

F-skatt åt flera

Utvidgning av näringsbegreppet

RSV Rapport 1998:4

Förord

Riksskatteverket, uppdrog den 30 september 1997 åt Susanne Johnsson, skattedirektör i Norrbottens län, att i egenskap av projektledare se över rörelsebegreppet vid tilldelning av F-skattsedel. Till projektet knöts en arbetsgrupp bestående av: Sten Dahlbom, Skattemyndigheten i Västra Götalands län, Ann-Charlotte Hansen, Skattemyndigheten i Örebro län samt Peter Högberg, Lars Odenhall och Yvonne Svenström, Riksskatteverket. Under arbetets gång har projektledaren fortlöpande rapporterat till en styrgrupp bestående av Sune Jansson (ordförande), Bo Arvidsson och Björne Sjökvist, Riksskatteverket samt Ingrid Engquist och Olle Halldorf, finansdepartementet. Sekreterare i arbetsgruppen och styrgruppen har varit Leonie Theorell Nyberg, Riksskatteverket.

Solna i april 1998

Susanne Johnsson

Innehåll

Förord	3
Förkortningar	7
Sammanfattning	8
Författningsförslag	9
1 Inledning	10
1.1 Utredningens uppdrag	10
1.1.1 Bakgrund.....	10
1.1.2 Utredningens uppdrag.....	11
1.1.3 Utredningens mål.....	11
1.2 Metoder och avgränsningar	12
1.2.1 Metoder.....	12
1.2.2 Avgränsningar.....	13
2 Arbetsmarknadens utveckling	14
2.1 Industrialiseringen av Sverige	14
2.2 Uppbyggnaden av välfärdsstaten	16
2.3 Företagandet och arbetsmarknaden i Sverige idag	18
2.4 Nya teorier och företeelser på arbetsmarknaden - teorier om företagande, företagskonstruktioner och samarbetsformer...	21
2.5 Sverige i ett framtidsperspektiv	24
3 Statistik och sammanfattning av enkätsvar	25
3.1 Statistik	25
3.1.2 Antalsuppgifter.....	25
3.1.3 Avslag.....	25
3.1.4 Regionala variationer.....	26
3.2 Sammanfattning av svar på enkät till skattemyndigheterna ..	27
4 Nuvarande regler	29
4.1 Bakgrund	29
4.1.1 Rörelse/näringsverksamhet eller tjänst.....	29
4.1.2 F-skatt.....	31
4.1.3 Företagsformer.....	32
4.1.4 Näringsbegreppet.....	33
4.1.5 Prejudikat och praxis.....	34
4.1.5.1 Prejudikat och praxis, prejudikatbegreppet.....	35
4.1.5.2 Prövningstillstånd.....	37
4.1.5.3 Avgöranden från högsta instans som berör frågeställningen näringsverksamhet/tjänst.....	37
4.2 Bedömning enligt praxis av vissa yrkeskategorier	38
4.2.1 Inledning.....	38
4.2.2 Genomgång av yrkeskategorier för vilka praxis finns och där svårigheter ofta föreligger vid gränsdragningen näringsverksamhet/tjänst.....	38
5 Förslag och slutsatser	50
5.1 Utvidgning av definitionen på näringsverksamhet i 21 § KL	50

5.2	Övriga synpunkter.....	53	
	Referenser.....	54	
	Bilagor.....	57	
Bilaga 1	Utredningens direktiv.....		57
Bilaga 2	Särtryck från Utbildningsmaterial för Skatteförvaltningen, Arbetsgivarområdet och F-skatt.....	59	
Bilaga 3	Sammanställning av praxis beträffande relevanta yrkeskategorier.....	62	
Bilaga 4	Statistik.....		99

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (1975:1385)
FD	Försäkringsdomstolen
FÖD	Försäkringsöverdomstolen
HBL	Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
HD	Högsta domstolen
LR	Länsrätt
KR	Kammarrätt
KRG	Kammarrätten i Göteborg
KRJ	Kammarrätten i Jönköping
KRS	Kammarrätten i Stockholm
KRSundsvall	Kammarrätten i Sundsvall
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
NRV	Näringsverksamhet
RB	Rättegångsbalken
RR	Regeringsrätten
RFV	Riksförsäkringsverket
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)

Sammanfattning

Samhällets behov samt synen på arbetsmarknaden har förändrats under det senaste decenniet. En omfattande internationalisering, snabba strukturförändringar samt nya företeelser, arbetssätt och arbetsformer har kommit att prägla arbetsmarknaden under senare år.

