



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Ana Jagunic

”De ofrivilliga näringsidkarna” –
Den skatterättsliga behandlingen av utförare av
transporttjänster inom delningsekonomin

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: Period 1 HT 2020

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Syfte och frågeställningar	10
1.3 Metod och material	11
1.4 Forskningsläge	15
1.5 Avgränsning	16
1.6 Disposition	18
1.7 Begrepp	19
2 KORT OM DELNINGSEKONOMIN	20
2.1 Hur definieras delningsekonomin?	20
2.2 Vilka är aktörerna inom delningsekonomin?	22
3 EXEMPLET UBER	26
3.1 Plattformsföretaget Uber	26
3.1.1 Grundläggande krav för att bli förare	27
3.1.2 Processen vid köp av transporttjänsten	28
3.1.3 Pris och ersättning	29
3.1.4 Omdömessystem, kontroll och avstämning	30
3.1.5 Ansvar för transporttjänsten och ekonomisk risk	31
3.1.6 Rättsliga förhållanden	33
3.1.6.1 Uber och kund	33
3.1.6.2 Uber och förare	33
3.1.6.3 Förare och kund	34
3.2 Analys	35
4 UBER-FÖRARES ARBETSRÄTTSLIGA STATUS	37
4.1 Introduktion	37

4.2	Civilrättsliga arbetstagarbegreppet	37
4.2.1	Är Uber-förare arbetstagare?	41
4.2.1.1	Domstolsavgöranden	42
4.2.1.2	Synen på Ubers arbetsgivarroll i doktrin	45
4.3	Analys	48
5	SKATTERÄTSLIGA REGLER	50
5.1	Vilket inkomstslag?	50
5.1.1	Inkomst av tjänst	50
5.1.2	Inkomst av näringsverksamhet	51
5.1.2.1	Självständighetsrekvisitet	52
5.1.2.2	Praxis	55
5.2	Analys	58
6	SKATTEREGLERNAS TILLÄMPNING PÅ UBER-FÖRARE	66
6.1	Skatteverkets uppfattning	66
6.1.1	Vägledning för deklaranter	66
6.1.2	Skatteverkets kartläggning av delningsekonomin	67
6.1.2.1	Körning i privat bil mot betalning	69
6.1.3	Skatteverkets syn på UberPOP-förare	70
6.2	Skatterättsliga domstolsavgöranden avseende Uber-förare	71
6.3	Uppfattningen i doktrin	73
6.4	Analys	75
6.4.1	Skatteverkets vägledning, kartläggning och rapport	75
6.4.2	Underrättspraxis	77
6.4.3	Doktrin	78
7	SLUTSATS	80
7.1	Är Uber-förare anställda eller enskilda näringsidkare enligt gällande skatterätt?	80
7.2	Vilka rättsliga problem uppkommer när nuvarande skatterättslig avgränsning mellan tjänst och näringsverksamhet tillämpas på utförare inom delningsekonomin?	81
7.3	Avslutande reflektioner	82
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	84
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	94

Summary

Digital development during the 2010s has enabled private individuals to share goods and services beyond their immediate acquaintances. This new economic model has been dubbed as “the sharing economy”. Several platform businesses, of which Uber is leading, have introduced new business models where services are offered via digital platforms but performed by private individuals. The question of how these service providers should be categorized, both in a labour law and tax law context, has been up for debate. Within the sharing economy, the service providers are often categorized as independent contractors by platform businesses. This categorization has been challenged both in courts and by legal scholars. An individual assessment needs to be made in relation to each business model occurring within the sharing economy.

This thesis focusses particularly on Uber’s business model and examines the question of whether Uber-drivers’ income shall be taxed as income from employment or income from business activity, as well as what legal issues arise when the delimitation between income from employment and income from business activity is applied on service providers within the sharing economy.

Uber argues that their drivers are independent contractors and that Uber does not exercise any control over their drivers. However, this thesis reveals a different reality where significant control is exercised by Uber; both over the terms and conditions of the transportation service, and over the drivers’ execution of the service. Labor law research points to circumstances which supports the argument that Uber-drivers should legally be regarded as employees. Similarly, research in tax law supports the argument that Uber-drivers’ income should be taxed as income from employment. As such, this thesis challenges Uber’s perception of Uber-drivers as independent businesspersons, a perception which is common amongst platform

businesses. This thesis further highlights how trial courts and courts of appeal, as well as the Swedish tax agency, are having difficulties with applying applicable tax law to service providers within the sharing economy, which result in unpredictable implementation of tax laws. Thus, the delimitation between income from employment and income from business activity within the tax law regime has proven difficult to apply to the triangular relationship (platform business – service provider – consumer) that occurs within the sharing economy.

Sammanfattning

Den digitala utvecklingen under 2010-talet har medfört en möjlighet för personer att dela varor och tjänster bortom den närmaste bekantskapskretsen. ”Delningsekonomi” är hur denna nya företeelse har kommit att benämnas. En rad plattformsföretag, varav Uber är en av de främsta, har introducerat nya affärsmodeller där tjänster erbjuds via digitala plattformar och utförs av privatpersoner. Frågan om hur dessa utförare ska behandlas både arbetsrättsligt och skatterättsligt har debatterats. I plattformsföretagens affärsmodell kategoriseras utförare som självständiga egenföretagare. Denna kategorisering har kommit att utmanas både i domstolar och i juridisk doktrin. En enskild bedömning måste göras i förhållande till varje affärsmodell som förekommer inom delningsekonomi.

Denna uppsats fokuserar på Ubers affärsmodell och utreder frågan om huruvida Uber-förarens inkomster ska beskattas som inkomst av tjänst eller inkomst av näringsverksamhet samt vilka rättsliga problem som uppkommer när avgränsningen mellan inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet tillämpas på de som utför tjänster inom delningsekonomi.

Uber argumenterar för att deras förare är självständiga entreprenörer och att Uber inte utövar någon kontroll över förarna. Utredningen i uppsatsen åskådliggör dock en annan verklighet, där betydande kontroll utövas av Uber både över transporttjänstens villkor och hur förarna ska utföra denna tjänst. Den arbetsrättsliga utredningen visar omständigheter som stödjer argumentet att Uber-förare ska betraktas som arbetstagare. Även den skatterättsliga utredningen ger stöd för att Uber-förarens inkomster ska beskattas som inkomst av tjänst. Uppsatsens slutsatser utmanar således Ubers uppfattning (som är frekvent bland plattformsföretagen som verkar inom delningsekonomi) om att deras förare inte är anställda och som resultat bedriver självständig näringsverksamhet. Utredningen i uppsatsen visar dessutom att underrätter och Skatteverket har svårt att tillämpa gällande

skatteregler på utförare inom delningsekonomin och att rättstillämpningen inte är förutsägbar. Den skatterättsliga gränsdragningen mellan näringsverksamhet och tjänst är följaktligen svårtillämpad på det trepartsförhållande (plattformsföretag – utförare – konsument) som förekommer inom delningsekonomin.

Förord

Jag vill börja med att tacka min handledare Mats Tjernberg för all hjälp och alla värdefulla kommentarer.

Dessutom vill jag tacka mina kollegor Gisela Jönsson, Malin Nilsson, Hanna Ydén, Izabell Zaza och Altay Hakyemez för all uppmuntran och stöd ni gett mig under höstens gång.

Ett särskilt tack vill jag också ge till Fanny Zakariasson, Erik Kvarfordt och Amelie Kraft.

2021-01-06

Malmö

Ana Jagunic

Förkortningar

AD	Arbetsdomstolen
ETC	Central Employment Tribunal
EU	Europeiska Unionen
EU-kommissionen	Europeiska kommissionen
GPS	Global Positioning System
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
LAS	Lag (1982:80) om anställningsskydd
NJA	Nytt juridiskt arkiv
P2P	Peer to peer
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SOU	Statens offentliga utredningar

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Att privatpersoner delar tjänster och tillgångar är som koncept inte nytt. Teknologiska framsteg och digitaliseringen har dock förändrat hur vi människor delar tillgångar och tjänster och därmed har nya strukturer och affärsmodeller växt fram. Genom framväxten av den digitala ekonomin och webb-baserade marknadsplatser kan tjänster och tillgångar samutnyttjas, delas och erbjudas bortom den egna bekantskapskretsen.¹ Begreppet delningsekonomi började användas i början av 2000-talet för att beskriva detta nya fenomen.² Även andra begrepp har använts för att namnge dessa nya affärsmodeller, så som plattformsekonomi, gigekonomi, on-demand ekonomi och kollaborativ ekonomi.³ Fenomenet har även av vissa kallats för ”Uberized economy”, eftersom Uber är en av de mest välkända och omdebatterade plattformsföretag som verkar inom delningsekonomin. Dessutom kan Uber ses som en föregångare vars verksamhetsmodell har spridit sig och numera används av en mängd plattformsföretag världen över. Uber uppskattas vara ett av de största plattformsföretagen som verkar i Sverige.⁴

Karaktäristiskt för delningsekonomin är att plattformsföretagen endast betraktar sig själva som förmedlare som tillhandahåller en marknadsplats där självständiga entreprenörer och kunder kan matchas ihop. Affärsmodellerna bygger på att plattformsföretagen klassificerar de som utför tjänsterna (”utförare”) som självständiga entreprenörer och därmed undgår alla former

¹ Skatteverket, delrapport (2016-03-15), *Kartläggning och analys av delningsekonomin påverkan på skattesystemet*, s. 5; SOU 2017:26 s. 12.

² Nationalencyklopedin, *Delningsekonomi*, <<https://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lång/delningsekonomi>>, hämtad 2020-10-03.

³ SOU 2017:26 s. 59; Forte rapport (2019), *Arbetsvillkor och arbetsförhållanden inom gigekonomin – en kunskapsöversikt*, s. 9; Skatteverket, slutrapport (2016-10-31), *Delningsekonomi – Kartläggning och analys av delningsekonomin påverkan på skattesystemet*, s. 7.

⁴ Inglese (2019) s. 1, 8; Unionen rapport, Söderqvist, Fredrik (2016), *Plattformsekonomin och den svenska partsmodellen*, s. 24, 36.

av ansvar samt sparar enormt mycket pengar.⁵ Plattformföretagens kategorisering resulterar i att utförare som utgångspunkt anses vara självständiga egenföretagare. Denna premiss har dock börjat utmanas.⁶

Dessa självständiga egenföretagare som verkar inom delningsekonomin brukar benämnas som mikro-entreprenörer. Frågan har i många länder uppstått om hur dessa mikro-entreprenörer ska placeras in i befintliga skatte kategorier. Alla som verkar inom delningsekonomin gör dessutom detta på olika sätt. Vissa har det som sin främsta inkomstkälla medan andra gör det vid sidan om sin huvudsakliga sysselsättning, vilket också är av betydelse för kategoriseringen.⁷ Att utforma specifika skatteregler för delningsekonomin är svårt då det är så pass många olika affärsmodeller som innefattas i detta svårdefinierade begrepp. Istället får en enskild bedömning göras för varje plattformsföretags affärsmodell.⁸ I takt med att delningsekonomin växer och engagerar fler personer ökar också behovet av att reda ut dessa rättsliga frågor.

I Sverige finns inga särskilda skatteregler för just delningsekonomin. Enligt Skatteverket skiljer de nuvarande skattereglerna inte på aktörer och verksamheter i förhållande till om de verkar inom delningsekonomin eller inom den traditionella ekonomin.⁹ Skatteverket bekänner dock att reglerna kan vara svårtillämpade och komplexa i förhållande till aktörer inom delningsekonomin.¹⁰ Det är generellt svårt för utförare inom delningsekonomin att veta i vilket inkomstslag deras inkomster ska beskattas. Det är särskilt komplext att veta när en inkomst går från att beskattas som inkomst av tjänst till att vara en inkomst av bedriven näringsverksamhet.¹¹ Det faktum att de som utför tjänsterna i många fall är personer som tidigare

⁵ Carboni (2016) s. 6; De Stefano (2016) s. 9–10; Cavallini & Avogaro (2019) s. 180.

⁶ DeLaney Thomas (2018) s. 1421–1422.

⁷ Čičin-Šain (2020) s. 187.

⁸ Pantazatou (2019) s. 217.

⁹ Skatteverket, delrapport (2016-03-15), *Kartläggning och analys av delningsekonominns påverkan på skattesystemet*, s. 4.

¹⁰ Ibid.

¹¹ Skatteverket, slutrapport (2016-10-31), *Delningsekonomi – Kartläggning och analys av delningsekonominns påverkan på skattesystemet*, s. 31.

inte varit i kontakt med det svenska skattesystemet och därmed inte har kunskap i och erfarenhet av att deklarerat sina inkomster eller bedriva näringsverksamhet försvårar saken ytterligare.¹²

Svaret på hur utförare inom delningsekonomin ska klassificeras är avgörande för vem som ska betala sociala avgifter, vem som ska göra skatteavdrag och om plattformarbetaren ska registreras för F-skatt. Då en person skatterättsligt anses bedriva näringsverksamhet kan det även tillkomma en skyldighet att bokföra verksamheten. Det kan dessutom föreligga en skyldighet att betala mervärdesskatt.¹³ Dessa administrativa bördor kan landa på utförare som själva inte haft för avsikt att bedriva näringsverksamhet eller inte anser sig bedriva någon näringsverksamhet.¹⁴

Inom den digitala delningsekonomin är transportsektorn betydande och är även en av de sektorer vars omsättning uppskattas öka i framtiden.¹⁵ Uber är helt klart det dominerande plattformsföretaget i denna sektor. Då Uber år 2020 globalt verkar i 69 länder och omkring 10 000 städer har frågan om Uber-förare arbetsrättsligt ska anses vara anställda eller egenföretagare ställts världen över. Om Uber-förarens inkomst ska beskattas som inkomst av tjänst eller som inkomst av näringsverksamhet har också diskuterats. I Skatteverkets utredningar har det framkommit att vissa utförare trots att deras inkomster beskattas automatiskt och inte vetat om att de själva har ansvar för att deklarerat sina inkomster. Det råder därmed en oklarhet i vilket inkomstslag utförare inom delningsekonomin ska beskattas.¹⁶

¹² Skatteverket, slutrapport (2016-10-31), *Delningsekonomi – Kartläggning och analys av delningsekonomin påverkan på skattesystemet*, s. 33–34.

¹³ 9 kap. 1 §, 10 kap. 2 & 3 §§ och 39 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244); 3 kap. 3 § socialavgiftslagen (2000:980); 1 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200); 2 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078); Prop. 1998/99:130 s. 381.

¹⁴ DeLaney Thomas (2018) s. 1428–1429; Beretta (2016), 'The Taxation of the "Sharing Economy"'

¹⁵ PwC UK, Vaughan & Daverio (2016), *Assessing the size and presence of the collaborative economy in Europe*, s. 7; Skatteverket, slutrapport (2016-10-31), *Delningsekonomi – Kartläggning och analys av delningsekonomin påverkan på skattesystemet*, s. 12.

¹⁶ Uber (2020-08-06), *2020 Investor Presentation*, <https://s23.q4cdn.com/407969754/files/doc_financials/2020/q2/InvestorPresentation_2020_Q2.pdf>, hämtad 2020-12-22; Okello Migai, De Jong & Owens (2019) s. 410;

1.2 Syfte och frågeställningar

Mot bakgrund av uppfattningen att utförare är självständiga entreprenörer och därmed självständiga näringsidkare i skattehänseende, som har uppstått av plattformsföretagens affärsmodell, ska uppsatsen undersöka denna kategorisering närmare. Det övergripande syftet är att ifrågasätta denna premiss utifrån gällande skatterättsliga regler och undersöka hur utförare bör kategoriseras enligt gällande rätt. Detta görs genom att särskilt undersöka avgränsningen mellan inkomstlaget tjänst och inkomstlaget näringsverksamhet i förhållande till utförare inom delningsekonomin, med fokus på utförare av transporttjänster som tillhandahålls via plattformsföretaget Uber. Fokus ligger således på att utreda till vilken grad Uber-förare enligt gällande rätt ska klassificeras som anställda och därmed ska beskattas i inkomstlaget tjänst, eller som plattformsföretaget hävdar, ska klassificeras som enskilda näringsidkare och därmed beskattas i inkomstlaget näringsverksamhet. Undersökningen åsyftar även att analysera vilka rättsliga problem som uppkommer när den nuvarande skatterättsliga avgränsningen mellan inkomst av tjänst och inkomst av näringsverksamhet tillämpas på den affärsmodell som används av Uber och många andra plattformsföretag inom delningsekonomin.

De frågeställningar som uppsatsen avser att besvara för att uppnå detta syfte är följande:

- Är Uber-förare anställda eller enskilda näringsidkare enligt gällande skatterätt?
- Vilka rättsliga problem uppkommer när nuvarande skatterättslig avgränsning mellan tjänst och näringsverksamhet tillämpas på utförare inom delningsekonomin?

Skatteverket, slutrapport (2016-10-31), *Delningsekonomi – Kartläggning och analys av delningsekonomin påverkan på skattesystemet*, s. 34.

1.3 Metod och material

I denna uppsats används i första hand en rättsdogmatisk metod. Med den rättsdogmatiska metoden som redskap fastställs samt tolkas gällande rätt med hjälp av de vedertagna rättskällorna som ryms inom rättskällevärdet; lagstiftning, lagförarbeten, rättspraxis och även till viss del juridisk doktrin.¹⁷ Inom olika rättsområden kan dock rättskällor, rättsprinciper och hierarkin mellan rättskällorna variera. Inom skatterätten är de traditionella rättskällorna lagstiftning, förarbeten och rättspraxis naturligtvis centrala. Därutöver är material från Skatteverket en rättskälla inom skatterätten.¹⁸ Även om detta material i huvudsak inte är bindande åskådliggör Skatteverkets ställningstaganden och rapporter administrativ praxis. Sådant material är särskilt betydande i de fall en fråga inte nått högre domstol.¹⁹ För att uppfylla syftet med denna uppsats krävs en redogörelse av dels den skatterättsliga gränsdragningen mellan inkomst av tjänst och inkomst av näringsverksamhet, dels den arbetsrättsliga gränsdragningen mellan arbetstagare och uppdragstagare. Den arbetsrättsliga gränsdragningen kan nämligen få betydelse för den skatterättsliga gränsdragningen, men är dock inte avgörande. Den rättsdogmatiska metoden har i denna del använts då lagtext, förarbeten, praxis och doktrin har undersökts för att beskriva rättsläget. Det saknas avgöranden i högsta instans som behandlar Uber-förarens rättsliga ställning i Sverige, dock finns det en rik mängd praxis som behandlar både den skatterättsliga och den arbetsrättsliga gränsdragningen. En detaljerad redogörelse av all praxis från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) som behandlar gränsdragningen mellan näringsverksamhet och tjänst samt den praxis från Arbetsdomstolen (AD) som behandlar gränsdragningen mellan arbetstagare och uppdragstagare är inte nödvändig för att uppnå syftet med denna uppsats. Detta dels eftersom praxis till stor del är av äldre slag, dels mot bakgrund av att varje rättsfall behandlar specifika situationer som inte överensstämmer med de affärsmodeller som ryms inom delningsekonomin. Dock behandlas två skatterättsliga avgöranden av HFD i större detalj;

¹⁷ Klieman (2018) s. 21.

¹⁸ Pahlsson m.fl. (2019) s. 53.

¹⁹ Ibid. s. 57–58; Tjernberg (2018) s. 111.

Regeringsrättens årsbok (RÅ) 1987 ref. 163 och RÅ 85 1:37, då omständigheterna som föreligger i viss mån kan jämföras med den Uber-förare befinner sig i. I övrigt lyfts de faktorer och omständigheter som i praxis fått betydelse vid bedömningen i mer generella drag för att sedan diskuteras i förhållande till Ubers modell.

Till den del syftet med uppsatsen inte kan uppnås med rättsdogmatiken som verktyg används även en rättsanalytisk metod. Benämningen ”rättsanalytisk metod” förespråkas främst av Claes Sandgren för att beskriva den metod som analyserar rätten, kanske utifrån en viss värdering, med hjälp av ett bredare material. Enligt Sandgren öppnar den rättsanalytiska metoden upp för fler lösningar på juridiska problem än vad som ryms inom den rättsdogmatiska metoden. Med hjälp av denna metod kan gällande rätt inte bara fastställas utan även analyseras. Ett bredare material kan användas utöver vad som ingår i rättskällevärdet, så som underrättspraxis, föreskrifter, myndighetspraxis, material från andra vetenskaper, statistik, tidningsartiklar m.m.²⁰ Inom rättsanalysen har doktrinen även en viktigare roll än inom rättsdogmatiken.²¹ Oavsett om en anser att ”rättsanalytisk metod” är ett vedertaget begrepp på en rättsvetenskaplig metod eller om den metod som begreppet åsyftar ryms inom rättsdogmatiken, överensstämmer Sandgrens beskrivning av den rättsanalytiska metoden med den metod som delvis använts inom ramen för denna uppsats. Huruvida denna metod är fristående från rättsdogmatiken eller inte är inte betydelsefullt att utreda för att uppnå syftet med uppsatsen. Uppsatsen utgår därför utifrån begreppet rättsanalytisk metod så som det beskrivs av Sandgren.

Genom att enbart undersöka de vedertagna rättskällorna inom rättskällevärdet har uppsatsens frågor inte kunnat besvaras. Med den rättsanalytiska metoden som redskap har därför Skatteverkets rapporter, underrättspraxis och utländsk juridisk doktrin använts för att söka svar på hur gällande rätt ska tillämpas på Ubers modell och hur Uber-förare ska klassificeras. Sådant material har dock

²⁰ Sandgren (2018) s. 50–51.

²¹ Klieneman (2018) s. 37.

använts med förståelse för att det inte anses vara vedertagna rättskällor enligt rättskälleläran. Detta gäller till exempel underrättspraxis som saknar prejudikatvärde. Med denna metod och detta bredare material har en analys av gällande rätt i förhållande till Ubers modell kunnat göras samt en diskussion kunnat föras om hur den skatterättsliga gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet i förhållande till trepartmodellen inom delningsekonomin tillämpas.²²

För att kunna besvara uppsatsens frågeställningar krävs inledningsvis en noggrann genomgång av delningsekonomin som fenomen. Ett avsnitt om delningsekonomin är nödvändigt dels för att ge läsaren en förståelse för ämnet, dels för att kunna analysera vilka rättsliga problem som uppkommer när gällande rätt tillämpas på delningsekonomin och dess karakteristiska trepartsförhållande (plattformsföretag – utförare – konsument). För att kunna besvara huruvida Uber-förare ska beskattas i inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet krävs dessutom en noggrann undersökning av Ubers affärsmodell, under vilka villkor Uber-förare arbetar, det rättsliga förhållandet mellan Uber och dess förare samt en beskrivning av processen vid köp av Ubers transporttjänster.

För att hitta material har författaren systematiskt sökt på vissa ord och begrepp i olika databaser. I första hand har svenska källor eftersökts. För att hitta förarbeten, artiklar och rapporter av relevans har författaren använt sökord som ”Uber”, ”delningsekonomi”, ”kollaborativ ekonomi” och ”gig-ekonomi”. För att finna svenska domstolsavgöranden på detta område har en systematisk sökning gjorts med orden ”självständighet”, ”Uber”, ”taxi” och ”åkeri”. Denna sökning har innefattat avgöranden från både allmänna-, förvaltningsrättsliga- och specialdomstolar. Sökningen har dessutom täckt avgöranden från alla instanser.

²² Sandgren (2018) s. 52.

I den del svenska källor varit otillräckliga eller obefintliga har författaren även vänt sig till databaser med utländskt material och sökt med de engelska motsvarigheterna till begreppen ovan. Det faktum att delningsekonomin och Uber är en ny företeelse, men även en global sådan, motiverar användandet av internationellt material. Sådant material används naturligtvis inte för att beskriva gällande rätt i Sverige utan för att beskriva delningsekonomin och Ubers modell samt illustrera diskussionen som förts bland rättsvetare. En utblick har även gjorts i hur frågan om Uber-förarens kategorisering (anställda eller självständiga entreprenörer) har hanterats av domstolar i andra jurisdiktioner. Då detta inte är en komparativ undersökning har detta gjorts i brist på svenskt underlag för att bredda diskussionen och illustrera argument. Angående kategoriseringen av Uber-förare är en brittisk arbetsrättslig dom *Aslam, Farrar & Others v Uber* en av de mest diskuterade inom den internationella juridiska doktrinen och bedöms ha relevans även för denna uppsats.

