP som tjänsteinkomst blir effekten följande: UG påförs arbetsgivaravgifter på hela beloppet vilket blir 4 000 kronor. UG nekas avdrag för ingående moms med 2 500 kronor. UG skall dessutom betala in preliminär inkomstskatt med 3 750. Om vi bortser från eventuella skattetillägg uppgår de i efterhand påförda skatterna till totalt 10 250 kronor. Transaktionerna har således lett till ett totalt skatteuttag på 18 950 kronor (8 700+10 250), vilket motsvarar 151,6 procent av omsättningen inklusive moms (18 950/12 500). Om den ursprungliga konstruktionen varit sådan att FP varit anställd hos UG hade följande skatteuttag uppstått: Ersättning till FP 10 000 kronor leder till arbetsgivaravgifter för UG med 3 200 kronor, kommunalskatt hos FP med 3 000 kronor, vilket totalt är 6 200 kronor eller 62 procent av ersättningen. Detta kan sättas i jämförelse till de 151,6 procent som uttas vid en omklassificering. Om vi i exemplet dessutom antar att skattetillägg tas ut enligt SbetL 15:1 och 15:4 tillkommer en avgift som uppgår till 20 procent av den skatt som till följd av de oriktiga uppgifterna inte skulle ha påförts. Detta innebär ytterligare 2 050 kronor i påförda avgifter (10 250 x 20 %). Det totala skatte- och avgiftsuttaget blir då hela 168 procent av transaktionsbeloppet.

Situation 2 – fysisk person bedriver näringsverksamhet

Konsekvenserna av en omklassificering liknar de som uppstår i situation 1. Låt säga att FP bedriver näringsverksamhet genom sin enskilda firma. Han erbjuder konsulttjänster och innehar F-skattsedel. Han fakturerar sin uppdragsgivare, UG, för utförda tjänster med 12 500 kronor inklusive moms. Detta betyder att följande gäller i situationen:

- Då FP betalar egenavgifter på överskottet i inkomstslaget näringsverksamhet ingår avgifterna som en del av det till UG fakturerade beloppet.
- FP:s rörelse är momspliktig och den i fakturan debiterade momsen utgör ingående moms för UG.
- Då FP har F-skattsedel skall han själv ansvara för sina skatter och avgifter och detta ankommer således inte på UG.

Det fakturerade beloppet belastas med moms 2 500 kronor, egenavgifter 2 325 kronor och kommunalskatt ca 2 250 kronor⁹⁷. Totalt är skatte- och avgiftsbelastningen på transaktionen 7 075 kronor, vilket motsvarar 56,6 procent. Vad sker vid en omklassificering och inkomsterna istället hänförs till tjänst? Som tidigare nämnts angående situation 1 skall hela det fakturerade beloppet ligga till grund för inkomst- och avgiftsberäkning, enligt vad RR uttalat i **RÅ 2001 ref. 50**. Här uttalades även att någon hänsyn till redan erlagda egenavgifter inte med laglig grund kan beaktas vid påförande av arbetsgivaravgifter i fall av en omklassificering. Detta innebär således att UG påförs arbetsgivaravgifter med 4 000 kronor utan reduktion för vad som redan erlagts av FP i egenavgifter. FP beskattas givetvis inte för sina inkomster i näringsverksamhet, utan UG blir istället skyldig att betala in preliminärskatt på 3 750 kronor. UG nekas avdrag för ingående mervärdesskatt om 2 500 kronor. Det totala skatte- och avgiftsuttaget blir således 15 075 kronor, vilket motsvarar 120,6 procent av fakturerat belopp. Eventuella skattetillägg uppgår till 2 050 kronor, vilket skulle höja skatte- och avgiftsuttaget till 137 procent.

⁹⁷ Enligt IL 16:29 är egenavgifter avdragsgilla i näringsverksamheten. Intäkten på 10 000 kronor exklusive moms reduceras med ett schablonavdrag för egenavgifter på 25 procent. Egenavgifter beräknas på 7 500 kronor, vilket ger avgifter på ca 30 procent av 7 500 kronor = 2250. Med en hypotetisk kommunalskatt på 30 procent ger detta en inkomstskatt på $((10\,000 - 2250) \times 30\%)$ 2325 kronor.

5 Regeringens proposition 2008/09:62 F-skatt åt fler – aktuella rättsliga förändringar

I regeringsförklaringen den 6 oktober 2006 lovade regeringen att underlätta tilldelningen av F-skatt.⁹⁸ Riksdagen antog den 10 december 2008 proposition 2008/09:62 F-skatt åt fler⁹⁹. Den ändring i inkomstskattelagen som antagits har till syfte att främja företagsamheten i Sverige genom att det ska bli lättare att bli tilldelad en F-skattsedel¹⁰⁰. Avsnitt 5 skall presentera bakgrunden till ändringen, dess syfte och det faktiska innehållet.