I utredningens uppdrag har ingått att kartlägga och granska domstolspraxis för sådana yrkeskategorier där problem ofta uppstår vid bedömningen om näringsverksamhet kan anses bedrivas eller inte. Sammanfattningsvis kan sägas att praxis för många yrkeskategorier är relativt ändamålsenlig. I en del fall får praxis dock anses som mer eller mindre otidsenlig p.g.a. att personer som bedrivit viss verksamhet blivit bedömda som arbetstagare trots att kriterierna för näringsverksamhet i princip varit uppfyllda.

För att bättre anpassa lagstiftningen angående begreppet näringsverksamhet till den idag befintliga samhällssynen föreslår utredningen en ändring av lagtexten i 21 § KL på sätt som framgår av författningsförslag (21 § KL motsvaras av 13 kap. 1 § i skattelagskommitténs förslag i SOU 1997:2). Om så krävs förutsätts Riksskatteverket meddela rekommendationer i frågan. Förslaget till ändring innebär att definitionen på näringsverksamhet utvidgas. Enligt utredningens mening är de kriterier som traditionellt tillämpats i praxis vid bedömningen av om en verksamhet skall anses *självständigt* bedriven alltför snäva. Den föreslagna lydelsen av 21 § KL innebär att lägre krav ställs för att en verksamhet skall anses självständigt bedriven.

Syftet med en utvidgning av definitionen på näringsverksamhet är att utöka möjligheterna för personer ur vissa yrkeskategorier att erhålla F-skattsedel utan att hindras av de bedömningar som hittills gjorts i praxis. Yrkeskategorier som i nu gällande praxis anses uppfylla kraven på självständighet och därmed betraktas som näringsidkare skall naturligtvis även fortsättningsvis anses bedriva näringsverksamhet. Exempel på yrkeskategorier som avses omfattas av det nu beskrivna utvidgade näringsbegreppet är s.k. företagsjour (t.ex. avbytare inom jordbruket), musiker, tidningsmedarbetare samt direkthandelsförsäljare.

Om utredningens förslag till förändring av 21 § KL genomförs kommer med största sannolikhet antalet utfärdade F-skattsedlar att öka. Detta kommer att leda till ett ökat behov av resurser för uppföljning och kontroll.

Författningsförslag

Förslag till ny lydelse av 21 § kommunalskattelagen (1928:370)

<i>Nuvarande lydelse</i>	<i>Föreslagen lydelse</i>
Med näringsverksamhet avses yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet.	Med näringsverksamhet avses yrkesmässig <i>med viss grad av självständighet</i> bedriven förvärvsverksamhet.

Till näringsverksamhet räknas också i annat fall innehav av näringsfastighet samt innehav och avyttring av rätt till avverkning av skog. En privatbostadsfastighet eller en privatbostad kan inte ingå i näringsverksamhet.

Specialmotivering till 21 § KL

Paragrafen stadgar vad som avses med näringsverksamhet. Jämfört med hittillsvarande lydelse har definitionen på näringsverksamhet utvidgats. Begreppet omfattar numera också viss sådan yrkesmässig förvärvsverksamhet som enligt gällande praxis inte har ansetts tillräckligt självständig.

Det utvidgade näringsbegreppet omfattar personer som, utan att vara inordnade i respektive uppdragsgivares verksamhet, riktar sig till ett flertal uppdragsgivare och har en affärsidé som innebär aktivt sökande av uppdrag på den allmänna marknaden genom annonsering och dylikt. En omständighet som länge ansetts tala för att en verksamhet bedrivs självständigt är att ekonomiskt risktagande föreligger. Enligt gällande praxis avses med ekonomiskt risktagande exempelvis att egna anställda finns, egen lokal för verksamheten förhyrts eller köpts eller att en större investering gjorts. Avsikten är nu att med ekonomiskt risktagande skall också avses att den skattskyldige inte är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet. Härmed avses att vederbörande inte har någon som helst anställningstrygghet utan erhåller uppdrag bara i den utsträckning som betingas av uppdragsgivarens behov just för tillfället. Med den föreslagna utvidgningen av näringsbegreppet mildras kraven för att ett ekonomiskt risktagande skall kunna bedömas föreligga. För att kriteriet ekonomiskt risktagande skall anses uppfyllt räcker det således att den skattskyldige inte är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet på sätt angetts.

Exempel på yrkesverksamma personer som normalt torde kunna omfattas av det nu beskrivna utvidgade näringsbegreppet är s.k. företagsjour (t.ex. avbytare inom jordbruket), musiker, tidningsmedarbetare samt direkthandelsförsäljare.

1 Inledning

1.1 Utredningens uppdrag

F-skatteutredningen har tillsatts för att bl.a. se över enligt vilka kriterier bedömning görs vid skattemyndigheter och domstolar vid ansökan om tilldelning av F-skattsedel. Utredningens direktiv (Dnr 7432-97/920) har fogats till rapporten som bilaga 1.

