



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Charlotte Stensson

F-skattsedel

Examensarbete
20 poäng

Handledare
Sture Bergström

Ämnesområde
Skatterätt

Termin
VT 1998

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1 INLEDNING	2
2 HISTORIK, VARFÖR INFÖRDES F-SKATTEN ?.....	2
3 UPPDELNING PÅ OLIKA SKATTSEDLAR	3
3.1 Olika skattsedlar	3
3.2 A-skattsedel	4
3.3 F-skattsedel	5
3.4 A-skattsedel i kombination med F-skattsedel	5
3.5 Särskild A-skatt	6
4 ANSÖKAN OM F-SKATTSEDEL.....	6
4.1 Skattesubjekt	6
4.2 Näringsverksamhet	7
4.2.1 Varaktighet	7
4.2.2 Vinstsyfte	7
4.2.3 Självständighet	9
4.2.4 Arbetstagare eller uppdragstagare	10
4.3 Hinder för F-skattsedels utfärdande	11
4.4 Då fysiska personer ansöker om F-skattsedel	12
4.5 Då juridiska personer ansöker om F-skattsedel	13
5 SKYLDIGHETER SOM F-SKATTSEDELSINNEHAVARE.....	15
6 ÅTERKALLELSE AV F-SKATTSEDEL.....	16
7 HUR BERÄKNAS F-SKATTEN ?.....	18
7.1 Beräkning enligt schablon	18
7.2 Beräkning enligt särskild taxering	18
8 UPPDRAGSGIVARES SIDOANSVAR	19
9 UPPDRAGSTAGARES SUBSIDIÄRANSVAR.....	21
10 VARFÖR HAR DET BLIVIT LÄTTARE ATT BEVILJAS F-SKATT ?	21
11 SMÅFÖRETAGANDET I SVERIGE.....	23
12 F-SKATTEN OCH STARTA EGET-BIDRAG	23
13 PREVENTIV EKONOMISK KONTROLL	24
14 F-SKATTSEDELNS FRAMTID I VISSA BRANSCHER	25
14.1 Förslag rörande entreprenadbranschen	25
14.2 Försäljning till konsumentsektorn	27
14.3 Skärpt kontroll av tillfällig handel	27
14.4 Kommentarer till branschsaneringens förslag	28
15 FÖRSLAG TILL FÖRENKLAD FÖRETAGSFORM	29
16 F-SKATT ÅT FLERA.....	29

1 INLEDNING

I den här uppsatsen kommer jag att behandla F-skattsedeln. F-skattsedeln är en rättshandling som tilldelas den som anses uppfylla rekvisiten i 4 kap SBL. Den som använder sig av en F-skattsedel i ett uppdrag kommer att ansvara för att skatt och sociala avgifter betalas in på den därtill hörande utbetalningen.

Då F-skattsedeln inte behandlas så ingående i litteraturen har jag i min uppsats främst använt mig av lagtext, förarbeten samt RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1997 års taxering. För att belysa vissa problem som kan uppstå har jag lagt in en del rättsfall från såväl länsrätt, kammarrätt som Regeringsrätten. F-skattsedelns framtid behandlas i uppsatsens avslutande del och bygger på vissa av de utredningar som föreligger på området. Här har jag även använt mig av visst material som kan vara partiskt så som en rapport från LO.

Efter en kort historik kommer jag att gå in på uppdelningen i olika skattsedlar, därefter går jag igenom förfarandet vid tilldelning av F-skattsedel. Med F-skattsedel följer vissa skyldigheter och därmed kan skattemyndigheten dra in F-skattsedel vid vissa tillfällen. Återkallelse samt ansvaret för inbetalning av skatt och avgifter i vissa fall kommer därför att behandlas därefter. I sista delen av uppsatsen tar jag upp en del av de förslag som föreligger och som indirekt behandlar F-skattsedeln. I denna del kommer jag att i viss utsträckning ställa förslagen mot nu gällande rätt på F-skattsedelns område.

2 HISTORIK, VARFÖR INFÖRDES F-SKATTEN ?

F-skatten och F-skattebeviset infördes 1993.¹ Före lagändringen förelåg ett system med preliminär A-skatt och preliminär B-skatt.² Uppdelningen i A- och B-skatt var av ren uppbyggd teknisk natur. Den som hade A-skattsedel betalade sin preliminära skatt genom att skatteavdrag gjordes från hans lön. Den som hade en B-skattsedel betalade själv in sin preliminära skatt enligt av skattemyndigheten utfärdade räkningar. Den skattskyldige tilldelades en A-skattsedel om han fick sin huvudsakliga inkomst från anställningsförhållanden. Det var då endast den s.k. huvudarbetsgivaren som skulle göra skatteavdrag. Hade den enskilde fler anställningar s.k. biinkomster skulle inte dessa arbetsgivare göra något skatteavdrag även om det tydligt var fråga om ett anställningsförhållande. Arbetsgivaren skulle inte heller göra något skatteavdrag om den anställda hade B-skattsedel.³

Frågan om arbetsgivaravgifter eller egenavgifter skulle betalas avgjordes före lagändringen 1993 utifrån det civilrättsliga arbetstagarbegreppet. Samtliga omständigheter i samband med arbetsavtalet skulle beaktas i bedömningen, att betalningsmottagaren innehade en B-skattsedel var ej avgörande. Arbetsgivaravgifter skulle således erläggas vid anställningsavtal även om inte arbetsgivaren var skyldig att göra skatteavdrag, dvs även om han inte var huvudarbetsgivare.⁴

¹ Lag (1992:680). Prop. 1991/92:112.

² Prop. 1991/92:112 innebar en ändring i UBL. UBL hade införts efter prop. 1953:100 och tidigare ändrats efter prop. 1972:15.

³ Prop. 1991/92:112 s 70 ff.

⁴ Prop. 1991/92:112 s 71.

Den gamla ordningen med A- och B-skatt brast i sambandet mellan skyldighet att göra skatteavdrag och skyldighet att erlägga arbetsgivaravgifter. I gränsfallen förelåg diskrepans mellan skyldigheten enligt socialförsäkringsrättens arbetsgivarbegrepp och skatterättens arbetsgivarbegrepp. Trots att det förelåg en tvingande skyldighet att betala arbetsgivaravgifter vid anställningsförhållande var det svårt för arbetsgivare att avgöra när ett anställningsförhållande var för handen.⁵

Den tidigare B-skatten byttes så 1993 ut mot F-skatten. F:et står för företagare. Den som hos skattemyndigheten registrerades som F-skattsedelsinnehavare fick sig tillsänt en F-skattsedel och ett F-skattebevis. Genom att uppvisa F-skattebeviset för uppdragsgivaren skulle dennes osäkerhet om han var arbetsgivare eller uppdragsgivare undanröjas. Åberopade uppdragstagaren en F-skattsedel och det inte var uppenbart för uppdragsgivaren att det var fråga om ett anställningsförhållande så behövde han varken göra skatteavdrag eller erlägga arbetsgivaravgifter. Uppdragstagaren skulle istället själv betala sin preliminära skatt och sina sociala avgifter i form av egenavgifter. För att förhindra missbruk av F-skattsedeln infördes en skyldighet för uppdragsgivaren att anmäla till skattemyndigheten om någon åberopade en F-skattsedel då det var fråga om ett uppenbart anställningsförhållande..⁶

F-skatten har sedan behandlats under 1997⁷ då det konstaterades att systemet med F-skatt för näringsidkare fungerade väl men att reglerna för utfärdande av F-skattsedel ibland slog väl hårt mot ansökningar från fysiska personer. Det var svårt för de som startade eget företag att beviljas F-skattsedel därför att de hade svårt att bevisa att de bedrev eller avsåg att bedriva näringsverksamhet. Främst berodde detta på att de inte kunde ange så många uppdragsgivare i inledningsskedet av verksamheten vilket talade för att det var fråga om inkomstslaget tjänst. Genom ändringar i 4 kap 7 § SBL, tidigare 33 b § UBL har det därför blivit lättare att få F-skattsedel. Istället för att sökanden skall bevisa att näringsverksamhet kommer att bedrivas skall hans ansökan godtas om det inte finns skäl att anta att näringsverksamhet inte bedrivs eller kommer att bedrivas.⁸

3 UPPDELNING PÅ OLIKA SKATTSEDLAR

3.1 Olika skattsedlar

Skattskyldigheten är uppdelad på A-skatt, särskild A-skatt och F-skatt. Det som skiljer dessa skatter åt är vem som skall göra inbetalning av skatt och sociala avgifter. Skattsedlarna ger ett system för uppbörd som reglerar inbetalningen av beslutad skatt.⁹

⁵ Prop. 1991/92:112 s 70 ff.

⁶ Prop. 1991/92:112 s 81 ff.

⁷ Prop. 1997/98:33.

⁸ Prop. 1997/98:33 s 39 ff.

⁹ Lodin, m.fl. Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt. s 597.

3.2 A-skattsedel

För ersättning för arbete skall preliminär A-skatt och socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter betalas. Det är arbetsgivaren som betalar in A-skatten genom att från lönen göra skatteavdrag efter skattetabell. Det skall framgå av skattsedeln vilken skattetabell som skattemyndigheten har beslutat skall gälla. A-skattsedel utfärdas efter begäran hos skattemyndigheten för den som inte har en F-skattsedel eller för den som har en F-skattsedel utfärdad med villkor att inte användas i den skattskyldiges näringsverksamhet.¹⁰ Det föreligger inget krav på att den som har inkomst av tjänst skall ha en A-skattsedel utfärdad för sig. Arbetsgivaravgifter och skatteavdrag betalas in av arbetsgivaren på samma sätt för den som har A-skattsedel som för den som saknar skattsedel på preliminär skatt.¹¹ Huvudarbetsgivare skall dra skatt enligt tabell, arbetsgivare för sk sidoinkomster gör istället ett skatteavdrag med 30%.¹² Skatteavdrag för juridisk person med A-skattsedel är alltid 30%.¹³

Enligt huvudregeln ligger skyldighet att göra skatteavdrag på den som betalar ut ersättning för arbete, eller betalar ut ränta eller utdelning.¹⁴ Skatteavdrag skall enligt 5 kap 2 § SBL göras från ersättning för arbete. Vad som avses med arbete anges inte men 2 st ger en uppräkningslista av vad som likställs med ersättning för arbete vid tillämpning av SBL. I förarbetena uttalas att "(m)ed ersättning för arbete avses ersättning som mottagits för en arbetsprestation oberoende av till vilket inkomstslag enligt KL som ersättningen är att hänföra. I detta sammanhang ges även begreppet ersättning för arbete en vid tolkning."¹⁵

Undantag föreligger om mottagaren har en F-skattsedel samt om mottagaren har en kombinerad F- och A-skattsedel och skriftligen åberopar sin F-skattsedel.¹⁶ Detta undantag gäller dock inte för de ersättningar som i SBL har likställts med ersättning för arbete.¹⁷

Det finns dock vissa undantag när skatteavdrag inte skall göras oavsett A-skattsedel föreligger eller preliminärskattsedel saknas. De viktigaste undantagen är utbetalningar där ersättningen är under 100 kronor eller understiger 1 000 kronor under ett inkomstår, utbetalningar från en fysisk person eller ett dödsbo som privat anlitat någon om den totala ersättningen under inkomståret understiger 10 000 kronor. Undantag föreligger även för handelsbolags utbetalning till delägare.¹⁸

Skall uppdragsgivaren inte göra skatteavdrag skall han inte heller erlagga arbetsgivaravgifter. Inkomsten kommer istället att räknas som inkomst av annat förvärvsarbete för vilket avdrag för egenavgifter skall göras.¹⁹

¹⁰ 4 kap 16 § jfr. 4 kap 9 § SBL.

¹¹ Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1997 års taxering. s.164.

¹² 8 kap 8 § 1 st 2 p. SBL.

¹³ 8 kap 8 § 1 st 1 p. SBL. (30 % skatteavdrag skall även göras om ersättningen inte avser bestämd tidsperiod och betalas ut tillfälligt eller arbetet som ersättningen avser har pågått kortare tid än en vecka. 8 kap 8 § 1 st 3 -4 p. SBL.

¹⁴ 5 kap 1 § SBL.

¹⁵ Prop. 1991/92:112. s.158.

¹⁶ 5 kap 5 § SBL.

¹⁷ 5 kap 6 § SBL jfr 5 kap 2 § 2 st SBL ger att även om ersättning betalas ut till F-skattsedelsinnehavare skall utbetalaren göra skatteavdrag. Detta gäller för bl.a. semesterersättning, sjukpenning och pension.

¹⁸ Se vidare 5 kap 3 § SBL.

¹⁹ 11 kap 3 § AFL och 33 § anv. p7 KL.