5.1 Bakgrund till ändringsförslag

Vid 2006 års utgång uppgick antalet personer med F-skattsedel till 720 000. Under året hade 75 000 personer ansökt om tilldelning av F-skatt. Av dessa fick 1740 avslag varav 784 på grund av att de inte ansågs bedriva näringsverksamhet. En djupare analys av denna statistik som tillhandahållits av SKV visade att endast hälften av dessa 784 verkligen hade fått avslag på grund av att de inte bedrev näringsverksamhet. Enligt utredningen är det alltså få som får avslag på sina ansökningar, men samtidigt av stor betydelse för den enskilde som får avslag. Utredningen anser också att det finns anledning att tro att det finns personer som avstår från att ansöka eftersom de misstänker att de inte uppfyller kraven.¹⁰¹

⁹⁸ Prop. 2008/09:62 *F-skatt åt fler* s. 24

⁹⁹ Riksdagens protokoll 2008/09:46

¹⁰⁰ Prop. 2008/09:62 *F-skatt åt fler* s. 1

¹⁰¹ Prop. 2008/09:62 *F-skatt åt fler* s. 20-21

Som det tidigare i uppsatsen framhållits är formerna för anställning och uppdragstagande i förändring. Även om anställningen givetvis fortfarande är den vanligaste arbetsformen, har fler och fler företag börjat använda sig av inhyrd personal, konsulter och även förlagt delar av företagets verksamhet till utomstående aktörer. Arbetsmarknaden kan sägas ha blivit mer flexibel och det har uppstått andra arbetsformer och därmed också möjligheter som inte är anställningar.¹⁰² Utredningens uppfattning är att det idag finns personer som vill driva eget företag och beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet men inte kan göra detta då de inte bedöms uppfylla självständighetskriteriet i IL 13:1. De ansökningar som avslagits har i huvudsak gällt verksamheter som gått ut på att hyra ut sig själv vid tillfälliga arbetskraftsbehov som till exempel högsäsong eller sjukdom. Dessa verksamheter karaktäriseras av att de inte har några anställda, arbetar i uppdragstagarens lokaler och gör små investeringar i arbetsredskap och maskiner. SKV har motiverat avslaget med att sökanden endast ställer sin egen arbetskraft till förfogande, är inordnad i uppdragsgivarens organisation samt tar en liten ekonomisk risk. Av utredningen framgår att antalet uppdragsgivare inte tillmäts betydande vikt vid bedömningen i dessa fall. Detta stämmer överens med den praxis från RR som presenterats i avsnitt 3.5 där huvudsaken varit om uppdragstagaren har haft möjlighet att anta flera uppdrag snarare än det faktiska antalet uppdragsgivare. Utredarna framhäver ändå att de anser att SKV varit väl restriktiv i förhållande till rättspraxis vad gäller vid tilldelning av F-skattsedel då det handlat om verksamheter med endast en uppdragsgivare.¹⁰³

5.2 Ändringar i 13 kap. IL

Den antagna lagens lydelse är följande. Det tillägg som gjorts visas här i kursiverad stil, övrig text är oförändrad gentemot den tidigare lydelsen

IL 13:1

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

¹⁰² Nilsson, P, F-skattsedel eller inte F-skattsedel - det är frågan, SN nr 7-8 1999, s. 418

¹⁰³ Prop. 2008/09:62 *F-skatt åt fler* s. 21-22

Vid bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt ska det särskilt beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet.

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

5.3 Kommentar till ändringen i propositionen

I prop. 2008/09:62 *F-skatt åt fler* presenteras en författningskommentar i syfte att tydliggöra och förklara innehållet i lagändringen. Här uttrycks att bedömningen huruvida någon bedriver näringsverksamhet även i fortsättningen skall göras utifrån en helhetsbedömning av ett antal kriterier. Förändringen består i att tre kriterier lyfts fram och ges en ökad betydelse. Dessa tre kriterier skall vid bedömningen väga lika tungt. Som framgår av avsnitt 5.2 skall det beaktas vad som har avtalats mellan uppdragstagare och uppdragsgivare. Detta innebär att parternas avsikt, men även avtalets villkor skall bedömas. Villkor som enligt propositionen kan få betydelse är till exempel risk- och ansvarsfördelning, men även huruvida avtalet ger uppdragstagaren rätt att anta uppdrag från ytterligare uppdragsgivare samt tacka nej till nya uppdrag från den befintliga. Här framhålls också att beroendet till uppdragsgivaren och inordningen i dennes verksamhet skall tillmätas betydelse. Visar det sig att så är fallet kan detta, beroende på graden, leda till att parternas vilja inte anses väga tillräckligt tungt.¹⁰⁴

Något som är intressant angående detta är att det vid en bedömning av graden av beroende och inordning skall beaktas hur villkoren för övriga anställda lyder. Detta torde enligt min mening kunna innebära att lika uppdragsförhållande i F-skattehänseende kan komma att bedömas olika beroende på hur uppdragsgivarens övriga arbetsstyrka är avtalsmässigt

¹⁰⁴ Prop. 2008/09:62 *F-skatt åt fler* s. 32-33

organiserad. Därför anser jag att detta begränsar möjligheten att en arbetsstyrka som utför samma arbetsuppgifter kan bestå av både anställda och enskilda näringsidkare med F-skatt. Därmed hindrar detta i min uppfattning att ett sådant scenario, som framhävts av motståndare till lagändringen, skulle uppstå där anställda i konkurrens med innehavare av F-skattsedel tvingas till att bli egenföretagare¹⁰⁵.