1.1.1 Bakgrund

Under en längre tid har synpunkter framförts på skatteförvaltningens hantering i samband med tilldelning av F-skattsedel.

Den kritik som riktats mot skattemyndigheterna gäller ofta att dessa med hänvisning till praxis hänför visst slag av verksamhet till tjänst och inte till näringsverksamhet. De problem som upplevs av sökandena kan delvis förklaras av att praxis i vissa fall lagts fast långt tillbaka i tiden och därför kan anses otidsenlig mot bakgrund av att samhället förändrats samt arbetsmarknadens utseende och funktion ändrats.

Den 1 januari 1998 trädde nya bestämmelser för tilldelning av F-skattsedel i kraft. Ändringarna innebär att det kommer att bli lättare för den som startar verksamhet att få en F-skattsedel.

Som en grundläggande förutsättning för att en F-skattsedel skall utfärdas gäller fortfarande att det skall vara fråga om näringsverksamhet. I 21 § KL definieras begreppet näringsverksamhet som yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet.

Enligt tidigare bestämmelser gällde för att få F-skattsedel att sökanden kunde visa att han bedrev eller kunde antas komma att bedriva näringsverksamhet. Enligt de nya bestämmelserna skall en F-skattsedel efter ansökan utfärdas för den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet, såvida det inte finns skäligen anledning anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas.

Det nyss sagda innebär att det nu är skattemyndigheten som skall visa att näringsverksamhet inte bedrivs eller avses komma att bedrivas, i stället för som tidigare, då det var sökanden som skulle visa att han bedrev eller kunde antas komma att bedriva näringsverksamhet.

Trots de lättnader de nya bestämmelserna innebär kvarstår ändå gränsdragningsproblematiken näringsverksamhet/tjänst.

1.1.2 Utredningens uppdrag

Enligt direktiven har utredningens uppdrag innefattat bl.a. att

- kartlägga praxis för olika yrkeskategorier och analysera om utvecklingen på arbetsmarknaden innebär att praxis kan anses vara föråldrad

- kvantifiera omfattningen av antalet ärenden och mål rörande tilldelning av F-skattsedel inom skattemyndigheterna och i domstolarna

1.1.3 Utredningens mål

Utredningens mål har varit att, mot bakgrund av kartläggningen och analysen av praxis, vid behov föreslå åtgärder i form av nya rekommendationer och riktlinjer från Riksskatteverket och där så fordras föreslå lagändringar. Allt med syfte att åstadkomma ett verklighetsanpassat och modernt regelverk.

1.2 Metoder och avgränsningar

1.2.1 Metoder

Utredningen har infortrat uppgifter från skattemyndigheterna angående vilka yrkeskategorier som vållar problem på lokalkontoren vid behandlingen av ansökningar om tilldelning av F-skatt samt vari problemen består. Bl.a. med hjälp av dessa uppgifter har utredningen tagit ställning till för vilka yrkeskategorier praxis bör kartläggas och analyseras. Yrkeskategorier som vållar dessa problem är sådana där gränsdragningen näringsverksamhet/tjänst är svårbedömd.

Utredningen har för att kartlägga praxis för relevanta yrkeskategorier tagit fram domar från Regeringsrätten, kammarrätterna, Försäkringsdomstolen och Försäkringsöverdomstolen avseende arbetsgivar- och arbetstagarbegreppet inom uppbornds-, socialförsäkrings- och taxeringsområdena. Ett flertal domar från samtliga domstolar har funnits arkiverade på Riksskatteverket. Utöver dessa har domar tagits fram från Regeringsrätten, Försäkringsdomstolen och Försäkringsöverdomstolen ur databasen Rättsbanken med hjälp av sökning med fria sökord. De fria sökord som använts för sökning av Regeringsrättsdomar är näringsverksamhet, näring, rörelse, tjänst, arbetstagare och arbetsgivare. För sökning av domar från Försäkringsdomstolen och Försäkringsöverdomstolen har de fria sökorden näring, rörelse, tjänst och arbetstagare använts. Sökning efter kammarrättsdomar gällande F-skatt har gjorts i kammarrätternas databas med hjälp av sökordet F-skatt. Framsökta domar har rekvirerats från kammarrätternas arkiv.

För att kvantifiera omfattningen av antalet ärenden och mål rörande tilldelning av F-skattsedel inom skattemyndigheterna och i domstolarna har utredningen bl.a. tagit hjälp av skatteförvaltningens program RESUMÉ samt uppföljningsprogrammet VSTAT. Statistiska uppgifter har avseende åren 1993 t.o.m. 1997 tagits fram om bl.a. antalet fysiska och juridiska personer som tilldelats F-skatt, procentuell förändring gällande antalet tilldelningar, antalet ansökningar om F-skatt, avslagsbeslut och orsaker därtill samt antalet återkallelser av F-skatt. Även uppgifter om andelen avslag på F-skatteansökningar i procent per län samt antalsuppgifter per län angående ansökningar om F-skatt och avslag på dessa har tagits fram.