3.3 F-skattsedel

F:et i F-skatt står för företag. För att en fysisk person ska få en F-skattsedel krävs det att han bedriver näringsverksamhet. F-skattsedel skall tilldelas den som enligt ansökan till skattemyndigheten uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet om det inte enligt skattemyndigheten finns skälig anledning att anta motsatsen.²⁰ Näringsverksamhet föreligger då verksamhet bedrivs varaktigt, självständigt och med vinstsyfte.²¹ Den som beviljas F-skatt tilldelas ett F-skattebevis²² som skall uppvisas för uppdragsgivare vilket innebär att denne inte behöver göra skatteavdrag eller betala in arbetsgivaravgifter. F-skattsedelsinnehavaren betalar själv in sin skatt och erlägger sociala avgifter i form av egenavgifter.

Även juridiska personer beskattas med A- eller F-skatt. Juridisk person som bedriver eller kommer att bedriva näringsverksamhet skall tilldelas F-skattsedel efter ansökan och förebringande av registreringsbevis för skattemyndigheten. Då den juridiska personen beviljats F-skattsedel betalar den preliminär F-skatt. Vad gäller handelsbolag kan dessa tilldelas F-skattsedel trots att de inte är inkomstskatte-subjekt. Någon preliminär F-skatt skall dock inte debiteras. Handelsbolagets inkomster beskattas hos delägarna vilka skall betala egenavgifter på dessa.

3.4 A-skattsedel i kombination med F-skattsedel

Många har inkomster från såväl anställning som näringsverksamhet. Samma person kan därför ha såväl A-skatt som F-skatt.

För fysiska personer får skattemyndigheten besluta att F-skattsedeln skall utfärdas med villkor att endast användas i personens näringsverksamhet. Villkoret skall framgå av skattsedeln.²³ Har villkorad F-skattsedel utfärdats skall A-skattsedel utfärdas på begäran av den skattskyldige utan att detta föranleder någon prövning av skattemyndigheten. A-skattsedel kan även utfärdas på initiativ av skattemyndigheten.²⁴ På "F-skattebevis med villkor" anges "innehavaren av detta bevis har både en F- och en A-skattsedel och måste meddela sina uppdragsgivare skriftligt när F-skattsedeln skall användas i ett uppdrag. När F-skattsedeln används svarar innehavaren själv för preliminär skatt och sociala avgifter."

Frågan om att villkora en F-skattsedel har behandlats av Regeringsrätten. Frågan som ställdes gällde preliminär skatt för uppbördsåret februari 1994 -januari 1995 då utfärdande av skattsedel reglerades i UBL. Enligt 33 b § 2 st UBL fick skattemyndigheten besluta att F-skattsedeln utfärdades under förutsättning att inte användas i anställningsförhållande. Det skulle då framgå av skattsedeln att innehavaren även innehade A-skattsedel. A var kommunalanställd lärare. Vid sidan av sin lärartjänst hade han även projektanställning på uppdragsutbildning som samma kommun sålde till företag. I uppdragsutbildningen anlätades utbildare per projekt och på konsultbasis. A sökte därför om F-skattsedel. Skattemyndigheten

²⁰ 4 kap 7 § SBL.

²¹ Pelin. Intern och internationell skatterätt. s. 340 f.

²² 4 Kap 12 § SBL

²³ 4 kap 9 § SBL.

²⁴ 4 kap 16 § p.2. SBL

utfärdade en F-skattsedel men föreskrev som villkor att denna inte fick åberopas gentemot kommunen i fråga. RR kom att avskriva målet eftersom frågan som överklagats förfallit. RR anförde dock att vid bedömning om F-skattsedel skall utfärdas skall skattemyndigheten göra en preliminär bedömning om den av sökanden beskrivna verksamheten kan anses utgöra näringsverksamhet. Skattsedeln får utfärdas med villkor att inte användas i anställningsförhållande. Villkoret i fråga får dock inte innebära ett ställningstagande till om ett visst arbete utgör anställning eller näringsverksamhet. Villkoret skall vara generellt.²⁵

En F-skattsedel är ju egentligen alltid utfärdad under förutsättning att endast användas i innehavarens näringsverksamhet. Den som endast har F-skattsedel och tar anställning skall inte åberopa sin F-skattsedel utan begära en A-skattsedel. Inte heller arbetsgivare skall godta en F-skattsedel i ett anställningsförhållande.

3.5 Särskild A-skatt

Utöver A-skatt och F-skatt finns det en tredje form av skatt, den kallas särskild A-skatt. Den som endast har A-skattsedel kan debiteras särskild A-skatt efter beslut av skattemyndigheten. Särskild A-skatt är en preliminärskatt som den skattskyldige betalar in själv och aktualiseras då skatteavdraget inte täcker den slutliga skatten.²⁶ Skatt på utbetalningar för vilka skatteavdrag inte skall göras skall också betalas in via särskild A-skatt.²⁷ Förmögenhetsskatt och fastighetsskatt är skatter som betalas in som särskild A-skatt. De som bedriver näringsverksamhet men ej önskar F-skatt kommer att tilldelas särskild A-skattsedel, det samma gäller för de som fått sin F-skattsedel återkallad.²⁸

Särskild A-skatt beräknas enligt reglerna för F-skatt.²⁹ Delägare i handelsbolag kommer att tilldelas en särskild A-skatt för inbetalning av skatt på sina inkomster från handelsbolaget. De skall dessutom betala egenavgifter eller löneskatt för sina inkomster från handelsbolaget och dessa skall därför ingå i deras särskilda A-skatt.³⁰

4 ANSÖKAN OM F-SKATTSEDEL

I det här kapitlet kommer jag att behandla de faktorer som avgör om en person tilldelas F-skattsedel eller ej. Vid bedömning av om näringsverksamhet skall anses föreligga är det främst självständighetskriteriet som är föremål för gränsdragningsproblem och därför kommer detta att belysas med en del rättsfall.

4.1 Skattesubjekt

Skattesubjekt är den som är skattskyldig. Alla fysiska personer och alla juridiska personer utom handelsbolag kan vara inkomstskattesubjekt. För fysiska personer kan skattskyldigheten omfatta både kommunal och statlig inkomstskatt. För juridiska

²⁵ RR:s beslut 980115, mål nr 2751-1995.

²⁶ RSV 418 s 11 och RSV 432 s 3.

²⁷ 5 kap. 4 § SBL.

²⁸ Handledning för inkomst och förmögenhet m.m. vid 1997 års taxering. s.174 f.

²⁹ 7 Kap 1 § SBL. Särskild A-skatt beräknas enligt 6 kap SBL.

³⁰ Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1997 års taxering. RSV. s. 174 f.

personer, med undantag för dödsbon gäller skattskyldigheten endast statlig inkomstskatt.³¹

En enskild näringsverksamhet är inget självständigt skattesubjekt. Det är den fysiska personen som bedriver näringsverksamheten som är skattesubjekt och tilldelas F-skattsedeln.³² Det är därmed den fysiska personen som är ansvarig att erlägga preliminär F-skatt och egenavgifter. Väljer fysisk person som driver näringsverksamhet i form av enskild firma att omvandla sin firma till ett aktiebolag blir detta skattesubjektet. Aktiebolaget får då ansöka om F-skattsedel.

Även om det inte är handelsbolaget i sig utan delägarna som är skattesubjekt kan handelsbolaget tilldelas en F-skattsedel att visa upp för kunder. F-skattsedeln verkar gentemot uppdragsgivaren som om handelsbolaget innehade F-skattsedel men det är delägarna som betalar in skatt och egenavgifter i form av särskild A-skatt.

4.2 Näringsverksamhet

Enligt 21 § KL är näringsverksamhet förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. I begreppet yrkesmässigt ligger att verksamheten bedrivs varaktigt och med vinstsyfte.³³

Skattemyndigheten kommer således att bedöma om den i ansökan bedrivna verksamheten kan anses uppfylla de tre rörelsekriterierna varaktighet, självständighet och vinstsyfte.³⁴ Skattemyndigheten skall göra en samlad bedömning där samtliga uppgifter beaktas.

4.2.1 Varaktighet

Om rörelsen brister i varaktighetskriteriet kan intäkten istället vara hänförlig till inkomstslaget kapital. Som exempel kan anges att man vid några tillfällen säljer en vara, intäkten skall då beskattas i inkomstslaget kapital, om man istället säljer varorna varaktigt är intäkten hänförligt till inkomstslaget näringsverksamhet.³⁵ I 3 § 1 mom SIL anges att till intäkt av kapital räknas löpande avkastning, vinster och annan intäkt som härrör från egendom, i den mån intäkten inte är att hänföra till näringsverksamhet. Paragrafen anger därefter ett antal exempel på vad som hör till intäkt av kapital.

En verksamhet som inte bedrivs varaktigt kan också vara hänförlig till inkomstslaget tjänst. En person som självständigt och med vinstsyfte skriver en enda bok kommer att beskattas för de intäkter boken ger i inkomstslaget tjänst.³⁶

4.2.2 Vinstsyfte

Vinstsyftet anger näringsverksamhets gräns mot hobbyverksamhet. En verksamhet som bedrivs utan vinstsyfte utgör snarare en hobby och skall som sådan beskattas i

³¹ Lodin m fl. Inkomstskatt, en läro- och handbok i skatterätt. s. 41.

³² Pelin. Intern och internationell beskattning. s. 337.

³³ Pelin. Intern och internationell beskattning

³⁴ Pelin. Intern och internationell beskattning. s.340.

³⁵ Persson. Lägre skatt i enskild firma & handelsbolag. s.274.

³⁶ Ljungquist. Enskild firma, skatt och deklaration. s. 18.

inkomstslaget tjänst. Det föreligger dock inget krav på att verksamheten skall redovisa vinst, det väsentliga är att syftet med verksamheten är att generera vinst.³⁷ Ger en verksamhet vinst presumeras den ha vinstsyfte. Verksamhet i uppbyggnadsskede går ofta med förlust och detta tar man från skattemyndighetens sida hänsyn till då det ändå är möjligt att bedöma vinstsyftet utifrån hur verksamhetens bedrivs. Bruttoomsättningen är den enskilda faktor som väger tyngst vid bedömningen av verksamhetens vinstsyfte. Även verksamhet som typiskt sett bedrivs i förvärvssyfte presumeras ha vinstsyfte. Vid bedömningen av verksamheten talar det för ett vinstsyfte att verksamheten bedrivs på heltid, att det finns anställda i verksamheten och kostnader för marknadsföring.³⁸

Vad som normalt sett är hobbyverksamhet ställer större krav på bevisning från den enskilde för att accepteras som driven med vinstsyfte. Även kundkretsen inverkar på bedömningen av vinstsyftet, en kundkrets bestående av endast närstående personer talar emot ett vinstsyfte.³⁹

Gränsdragning mellan hobby och näringsverksamhet blir ofta aktuell för konstnärers och hantverkares verksamhet. Lönsamheten i deras verksamhet är ofta låg vilket skattemyndigheten beaktar. Praxis är därför att bevilja dessa F-skattsedel även om verksamheten inte är direkt lönsam.⁴⁰

Enligt RSV är "det utmärkande för hobbyverksamhet att den utövas av hobbyidkaren själv (på dennes fritid) och att vinstsyfte saknas."⁴¹ Hobbyverksamhet dvs verksamhet som bedrivs utan vinstsyfte blev skattepliktig först med skattereformen, men praxis vid gränsdragningsproblem är fortfarande relevant.⁴² Vinstsyftet i sig riktar in sig på anledningen till att man innehar den egendom som ger avkastning.⁴³ De hobbyverksamheter som speciellt uppmärksammas i litteraturen rörande gränsdragningsfall är hästuppfödning, hästsport och biodling.

Konsekvenserna av om verksamheten betraktas som hobbyverksamhet istället för näringsverksamhet visar sig skattemässigt. Kravet på neutral beskattning ger att överskott i hobbyverksamhet skall beskattas. Samtidigt som personliga levnads-kostnader inte får dras av ger att underskott i hobbyverksamhet inte får kvittas mot andra inkomster av tjänst. Underskott i hobbyverksamhet får dock sparas i fem år och kvittas mot överskott i samma verksamhet. Används en del av ett års underskott för kvittning förfaller hela det underskottet. Den som bedriver hobbyverksamhet är inte heller skyldig att redovisa mervärdesskatt om inte omsättningen överstiger 30 000 per år.⁴⁴ Den främsta skillnaden torde dock vara att den som nekas F-skatt p.g.a. att hans verksamhet anses utgöra hobbyverksamhet kommer att få svårt för att få seriösa köpare då han själv verkar oseriös som inte fått F-skatt.

³⁷ Pelin. Intern och internationell skatterätt.s. 340.

³⁸ Brockert. Skattenytt 1997 s. 603 ff.

³⁹ Brockert. Skattenytt 1997 s. 603 ff.

⁴⁰ Pernheim. Intervju. Skattemyndigheten Göteborg.

⁴¹ Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1997 års taxering. s.406 f.

⁴² Lodin m.fl. Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt. s. 102.