Uppsatsens syfte tar inte uttryckligen sikte på frågor som rör Europiska unionen (EU), närmare bestämt EU-rätt, men med hänsyn till frågeställningarna kommer EU-domstolens mål C-434/15 *Asociación Profesoinal Elite Taxi v. Uber Systems Spain* att redogöras för eftersom domen har använts av rättsvetare som stöd för att Uber-förare kan kategoriseras som arbetstagare. Även så kallad "soft-law" i form av meddelande från Europeiska kommissionen (EU-kommissionen) har använts som underlag.

Vad gäller Ubers modell och under vilka villkor Uber-förare ansluter sig till plattformen finns det begränsat med material tillgängligt. Det har varit ytterst svårt att få tillgång till det avtal som Uber ingår med sina förare i Sverige. Delar av ett avtal mellan Uber och dess förare i Storbritannien från 2013 citeras i domen *Aslam, Farrar & Others v Uber*. Uppsatsen utgår dels ifrån det citerade avtal i denna dom (med antagandet att större skillnader inte

förekommer då Ubers affärsmodell i stort sätt är samma världen över²³), dels ifrån informationen på Ubers hemsida där bland annat Ubers avtal med konsumenterna finns att hitta men även mycket annan information. Dessutom används andra rättsfall, myndighetsrapporter och doktrin som skildrar Ubers modell. Dessa har haft material till sitt förfogande som utredningen i denna uppsats inte har tillgång till. Uppsatsen utgår således till stor del från sekundära källor för att beskriva förhållandet mellan Uber och dess förare.

1.4 Forskningsläge

Eftersom delningsekonomi är en relativt ny företeelse saknas det omfattande forskning på området. I den mån forskning finns är majoriteten av denna fokuserad på delningsekonomin i USA.²⁴ De senaste fem åren har fler rättsvetare behandlat ämnet i förhållande till Europa och EU men inom den svenska kontexten är forskningen fortfarande ytterst sparsam.

Det finns en del forskning som berör den skatterättsliga gränsdragningen men denna beskriver ofta alla de skatterättsliga problem som uppstår vid beskattning av delningsekonomin samt i förhållande till alla aktörer. Även om forskningen problematiserar den skatterättsliga kategoriseringen av de som utför tjänsterna är det sällan detta problem behandlas mer djupgående. Den skatterättsliga gränsdragningen mellan inkomstslagen näringsverksamhet och tjänst i förhållande till delningsekonomin har inom den svenska rättsvetenskapen behandlats av Eleonor Kristoffersson.²⁵ Inom den europeiska kontexten har Giorgio Beretta avhandlat de beskattningsfrågor som uppstår inom delningsekonomin.²⁶ I övrigt är det främst amerikanska forskare som studerat beskattning av delningsekonomin.²⁷

²³ Kenner (2019) s. 204.

²⁴ CEPS Special Report, De Groen & Maselli (2016).

²⁵ Professor i Skatterätt på Örebro Universitet.

²⁶ Beretta (2016), 'The European Agenda for the Collaborative Economy and Taxation'; Beretta (2016), 'The Taxation of the "Sharing Economy"'.
²⁷ Se bland annat Katz (2015); Delaney Thomas (2018); Leaphart (2016).

Dessutom finns det en del arbetsrättslig forskning som berör huruvida utförare inom delningsekonomin är anställda arbetstagare eller självständiga egenföretagare. Inom den svenska rättsvetenskapen har Niklas Selberg och Annamaria Westregård behandlat ämnet. Andra arbetsrättsliga forskare som behandlat den arbetsrättsliga klassificeringsfrågan är Valerio De Stefano, Jeremias Prassl, Martin Risak, Seth D. Harris, Alan B. Kreuger och Vassilis Hatzopoulos. De alla är överens om att plattformsföretagen är mer än bara förmedlare. Vissa föreslår även en tredje kategori inom arbetsrätten för att komma åt den gråzon utförare befinner sig i.

Därutöver har statliga utredningar, närmare bestämt Statens offentliga utredningar (SOU) gjorts på delningsekonomin men med fokus på arbetsmiljörätt och på konsumenträttsligt skydd m.m.²⁸ Skatteverket har också genomfört en kartläggning och analys av delningsekonomin påverkan på skattesystemet på uppdrag av regeringen.²⁹

1.5 Avgränsning

Delningsekonomin är ett globalt fenomen och Uber ett globalt företag, vilket medför att de problem som dyker upp vid tillämpningen av svensk rätt även kan vara aktuella i andra jurisdiktioner. Frågeställningarna i denna uppsats besvaras med utgångspunkt i svensk rätt även om källor från andra jurisdiktioner används för att exemplifiera argument och visa på diskussionen som förs. Denna uppsats utelämnar också EU-rättsliga frågor och EU-rättens inverkan på den svenska rätten. Hänvisningar görs dock till arbeten och rapporter på delningsekonomin som gjorts på EU-nivå eller rättsfall från EU-domstolen, men då görs detta för att exemplifiera rättsliga analyser och ställningstaganden som är av intresse för syftet med denna uppsats. Även om uppsatsens syfte är ett genomföra en skatterättslig utredning kommer det

²⁸ SOU 2017:24; SOU 2017:26.

²⁹ Skatteverket, slutrapport (2016-10-31), *Delningsekonomi – Kartläggning och analys av delningsekonomin påverkan på skattesystemet*; Skatteverket, delrapport (2016-03-15), *Kartläggning och analys av delningsekonomin påverkan på skattesystemet*.

arbetsrättsliga/civilrättsliga arbetstagarbegreppet behandlas, men enbart i den utsträckning detta har betydelse för den skatterättsliga bedömningen.

Det som är utmärkande för delningsekonomin är att den ger individer möjlighet att dela och hyra tillgångar och tjänster genom en plattform (marknadsplats) som förmedlar kontakten mellan kunden och den som utför tjänsten. Denna marknadsplats kan vara både analog och digital. Denna uppsats fokuserar dock enbart på digitala plattformar som är webbaserade och utgörs av en hemsida eller en mobilapplikation.³⁰

Inom begreppet delningsekonomi ryms dessutom många olika former av fenomen, affärsmodeller och tjänster. Inkomster som genereras inom delningsekonomin kan komma att beskattas i alla tre inkomstslag. Det är de fall där det är osäkert om utföraren av tjänsten ska beskattas i inkomstslaget tjänst eller inkomstslaget näringsverksamhet som är i fokus för denna uppsats. Därför behandlas inte delning av bostäder, gräsrotsfinansiering och andra välkända företeelser inom den digitaliserade delningsekonomin då utförandet av dessa tjänster väcker andra skatterättsliga tillämpningsproblem. Författaren har valt att fokusera på en sektor inom delningsekonomin; transportsektorn, och endast en affärsmodell inom denna sektor, närmare bestämt Ubers affärsmodell. Även om det finns andra plattformsföretag som erbjuder liknande transporttjänster, så som Lyft och Bolt, utreds inte beskattning av förare för dessa företag. Detta motiveras delvis med att affärsmodellerna och avtalsrelationerna mellan plattform och utförare kan variera mellan olika plattformsföretag, vilket då kan resultera i olika skatterättsliga bedömningar, men motiveras också av att det finns betydligt mer material att tillgå som behandlar just Uber, då Uber är en av de mest utbredda, omdebatterade och allmänt kända plattformsföretag i världen. Tillgång till forskning och statistik motiverar därför denna avgränsning.

³⁰ SOU 2017:26 s. 64.

Inom delningsekonomin förekommer normalt ett trepartsförhållande (plattformföretag – utförare – konsument) vilket behandlas utförligare i kapitel två i uppsatsen. Intressanta skatterättsliga frågor uppstår i hur alla dessa tre parter ska beskattas för transaktioner som sker inom delningsekonomin. Denna uppsats fokuserar dock endast på beskattningen av själva utföraren och huruvida denne kan anses vara anställd av plattformföretaget eller bedöms vara enskild näringsidkare. Dessutom är det endast direkt inkomstskatterättsliga frågor som berörs. Huruvida utförare ska mervärdesbeskattas diskuteras även i forskningen. Frågan om mervärdesskatt är förvisso intressant men lämnas utanför denna uppsats.

Tjänsten UberPOP, där privatpersoner kunde ansluta sig som förare utan några nödvändiga tillstånd lades ner i Sverige 2016 eftersom tjänsten i Hovrätten bedömdes utgöra olaga taxitrafik.³¹ Hur dessa förare beskattas avser inte denna uppsats svara på. Dock analyseras underrättsavgöranden, Skatteverkets ställningstaganden och doktrin som behandlar just beskattning av UberPOP-förare, då detta material kan ge vägledning i hur övriga Uber-förare ska beskattas.

1.6 Disposition

Kapitel två i uppsatsen beskriver delningsekonomin och dess aktörer. Detta avsnitt har inkluderats för att läsaren ska få en övergripande bild av fenomenet delningsekonomi, för att kunna ta till sig resten av uppsatsen. I kapitel tre görs en djupdykning i Ubers affärsmodell, förhållandet mellan Uber och dess förare samt hur Uber-förare arbetar i praktiken. Därefter behandlar kapitel fyra den arbetsrättsliga lagstiftningen och huruvida det finns utrymme att klassificera Uber-förare som anställda enligt sådan lagstiftning. I kapitel fem studeras den skatterättsliga avgränsningen mellan näringsverksamhet och

³¹ Skatteverket (2017-04-03), *Slutrapport för kontroller av UberPop-förare inkomstår 2015*; Svea Hovrätt, dom 2016-03-23 i mål nr B 9078-15; EKOT (2016-05-11), 'Uber lägger ner omstridd tjänst – Uberpop', *Sveriges Radio*, <<https://sverigesradio.se/artikel/6429689>>, hämtad 2020-11-18.

tjänst i förhållande till Uber-förare. Kapitel sex ägnas åt att urskilja hur den skatterättsliga avgränsningen mellan näringsverksamhet och tjänst tillämpats på Uber-förare av myndigheter och domstolar samt åt att identifiera rättsliga problem vid sådan tillämpning. Kapitel tre, fyra, fem och sex innehåller alla ett avslutande avsnitt med egen analys. Slutligen är kapitel sju avsett för att besvara frågeställningarna och redogöra för uppsatsens slutsatser samt diskutera några avslutande reflektioner.

1.7 Begrepp

I kapitel två som berör delningsekonomin framkommer det att många olika begrepp används i forskningen för att namnge denna företeelse. Även om en forskare i sitt vetenskapliga arbete använder en annan term än just delningsekonomi, används materialet i uppsatsen om det som avhandlas är fenomenet delningsekonomi. Olika begrepp används även för att benämna aktörerna som verkar inom delningsekonomin. I denna uppsats används *tillhandahållare/plattformsföretag*, *utförare* och *konsument* när generella problem inom delningsekonomin diskuteras. När just aktörerna inom Ubers affärsmodell åsyftas, används istället begreppen *Uber*, *Uber-förare/förare* och *kund/passagerare*. Begreppen som används i uppsatsen diskuteras mer ingående i kapitel två.

2 Kort om delningsekonomin

2.1 Hur definieras delningsekonomin?

Forskare är överens om att en generell definition av delningsekonomi inte existerar. Detta beror till stor del på variationen av företagsformer som kan klassificeras som en del av delningsekonomin. Fenomenet delningsekonomi behöver inte nödvändigtvis innebära en digital plattform, men det är den nya tekniken som föranlett framväxten av delningsekonomin och det är digitaliserad delning som oftast åsyftas när begreppet används. Andra begrepp utöver ”delningsekonomi” förekommer inom forskningen för att benämna framväxten av att privatpersoner med hjälp av digitala plattformar delar och samutnyttja tjänster.³² De begrepp som påträffas är bland annat plattformsekonomi, gigeekonomi, on-demand ekonomi, kollaborativ ekonomi och kollaborativ konsumtion.³³ Det har även benämnts som ”Uberized economy”.³⁴ Forskare verkar vara överens om att dessa olika begrepp inte alla är lika omfattande och att exempelvis ”gig-ekonomi” är en smalare term än ”delningsekonomi”. Även när samma begrepp används i olika publikationer definieras inte alltid dessa på samma sätt innehållsmässigt. Skatteverket har i sitt utredande arbete kring delningsekonomin uttryckt att det är nästan omöjligt att ta fram en övergripande definition som kan täcka de olika typer av plattformar och verksamheter som idag växt fram. ”Delningsekonomi” är det begrepp som används i störst utsträckning i forskningen och anses också vara det bredaste av alla begrepp som förekommer.³⁵

Nationalencyklopedin anger att begreppet delningsekonomi är ett ”*samlingsnamn på aktiviteter som syftar till minskad resursåtgång genom*

³² SOU 2017:26 s. 61–62.

³³ Ibid. s. 59; Forte rapport (2019), *Arbetsvillkor och arbetsförhållanden inom gigeekonomin – en kunskapsöversikt*. s. 9; Skatteverket, slutrapport (2016-10-31), *Delningsekonomi – Kartläggning och analys av delningsekonomin påverkan på skattesystemet*, s. 7.

³⁴ Inglese (2019) s. 1.

³⁵ Forte rapport (2019), *Arbetsvillkor och arbetsförhållanden inom gigeekonomin – en kunskapsöversikt*. s. 9–10; SOU 2017:26 s. 59; Skatteverket, slutrapport (2016-10-31), *Delningsekonomi – Kartläggning och analys av delningsekonomin påverkan på skattesystemet*, s. 7–8.

effektivare kapacitetsutnyttjande såsom delning av tillgång till varor och tjänster”.³⁶ Skatteverket har i en rapport med begreppet delningsekonomi avsett ”de transaktioner där underutnyttjade tillgångar säljs, hyrs ut, byts, samägs eller samnyttjas, huvudsakligen via en digital marknadsplats som inbegriper en tillhandahållare, utförare och en konsument. Det kan även handla om erbjudanden av tjänster”.³⁷ EU-kommissionen har beskrivit delningsekonomi som ”affärsmodeller där verksamheten möjliggörs av delningsplattformar som skapar en öppen marknadsplats för tillfällig användning av varor eller tjänster, ofta tillhandahållna av privatpersoner”.³⁸ I SOU 2017:26 definieras delningsekonomi som följande; ”Den del av ekonomin där privatpersoner ger varandra tillgång till underutnyttjade resurser, egendom såväl som tjänster, mot eller utan betalning. Detta kan ske med hjälp av digitala plattformar eller via analoga fora. Gemensamt är dock att resurserna ska kunna delas med användare bortom den egna bekantskapskretsen”.³⁹ Nationalencyklopedins, Skatteverkets och SOUns begreppsbestämning innefattar även analog delning, d.v.s. delning som inte sker via en digital plattform, medans EU-kommissionens definition specifikt syftar på den delningsekonomi som växt fram genom digitaliseringen.

Det har argumenterats för att begreppen plattformsekonomi, gig-ekonomi eller on-demand ekonomi mer specifikt träffar Ubers affärsmodell än begreppet delningsekonomi. Det finns även de som menar att Ubers tjänster inte innefattas i begreppet delningsekonomi mot bakgrund av att det inte är uppenbart tjänsten innebär att underutnyttjade tillgångar delas, utan endast är ett nytt sätt att organisera och erbjuda tjänster på en digital marknad.⁴⁰ Då samstämmighet inte råder i forskningen beträffande vilka begrepp som ska

³⁶ Nationalencyklopedin, *Delningsekonomi*, <<https://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lång/delningsekonomi>>, hämtad 2020-10-03.

³⁷ Skatteverket, slutrapport (2016-10-31), *Delningsekonomi – Kartläggning och analys av delningsekonomin påverkan på skattesystemet*, s. 7.

³⁸ Europeiska Kommissionens meddelande – *Europeisk agenda för delningsekonomin*, Bryssel den 2 juni 2016, COM (2016) 365 final, s. 3.

³⁹ SOU 2017:26 s. 63–64.

⁴⁰ Ibid. s. 62–63.

användas, används i denna uppsats begreppet delningsekonomi eftersom begreppet i forskningen nyttjas i störst utsträckning.⁴¹

Delningsekonomi bygger till stor del på transaktioner mellan privatpersoner, så kallade *peer to peer* (P2P) transaktioner.⁴² Inom dessa P2P-transaktioner är företagets roll inte att tillhandahålla och leverera själva tjänsten eller varan utan att matcha utbud med efterfrågan.⁴³ Plattformsföretaget tar oftast ut en serviceavgift eller provision för nyttjandet av plattformen. Inom delningsekonomi suddas gränserna mellan vad som är privat och professionellt ut då transaktioner mellan privatpersoner ökar. Även gränsen mellan tillfälliga arbeten och heltidstjänster blir vagare.⁴⁴

2.2 Vilka är aktörerna inom delningsekonomi?

Delningsekonomi bygger ofta på ett trepartsförhållande, vilket benämns på lite olika sätt i forskningen. Huvuddragen är att ett plattformsföretag agerar som förmedlare mellan en utförare och potentiella konsumenter.⁴⁵ Skatteverket tillämpar begreppen *tillhandahållare*, *utförare* och *konsument* i sin kartläggning av delningsekonomi för att förklara detta trepartsförhållande.⁴⁶ Även andra begrepp förekommer i forskningen. I denna uppsats används som ovan nämnt *tillhandahållare/plattformsföretag*, *utförare* och *konsument* när generella problem inom delningsekonomi diskuteras. När just aktörerna inom Ubers affärsmodell åsyftas, används

⁴¹ Forte rapport (2019), *Arbetsvillkor och arbetsförhållanden inom gigekonomin – en kunskapsöversikt*, s. 9–10.

⁴² Skatteverket, slutrapport (2016-10-31), *Delningsekonomi – Kartläggning och analys av delningsekonomins påverkan på skattesystemet*, s. 10.

⁴³ Skatteverket, delrapport (2016-03-15), *Kartläggning och analys av delningsekonomins påverkan på skattesystemet*, s. 9–10.

⁴⁴ Pantazatou (2019) s. 216–217; SOU 2017:26 s. 82; Europeiska Kommissionens meddelande – *Europeisk agenda för delningsekonomi*, Bryssel den 2 juni 2016, COM (2016) 365 final, s. 11.

⁴⁵ Pantazatou (2019) s. 218; Skatteverket, slutrapport (2016-10-31), *Delningsekonomi – Kartläggning och analys av delningsekonomins påverkan på skattesystemet*, s. 9.

⁴⁶ Skatteverket, delrapport (2016-03-15), *Kartläggning och analys av delningsekonomins påverkan på skattesystemet*, s. 4, 10.

istället begreppen *Uber*, *Uber-förare/förare* och *kund/passagerare*. Detta trepartsförhållande skiljer delningsekonomin från den traditionella ekonomin, som antingen bygger på ett tvåpartsförhållande av säljare och köpare eller uppdragstagare och uppdragsgivare. Självklart förekommer inom den traditionella ekonomin även flerparsstransaktioner, men dessa omfattar normalt en kedja av transaktioner.⁴⁷

Tillhandahållarna eller *plattformsföretagen* är de företag som tillhandahåller själva marknadsplatsen där tjänsterna förmedlas och konsument och utförare matchas ihop. De sköter infrastrukturen för transaktionerna och har tillgång till data och är på så sätt centrala i trepartsförhållandet. Avtal mellan de olika aktörerna ingås normalt vid anslutning till själva plattformen och det är vanligt att det ansvar som i traditionell ekonomi vilar på säljaren skjuts över från tillhandahållaren till utföraren och även till konsumenten. Detta är ansvar för exempelvis skatter och försäkringar. Plattformsföretagen förmedlar kontakt, men administrerar också betalningen, d.v.s. tar emot ersättning från konsumenten och betalar ut ersättning till utföraren. Ofta erbjuds också ett betygssystem där konsumenter kan betygsgöra utförare och *vice versa*.⁴⁸ Plattformsföretaget tar ofta provision från utförarna men kan även ta ut en serviceavgift av konsumenten.⁴⁹ Det har gjorts uppskattningar att plattformsföretagen i genomsnitt tar 25 % av transaktionsvärdet i kommission från utförare.⁵⁰ Plattformsföretagen betraktar sig själva i första hand som tillhandahållare av en digital tjänst och endast en förmedlare, och på så sätt endast en del av en affärsmässig relation och inte på något sätt en tillhandahållare av den fysiska tjänsten.⁵¹ EU-kommissionen har anfört att bedömningen om huruvida plattformsföretagen *tillhandahåller den tjänst som förmedlas på plattformen* måste göras från fall till fall genom att beakta

⁴⁷ Yttrande från europeiska regionkommittén – *En europeisk ram för reglerings svar på delningsekonomin*, Bryssel den 5 december 2019, (2020/C 79/08).

⁴⁸ SOU 2017:26 s. 64–65; Skatteverket, delrapport (2016-03-15), *Kartläggning och analys av delningsekonomin påverkan på skattesystemet*, s. 11; Skatteverket, slutrapport (2016-10-31), *Delningsekonomi – Kartläggning och analys av delningsekonomin påverkan på skattesystemet*, s. 9.

⁴⁹ Pantazatou (2019) s. 219.

⁵⁰ *Ibid.* s. 217.

⁵¹ Cavallini & Avogaro (2019) s. 180.

flera omständigheter. Det avgörande är till vilken grad plattformsföretagen utövar kontroll och inflytande över utförarna. Om följande omständigheter är för handen är det enligt EU-kommissionen en stark indikation på att ett plattformsföretag erbjuder den tjänst som tillhandahålls via plattformen; 1) om plattformsföretaget fastställer det slutliga priset på tjänsten, 2) huruvida övriga avtalsvillkor ger obligatoriska instruktioner som utföraren har att följa och 3) om plattformsföretaget äger tillgångarna som används för att tillhandahålla tjänsten. Men även andra omständigheter har betydelse, så som vem som tar på sig risken för tjänsten som erbjuds. Om plattformsföretaget kontrollerar hur tjänsten ska utföras, exempelvis genom att ansvara för tjänstens kvalitet, talar det för att plattformsföretaget inte endast tillhandahåller informationstekniska tjänster utan också den tjänsten som förmedlas på plattformen.⁵² I de flesta fall betraktar tillhandahållarna sig själva inte som arbetsgivare och ser till att friskriva sig från allt sådant ansvar i kontrakten med utföraren.⁵³ Tillhandahållarna lägger dessutom skyldigheten att rapportera till skattemyndigheter helt på utförarna och hänvisar ofta utförarna till Skatteverket för information om hur detta ska göras.⁵⁴

Utförarna är företag eller privatpersoner som erbjuder/utför en tjänst eller upplåter/avyttrar en tillgång. I den traditionella ekonomin är utförarna vanligtvis anställda av tillhandahållaren men inom delningsekonomin blir utförarna så kallade mikro-entreprenör. Inom delningsekonomin är tillhandahållaren och utföraren inte lika starkt sammankopplade då de inte behöver befinna sig på samma plats. Dessutom har utföraren en annan relation till konsumenten än vad anställda traditionellt har eftersom ett recensionssystem är tillgängligt på plattformen där konsumenten kan betygssätta utföraren.⁵⁵ Studier har visat att för de flesta utförare är plattformsarbetet endast en sidoinkomst utöver deras huvudsakliga inkomst.⁵⁶

⁵² Europeiska Kommissionens meddelande – *Europeisk agenda för delningsekonomin*, Bryssel den 2 juni 2016, COM (2016) 365 final, s. 6.

⁵³ Skatteverket, slutrapport (2016-10-31), *Delningsekonomi – Kartläggning och analys av delningsekonomin påverkan på skattesystemet*, s. 25.

⁵⁴ *Ibid.* s. 34.

⁵⁵ Skatteverket, delrapport (2016-03-15), *Kartläggning och analys av delningsekonomin påverkan på skattesystemet*, s. 12.

⁵⁶ CEPS Special Report, De Groen & Maselli (2016) s. 25.

Den som konsumerar tjänsten, varan eller tillgången som förmedlas eller tillhandahålls av plattformsföretagen och utförs eller tillhandhålls av utföraren är *konsumenten*.⁵⁷

⁵⁷ Skatteverket, delrapport (2016-03-15), *Kartläggning och analys av delningsekonomin påverkan på skattesystemet*, s. 13; Notera att begreppet konsument i detta sammanhang inte kan likställas med det begrepp som används inom konsumenträtten.