För att analysera om utvecklingen på arbetsmarknaden innebär att praxis i vissa avseenden kan anses otidsenlig har utredningen genomfört ett antal intervjuer med företrädare för

arbetsmarknadsdepartementet, fack- och arbetsgivarorganisationer, Statistiska centralbyrån, Arbetarskyddsstyrelsen, Rådet för arbetslivsforskning samt forskare vid Arbetslivsinstitutet. Utredningen har även tagit del av offentliga utredningar och litteratur inom ämnesområdet.

1.2.2 Avgränsningar

Arbetsgivar- och arbetstagarbegrepp finns inom det skatterättsliga, socialförsäkringsrättsliga och civilrättsliga, dvs. arbetsrättsliga området. Utredningen har endast analyserat domar avseende det skatte- och socialförsäkringsrättsliga arbetsgivar- och arbetstagarbegreppet. Det civilrättsliga har således inte berörts.

2 Arbetsmarknadens utveckling

I de närmast följande avsnitten beskrivs de förändringar som skett på arbetsmarknaden och i näringslivet under de senaste 150 åren.

2.1 Industrialiseringen av Sverige

En rad omvälvande förändringar i det svenska samhället genomfördes i mitten av 1800-talet¹. Lagar reformerades vilket gjorde att de mest grundläggande förutsättningarna för näringslivet ändrades. Skråordningen avskaffades 1846 och den första aktiebolagslagen kom 1848. Det blev i och med detta möjligt också för passiva kapitalägare att investera sina pengar i produktionen. En mer fullständig näringsfrihet infördes 1864. Detta år släpptes också räntan fri, vilket gjorde att bankerna kunde bedriva en aktiv in- och utlåningspolitik och därmed medverka till finansiering av nya industrier. Folkskolan infördes 1842 vilket också möjliggjorde ekonomisk utveckling i Sverige. Även utbyggnaden av och förbättringar av transportsystem, såsom järnvägar och ångbåtar samt kanalbyggen, ledde till en ökning av fabriksdriften och utveckling av varuproduktionen.

Grunden till ett flertal av de exportföretag som omvandlade Sverige från ett fattigt jordbrukssamhälle till ett framgångsrikt och industrialiserat välfärdssamhälle lades under senare delen av 1800-talet. Skogs-, järnmalms- och verkstadsindustrin blev viktiga exportbranscher.

Under 1800-talets senare hälft började arbetarna att sluta sig samman i fackföreningar², vilka försökte förhandla med arbetsgivarna för att komma överens om vilka villkor som skulle gälla för de anställda i fråga om lön och arbetstid m.m. Fackföreningen och arbetsgivaren träffade ett avtal om de var överens. Detta avtal, som benämndes kollektivavtal, skulle gälla för alla anställda, hela arbetstagar kollektivet.

¹ Bodin M., Bredbacka C., Giertz E., I (o)takt med tiden - om näringslivet av idag och dess kringapparatur - av igår? Norstedts Tryckeri AB, Stockholm 1996, s. 9 ff.

² Aa., s. 25.

1915 klargjorde Högsta domstolen vilka rättsverkningar kollektivavtalet skulle ha³. 1928 antogs lagar om kollektivavtal och arbetsdomstol.

Under tidigt 1900-tal skedde stora strukturförändringar och rationaliseringar främst inom skogs- och järnmalsindustrin. Mindre företag köptes upp av större eller lades ner. Något senare infann sig också samma tendens bland verkstadsindustriföretagen innebärande koncentration och stordrift.

Sammanslagningar och fusioner gjorde det möjligt även för verkstadsföretagen att etablera sig internationellt. Verkstadsindustrin var progressiv, expansiv och lönsam totalt sett. Konkurer och utslagningar var dock också en del av utvecklingsprocessen.

Industrialiseringen under och strax efter första världskriget präglades starkt av krigets existens. Importen ströps i krigets början och exporten avstannade något senare. Detta drabbade de svenska expansiva exportföretagen hårt. P.g.a. att inflationen ströps var det mycket fördelaktigt för företagen att förvärva företag längs tillverknings- och förädlingskedjan för att trygga sin försörjning av råmaterial och halvfabrikat. Det ledde till att företagen blev mycket stora enheter. Inflationen under kriget drev upp priserna på realkapital. Efter inflationstiden följde under åren 1920-1922 en mycket djup depression.