⁴³ Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1997 års taxering. s.406 f

⁴⁴ Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1997 års taxering. s. 401 ff.

4.2.3 Självständighet

Självständighetskriteriet ger gränsen mot inkomstslaget tjänst. Till inkomst av tjänst hänförs, enligt 31 § KL, inkomst från anställning, uppdrag eller annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur som inte är att hänföra till näringsverksamhet eller till inkomst av kapital. Inkomstslaget tjänst har således en uppsamlingskaraktär. En osjälvständig verksamhet är alltså inte att betrakta som en näringsverksamhet. Vad som talar för självständighet är bl a en större kundkrets, att uppdragstagaren själv beslutar om sina arbetstider, själv beställer material, har egna verktyg samt att uppdragen gäller en viss bestämd arbetsuppgift eller under en viss bestämd tid.⁴⁵

Skatteförvaltningen i Göteborgs och Bohus Län anger i motiveringen till avslag på F-skattsedelsansökan att för att F-skattsedel skall kunna tilldelas krävs det att man i skatterättslig mening bedriver näringsverksamhet enligt de regler och den praxis som följer av 21 § KL. Vidare anges att självständigt bedriven näringsverksamhet kännetecknas av att näringsverksamheten: 1) inte är bunden till en viss, eller ett flertal uppdragsgivare, 2) innebär ett ekonomiskt risktagande genom t.ex. anskaffande av inventarier, material, varor, lokalkostnader osv, 3) inte tidigare varit anställd hos uppdragsgivaren, 4) inte enbart ställer den personliga arbetskraften till förfogande, 5) står till allmänhetens förfogande genom publicitet.⁴⁶

Man bör inte dra för långtgående slutsatser av det femte rekvisitet om publicitet. Dels kan det vara svårt att uppfylla innan F-skattsedeln meddelas, då den som ansöker om F-skatt kanske vill kunna ange i annons att han innehar F-skatt vilket han inte kan göra förrän han fått sin F-skatt beviljad. Dels kanske sökande inte vill skylta med sin verksamhet för allmänheten utan finner uppdragsgivare på annat sätt. Kravet på publicitet skall därför inte ensamt bli en anledning till att F-skattsedel inte utfärdas. Annonsering skall istället ses som en faktor i den samlade bedömningen som talar för att en näringsverksamhet bedrivs.⁴⁷

I ett rättsfall från 1997 hade en fysisk person A, fått avslag på sin ansökan om F-skattsedel med motiveringen att hon inte bevisat att näringsverksamhet skulle komma att bedrivas. Länsrätten i Stockholms län avslog överklagandet med motiveringen att A inte visat att den verksamhet hon redovisat avsåg yrkesmässigt självständig bedriven förvärvsverksamhet. Länsrätten ansåg att det var fråga om uppdrag av varaktig eller tillfällig natur som skulle jämföras med anställning. Kammarrätten kom dock att bifalla A:s överklagande med motiveringen att det var nystartad verksamhet och att potentiella kunder ofta krävde att uppdragstagaren hade F-skattsedel.⁴⁸ Kammarrätten gav här den sökande en chans att bedriva näringsverksamhet trots tveksamheter rörande självständighetskriteriet. Domslutet stämmer överens med hur skattemyndigheten skall bedöma ansökningar om F-skattsedel enligt den nya skattebetalningslagen som gäller sedan den 1 januari 1998.

⁴⁵ RSV 418 utgåva 13. s. 11.

⁴⁶ Beslut från Skatteförvaltningen i Göteborgs och Bohus Län, t.ex. Dnr A1403-122-95/2533, A1403 49013 97/4204.

⁴⁷ Pernheim. Intervju. Skattemyndigheten Göteborg.

⁴⁸ Kammarrätten i Stockholm. Dom 30 juni 1997, mål nr 8117-1996.

De arbetsuppgifter som sökanden anger att han skall utföra har också betydelse. Kammarrätten i Jönköping ansåg att det brast i självständighetskriteriet då de arbetsuppgifter som sökanden uppgav att han skulle utföra var sådana som ordinarie personal annars utförde. Det arbete sökanden beskrev innebar inte någon specialistfunktion och sökanden var bunden att utföra arbetet under ordinarie arbetstid. Den ersättning som skulle utbetalas var inte heller direkt avvikande från lönesättningen på arbetsplatsen. Uppdragsgivarna skulle även stå för de tyngre verktygen och behövligt material. Verksamheten ansågs därför inte uppfylla kravet på självständighet trots att sökanden hade fem olika uppdragsgivare.⁴⁹

Enligt RSV är självständighetskriteriet ofta ett problem vid konsultverksamhet. Många kallar sig konsulter utan att egentligen uppfylla kravet på specialistkompetens som föreligger då man skall anses bedriva konsultverksamhet. För den som besitter specialistkompetens blir det dock enligt praxis möjligt att ha en och samma uppdragsgivare under längre perioder. Dessa möjligheter följer av att djupare specialistkompetens och smalare arbetsområde begränsar antalet presumtiva uppdragsgivare.⁵⁰

Under våren har självständighetskriteriet vid bedömning om näringsverksamhet skall anses uppfyllt uppmärksammas i en rapport från RSV. Enligt RSV är den praxis som har utvecklats på området alltför snäv vid bedömningen av vissa yrkeskategorier. RSV:s rapport kommer att behandlas längre fram i uppsatsen.

4.2.4 Arbetstagare eller uppdragstagare

Uppdragstagares skattsedel avgör således vem som skall betala in sociala avgifter och skatt. Skattsedeln påverkar däremot inte i vilket inkomstslag ersättningen i fråga skall hänföras till vid taxeringen. Om en person har A- eller F-skattsedel skall inte heller påverka hur det arbetsrättsliga förhållandet bedöms.⁵¹

Att en fysisk person har nekats F-skattsedel utesluter inte denne från att ta uppdrag. Det går inte heller att sluta sig till att ett anställningsförhållande är för handen bara för att arbetsgivaren betalar de sociala avgifterna och gör skatteavdrag.

Gränsdragningen mellan arbetstagare och uppdragstagare har inte lagreglerats. I förarbetena till medbestämmandelagen gjordes dock en sammanställning av tio omständigheter som talar för att en presterande part är att betrakta som arbetstagare och tio omständigheter som på motsvarande sätt talar för att den arbetspresterande är en självständig uppdragstagare. För att arbetspresterande part är arbetstagare talar att han; personligen ska utföra arbetet, själv har utfört arbetet, ställer sin arbetskraft till förfogande för arbetsuppgifter som uppkommer, är anlitad varaktigt, är förhindrad att utföra liknande uppgifter åt någon annan, är underkastad direktiv eller kontroll angående arbetets utförande, tillhandahålls material och redskap, ersätts för sina utlägg, åtminstone delvis har garanterad lön samt är jämförbar med en arbetstagare ekonomiskt och socialt.⁵²

⁴⁹ Kammarrätten i Jönköping. Dom 1996-02-13. Mål nr 3952.1995.

⁵⁰ RSV Rapport 1998:4.

⁵¹ Prop. 1997/98:33. s.39.

⁵² SOU 1975:1 s. 691 ff.

Det finns en omfattande praxis på området. Domstolen skall göra en helhetsbedömning av samtliga föreliggande omständigheter. I AD 1995:26 behandlades frågan om en anställd A, som kommit överens med arbetsgivaren att i fortsättningen arbeta som uppdragstagare genom sitt aktiebolag var att anse som arbetstagare. AD påtalade att utöver vad som överenskommits även skulle betraktas de faktiska förhållanden och villkor under vilka arbetet utförts. Då A:s arbetsförhållanden inte skilde sig från övriga anställdas, uppdragsgivaren tillhandahöll material och arbetsredskap, arbetstiden normalt var 40 timmar i veckan fann AD att A var att betrakta som anställd. I ett liknande fall uttalar AD att "(d)et bör då särskilt påpekas att den omständigheten att P.E. har fakturerat bolaget för viss ersättning under en enskild firma ... i sig själv inte är något som bör tillmätas nämnvärd betydelse i sammanhanget."⁵³ I AD 1994:104 där frågan om anställningsavtal hade träffats först besvarades nekande och AD därför hade att ta ställning till om A ändå var att anse som arbetstagare fann AD att A hade ställning av uppdragstagare. Vad som talade för ett uppdragsförhållande var att A arbetade från hemmet, arbetade inom ett begränsat område inom vilket han hade sakkunskap samt fick ett bestämt belopp per recension. Faktum att arbetet utförts under lång tid, viss hjälp med material och utrustning hade bekostats av tidningen samt att denne utgjort A:s huvudsakliga inkomstkälla ansågs inte tala direkt starkt för ett anställningsförhållande.

En styrelseledamot eller VD är normalt sett att betrakta som arbetstagare vilket fastställts i ett flertal fall från regeringsrätt och kammarrätt. Det avgörande här är att ett sådant uppdrag är av personlig natur. I ett fall från RR ansågs dock en VD, den s.k. "företagsdoktorn"⁵⁴, vara uppdragstagare trots att uppdraget var av personlig natur. Bedömningen grundade sig här bl.a. på att uppdraget gällde ett begränsat område med syfte att sanera företag och att uppdraget upphörde då arbetet var fullgjort.

4.3 Hinder för F-skattsedels utfärdande

Även om sökanden anses bedriva näringsverksamhet beviljas han inte någon F-skatt om det föreligger något formellt hinder för F-skatt. En ny F-skattsedel får inte utfärdas förrän två år har förflutit sedan tidigare F-skattsedel har återkallats om återkallelsegrunden var missbruk av skattsedeln. Samma tidsgräns gäller för den som fått sin tidigare F-skattsedel återkallad därför att han som företagsledare orsakat att fåmansföretagets F-skattsedel återkallats eller utan att ha haft en egen F-skattsedel orsakat återkallandet av företagets F-skattsedel eller dess konkurs.⁵⁵ För den som fått sin tidigare F-skattsedel återkallad enligt någon annan återkallelsegrund gäller att ny F-skattsedel inte kan utfärdas förrän återkallelsegrunden inte längre föreligger. Samtliga återkallelsegrunder i 13 § 4 kapitlet SBL utgör för övrigt hinder för att en F-skattsedel skall utfärdas för första gången.

Det främsta och vanligaste hindret för att tilldelas F-skattsedel är att sökanden har brustit i redovisning eller inbetalning av skatt.⁵⁶ Ett annat krav på fysisk person är att han inte själv är försatt i konkurs eller har näringsförbud.⁵⁷ Samtliga dessa formella

⁵³ AD 1990:116, s.744.

⁵⁴ RÅ 1993 ref 55.

⁵⁵ 11 § SBL, jfr 13 § p 3 och 8 4 kapitlet SBL.

⁵⁶ RSV Rapport 1998:4. Jfr. 4 kap 13 § p.5. SBL.

⁵⁷ 4 kap 13 § p. 6-7.SBL.

hinder är, åtminstone vad gäller fysiska personer, lätta att kontrollera i skattemyndighetens dataregister.

Oavsett om ett formellt hinder föreligger kan en F-skattsedel utfärdas om det finns särskilda skäl.⁵⁸ Här ser skattemyndigheten till sökandens person och till vad som orsakat att det föreligger ett hinder för beviljande av F-skatt. Är den bakomliggande orsaken till att sökanden har skatteskulder att han blivit lurad, varit sjuk osv kan skattemyndigheten välja att bevilja F-skatt. Skattemyndigheten kan även välja att utfärda en skattsedel trots skatteskulder om det finns en fungerande avbetalningsplan med kronofogdemyndigheten och skattemyndigheten anser att sökanden och hans verksamhet är värda att ge en chans.⁵⁹

4.4 Då fysiska personer ansöker om F-skattsedel

Beslutsfattande skattemyndighet i skatteärenden är den skattemyndighet där skattskyldig var folkbokförd den 1 november året före beslutet skall fattas.⁶⁰ Det är därför till denna skattemyndighet som ansökan skall ställas. Tillsammans med ansökan skall en preliminär självdeklaration inlämnas.⁶¹ För att kunna lämna in en preliminär självdeklaration måste således sökanden göra upp en budget och räkna på de utgifter och intäkter han kan komma att få av verksamheten.

I ansökan om F-skattsedel skall den skattskyldige redovisa för sin verksamhetsidé och hur verksamheten skall bedrivas. Han skall uppge vilken kundkrets han vänder sig till och hur många kunder han beräknar ha det första året. I ansökan skall man även ange om en tidigare arbetsgivare kommer att tillhöra den potentiella kundkretsen samt när det aktuella anställningsförhållandet upphörde.⁶² Detta för att förhindra att F-skattsedeln missbrukas i vad som egentligen är ett anställningsförhållande.