3 Exemplet Uber

3.1 Plattformsföretaget Uber

Uber är det mest välkända och mest nyttjade företag som erbjuder transporttjänster via en plattform. År 2020 verkade Uber i 69 länder och i omkring 10 000 städer globalt.⁵⁸ Uber själva uppskattar att de har totalt fem miljoner⁵⁹ förare världen över. Uber har sitt säte i San Fransisco i USA, men för sin verksamhet i Europa har Uber ett dotterbolag (Uber BV) med säte i Nederländerna.⁶⁰ Uber etablerades i Sverige 2013.⁶¹ Vad gäller transporttjänster har Uber i Sverige erbjudit både en taxitjänst (där man kan välja mellan Uber X, Green, Uber XL, Comfort, Black och Lux) och en form av samåkningstjänst, vid namn UberPOP.⁶² UberPOP lanserades på svenska marknaden i Stockholm och Göteborg under hösten 2014. För att ansluta sig som förare till UberPOP krävdes endast körkort och en privat bil. Tjänsten UberPOP lades ner i maj 2016 efter att Hovrätten slagit fast att tjänsten utgjorde olaga taxitrafik.⁶³ Numera erbjuder Uber endast transporttjänster i Sverige med förare som har taxiförarlegitimation eller taxitrafiktillstånd.⁶⁴ År 2017 uppgav Ubers Sverigechef till dagstidningen Dagens industri att Uber

⁵⁸ Uber (2020-08-06), *2020 Investor Presentation*, <https://s23.q4cdn.com/407969754/files/doc_financials/2020/q2/InvestorPresentation_2020_Q2.pdf>, hämtad 2020-12-22.

⁵⁹ Denna siffra innefattar dock alla Ubers tjänster, så som Uber Rides, Eats, Frights m.m. Ubers transporttjänster står dock för 76 % av Ubers intäkter.

⁶⁰ C-434/15 *Asociación Profesional Elite Taxi v. Uber Systems Spain*, förslag till avgörande av generaladvokat Maciej Szpunar, punkt 12; Uber (2020-02-06), *2020 Investor Presentation*, <https://s23.q4cdn.com/407969754/files/doc_financials/2019/sr/InvestorPresentation_2020_Feb13.pdf>, hämtad 2020-11-19.

⁶¹ Renman & Staf (2016-05-11), 'Uberpop lägger ner i Sverige', *SVT Nyheter*, <<https://www.svt.se/nyheter/uberpop-lagger-ner-i-sverige>>, hämtad 2020-11-18.

⁶² SOU 2016:86 s. 135–136; Uber, *Fordonskrav i Sverige*, <<https://www.uber.com/se/sv/drive/requirements/vehicle-requirements/>>, hämtad 2020-11-25.

⁶³ Skatteverket (2017-04-03), *Slutrapport för kontroller av UberPop-förare inkomstår 2015*; Svea Hovrätt, dom 2016-03-23 i mål nr B 9078-15; EKOT (2016-05-11), 'Uber lägger ner omstridd tjänst – Uberpop', *Sveriges Radio*, <<https://sverigesradio.se/artikel/6429689>>, hämtad 2020-11-18.

⁶⁴ Uber, *Krav på Uber-förarpartner i Sverige*, <<https://www.uber.com/se/sv/drive/requirements/>>, hämtad 2020-11-25.

då hade omkring 1 500 aktiva förare och över 600 000 användare i Sverige.⁶⁵

3.1.1 Grundläggande krav för att bli förare

Enligt Ubers hemsida krävs taxiförarlegitimation för att bli förare för plattformen.⁶⁶ Taxiförarlegitimation utfärdas av Transportstyrelsen för de som vill arbeta som taxiförare, om vissa lagstadgade villkor är uppfyllda.⁶⁷ Villkoren som ställs är bland annat att personen ska ha fyllt 21 år, ha haft körkort under en viss tid eller av viss behörighet, uppfylla vissa medicinska krav med hänsyn till säkerheten för passagerare och andra trafikanter, bedömas vara lämplig med hänsyn till yrkeskompetens och laglydnad samt ha avlagt godkänt prov för taxiförarlegitimation.⁶⁸ Även de som bedriver taxiverksamhet (d.v.s. har eget taxiåkeri vilket utgör näringsverksamhet) kan bli förare för Uber men ska då inkomma med registerbevis från bolagsverket (om aktiebolag, kommanditbolag eller handelsbolag bedrivs) eller Skatteverket (om F-skattsedel innehas) samt bevis att ett taxitrafiktillstånd innehas.⁶⁹ Taxitrafiktillstånd utfärdas också av Transportstyrelsen.⁷⁰ För att få taxitrafiktillstånd krävs bland annat yrkeskunnighet, goda ekonomiska förhållanden och ett gott anseende.⁷¹ På Ubers hemsida finns information om säkerhet för kunderna. Där anger Uber att alla förare måste *”ha ett giltigt taxikörkort och klara en serie kontroller innan de kan bokas för körningar via Uber-appen”*.⁷² Det framkommer inte vad detta är för kontroller. Av domskälen i en brittisk arbetsrättslig dom där Uber-förare bedömdes vara

⁶⁵ Karlsson (2017-07-02), 'Så stora är Uber i Sverige', *Di Digital*, <<https://digital.di.se/artikel/sa-stora-ar-uber-i-sverige>>, hämtad 2020-11-17.

⁶⁶ Uber, *Krav på Uber-förarpartner i Sverige*, <<https://www.uber.com/se/sv/drive/requirements/>>, hämtad 2020-11-25.

⁶⁷ Transportstyrelsen, *Taxiförarlegitimation*, <<https://transportstyrelsen.se/sv/vagtrafik/Yrkestrafik/Taxi/Taxiforarlegitamation/>>, hämtad 2020-11-18; 3 kap. 1 och 2 §§ taxitrafiklagen (2012:211).

⁶⁸ 3 kap. 3 § taxitrafiklagen (2012:211).

⁶⁹ Uber, *Krav på Uber-förarpartner i Sverige*, <<https://www.uber.com/se/sv/drive/requirements/>>, hämtad 2020-11-25.

⁷⁰ Transportstyrelsen, *Taxitrafiktillstånd*, <<https://transportstyrelsen.se/sv/vagtrafik/Yrkestrafik/Taxi/Trafiktillstand//>>, hämtad 2020-11-18; 2 kap. 1 § taxitrafiklagen (2012:211).

⁷¹ 2 kap. 5 § taxitrafiklagen (2012:211).

⁷² Uber, *Förarsäkerhet – är Uber säkert för förare?*, <<https://www.uber.com/se/sv/drive/safety/>>, hämtad 2020-11-24.

arbetstagare, framkommer det att Uber-förarna i det aktuella målet ska ha blivit intervjuade innan de fått ansluta sig som förare och att det även ställts krav på vissa språkkunskaper.⁷³ Det kan vara sådana typer av kontroller Uber syftar till på sin svenska hemsida.

Uber ställer därutöver vissa grundkrav på de fordon förarna ska använda. Det ska bland annat vara ett taxiregistrerat fordon, vara utan skador, ha fungerande luftkonditionering samt att bilen ska vara i originalfärg. Skåpbilar får inte användas. Förarna kan dessutom välja olika fordonsalternativ, så som Uber X, Green, UberXL, Comfort, Black och Lux, där varje kategori innebär ytterligare krav på fordonet. Uber X är den vanligaste kategorin bland kunder och därför även bland förare. För Uber X krävs det att fordonet är tillverkat år 2011 eller senare, att det ska vara ett fyradörrars fordon i gott skick och finnas plats för minst fyra passagerare utöver föraren.⁷⁴

3.1.2 Processen vid köp av transporttjänsten

På Ubers applikation kan transporttjänster beställas av kunden. Ubers algoritm räknar ut ett preliminärt pris åt kunden när kunden efterfrågar en transporttjänst (det slutliga priset bestäms först efter att resan avslutats). Förare och kund matchas då ihop av Ubers algoritm. Uber skickar en förfrågan till förare som är inloggade och nära eventuell kund om dessa vill ta uppdraget. Om en förare accepterar uppdraget tilldelas detta till föraren och en bokningsbekräftelse skickas till kunden med information om föraren, så som namn, foto och betyg. Föraren vet inte vad slutdestinationen är när föraren accepterar uppdraget. Det är först när föraren plockar upp kunden och startar resan som föraren via Ubers applikation får reda på slutdestinationen för resan. Uber förser föraren med en föreslagen rutt. Föraren kan välja en annan väg men sådan avvikelse kan få konsekvenser på förarens ersättning.⁷⁵

⁷³ Employment Tribunal, *Aslam & Others v Uber BV* (2016) punkt 39–42.

⁷⁴ Uber, *Fordonskrav i Sverige*, <<https://www.uber.com/se/sv/drive/requirements/vehicle-requirements/>>, hämtad 2020-11-25.

⁷⁵ Employment Tribunal, *Aslam & Others v Uber BV* (2016) punkt 15–17; SOU 2016:86 s. 136; Mudrić (2020) s. 28–31; Prassl (2018) s. 56.

3.1.3 Pris och ersättning

Det är Uber som bestämmer priset för resan. Uber använder dynamisk prissättning (så kallad "surge pricing"), vilket innebär att ju högre efterfrågan desto högre pris. Enligt Uber används sådan prissättning för att säkerställa att det alltid finns bilar tillgängliga.⁷⁶ Som angetts ovan ges kunden en ungefärlig prisuppgift när resan bokas och det slutliga priset bestäms först när resan är avslutad. Det slutliga priset räknas ut av Ubers algoritm och baseras bland annat på Global Positioning System (GPS) data från förarens smarttelefon och beräknas med hänsyn till resans tidsåtgång och avstånd.⁷⁷ Väljer föraren en annan rutt än den av Uber föreslagna kan detta således få konsekvenser för det slutliga priset för kunden som kan komma att klaga till Uber. Uber kan därefter hålla föraren ansvarig. Enligt Uber står det förare fritt att komma överens om ett lägre pris med kunden än det som fastställts av Uber. Dock beräknas provisionen på det pris Uber sätter och därmed kan det i realiteten vara svårt för Uber-förare att erbjuda ett annat pris.⁷⁸ Betalningen dras av Uber från det bankkort, eller annat betalningsalternativ (PayPal erbjuds exempelvis i vissa jurisdiktioner) som kunden givit Uber. Således sker ingen överföring av vederlag direkt mellan kund och förare.⁷⁹ Uppgifter varierar men det kan med bestämdhet sägas att Uber tar mellan 20 och 25 % i kommission på ersättningen som av kunden betalas för transporten. Det har även framkommit att Uber ensidigt kan ändra denna procentsats. Förarna får sin ersättning för körda resor utbetald veckovis. Enligt Uber täcker deras avgift eller kommission användandet av plattformen och administrationen av betalningarna.⁸⁰

⁷⁶ Uber Hjälp, *Vad är surge?*, <<https://help.uber.com/sv-SE/driving-and-delivering/article/vad-är-surge?nodeId=e9375d5e-917b-4bc5-8142-23b89a440eec>>, hämtad 2020-11-24.

⁷⁷ Employment Tribunal, *Aslam & Others v Uber BV* (2016) punkt 18.

⁷⁸ Ibid. punkt 15–17; C-434/15 *Asociación Profesional Elite Taxi v. Uber Systems Spain*, förslag till avgörande av generaladvokat Maciej Szpunar, punkt 50; SOU 2016:86 s. 136; Mudrić (2020) s. 28–31; Prassl (2018) s. 56.

⁷⁹ Mudrić (2020) s. 38.

⁸⁰ Uber, *Tracking your earnings*, <<https://www.uber.com/gh/en/drive/basics/tracking-your-earnings/>>, hämtad 2020-11-21; Uber, *Hur mycket pengar kan förare tjäna med Uber?*, <<https://www.uber.com/se/sv/drive/how-much-drivers-make/>>, hämtad 2020-12-14; Prassl & Risak (2016) s. 15–22; C-434/15 *Asociación Profesional Elite Taxi v. Uber Systems Spain*, förslag till avgörande av generaladvokat Maciej Szpunar, punkt 15; CEPS Special Report, De Groen & Maselli (2016) s. 11.

3.1.4 Omdömessystem, kontroll och avstängning

Uber använder ett dubbelriktat omdömessystem där både förare och kund får chans att betygsätta varandra efter varje resa. Betyg mellan en och fem stjärnor kan utdelas. Om ett sämre omdöme än fem stjärnor lämnas kan Uber välja att tillfråga förare eller kund om orsaken till omdömet.⁸¹ Uber vill att de kunder som använder applikationen ska få tillgång till transporttjänster av hög kvalitet. Detta innebär att Uber kan bestämma ett minimigenomsnittsbetyg för ett visst geografiskt område och förarens genomsnittsbetyg måste då ligga över denna gräns. Skulle en förarens genomsnittsbetyg ligga under gränsen, blir denne oftast direkt avstängd från att använda plattformen. I vissa fall väljer Uber att meddela föraren att denne har en viss tid på sig att höja sitt genomsnittsbetyg innan avstängning sker.⁸² Genomsnittet beräknas på de senaste 500 omdömena.⁸³ Det finns uppgifter på att Uber-förare utesluts från applikation automatiskt om deras genomsnittsbetyg ligger under 4,6 av 5 (en liten variation av denna gräns finns beroende på vilken stad det rör sig om).⁸⁴ Uber ger dessutom sina förare tips och råd för att uppnå ett så högt omdöme som möjligt.⁸⁵

Uber kräver att förare accepterar ett transportuppdrag utan att veta slutdestinationen. Därför har förarna ingen möjlighet att på förhand veta om de accepterar en resa som är lönsam eller inte. Även om de på förhand skulle kunna se resornas lönsamhet och därför avvisa vissa kortare resor, skulle sådant beteende kunna leda till avstängning från plattformen. Detta mot bakgrund av att det framkommit att om förarna accepterar mindre än 80 % av förfrågningarna kan detta i praktiken leda till avstängning från plattformen eftersom detta ger en negativ upplevelse för kunden. Det har även

⁸¹ Uber, *Så fungerar stjärnomdömen*, <<https://www.uber.com/se/sv/drive/basics/how-ratings-work/>>, hämtad 2020-11-26.

⁸² Employment Tribunal, *Aslam & Others v Uber BV* (2016) punkt 37.

⁸³ Uber, *Så fungerar stjärnomdömen*, <<https://www.uber.com/se/sv/drive/basics/how-ratings-work/>>, hämtad 2020-11-26.

⁸⁴ Hatzopoulos (2018) s. 155; CEPS Special Report, De Groen & Maselli (2016) s. 10.

⁸⁵ Uber, *Femstjärniga resor*, <<https://www.uber.com/se/sv/drive/basics/5-star-pro-tips/>>, hämtad 2020-12-15.

dokumenterats att förare som nekar tre efterfrågningar i rad automatiskt blir utloggade från applikationen i tio minuter.⁸⁶

Oaktat att förarna själva väljer när de ska vara uppkopplade till applikationen, kan Uber uppmuntra förare att arbeta när det är stor efterfrågan, exempelvis genom att skicka sms eller bidra med kartor som visar när och var det förväntas vara stor efterfrågan.⁸⁷

3.1.5 Ansvar för transporttjänsten och ekonomisk risk

Uber-förare själva står som utgångspunkt för alla utgifter i tjänsten och tillhandahåller själva material och redskap, d.v.s. fordon, drivmedel, fordonsservice, annan utrustning och försäkringar.⁸⁸ Uber har dock från och med 2018 erbjudit sina förare i Sverige och Europa ett kostnadsfritt försäkringsskydd. Denna försäkring innefattar bland annat sjuk- och skadeförsäkring samt föräldrapenning, och gäller både när Uber-förare är inloggade på och utloggade från plattformen.⁸⁹ Dessutom har Uber under 2020 med anledning av Covid-19-pandemin introducerat en ny policy som erbjuder förare viss kompensation för utgifter eller ekonomisk förlust. Exempelvis får förare ersättning med högst 275 kronor för utgifter för sanitetsprodukter, så som våtservetter, desinfektionsmedel och plasthandskar. Dessutom har Uber erbjudit ekonomisk ersättning till de förare som diagnostiserats med Covid-19 eller av läkare blivit beordrade att gå i

⁸⁶ Employment Tribunal, *Aslam & Others v Uber BV* (2016) punkt 51–52.

⁸⁷ CEPS Special Report, De Groen & Maselli (2016) s. 10–11.

⁸⁸ Employment Tribunal, *Aslam & Others v Uber BV* (2016) punkt 60–66; Kammarrätten i Stockholm, dom 2019-07-01 i mål nr 4059-18; De Stefano (2016) s. 9; CEPS Special Report, De Groen & Maselli (2016) s. 7–11; Prassl & Risak (2016) s. 18; Skatteverket, delrapport (2016-03-15), *Kartläggning och analys av delningsekonomin påverkan på skattesystemet*, s. 11; Uber, *Hur mycket pengar kan förare tjäna med Uber?*, <<https://www.uber.com/se/sv/drive/how-much-drivers-make/>>, hämtad 2020-12-14.

⁸⁹ Uber Newsroom, Siden, Bodil (2018-05-23), *Förare som egenföretagare ska inte stå ensamma*, <<https://www.uber.com/sv-SE/newsroom/forare-som-ar-egenforetagare-ska-inte-sta-ensamma/>>, hämtad 2020-12-13.

självkarantän mot bakgrund av misstänkt infektion eller underliggande sjukdomstillstånd.⁹⁰

Vad gäller klagomål från både från passagerare och från förare hanteras alla sådana av Uber. Skulle exempelvis en kund ha ett problem med en förare, är det till Uber kunden ska vända sig och inte till aktuell förare. Reseproblem, borttappade föremål, säkerhet, feedback, m.m. hanteras således av Uber. Därmed kan det sägas att ansvaret för tjänsten till stor del vilar på Uber. Dessutom vidtar Uber en mängd andra åtgärder för att garantera transporttjänstens säkerhet och kvalitet. Exempelvis är det endast Uber som har tillgång till kundens kontaktuppgifter så som telefonnummer och dylikt och dessa uppgifter når aldrig föraren. Alla resor utsätts för GPS-spårning av Uber för att garantera en säker upplevelse. Ovan diskuterade betygssystem är också ett sätt att upprätthålla en viss kvalitet och standard.⁹¹

Vad gäller den ekonomiska risken så hanteras krav på återbetalningar också av Uber då kunderna kan framföra sådana krav på Ubers hemsida.⁹² Det är dock inte tydligt om Uber står för den ekonomiska förlusten när återbetalning görs till kund. I Storbritannien har det framkommit att i fall av bedrägeri, exempelvis när en person lyckas använda en annan persons identitet och på så vis utnyttjar Ubers transporttjänster medan kostnader för resan debiteras av oskyldig tredje part, har i praktiken Uber och inte föraren stått för den ekonomiska förlusten. Detta så länge omständigheter inte föreligger som innebär att föraren borde förstått att det rörde sig om bedrägeri.⁹³ I vissa fall, exempelvis när resan tagit betydligt längre tid än den uppskattning som har gjorts av Uber, kan Uber också besluta att återbetala kunden. Om det inte

⁹⁰ Uber Blogg (2020-04-16), *Uppdaterad information om ekonomiskt stöd under Covid-19*, <<https://www.uber.com/sv-SE/blog/update-covid-19-financial-sweden/>>, hämtad 2020-12-13.

⁹¹ Uber, *Är Uber säkert för passagerare?*, <<https://www.uber.com/se/sv/ride/safety/>>, hämtad 2020-11-24.

⁹² Uber Hjälp, *Reseproblem och återbetalningar*, <<https://help.uber.com/riders/section/reseproblem-och-aterbetalningar?nodeId=595d429d-21e4-4c75-b422-72affa33c5c8>>, hämtad 2020-11-24; Uber, *Förarsäkerhet – är Uber säkert för förare?*, <<https://www.uber.com/se/sv/drive/safety/>>, hämtad 2020-11-24.

⁹³ Employment Tribunal, *Aslam & Others v Uber BV* (2016) punkt 26.

finns någon grund att hålla föraren ansvarig är det Uber som står för förlusten.⁹⁴ Detta är dock hur saker har hanterats i praktiken och verkar inte ha uttalats i avtal mellan Uber och förare eller kund. Även i doktrin argumenteras det för att Uber är ansvarig för eventuell skada som drabbar kunden vid en resa.⁹⁵

3.1.6 Rättsliga förhållanden

3.1.6.1 Uber och kund

Enligt Ubers användarvillkor erbjuder de inte en transporttjänst till sina kunder utan enbart tjänsten att använda Ubers mobila applikationer eller webbsidor. Kunderna kopplas enligt Uber ihop med oberoende utomstående transportleverantörer och entreprenörer (förarna). När kunden ingår avtal med Uber för att få använda applikationen står det explicit i avtalet att kunden går med på att Uber inte är ett transportbolag som erbjuder transporttjänster.⁹⁶ Kunden ger Uber sin kontaktinformation samt betalningsinformation så som bankkortsuppgifter.⁹⁷

3.1.6.2 Uber och förare

Även i avtalet mellan Uber och föraren fastställs det att Uber endast erbjuder en informationstjänst och inte är tillhandahållare av transporttjänster. Uber avskriver sig därför allt rättsligt ansvar för transporttjänsterna och lägger detta ansvar på förarna. I avtalsvillkoren anges det även att Uber inte på något sätt avser att utöva kontroll över förarna och att inget i avtalet ger stöd för att ett anställningsförhållande föreligger mellan Uber och förarna. Uber går dock längre än så och förbinder förarna att försvara Uber och vidhålla att ett anställningsförhållande inte är för handen, i de fall nationell lag skulle bedöma förarna som anställda av Uber.⁹⁸ Enligt avtalet ska även förarna avstå

⁹⁴ Employment Tribunal, *Aslam & Others v Uber BV* (2016) punkt 23.

⁹⁵ Di Amato (2016) s. 188.

⁹⁶ Uber Legal, *Villkor*,

<<https://www.uber.com/legal/sv/document/?country=sweden&lang=sv&name=general-terms-of-use>>, hämtad 2020-11-22.

⁹⁷ Mudrić (2020) s. 30.

⁹⁸ Employment Tribunal, *Aslam & Others v Uber BV* (2016) punkt 33.

från att offentligt prata negativt om Uber och dess tjänster. Dessutom förbehåller sig Uber rätten att ensidigt ändra avtalsvillkoren. Avtalet sägs automatiskt upp om föraren inte längre kan anses vara kvalificerad, antingen enligt tillämplig lag eller enligt Ubers standarder, och avstängning sker då från att utföra transporter via applikationen.⁹⁹ Uber-förare har rätt att arbeta för andra företag, även de som direkt konkurrerar med Uber på marknaden. Därtill anges det i avtalet att Uber-förare ska se sig själva som egenföretagare när det gäller skatterättsliga frågor.¹⁰⁰

3.1.6.3 Förare och kund

Vid bokning av transport anger vissa källor att ett avtal ingås mellan förare och kund.¹⁰¹ Denna uppfattning är dock omtvistad.¹⁰² Det är först när föraren plockar upp kunden på angiven plats som detta eventuella avtal ingås. Pris, upphämningsplats, slutdestination, betalning, krav på fordon, krav på förarens beteende har redan avtalats separat mellan dessa två parter och Uber, och föraren och kunden har i detta läge inte någon möjlighet att frångå detta. Avtalsförhållandet mellan förare och kund har således redan bestämts på förhand genom de avtal de båda ingått med Uber.¹⁰³ Vissa menar på att kunden är uppdragsgivare till förarna som är mikro-entreprenörer. Andra hävdar att så inte är fallet eftersom förarna inte har någon rätt att bestämma innehållet i detta eventuella avtal mellan kund och förare.¹⁰⁴ Frågan är om ett avtal mellan förare och kund egentligen ingås när innehållet helt bestämts av tredje part. En jämförelse kan göras med när en taxi beställs från en beställningscentral. Då betalar kunden själv taxiföraren efter slutförd resa. Kunden betalar för tid och avstånd som bestämts enligt taxameter. I sådana fall är det tydligare att ett kontrakt ingås mellan dessa två parter eftersom

⁹⁹ Employment Tribunal, *Aslam & Others v Uber BV* (2016) punkt 35.

¹⁰⁰ Ibid. punkt 61, 65; Unionen rapport, Söderqvist, Fredrik (2016), *Plattformsekonomin och den svenska partsmodellen*, s. 25.

¹⁰¹ SOU 2016:86 s. 293–294; SOU 2017:26 s. 65.

¹⁰² Mudrić (2020) s. 31; Kenner (2019) s. 210; Employment Appeal Tribunal, *Uber BV v Aslam & Others* (2017) punkt 111.

¹⁰³ Mudrić (2020) s. 31.