P.g.a. efterkrigsdepressionen och en mycket hårdhänt penningpolitik bredde en arbetslöshetskras ut sig och många företag och privatpersoner drevs i konkurs. Detta ledde till stora ägarförändringar inom den svenska industrin genom att förlorade företag rekonstruerades av nya ägare. Finansvärdens inflytande över industrin stärktes eftersom det oftast var affärsbankerna och storfinansen som svarade för rekonstruktionen av näringslivet. Den mer koncentrerade ägarbilden gjorde industrierna mer målinriktade i sina rationaliseringar vilket ledde till att produktionen och exporten ökade. En konkurrenskraftig industri tar form. Guldmyntfoten kunde återinföras 1924. En högkonjunktur följde i Sverige. Under senare delen av 1920-talet ökade exporten dubbelt så snabbt som importen.

1920-talets högkonjunktur vilade på bräcklig grund p.g.a. de stora krigsskadestånden eller krigslånen från USA som Europas ledande industriländer var tyngda av. Betalningsbalans i världsekonomin upprätthölls genom att stora lån och kapitalströmmar överfördes till Centraleuropa, till stor del genom Ivan Kreugers försorg. En stor arbetslöshet fanns i industriländerna under hela 1920-talet. I vissa länder uppstod en hyperinflation. Den amerikanska aktiebörsen kollapsade 1929. En ny depression spred sig snabbt över världen och detta drabbade Sverige eftersom exporten sjönk. Under 1920-talet hade Kreugerimperiet utgjort ett centrum för den spekulativa världsekonomin. Sverige hade under några år utvecklats till en slags finansiell supermakt. Kreugers självmord 1932 blev slutpunkten för denna korta period. Då 1930-talskrisen var överstånden stärktes ägarkoncentrationen inom industrin ytterligare. Ett fåtal ägare förvärvade ytterligare bolag. De nya ägarna hade ambitionen att effektivisera och expandera bolagens verksamheter. Detta ledde till att en stukturrationaliserad och konkurrenskraftig industri växte fram vilken under 1930-talets senare hälft utvecklades mycket positivt.

Industrialiseringen omformade samhället och skapade en ny arbetarklass. Denna var fri från brukspatronernas, godsägarnas, böndernas och hantverksmästarnas traditionella ledning, kontroll och chefskap. Industrierbetarna kontrollerades emellertid på annat sätt.

³ SOU 1994:141, s. 26.

Industriarbetsgivarna började så småningom att tillämpa "vetenskaplig arbetsledning". Arbetsledare fick i uppgift att i detalj planera, instruera och kontrollera arbetet i fabrikena. Stora delar av arbetsledningen överläts till nya specialistgrupper. En förespråkare för denna arbetsledningsmetod var amerikanen Frederick Winslow Taylor. Han ansåg att genom arbetsstudier kan "Den uppgift som en skicklig yrkesman kan utföra och den lön han skall erhålla för att utföra uppgiften ... fastställas av experter och skall så fastställas." En annan produktionsfilosofi som rönt stor uppmärksamhet under samma tidsperiod var den som Ford Motor Company tillämpade. Filosofin gick ut på att det väsentliga för att uppnå effektivitet i tillverkningen berodde inte på den enskilde arbetarens prestation utan på hur produktionssystemet var utformat. I denna produktionsfilosofi var det bolagets mekaniskt rörliga monteringsband som väckte mest intresse.

De olika amerikanska arbetsledningsmetoderna fick inget genomslag i Sverige under mellankrigstiden p.g.a. oro på arbetsmarknaden och stor tillgång på arbetskraft. Motiv till rationalisering saknades därför.

2.2 Uppbyggnaden av välfärdsstaten

Sverige hade redan sedan mellankrigstiden en positiv grundsyn på arbetsstudier, vetenskaplig arbetsledning och rationell driftorganisation. Obligatorisk användning av funktionell arbetsledning, dvs. "taylorismen", var ett av resultaten. Förändringen i företagen i Sverige⁴ genom rationalisering och strukturförändring mot specialisering, internationalisering och stordrift började på allvar ta fart efter andra världskrigets slut. Eftersom stora delar av företagen i Sverige kommit under ett fåtal finansiella ägares kontroll i mitten av 1930-talet fanns det gynnsamma förutsättningar för sådana strukturomvandlingar, vilka ledde till ökad ekonomisk aktivitet.