Enligt 4 kapitlet 7 § SBL skall en F-skattsedel, om inte annat följer av 8, 10, 11 §,⁶³ efter ansökan utfärdas för den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet, såvida det inte finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas. Tidigare var det den som ansökte om F-skatt som skulle bevisa att det var fråga om näringsverksamhet. Sedan årsskiftet skall skattemyndigheten i större utsträckning godta sökandes uppgift att näringsverksamhet kommer att bedrivas. Detta har motiverats med att det först i efterhand går att bedöma om näringsverksamhet faktiskt bedrivs. Den F-skattsedel som idag tilldelas sökanden är därför preliminär. Skattemyndigheten skall i ett senare skede kontrollera näringsverksamheten. Skattemyndigheten kan dock fortfarande avslå en ansökan om de har skälig anledning att anta att närings-

⁵⁸ 4 kap 11 § 3 st SBL.

⁵⁹ Pernheim. Intervju. Skattemyndigheten Göteborg.

⁶⁰ 2 kap. 1 § SBL.

⁶¹ 1 § punkt 1 och 6 § 1 st, 10 kapitlet SBL.

⁶² RSV 418 utgåva 13.

⁶³ Enligt 8 § behövs inte ansökan för att F-skattsedel skall utfärdas för den som hade sådan vid utgången av föregående inkomstår. Enligt 9 § skall delägare i handelsbolag inte tilldelas F-skattsedel enbart p.g.a. sina intäkter från handelsbolaget. F-skattsedel får slutligen inte utfärdas enligt 11 § om inte 1) två år har förflutit sedan F-skattsedel återkallades p.g.a. av missbruk eller sedan sökanden i ställning av fåmansföretagsledare varit orsak till att företagets F-skattsedel återkallats. 2) annan återkallelsegrund i 4 kap 13 § SBL föreligger.

verksamhet ej kommer att bedrivas. Skälig anledning föreligger bl.a. om uppgifterna om näringsverksamheten är bristfälliga, eller det framgår av ansökan att den direkt brister i något avseende.⁶⁴ Det bör nämnas att cirka 50% av de ansökningar om F-skattsedel som skattemyndigheten får in är så bristfälligt ifyllda att de måste kompletteras innan de kan ligga till grund för beslut. Detta påverkar givetvis handläggningstiden, målet är dock att ett beslut om F-skatt skall ges sökanden inom två veckor.⁶⁵

Genom ändring i SBL har även bedömningen av självständighetskriteriet mjuknat. I ett inledningsskede är det mycket svårt att ange antalet presumtiva uppdragsgivare. Även om sökanden endast har ett fåtal uppdragsgivare i inledningsskedet skall detta därför inte hindra att en F-skattsedel utfärdas.

Handelsbolagens inkomster beskattas hos delägarna men en delägare kan inte beviljas F-skattsedel om han endast har inkomst från handelsbolaget. Istället tilldelas han särskild A-skatt.⁶⁶

4.5 Då juridiska personer ansöker om F-skattsedel

Ansökan hos skattemyndigheten om F-skattsedel görs av handelsbolag i det län där bolaget har sitt huvudkontor enligt handelsregistret och av annan juridisk person i det län där styrelsen eller förvaltningen har sitt säte.⁶⁷ För att kunna tilldelas F-skattsedel skall den juridiska personen först registreras hos PRV.⁶⁸

De juridiska personerna aktiebolag och ekonomisk förening är skattesubjekt och fungerar på samma sätt skattemässigt. De skall därför ha en egen skattsedel och deklarerar på särskild deklaraionsblankett.⁶⁹ Handelsbolag är juridisk person som inte betraktas som skattesubjekt vad gäller inkomstskatt.⁷⁰ Trots detta tilldelas det F-skattsedel. Ett handelsbolags inkomster hänförs istället till delägarna i proportion till deras andelar och beskattas sedan hos var och en av dem.⁷¹ Delägaren beskattas för sin andel av handelsbolagets vinst, oavsett om andelen kommit honom tillgodo eller använts i bolaget.⁷²

Juridiska personer som bedriver eller kan antas komma att bedriva näringsverksamhet skall efter ansökan tilldelas F-skattsedel. Skattemyndigheten utgår vid bedömningen i stort sett från att den juridiska personen bedriver näringsverksamhet och kontrollinsatserna siktar i stället in sig på den personkrets som ingår i den juridiska personen. Skattemyndigheten har tillgång till PRV:s och Kronofogdemyndighetens register. Innan F-skattsedel utfärdas kontrolleras företagsledaren, styrelse och delägare i den juridiska personen via dessa register. Vad som

⁶⁴ Prop. 1997/98:33. s. 39 ff.

⁶⁵ Pernheim. Intervju. Skattemyndigheten i Göteborg.

⁶⁶ RSV 418. s. 11.

⁶⁷ 2 kap. 2 § 1 och 3 st. SBL.

⁶⁸ RSV 418. s. 21.

⁶⁹ Lundén. Aktiebolag. s. 13 f.

⁷⁰ From 1997 räknas handelsbolag som skattesubjekt och är skattskyldigt för fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel, samt särskild löneskatt på pensionskostnader. Se prop. 1996/97:1402-1405.

⁷¹ 6 § 2 mom SIL.

⁷² 53 § anv. p10 KL.

kontrolleras är främst att den juridiska personen skött sina självdeklarationer och inte tidigare fått sin F-skattsedel återkallad. Skattemyndigheten skall även kontrollera att den juridiska personens firmatecknare och styrelseledamöten inte fått sina F-skattsedlar återkallade.⁷³

En juridisk person kan inte få näringsförbud, dess ställföreträdare kan dock meddelas näringsförbud vilket innebär att de omedelbart måste frånträda sitt uppdrag.⁷⁴ Det kan vara ett problem för skattemyndigheten att få reda på vem som egentligen är företagsledare. Har företagsledaren skatteskulder eller näringsförbud figurerar han troligtvis inte i den hos PRV registrerade juridiska personen. Istället anges namnet på en bulvan, ofta i form av en närstående. Det är därför svårt för skattemyndigheten att veta vem som egentligen döljer sig bakom namnen de ser i ansökan. Oegentlig-heter hos företagsledningen upptäcks dock inte endast genom kontroll i de register som skattemyndigheten har tillgång till. Det kan även komma in tips från personer eller framkomma uppgifter vid skatterevision.⁷⁵

Fråga om vem som är att anse som företagsledare behandlades i en dom från KR.⁷⁶ I en ansökan om F-skattsedel hade ett aktiebolag angett att det hade en enda aktieägare A. Som styrelsesuppleant satt B som var far till A. B hade betydande skatte- och avgiftsskulder och hade införsel på sin pension. Länsrätten angav i sin bedömning att endast befattningen som styrelsesuppleant inte innebar att B skulle betraktas som företagsledare. Vid en samlad bedömning ansågs dock B vara företagsledare bl.a. p.g.a. A:s låga ålder och verksamhetens art (verksamheten var att sälja och belåna fakturor och skuldebrev). Länsrätten ansåg att även om grunderna för återkallelse skulle tolkas restriktivt utgjorde det faktum att B hade införsel på sin pension samt skatteskuldens storlek hinder för att F-skattsedel skulle utfärdas.

Förekomsten av bulvanförhållanden behöver inte bero på att det föreligger hinder för den egentlige företagsledaren att beviljas F-skatt. Det kan även vara andra orsaker till att företagsledare ej vill skylta med sitt namn, t ex betalningsskyldighet för underhållsbidrag, illojal konkurrens osv.⁷⁷

En juridisk person tilldelas en A-skattsedel om den inte uppfyller kraven på F-skattsedel eller fått sin F-skattsedel återkallad. Detsamma gäller juridisk person som inte ansöker om F-skattsedel.⁷⁸ Till skillnad från fysiska personer kan inte juridiska personer tilldelas både A- och F-skatt. A-skattsedeln får delvis ett annat syfte för juridiska personer. Den upplyser uppdragsgivaren om att uppdragstagaren uppfattas som en juridisk person av skattemyndigheten. Detta innebär att uppdragsgivaren inte skall erlägga arbetsgivaravgifter och att skatteavdrag skall göras med 30%.⁷⁹

⁷³ Prop. 1991/92:112 s.124.

⁷⁴ Prop. 1991/92:112. s.123.

⁷⁵ Norberg.Samtal. Rättsenheten i Malmö. Samtal 6 mars 1998.

⁷⁶ Kammarrätten i Stockholm. Dom 1996-06-10. Mål nr 2488-1996.

⁷⁷ Pernheim. Intervju. Skatteförvaltningen i Göteborg.

⁷⁸ Lodin m.fl. Inkomstskatt. s. 564.

⁷⁹ Prop. 1991/92:112. s.90 ff.

5 SKYLDIGHETER SOM F-SKATTSEDELSINNEHAVARE

Den som har tilldelats en F-skattsedel är själv ansvarig för sina skatteinbetalningar och sina sociala avgifter. Den som har både A-skattsedel och F-skattsedel skall alltid för att F-skattsedeln skall gälla visa upp sitt F-skattebevis för uppdragsgivaren eller åberopa det i skriftlig handling till t.ex. i avtal, offert eller anbud.⁸⁰ Oavsett vilken skattsedel som föreligger är den som tar emot ersättning för utfört arbete alltid tvungen att på uppmaning av utbetalaren visa upp sin skattsedel. Innehavare av F-skattsedel med villkor är dessutom skyldig att på uppmaning åberopa F-skattsedeln i skriftlig handling.⁸¹

Uppdragsgivare som ger ett uppdrag till en F-skattsedelsinnehavare skall kunna vara säker på att inte bli skyldig att betala källskatt och socialavgifter. Detta gäller även om uppdragstagaren väljer att i sin tur anlita en underentreprenör. Innehavarens F-skattsedel ger således rättsverkningar även för de uppdragstagare som innehavaren anlitar. Den uppdragstagare som väljer att lägga ut uppdraget på entreprenad eller ha anställda kommer därför att gentemot dessa få ställning av uppdragsgivare.⁸²

Enligt SAL 1 kap 2 § består socialavgifterna av arbetsgivaravgifter och egenavgifter. Arbetsgivaravgifter betalas av den som är arbetsgivare och egenavgifter av den som är försäkrad enligt AFL och har inkomst av annat förvärvsarbete som avses i 3 kap.2 § och 2 a § AFL, dvs förvärvsinkomst som utgör sjukpenninggrundande inkomst eller inkomst av annat förvärvsarbete enligt 11 kap 3 § AFL i den mån det inte är att hänföra till inkomst av anställning enligt 2 § AFL.

Underlag för beräkning av avgifterna är ersättning för utfört arbete enligt 3 § SAL med bortseende från de ersättningar som räknas upp i 4 och 5 §§. Egenavgifterna skall 1998 tas ut med 31,25% och består av sjukförsäkrings-, folkpensions-, tilläggs-pensions-, delpensions-, arbetsskade- och arbetsmarknadsavgift. I egenavgifterna ingår även en allmän löneavgift⁸³ som tillfaller staten. Fysiska personer får göra avdrag för egenavgifter och särskild löneskatt.⁸⁴

Den som har fyllt 65 år skall inte betala egenavgifter. Han skall istället betala särskild löneskatt eftersom hans inkomster inte är förmånsgrundande. Det samma gäller för den som bedriver passiv verksamhet.⁸⁵ En fysisk persons näringsverksamhet är antingen aktiv eller passiv. Aktiv näringsverksamhet kännetecknas av att den skattskyldige arbetar aktivt i verksamheten, vilket han anses göra om han lägger ner arbete motsvarande mer än två tredjedelar av en normal arbetstid.⁸⁶ Näringsverksamheten bedöms även som aktiv om förädlingsvärdet i den beror på arbetsinsatser som den skattskyldige gör i företaget oavsett hur många timmars arbete detta innebär. För den som driver flera verksamheter kommer de aktiva verksamheterna att smitta av sig på de passiva. Därmed skall fulla egenavgifter betalas för samtliga verksamheter.

⁸⁰ 5 kap 5 § 2 st SBL.

⁸¹ 5 kap 16 § 1 st SBL.

⁸² Prop. 1991/92:112. s.85 f.

⁸³ Lag (1994:1920) om allmän löneavgift

⁸⁴ RSV 331 utgåva 19. s 42.

⁸⁵ Lag (1994:1744) allmänna egenavgifter 4 §

⁸⁶ Lodin. m.fl. Inkomstskatt. s 347.

Den som missköter sina skatteinbetalningar eller inte deklarerar kan få sin F-skattsedel återkallad, se nedan.

6 ÅTERKALLELSE AV F-SKATTSEDEL

Skattemyndigheten skall i vissa fall återkalla F-skattsedeln. F-skattsedeln och F-skattebeviset skall då överlämnas till skattemyndigheten som meddelar indragandet till för dem kända uppdragsgivare.⁸⁷ Syftet med att återkalla en F-skattsedel är att göra inbetalning av källskatt och socialavgifter säkrare.⁸⁸ Återkallas en F-skattsedel skall skattemyndigheten även meddela kända uppdragsgivare om detta.