¹⁰⁴ Ibid. s. 54; Skatteverket, delrapport (2016-03-15), *Kartläggning och analys av delningsekonomin påverkan på skattesystemet*, s. 12; SOU 2017:26 s. 20; Prassl & Risak (2016) s. 2; Tucker (2018) s. 379–381.

betalning sker från en part till en annan samt att de åtnjuter en större frihet att komma överens om villkor för resan under resans gång. Detta skiljer sig klart från fallet med Uber-transporter där villkoren redan bestämts av Uber på förhand.¹⁰⁵

3.2 Analys

Det framkommer att Uber utövar mer kontroll över förarna och transporttjänsterna än vad de vill ge sken av. Ubers avtal med förarna som fastställer att Uber inte på något sätt har rättsligt ansvar för transporttjänsterna eller utövar kontroll över förarna stämmer inte överens med hur det i ser ut i praktiken. Vad gäller kontroll över transporttjänsten bestämmer Uber priset, tar ut en avgift, mottar och betalar ut ersättning, hanterar klagomål samt sätter andra ramar och krav på tjänstens kvalitet. Vad gäller kontroll över förarna ställer Uber krav på både förare och förarens fordon. Det framkommer även att Uber i vissa länder även intervjuat förare innan de kunnat ansluta sig till plattformen. Det är dock inte tydligt om detta görs i Sverige. Uber har ensidigt rätten att stänga av förare från att använda plattformen om kunderna skulle vara missnöjda och uttrycka detta via det betygssystem som Uber tillhandahåller.

Angående den ekonomiska risken är det oklart vem denna landar på. Förare står för ekonomiska förluster kopplade till själva fordonet. Dock är det inte tydligt vem ansvaret vilar på när kund kräver återbetalning. I praktiken verkar Uber stå för denna återbetalning om det inte finns grund för att hålla föraren ansvarig. Hur detta bedöms framkommer emellertid inte. Det som ligger närmast till hands är nog att hävda att den ekonomiska risken delas mellan Uber och förarna. Uber verkar under rådande pandemi (Covid-19) även ha utökat sitt ansvar för ekonomiska förluster.

¹⁰⁵ Mudrić (2020) s. 31–32.

Om det råder ett avtalsförhållande mellan kund och förare och vad detta i så fall innehåller är inte klarlagt. Uppfattningen att varje kund agerar som uppdragsgivare kan bestridas mot bakgrund av att Uber bestämmer villkoren i detta eventuella uppdragsavtal. Det är enligt det som framkommit av uppsatsen mer rimligt att betrakta Uber som uppdragsgivare till sina förare. Att Uber bedöms vara uppdragsgivare behöver förvisso inte betyda att Uber är arbetsgivare varken i arbetsrättslig eller skatterättslig mening (mer om detta i följande kapitel).

Slutsatsen är att avtalet Uber ingår med sina förare inte representerar de verkliga förhållandena och är motsägelsefullt. Att Uber inte skulle kontrollera vare sig transporttjänsten eller förarna strider till stor del mot hur det ser ut i praktiken.

4 Uber-förarens arbetsrättsliga status

4.1 Introduktion

I skattelagstiftningen görs en uppdelning mellan olika inkomstslag, så som inkomst av tjänst och inkomst av näringsverksamhet. Inom den arbetsrättsliga lagstiftningen görs en uppdelning mellan arbetstagare och uppdragstagare. Den skatterättsliga gränsdragningen stödjer sig till viss del på den arbetsrättsliga gränsdragningen. Detta eftersom vad som skatterättsligt anses utgöra ett anställningsförhållande bygger på det civilrättsliga arbetstagarbegreppet. Dock kan det skatterättsliga arbetstagar- och arbetsgivarbegreppet vara både utvidgat och inskränkt i förhållande till det arbetsrättsliga. Detta kan skapa förvirring, då det inte är säkert att en person som ska beskattas i inkomstslaget tjänst nödvändigtvis i arbetsrättslig mening anses ha en arbetsgivare. Samma förvirring uppstår då personer som arbetsrättsligt anses falla utanför arbetstagarbegreppet inte nödvändigtvis anses bedriva näringsverksamhet skatterättsligt.¹⁰⁶ Mot bakgrund av att den civilrättsliga gränsdragningen kan ha betydelse för den skatterättsliga är det nödvändigt att utreda om Uber-förare är arbetstagare i civilrättslig mening.

4.2 Civilrättsliga arbetstagarbegreppet

Det finns ingen civilrättslig definition av arbetstagare utan begreppets innehåll har fått bestämmas genom en rik mängd praxis. Även lagmotiv och juridisk doktrin är vägledande.¹⁰⁷ Lagen (1982:80) om anställningsskydd (LAS) bygger på det civilrättsliga arbetstagarbegreppet. Flera lagar inom arbetsrätten och andra civilrättsliga områden bygger på till stor del samma arbetstagarbegrepp som det i LAS, även om variation av begreppets innehåll

¹⁰⁶ Prop. 2008/09:62 s. 9; SOU 2019:31 s. 197.

¹⁰⁷ Prop. 2008/09:62 s. 6–7; SOU 1975:1 s. 693; Lunning & Toijer (2016) s. 20; Öman, kommentar till Lag (1982:80) om anställningsskydd 1 §, Lexino.

kan förekomma mot bakgrund av syftet med den aktuella lagen. Men i huvudsak är arbetstagarbegreppet det samma och därför utgår denna uppsats utifrån LAS.

För att civilrättsligt betraktas som arbetstagare ska tre villkor vara uppfyllda. Det ska röra sig om; 1) ett frivilligt avtal, 2) arbete i arbetsrättslig mening, och 3) arbete för någon annans räkning. Dessutom är det enbart fysiska personer som kan vara arbetstagare. Kravet på ett att det ska vara ett *frivilligt* avtal innebär att arbetet ska grunda sig på ett frivilligt åtagande. Dock krävs inget skriftligt avtal utan avtal kan ingås muntligt. Dessutom kan ett anställningsförhållande uppstå genom konkludent handlande. Det ska alltså inte vara arbete som grundar sig på exempelvis offentlighetsrättsligt tvång.¹⁰⁸ Kravet på *arbete i arbetsrättslig mening* avgränsar mot exempelvis omvårdnad och hjälp inom familj eller mellan vänner. Det är ovanligt att just detta villkor föranleder tvister.¹⁰⁹ Kravet på *arbete för någon annans räkning* avgränsar arbetstagare mot uppdragstagare, egenföretagare eller liknande som arbetar för egen räkning.¹¹⁰ Vad gäller detta villkor dyker betydligt fler svårbedömda fall upp. Karakteristiskt för en anställning och arbete för annans räkning är att arbetet ska utföras av avtalsparten själv.¹¹¹

Arbetstagarbegreppet är dessutom tvingande vilket betyder att det inte är avgörande om parterna själva anser att ett anställningsavtal har ingåtts eller inte. Ett avtals verkliga innebörd och faktiska tillämpning kan ges större tyngd än hur avtalet rubricerats av avtalsparterna. Detta grundar sig i att arbetsrättslig lagstiftning ofta är tvingande till arbetstagarens fördel och ska följaktligen inte kunna åsidosättas genom avtal.¹¹²

¹⁰⁸ Öman, kommentar till Lag (1982:80) om anställningsskydd 1 §, Lexino.; Lunning & Toijer (2016) s. 20–21; SOU 1993:32 s. 220; SOU 1975:1 s. 693.

¹⁰⁹ Lunning & Toijer (2016) s. 22.

¹¹⁰ Öman, kommentar till Lag (1982:80) om anställningsskydd 1 §, Lexino.

¹¹¹ Lunning & Toijer (2016) s. 23; SOU 1975:1 s. 694; Adlercreutz & Mulder (2013) s. 66.

¹¹² Lunning & Toijer (2016) s. 24; AD 1979 nr 155; AD 1981 nr 18; AD 2005 nr 16; AD 2005 nr 33; AD 2007 nr 86; AD 2012 nr 24; AD 2013 nr 32; AD 2013 nr 92.

För att avgränsa arbetstagare från uppdragstagare i arbetsrättsligt hänseende görs en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Omständigheter som talar för uppdragsförhållande får viktas mot omständigheter som talar för ett anställningsförhållande.¹¹³

Det som civilrättsligt, i ett givet fall, talar för att det rör sig om en arbetstagare istället för en uppdragstagare är följande faktorer:

- Arbetspresterande part ska utföra arbetet personligen.
- Arbetspresterande part har faktiskt utfört arbetet själv.
- Arbetet utförs under huvudmannens ledning och kontroll.
- Arbetsförhållandet är av varaktig karaktär.
- Arbetet avser inte en bestämd arbetsuppgift.
- Arbetspresterande part ställer sin arbetskraft till förfogande till efter hand uppkommande arbetsuppgifter.
- Arbetspresterande part ingår i huvudmannens organisation.
- Huvudmannen tillhandhåller redskap, maskiner, råvaror eller liknande som används i arbetet.
- Arbetspresterande part ersätts för direkta utlägg i samband med arbetet, så som arbetsresor.
- Ersättning som utgått till arbetspresterande part har i alla fall delvis utgått i form av garanterad lön.
- Arbetspresterande part kan allmänt i ekonomiskt och socialt hänseende anses vara jämställd med en arbetstagare.
- Arbetspresterande part är förhindrad, på grund av arbetsförhållanden eller förbud, att samtidigt utföra liknande arbete åt någon annan.¹¹⁴

Omständigheter som civilrättsligt talar för att det är en uppdragstagare som utför arbetet är:

- Arbetspresterande part har registrerat egen firma hos myndighet eller erhållit annat personligt tillstånd eller auktorisation av myndighet (så som tillstånd att bedriva yrkesmässig biltrafik).

¹¹³ AD 2005 nr 16; AD 2006 nr 24; AD 2013 nr 92.

¹¹⁴ Prop. 2008/09:62 s. 11; Lunning & Toijer (2016) s. 28–29; SOU 1975:1 s. 722; SOU 1993:32 s. 227.

- Arbetspresterande part är inte skyldig att själv utföra arbetet.
- Arbetspresterande part har egna medhjälpare eller anställda.
- Förhållandet är av tillfällig natur.
- Arbetspresterande part står för egna arbetsredskap.
- Arbetspresterande part bestämmer själv sättet för arbetets utförande samt arbetstid och arbetsplats.
- Arbetspresterande part står själv för utgifter i arbetet.
- Ersättningen för arbetet är beroende av verksamhetens ekonomiska resultat.
- Arbetspresterande part är i ekonomiskt och socialt hänseende jämställd med företagare.¹¹⁵

De uppräknade omständigheterna kan ha olika tyngd i helhetsbedömningen. Exempelvis behöver frånvaron av en omständighet inte väga lika tungt som förekomsten av samma omständighet. Dessutom kan olika omständigheter vara av olika vikt beroende på vilken yrkeskategori det rör sig om och beroende på den aktuella rättsregelns syfte och funktion.¹¹⁶ Omständigheter som vägt tyngre i praxis är om den arbetspresterande parten har *personlig arbetskyldighet*, är *inordnad i huvudmannens verksamhet* samt att den arbetspresterande parten *fortlöpande ställer sin egen arbetskraft till arbetsgivarens förfogande*.¹¹⁷ Om den arbetspresterande parten inte är skyldig att åta sig nya arbetsuppgifter utan har frihet att avböja dessa talar detta följaktligen starkt för ett uppdragsförhållande. Något som dessutom särskilt skiljer ett anställningsförhållande och ett uppdragsförhållande åt är formen för ersättning. En anställd får ersättning i form av lön medans en uppdragstagare ofta fakturerar efter utfört arbete.¹¹⁸ Ersättningsformer som provisionslön och ackordslön är fullt förenliga med ett anställningsförhållande, dock är någon form av garantiersättning oftast avtalad vid ett anställningsförhållande. En egenföretagare eller

¹¹⁵ SOU 1975:1 s. 722, 694; SOU 1993:32 s. 228; SOU 2018:49 s. 95–97.

¹¹⁶ SOU 1975:1 s. 723; SOU 2019:31 s. 197–198.

¹¹⁷ SOU 1993:32 s. 228.

¹¹⁸ Lunning & Toijer (2016) s. 29–31; AD 1987 nr 21; AD 1989 nr 39.

uppdragstagare får normalt sätt inkomst genom uttag ur sin verksamhet.¹¹⁹ Att den arbetspresterande parten har F-skattsedel eller beskattas som näringsidkare är omständigheter som talar för ett uppdragsförhållande, speciellt om sådan beskattning sker på eget initiativ. Dock är den skatterättsliga bedömningen inte avgörande för den civilrättsliga bedömningen.¹²⁰ Exempelvis så bedömdes en person i AD 2005 nr 16 vara arbetstagare trots att personen hade enskild firma registrerad och att ett uppdragsavtal hade ingåtts.¹²¹

Det kan vara värt att lyfta att de kriterier och omständigheter som fastslagits i praxis har tillkommit under en tid där arbetsmarknaden och näringslivet såg mycket annorlunda ut. I och med utvecklingen av arbets- och företagsformer kan synen på arbetstagarbegreppet komma att förändras i framtiden.¹²²

4.2.1 Är Uber-förare arbetstagare?

Det verkar råda konsensus över att det inte går att systematisera allt arbete som sker online eller via digitala plattformar och kanaler. Domstolar i olika jurisdiktioner har fått se till de faktiska omständigheterna i varje fall. Det går inte att hävda att alla som arbetar inom delningsekonomin är antingen egenföretagare eller arbetstagare, utan det beror helt på tjänsten som tillhandahålls och den specifika plattformen i det enskilda fallet.¹²³ Det kan argumenteras för att det saknas både en arbetsrättslig och en skatterättslig kategori som träffar just den situation utförare inom delningsekonomin befinner sig i. Därför har domstolar både i Europa och Nordamerika mött svårigheter i att applicera traditionella regler på denna nya verklighet.¹²⁴ Som redan nämnts betraktar Uber och många andra plattformsföretag inom delningsekonomin sig själva som leverantörer av en marknadsplats, som endast erbjuder digitala tjänster och därmed inte är arbetsgivare till de som

¹¹⁹ SOU 1993:32 s. 232; Adlercreutz & Mulder (2013) s. 66.

¹²⁰ SOU 2018:49 s. 97; SOU 2019:31 s. 197; NJA 1981 s. 601; AD 2008 nr 4.

¹²¹ AD 2005 nr 16.

¹²² Lunning & Toijer (2016) s. 35.

¹²³ Inglese (2019) s. 99.

¹²⁴ Hatzopoulos (2018) s. 158.

utför tjänsten.¹²⁵ Mot bakgrund av detta verkar det vid första anblick för många uppenbart att utförare inom delningsekonomin är självständiga entreprenörer eller egenföretagare. Detta är dock en uppfattning som mer och mer har kommit att utmanas.¹²⁶ Även om Uber själva anser att deras förare är egenföretagare, har i flera länder förarna själva försökt få till stånd en arbetstagarstatus.¹²⁷

4.2.1.1 Domstolsavgöranden

Frågan om Uber-förare är arbetstagare eller självständiga entreprenörer har som sagt prövats i domstolar i flertalet länder. The Court of Appeal i Kalifornien, vilket är den andra instansen i delstatens domstolssystem, meddelade den 22 oktober 2020 dom i ett fall mellan delstaten Kalifornien och Uber och Lyft. I domen fastställdes det att Uber och Lyft måste klassificera sina förare som arbetstagare istället för självständiga entreprenörer.¹²⁸ Även i delstaten New York har Uber-förare nyligen av domstol ansetts ha rätt till arbetslöshetsersättning mot bakgrund av att de är arbetstagare hos Uber. Dock har andra domstolar i USA kommit fram till den motsatta slutsatsen och klassificerat Uber-förare som självständiga entreprenörer.¹²⁹ Även i Europa har frågan behandlats. Exempelvis i Frankrike har högsta domstolen dömt att Uber ska tillerkänna en Uber-förare rätten att betraktas som anställd.¹³⁰

I Storbritannien har frågan om Uber-förare ska ses som arbetstagare ställts på sin spets i Central Employment Tribunal (ETC) där det beslutats att Uber-

¹²⁵ Prassl & Risak (2016) s. 2.

¹²⁶ Hatzopoulos (2018) s. 158.

¹²⁷ Luscombe (2017) s. 3; Tucker (2018) s. 379.

¹²⁸ California Courts, *Courts*, <<https://www.courts.ca.gov/courts.htm>>, hämtad 2020-12-10; O'Brien (2020-10-23), 'Uber and Lyft myst reclassify drivers as employees, appeals court finds', *CNN Business*, <<https://edition.cnn.com/2020/10/23/tech/uber-lyft-california-appeal/index.html>>, hämtad 2020-12-02.

¹²⁹ Mudrić (2020) s. 25–16; Scheiber (2020-07-28), 'Uber and Lyft Drivers Win Ruling on Unemployment Benefits', *New York Times*, <<https://www.nytimes.com/2020/07/28/business/economy/lyft-uber-drivers-unemployment.html>>, hämtad 2020-11-26.

¹³⁰ Holmberg (2020-03-07), 'Uber beordras erkänna fransk förare som anställd', *Dagens Nyheter*, <<https://www.dn.se/ekonomi/uber-beordras-erkanna-fransk-forare-som-anstalld/>>, hämtad 2020-12-13.

förare är en kategori av arbetstagare.¹³¹ ETC bedömde att Uber utövade sådan kontroll att de var att anse som arbetsgivare till sina förare.¹³² Även om bedömningen i svensk rätt görs fristående från andra jurisdiktioner är den bedömning som görs av ETC intressant och speglar hur en domstol kan frångå vad som avtalats för att identifiera det verkliga förhållandet mellan parterna. Enligt domstolen var situationen inte den samma när förarna var inloggade på applikationen som när de var utloggade. Även om det inte föreligger något krav på att vara inloggad bedömde domstolen att Uber utövade betydande kontroll när förarna faktiskt var inloggade.¹³³ Domstolen vidmakthöll vidare att det är befängd att hävda att Uber inte tillhandhåller transporttjänster. De avtalsbestämmelser som finns i kontraktet mellan Uber och dess förare speglar inte hur förhållandet mellan dessa ser ut i praktiken. Att varje förare med sin bil utgör ett företag som i sin tur får uppdrag av varje enskild kund kan ifrågasättas eftersom förarna inte ens vet identiteten på kunden eller uppdragets innehåll (slutdestination) när uppdraget antas. Domstolen fann argumentet att Uber i London skulle vara en mosaik av 30 000 små företag som sammanlänkas av Ubers plattform löjligt.¹³⁴ Domstolen ställde upp de omständigheter som talade för att Uber är arbetsgivare till sina förare, så som; 1) att Uber har information om kunderna, så som namn och efternamn, annan kontaktinformation och slutdestination samt det faktum att föraren inte har denna information, 2) att Uber ”loggar ut” de förare som inte accepterar erbjudna uppdrag, 3) att om föraren avviker från den föreslagna resrutten av Uber sker detta till dennes nackdel, 4) att Uber bestämmer priset för tjänsten, 5) att förarna är utsatta för ett betygssystem och det faktum att dåliga betyg kan leda till disciplinära åtgärder, 6) att Uber i praktiken står för de ekonomiska riskerna och skulle förarna vara egenföretagare skulle denna risk normalt landa för förarna, 7) att Uber hanterar klagomål från kunderna, även

¹³¹ De ansågs vara ”workers” enligt brittisk lag, vilket är en kategori som landar mellan egenföretagare och arbetstagare. Dessa har dock arbetsrättsligt skydd enligt brittisk lag. Denna status som worker behöver nödvändigtvis inte innebära att de kommer beskattas som arbetstagare, se bland annat; Gov UK, *Employment status*, <<https://www.gov.uk/employment-status/worker>>, hämtad 2020-12-13; Leaphart (2016) s. 205–210; Okello Migai, De Jong & Owens (2019) s. 395–424, 409.

¹³² Employment Tribunal, *Aslam & Others v Uber BV* (2016).

¹³³ Ibid. punkt 85–86.

¹³⁴ Ibid. punkt 89–91.

de klagomål som avser förarna själva, och slutligen, 8) att Uber har makten att ensidigt ändra avtalsvillkoren i avtalet mellan Uber och förarna.¹³⁵ Ett citat från domare Snelson i ETC är också värt att nämna då det tydligt visar domstolens resonemang och dess syn på Ubers argument:

*”Uber’s case is that the driver enters into a binding agreement with a person whose identity he does not know (and will never know) and who does not know and will never know his identity, to undertake a journey to a destination not told to him until the journey begins, by a route prescribed by a stranger to the contract [Uber] from which he is not free to depart (at least not without risk), for a fee which a) is set by the stranger, and b) is not known by the passenger (who is only told the total to be paid), c) is calculated by the stranger (as a percentage of the total sum) and d) is paid to the stranger.”*¹³⁶

Domen överklagades av Uber till Employment Appeal Tribunal och sedan även till Court of Appeal, men i båda domstolarna har Uber-förare bedömts vara arbetstagare i enlighet med ETC:s dom och överklagan har därmed avslagits.¹³⁷ Målet har nu nått högsta instans (Supreme Court) men dom har ännu inte meddelats.¹³⁸

Även ett mål från EU-domstolen kan vara av intresse. I mål C-434/15 *Asociación Profesoinal Elite Taxi v. Uber Systems Spain*, hade en spansk domstol hänskjutit frågan om Uber ansågs bedriva transportverksamhet eller endast tillhandahålla en elektronisk förmedlingstjänst. Det var således den rättsliga kvalificeringen av tjänsten Uber erbjöd som var uppe för prövning i EU-domstolen och inte Ubers status som arbetsgivare.¹³⁹ EU-domstolen bedömde att Ubers tjänster har så pass nära anknytning till själva transporttjänsten och därmed ska kvalificeras som tjänst på transportområdet i den mening som avses i artikel 58.1 i fördraget om Europeiska unionens

¹³⁵ Employment Tribunal, *Aslam & Others v Uber BV* (2016) punkt 92.

¹³⁶ Ibid. punkt 91.

¹³⁷ Employment Appeal Tribunal, *Uber BV v Aslam & Others* (2017); Court of Appeal, *Uber BV v Aslam & Others* (2018).

¹³⁸ Booth (2020-07-21), 'Uber drivers' fight for workers' rights reaches UK supreme court', *The Guardian*, <<https://www.theguardian.com/technology/2020/jul/21/uber-drivers-fight-for-workers-rights-reaches-supreme-court>>, hämtad 2020-11-23.

¹³⁹ C-434/15 *Asociación Profesional Elite Taxi v. Uber Systems Spain*, punkt 18.

funktionssätt.¹⁴⁰ EU-domstolen motiverade bland annat sin slutsats med att Uber utövar bestämmande inflytande över villkoren för tillhandahållandet av transporttjänsten. Mot bakgrund av att Uber bestämmer priset, tar emot betalningen innan ersättning ges till förare samt utför vissa kontroller av förare ansågs den förmedlingstjänst Uber tillhandahåller utgöra en integrerad del av helhetstjänsten som i huvudsak är en transporttjänst.¹⁴¹ Även generaladvokat Szpunar bedömde i sitt förslag till avgörande att Uber utövar kontroll över transporttjänsten, särskilt de ekonomiska aspekterna, och är därför tillhandahållare av denna tjänst.¹⁴² Szpunar anför dock att denna slutsats inte nödvändigtvis innebär att Uber-förare är att betrakta som anställda utan att det är fullt möjligt att Uber tillhandahåller transporttjänster i samarbete med tredje part.¹⁴³

4.2.1.2 Synen på Ubers arbetsgivarroll i doktrin

I doktrin har den kontroll Uber utövar över transporttjänsterna samt över förarnas prestation, lyfts som ett argument för att Uber kan vara arbetsgivare till Uber-förare. Enligt sådana argument är bilden av förarna som självständiga entreprenörer felaktig. Skulle förare vara självständiga entreprenörer borde ansvaret för tjänsten naturligt landa på förarna själva, vilket lyfts som orimligt när förare inte haft inflytande över villkoren för tjänsten.¹⁴⁴

Valerio De Stefano belyser att plattformsföretag har tänkt igenom avtalsvillkoren och medvetet specificerat förhållandet med utförare som ett icke anställningsförhållande. Ofta kan dock andra villkor i avtalet tala emot sådan klassificering då de ger plattformsföretaget rätt att utöva viss kontroll.¹⁴⁵ Även om utförare inte måste ”gå till arbetet” utövas betydande

¹⁴⁰ C-434/15 *Asociación Profesional Elite Taxi v. Uber Systems Spain*, punkt 48.

¹⁴¹ *Ibid.* punkt 37–39.