I kommentaren poängteras att det inte påverkar självständigheten att uppdragsgivaren anger vad som skall utföras. Normalt för ett uppdragsförhållande anses vara att uppdragstagaren bestämmer hur arbetet praktiskt utförs. Vidare framgår det tydligt att verksamheter som bygger på att man endast hyr ut sig själv och antar långvariga uppdrag som i huvudsak ersätter anställda i regel inte skall anses som självständigt bedriven verksamhet. Däremot är situationen annorlunda när det handlar om att utföra kortare uppdrag som tillfälligt ersätter ordinarie anställda. Detta innebär att verksamhet som bedrivs i syfte att i kortare uppdrag ersätta frånvarande personal eller förstärka bemanningen vid tillfälliga behov kan komma att bedömas som självständig verksamhet under förutsättning att övriga villkor pekar på självständighet.¹⁰⁶ Detta borde tolkas som att lagstiftaren menar att endast det faktum att uppdragen är av begränsad omfattning i tid inte föranleder att det anses föreligga självständighet. Vad gäller timanställda torde därför gälla att om det finns ett avtal mellan parterna om uppdrag finns möjlighet att dessa anses vara självständiga. Det faktum att det enligt lagens nya lydelse även skall beaktas i vilken grad uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren samt hur inordnad denne är i verksamheten kan enligt min uppfattning endast få till följd att den nya lydelsen främst påverkar de fall där den arbetspresterande besitter specialkompetens vars värde är oberoende av den arbetsförvärvande. Till exempel innebär detta i princip, i min mening, att den arbetsutförande skall kunna tillföra lika mycket per arbetad tid trots att denne inte ”skolats in” eller utbildats särskilt för arbetets utförande. Detta innebär framförallt att lagändringen kommer göra det lättare för professionella yrkesutövare att driva näringsverksamhet med sin kompetens som affärsidé. Frågan som kvarstår är dock om denna grupp har haft svårigheter att bli tilldelad F-skatt tidigare.

¹⁰⁵ Se till exempel Riksdagens protokoll 2008/09:46 Anf. 50 RAIMO PÄRSSINEN (s). Här återges den åsyftade delen av anförandet: *”Regeringens politik för fler företagare tycks främst handla om att anställda, i många fall påtvinget, ska omvandlas till egna företagare och göra samma saker som man gjorde tidigare på sin gamla arbetsplats, men nu får man göra det med eget framförhandlade affärsavtal.”*

¹⁰⁶ Prop. 2008/09:62 F-skatt åt fler s. 33

5.4 Är ändringen ändamålsenlig eller har den blivit en ideologisk höna?

Lagrådet anser att förändringen snarare är en kodifiering av praxis och ifrågasätter om ändringen verkligen kommer få avsedda effekter, d.v.s. en utvidgning av näringsbegreppet. Regeringen har anfört att de avsedda effekterna kommer uppnås genom att:¹⁰⁷

- Lagtexten förtydligas och speglar praxis
- Partsviljan ges ökad betydelse
- Förutsägbarheten ökar för den som ansöker

Genom detta skall frekvensen av tilldelade F-skattsedlar enligt Regeringen öka. Något som är intressant är att både förespråkare och motståndare till den nya lydelsen i min uppfattning kraftigt överdriver effekten av ändringen. Vid en jämförelse av den praxis som presenterats i avsnitt 3.5.5 om självständighetsrekvisitet och de nya förändringarna i lagen, framstår det som tydligt att den enda materiella förändringen som sker är att partsviljan tillmäts betydelse. Däremot kan partsviljan, som nämnts ovan, inte vara tillräckligt för att verksamheten skall anses vara självständig. Övriga villkor kan ”släcka” effekten av partsviljan om dessa inte är uppfyllda. Därmed är det befogat att fråga sig om näringsbegreppet verkligen utvidgats. Även om näringsbegreppet inte utvidgats är det i min uppfattning önskvärt med en kodifiering av den rika praxis som finns på området. Regeringen framhäver att det är viktigt att lagen är så tydlig som möjligt, detta framförallt då SKV varit restriktivare än domstolarna vid bedömningen. Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet har ställt sig frågande till om lagtexten är tillräckligt tydlig och anser att det först av förarbetena framgår vilken ändring som skett¹⁰⁸. Denna uppfattning delar jag och anser att då ändringens främsta syfte i min uppfattning är att kodifiera praxis, har lagstiftaren misslyckats i detta avseende. Dessutom anser jag i likhet med organisationerna *Företagarna*, *Sveriges kommuner och landsting* samt *FAR SRS* att partsviljan bör tillmätas större betydelse för att ändringen skall få avsedd effekt¹⁰⁹. Partsviljan behandlas djupare i de avslutande kommentarerna.