Det kan vara svårt för skattemyndigheten att få in de F-skattebevis som begärs in vid en återkallelse. F-skattsedeln gäller dock bara ett år. Därmed har skattemyndigheten alltid möjlighet att inte utfärda någon ny F-skattsedel. I december månad då ny F-skattsedel skall utfärdas sker också en genomgång så att de som släpat efter med skatteinbetalningar inte tilldelas någon ny utan istället får ett beslut om återkallad F-skatt.⁸⁹

F-skattsedel kan för det första återkallas på innehavarens begäran. F-skattsedel återkallas även om innehavaren upphör att bedriva näringsverksamhet eller inte ringa missbrukar sin F-skattsedel om missbruket upptäcks. Exempel på missbruk är att använda en F-skattsedel som utfärdats med villkor av att endast användas i näringsverksamheten i andra sammanhang. En innehavare som inte efterkommer föreläggande att lämna särskild självdeklaration eller lämnar en mycket bristfällig sådan, brister i redovisning eller betalning av skatt, skatteavdrag, arbetsgivaravgifter eller moms skall också få sin F-skattsedel återkallad. Slutligen återkallas F-skattsedeln om innehavaren har meddelats näringsförbud eller är försatt i konkurs.⁹⁰ Det kan även nämnas att skattemyndigheten underrättas om kronofogdemyndigheten anser det befogat att återkalla någons F-skattsedel.⁹¹

Vad gäller fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag gäller dessutom att har de fått sin F-skattsedel återkallad på grund av förhållande hänförbart till företagsledaren skall även företagsledaren få sin F-skattsedel återkallad. Hade en fåmansföretagsledare inte kunnat beviljas F-skatt p.g.a. hinder enligt 4 kap SBL innebär det att inte heller hans fåmansföretag eller fåmansägda handelsbolag är berättigat till F-skattsedel.⁹²

Vid återkallelse av fåmansföretags F-skattsedel på grund av företagsledaren blir det avgörande att kunna fastställa vem som är företagsledare. Fåmansföretagsledare är enligt 32 § anv. p14 KL den eller de som till följd av eget eller närståendes innehav av aktier eller andelar i företaget eller annan liknande grund har väsentligt inflytande i företaget. För handelsbolag eller aktiebolag är det den som har den reella

⁸⁷ 4 kap 15 § SBL.

⁸⁸ Prop. 1991/92:112

⁸⁹ Pernheim. Intervju. Skattemyndigheten Göteborg.

⁹⁰ 4 kap. 13 § SBL.

⁹¹ 4 kap 11 § SBF.

⁹² 4 kap 13 § 1st p 8, 9. SBL.

bestämmanderätten över viss verksamhetsgren och kan självständigt förfoga över dess resultat. I en kammarrättsdom från 1997 hade Kammarrätten i Stockholm att avgöra om en person X som var satt i konkurs var att anse som företagsledare på "annan liknande grund". Detta skulle i så fall innebära att fåmansföretagets F-skattsedel skulle återkallas. X hade tidigare en enskild firma vars inkråm och kundregister förts via ett annat bolag till fåmansföretaget. X var anställd i företaget och hade under viss tid haft fullmakt att disponera över företagets konton. De tre nämnda företagen hade på vissa fakturor uppgivit samma adress och bankgironummer. Vissa av företagets kunder hade uppfattat X som företagsledare. I domen påtalade Kammarrätten den ingripande åtgärd som en indragen F-skattsedel är och att det därmed ställs höga krav på den bevisning som förs fram. X ansågs därför inte ha haft något inflytande i företaget då det inte förelåg något avtal som gav X fullmakt att disponera över de medel som inkom till bolaget. X konkurs medförde därför inte att fåmansföretagets F-skattsedel skulle återkallas.⁹³

Finns det särskilda skäl får skattemyndigheten underlåta att återkalla F-skattsedeln.⁹⁴ Den enskilde skall ges möjlighet att åberopa omständigheter som talar mot en återkallelse. Exempel på särskilda skäl som talar mot en återkallelse är att betalningsskulden föreligger p.g.a. omständigheter som F-skattsedelsinnehavaren inte kunnat råda över t.ex. likviditetsproblem p.g.a. obetalda kundfordringar.⁹⁵

Missbruk av F-skattsedeln är en återkallelsegrund. Enligt propositionen skall begreppet missbruk tolkas mycket restriktivt.⁹⁶ Det är också en återkallelsegrund som är svår att bevisa. Skattemyndigheten får troligtvis endast vetskap om missbruket av F-skattsedeln i t. ex. ett uppenbart anställningsförhållande om arbetsgivaren skriftligen meddelar skattemyndigheten detta. Arbetsgivaren kommer endast att göra detta om han inser att det är ett anställningsförhållande och förstår att han skall anmäla förhållandet. Troligtvis är det endast om han är medveten om sitt sidoansvar för uppdragstagarens obetalda F-skatt som han anser en skriftlig anmälan befogad.⁹⁷ Enligt skattemyndigheten i Göteborg kommer det in många förfrågningar om hur och när man kan bli ansvarig för sina uppdragstagares obetalda skatter. Medvetenheten om att ett ansvar kan bli aktuellt torde därför vara ganska utbrett.

Har en F-skattsedel återkallats får inte någon ny F-skattsedel utfärdas så länge återkallelsegrunden föreligger. Återkallades F-skattsedeln på grund av missbruk får en ny F-skattsedel utfärdas först efter två år. Det samma gäller för den som i ställning av fåmansföretagsledare varit orsak till att fåmansföretagets F-skattsedel återkallats. Särskilda skäl kan dock leda till att ny skattsedel utfärdas tidigare.⁹⁸ Om återkallelsegrunden är skatteskuld kan en fungerande avbetalningsplan och

⁹³ Dom 1997-04-17. Mål nr 8870-1995.

⁹⁴ 4 kap 14 § SBL.

⁹⁵ Prop. 1991/92:112 s 121

⁹⁶ Prop. 1991/92:112. s 119

⁹⁷ På FA-skattebevis står det "...Om innehavaren använder F-skattsedeln när det är uppenbart att det är fråga om anställning måste arbets-/uppdragsgivaren skriva till skattemyndigheten och meddela detta." Skyldigheten att anmäla framgår således tydligt. Tveksamheten ligger i om arbetsgivaren anser det vara fråga om uppenbart anställningsförhållande samt anmäler detta även om han är ovetande om sitt solidariska ansvar.

⁹⁸ 4 kap 11 § SBL.

samarbetsvilja med kronofogdemyndigheten tala för att en ny F-skattsedel kan utfärdas tidigare.⁹⁹

7 HUR BERÄKNAS F-SKATTEN ?

F-skatten kan beräknas antingen med ledning av särskild taxering (preliminär taxering) eller enligt schablon. Både F-skatt och särskild A-skatt skall betalas in med lika stora belopp senast den 12:e varje månad.¹⁰⁰ För den som bedriver säsongsverksamhet finns det dock möjlighet att begära att inbetalningen av F-skatt endast skall ske under de månader verksamheten pågår.¹⁰¹ Den preliminära skatten som betalas in skall ligga så nära den antagna slutliga skatten som möjligt.¹⁰² Den slutliga skatten beräknas enligt den årliga taxeringen och kan överstiga eller understiga den skatt som under året har betalats in till skattekontot. Visar det sig vid avstämning av skattekontot att det under året har betalats in mer skatt än den slutliga skatten skall återbetalning av överskjutande belopp ske.¹⁰³ Understiger däremot den inbetalda preliminära skatten den slutliga skatten skall ytterligare skatt betalas in.¹⁰⁴

7.1 Beräkning enligt schablon

Huvudregeln är att F-skatten beräknas enligt schablon. För F-skatt enligt schablon gäller att den inte får vara lägre än senast debiterad preliminärskatt.¹⁰⁵

För handelsbolag blir schablonbeskattningen densamma som den slutliga skatt som togs ut vid taxeringen året före inkomståret. För andra skattskyldiga tas F-skatt ut med ett schablonbelopp beräknat till 110% av den slutliga skatt som den skattskyldige debiterades vid taxeringen året före inkomståret. Ett undantag föreligger om den slutliga skatt som debiterades var lägre än den preliminära skatten som hade debiterats. I så fall skall schablonbeloppet sättas till 105% av den slutliga skatten.¹⁰⁶

7.2 Beräkning enligt särskild taxering

F-skatten skall beräknas enligt särskild taxering, dvs med ledning av de uppgifter som lämnats i den preliminära självdeklarationen, i de fyra fall som anges i 3 § 6 kapitlet SBL. För det första skall den skattskyldiges skatt beräknas utifrån preliminärdeklarationen om han inte debiterats slutlig skatt vid föregående års taxering.¹⁰⁷ Detta därför att skattemyndigheten inte har någon slutlig skatt att beräkna schablonbeskattningen på. En nystartad verksamhet kommer därför alltid att behöva lämna in en preliminär självdeklaration det första året. För det andra skall skatten beräknas utifrån preliminär taxering om det föreligger en betydande skillnad mellan den slutliga skatt som skulle bli resultatet av beskattning enligt schablon jämfört med beskattning efter preliminär taxering. Detta inträder om skattskyldig genom t.ex.

⁹⁹ Pernheim. Intervju. Skattemyndigheten Göteborg.

¹⁰⁰ 16 kap 5 § SBL.

¹⁰¹ 11 kap 5 § SBL. Annars skulle den som endast bedriver rörelse på sommaren behöva ligga ute med skatten i förväg för månaderna innan verksamheten satte igång år 2. Prop. 1996/97:100: s.406 f.

¹⁰² 4 kap 1 § SBL.

¹⁰³ 18 kap 1 § SBL.

¹⁰⁴ 16 kap 6 § SBL, dvs vad som tidigare kallades kvarstående skatt.

¹⁰⁵ 6 kap 1 § 1 st SBL.

¹⁰⁶ 6 kap 1 § 2 st SBL.

¹⁰⁷ 6 kap 3 § 1st 1p SBL.

delårsrapport eller prognos får reda på att årets inkomster kommer att öka. I begreppet betydande ligger att skillnaden mellan debiterad och slutlig skatt är ungefär 30% dock minst ett basbelopp.¹⁰⁸ Preliminär taxering skall även ligga till grund för beräkningen av F-skatt om det finns andra särskilda skäl.¹⁰⁹ Slutligen skall F-skatten alltid beräknas enligt preliminär taxering om skattemyndigheten fått in en preliminär självdeklaration av den skattskyldige.¹¹⁰

Även om den skattskyldige inte var mervärdesskattskyldig året före skall skattemyndigheten försöka ta hänsyn till mervärdesskatten vid beräkningen av F-skatten. Skattemyndigheten skall också om möjligt ta hänsyn till annan skatt som kan komma att tillgodoräknas den skattskyldige.¹¹¹

8 UPPDRAGSGIVARES SIDOANSVAR

Huvudregeln är att den som betalar ut kontant ersättning för utfört arbete är skyldig att göra skatteavdrag från utbetalningen dvs göra avdrag från lönen för att betala mottagarens preliminära A-skatt.¹¹² Det förekommer dock vissa undantag från avdragsskyldigheten, bl.a. om ersättningen är under 100 kronor, ersättningen under året kan antas understiga 1 000 kronor eller utbetalningen är mindre än 10 000 kronor på ett år och utbetalaren är en fysisk person. Skatteavdrag skall inte heller göras om utbetalaren är ett handelsbolag och mottagaren är en av dess delägare. Det viktigaste och vanligaste undantaget är dock att mottagaren har åberopat sin F-skattsedel.¹¹³

F-skattsedeln skall föreligga antingen vid avtalstillfället eller vid utbetalningen. Betalningsmottagaren kan åberopa F-skattsedeln i handling som faktura eller anbudshandling där betalningsmottagarens och utbetalarens identitet klart skall framgå. Handlingen skall även innehålla betalningsmottagarens organisationsnummer eller personnummer.¹¹⁴ Har betalningsmottagaren både F-skattsedel och A-skattsedel måste betalningsmottagaren skriftligen åberopa F-skattsedeln för att uppdragsgivaren skall få underlåta att göra skatteavdrag.¹¹⁵ Betalningsmottagaren anses då endast ha en F-skattsedel. Åberopas inte F-skattsedeln anses han endast ha en A-skattsedel. Utgångspunkten är således att A-skattsedel föreligger och att skatteavdrag och arbetsgivaravgift skall erläggas av arbets-/uppdragsgivaren.

För att utbetalaren inte skall behöva riskera att bli ansvarig för källskatt och arbetsgivaravgifter i efterhand är det viktigt att han kan visa att en F-skattsedel åberopades vid avtalstillfället eller vid utbetalningen. Han bör därför se till att spara den handling där den åberopats eller ta en kopia av uppdragstagarens F-skattebevis. Uppdragsgivare som anlitar samma uppdragstagare flera gånger under ett år måste kontrollera och kunna visa att F-skattsedeln har åberopats varje gång. Kan

¹⁰⁸ 6 kap 3 § 1st 2p SBL jfr prop. 1996/97:100. s. 404 f.