¹⁴² C-434/15 *Asociación Profesional Elite Taxi v. Uber Systems Spain*, förslag till avgörande av generaladvokat Maciej Szpunar, punkt 43–48, 51–53.

¹⁴³ *Ibid.* punkt 54.

¹⁴⁴ Mudrić (2020) s. 54; Prassl & Risak (2016) s. 2; Tucker (2018) s. 379–381.

¹⁴⁵ De Stefano (2016) s. 23.

kontroll över dessa när de ansluter sig till plattformarna.¹⁴⁶ Enligt De Stefano är det är legitimt att rubricera förhållandet som ett uppdragsförhållande när det verkliga förhållandet korresponderar med det avtalade, d.v.s. utföraren är helt självständig i utförandet av tjänsten. Om detta inte är fallet kan i många jurisdiktioner avtalet omklassificeras till ett anställningsavtal.¹⁴⁷

Vassilis Hatzopoulos understryker att forskningen visar att många som arbetar inom delningsekonomin arbetar under sådana förhållanden att de hade kategoriserats som arbetstagare om de arbetade inom den traditionella ekonomin.¹⁴⁸

Jeremias Prassl och Martin Risak argumenterar också för att plattformarna ofta utövar en betydande kontroll över tjänsten och utförarna.¹⁴⁹ Enligt Prassl och Risak är det ett problem att delningsekonomin affärsmodell med tre aktörer tolkas utifrån det tvåpartsförhållande som det traditionella anställningsförhållandet eller uppdragsförhållandet är. Därför görs försök att dela upp detta trepartsförhållande i flera mindre beståndsdelar och avtal. När detta görs nås slutsatsen att utförare ingår avtal med varje konsument, vilket medför att konsumenterna ses som uppdragsgivare. Enligt Prassl och Risak ger detta inte en rättvis bild av den situation utförare inom delningsekonomin befinner sig i och plattformarna har följaktligen lyckats kringgå arbetsgivaransvar.¹⁵⁰ Prassl och Risak hävdar att allt det ansvar och den kontroll som åligger en arbetsgivare utövas av just plattformsföretaget Uber. Precis som i det traditionella anställningsförhållandet är det Uber som väljer vilka förare som får ansluta sig, men innehar även makten att avbryta en förarens tillgång till plattformen. Dessutom är det Uber som mottar ersättningen från kunderna och Uber som betalar ut lön till förarna efter att ha dragit av en avgift från ersättningen. Uber har kontroll över transporttjänsterna eftersom Uber tar emot klagomål från kunder, använder

¹⁴⁶ De Stefano (2016) s. 26–27.

¹⁴⁷ Ibid. s. 19–20.

¹⁴⁸ Hatzopoulos (2018) s. 158.

¹⁴⁹ Prassl & Risak (2016) s. 2.

¹⁵⁰ Ibid. s. 15–16.

sig av ett betygssystem, bestämmer priset på transporttjänsten och är helt i kontroll av att marknadsföra sitt varumärke och de transporttjänster som erbjuds.¹⁵¹

Även Niklas Selberg har behandlat Uber-förarens arbetsrättsliga status. Selberg läser ut en tvåstegsmodell från EU-kommissionens meddelande från 2016,¹⁵² där det i första hand ska fastställas om plattformsföretaget är leverantör av tjänsten och inte enbart en förmedlare. Om så är fallet är nästa steg att avgöra om plattformsföretaget även kan anses vara arbetsgivare till arbetspresterande part. Uber har av EU-domstolen bedömts vara leverantör av själva transporttjänsten och Selberg menar att domen ger ledning i hur Uber-förare ska behandlas arbetsrättsligt. Enligt Selberg ligger det nära till hands att vissa plattformsföretag bör bära arbetsgivaransvar då de har många egenskaper som liknar den traditionella arbetsgivaren.¹⁵³ EU-domstolens dom i *Asociación Profesional Elite Taxi v. Uber Systems Spain* har av flera än Selberg i doktrin lyfts som stöd för uppfattningen att Uber-förare ska omfattas av arbetsrättsliga regler.¹⁵⁴ Vissa anser dock att faktumet att Uber av EU-domstolen anses tillhandhålla transporttjänster och inte enbart informationstjänster förmodligen ensamt inte är tillräckligt för att dra slutsatsen att Uber-förare är anställda arbetstagare.¹⁵⁵

Inom den svenska doktrinen har även Annamaria Westregård behandlat delningsekonomin. Westregård belyser att frågan om plattformsarbetare kan vara arbetstagare inte har varit uppe för prövning i Arbetsdomstolen ännu, men att det är troligt att Arbetsdomstolen kommer bedöma utförare som arbetstagare i de fall plattformsföretaget agerar mer än en förmedlare genom att ha kontroll över tjänstens utförande, föra all kontakt med kunden, sätta priset m.m.¹⁵⁶

¹⁵¹ Prassl & Risak (2016) s. 15–22.

¹⁵² Som behandlas i avsnitt 2.2.

¹⁵³ Selberg (2019) s. 168–169.

¹⁵⁴ Cavallini & Avogaro (2019) s. 183.

¹⁵⁵ Ibid.

¹⁵⁶ Westregård (2020) s. 75.

4.3 Analys

För att Uber-förare civilrättsligt ska anses vara arbetstagare måste kraven på *frivillighet, arbete i arbetsrättslig mening* och *arbete för någon annans räkning* vara uppfyllda. De första två villkoren vållar inga problem utan frågan är om Uber-förarens arbete är för egen räkning eller om arbetet utförs åt Uber.

Inledningsvis kan det belysas att det av utredningen framkommit att både förare med taxiförarlegitimation och taxitrafiktillstånd kan ansluta sig till Uber. För de förare som har taxitrafiktillstånd och har eget åkeri är det naturligt att det arbete som görs via Ubers plattform görs i denna verksamhet. I dessa fall är det inte intressant att utreda Ubers arbetsgivarstatus. Dessa förarens status lämnas därför utanför denna analys. Det är dock av intresse att utreda de förare som endast har taxiförarlegitimation och därmed inte bedriver egen näringsverksamhet.

Utgångspunkten är att Uber-förare arbetar för egen räkning då detta kommer i uttryck i de avtal Uber ingår med sina förare där alla former av arbetsgivaransvar avtalats bort. Men eftersom arbetstagarbegreppet är tvingande kan de verkliga förhållandena ges större tyngd än hur förhållandet mellan parterna rubricerats då arbetsrättsligt skydd inte ska kunna åsidosättas genom avtal. Frågan är således om avtalets verkliga innebörd kan innebära att Uber-förare civilrättsligt är arbetstagare.

Det som enligt praxis talar för att Uber-förare är arbetstagare är att förarna ska utföra arbetet och utför arbetet personligen (mot bakgrund av krav på taxiförarlegitimation m.m.), att arbetet till stor del sker under Ubers ledning och kontroll, att Uber delvis ersätter förare för vissa utgifter i tjänsten och att Uber-förare i ekonomiskt och socialt hänseende kan jämföras med arbetstagare. Det som enligt sådan praxis talar för att Uber-förare är självständiga uppdragstagare är att förarna själva står för fordonen och de flesta utgifter i arbetet, att förarna själva bestämmer när de ska arbeta, att

förare inte är förhindrade från att göra liknande arbete åt någon annan samt att förarnas ersättning är beroende av hur mycket uppdrag de tar sig an.

Det är tydligt att många av de omständigheter som ska bedömas enligt praxis, förarbeten och doktrin är anpassade till en mer traditionell affärsmodell där antingen en anställning eller ett uppdrag är för handen. Exempelvis ska det bedömas om förhållandet är av en varaktig eller tillfällig natur eller om den arbetspresterande parten fortlöpande ställer sin egen arbetskraft till arbetsgivarens förfogande, vilket kan vara svårt att applicera på Ubers modell, eftersom Ubers affärsmodell bygger på flertalet korta uppdrag som kan antas både sällan och frekvent.

Utmaningarna med att applicera arbetsrättslig lagstiftning på utförare inom delningsekonomin exemplifieras av de försök domstolar gjort världen över. ETC i Storbritannien löste problemet genom att fastställa att samma situation inte råder när Uber-förare är inloggade på plattformen som när de är utloggade i sin kategorisering av Uber som en form av arbetsgivare. Att domstolen ifrågasatte föreställningen om att varje förare skulle utgöra ett eget företag där varje passagerare utgör en uppdragsgivare är motiverat, speciellt mot bakgrund av att förare inte har information om uppdragen innan de antas.

Min slutsats ligger i linje med de rättsvetare som diskuteras i detta kapitel; att det definitivt finns utrymme för domstolar att omklassificera avtalet mellan Uber och dess förare till ett anställningsavtal. Uber utövar kontroll över tjänsten och tillhandahåller denna, vilket har fastställts av EU-domstolen, och utförare utför denna tjänst åt Uber till Ubers kunder. De omständigheter som talar för ett anställningsförhållande väger enligt den juridiska doktrinen tyngre än de som talar för motsatsen. Arbetstagarbegreppet är tvingande just för att arbetsrättsligt ansvar inte ska kunna kringgå. Skulle Uber-förare i framtiden av en svensk domstol bedömas vara självständiga uppdragstagare, är det inte just ett kringgående Uber tillåts göra?

5 Skatterättsliga regler

5.1 Vilket inkomstslag?

Enligt 1 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229) (IL) ska fysiska personer betala skatt på dels förvärvsinkomster (inkomster i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet), dels på kapitalinkomster (inkomster i inkomstlaget kapital). Fysiska personers inkomster kan alltså falla in under något av de tre inkomstlagen tjänst, näringsverksamhet eller kapital. Det är inkomstlaget näringsverksamhet och inkomstlaget tjänst som är av intresse för denna utredning. Nedan görs en beskrivning av inkomster som skatterättsligt anses falla in under dessa två inkomstslag samt de gränsdragningsproblem som kan uppstå i bedömningen av om en inkomst ska beskattas som inkomst av anställning eller inkomst av egen bedriven näringsverksamhet.

5.1.1 Inkomst av tjänst

I inkomstlaget tjänst beskattas sådana inkomster som fysiska personer har på grund av *anställning, uppdrag* eller *annan verksamhet av varaktig eller tillfällig natur* om inkomsten inte kan hänföras till inkomstlagen näringsverksamhet eller kapital, se 10 kap. 1 § IL. Inkomstlaget tjänst fångar således upp alla inkomster som inte kan hänföras till de andra inkomstlagen. Inkomstlaget tjänst ska omfatta alla ersättningar som generas från eget arbete eller egen prestation och som enligt lag inte är befriad från skatt.

Inkomst av tjänst är vanligtvis ersättning hänförligt till *anställning*, det vill säga utbetald lön som arbetstagare tar emot från arbetsgivare. I de flesta fall uppstår inga gränsdragningsproblem då det är uppenbart att ett anställningsförhållande föreligger.¹⁵⁷ Då en formell anställning inte föreligger utan ett *uppdragsförhållande* är för handen kan det vara svårt att avgränsa inkomst av tjänst från inkomst av näringsverksamhet. En

¹⁵⁷ Pålsson m.fl. (2019) s. 100; Prop. 1989/90:110 s. 305.

helhetsbedömning får göras om det är en verksamhet som bedrivs självständigt eller osjälvständigt. För att en verksamhet ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet ska de tre näringskriterierna varaktighet, självständighet och vinstsyfte vara uppfyllda. Hur denna bedömning görs och vilka faktorer som har betydelse behandlas i avsnittet nedan om inkomstslaget näringsverksamhet.¹⁵⁸

Annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur (10 kap. 1 § andra stycket 3 IL) delas in i två fack, dels *hobbyverksamhet*, dels *annan inkomstgivande verksamhet* som genererar inkomst som varken kan anses härröra från anställning, hobby, kapital eller näringsverksamhet.¹⁵⁹ *Hobbyverksamhet* är självständig verksamhet som kan vara av varaktig natur men som till skillnad från näringsverksamhet bedrivs utan vinstsyfte. Karaktäristiskt för hobbyverksamhet är att verksamheten utövas av idkaren själv för att tillgodose personliga intressen. Dessutom ska produkten normalt sett ha bearbetats eller tillverkats av idkaren.¹⁶⁰ *Annan inkomstgivande verksamhet* kan vara tillfällig försäljning av varor, eller i vissa fall inkomst i form av royalty för arbete av till exempel konstnärlig och vetenskaplig natur.¹⁶¹

5.1.2 Inkomst av näringsverksamhet

Enligt 13 kap. 1 § första stycket IL är näringsverksamhet *förvärvsverksamhet* som bedrivs *yrkesmässigt* och *självständigt*. Rekvisitet *förvärvsverksamhet* avgränsar näringsverksamhet från verksamheter som anses utgöra

¹⁵⁸ Ondrasek Olofsson, kommentar till inkomstskattelag (1999:1229) 10 kap. 1 §, Karnov (nr 258); Pahlsson m.fl. (2019) s. 101.

¹⁵⁹ Skatteverket, Rättslig vägledning (2020), *Avgränsningen av inkomstslaget tjänst*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/323914.html>>, hämtad 2020-10-06.

¹⁶⁰ 10 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229); Pahlsson m.fl. (2019) s. 101; Skatteverket, Rättslig vägledning (2020), *Hobbyverksamhet*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/326279.html>>, hämtad 2020-10-07.

¹⁶¹ Skatteverket, Rättslig vägledning (2020), *Avgränsningen av inkomstslaget tjänst*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/323914.html>>, hämtad 2020-10-06.

hobbyverksamhet eller ideell verksamhet, eftersom dessa inte anses bedrivas med vinstsyfte. Det krävs således att verksamheten bedrivs med vinstsyfte för att näringsverksamhet ska vara för handen. Det finns inte krav på att näringsverksamheten faktiskt ska gå med vinst, utan fokus ligger på själva syftet att gå med vinst. Rekvisitetet *yrkesmässigt* avser verksamheter som bedrivs regelbundet, varaktigt och med viss omfattning och avgränsar inkomstslaget näringsverksamhet mot inkomstslaget kapital. Kravet på varaktighet har ställts lågt i praxis och så länge det rör sig om mer än enstaka transaktioner lär rekvisitet vara uppfyllt. Rekvisitetet *självständighet* avgränsar mot inkomstslaget tjänst. Det är självständighetsrekvisitet som är av intresse för denna uppsats då det är graden av självständighet som avgör om en inkomst ska beskattas i inkomstslaget tjänst eller inkomstslaget näringsverksamhet.¹⁶² Sammanfattningsvis brukar det sägas att de tre näringskriterierna; självständighet, varaktighet och vinstsyfte, ska vara uppfyllda för att en inkomst ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet. Det finns inget krav på att näringsverksamheten ska vara registrerad för att omfattas av definitionen i 13 kap. 1 § IL.¹⁶³

5.1.2.1 Självständighetsrekvisitet

Vid bedömningen om en verksamhet bedrivs med tillräcklig självständighet för att skatterättsligt utgöra en näringsverksamhet görs en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet.¹⁶⁴ Självständighetsrekvisitet har behandlats omfattande i praxis och gränsdragningsproblematik har främst uppstått i ett förhållande mellan en uppdragstagare och en uppdragsgivare. De omständigheter som har betydelse vid den arbetsrättsliga bedömningen om ett arbetsgivar- och arbetstagarförhållande föreligger får också betydelse vid gränsdragningen mellan inkomstlagen näringsverksamhet och tjänst.¹⁶⁵

¹⁶² Andersson m.fl. (2020) s. 444; Bækkevold, kommentar till inkomstskattelag (1999:1229) 13 kap. 1 §, Lexino; Skatteverket, Rättslig vägledning (2020), *Vad räknas som näringsverksamhet?*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/331005.html>>, hämtad 2020-10-28; SOU 2017:26 s. 19.

¹⁶³ Prop. 2008/09:62 s. 8.

¹⁶⁴ Ibid. s. 9; Andersson m.fl. (2020) s. 440.

¹⁶⁵ Prop. 2008/09:62 s. 9.

Genom Svensk författningssamling (SFS) 2008:1316 infördes i 13 kap. 1 § IL ett andra stycke, där det anges omständigheter som ska beaktas vid bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt. Det ska särskilt tas hänsyn till; 1) vad som avtalats med uppdragsgivaren, 2) i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren, samt 3) i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet.¹⁶⁶ Enligt propositionen ska fortsättningsvis en helhetsbedömning göras av alla omständigheter, dock ville lagstiftaren belysa att de ovan anförda omständigheterna ska ges ökad betydelse.¹⁶⁷

Omständigheter som är av betydelse vid bedömningen av i vilken mån uppdragstagaren är *beroende* av uppdragsgivaren kan vara uppdragstagarens avsikt med verksamheten, om uppdragstagaren står under uppdragsgivarens arbetsledning, uppdragstagarens rätt att anlita medhjälpare, uppdragstagarens möjlighet att anta andra uppdrag och tacka nej till erbjudna uppdrag, uppdragstagarens rätt att låta någon annan utföra arbetet men också antalet uppdragsgivare.¹⁶⁸ Omständigheter som är av betydelse vid bedömningen av om uppdragstagarens kan anses vara *inordnad* i uppdragsgivarens verksamhet är enligt propositionen följande; verksamheten utförs i uppdragsgivarens lokaler med dennes verktyg, ansvarsfördelningen mellan parterna, ekonomiskt risktagande, om verksamheten avser utförande av ålagda arbetsuppgifter efter hand, om arbetsuppgifterna ingår i uppdragsgivarens ordinarie verksamhet och slutligen uppdragets varaktighet.¹⁶⁹

I propositionen anges därutöver att parternas avtalsvilja samt villkoren i ett eventuellt uppdragsavtal i och med 13 kap. 1 § andra stycket IL bör ges större tyngd vid den skatterättsliga bedömningen om ett anställningsförhållande

¹⁶⁶ Bækkevold, kommentar till inkomstskattelag (1999:1229) 13 kap. 1 §, Lexino; Skatteverket, Rättslig vägledning (2020), *Vad räknas som näringsverksamhet?*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/331005.html>>, hämtad 2020-10-28.

¹⁶⁷ Prop. 2008/09:62 s. 25.

¹⁶⁸ Ibid. s. 33.

¹⁶⁹ Ibid. s. 34.

eller en självständig näringsverksamhet är för handen. Enligt propositionen kan exempelvis avtalets fördelning av ansvar och risk och möjligheten för uppdragstagaren att under avtalet åta sig andra uppdrag parallellt eller tacka nej till uppdragsgivaren vara relevanta faktorer. Dock kan partsviljan förbises om uppdragsgivaren utövar en betydande kontroll över uppdragstagaren och den senare anses inordnad i uppdragsgivarens verksamhet. I propositionen anförs vidare att *”I ett uppdrags natur ligger att uppdragsgivaren bestämmer ramen för vad som ska utföras. Det ankommer dock i regel på uppdragstagaren att bestämma hur arbetet ska utföras”*.¹⁷⁰

Syftet med detta tillägg var att utvidga näringsverksamhetsbegreppet, genom att förenkla för dem som endast har en eller ett fåtal uppdragsgivare att starta näringsverksamhet och erhålla F-skatt. F-skattesystemet hade nämligen fått utstå en del kritik för att försvåra för personer som ville starta företag. Dessutom pekade utredningen på att Skatteverket och förvaltningsdomstolarna ofta gjorde skilda bedömningar i om självständig näringsverksamhet ansågs föreligga. Syftet med ändringen var dessutom att *”anpassa rättsordning efter samhällsutvecklingen”*.¹⁷¹ Det har i doktrin diskuterats om 2008 års tillägg har förändrat rättsläget överhuvudtaget. Många menar på att tillägget och de omständigheter som anges i propositionen till denna lagändring enbart utgör en kodifiering av praxis.¹⁷² Exempelvis var Lagrådet av denna uppfattning och anförde i sitt remissyttrande att det kan ifrågasättas om lagändringen över huvud taget resulterar i en utvidgning av näringsverksamhetsbegreppet.¹⁷³ Mot bakgrund av detta är äldre praxis som berört självständighetsrekvisitet till stor del fortfarande tillämplig efter 2008 års reform.¹⁷⁴

¹⁷⁰ Prop. 2008/09:62 s. 8, 33.

¹⁷¹ Ibid. s. 7, 24–26.

¹⁷² Burmeister (2018).

¹⁷³ Prop. 2008/09:62 s. 25.

¹⁷⁴ Andersson m.fl. (2020) s. 448.

5.1.2.2 Praxis

Hur gränsen mellan inkomstslaget tjänst och inkomstslaget näringsverksamhet ska dras har främst fått klargöras i rättspraxis.¹⁷⁵ Den praxis som har förtydligat rättsläget är relativt föråldrad och många vägledande rättsfall avgjordes redan innan 1990 års skattereform. Äldre praxis är dock fortfarande aktuell men kan ändå behöva tolkas något aktsamt.¹⁷⁶

En sammanfattning av de omständigheter som i praxis normalt inneburit att en självständig näringsverksamhet bedrivs hittas i regeringens proposition 2008/09:62 *F-skatt åt fler*. De faktorer som enligt praxis talat för att självständig näringsverksamhet bedrivs kan sammanfattas enligt följande:

- Uppdragstagaren har flera uppdragsgivare.
- Uppdragstagaren står inte under uppdragsgivarens ledning under uppdragets utförande.
- Uppdragstagaren ingår inte i uppdragsgivarens ordinarie arbetsorganisation.
- Uppdragstagaren har möjlighet att sätta annan i sitt ställe eller har kunnat anlita medhjälpare.
- Uppdragstagaren tar ekonomisk risk.
- Uppdragstagaren tillhandahåller själv material, arbetsredskap eller lokal.
- Uppdragstagaren har registrerad firma eller har på annat sätt försökt uppfylla skatterättsliga krav som ställs på näringsidkare.¹⁷⁷

I ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden, RÅ 2001 ref. 25, görs en utförlig genomgång av omständigheter som haft betydelse för gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet i praxis.¹⁷⁸ I

¹⁷⁵ Prop. 2008/09:62 s. 9; Skatteverket, Rättslig vägledning (2020), *Praxis för olika slag av verksamheter*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.12/331006.html>>, hämtad 2020-10-28.

¹⁷⁶ SOU 2018:49 s. 82; Prop. 1989/90:110 s. 649.

¹⁷⁷ Prop. 2008/09:62 s. 9.

¹⁷⁸ RÅ 2001 ref. 15; Andersson m.fl. (2020) s. 448; Pålsson m.fl. (2019) s. 204.

förhandsbeskedet går Skatterättsnämnden först igenom allmänna omständigheter som talar för ett anställningsförhållande eller att självständig näringsverksamhet bedrivs. Därefter går Skatterättsnämnden igenom omständigheter som i praxis har varit relevanta vid verksamhet av viss natur utöver de angivna allmänna omständigheterna.

De allmänna omständigheter som talar för ett anställningsförhållande är för handen är förekomsten av en eller ett fåtal uppdragsgivare under längre tid och att verksamheten bedrivits efter anvisningar, föreskrifter och efterhand ålagda arbetsuppgifter av uppdragsgivaren.¹⁷⁹ Allmänna omständigheter som talar för att näringsverksamhet bedrivs är att verksamheten riktat sig till flera uppdragsgivare¹⁸⁰, eller varit registrerad för mervärdesskatt eller bedrivits under inregistrerad firma¹⁸¹, eller att den som bedriver verksamheten varit innehavare av B-skattsedel (numera F-skattsedel) eller enligt bedömningen anses vara berättigad sådan skattsedel.¹⁸²

Skatterättsnämnden går därefter igenom omständigheter som haft betydelse vid verksamhet av specifik natur. Bland annat nämns RÅ 1987 ref. 163, som berörde Tupperware-återförsäljares självständighet (mer om detta rättsfall nedan). Vid bedömningen talar att återförsäljaren själv bestämmer i vilken omfattning denne ska arbeta eller själv står för kostnader för att självständig verksamhet bedrivs. Självständighet kan dock saknas om återförsäljaren endast har en uppdragsgivare och är starkt bunden till denne.¹⁸³ I fallet behandlas dessutom praxis som avsett byggbranschen. I fall som rör byggbranschen har näringsverksamhet ansetts bedrivas även fast verksamheten endast haft en uppdragsgivare. Detta eftersom den som bedrivit verksamheten behövt tillhandahålla maskinell utrustning och material och därmed har den affärsmässiga risken landat på uppdragstagaren.¹⁸⁴ Om uppdragstagarens skicklighet varit grunden för uppdraget och denne själv

¹⁷⁹ RÅ 2001 ref. 25; RÅ 84 1:47; RÅ 84 1:56; RÅ 85 1:37; RÅ 1896 ref. 8.