1936 infördes en lag om förenings- och förhandlingsrätt⁵. Under samma tidsperiod slog SAF och LO vakt om organisationernas oberoende och fria förhandlingsrätt, de ville undvika ytterligare lagstiftning gällande arbetsmarknadens förhållanden. De träffade år 1938 det s.k. Saltsjöbadsavtalet. P.g.a. avtalets tillkomst avstannade planering av lagstiftning angående ekonomiska stridsåtgärder och tredje mans rätt till neutralitet i arbetskonflikter, lagstiftning om det enskilda arbetsavtalet samt lagstiftning om ideella föreningar inklusive föreningarna på arbetsmarknaden. Genom Saltsjöbadsavtalet inrättades en partssammansatt arbetsmarknadsnämnd. Denna skulle bl.a. handlägga frågor av allmän eller större betydelse för arbetsmarknaden. Dessutom föreskrev avtalet en förhandlingsordning i rättstvister med regler exempelvis om central förhandling. Det fanns också regler om begränsning av ekonomiska stridsåtgärder bl.a. avseende tredje mans skydd och skyddsarbete samt om behandling av samhällsfarliga konflikter. I viss mån inskränktes arbetsgivarens rätt att fritt anta och avskeda arbetare. Avtalet gav huvudorganisationerna ökat inflytande.

Den positiva utvecklingen inom industrin lade grunden till det välfärdssamhälle som tog form under decennierna efter andra världskriget och bidrog till finansieringen av den växande

⁴ Bodin M., Bredbacka C., Giertz E., I (o)takt med tiden - om näringslivet av idag och dess kringapparat - av igår? Norstedts Tryckeri AB, Stockholm 1996, s. 23 ff.

⁵ SOU 1994:141, s. 29.

offentliga sektorn. Företagens ägare, den socialdemokratiska regeringen och arbetarrörelsen var alla lika angelägna om industrins framgång. Samförstånd rådde mellan dessa grupper och detta samförstånd kom till uttryck i den "svenska modellen". Denna gav en klar rollfördelning mellan stat, näringsliv och fackliga organisationer. "Den svenska modellen" hade successivt utvecklats sedan mitten av 1930-talet. En effektiv produktionsapparat och en konkurrenskraftig exportindustri utgjorde fundamentet i välfärdssamhället. Samsynen och samförståndet⁶ mellan företrädare för näringslivet, de fackliga organisationerna och staten gav förutsättningar för ett välfungerande samarbete mellan stat och näringsliv. De skapade tillsammans "det svenska ekonomiska undret". Den offentliga sektorn kunde finansieras och byggas upp. Den utökades och sysselsatte fler människor för varje år. Under 1950- och 1960-talet hade Sverige stora exportframgångar och intog beträffande världshandeln en tätposition i fråga om ekonomisk tillväxt.

Under hela efterkrigstiden⁷ var arbetslösheten låg, den varierade under perioden mellan en och tre procent. Arbetskraftsdeltagandet och sysselsättningsgraden ökade stegvis under åren 1960-1990. Under åren 1970-1990 ökade arbetskraftsdeltagandet och sysselsättningsgraden med 11 procent. En stor del av denna sysselsättningsökning hade sin grund i den under denna period ständigt expanderande offentliga sektorn.

I slutet av 1960-talet gav de första ekonomiska krissignalerna sig till känna inom den svenska industrin. Samtidigt kom från arbetstagarhåll starka krav på förändring på industrins och näringslivets arbetsvillkor. Under hösten 1969 och våren 1970 utbröt olovliga strejker. De strejkande tog avstånd från de detaljerade arbetsinstruktionerna, den långt drivna arbetsuppdelningen och en ackordslönereform. Samtidigt framförde de krav på medbestämmande, bättre arbetsmiljö samt arbetstillfredsställelse.

Trots de första signalerna om ekonomisk kris som kom i slutet av 1960-talet, sedan "oljekris" och ökade kostnader för industripolitiken, fanns knappast något krismedvetande i Sverige förrän 1975.

Under den första hälften av 1970-talet infördes ett stort antal arbetsrättsliga lagar i Sverige. Bland dessa märks bl.a. lagar om styrelserepresentation 1973, lag om rättegång i arbetstvister 1974, ny arbetarskyddslag 1974, lag om facklig förtroendemans ställning 1974, lagen om arbetstgares rätt till ledighet för studier 1975, lag om anställningsskydd 1974, lag om anställningsfrämjande åtgärder 1974 och lag om medbestämmande 1977⁸.

År 1977 omfattade i Sverige den offentliga sektorn fler anställda än hela tillverkningsindustrin. Industrin kunde inte längre finansiera de ökande offentliga utgifterna och Sveriges ekonomi

⁶ Bodin M., Bredbacka C., Giertz E., I (o)takt med tiden - om näringslivet av idag och dess kringapparat - av igår? Norstedts Tryckeri AB, Stockholm 1996, s. 27.

⁷ Järholm, B. (red.), Arbetsliv och hälsa. AB Boktryck, Helsingborg 1996, s. 12.