¹⁰⁹ 6 kap 3 § 1st 3p SBL.

¹¹⁰ 6 kap 3 § 2st SBL.

¹¹¹ 6 kap 6 § SBL.

¹¹² 5 kap. 1 § SBL.

¹¹³ 5 kap. 3 och 5 §§. SBL.

¹¹⁴ 5 kap 5 § SBL.

¹¹⁵ 5 kap. 5 § 2st SBL.

utbetalaren bevisa att F-skattsedel återropades vid avtalstillfället och vid utbetalningstillfället skall han inte göras ansvarig även om F-skattsedel var återkallad eller inte ens existerade.¹¹⁶ En skriftligen återropad F-skattsedel fråntar dock inte uppdragsgivaren sidoansvar om denne hade vetskap om att påståendet var felaktigt.¹¹⁷ Att en uppdragsgivare blir sidoansvarig därför att han hade vetskap om att F-skattsedel inte förelåg torde dock endast bli aktuellt om han hör till den krets av kända uppdragsgivare som skattemyndigheten meddelar vid en återkallelse av F-skattsedel.

Ersättningsens storlek är beroende av vilken av parterna som skall svara för inbetalningen av socialavgifter. Kravet på förutsägbarhet ger att skattsedel som uppvisas vid avtalstillfället och därmed påverkar ersättningsens storlek skall ha rättsverkan även om den återkallats innan ersättningen betalas ut. Betalningsmottagaren kommer därför att i dessa fall få betala F-skatt och egenavgifter trots att han inte längre innehar en F-skattsedel.¹¹⁸ Att även tiden för utbetalning av ersättning godtas för bindande uppvisande av F-skattsedel är framför allt av praktiska skäl. Det kan enligt förarbetena vara lättare för parterna och skatte-myndigheten att i efterhand avgöra när en ersättning betalats ut än när avtal ingåtts.¹¹⁹ Enligt min mening torde det dock inte vara så mycket svårare att fastställa när avtalet ingåtts då uppgift om F-skattsedeln skall lämnas i någon form av skriftlig handling vilken bör sparas av uppdragsgivaren. Ett sådant skriftligt återopande torde oftast vara daterat.¹²⁰

Den som i sin näringsverksamhet anlitar en fysisk eller juridisk person som återropar sin F-skattsedel i ett uppenbart anställningsförhållande är skyldig att skriftligen anmäla detta till skattemyndigheten.¹²¹ Uppdragsgivaren riskerar annars att, om F-skattsedelsinnehavaren inte betalar skatter och avgifter, bli sidoansvarig jämte uppdragstagaren för inbetalning av dessa. Det är fråga om ett undantag som skall tillämpas mycket restriktivt. Det måste vara uppenbart för uppdragsgivaren att det är fråga om ett arbetsgivare-/arbetstagarförhållande enligt såväl skatterättslig som socialförsäkringsrättslig praxis och det måste vara uppenbart för honom att F-skattsedeln som återropas inte anger det rätta förhållandet under vilket arbetet utförs.¹²² Då en F-skattsedels rättsverkan alltid gäller skall uppdragsgivaren inte, hur uppenbart det än är att det är fråga om missbruk av en F-skattsedel i ett uppenbart anställningsförhållande, göra något skatteavdrag eller betala några arbetsgivaravgifter. Han skall istället anmäla förhållandet till skattemyndigheten.¹²³

Det solidariska ansvaret gäller uppdragstagarens preliminära F-skatt och hans egenavgifter. Då det annars kunde vara svårt att beräkna ansvaret för icke erlagda egenavgifter har det solidariska ansvaret införts genom en schablonregel. Uppdragsgivarens ansvar för den icke erlagda egenavgiften och F-skatten är satt till att utgöra 60 % av den utbetalda ersättningen.¹²⁴ Den uppdragsgivare som blir skyldig att

¹¹⁶ Prop. 1991/92:112. s.132 f.

¹¹⁷ RSV 418. s. 12.

¹¹⁸ Prop. 1991/92:112. s.101.

¹¹⁹ Prop. 1991/92:112. s.100.

¹²⁰ Jfr. Deklarationsskyldig har skyldighet att föra anteckningar för att kunna fullgöra sin deklara-tions och uppgiftsskyldighet. 14 kap 2 § SBL.

¹²¹ 12 kap 3 § SBL.

¹²² Prop. 1991/92:112. s.106.

¹²³ Rasmusson, Blom. Lönen - skatter och avgifter på lön i företaget. s. 30.

¹²⁴ Prop. 1991/92:112. s.110.

betala för uppdragstagares obetalda F-skatt har regressrätt gentemot uppdragstagaren och kan kräva ut det belopp han tvingats erlægga.¹²⁵

Är uppdragsgivaren en fysisk person är den solidariska betalningsskyldigheten begränsad. Endast om utbetalningen sker genom en av den fysiska personen bedriven näringsverksamhet föreligger ett solidariskt betalningsansvar.¹²⁶

9 UPPDRAGSTAGARES SUBSIDIÄRANSVAR

Betalningsmottagare som har A-skatt eller saknar skattsedel på preliminär skatt kan i vissa fall göras ansvarig för inbetalning av arbetsgivaravgifter. Detta kan endast ske om utbetalarens betalningsansvar efterges. A-skattsedelsinnehavaren blir då betalningsskyldig för arbetsgivaravgifter och ränta. Denna inträder om det måste anses uppenbart för betalningsmottagaren att utbetalaren inte insåg att han var arbetsgivare samt rimligen saknade anledning att räkna med det.¹²⁷ Det krävs också att utbetalaren befrias från sin skyldighet att betala arbetsgivaravgifterna.¹²⁸ Då det subsidiära ansvaret endast gäller för arbetsgivaravgifter kommer det endast att aktualiseras för fysiska personer.

Skäl som talar för att arbetsgivaren saknat vetskap om att han var arbetsgivare är att uppdragstagaren tidigare haft en F-skattsedel och att man har bestämt en ersättning som om den inkluderade egenavgifter.¹²⁹ Särskilda skäl krävs dock för att arbetsgivarens betalningsskyldighet skall efterges om uppdragstagaren vid tiden för avtalets ingående var registrerad för preliminär A-skatt.

Nämnas kan att ansvaret för källskatten inte särskilt reglerats för de fall arbetstagaren blir ansvarig för arbetsgivaravgifterna. Det slutliga ansvaret för kvarskatten kommer i vanlig ordning att ligga på uppdragstagaren.

10 VARFÖR HAR DET BLIVIT LÄTTARE ATT BEVILJAS F-SKATT ?

Genom en lagändring i 7 § 4 kapitlet SBL blev det från och med 1 januari 1998 lättare att beviljas F-skattsedel. Den tidigare lydelsen var "En F-skattsedel skall, om inte annat följer av 8, 10 eller 11 §, efter ansökan utfärdas för den som bedriver *eller kan antas komma* att bedriva näringsverksamhet här i landet." (min kursivering). Efter lagändringen lyder nämnda paragraf "En F-skattsedel skall, om inte annat följer av 8,10 eller 11 §, efter ansökan utfärdas för den *som uppger sig bedriva eller ha för avsikt* att bedriva näringsverksamhet här i landet, *såvida det inte finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas.*" (min kursivering)

¹²⁵ 12 kap. 11 § SBL.

¹²⁶ Prop. 1991/92:112. s. 109.

¹²⁷ 12 kap. 5 § SBL.

¹²⁸ 12 kap. 5 § SBL och 13 kap. 1 § SBL.

¹²⁹ Prop. 1991/92:112. s. 110.

Det som har skett är en förändring från att sökanden skulle bevisa att det verkligen är fråga om näringsverksamhet till att skattemyndigheten i princip skall bevisa att det inte är fråga om näringsverksamhet. Skattemyndigheten kommer vid senare tillfälle, vid taxeringen, att kontrollera att näringsverksamhet har bedrivits. Lagändringen innebär att bedömningen av verksamhetens art kommer att senareläggas i de fall där det inte klart framgår redan från början att det inte är fråga om näringsverksamhet. I propositionen motiveras detta med att det är svårt att beskriva näringsverksamheten på ett tillfredsställande sätt innan den har satts igång. Vissa skattemyndigheter har också varit hårda i sin bedömning av antalet presumtiva uppdragsgivare och krävt att ett visst antal skall uppges vilket gjort det svårt för den nystartade verksamheten att få F-skattsedel.¹³⁰ Praxis på området har utvecklats lokalt och kan växla mellan olika län, olika kontor eller kanske till och med mellan olika avdelningar på samma kontor. Den praxis som förekommer på området har därför ansetts osäker. Efter klagomål från de lokala skattekontoren har därför RSV tillsatt en utredning som granskat främst gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet. Utredningen är klar och har bland annat resulterat i ett förslag om lagändring i 21 § KL.

Förändringen kommer att innebära att den som önskar bedriva näringsverksamhet får chansen att få F-skattsedel vilket i många fall är en förutsättning för att få några uppdrag överhuvudtaget. Kontrollen kommer vid taxeringen att visa en mer rättvis bild av den verksamhet som bedrivs än en sökandens uppgifter och uppskattningar av en verksamhet som han kanske inte dragit igång ännu. Den nya regeln om utfärdande kommer att ge fler sökanden F-skattsedel, men den kommer också att innebära att ett större antal F-skattsedlar dras in varje år. Dels därför att prövningen om näringsverksamhet föreligger har senarelagts men även för att ett större antal personer kan tänkas ansöka om F-skattsedel på vinst och förlust.

Det bör dock nämnas att det i praktiken inte är så många som nekas F-skattsedel på grund av att näringsverksamhet ej föreligger. För 1996 var det 1,21% som nekades F-skatt på denna grund och för de 6 första månaderna 1997 var motsvarande siffra 1,18%.¹³¹ Jag anser därför att man kan ifrågasätta om lagändringen är motiverad. För det första kommer det att medföra merarbete för skattekontoren. Att kontrollera att näringsverksamhet bedrivs kommer onekligen att vara mer resurskrävande än att kontrollera ansökningar där sökanden skall bevisa att det föreligger en näringsverksamhet. För det andra ställer jag mig frågande till om alla är lämpade att tilldelas F-skattsedel. F-skattsedeln är en rättshandling som innebär att innehavaren har skattemyndighetens förtroende att stå för inbetalning av skatt och sociala avgifter. Så länge detta förtroende föreligger får innehavaren behålla sin F-skattsedel och får en ny utfärdad varje år. För många kunder kan F-skattsedeln vara ett bevis på att verksamheten bedrivs seriöst. Det jag ställer mig frågande till är om det skall behöva föreligga "skälig anledning" för att ett sådant förtroende skall kunna nekas redan i inledningsskedet. Återkallas den preliminära F-skattsedeln kan det ju även få negativa konsekvenser för den som hinner lägga ner betydande kostnader i sin verksamhet.

¹³⁰ Prop. 1997/98:33. s. 39 f.

¹³¹ Prop. 1997/98:33 s. 40 Uppgifterna är hämtade från RSV. Totala antalet fysiska personer som 1996 ansökte om F-skattsedel var 40 343. Totalt nekades 1 510 personer F-skatt, 488 av dessa på grund av att näringsverksamhet ej ansågs bedrivas. 1996 nekades 818 av 26 513 sökanden varav 312 på grund av att näringsverksamhetsrekvisitet inte ansågs bedrivas.

11 SMÅFÖRETAGANDET I SVERIGE

Dagens debatt handlar mycket om småföretagarna och möjligheten att starta eget. För Sverige har det varit viktigt att få igång företagandet och att det blir lättare att beviljas F-skatt kan, även om det inte uttalas i propositionen, tänkas vara ett sätt att få ner arbetslösheten. Syftet med ändringen av 4 kap 7 § SBL var att göra bedömningen av självständighetskriteriet mer generös och därmed underlätta för egenföretagare i inledningsskedet.¹³²

Dagens regler ger alla en större möjlighet att tilldelas F-skattsedel. Samtidigt är många rädda för den nya arbetsmarknad som växt fram på 90-talet. Bl.a. LO har uppmärksammat den nya arbetsmarknaden i en delrapport med namnet "Utan fast kontakt". LO anser att flexibiliteten som F-skattsedeln ger kan vara positiv så länge det är stor efterfrågan men i sämre tider ger det en otrygghet gentemot att ha en fast anställning. LO anser att flexibiliteten då inte ligger hos företagaren utan hos de potentiella arbetsgivare som kan hålla nere sina kostnader genom att inte anställa folk utan anlita uppdragstagare vid behov. LO pekar på att själva konsekvenserna av att en F-skattsedel tilldelas, att den skattskyldige själv skall betala sina sociala avgifter, sin skatt och stå för sin kompetensutveckling kan leda till osäkerhet och otrygghet. LO varnar för att folk kommer att tvingas in i ett eget företagande mot sin vilja och visar siffror på att majoriteten föredrar en fast och säker anställning framför att arbeta med osäker inkomst med arbetsuppgifter de föredrar.¹³³

Även om det skall bli lättare att tilldelas F-skattsedel, är reglerna som anger om F-skattsedeln skall få behållas samma som tidigare. Likaså är begreppet näringsverksamhet det samma. Konsekvensen av lagändringen torde därför inte bli så stora som man kanske tror vid första anblicken. Precis som tidigare är det en varningslampa om ett fåtal presumtiva uppdragsgivare anges och en tidigare arbetsgivare är en av dem. Detta talar för att det egentligen är fråga om tjänst. Arrangemanget kan vara konstruerat av arbetsgivaren för att möta en oregelbunden arbetsbelastning. Ett sådant arrangemang kommer att innebära konkurrensfördelar. Att få igång småföretagandet i Sverige med hjälp av att göra det lättare att beviljas F-skatt torde vara lite väl optimistiskt. Kanske skulle det ge större effekt om beskattningsregler rörande enskild firma och handelsbolag gjordes mer lättförståeliga och lätta att tillämpa så att fler vågade driva företag, utan oro att överträda någon lagregel, när F-skattsedeln väl beviljats.