¹⁸⁰ RÅ 2001 ref. 25; RÅ 83 1:84; RÅ 1986 not. 65; RÅ 1986 not. 76.

¹⁸¹ RÅ 2001 ref. 25; RÅ 83 1:84; RÅ 1986 ref. 29; RÅ 1986 ref. 124.

¹⁸² RÅ 2001 ref. 25; RÅ 82 1:38; RÅ 84 1:29.

¹⁸³ RÅ 2001 ref. 25; RÅ 1987 ref. 163.

¹⁸⁴ RÅ 2001 ref. 25; RÅ 1986 ref. 8; RÅ 1986 not. 65; RÅ 82 1:50.

åtagit sig att utföra arbetet talar det dock för att ett anställningsförhållande föreligger.¹⁸⁵ Det faktum att uppdragsgivaren och uppdragstagaren inte haft avsikt att ingå ett arbetsavtal har i praxis inte haft betydelse för bedömningen.¹⁸⁶

Två rättsfall (som nämns i skatterättsnämndens avgörande) är värda att diskutera mer ingående. RÅ 85 1:37 gällde en tidningsdistributör som med egen lastbil utförde uppdrag för en enda uppdragsgivare. Enligt HFD talade de omständigheter att uppdragstagaren deklarerat inkomsterna som inkomst av näringsverksamhet, att uppdragstagaren var oförhindrad att anlita medhjälpare och åta sig andra transportuppdrag, att uppdragstagaren själv stått för alla kostnader och utgifter, att uppdragstagaren burit den ekonomiska risken samt att denne vid tillfällena varit registrerad för både enskild firma och mervärdesskatt, för att inkomsterna skulle beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Det som talade för en anställning var att uppdragstagaren endast hade en uppdragsgivare, att denna uppdragsgivare delvis medverkat i finansieringen av lastbilsköpet samt att uppdragstagaren var underkastad uppdragsgivarens direktiv för hur tidningstransporterna tidsmässigt skulle utföras. HFD kom till slutsatsen att uppdragstagaren bedrev näringsverksamhet även om denne endast hade en uppdragsgivare. Detta eftersom uppdragstagaren ägde lastbilen själv och ansvarade för alla utgifter. Det faktum att uppdragsgivaren gett direktiv för hur uppdraget skulle utföras tidsmässigt låg enligt HFD i transportuppdragets natur.¹⁸⁷

RÅ 1987 ref. 163 rörde en återförsäljare av Tupperware, där bolaget Tupperware åberopade att deras återförsäljare haft ställning som självständiga näringsidkare eftersom de själva bestämde sin arbetsinsats, gjorde inköp för fast räkning och själva stod för sina kostnader. Enligt HFD förelåg dock en rad omständigheter som inte brukade förekomma i ett självständigt uppdragsförhållande, så som att återförsäljaren skulle följa Tupperwares

¹⁸⁵ RÅ 2001 ref. 25; RÅ 84 1:56; RÅ 84 1:101; RÅ 1993 ref. 104.

¹⁸⁶ RÅ 2001 ref. 25; RÅ 82 1:38; RÅ 1982 Aa 75; RÅ 84 1:29.

¹⁸⁷ RÅ 85 1:37.

försäljningsplan, att Tupperwares logga fanns på de beställningsedlar som återförsäljaren gav till kunderna, att återförsäljare presenterades som ”Tupperware-damer”, att priserna förslags av Tupperware och att det i praktiken var svårt för återförsäljare att frångå detta samt att återförsäljaren i det aktuella fallet inte var registrerad för mervärdesskatt. HFD fann att dessa omständigheter talade för en stark bundenhet till Tupperware och att återförsäljaren arbetat för bolagets räkning. Därmed skulle inkomsterna beskattas som inkomst av tjänst.¹⁸⁸

5.2 Analys

Som redan diskuterats är det mycket som talar för att Uber-förarens förhållande till Uber arbetsrättsligt skulle kunna betraktas som ett anställningsförhållande. Även om den skatterättsliga bedömningen kan bygga på den arbetsrättsliga är skatterätten inte bunden av arbetsrätten. De omständigheter som ska vägas mot varandra är som uppsatsen redogjort för till stor del samma, men diskrepans förekommer. Denna analys har för avsikt att bedöma om Uber-förare enligt gällande rätt (lagar, förarbeten och praxis) är självständiga och därmed ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, eller om Uber-förare inte uppfyller villkoret på självständighet och därför ska beskattas i inkomstslaget tjänst.

Det tillämpliga lagrummet är 13 kap. 1 § IL. De omständigheter som enligt 13 kap. 1 § andra stycket IL ska ges ökad betydelse är vad som *avtalats* mellan parterna, i vilken omfattning uppdragstagaren är *beroende av* uppdragsgivaren samt i vilken omfattning uppdragstagaren är *inordnad i* uppdragsgivarens verksamhet. Vad gäller avtalet mellan Uber och dess förare kategoriseras förarna som enskilda näringsidkare. Enligt avtalet och partsviljan ska således Uber-förare beskattas som näringsidkare. Partsviljan ska dock fortsättningsvis frångås i enlighet med äldre praxis om

¹⁸⁸ RÅ 1987 ref. 163.

uppdragsgivaren utövar en betydande kontroll över uppdragstagaren och den senare anses beroende av och inordnad i uppdragsgivarens verksamhet.

Bedömning huruvida Uber utövar betydande kontroll över sina förare och om förarna kan anses vara beroende av samt inordnade i Ubers verksamhet, och det därmed kan frångås vad som avtalats, måste göras genom att diskutera och analysera de omständigheter som enligt lag, förarbeten och praxis ska beaktas i förhållande till den situation som Uber-förare befinner sig i.

För att avgöra i vilken mån Uber-förare är *beroende* av Uber ska följande omständigheter beaktas;

- Uppdragstagarens avsikt med verksamheten, exempelvis att uppdragstagaren har registrerat firma eller på annat sätt försökt uppfylla skatterättsliga krav som ställs på näringsidkare
 - De Uber-förare som har taxitrafiktillstånd och bedriver sin verksamhet i enskild firma eller i någon annan bolagsform, har som följd vanligen uppfyllt skatterättsliga krav för näringsverksamhet och registrerat sin firma. För de Uber-förare som endast har taxiförarlegitimation kan situationen dock vara den motsatta. I vilken uträkning Uber-förare haft avsikt att bedriva näringsverksamhet har denna uppsats inte svar på. I uppsatsen har det framkommit att många utförare inom delningsekonomin inte uppfattar sig själva som näringsidkare eller har haft för avsikt att bedriva någon näringsverksamhet. Det framkommer även uppgifter om att många som arbetar inom delningsekonomin inte har erfarenhet av det svenska skattesystemet och att de inkomster som utförare erhåller från sitt plattformarbete sällan deklarerar. Detta talar för att det finns Uber-förare som inte har haft någon avsikt att bedriva näringsverksamhet. I vilken omfattning detta förekommer kan dock ej besvaras.

- Om uppdragstagaren står under uppdragsgivarens ledning under uppdragets utförande
 - När Uber-förare utför uppdraget sätter Uber ramen för hur uppdraget ska utföras. Dels genom att bestämma priset för uppdraget (som Uber-förare med svårighet kan frånga), dels genom att beräkna priset utifrån en föreslagen resrutt (som föraren kan frånga men ofta till dennes nackdel). Dessutom begär Uber att förare ska upprätthålla ett visst genomsnittsbetyg samt ger råd för hur föraren ska genomföra sitt uppdrag på bästa sätt. Därmed kan det hävdas att Uber-förare står under Ubers ledning under uppdragets utförande.
- Uppdragstagarens möjlighet att sätta annan i sitt ställe eller anlita medhjälpare
 - Det förefaller vara svårt för Uber-förare att sätta annan i sitt ställe då Uber kräver kopia på körkort, intyg på taxiförarlegitimation och andra personuppgifter. Dessutom är betygssystemet kopplat till den aktuella föraren och kunden erhåller förarens bild och namn för att vara säker på att denne sätter sig i rätt bil och hos rätt förare.
- Uppdragstagarens möjlighet att anta andra uppdrag och tacka nej till erbjudna uppdrag från uppdragsgivaren
 - Det står Uber-förare helt fritt att anta uppdrag från andra konkurrerande plattformar. Vad gäller möjligheten att tacka nej till uppdrag som erbjuds av Uber är i teorin svaret att förare kan göra detta eftersom förarna själva väljer i vilken utsträckning de vill arbeta via plattformen. Oaktat detta kan Uber uppmuntra förarna att arbeta när det är stor efterfrågan. Dessutom framkommer det att om förarna när de är inloggade på applikationen accepterar mindre än 80 % av förfrågningarna kan detta i praktiken leda till avstängning från plattformen, samt att förare som nekar tre efterfrågningar i rad automatiskt loggas ut från applikationen. Mot bakgrund av detta kan det konstateras att möjligheten finns att tacka nej till

erbjudna uppdrag. Dock kan detta i praktiken inte alltid göras utan negativa konsekvenser för föraren som följd.

- Antalet uppdragsgivare
 - Beroende på vem som anses vara uppdragsgivare till Uber-förare kan olika slutsatser nås i denna fråga. Bedöms varje passagerare vara uppdragsgivare har Uber-förare naturligtvis flera uppdragsgivare. Skulle däremot bedömningen göras att Uber är uppdragsgivare är det inte lika självklart då Uber mycket väl kan vara den enda uppdragsgivaren eller en av få (förarna kan arbeta för konkurrerande plattformsföretag eller ett traditionellt åkeri utöver deras arbete för Uber). Mot bakgrund av det som framkommit i denna uppsats är min uppfattning att Uber, och inte kunderna, är uppdragsgivare till förarna. Denna uppfattning talar för en eller få uppdragsgivare.

För att avgöra i vilken mån Uber-förare är *inordnade* i Ubers verksamhet ska följande omständigheter beaktas:

- Vem som tillhandahåller material, arbetsredskap eller lokal
 - Det är ostridigt att det är förarna själva som tillhandahåller material och arbetsredskap i form av fordon och smarttelefon för att kunna kopplas upp till Uber plattform. Under rådande pandemi (Covid-19) ersätter dock Uber utgifter förare haft för sanitetsprodukter med upp till 275 kronor. Denna relativt låga ersättning påverkar dock inte slutsatsen att det i allmänhet är förarna som står för material och redskap eftersom fordonet är absolut nödvändigt för att utföra tjänsten. Dock kan det diskuteras om den tekniska tjänst Uber tillhandahåller, som för förarna är nödvändig för att utföra transportuppdrag kan ses som material eller arbetsredskap.
- Uppdelning av ansvar och ekonomiskt risktagande
 - Den ekonomiska risken för fordonet vilar på Uber-förarna själva. Vad gäller ekonomisk risk vid återbetalning till kunder eller vid bedrägeri verkar detta ansvar vila på både Uber och

Uber-förare, beroende på om det finns grund att hålla den enskilda föraren ansvarig för sådan förlust. Uber erbjuder sina svenska förare en kostnadsfri försäkring som omfattar sjuk- och skadeförsäkring samt föräldrapenning. På detta vis är det Uber som står för de kostnader som uppstår när en förare inte kan arbeta. Vad gäller ansvar för tjänsten argumenterar Uber för att detta vilar på föraren, då föraren utför tjänsten och har som följd kontroll över hur tjänsten ska genomföras. Uber vill dock garantera en transporttjänst av kvalitet till kunderna och hanterar alla klagomål, frågor om säkerhet, ställer krav på förare och fordon samt tillhandahåller ett betygssystem. Dessa faktorer pekar på att ansvaret för tjänsten även till stor del åvilar Uber.

- Om verksamheten avser utförande av ålagda arbetsuppgifter efter hand
 - Om Uber-förare genomför efterhand ålagda arbetsuppgifter är svårt att säga. Det faktum att de inte är medvetna om slutdestinationen när transportuppdragen antas talar för att Uber-förare utför uppgifter ålagda efter hand. Det faktum att Uber-förare kan tacka nej till transportuppdrag talar för det motsatta.
- Om arbetsuppgifterna ingår i uppdragsgivarens ordinarie verksamhet
 - EU-domstolens dom i C-434/15 stödjer föreställningen om att Uber är tillhandahållare av transporttjänster. Då utgör transporttjänster utförda av Uber-förare en del av Ubers ordinarie verksamhet. Mot bakgrund av denna slutsats kan det göras gällande att Uber-förarens arbetsuppgifter ingår i Ubers ordinarie verksamhet.
- Uppdragets varaktighet
 - Det är svårt att dra en slutsats kring uppdragets varaktighet då varaktigheten kan variera förare emellan. Om Uber ses som uppdragsgivare är frågan hur ofta och under hur lång tid varje enskild förare tar transportuppdrag. En sådan bedömning får

göras i varje enskilt fall och kan inte göras inom ramen för denna uppsats. Värt att notera är dock att om en förare endast tar enstaka transportuppdrag bedöms inkomsterna inte vara inkomster av näringsverksamhet till följd av att näringsverksamheten inte bedrivs yrkesmässigt (dock kan det även vara så att en förare tar enstaka uppdrag från Uber, men även enstaka uppdrag från andra plattformsföretag, exempelvis Lyft och Bolt, vilket i sin tur kan innebära att det sammantagna arbetet då kan uppnå kravet på yrkesmässighet).

Sammantaget kan det sägas att omständigheter så som att Uber kan anses leda arbetet, att Uber-förare inte kan sätta annan i sitt ställe samt att Uber-förares arbetsuppgifter kan anses ingå i Ubers ordinarie verksamhet bestämt talar för att inkomsterna ska beskattas som löneinkomst. Däremot tyder de omständigheter att Uber-förare själva står för material och arbetsredskap och möjligheten att anta andra uppdrag starkt på beskattning av näringsverksamhet. Vad gäller övriga uppräknade omständigheter är det svårt att avgöra i förhållande till Uber-förare, då dessa omständigheter utvecklats genom praxis i förhållande till en arbetsmarknad där delningsekonomi inte ingår. Uppdragets varaktighet, förarens avsikt med verksamheten och antalet uppdragsgivare är omständigheter som är besvärliga att bedöma på ett generellt plan. Vad gäller fördelning av ansvar och risk och om verksamheten avser uppgifter ålagda efter hand är det svårt att ge ett entydigt svar. Den ekonomiska risken är delvis fördelad mellan Uber och Uber-förare. Svaret på om Uber-förare utför uppgifter ålagda efter hand och Uber-förarens möjlighet att tacka nej till uppdrag är beroende av vilken tolkning som görs och vilka argument som framförs.

Enligt min bedömning finns det i fallet med Uber-förare utrymme att frångå vad som avtalats mellan parterna och beskatta Uber-förarens inkomst som inkomst av tjänst, med tanke på den grad förarna är beroende av och inordnade i Ubers verksamhet samt den kontroll som Uber utövar över sina förare. Det ska dock belysas att denna slutsats inte är helt självklar. Utöver

denna jämförelse och analys av omständigheter bör också Uber-förare situation diskuteras i förhållande till rättsfallen RÅ 1987 ref. 163 och RÅ 85 1:37, då dessa behandlar upplägg som i vissa hänseenden kan jämföras med den situationen Uber-förare befinner sig i.

RÅ 1987 ref. 163 behandlade en återförsäljare för Tupperware. Precis som Uber byggde Tupperwares affärsmodell på att rubricera sina återförsäljare som självständiga näringsidkare samt att återförsäljarna själva bestämde i vilken utsträckning de skulle arbeta och själva stod för sina kostnader. Dessa omständigheter talade för att återförsäljarna bedrev enskild näringsverksamhet. HFD kom dock fram till slutsatsen att återförsäljarna i skattehänseende skulle ses som anställda. I likhet med Uber-förare var det i praktiken svårt för återförsäljarna att frånga de av Tupperware föreslagna priserna. Dessutom presenterades återförsäljarna som "Tupperware-damer". Av det som framkommit är Uber måna om att "Uber-förare" uppnår en viss kvalitet och standard eftersom det påverkar Ubers varumärke vilket också kan jämföras med Tupperware-återförsäljarna. Domstolen fann att Tupperwares återförsäljare i aktuella fallet var så pass bunden till Tupperware att inkomsterna skulle beskattas som tjänsteinkomster. Utfallet i denna dom talar starkt för att Uber-förare, som också får arbeta i vilken utsträckning de vill och själva står för sina utgifter, även ska bedömas vara bundna till Uber i den grad att de anses inordnade i Ubers organisation.

Det som talar emot denna slutsats är utgången i RÅ 85 1:37, där en tidningsdistributör bedömdes bedriva enskild näringsverksamhet. I likhet med Uber-förare stod denne själv för sina kostnader, var oförhindrad att åta sig andra transportuppdrag, bar den ekonomiska risken, hade endast en uppdragsgivare samt var underkastad uppdragsgivarens direktiv för hur arbetet tidsmässigt skulle genomföras. Till skillnad från Uber-förare var distributören inte personligen skyldig att utföra transporten och kunde anlita medhjälpare. Dessutom var distributören vid olika tillfällen registrerad för mervärdesskatt och enskild firma, vilket vissa Uber-förare i och för sig kan vara (men i analysen ovan framkommer det att det förmodligen finns en del

Uber-förare som inte är det). HFD ansåg att uppdragsgivarens direktiv för hur transporten tidsmässigt skulle genomföras var en naturlig följd av uppdragets natur. I Uber-förarens fall ger Uber direktiv i form av föreslagen rutt (enligt vilken det preliminära priset beräknas). Det kan argumenteras att denna typ av direktiv inte ligger i uppdragets natur mot bakgrund av att beställningscentraler inom traditionell taxiverksamhet inte ger sådana direktiv utan pris bestäms utifrån taxameter.

Den samlande bedömningen vid en jämförelse och analys av dessa prejudikat i förhållande till Uber-förare underbygger den ovan presenterade slutsatsen att övervägande omständigheter talar för att Uber-förarens inkomster borde beskattas som inkomst av tjänst. Den affärsmodell som beskrivs i RÅ 1987 ref. 163 har många likheter med den Uber använder sig av, då en hörnsten i denna affärsmodell är just att avskriva sig allt arbetsgivaransvar och kategorisera utförare/återförsäljare som självständiga egenföretagare. Detta oaktat att betydande kontroll utövas.

Avslutningsvis finns det ett värde i att ännu en gång lyfta citatet från lagstiftaren i propositionen till 13 kap. 1 § andra stycket IL där det anförs: ”*I ett uppdrags natur ligger att uppdragsgivaren bestämmer ramen för vad som ska utföras. Det ankommer dock i regel på uppdragstagaren att bestämma hur arbetet ska utföras*”. Denna mening är intressant i förhållande till Uber-förare, då Uber som uppdragsgivare till stor del även bestämmer *hur* Uber-förare ska utföra sitt arbete.

6 Skattereglernas tillämpning på Uber-förare

Även när en domstol har slagit fast att Uber arbetsrättsligt är arbetsgivare till sina förare behöver inte nödvändigtvis skattemyndigheter följa denna kategorisering. För tillfället får Uber-förare därför själva redovisa sina inkomster och betala sociala avgifter i de flesta jurisdiktioner. Det som problematiseras i doktrin och av Skatteverket handlar ofta om möjligheten att kontrollera inkomster från aktörer inom delningsekonomin, då dessa inkomster ofta är oredovisade. Att utvidga kontrollmöjligheterna presenteras ofta som en väg framåt vad gäller beskattning av utförare och flera initiativ av skattemyndigheter har tagits världen över för att få information från plattformarsföretagen. Hur utförare för specifika plattformar ska kategoriseras skatterättsligt diskuteras också i doktrin och av Skatteverket, men ofta utan att ett slutligt ställningstagande.¹⁸⁹

6.1 Skatteverkets uppfattning

6.1.1 Vägledning för deklareranter

På Skatteverkets hemsida finns det vägledning för hur personer som säljer tjänster och ”giggar” ska deklarerera. Hur inkomsterna ska redovisas kan variera, men följande vägledning ges till deklareranter:

- Om uppdrag tas då och då ska den skattskyldige ta upp inkomsterna i inkomstslaget tjänst och i vissa fall även betala sociala avgifter i form av egenavgifter. Även om enskild näringsverksamhet inte anses bedrivas kan skyldighet att betala mervärdesskatt föreligga.
- Om uppdrag tas regelbundet med syfte att gå med vinst och på yrkesmässigt sätt kan det anses utgöra en näringsverksamhet. Då ska

¹⁸⁹ Čičin-Šain (2020) s. 190–191; Skatteverket, slutrapport (2016-10-31), *Delningsekonomi – Kartläggning och analys av delningsekonomin påverkan på skattesystemet*, s. 30–31, 50–53; DeLaney Thomas (2018) s. 1415–1474; Okello Migai, De Jong & Owens (2019) s. 395–424; Beretta (2016), ”The Taxation of the ”Sharing Economy””.

den skattskyldige registrera verksamheten och ansöka om att bli godkänd för F-skatt. En bilaga för näringsverksamhet ska då lämnas in när den skattskyldige deklarerar. Dessutom ska ett årsbokslut upprättas, och om verksamheten består av att sälja varor eller tjänster ska även mervärdesskatt redovisas.¹⁹⁰

På sin hemsida har Skatteverket även under rubriken ”*Köra personer mot betalning i privat bil*” angett att deklaranter ska ta upp sådana inkomster som lön i sin deklaration. Skatteverket anför att detta endast gäller för dem som inte bedriver näringsverksamhet.¹⁹¹

6.1.2 Skatteverkets kartläggning av delningsekonomin

Skatteverket fick år 2016 i uppdrag från regeringen att utföra en kartläggning och analys av delningsekonomin påverkan på skattesystemet.¹⁹² Med anledning av detta utförde och publicerade Skatteverket dels en delrapport den 15 mars 2016, dels en slutrapport den 31 oktober 2016. Delrapporten fokuserar på att beskriva delningsekonomin och dess aktörer, tillämpningen av gällande rätt på transaktioner inom delningsekonomin samt en övergripande analys på effekterna delningsekonomin har på skattesystemet. Slutrapporten innehåller en mer djupgående analys av effekterna på skattesystemet och riskerna för skattefel.¹⁹³ Värt att nämna är att Skatteverkets långsiktiga mål är att minimera skattefelet. När Skatteverket utreder delningsekonomin görs det utifrån denna strategi och målbild.¹⁹⁴

¹⁹⁰ Skatteverket, Privat, *Sälja tjänster och gigga*, <<https://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteochinkomst/inkomster/delningsekonomi/saljatjansterochgigga.4.6bef7d451695d90def448f6.html>>, hämtad 2020-09-22.

¹⁹¹ Skatteverket, Privat, *Köra personer mot betalning i privat bil*, <<https://skatteverket.se/privat/skatter/arbeteochinkomst/inkomster/delningsekonomi/korapersonermotbetalningiprivatbil.4.361dc8c15312eff6fd813b.html>>, hämtad 2020-11-27.

¹⁹² Finansdepartementet (2015-12-17), *Regleringsbrev för budgetåret 2016 avseende Skatteverket*, Fi2015/05629/S3, s. 5.

¹⁹³ Skatteverket, delrapport (2016-03-15), *Kartläggning och analys av delningsekonomin påverkan på skattesystemet*, s. 4.

¹⁹⁴ Ibid. s. 6.

Enligt Skatteverket är många av de frågor som uppkommit i och med framväxten av delningsekonomin inte nya och därmed finns det sedan tidigare rättsregler, praxis och rättsliga ställningstaganden som kan appliceras på de skattefrågor som uppkommer inom delningsekonomin. Skatteverket anser att reglerna är komplexa för utförare vilket kan medföra oförutsägbara beskattningskonsekvenser. För utföraren kan det vara särskilt svårt att veta eller avgöra om denne anses bedriva en självständig näringsverksamhet (när detta ofta inte är avsikten), samt även i fall där verksamheten inte anses bedrivas självständigt, ändå enligt mervärdesskattelagar är skyldig att betala mervärdesskatt. Dessutom anges att utförare inom delningsekonomin i Sverige ofta är personer som inte tidigare varit i kontakt med det svenska skattesystemet och därmed är obekanta med hur inkomster ska deklarerats eller hur en näringsverksamhet ska bedrivas. Skatteverket identifierar även att skattereglerna inte tillkommit i förhållande till delningsekonomin, där roller som arbetstagare och arbetsgivare blir alltmer diffusa, och att det därför kan vara svårt att tillämpa skattereglerna i förhållande till P2P-affärsmodellen (se avsnitt 2.1) som blivit vanligare i och med framväxten av delningsekonomin. Av osäkerheten kring hur dessa transaktioner ska beskattas följer också en oklarhet om skyldigheten att lämna kontrolluppgifter. Skyldigheten att lämna kontrolluppgifter vilar på arbetsgivaren, men eftersom det är osäkert om tillhandahållaren ens kan anses vara en arbetsgivare får beskattningen av utförarens inkomst bygga på egenrapportering från denna, d.v.s. att utföraren tar upp sin inkomst i sin inkomstdeklaration. För att hantera oklarheterna kring hur aktörer inom delningsekonomin ska beskattas har Skatteverket föreslagit att ytterligare vägledning och information behöver ges till deklareranter samt att krav på rapportering bör ställas på aktörerna inom delningsekonomin.¹⁹⁵

¹⁹⁵ Skatteverket, delrapport (2016-03-15), *Kartläggning och analys av delningsekonomin påverkan på skattesystemet*, s. 6; Skatteverket, slutrapport (2016-10-31), *Delningsekonomi – Kartläggning och analys av delningsekonomin påverkan på skattesystemet*, s. 4, 33, 58.