¹⁰⁷ Prop. 2008/09:62 *F-skatt åt fler* s. 25

¹⁰⁸ Prop. 2008/09:62 *F-skatt åt fler* s. 23

¹⁰⁹ Prop. 2008/09:62 *F-skatt åt fler* s. 23

Motståndare till förslaget har ansett att det bidrar till att radera arbetsrätten och det skydd för arbetstagaren som detta för med sig¹¹⁰. Självaste Arbetsdomstolen anser däremot att det är tveksamt om en ändring i skatterättens näringsverksamhetsbegrepp överhuvudtaget kommer påverka det arbetsrättsliga arbetstagarbegreppet. Man anför att vilken skatterättslig bedömning som gjorts i ett visst fall inte tillmäts någon enskilt nämnvärd tyngd vid en bedömning om en arbetsrättslig bestämmelse är tillämplig på ett visst arbetsförhållande.¹¹¹ Sådana argument från motståndarna är därmed tämligen tomma. Ett annat argument mot förändring som framförts har varit av uppbördsmässig art. Flera av remissinstanserna har uppgett att de avstyrker förslaget med motiveringen att skattefusket kan tänkas öka med den nya ordningen samt att uppbördseffektiviteten försämras¹¹². Brottsförebyggande rådet har ansett att förutsägbarheten vad gäller ansvar för skatter kan komma att försämrans genom missbruk av F-skattsedel, en uppfattning som delas av Näringslivets Skattedelegation. SKV anser att reglerna om solidariskt betalningsansvar i SbetL inte har ett tillräckligt vitt tillämpningsområde för att motverka missbruk av F-skattsedel.¹¹³ Regeringens uppfattning är att då avsikten med förslaget är att öka företagandet skulle ökade kontrollmöjligheter och därmed betungande procedurer för företagarna motverka den åsyftade effekten. Av propositionen framgår att det är ostridigt att skattefusk förekommer bland småföretagare, men att de siffror som presenterats av SKV innehåller osäkerheter som kan innebära att skattefusk bland de företag som har ett överskott på under en miljon kronor överdrivs.¹¹⁴ Regeringen anser att eventuella uppbördsförluster är av marginell storlek¹¹⁵. Sammanfattningsvis tyder mycket på att den debatt och de åsikter som framförts kring de nya reglerna i stor utsträckning varit av ideologisk art. Förespråkarna har framhåvt de ekonomiskt positiva effekterna av att underlätta för nya företagare, detta trots att det visats att väldigt få blivit nekade F-skatt av de orsaker som ändringarna har för avsikt att åtgärda. Motståndarna har å sin sida varnat för utarmat arbetsrättsligt skydd och att enskilda skall tvingas in i ett företagande de inte önskar. Dessa argument har också visat sig överdrivna, både i sak och i det faktum att förändringarna kommer påverka relativt få aktörer på arbetsmarknaden. Trots ändringarnas uppskattade ringa betydelse i ett större perspektiv kan det inte bortses från den stora betydelsen de skulle kunna ha för den enskilde.

¹¹⁰ Se till exempel Riksdagens protokoll 2008/09:46 Anf. 52 RAIMO PÄRSSINEN (s)

¹¹¹ Prop. 2008/09:62 *F-skatt åt fler* s. 23

¹¹² Prop. 2008/09:62 *F-skatt åt fler* s. 23

¹¹³ Prop. 2008/09:62 *F-skatt åt fler* s. 27

¹¹⁴ Prop. 2008/09:62 *F-skatt åt fler* s. 29

¹¹⁵ Prop. 2008/09:62 *F-skatt åt fler* s. 29

6 Avslutande kommentarer

I avsnitt 1.2 presenterades en frågeställning innehållande uppsatsens tre huvudfrågor. Nedan presenteras och kommenteras varje fråga för sig utifrån de svar som uppsatsarbetet genererat.

Var går gränsen mellan att vara arbetstagare och uppdragstagare?