12 F-SKATTEN OCH STARTA EGET-BIDRAG

För den som vill starta ett eget företag finns idag möjlighet att beviljas starta eget-bidrag. Förutsättningarna är att man är arbetslös eller riskerar att bli arbetslös, är anmäld hos arbetsförmedlingen som arbetssökande samt att man inte kan få ett lämpligt arbete. Arbetsförmedlingen gör en bedömning av sökandes företagsidé och

¹³² 1997/98:SkU9. s.37.

¹³³ Utan fast kontrakt! - Vad händer med anställningskontrakten vid hög arbetslöshet? Karlsson, Schantz, s. 5 ff.

om företaget kan komma att ge en skälig lön samt personens personliga förutsättningar. Denna bedömning ger dock ingen garanti att skattemyndigheten kommer att bevilja F-skatt. Skattemyndigheten gör sin vanliga bedömning enligt SBL. Starta eget-bidraget är dock beroende av att personen beviljas F-skattsedel, annars kan han inte driva sitt företag. Arbetsförmedlingen har idag samarbete med kronofogdemyndigheten så att formella hinder för F-skatten så som skatteskulder, kan upptäckas redan hos arbetsförmedlingen.¹³⁴

Den som har starta eget-bidrag skall ha en kombinerad F- och A-skattsedel eftersom starta eget-bidraget klassas som inkomst av tjänst.¹³⁵

13 PREVENTIV EKONOMISK KONTROLL

I Göteborg har polisens EKO-rotel i samarbete med skatteförvaltningen utvecklat en metod för att förebygga ekonomisk brottslighet. Metoden kallas för Preventiv Ekonomisk Kontroll (PEK). Efter tips kontrolleras företagen i skatteregistren. Föreligger det oegentligheter besöker företrädare för polis och skatteförvaltning företagaren och informerar om skatte- och avgiftsregler samt bokföringsskyldighet.¹³⁶ Företagaren får då en blankett om skatte- och avgiftsanmälan att fylla i. För att anmälan skall komma in har skattemyndigheten idag möjlighet att utfärda vite på plats. Företagaren får då skriva under att han lovar att komma in med anmälan inom viss tid, normalt 14 dagar, annars utfaller vitesbeloppet som normalt ligger på 10 000 kronor. PEK-projektet har visat sig vara ett effektivt sätt att få in skatte- och avgiftsanmälan från företagare. Förutom att besöka företagare efter tips gör skattemyndigheten också besök hos vissa utvalda branscher som anses ligga i riskzonen för skatte- och avgiftsundandragande. Bland dessa kan nämnas städ-, hantverks-, flytt- och torghandelsbranschen.¹³⁷

PEK är en förebyggande verksamhet vars syfte inte är att sätta dit företagare. Målet är att få in oregistrerade företagare i systemet för att i framtiden få in skatter och avgifter samt förhindra felaktiga utbetalningar från försäkringskassan. I samarbetsprojektet ingår även försäkringskassan och kronofogdemyndigheten.¹³⁸

Som exempel på PEK-verksamhetens resultat fick man i Göteborg 1995 in 145 tips, av dessa var det 95 som ledde till PEK-ärenden. Oegentligheter visade sig föreligga rörande F-skatt i 24 procent, försäkringskassefrågor i 20 procent och mervärdesskatt i 22 procent av fallen. I 10 procent av fallen kom skatterevision att genomföras. I Stockholm genomfördes 1995/96 ett PEK-projekt som endast rörde frisörer. Besök gjordes hos 179 näringsidkare på 151 salonger. Endast 123 av dessa 179 näringsidkare hade F-skatt eller A-skatt. Resterande, dvs 56 näringsidkare, betalade inte någon form av företagsskatt alls.¹³⁹

¹³⁴ Arbetsförmedlingens information till arbetssökande. Att starta eget, om möjligheter att få utbildning och ekonomisk hjälp. s. 4 ff. Samt samtal med Robert Frenkel ALMI Företagspartner, Göteborg.

¹³⁵ Utan fast kontrakt! - Vad händer med anställningskontrakten vid hög arbetslöshet? s.28.

¹³⁶ SOU 1997:111 s. 428.

¹³⁷ Roger Hultman, samtal. Polisens EKO-rotel i Göteborg.

¹³⁸ Roger Hultman, samtal. Polisens EKO-rotel i Göteborg.

¹³⁹ SOU 1997:111, s.429.

PEK-verksamheten har visat sig få god genomslagskraft inte bara hos de företag som besöks utan även hos de företagare som tror att de riskerar att få besök. Detta har visat sig genom en ökning av skatte- och avgiftsanmälningar från företagare som inte besökts¹⁴⁰ men är verksamma inom de branscher som varit föremål för granskning.

14 F-SKATTSEDELNS FRAMTID I VISSA BRANSCHER

Branschsaneringsutredningen har i sitt huvudbetänkande SOU 1997:111 gett förslag på hur den ekonomiska brottsligheten kan bekämpas. Vad som är ekonomisk brottslighet är inte klart definierat, utmärkande är dock att det brottsliga beteendet utövas genom att man utnyttjar en näringsverksamhet.¹⁴¹ Ett av de förslag som framförts är att kraven för F-skattsedel skärps.

Utredningen behandlade branscher som funnits särskilt utsatta för ekonomisk brottslighet. (frisör-, restaurang-, bygg-, taxi-, städ- och flyttbranschen samt former av tillfällig försäljning)

14.1 Förslag rörande entreprenadbranschen

Inom entreprenadbranschen sker ekonomisk brottslighet bl.a. genom att underentreprenörer utnyttjas för skatteundandragande. Uppdragsgivaren ger ett uppdrag till en uppdragstagare som sköter sig utan anmärkning. Uppdragstagaren anlitar i sin tur underentreprenörer som erbjuder billiga tjänster därför att skatt och avgifter inte betalas. Underentreprenören redovisar inte intäkterna och betalar lönerna svart men fakturerar huvudentreprenören en avdragsgill kostnad. Huvuduppdragsgivaren kan vara delaktig i detta upplägg. Även om huvudentreprenören inte är med i upplägget har han inget incitament att kontrollera en skatteundandragande underentreprenör då han själv gör förtjänst på det samtidigt som han inte kan göras ansvarig för underentreprenörens skattefusk. Staten förlorar på detta sätt skatteintäkter, dels direkt genom skatteundandragandet dels genom att de entreprenörer som betalar skatter och avgifter konkurreras ut av de icke seriösa företagen.¹⁴²

För att komma tillrätta med problemen har branschsaneringsutredningen gett ett antal förslag som blir intressanta inom mitt uppsatsområde. Förslagen gäller endast de branscher som utredningen berör¹⁴³ och skall således inte bli generellt tillämpliga för all slags näringsverksamhet.

För det första skall kraven för att få F-skattsedel skärpas inom nämnda områden. De näringsidkare som inte kan anförtros att betala in sin egen skatt skall istället för F-skattsedel tilldelas A-skattsedel, det samma gäller den som får sin F-skattsedel

¹⁴⁰ Roger Hultman, samtal. Polisens EKO-rotel i Göteborg.

¹⁴¹ SOU 1997:111. s. 81.

¹⁴² SOU 1997:111. s. 359 ff. och s. 376

¹⁴³ Städ-, flytt-, bygg-, hantverks- eller anläggningsarbete.

återkallad. Uppdragsgivaren ansvarar för inbetalning av skatt för den uppdragstagare som har A-skattsedel genom att göra skatteavdrag för denne. Genom att skärpa kraven för F-skatt kommer således ansvaret för betalning av skatt att i större utsträckning ligga på den som av skattemyndigheten förmodas göra detta. Många gånger är F-skattsedel en förutsättning för att en entreprenör skall få uppdrag. Att införa strängare krav kommer därför att förebygga ekonomisk brottslighet eftersom det är i näringsidkarens intresse att tilldelas och behålla sin F-skattsedel.¹⁴⁴

I förslaget på skärpta regler för F-skatt som förs fram ligger att skattemyndigheten skall göra en riskbedömning vad gäller sökandens framtida skötsel av redovisning och inbetalning av skatter. Den föreslagna riskbedömningen skulle omfatta en vidare personkrets. Personer som genom ägande eller ställning har inflytande över företaget skall enligt förslaget granskas. Aktuella blir därmed verkställande direktör, styrelseledamöten, stora aktieägare, handelsbolags bolagsmän.¹⁴⁵

Ny F-skattsedel får idag inte utfärdas förrän två år har förflutit sedan återkallandet. Enligt utredningen bör karenstid även gälla från den tidpunkt då någon grund för att inte tilldela F-skattsedel föreligger. Så länge inte två år har förflutit sedan en sådan grund förelåg, får även händelser så långt tillbaka i tiden som fem år beaktas.¹⁴⁶

Risk föreligger för att de som inte tilldelas F-skattsedel kommer att bedriva verksamheten oregistrerad och helt svart. Detta kommer dock enligt branschsaneringsutredningen delvis att motverkas av att det kommer att införas insatser som försvårar för den oregistrerade att driva näringsverksamhet.¹⁴⁷

Enligt branschsaneringsutredningen förekommer ekonomisk brottslighet genom systematiserat utnyttjande av flera led av underentreprenörer och skatteundandragande i dessa, främst inom , städ- och flyttbranschen. Även om skärpt F-skattkontroll gör det svårare för oseriösa företag/företagare hindrar den inte obelastade personer från att tilldelas F-skatt. Regeln kan således kringgåas genom bl.a. bulvanförhållanden. Utöver skärpta regler för F-skattsedelstilldelning föreslår branschsaneringsutredningen därför nya regler om skatteavdrag för dessa båda branscher. Skatteavdraget skulle utformas på samma sätt som skatteavdraget för de näringsidkare som har A-skatt. Ansvaret för skatteavdraget läggs på huvudentreprenören. Förekommer det ingen huvudentreprenör blir regeln alltså inte aktuell. Huvudentreprenören skall göra skatteavdrag för underentreprenören vilket innebär att F-skatten kommer att förlora sin innebörd för underentreprenörer i städ- och flyttbranschen. Enligt utredningen ökar de reella skatteintäkterna ju tidigare skatten uppbärs. Att lägga skatteinbetalningen som ett skatteavdrag vid utbetalningen då skattemedlen finns, säkrar inbetalningen.¹⁴⁸ Skatteavdraget kommer att medföra merarbete för huvudentreprenörerna. Detta motiveras dock av att den enda anledningen att anlita en underentreprenör i städbranschen ofta är att dessa är billigare p.g.a. skatte- och avgiftsundandragande. Förslaget kommer också att ge en 100% träffsäkerhet enligt branschutredningen.

¹⁴⁴ SOU 1997:111. s. 373.

¹⁴⁵ SOU 1997:111. s 382

¹⁴⁶ SOU 1997:111. s. 373. ff.

¹⁴⁷ SOU 1997:111. s. 382 f. De insatser som nämns är: skärpta krav på offentlig upphandling, permanent ROT-avdrag, registreringskrav för näringsidkare och effektivare registreringskontroll.

¹⁴⁸ SOU 1997:11 s 385

14.2 Försäljning till konsumentsektorn

Ett annat problem med skatteundandragande är enligt branschsaneringsutredningen försäljning till konsumentsektorn. Konsumenten kan inte göra avdrag för kostnaden och är därför inte motiverad att begära fakturor och kontrollera att F-skatt föreligger för t ex den hantverkare som arbetar i bostaden. Som en arbetsmarknadspolitisk åtgärd har på området införts regler om ROT-avdrag för att privatpersoner skall tidigarelägga reparationer i sina hem.