⁸ Bodin M., Bredbacka C., Giertz E., I (o)takt med tiden - om näringslivet av idag och dess kringapparat - av igår? Norstedts Tryckeri AB, Stockholm 1996, s. 43 ff.

kom i obalans. Staten fick ett växande budgetunderskott och en snabbt växande statsskuld. Under 1980-talet började politikerna kräva en nedmontering av den offentliga sektorn och en minskning av de offentliga utgifterna samt en stimulering av svenskt näringsliv för att få en ekonomisk tillväxt.

2.3 Företagandet och arbetsmarknaden i Sverige idag

Under de ekonomiskt goda åren i Sverige som beskrivits i kap. 2.2 fanns en konstant och stor efterfrågan på standardiserade varor. Eftersom efterfrågan var så stor var företagens problem då att producera tillräckligt mycket. Produkterna hade ofta en lång livslängd p.g.a. att avsättningsmarknaderna fanns där och företagen inte behövde oroa sig för att inte i framtiden kunna få avsättning för sina produkter. Stabilitet och planmässigt systemtänkande utgjorde grundstenar i dåtidens betraktelsesätt. På arbetsmarknaden rådde en överfull sysselsättning. En osund konkurrens om arbetskraften förelåg.

Nu är situationen en annan. Idag ser vi enligt Anders Wikman vid Arbetslivsinstitutet hur, till skillnad från tidigare, en internationell ekonomi växer fram. Detta gör att den självständighet som präglat många stater inte längre går att vidmakthålla. Efter 1980-talets stora avregleringar av valutahandeln har oerhörda mängder kapital börjat transfereras över nationernas gränser. Varje dag omsätts en biljon dollar i världens valutahandel enligt beräkningar. Det är tio gånger mer än den samlade världsproduktionen på en dag. Världshandeln har också expanderat kraftigt och en internationalisering har skett. Detta minskar nationalstaternas oberoende enligt Wikman. De multinationella bolagen bryr sig inte om de tidigare etablerade gränserna. Andelen sysselsatta utom landet hos de svenska multinationella företagen har exempelvis under perioden 1965 till 1994 ökat från 33,9 procent till 61,1 procent av dessa företags samtliga sysselsatta. Världshandeln har samtidigt exploderat i omfattning. De stora, enhetliga och självständiga företagskolosserna har genom utvecklingen uppsplittrats och nu existerar istället stora nät med ömsesidigt, ofta internationellt beroende.

Det har också p.g.a. den ekonomiska krisen blivit allt större turbulens på marknaderna för avsättning samt på arbetsmarknaden⁹. Det har blivit nya förutsättningar exempelvis beträffande kompetens och teknik. Istället för att förvärva företag längs tillverknings- och förädlingskedjan, som företagen tidigare gjort, söker nu företagen nya utvecklingsvägar. Företagen satsar istället på sin kärnverksamhet¹⁰ och köper in andra typer av tjänster externt som företaget behöver, men som inte hör till kärnverksamheten. Detta leder till en allt större specialisering av företagen och samverkan dem emellan, vilket leder till ett alltmer komplext näringsliv. Begrepp som lean production, reengineering, nätverk, joint ventures, projektorganisation, virtuell organisation och franchising står att finna i teorier om hur företagen idag skall ledas och organiseras. I de nya mönstren för samverkan mellan företag finns människor från olika företag organiserade i nätverk samt i mer eller mindre tillfälliga projektgrupper och arbetslag.

I Sverige och internationellt blir produkternas och tjänsternas ekonomiska livslängd allt kortare och kunderna ställer krav på en långt driven kundanpassning, vilket leder till en stor

⁹ Aa., s. 47 ff.

¹⁰ Se nedan under kap. 2.4

diversifiering av varor eller ibland en långt driven standardisering. Exempel på standardisering är franchisekonceptet. Den tekniska utvecklingen gör att specialister i allt större utsträckning behövs. Även en ökad betydelse av service i kontakten med kunder gör att allt fler personer betraktas som nyckelpersoner. Dessa blir då svårligen utbytbara. Helt andra krav på specialiserad kunskap och erfarenhet ställs idag vid rekrytering än för 20 år sedan. Idag är utveckling och tillväxt starkt förknippat med strukturomvandling och flexibilitet vilket innebär att nytt kommer till och gammalt försvinner. Ökade krav på effektivitet, kvalitet och serviceanda har gjort företagen mer marknadsorienterade. Detta leder till att företagen skaffar sig djup kundkännedom, hög kundrelevant kompetens och inriktar sig på att klara korta leveranstider och snabba omställningar.

När förutsägbarheten har minskat jämfört med för 20-30 år sedan riktar många intresset mot företagets samspel med andra aktörer på marknaden, istället för som tidigare, mot företagets inre liv. Kommunikation och samverkan blir viktiga utvecklingsområden. Nya strukturer utvecklas exempelvis mellan företag och personal, mellan företag och kunder samt mellan olika företag.