6.1.2.1 Körning i privat bil mot betalning

Skatteverket har i delrapporten identifierat typsituationer som bedöms vara frekventa inom delningsekonomin och tagit ställning till hur aktörerna kan beskattas i dessa situationer. Körning av andra i privat bil mot betalning är en av dessa typsituationer. Enligt Skatteverket har de i rapporten gjort mer generella bedömningar och utlåtandena ska endast ses som vägledande. För att ta slutlig ställning till hur aktörerna ska beskattas måste en särskild bedömning genomföras i varje enskilt fall med utgångspunkt i vad som avtalats mellan parterna. Skatteverket belyser även att avtalsrelationerna och avtalsvillkoren mellan aktörerna snabbt kan förändras och att detta i sin tur kan påverka den rättsliga bedömningen.

Situationen då en förare kör via plattformen inom ramen för vanlig taxiverksamhet med nödvändiga tillstånd föranleder enligt Skatteverket inga skattefrågor utan ska beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Situationen är dock annorlunda när en privatperson kör utan tillstånd för taxiverksamhet, då ligger inkomsterna i en gråzon mellan tjänst och näringsverksamhet. Detta är exempelvis fallet när en person med taxiförarlegitimation är förare men saknar taxitrafiktillstånd. Det kan även vara så att körningen sker utan traditionella tillstånd för taxiverksamhet (vilket var fallet med UberPOP men detta förkommer inte längre eftersom Hovrätten bedömde att det utgjorde olaga taxiverksamhet).¹⁹⁶ Dock ska enligt praxis skatt fortfarande betalas på inkomster som härrör från olaga taxiverksamhet.¹⁹⁷

Skatteverket belyser att det är svårt att inordna den ersättning förare av transporttjänster inom delningsekonomin erhåller av plattformsföretagen under vare sig inkomst av tjänst eller inkomst av näringsverksamhet.¹⁹⁸ Det

¹⁹⁶ Skatteverket, delrapport (2016-03-15), *Kartläggning och analys av delningsekonomin påverkan på skattesystemet*, s. 25–26; Taxiförbundet, *Starta eget taxiföretag!*, <<https://www.taxiforbundet.se/utbildning/taxiforetagare/taxi-foretagare-som-yrke/>>, hämtad 2020-11-09.

¹⁹⁷ RÅ 2005 ref. 14.

¹⁹⁸ Skatteverket, delrapport (2016-03-15), *Kartläggning och analys av delningsekonomin påverkan på skattesystemet*, s. 25.

som enligt Skatteverket talar för att inkomster från körning i privat bil via plattform mot betalning ska beskattas i inkomstslaget tjänst är omständigheter som att tillhandahållaren bestämmer priser och tar emot kundens betalning, att föraren får sin ersättning utbetald av tillhandahållaren, att uppdragen tilldelas föraren av tillhandahållarens plattform, att tillhandahållaren står för den ekonomiska risken vid utebliven betalning, att förarna i stor uträkning inte uppfattar sig själva som näringsidkare, att förarna endast tar uppdrag sporadiskt, att förarna utgör privatpersoner som kör privata bilar utan taxitillstånd samt att förarna inte får ta några sidouppdrag utanför plattformen. Om sådana förhållanden råder kan enligt Skatteverket utförare av transporttjänster inom delningsekonomin anses vara inordnade i tillhandahållarens verksamhet och förarens ersättning beskattas som tjänsteinkomst. Det som istället talar för att tillräcklig självständighet föreligger för att näringsverksamhet ska anses bedrivas är omständigheter som att förarna själva bestämmer tid och plats för körningar, att förarna använder sina privata bilar och slutligen att avtalet mellan tillhandahållare och förare inte är utformat som ett anställningsavtal. Dessutom lyfter Skatteverket de omständigheter att tillhandahållarna anser att de endast erbjuder förarna en digital tjänst genom användandet av plattformen, och att förarna enligt plattformsföretaget bedriver sin verksamhet självständigt, talar för självständighet hos förarna.¹⁹⁹

6.1.3 Skatteverkets syn på UberPOP-förare

2017 publicerade Skatteverket en rapport med en bedömning av skattekonsekvenser för de som kört via UberPOP under beskattningsåret 2015. I denna rapport framför Skatteverket att inkomster från UberPOP normalt är tjänsteinkomster eftersom körning sker i privata bilar utan nödvändiga tillstånd. Dessutom hade förarna regelmässigt A-skattsedel. Mot bakgrund av att förarna fått all ersättning av Uber samt övriga omständigheter ansågs dessa Uber-förare inordnade i Ubers verksamhet och på så vis inte

¹⁹⁹ Skatteverket, delrapport (2016-03-15), *Kartläggning och analys av delningsekonomin påverkan på skattesystemet*, s. 26.

bedriva näringsverksamhet.²⁰⁰ Notera att detta var Skatteverkets slutsats trots att ett formellt anställningsförhållande mellan Uber och förarna inte förelåg.

6.2 Skatterättsliga domstolsavgöranden avseende Uber-förare

Avgöranden från svenska domstolar som berör hur Uber-förares inkomster skatterättsligt ska kategoriseras har alla innefattat UberPOP-förare, som då saknat taxiförarlegitimation eller taxitrafiktillstånd.

I flertalet mål i förvaltningsrätterna där saken för prövning varit tillämpning av lagen (1992:238) om arbetslöshetsförsäkring har också frågan om huruvida UberPOP-förares inkomst skatterättsligt är att anse som inkomst av tjänst eller inkomst av näringsverksamhet varit uppe för prövning. Detta eftersom den inkomstskattemässiga klassificeringen enligt 13 kap. 1 § IL av en näringsverksamhet är avgörande för om en person ska anses vara företagare i arbetslöshetsförsäkringens mening.²⁰¹ I de två fall som nedan diskuteras hade en arbetslöshetskassa beslutat att dels utesluta den sökande från ersättning, dels återkräva redan utbetald ersättning då den sökande enligt kassorna ansågs vara verksam företagare. Förvaltningsrätten i Stockholm upphävde den 28 mars 2018 i två mål (mål nr 11867-17 och mål nr 28410-17) kassornas beslut om uteslutning samt återkrav av ersättning mot bakgrund av att UberPOP-förare skatterättsligt inte ansågs bedriva näringsverksamhet. Förvaltningsrätten nämner i domskälen i båda målen att Skatteverket för ifrågavarande personer hade bedömt att näringsverksamhet inte bedrevs samt hänvisar till Skatteverkets rapport om UberPOP-förare (se avsnittet ovan). Domstolen ansåg att det inte fanns anledning att göra en annan bedömning än den som gjorts av Skatteverket.²⁰² Båda fallen överklagades av arbetslöshetskassorna till Kammarrätten. Kammarrätten i Stockholm

²⁰⁰ Skatteverket (2017-04-03), *Slutrapport för kontroller av UberPop-förare inkomstår 2015*.

²⁰¹ 34 § lagen (1997:238) om arbetslöshetsförsäkring; HFD 2017 ref. 55.

²⁰² Förvaltningsrätten i Stockholm, dom 2018-03-28 i mål nr 11867-17; Förvaltningsrätten i Stockholm, dom 2018-03-28 i mål nr 28410-17.

meddelande den 1 juli 2019 dom i båda målen (mål nr 4059-18 och mål nr 4560-18), där samma bedömning gjordes som i förvaltningsrätten.²⁰³

Det är också värt att nämna två andra domar meddelade av Stockholms förvaltningsrätt. Mål nr 11860-17 (meddelad 2018-02-02) rörde också en arbetslöshetskassas beslut att utesluta och återkräva ersättning av en person mot bakgrund av att denne bedömdes bedriva självständig näringsverksamhet då denne varit förare via UberPOP. I detta fall bedömde förvaltningsrätten att näringsverksamhet bedrevs och dömde i enlighet med kassans beslut.²⁰⁴ Mål nr 5531-17 (meddelad 2017-08-31) rörde också en arbetslöshetskassas beslut att utesluta och återkräva ersättning av en person mot bakgrund av att denne bedömdes bedriva självständig näringsverksamhet då denne varit förare via Uber. Det framgår inte av domen om körningarna skett via Uber eller UberPOP. Eftersom den klagande föraren nämner i sitt överklagande att tjänsten har lagts ned kan ett antagande göras att det avser tjänsten UberPOP. I detta fall ansåg förvaltningsrätten att genom att utföra körningar via Uber bedrev klaganden näringsverksamhet i skatterättslig mening. Det framgår även av arbetslöshetskassans bifogade beslut att det var Skatteverket som upplyste arbetslöshetskassan om dennes inkomster från körningarna.²⁰⁵ I dessa avgöranden framkommer det inte hur Skatteverket hade klassificerat inkomsterna. Dock meddelande Kammarrätten domslut i fallen ovan en tid efter dessa domar och enligt rättskälleläran väger Kammarrättens avgöranden tyngre.

Slutligen kan det vara värt att nämna en dom meddelad av Förvaltningsrätten i Göteborg den 14 mars 2018 (mål nr 12736-16). I detta fall var det Skatteverkets beslut om inkomstbeskattning som överklagades. Skatteverket hade bland annat beslutat att höja en föräres inkomst av tjänst mot bakgrund av den inkomst denne fått från arbete via UberPOP. I domskälen gör förvaltningsrätten en detaljerad bedömning av om körningarna kan anses

²⁰³ Kammarrätten i Stockholm, dom 2019-07-01 i mål nr 4059-18; Kammarrätten i Stockholm, dom 2019-07-01 i mål nr 4560-18.

²⁰⁴ Förvaltningsrätten i Stockholm, dom 2018-02-02 i mål nr 11860-17.

²⁰⁵ Förvaltningsrätten i Stockholm, dom 2017-08-31 i mål nr 5531-17.

uppfylla självständighetsrekvisitet i 13 kap. 1 § IL. Förvaltningsrätten anför att det som talar för självständighet i förhållande till Uber är att klaganden haft ansvaret för att uppdraget ska utföras, har stått för den ekonomiska risken då det inte framgår att rätt till ersättning från Uber föreligger i fall det skulle visa sig att konsument inte betalar för utförd transport, inte stått under Ubers ledning, själv tillhandahållit fordonet och stått för kostnader hänförliga till detta, själv valt när och om uppdrag ska tas och därmed inte varit bunden att köra på vissa tider samt att klaganden varit fri att ta uppdrag utanför Ubers plattform. Förvaltningsrätten anger därefter de omständigheter som talar emot självständighet, vilket är att Uber rekommenderar priset och tar emot betalningen för körningen, att Uber varit klagandens enda uppdragsgivare samt att klaganden inte fått betalning av Uber efter varje utfört uppdrag utan att ersättning utbetalats veckovis av Uber. Enligt förvaltningsrätten vägde de omständigheter som talade för självständighet tyngre. Dessutom anförde förvaltningsrätten att det faktum att avtal ingås mellan förare och resenär med Ubers plattform som verktyg, förutsatt att dessa enskilt har ingått avtal med Uber om att nyttja plattformen, talade starkt för att självständighet förelåg. Även om vem som mottar betalningen är en särskilt viktig omständighet vid den rättsliga bedömningen ansåg förvaltningsrätten att det i detta fall inte vägde emot de omständigheter som talade för självständighet. Slutligen gör förvaltningsrätten en jämförelse med beställningscentraler i den traditionella taxibranschen, och belyser att dessa centraler kan ses som mottagare av medlen utan att bedömas vara arbetsgivare i förhållande till taxichaufförerna. Även om förvaltningsrätten bedömde att inkomsten var hänförlig till inkomstslaget näringsverksamhet bytte inte förvaltningsrätten inkomstslag i sin dom då ingen av parterna yrkat på sådan ändring.²⁰⁶

6.3 Uppfattningen i doktrin

Även om svårigheten med att kategorisera utförare skatterättsligt ofta problematiseras i doktrin är det få som kommer fram till en klar slutsats. De

²⁰⁶ Förvaltningsrätten i Göteborg, dom 2018-03-14 i mål nr 12736-16.

flesta verkar vara överens om att gränsdragningsproblemen uppstår till följd av att regelverken inte är anpassade till att fånga upp de aktiviteter som sker inom delningsekonomin, även när de olika skattekategorierna är tydligt avgränsade. Följden blir ofta att utförarens inkomster från delningsekonomin beskattas som inkomst av näringsverksamhet, medan inkomster från jämförbara sektorer inom den traditionella ekonomin beskattas som tjänsteinkomst. Problemet ligger i att skattereglerna är utformade efter en presumtion att ett skattesubjekt antingen agerar som privatperson eller som egenföretagare. Inom delningsekonomin har en ny kategori skapats; *privatpersoner som företag*. Det är ett stort steg för utförare att gå från privatperson till näringsidkare och den administrativa bördan detta innebär, vilket gör det svårt för utförare att följa skattereglerna.²⁰⁷ Forskningen verkar utgå från att den allmänna uppfattningen är att utförare inom delningsekonomin ska beskattas som enskilda näringsidkare.²⁰⁸ I övrigt problematiserar skatterättslig forskning den skatterättsliga binära gränsdragningen mellan näringsverksamhet och tjänst, dock ofta med slutsatsen att en enskild bedömning måste göras i varje enskilt fall.²⁰⁹

Kristoffersson är en av få som skrivit just om beskattningen av utförare i förhållande till svensk rätt. Enligt Kristoffersson är det avgörande i vilken omfattning utföraren arbetar via plattformen för att avgöra om utföraren av tjänsten inom delningsekonomin antingen agerar som privatperson eller som näringsidkare. Enligt Kristoffersson är de utförare inom delningsekonomin som arbetar yrkesmässigt (d.v.s. i en viss omfattning) att se som näringsidkare så länge de inte är osjälvständiga i förhållande till plattformen. Mer än så behandlar Kristoffersson inte frågan om självständighet.²¹⁰

²⁰⁷ Okello Migai, De Jong & Owens (2019) s. 401; Beretta (2016), 'The European Agenda for the Collaborative Economy and Taxation', s. 400; Kristoffersson (2019) s. 721.

²⁰⁸ Katz (2015) s. 1068, 1092; DeLaney Thomas (2018) s. 1421–1422.

²⁰⁹ Katz (2015); DeLaney Thomas (2018); Leaphart (2016); Luscombe (2017); Okello Migai, De Jong & Owens (2019); Beretta (2016), 'The European Agenda for the Collaborative Economy and Taxation'; Beretta (2016), 'The Taxation of the "Sharing Economy"'; Čičin-Šain (2020).

²¹⁰ Kristoffersson (2019) s. 714–717.

Även Beretta, som dock inte behandlar problemet specifikt utifrån svensk rätt, ser beskattningen av utförare på ett liknande sätt. Enligt Beretta är svaret på hur en utförare inom delningsekonomin ska beskattas beroende av hur yrkesmässigt (hur ofta uppdrag antas och med vilken grad av professionalism) utföraren är engagerad i delningsekonomin. En person som har ett annat deltidsjobb och exempelvis stundom kör via Uber kan inte jämföras med en person vars huvudsyssla är att vara Uber-förare.²¹¹ Enligt Beretta är det tydligt att så länge utförare endast utför tjänster för exempelvis Uber emellanåt, kan inkomsterna inte beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Tvärtom, om en utförare är verksam i större omfattning bedriver denna företag inkomstskatterättsligt och ska beskattas som näringsidkare. Dock belyser Beretta att det inte är enkelt att applicera existerande kategorier på delningsekonomin, eftersom gränsen mellan vad som är en anställd och en egenföretagare suddats ut. Enligt denna syn är förare som arbetar heltid via Uber alltid enskilda näringsidkare.²¹²

6.4 Analys

6.4.1 Skatteverkets vägledning, kartläggning och rapport

Skatteverkets vägledning för deklareranter gör det inte lätt för utförare inom delningsekonomin att veta hur deras inkomster ska beskattas. I de fall uppdrag endast tas sporadiskt är det enkelt att avgöra om inkomsterna ska beskattas som inkomst av tjänst. I fall där uppdrag tas regelbundet med syfte att gå med vinst och på yrkesmässigt sätt anför Skatteverket att det *kan* anses utgöra en näringsverksamhet och anger vad detta innebär. Mer vägledning än så ges inte deklareranter vilket gör det väldigt svårt för exempelvis Uber-förare att veta hur de ska deklarerera sina inkomster. Svårigheterna med att tillämpa den skatterättsliga gränsdragningen mellan näringsverksamhet och tjänst illustreras genom denna sparsamma vägledning.

²¹¹ Beretta (2016), 'The Taxation of the "Sharing Economy"'.
²¹² Beretta (2017).

Enligt Skatteverkets kartläggning av delningsekonomin finns det redan rättsregler och praxis som kan tillämpas på transaktioner som förekommer inom delningsekonomin. Skatteverket identifierar dock att reglerna är komplexa för utförare och att det är svårt för utförare av transporttjänster inom delningsekonomin att veta hur deras inkomster ska beskattas. Likväl menar Skatteverket att skattereglerna är neutrala i förhållande till delningsekonomin jämfört med den traditionella ekonomin. Denna slutsats kan ifrågasättas mot bakgrund av att forskare uttryckt att liknande arbete inom den traditionella ekonomin ska beskattas som inkomst av tjänst. Faktum är att plattformsföretagen genom sin affärsmodell har lyckats avtala bort arbetsgivaransvar och rubricerat utförare som enskilda näringsidkare. Att vidare diskutera frågan om neutralitet omfattas emellertid inte av uppsatsens syfte, men är likväl en fråga av intresse.

Vad gäller körning i privat bil mot betalning, vilket är det Uber-förare gör, anför Skatteverket att då taxitrafikstillstånd innehas och en förare kör via Uber inom ramen för sin taxiverksamhet föranleder inte detta några gränsdragningsproblem och näringsverksamhet anses bedrivas. Detta är en rimlig slutsats. Frågan återstår dock hur det blir med de förare som endast innehar taxiförarlegitimation och Skatteverket belyser att dessa befinner sig i en gråzon. Skatteverket går igenom de omständigheter som talar för inkomst av tjänst respektive inkomst av näringsverksamhet samt anför att en enskild bedömning måste göras i förhållande till varje affärsmodell. Mer vägledning än detta ges inte av Skatteverkets kartläggning. Skatteverket föreslår däremot en utökad kontrollverksamhet samt att framställa mer information och vägledning till deklareranter. Frågan är hur hjälpsam sådan vägledning och information är när informationen hålls på en generell nivå och inte presenteras i förhållande till de vanligaste affärsmodellerna eller plattformsföretagen. Detta kan bero på att Skatteverket inte heller har tydliga svar på dessa frågor.

När tjänsten UberPOP fortfarande erbjöds i Sverige bedömde Skatteverket i sin administrativa praxis att inkomster från dessa förare utgjorde

tjänsteinkomst, vilket framkommer av rapporten Skatteverket utfärdade 2017. Enligt Skatteverket talade de sammanlagda omständigheterna för att förarna var inordnade i Ubers verksamhet och på så vis inte bedrev självständig näringsverksamhet. En av de omständigheter som var av vikt för att nå denna slutsats var att förarna körde utan nödvändiga tillstånd. Frågan är om det nödvändigtvis borde bli en annan bedömning då taxiförarlegitimation innehas. En läkares läkarlegitimation påverkar inte bedömningen om denne ska anses vara anställd eller bedriva enskild näringsverksamhet. En annan situation är för handen då en Uber-förare har taxitrafiktillstånd då detta starkt tyder på att näringsverksamhet bedrivs, men att enbart ha tillstånd att arbeta som taxiförare, d.v.s. taxiförarlegitimation borde inte kunna påverka bedömningen i stor utsträckning. Frågan är om Skatteverket enligt sin egna administrativa praxis även borde bedöma de Uber-förare som endast innehar taxiförarlegitimation som inordnade i Ubers verksamhet, i överensstämmelse med hur Skatteverket betraktar UberPOP-förare.

6.4.2 Underrättspraxis

All underrättspraxis som bedömer Uber-förares skatterättsliga status berör UberPOP-förare. Kammarrätten i Stockholm har vidhållit att UberPOP-förares inkomst ska beskattas som tjänsteinkomst mot bakgrund av den rapport Skatteverket utfärdat om beskattning av UberPOP-förare. Förvaltningsrätten har däremot i olika mål kommit fram till olika slutsatser och i flertalet mål bedömt UberPOP-förares inkomst som inkomst av näringsverksamhet. Samstämmighet råder således inte bland underrättsinstanserna vilket på något vis illustrerar den skatterättsliga gråzon Uber-förare befinner sig i. Ett avgörande från högsta instans i frågan är således önskvärt.

Mot bakgrund av analysen i avsnitt 5.2, särskilt av prejudikat RÅ 1987 ref. 163 och RÅ 85 1:37, kan förvaltningsrättens bedömning och domskäl i mål nr 12736-16, mål nr 11860-17 och mål nr 5531-17 ifrågasättas. Särskilt mål nr 12736-16, där en utförlig bedömning av de förhållanden under vilka Uber-

förare arbetar görs av förvaltningsrätten. Enligt förvaltningsrätten vägde de omständigheter som talade för självständighet tyngre, som att föraren inte stått under Ubers ledning och att avtal ingåtts mellan föraren och kunden med Ubers applikation som verktyg. En utredning har naturligtvis gjorts av förvaltningsrätten i målet. Enligt utredningen i denna uppsats framkommer dock information som visar att förare till stor del står under Ubers ledning samt information som ifrågasätter om ett avtal mellan Uber-förare och kunden verkligen ingås och problematiserar ett sådant avtal mot bakgrund av att förare inte kan påverka innehållet. Dessutom anför förvaltningsrätten att det inte framkommit att Uber står för den ekonomiska risken när en kund inte betalar. Utredningen i denna uppsats visar en mer nyanserad bild. Även om Uber i avtal inte uttryckt att den ekonomiska risken kan vila på Uber samt inte offentligt vill bekräfta en ansvarsfördelning mellan Uber och sina förare, visar uppsatsens utredning att det i praktiken mycket väl kan vara Uber som står för sådan förlust. Med detta sagt finns det som förvaltningsrätten framhållit fortfarande en rad omständigheter som talar för självständighet. Denna uppsats har emellertid visat att det är nödvändigt att noggrant utreda de verkliga förhållanden under vilka Uber-förare arbetar och hur ansvar fördelas i praktiken innan en slutsats nås om beskattning av Uber-förare.

6.4.3 Doktrin

De gränsdragningsproblem som kan uppstå i förhållande till utförare diskuteras i forskningen. Regelverken kritiserar för att inte vara anpassade till den affärsmodell som exempelvis tillämpas av Uber. Både Kristoffersson och Beretta diskuterar näringskriteriet varaktighet i större utsträckning än vad de problematiserar frågan om utförares självständighet i förhållande till plattformsföretagen. Andra forskare utmanar föreställningen att utförare bedriver näringsverksamhet och belyser att inkomst från liknande arbete inom den traditionella ekonomin beskattas som tjänsteinkomst. I den nuvarande skatterättsliga forskningen om delningsekonomin stannar diskussionen om just gränsdragningen ofta vid att fastställa att utförare befinner sig i en gråzon utan ytterligare analys. I de få fall ytterligare analys genomförs görs detta i

förhållande till en annan jurisdiktion än den svenska. Diskussionen övergår ofta till att behandla andra beskattningsfrågor, så som beskattning av plattformsföretagen eller frågor om mervärdesskatt. Doktrin har dock bekräftat att det förekommer skatterättsliga gränsdragningsproblem i förhållande till utförare inom delningsekonomin.