Utredningen föreslår nu att ROT-avdragsreglerna skall bli permanenta. För tillfället får ROT-avdrag göras för jobb gjorda under tiden 15 april 1996 till 31 december 1998.¹⁴⁹ En förutsättning för att ROT-avdrag skall beviljas är att den anlitate hantverkaren har F-skattsedel. Härmed motiveras privatpersoner att kontrollera att uppdragstagaren har F-skattsedel vilket ger de seriösa företagen en konkurrens-fördel gentemot de oseriösa. Den framtida skattereduktionen kommer endast att gälla småhus och bostadsrättslägenheter eftersom motsvarande kostnader i hyreshus är avdragsgilla i näringsverksamheten.¹⁵⁰

Syftet med det föreslagna permanenta ROT-avdraget är att motivera privatpersoner att anlita vit arbetskraft men även om privatpersonen har råkat anlita en oseriös näringsidkare får systemet med ROT-avdrag genomslagskraft (förutsatt att konsumenten ansöker om skattereduktion). Till ansökan om skattereduktion skall nämligen bifogas kopior på fakturorna. Härmed får skattemyndigheten upplysning om näringsidkare som åberopar återkallad F-skattsedel, arbetar med A-skattsedel eller ej betalar in sin F-skatt trots att F-skattsedel har åberopats på fakturan.¹⁵¹

14.3 Skärpt kontroll av tillfällig handel

I 1995 års skatteflyktskommittés slutbetänkande förs det fram ett förslag till Lag om särskild skattekontroll beträffande tillfällig handel. Med tillfällig handel avses sådan handel som omfattas av lagen (1990:1183) om tillfällig försäljning.¹⁵²

Enligt förslaget skall den som upplåter en plats för tillfällig handel vara skyldig att kontrollera att den som hyr plats innehar F-skattsedel samt begära kopia på F-skattsedeln. Om platshyraren inte har F-skattsedel skall upplåtaren anteckna dennes namn, personnummer, adress och telefonnummer. Är det en juridisk person som hyr skall även firma och organisationsnummer antecknas. Upplåtaren skall vara skyldig att bevara uppgifterna i sju år efter upplåtelsen samt att på begäran utlämna dessa till skattemyndigheten.¹⁵³

I utredningen föreslås även att skattemyndigheten skall få utföra identifieringsbesök hos den som bedriver tillfällig handel. En person som vid besöket befinner sig på platsen och på skälig grund kan antas ha samband med den kontrollerade verksam-

¹⁴⁹ RSV 322 utgåva 3, s.1.

¹⁵⁰ SOU 1997:111 s.408 f.f.

¹⁵¹ Pernheim. Intervju. Skattemyndigheten i Göteborg.

¹⁵² SOU 1997:86.

¹⁵³ SOU 1997:86 s. 91.

heten skall då identifiera sig. Vid besöket skall skattemyndigheten kontrollera F-skattsedeln och uppgifternas överensstämmelse med upplåtarens anteckningar.¹⁵⁴

14.4 Kommentarer till branschsaneringens förslag

Jag ställer mig negativ till förslaget om strängare krav för att tilldelas F-skattsedel i vissa branscher. Det önskvärda är, tycker jag ett så enhetligt system som möjligt som går att tillämpa effektivt på samtliga branscher. Jag ställer mig som framkommit tidigare tveksam till ändringen i 4 § 7 kap SBL och anser att tilldelningen av F-skattsedel kan ske effektivare om det är upp till den sökande att bevisa att han bedriver näringsverksamhet. Förslaget har lagts fram för att motverka skatte- och avgiftsundandragande i endast vissa branscher. Att brista i redovisning eller inbetalning av skatt i inte obetydlig utsträckning är en återkallelsegrund enligt SBL. Skattemyndigheten kan även återkalla F-skattsedeln för den som inte följer föreläggande att lämna särskild självdeklaration eller lämnar direkt bristfällig sådan. Anser man att dagens regler om tilldelning av F-skattsedel är för generös för vissa branscher samt att återkallelsegrunderna inte räcker för att effektivt begränsa oseriösa näringsidkare i dessa borde samma problem föreligga i andra branscher. Skillnaden är dock här att skattefusket inte är lika utbrett. Skall reglerna för tilldelning av F-skatt ändras som ett led i bekämpningen av den ekonomiska brottsligheten är det enligt min åsikt mer önskvärt att generellt förändra reglerna så att förutsättningarna för oseriösa näringsidkare försämrats oavsett bransch.

Tidigare skatteskulder är idag inget hinder för att tilldelas F-skattsedel. Det är inte heller ett hinder att sökanden haft näringsförbud eller varit i konkurs. Med en utvidgad personkrets som skall undersökas innan tilldelning kan en sådan riskbedömning av juridisk person dock antas bli effektiv. Jag anser dock att skall reglerna ändras skall riskbedömningen och den utökade personkretsen tillämpas för samtliga branscher.

F-skattsedeln är en rättshandling och jag anser att som sådan bör den alltid ha rättsverkan oavsett i vilket led av en entreprenörskedja den åberopas. Därför bör man vara väldigt försiktig med att införa undantag så som att göra underentreprenörers F-skattsedel utan verkan.

ROT-avdraget har visat sig vara ett effektivt sätt att få konsumenter att efterfråga uppdragstagares F-skattsedel. ROT-avdraget påverkar inte F-skattsedelns funktion eller tillämpning utan är endast en åtgärd för att F-skattsedeln skall efterfrågas i större utsträckning. Jag ställer mig därför bakom förslaget även om det innebär en subventionering av vissa tjänster som inte medges för andra tjänster som konsumenten efterfrågar.

Man kan fråga sig hur effektiv platsupplåtares kontroll av platshyres F-skattsedel skulle bli i praktiken. Kanske är polisens uppsökande verksamhet med information som bedrivs inom PEK-projektet ett bättre sätt att komma åt eventuellt obetalda skatter och avgifter inom detta område.

Sammanfattningsvis kan konstateras att jag anser att reglerna för tilldelning och återkallelse av F-skatt skall vara så enhetliga som möjligt. Att få ett enhetligt system

¹⁵⁴ SOU 1997:86 s 92.

med klara och enkla regler var också anledningen till att F-skatten infördes 1993. Jag ställer mig negativ till att dela upp det fungerande system som F-skattereglerna ger för att använda dessa regler som metod i bekämpningen av skatteundandragande i vissa branscher. Samma krav skall kunna ställas på en näringsverksamhet oavsett inom vilken bransch den bedrivs. Finns behovet och anses nuvarande regler otillräckliga, bör istället reglerna rörande F-skattsedeln utformas så att oseriös näringsverksamhet förhindras oavsett bransch.

15 FÖRSLAG TILL FÖRENKLAD FÖRETAGSFORM

En ny förenklad företagsform har utretts på uppdrag av Näringsdepartementet och storstadskommittén. Utgångspunkten är att det skall bli lättare att för de som vill starta verksamhet då dagens regler är så krångliga att många avskräcks. Företagsformen kallas singelföretag. Den som vill starta en verksamhet öppnar ett singelföretagskonto hos ett kontoförande organ och tilldelas då ett singelföretagsbevis. Detta bevis skall visas upp för uppdragsgivare på samma sätt som F-skattsedeln. Singelföretagaren eller kunden betalar in intäkter till singelkontot. Det kontoförande organet tar hand om all administration och betalar in skatt, deklarerar, sköter redovisningen och kontakten med myndigheter. Kostnadsavdrag, skatter och avgifter skall vara schabloniserade för företagsformen. Schablonskatten skulle inkludera mervärdesskatt, företagsskatt och inkomstskatt.

Syftet med singelföretagsformen är att underlätta för anställningslösa att bli egenföretagare. Efter en tid är det "meningen" att de skall gå över till att bedriva sin verksamhet enligt de vanliga reglerna för näringsverksamhet. Enligt utredningen torde företagsformen vara särskilt lämplig för privata tjänster.¹⁵⁵

Enligt branschsaneringsutredningen bör det krävas att förutsättningarna för F-skattsedel är uppfyllda för att singelföretagsbevis skall tilldelas. Annars riskerar singelföretaget att bli en möjlighet för den som fått sin F-skattsedel återkallad.¹⁵⁶

Jag håller med om att singelföretagsformen skulle kunna locka anställningslösa att våga starta upp en rörelse. Frågan blir istället hur lätt det blir att efter en tid gå över till att driva rörelsen på ett traditionellt sätt. Det är kanske i själva verket lättare att från början vara med och bygga upp sin rörelse. Dessutom ställer jag mig frågande till vilken ställning det kontoförande organet skulle få.

16 F-SKATT ÅT FLERA

Riksskatteverket tillsatte i september 1997 en utredning som skulle se över rörelsebegreppet vid tilldelning av F-skattsedel. Frågan som ställdes var om praxis kunde anses föråldrad då det bl. a. har skett en stor förändring av hur arbetsmarknaden ser ut och de arbetsformer den innehåller. Praxis ansågs vara ändamålsenlig i bedömning av många yrkeskategorier men föråldrad i vissa andra fall där

¹⁵⁵ SOU 1997:40. s. 12 f. och SOU 1997:111 s. 398 f.

¹⁵⁶ SOU 1997:111. s.384.

sökanden ansetts vara arbetstagare trots att näringsverksamhetskriterierna i princip varit uppfyllda. Praxis vid skattemyndigheter och domstolar kritiserades också för att inte alltid göra den samlade bedömning av samtliga omständigheter som skall göras beträffande om näringsverksamhet skall anses vara uppfyllt enligt 21 § KL. Istället hade det utvecklats en praxis som kategoriskt hänvisade vissa yrkeskategorier till att vara arbetstagare.¹⁵⁷ Rapporten tar upp praxis för vissa yrkeskategorier och vad som tillmäts betydelse vid bedömningen av den yrkeskategorin i fråga.

Jag kommer här att kortfattat återge några av de yrkeskategorier där praxis är tydlig samt visar att avgörande vikt har fästs vid olika kriterier vid bedömning av de olika yrkeskategorierna. För bokförare uppställs det enligt den av rapporten sammanställda praxisen två krav för att näringsverksamhet skall anses bedrivas. För det första skall det finnas flera arbetsgivare och för det andra skall arbetet i huvudsak inte bedrivas i uppdragsgivarnas lokaler. Praxis vad gäller dagbarnvårdare ställer upp ett krav på ett minimum av fem dagbarn för att verksamheten skall anses bedrivas självständigt. Bland dessa barn får inte räknas in egna eller närstående barn och tjänsterna skall bjudas ut till allmänheten. Det krävs även att barnen tillbringar större tiden av dagen, under större tiden av året hos dagbarnvårdaren för att denne skall anses bedriva näringsverksamhet. Att inte egna eller närståendes barn får räknas in torde bero på att det inte uppfyller kravet på vinstsyfte att passa dessa barn. För skogsarbetare ger praxis att skogsarbetare som gjort större investeringar i skogsmaskiner anses bedriva näringsverksamhet. Avgörande vikt har således fästs vid det ekonomiska risktagandet. Angående medarbetare på tidning är praxis uppdelad. Den som är en yrkesverksam författare skall inte räknas som medarbetare på en tidning utan arbetet han utför där är hänförligt till hans författarrörelse. Andra medarbetare på tidningar anses enligt praxis vara arbetstagare. Slutligen ger praxis för åkare att antalet uppdragsgivare av under-ordnad betydelse. Det avgörande är istället att åkaren har eget yrkesfordon samt att han har tillstånd till yrkesmässig trafik.¹⁵⁸

Utredningen har föreslagit en utvidgning av begreppet näringsverksamhet. 21 § KL skall enligt förslaget lyda "Med näringsverksamhet avses yrkesmässig *med viss grad av självständighet* bedriven förvärvsverksamhet." (min kursivering) Kravet på yrkesmässighet dvs varaktigt och med vinstsyfte bedriven verksamhet står kvar. Förslaget innebär endast en uppmjukning av kravet på självständighet.¹⁵⁹ Enligt rapporten kommer t.ex. kravet på ekonomiskt risktagande att vara uppfyllt genom att uppdragstagaren inte är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet. Att vara utan anställningstrygghet kommer således att innebära ett ekonomiskt risktagande. Syftet med den föreslagna lagändringen är att öka sysselsättningen genom att göra det lättare att starta eget.¹⁶⁰

Man kan ställa sig frågande till om den föreslagna lagändringen kommer att underlätta för den som vill starta eget eller tvinga folk att starta eget. Av formuleringen att döma är ju uppmjukningen relativt stor. Ett krav på viss grad av självständighet utesluter ju inte en relativt stor grad av osjälvständighet.

¹⁵⁷ RSV Rapport 1998:4. s.38.

¹⁵⁸ RSV Rapport 1998:4. s. 39.ff.

¹⁵⁹ RSV Rapport 1998:4. .s. 50. f.

¹⁶⁰ RSV Rapport 1998:4. .s. 52. f.