Gränsdragningen mellan arbetstagare och uppdragstagare görs inom fler rättsområden; inom arbetsrätten, socialförsäkringsrätten och skatterätten. Förvånansvärt nog finns det inte inom något av dessa rättsområden, med undantag för SbetL, en legal definition på vem som skall anses vara arbetstagare respektive uppdragstagare. Gränsdragningen har därför präglats av en utveckling och precisering av begreppen genom praxis. Sedan Regeringsrätten övertog socialförsäkringsmålen år 1982 har gränsdragningen gjorts av två instanser; arbetsdomstolen inom arbetsrätten och regeringsrätten inom socialförsäkrings- och skatterätten. Det arbetsrättsliga arbetstagarbegreppet har kommit att kallas det civilrättsliga arbetstagarbegreppet, medans regeringsrättens arbetstagarbegrepp kallas det skatterättsliga arbetstagarbegreppet. Inom skatterätten får gränsdragningen betydelse för i vilket inkomstslag en inkomst skall beskattas i, tjänst eller näringsverksamhet. För att verksamheten skall klassas som näringsverksamhet i inkomstskattelagens mening krävs att de så kallade näringskriterierna är uppfyllda. Det är tydligt att kravet på verksamhetens självständighet är det kriterium som mest frekvent blir föremål för bedömningssvårigheter. I arbetsrätten får gränsdragningen betydelse för huruvida det arbetsrättsliga skydd som lagen ger arbetstagaren är tillämpligt eller inte. Emellertid gäller för båda rättsområdena att en helhetsbedömning görs för att avgöra vilket arbetsförhållande som föreligger. Som visats ovan ingår många gemensamma omständigheter i respektive bedömning. Generellt sett anses dock det skatterättsliga arbetstagarbegreppet vara utvidgat i förhållande till det arbetsrättsliga. I avsnitt 3 presenterades fem typsituationer som illustrerar hur ett arbetsförhållande kan ta sin form.

Med nuvarande rättsordning kan situationer uppstå då den skatterättsliga och den arbetsrättsliga bedömningen får olika utgångar. Det har genom årens lopp i lagstiftningsarbete såsom i doktrin framförts röster för ett gemensamt arbetstagarbegrepp. Så sent som i propositionen *F-skatt åt fler* framförs att bristen på enhetlighet kan leda till förvirring¹¹⁶. I mina ögon föreligger varken något principiellt eller praktiskt hinder mot ett arbetstagarbegrepp som skiljer sig åt mellan de olika rättsområdena eller ens mellan olika regleringar inom samma rättsområde. Det torde stå lagstiftaren fritt att bestämma definitionen på arbetstagarbegreppet för att kunna avgränsa regleringens tillämpningsområde. Inom juridiken finns otaliga begrepp som måste tolkas mot bakgrund av förarbeten och det föreligger i allmänhet så kallad begreppsautonomi, även om det givetvis är så att begreppsdefinitioner är under påverkan från andra rättsområden. Att det skulle förhålla sig annorlunda vad gäller arbetstagarbegreppet finner jag inga skäl till, men däremot bör man ha i åtanke att debatten kring arbetstagarbegreppet har starkt ideologisk anknytning. Utvecklingen av arbetstagarbegreppet inom arbetsrätten är i stor utsträckning ett resultat av de starka arbetstagarorganisationernas påverkan. I mina ögon föreligger det dock två huvudsakliga orsaker till att arbetstagarbegreppet såsom begrepp fått så stor uppmärksamhet. Dels har lagstiftaren, vid utformningen av lagstiftning där gränsdragningen varit betydelsefull, velat avgränsa det område och de situationer då lagen skall vara tillämplig. Dels har lagstiftaren varit medveten om att arbetsmarknaden uppvisar en rik flora av arbetsförhållande med olika karaktäristika och att den är i ständig förändring. En precisering av begreppet och därmed lagens tillämpningsområde kan i denna föränderliga kontext snabbt bli förlegad och lagen antingen verkningslös eller tillämplig på situationer som inte varit lagstiftarens avsikt. Bristen på konkreta definitioner har därmed troligtvis eldat på önskan om ett enhetligt begrepp. På grund av detta har gränsdragningen blivit föremål för domstolarnas bedömning; ett sätt att säkerställa lagarnas harmonisering med de samhälleliga förändringarna. Axel Adlercreutz framförde redan år 1964 i ovan anförda verk att helhetsbedömningarna framförallt var lämpliga vid avancerade bedömningar i domstolarna, men mindre lämpliga vid myndighetsbeslut. Ett sådant argument är starkt gångbart även idag, då det vid återkommande tillfällen uttalats att Skatteverket fortfarande använder sig av en gammalmodig schabloniserad bedömningsmetod vid tilldelningen av den numera så betydelsefulla F-skattsedeln, trots att domstolarna länge använt en helhetsbedömning¹¹⁷.

¹¹⁶ Prop. 2008/09:62 *F-skatt åt fler* s. 9

¹¹⁷ Nilsson, P, *F-skattsedel eller inte F-skattsedel - det är frågan*, SN nr 7-8 1999, s. 419. Nilsson beklagar sig över att Riksskatteverket drar alla inom en yrkesgrupp ”över en kam”.

Vilka skatte-, avgifts- och uppbördsmässiga konsekvenser följer av att arbetsprestationen ges en viss klassificering? Vad innebär en omklassificering?