7 Slutsats

7.1 Är Uber-förare anställda eller enskilda näringsidkare enligt gällande skatterätt?

Utgångspunkten är att Uber-förare i skattehänseende ska betraktas som enskilda näringsidkare mot bakgrund av att de kategoriserats så i avtalet de ingår med Uber. Analysen i denna uppsats resulterar emellertid i att denna kategorisering kan ifrågasättas, speciellt i förhållande till de Uber-förare som enbart innehar taxiförarlegitimation. Gränsdragningen mellan inkomstlagen näringsverksamhet och tjänst har bestämts av praxis och de omständigheter som i praxis haft betydelse för bedömningen. En samlad bedömning ska i varje enskilt fall göras av samtliga omständigheter. I fallet med Uber-förare talar en sådan samlad bedömning för att avtalet mellan Uber och Uber-förare och den kategorisering som görs där kan frångås, då åtskilliga omständigheter antyder att Uber-förares inkomster från plattformsarbetet enligt gällande rätt ska kategoriseras som inkomst av tjänst. Prejudikatet RÅ 1987 ref. 163 stödjer synnerligen denna slutsats. Även den diskussion som förs inom arbetsrätten bekräftar en sådan tolkning. Den arbetsrättsliga kategoriseringen är relevant eftersom den kan ha inflytande på den skatterättsliga kategoriseringen. Inom den svenska kontexten har Uber-förares arbetsrättsliga ställning inte avgjorts i domstol. Dock finns det flera exempel från andra jurisdiktioner där domstolar har omklassificerat förhållandet mellan Uber och dess förare till ett anställningsförhållande och presenterat slagkraftiga resonemang som stöd. Avgörandet i ETC och Judge Snelsons ifrågasättande av varje Uber-förare som självständigt företag är exempel på detta. I den juridiska doktrinen diskuteras också frågan och många rättsvetare argumenterar för att Uber-förare ska klassificeras som arbetstagare. Även om den skatterättsliga tolkningen inte är avhängig den arbetsrättsliga, tyder diskussionen inom båda rättsområden på att Uber lyckats avtala bort allt form av ansvar och att detta i sin tur resulterat i en felkategorisering i både arbetsrättsligt och skatterättsligt hänseende.

7.2 Vilka rättsliga problem uppkommer när nuvarande skatterättslig avgränsning mellan tjänst och näringsverksamhet tillämpas på utförare inom delningsekonomin?

Uppsatsens utredning har visat att det är svårt att tillämpa avgränsningen mellan inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet på utförare som verkar inom delningsekonomin. Skatteverkets material visar behovet av att göra en enskild bedömning i förhållande till varje enskilt fall och affärsmodell inom delningsekonomin. Skatteverket har försökt ge vägledning till deklareranter men då frågorna bemöts på generell nivå är denna vägledning svår att tillämpa på det enskilda fallet och därmed är det besvärligt för Uber-förare att veta hur de ska deklarerera sina inkomster. Skatteverket bedömde att UberPOP-förarens inkomster skulle beskattas som inkomst av tjänst. Det finns enligt min mening inget som hindrar Skatteverket från att göra samma bedömning i förhållande till Uber-förare med taxiförarlegitimation, så länge dessa inte själva avser att bedriva näringsverksamhet och följaktligen innehar taxitrafiktillstånd. Denna slutsats verkar dock enligt Skatteverket inte vara lika självklar.

Underrättspraxis visar också att det är besvärligt att applicera nuvarande skattelagstiftning på affärsmodellerna inom delningsekonomin som innefattar ett trepartsförhållande. Förvaltningsrätterna har bedömt hur UberPOP-förare ska beskattas på olika sätt och det illustrerar att rättstillämpningen inte är samstämmig. Skatteverkets syn på hur UberPOP-förarens inkomster skulle beskattas har frångåtts i vissa förvaltningsrättsliga mål. Denna oenighet understryker behovet av klarhet i hur utförare ska kategoriseras.

Majoriteten av den skatterättsliga forskningen om delningsekonomin lyfter problematiken med att skatterättsligt kategorisera utförare och att tillämpa den skatterättsliga avgränsningen mellan näringsverksamhet och tjänst i förhållande till det trepartsförhållande som är centralt inom delningsekonomin affärsmodeller.

Vad som är klart är att många affärsmodeller ryms inom delningsekonomin och en enskild bedömning måste göras i förhållande till varje affärsmodell eller plattformsföretag. Detta betonas av Skatteverket, EU-kommissionen och rättsvetare.

7.3 Avslutande reflektioner

Denna uppsats gör en sådan enskild bedömning av plattformsföretaget Ubers modell som enligt Skatteverket, EU-kommissionen och rättsvetare ska göras vid en skatterättslig kategorisering av utförare inom delningsekonomin. Uppsatsens analys och slutsatser visar att när det gäller delningsekonomin måste en noggrann undersökning göras av de verkliga förhållanden under vilka utförare arbetar. Det är också viktigt att inte analysera de omständigheter som ska beaktas vid den skatterättsliga bedömningen på ett statiskt sätt. Delningsekonomin affärsmodeller och partsförhållanden kan inte på ett tydligt sätt placeras in i traditionella rättsliga kategorier. De omständigheter som ska beaktas vid bedömningen måste kunna tolkas mer dynamiskt i relation till samhällets digitalisering och den förändring av arbetsmarknaden som följt av denna.

Delningsekonomin förväntas växa och därmed kommer det antal personer som arbetar via plattformar öka. En större omfattning personer som inom den traditionella ekonomin skulle behandlas som anställda kommer då av plattformsföretagen kategoriseras som självständiga näringsidkare, oaktat om utförare själva har haft för avsikt att bedriva en näringsverksamhet eller inte. Det är därför viktigt att dessa rättsliga frågor utreds av lagstiftaren samt når högsta instans.

Även om de andra åtgärder som föreslagits, så som utökad kontrollverksamhet och informationsutbyte med plattformsföretagen, är nödvändiga för att ta sig an skatterättsliga problem vid beskattningen av aktörer inom delningsekonomin kan inte svårigheten med att skatterättsligt

kategorisera utförare läggas på utförarna själva. Uppdelningen mellan inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet har ett syfte och detta syfte ska inte kunna kringgås för att plattformsföretagens affärsmodell ska överleva, speciellt inte när utförarna, som i många fall är nya på arbetsmarknaden, får ta de negativa konsekvenser som följer.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Utredningsbetänkanden

SOU 1975:1 *Demokrati på arbetsplatsen.*

SOU 1993:32 *Ny anställningsskyddslag.*

SOU 2016:86 *Taxi och samåkning – idag, i morgon och i övermorgon.*

SOU 2017:24 *Ett arbetsliv i förändring – hur påverkas ansvaret för arbetsmiljön?.*

SOU 2017:26 *Delningsekonomi – På användarnas villkor.*

SOU 2018:49 *F-skattesystemet – några särskilt utpekade frågor.*

SOU 2019:31 *F-skattesystemet – en översyn.*

Propositioner

Prop. 1989/90:110 *Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.*

Prop. 1998/99:130 *Ny bokföringslag m.m.*

Prop. 2008/09:62 *F-skatt är fler.*

Riksdagstryck

Finansdepartementet (2015-12-17), *Regleringsbrev för budgetåret 2016 avseende Skatteverket*, Fi2015/05629/S3.

EU-rättsligt material

Yttrande från europeiska regionkommittén – *En europeisk ram för regleringssvar på delningsekonomin*, Bryssel den 5 december 2019, (2020/C 79/08).

Europeiska Kommissionens meddelande – *Europeisk agenda för delningsekonomi*, Bryssel den 2 juni 2016, COM (2016) 365 final.

Litteratur

Böcker

Adlercreutz, Axel & Mulder, Bernard Johann (2013), *Svensk arbetsrätt*, 14 uppl., Nordstedts juridik.

Andersson, Mari m.fl. (2020), *Inkomstskattelagen: En kommentar. Del 1. 1–28 kap*, Nordstedts Juridik.

Cavallini, Gionata & Avogaro, Matteo (2019), 'Digital work', in the 'platform economy': the last (but not least) stafe of precariousness in labour relationships', i Kenner, Jeff, Florczak, Izabela & Otto, Marta (red.), *Precarious Work: The Challanges for Labour Law in Europe*. Edward Elgar Publishing, s. 176–196.

Čičin-Šain, Nevia (2020) 'Taxing Uber', i Marin, Jasenko et al, (red.), *Uber – Brave New Service or Unfair Competition: Legal Analysis of the Nature of Uber Services*, Springer, s. 181–198.

Hatzopoulos, Vassillis (2018), *The Collaborative Economy and EU Law*, Hart publishing.

Inglese, Marco (2019), *Regulating the Collaborative Economy in the European Union Digital Single Market*, Springer.

Kenner, Jeff (2019) 'Uber drivers are 'workers': the expanding scope of the 'worker' concept in the UK's gig economy' i Kenner, Jeff, Florczak, Izabela & Otto, Marta (red.), *Precarious Work: The Challanges for Labour Law in Europe*. Edward Elgar Publishing, s. 197–221.

Klieneman Jan (2018), 'Rättsdogmatisk metod.', i Nääv, Maria & Zamboni, Mauro, (red.), *Juridisk metodlära*, 2 uppl., Studentlitteratur, s. 21–46.

Lunning, Lars & Toijer, Gudmund (2016), *Anställningsskydd*, 11 uppl., Wolters Kluwer.

Mudrić, Mišo (2020), 'Nature of Uber Services' i Marin, Jasenko et al, (red.), *Uber – Brave New Service or Unfair Competition: Legal Analysis of the Nature of Uber Services*, Springer, s. 15–56.

Pantazatou, Katerina (2019), 'The Taxation of the Sharing Economy', i Haslehner, Werner et al, (red.), *Tax and the Digital Economy – Challenges and Proposals for Reform*, Wolters Kluwer.

Prassl, Jeremias (2018), *Humans as a service: the promise and perils of work in the gig economy*, Oxford University Press.

Påhlsson, Robert m.fl. (2019), *Grundläggande inkomstskatterätt*, Iustus.

Sandgren, Claes (2018), *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*, 4 uppl., Nordstedts juridik.

Selberg, Niklas (2019), 'Arbetsgivarbegreppet: från välfärdsstat till plattformsekonomi' Selberg, Niklas & Sjödin, Erik (red.), *Lavalgenerationen: 2010-talets doktorsavhandlingar i arbetsrätt*, Iustus.

Tjernberg, Mats (2018), *Skatterättslig tolkning*, Iustus.

Tucker, Eric (2018), 'Uber and the Unmaking and Remaking of Taxi Capitalisms: Technology, Law, and Resistance in Historical Perspective', i Mckee, Derek et al, (red.), *Law and the "Sharing Economy": Regulating Online Market Platforms*, Ottawa University Press.

Artiklar

Beretta, Giorgio (2016), 'The Taxation of the "Sharing Economy"'.

Bulletin for International Taxation, vol. 70, nr 11.

Beretta, Giorgio (2016), 'The European Agenda for the Collaborative Economy and Taxation'. *European Taxation*, s. 400–402.

Beretta, Giorgio (2017), 'Taxation of Individuals in the Sharing Economy'.

Intertax, vol. 45, nr 1, s. 2–11.

Burmeister, Jari (2018), 'Gränsdragningen mellan näringsverksamhet och tjänst i ljuset av HFD 2017 ref. 41'. SvSkT, nr 28.

Carboni, Megan (2016), 'New Class of Worker for the Sharing Economy'.

Richmond Journal of Law & Technology, vol. XXII, nr 4, artikel 2.

DeLaney Thomas, Kathleen (2018), 'Taxing the Gig Economy'. *University of Pennsylvania Law Review*, vol. 166, nr 6, s. 1415–1474.

De Stefano, Valerio (2016), 'The Rise of the "just-in-time-workforce": on-demand work, crowd work and labour protection in the "gig-economy"'.

Comparative Labor Law & Policy Journal, vol. 37, nr 3.

Di Amato, Alessio (2016), 'Uber and the Sharing Economy'. *Italian Law*

Journal, vol. 2, nr 1, s. 177–190.

Katz, Vanessa (2015), 'Regulating the Sharing Economy'. *Berkeley Technology Law Journal*, vol. 30, nr 385, s. 1067–1126.

Kristoffersson, Eleonor (2019), 'Tax issues in the sharing economy'.

Skattenytt, nr 10, s. 709–724.

Leaphart, Jennifer M. (2016), 'Sharing solutions: An analysis of taxing the sharing economy in the United States and Europe'. *Tulane Law Review*, vol. 91, nr 1, s. 189–[viii].

Luscombe, Mark A. (2017), 'Tax Trends: Tax Issues for the Sharing Economy'. *Taxes: The Tax Magazine*, vol. 95, nr 6, s 3–38.

Okello Migai, Clement, De Jong, Julia & Owens, Jeffrey P. (2019), 'The sharing economy: turning challenges into compliance opportunities for tax administrations'. *eJournal of Tax Research*, vol. 16, nr 3, s. 395–424.

Prassl Jeremias & Risak, Martin (2016), 'Uber, TaskRabbit, & Co: Platforms as Employers? Rethinking the Legal Analysis of Crowdwork'. *Comparative Labor Law & Policy Journal*, vol. 37, nr 3.

Westregård, Annamaria (2020), 'Who counts as an employer in Sweden?'. *Italian Labour Law e-Journal*, vol. 13, nr 1, s. 71–83.

Lagkommentarer

Öman, Sören, kommentar till Lag (1982:80) om anställningsskydd 1 §, Lexino, senast uppdaterad 2020-07-01.

Ondrasek Olofsson, Lynda, kommentar till inkomstskattelag (1999:1229) 10 kap. 1 §, Karnov (nr 258), besökt 2020-12-22.

Bækkevold, Arne, kommentar till inkomstskattelag (1999:1229) 13 kap. 1 §, Lexino, senast uppdaterad 2015-06.03.

Rapporter

CEPS Special Report, De Groen, Willem Pieter & Maselli, Ilaria, (2016), *The Impact of the Collaborative Economy on the Labour Market*. Nr. 138.

ForTE rapport (2019), *Arbetsvillkor och arbetsförhållanden inom gigeconomien – en kunskapsöversikt*. FORTE: Forskningsområdet för hälsa, arbetsliv och välfärd.

PwC UK, Vaughan, Robert & Daverio, Raphael (2016), *Assessing the size and presence of the collaborative economy in Europe*.

Skatteverket, delrapport (2016-03-15), *Kartläggning och analys av delningsekonominns påverkan på skattesystemet*. Drn 1 31 129651-16/113.

Skatteverket, slutrapport (2016-10-31), *Delningsekonomi – Kartläggning och analys av delningsekonominns påverkan på skattesystemet*. Drn 131 129 651-16/113.

Skatteverket (2017-04-03), *Slutrapport för kontroller av UberPop-förare inkomstår 2015*. Drn 430 143376-17/123.

Unionen rapport, Söderqvist, Fredrik (2016), *Plattformsekonomien och den svenska partsmodellen*.

Elektroniska källor

Uppslagsverk

Nationalencyklopedin, *Delningsekonomi*,
<<https://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lång/delningsekonomi>>,
hämtad 2020-10-03.

Artiklar

Booth, Robert (2020-07-21), 'Uber drivers' fight for workers' rights reaches UK supreme court', *The Guardian*,
<<https://www.theguardian.com/technology/2020/jul/21/uber-drivers-fight-for-workers-rights-reaches-supreme-court>>, hämtad 2020-11-23.

EKOT (2016-05-11), 'Uber lägger ner omstridd tjänst – Uberpop', *Sveriges Radio*, <<https://sverigesradio.se/artikel/6429689>>, hämtad 2020-11-18.

Holmberg, Kalle (2020-03-07), 'Uber beordras erkänna fransk förare som anställd', *Dagens Nyheter*, <<https://www.dn.se/ekonomi/uber-beordras-erkanna-fransk-forare-som-anstalld/>>, hämtad 2020-12-13.

Karlsson, Sven (2017-07-02), 'Så stora är Uber i Sverige', *Di Digital*, <<https://digital.di.se/artikel/sa-stora-ar-uber-i-sverige>>, hämtad 2020-11-17.

O'Brien, Sara Ashley (2020-10-23), 'Uber and Lyft must reclassify drivers as employees, appeals court finds', *CNN Business*, <<https://edition.cnn.com/2020/10/23/tech/uber-lyft-california-appeal/index.html>>, hämtad 2020-12-02.

Renman, Fanny & Staf, Lydia (2016-05-11), 'Uberpop lägger ner i Sverige', *SVT Nyheter*, <<https://www.svt.se/nyheter/uberpop-lagger-ner-i-sverige>>, hämtad 2020-11-18.

Scheiber, Noam (2020-07-28), 'Uber and Lyft Drivers Win Ruling on Unemployment Benefits', *New York Times*, <<https://www.nytimes.com/2020/07/28/business/economy/lyft-uber-drivers-unemployment.html>>, hämtad 2020-11-26.

Andra elektroniska källor

California Courts, *Courts*, <<https://www.courts.ca.gov/courts.htm>>, hämtad 2020-12-10.

Gov UK, *Employment status*, <<https://www.gov.uk/employment-status/worker>>, hämtad 2020-12-13.

Skatteverket, Privat, *Köra personer mot betalning i privat bil*,
<<https://skatteverket.se/privat/skatter/arbeteochinkomst/inkomster/delningsekonomi/korapersonermotbetalningiprivatbil.4.361dc8c15312eff6fd813b.html>>, hämtad 2020-11-27.

Skatteverket, Privat, *Sälja tjänster och gigga*,
<<https://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteochinkomst/inkomster/delningsekonomi/saljatjansterochgigga.4.6bef7d451695d90def448f6.html>>, hämtad 2020-09-22.

Skatteverket, Rättslig vägledning (2020), *Avgränsningen av inkomstslaget tjänst*,
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/323914.html>>, hämtad 2020-10-06.

Skatteverket, Rättslig vägledning (2020), *Hobbyverksamhet*,
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/326279.html>>, hämtad 2020-10-07.

Skatteverket, Rättslig vägledning (2020), *Praxis för olika slag av verksamheter*,
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.12/331006.html>>, hämtad 2020-10-28.

Skatteverket, Rättslig vägledning (2020), *Vad räknas som näringsverksamhet?*,
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/331005.html>>, hämtad 2020-10-28.

Uber (2020-02-06), *2020 Investor Presentation*,
<https://s23.q4cdn.com/407969754/files/doc_financials/2019/sr/InvestorPresentation_2020_Feb13.pdf>, hämtad 2020-11-19.

Uber (2020-08-06), *2020 Investor Presentation*,
<https://s23.q4cdn.com/407969754/files/doc_financials/2020/q2/InvestorPresentation_2020_Q2.pdf>, hämtad 2020-12-22.

Uber, *Femstjärniga resor*, <<https://www.uber.com/se/sv/drive/basics/5-star-pro-tips/>>, hämtad 2020-12-15.

Uber, *Fordonskrav i Sverige*,
<<https://www.uber.com/se/sv/drive/requirements/vehicle-requirements/>>,
hämtad 2020-11-25.

Uber, *Förarsäkerhet – är Uber säkert för förare?*,
<<https://www.uber.com/se/sv/drive/safety/>>, hämtad 2020-11-24.

Uber, *Hur mycket pengar kan förare tjäna med Uber?*,
<<https://www.uber.com/se/sv/drive/how-much-drivers-make/>>, hämtad
2020-12-14.

Uber, *Krav på Uber-förarpartner i Sverige*,
<<https://www.uber.com/se/sv/drive/requirements/>>, hämtad 2020-11-25.

Uber, *Så fungerar stjärnomdömen*,
<<https://www.uber.com/se/sv/drive/basics/how-ratings-work/>>, hämtad
2020-11-26.

Uber, *Tracking your earnings*,
<<https://www.uber.com/gh/en/drive/basics/tracking-your-earnings/>>,
hämtad 2020-11-21.

Uber, *Är Uber säkert för passagerare?*,
<<https://www.uber.com/se/sv/ride/safety/>>, hämtad 2020-11-24.

Uber Blogg (2020-04-16), *Uppdaterad information om ekonomiskt stöd under Covid-19*, <<https://www.uber.com/sv-SE/blog/update-covid-19-financial-sweden/>>, hämtad 2020-12-13.

Uber Hjälp, *Reseproblem och återbetalningar*, <<https://help.uber.com/riders/section/reseproblem-och-aterbetalningar?nodeId=595d429d-21e4-4c75-b422-72affa33c5c8>>, hämtad 2020-11-24.

Uber Hjälp, *Vad är surge?*, <<https://help.uber.com/sv-SE/driving-and-delivering/article/vad-är-surge?nodeId=e9375d5e-917b-4bc5-8142-23b89a440eec>>, hämtad 2020-11-24.

Uber Legal, *Villkor*, <<https://www.uber.com/legal/sv/document/?country=sweden&lang=sv&name=general-terms-of-use>>, hämtad 2020-11-22.

Uber Newsroom, Siden, Bodil (2018-05-23), *Förare som egenföretagare ska inte stå ensamma*, <<https://www.uber.com/sv-SE/newsroom/forare-som-ar-egenforetagare-ska-inte-sta-ensamma/>>, hämtad 2020-12-13.

Taxiförbundet, *Starta eget taxiföretag!*, <<https://www.taxiforbundet.se/utbildning/taxiforetagare/taxi-foretagare-som-yrke/>>, hämtad 2020-11-09.

Transportstyrelsen, *Taxiförarlegitimation*, <<https://transportstyrelsen.se/sv/vagtrafik/Yrkestrafik/Taxi/Taxiforarlegitimation/>>, hämtad 2020-11-18.

Transportstyrelsen, *Taxitrafiktillstånd*, <<https://transportstyrelsen.se/sv/vagtrafik/Yrkestrafik/Taxi/Trafiktillstand/>>, hämtad 2020-11-18.

Rättsfallsförteckning

Sverige

Högsta domstolen

NJA 1981 s. 601.

Högsta förvaltningsdomstolen (tidigare Regeringsrätten)

RÅ 1982 Aa-75.

RÅ 82 1:38.

RÅ 82 1:50.

RÅ 83 1:84.

RÅ 84 1:29.

RÅ 84 1:47.

RÅ 84 1:56.

RÅ 84 1:101.

RÅ 85 1:37.

RÅ 1986 ref. 8.

RÅ 1986 ref. 29.

RÅ 1986 not. 65.

RÅ 1986 not. 76.

RÅ 1986 ref. 124.

RÅ 1987 ref 163.

RÅ 1993 ref. 104.

RÅ 2001 ref. 25.

RÅ 2005 ref. 14.

HFD 2017 ref. 55.

Arbetsdomstolen

AD 1979 nr 155.

AD 1981 nr 18.

AD 1987 nr 21.

AD 1989 nr 39.

AD 2005 nr 16.

AD 2005 nr 33.

AD 2006 nr 24.

AD 2007 nr 86.

AD 2008 nr 4.

AD 2012 nr 24.

AD 2013 nr 32.

AD 2013 nr 92.

Övriga svenska domstolar

Svea Hovrätt, dom 2016-03-23 i mål nr B 9078-15.

Kammarrätten i Stockholm, dom 2019-07-01 i mål nr 4059-18.

Kammarrätten i Stockholm, dom 2019-07-01 i mål nr 4560-18.

Förvaltningsrätten i Stockholm, dom 2018-02-02 i mål nr 11860-17.

Förvaltningsrätten i Stockholm, dom 2018-03-28 i mål nr 11867-17.

Förvaltningsrätten i Stockholm, dom 2018-03-28 i mål nr 28410-17.

Förvaltningsrätten i Stockholm, dom 2017-08-31 i mål nr 5531-17.

Förvaltningsrätten i Göteborg, dom 2018-03-14 i mål nr 12736-16.

Storbritannien

Employment Tribunal, *Aslam & Others v Uber BV*, 2016 WL 06397421, dom meddelad den 28 oktober 2016.

Employment Appeal Tribunal, *Uber BV v Aslam & Others*, 2017 WL 05195010, dom meddelad den 10 november 2017.

Court of Appeal, *Uber BV v Aslam & Others*, [2018] EWCA Civ 2748, dom meddelad den 19 december 2018.

EU-domstolen

C-434/15 *Asociación Profesional Elite Taxi v. Uber Systems Spain*, dom meddelad den 20 december 2017, ECLI:EU:C::2017:981.

C-434/15 *Asociación Profesional Elite Taxi v. Uber Systems Spain*, förslag till avgörande av generaladvokat Maciej Szpunar den 11 maj 2017, ECLI:EU:C:2017:364.