Klassificeringen av arbetsprestationen får som det visats i avsnitt 4 betydelse i många rättsliga avseenden. Inom inkomstskatteområdet blir klassificeringen avgörande för om inkomsten skall beskattas i inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet. Även i de fall då verksamheten bedrivs i aktiebolagsform och bygger på ägarens personliga arbetsinsatser blir gränsdragningen av betydelse. Aktiebolagets inkomst kan aldrig beskattas i något annat inkomstslag än näringsverksamhet, men detta betyder inte nödvändigtvis att de inkomster som verksamheten uppbär är att hänföra till aktiebolaget. Det har i praxis fastställts att det inte föreligger några hinder att bedriva verksamhet i bolagsform som bygger på ägarens personliga arbetsinsatser. Min uppfattning är att detta ofta misstolkas som att all verksamhet som bedrivs i aktiebolagsform och där bolaget är avtalspart, alltid uppbär bolagets inkomst. I själva verket ställs samma krav på denna juridiska konstruktion för att näringsverksamhet skall anses föreligga. Dessutom måste vissa formella krav vara uppfyllda, till exempel att den fysiske ägaren genom avtal med sitt bolag ställer sina tjänster till bolagets förfogande och att bolaget alltid framträder som avtalspart mot kunderna.

Att kunna bedriva sin verksamhet som aktiebolag eller som enskild näringsidkare har vissa fördelar jämfört med att tjänstebeskattas. Inkomster i näringsverksamhet för fysiska personer beskattas med samma progressiva skattesats som tjänsteinkomster, men det finns skillnader i den skattemässiga inkomstberäkningen. Avdragsrätten för kostnader är kraftigt begränsad inom inkomstslaget tjänst, en konsekvens av att kostnaderna ofta gränsar till vad som kan anses vara personliga levnadskostnader. Näringsverksamhet å andra sidan ger rätt till skattemässiga avdrag för de kostnader som uppstår i verksamheten. Sedan företagsskatteformen år 1994 har det tillkommit regler som gör möjligheten till periodisering av inkomsterna större och mer lika de möjligheter som finns för aktiebolag. Härtill hör reglerna om periodiseringsfonder och expansionsfonder. Reglerna om periodiseringsfonder är likartade för aktiebolag och enskilda näringsidkare. Expansionsfonden tillkom för att möjliggöra en expansion av verksamheten till samma skattemässiga förutsättningar som tillkommer aktiebolag. Till detta kommer regler om positiv

räntefördelning som ger näringsidkaren möjlighet att bli beskattad för en schabloniserad avkastning på investerat privat kapital i inkomstslaget kapital. Ur neutralitetssynpunkt föreligger det relativt små skattemässiga skillnader mellan tjänstebeskattning och näringsbeskattning så länge näringsidkaren har för avsikt att ta ut så stora belopp som möjligt ur verksamheten som möjligt. De väsentliga skillnader uppstår när det finns ambitioner att verksamheten skall växa. I dessa situationer erbjuder näringsbeskattning andra möjligheter. I ett sådant avseende ger aktiebolaget ännu större möjligheter, då konsolidering av vinster i bolaget endast belastade med bolagsskatten är obegränsad under förutsättning att ägaren har andra försörjningsmöjligheter.

Att verksamheten har olika skattemässiga förutsättningar framgår ovan. Men vad händer egentligen när en näringsverksamhet inte bedöms uppfylla näringskriterierna och inkomsterna istället hänförs till inkomst av tjänst? I avsnitt 4.7 presenterades två hypotetiska exempel som illustrerar de skatte- och avgiftsmässiga effekterna av en omklassificering. Dessa exempel visar på att skatteuttaget kan uppgå till ca 168 procent av värdet på en affärstransaktion då ett aktiebolags inkomst istället hänförs till en fysisk person. Motsvarande siffra för en omklassificering i en egenföretagarsituation är 137 procent. Detta betyder att skatteuttaget blir 2-3 gånger så stort som om ett anställningsavtal hade varit utgångssituationen. Framförallt drabbas uppdragsgivaren av dessa påförda avgifter och det framstår som en uppenbart stor risk för uppdragsgivaren att sätta sin tillit till att uppdragstagaren innehar F-skattsedel. I de två hypotetiska exemplen räknades på ett uppdrag till ett värde av 12 500 kronor. Låt istället säga att verksamheten omsätter 1 miljon kronor, intäkter som sedan vid taxeringen hänförs till inkomst av tjänst. Detta innebär ett totalt skatteuttag i storleksordningen ca 1,5 miljoner kronor, belopp som kan sätta punkt för verksamheten. Frågan är om detta är rimliga konsekvenser av en omklassificering? Under förutsättning att vi talar om seriösa företagare som sköter sin hantering av skatter- och avgifter, borde det ur fiskal synpunkt inte spela någon roll om inkomsten betraktas som närings- eller tjänsteinkomst, då skatteintäkten är i det närmaste likvärdig. Omklassificeringen torde snarare vara ett uttryck in absurdum för likformighetsprincipen, d.v.s. att lika fall skall bedömas lika. Principen innebär i här aktuella situationer att alla verksamheter som uppfyller karaktäristikan för tjänsteinkomster också skall beskattas i inkomstslaget tjänst. Frågan är dock om effekterna av en omklassificering är rimliga för att upprätthålla likformighetsprincipen? Lodin skriver i artikeln *Några*

*kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*¹¹⁸ att det är ett rättssäkerhetskrav att de skattskyldiga kan förutse effekterna av sitt handlande. Han skriver vidare att bristen på förutsägbarhet angående skattekonsekvenser leder till att medborgarna avstår från handlande. Konsekvenserna av att inkomsten omklassificeras är både oförutsägbar och orimlig, framförallt med utgångspunkten att konsekvenserna även drabbar den som hanterat sina skatter och avgifter exemplariskt. Mot denna bakgrund framstår konsekvenserna av en omklassificering snarare som stoppbestämmelser som skall avskräcka från vissa företeelser. Jag har genomgående använt uttrycket konsekvenser av omklassificering, men frågan är om vi inte talar om påföljder. Vid en omklassificering av en sådan situation drabbas den seriöse uppdragstagaren av straffliknande påföljder som rimligen inte kan vara avsedd vare sig ur fiskal eller samhällsekonomisk synpunkt. Det framstår för mig därför som underligt att det inte tas hänsyn till sociala avgifter som redan betalats ut till följd av ersättningarna. En rimlig åtgärd för att upprätthålla likformighetsprincipen borde vara att domstolen gör en bedömning av om det uppkommit skattefördelar till följd av den felaktiga klassificeringen och i så fall beloppsmässigt estimerar denna fördel som sedan kan ligga till grund för eftertaxering och eventuellt skattetillägg. De praktiska problemen med en sådan beräkning är främst att den är hypotetisk, då den skattskyldiges val troligen baserades på den skattemässiga situation som denne utgick från att han eller hon befann sig i. Men även om det föreligger osäkerhet kring beräkningen av belopp skulle ett sådant förfarande mildra konsekvenserna för de som bedriver seriös verksamhet och förhoppningsvis kan verksamheten därmed ges möjlighet att kunna fortsätta i någon form. Ansträngningar för att motverka skatteflykt och rent brottsliga förfaranden bör baseras på andra metoder.

Vilka ändringar angående skatterättens näringsverksamhetsbegrepp, i syfte att förändra tilldelningen av F-skatt, har nyligen införts i inkomstskattelagen och hur påverkar detta rättsläget?

Av utredningen framgår att relativt få erhåller avslag på sina ansökningar om F-skatt till följd av att näringskriterierna inte är uppfyllda. Det framgår inte av utredningen hur många som uppskattas bli tilldelade F-skattsedel trots att de inte uppfyller näringskriterierna. Som anförts

¹¹⁸ Lodin, S-O, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, SN nr 9 2007, s. x

ovan lämpar sig en helhetsbedömning av omständigheterna mer för domstolsavgöranden än för myndighetsbeslut. Skatteverkets tilldelningsprinciper kan uppfattas som mer avgörande än lagregleringar. Frågan är om det är lydelsen i 13:1 som bör ändras eller om det är Skatteverkets tillämpning av reglerna som bör förändras? Av propositionen *F-skatt åt fler* framgår att regeringen anser att den nya lagtexten förtydligar och speglar den praxis som utformats inom området. Detta skall öka förutsägbarheten för den som ansöker. Man kan tänka sig att ett förtydligande av praxis även skulle öka precisionen i Skatteverkets tilldelning. Emellertid framstår det dock som oklart om det verkligen skett ett förtydligande av lag och praxis. Med detta syftar jag främst på den ökade betydelse som skall tillges parternas vilja i arbetsförhållandet. I propositionens författningskommentar står följande¹¹⁹:

”En viktig omständighet för bedömningen av om självständighets-rekvisitet är uppfyllt avses således vara vad en uppdragsgivare och en uppdragstagare har avtalat. Detta innebär närmare att parternas 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 fler uppdrag från uppdragsgivaren.”

Det framgår inte för mig att följande uttalande på något sätt indikerar en förändring i självständighetsbedömningen. Vad som här räknas upp som innebörden av begreppet ”parternas avsikt” eller begreppet ”vad en uppdragsgivare och en uppdragstagare avtalat”, utgörs inte av något annat än de bedömningskriterier som redan används i praxis. En första anblick på det nya stycket i IL 13:1 ger sken av att det står parterna fritt att klassificera arbetsförhållandet efter eget tycke och att detta skall ges betydelse i beskattningshänseende. En sådan tolkning skulle dock stå i strid med tidigare praxis. I RÅ 1998 ref. 19 och RÅ 2004 ref. 27 uttalar RR att påförande av skatter och avgifter skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd. Detta borde innebära att vad parterna rubricerat sitt avtal inte har någon betydelse i beskattningshänseende. Lagstiftaren kan väl omöjligen ha för avsikt att det genom förändringen skall vara fritt fram att lura fiskus?

¹¹⁹ Prop. 2008/09:62 *F-skatt åt fler*, s. 33

Det är dock osäkert hur domstolarna kommer tolka förändringarna i lagtexten. Utgångspunkten vid en lagändring torde vara att ändringen faktiskt har för avsikt att få en verklig rättslig betydelse. Om domstolarna uppfattar att lagstiftaren verkligen haft för avsikt att en förändring skall ske, finns det möjlighet att lagtexten tolkas mot bakgrund av lagändringens syfte. Då detta syfte är att förenkla tilldelningen av F-skattsedel finns det anledning att tro att vissa domare kommer ge partsviljan större betydelse än vad som framgår av lagkommentaren i propositionen. Detta kan givetvis bara spekuleras i, och detta visar just på den osäkerhet som lagändringen kan ha kommit att innebära. Klart är dock att det blir intressant att se om domstolspraxis kommer att förändras och i så fall vad detta kommer att betyda för bedömningen av självständighetskriteriet. Det blir också intressant att invänta statistiken för avslagna ansökningar om F-skatt för år 2009 och vilken andel som är en följd av ouppfyllt självständighetskriterium. För mig framstår rättsläget som än mer osäkert efter lagändringen och det finns anledning att fråga sig; har förutsägbarheten verkligen ökat för den som ansöker?

7 Referenser

Litteratur

Adlercreutz, Axel, *Arbetsagarbegreppet*, Lund 1964, P.A. Norstedt & Söner

Adlercreutz, Axel, *Svensk arbetsrätt*, Trettonde upplagan, Vällingby 2007, Norstedts Juridik

Lodin, Sven-Olof; Lindencrona, Gustaf; Melz, Peter; Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 1*, Elfte upplagan, Lund 2007, Studentlitteratur

Lodin, Sven-Olof, ”Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning”, SN nr 9 2007, s. 477-490

Melz, Peter, *Mervärdesskatt*, Femtonde upplagan, Uppsala 2009, Iustus Förlag

Löfgren, Jerker, ”Några funderingar kring spørsmålet om en idrottsman kan sätta sin verksamhet på bolag”, SST nr. 9 1999, s. 723-737

Nilsson, Peter, ”F-skattsedel eller inte F-skattsedel - det är frågan”, SN nr 7-8 1999, s. 418-424

Nilsson, Peter, ”F-skattsedel eller inte F-skattsedel - så blev det!”, SN nr 5 2001, s. 255-261

Olsson, Kjell, ”Skattebetalningslagen – En ny uppbördslag”, SN nr 9 1997, s. 533-543

Lagerström, Göran & Svenström, Yvonne, ”Socialförsäkringslagen och socialavgiftslagen: Ny lagstiftning på socialförsäkringens område”, SN nr 4 2001, s. 194-205

Sagen, Jan: ”Om genomsyn av enmansägda managementbolag”, SN 1993, s. 734-740

Sundberg, Frida, ”Ideell verksamhet och Sveriges implementering av det sjätte mervärdesskattedirektivet”, SN nr 9 2005, s. 537-544

Svensson, Josefine, *Det skatterättsliga arbetsagarbegreppet*, Lund 2000, Examensarbete Juridiska Fakulteten vid Lunds universitet

Elektroniska källor

SCB.se Statistikdatabasen 2009-02-09

www.SKV.se Broschyren Belopp och procent, 2009-02-13

Offentligt tryck

SOU 1975:1, *Demokrati på arbetsplatsen*

SOU 1975:54, *Fåmansbolag*

SOU 2002:74, *Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv*

Prop. 1976/77:90

Prop. 1981/82:71

Prop. 1989/1990:110

Prop. 1991/91:112

Prop. 1993/94:50

Prop. 1999/2000:2 Bilaga 1

Prop. 2008/09:62

Riksdagens protokoll 2008/09:46

Rättspraxis

Högsta domstolen

NJA 1949 s.768

Arbetsdomstolens domar

AD 116/1990

AD 26/1995

Regeringsrättens årsbok

RÅ82 1:50

RÅ83 1:84

RÅ84 1:24

RÅ84 1:29

RÅ84 1:56

RÅ 1982 Aa 132

RÅ 1998 ref. 19

RÅ 2000 not 189

RÅ 2001 ref. 25

RÅ 2001 ref. 50

RÅ 2004 ref. 27

RÅ 2006 ref. 31

RÅ 2007 ref. 61 I

RÅ 2007 ref. 61 II

Domar från EG-domstolen

C-270/83 Avoir Fiscal

Riksskatteverkets förhandsbesked

RSV/FB Dt 1986:9