I början på 1990-talet ökade arbetslösheten i Sverige kraftigt¹¹. Efterfrågan på arbetskraft minskade i samtliga näringsgrenar men mest inom industrin, byggnadssektorn samt även inom den offentliga sektorn. Minskningen inom den privata tjänstesektorn var relativt sett mindre. Sysselsättningen i Sverige minskade med drygt 500 000 personer mellan 1990 och 1996. 1996 uppgick den öppna arbetslösheten till 8,1 procent. 6,6 procent av arbetskraften deltog i arbetsmarknadspolitiska åtgärder. Sammanlagt innebar det att 14,7 procent av arbetskraften stod utanför arbetsmarknaden 1996. Denna arbetslöshetsnivå är samma som flertalet västeuropeiska länder haft under en längre tid. Antalet långtidsarbetslösa blev också allt fler under 1990-talet¹². Av de arbetslösa ökade andelen som hade varit arbetslösa mer än ett år från ca 20 procent 1991 till 50 procent 1995. Arbetslösheten har dock minskat något under den senare delen av 1997 och början av 1998.

Under perioden 1990-1993¹³ försvann 187 000 arbeten inom tillverkningsindustrin, 145 000 inom den offentliga sektorn och 88 000 inom handeln. I relativa termer var minskningen störst inom tillverkningsindustrin. Genom privatiseringar överfördes sysselsättning från den offentliga sektorn till den privata sfären. Det gjorde att minskningen av arbeten relativt sett inte blev lika dramatisk inom den offentliga sektorn. Under perioden 1990-1993 ökade trots den djupa konjunkturedgången sysselsättningen i några kunskapsintensiva näringsgrenar som utbildning och vård, teknikföretag och andra kunskapsföretag. 1994 vände konjunkturen något uppåt. En viss återhämtning av de tidigare sysselsättningsförlusterna kunde ske. Främst registrerades ökad sysselsättning för små s.k. ettarbetsställe företag. Även utlandsägda storföretagsenheter gav några nya arbeten. Dock hade de svenskägda storföretagen även under 1994 förluster av sysselsättning. Under detta år fortsatte småföretagen att öka sin andel av sysselsättningen inom den privata sektorn. Denna utveckling har hållit i sig även

¹¹ SOU 1997:17, s. 117 f.

¹² Järvholm, B. (red.), Arbetsliv och hälsa. AB Boktryck, Helsingborg 1996, s. 12.

¹³ Persson, B. (red.), Småföretagande, entreprenörskap och jobben - ett forskningsfält i förändring. ORD&FORM, Uppsala 199, s. 26 f.

fortsättningsvis. Även sysselsättningsökningen för kunskapsintensiva företag fanns under 1994 och denna ökning har sedan dess fortsatt. Småföretagen har under 1990-talet varit starkt överrepresenterade som sysselsättningskapare, både räknat i brutto- och i nettotermer.

Antalet egenanställningar och andra anställningskontrakt som inte är tillsvidareanställningar har ökat kraftigt under de senaste decennierna, både i Sverige och internationellt. Tidsbegränsad anställning har blivit en allt vanligare anställningsform de senaste åren. Enligt Statistiska centralbyråns arbetskraftsundersökning 1995 har sedan 1990 de tidsbegränsade anställningarna ökat med ca 21 procent. De fasta anställningarna har samtidigt minskat med ca 17 procent. Behovsanställda, dvs. personer som rycker in när någon arbetsgivare behöver dem, är också en växande del av de tidsbegränsat anställda¹⁴. 1987 uppgick antalet behovsanställda till ca 30 000 personer. Sedan dess har antalet mer än tredubblats.

Antalet egenföretagare utan anställda ökade i Sverige, från 232 000 år 1987 till 267 000 år 1995, enligt Statistiska centralbyråns arbetskraftsundersökningar. Allt fler arbetar även med egenföretagarverksamhet vid sidan om sitt normala arbete. En ökning har också skett av personer som arbetar med egen verksamhet utan att vara inregistrerade som egna företagare. En viss bild av detta ger den ökade användningen av F-skattsedlar. En ökning har skett både av användningen av kombinationen F- och A-skattsedel och endast F-skattsedel, se bilaga 5.

2.4 Nya teorier och företeelser på arbetsmarknaden - teorier om företagande, företagskonstruktioner och samarbetsformer

Det traditionella industriföretaget¹⁵ utförde i regel i egen regi de flesta arbetsuppgifterna och momenten som krävdes för att producera en färdig produkt. Detta gällde oberoende av om det handlade om kärnverksamhet¹⁶, stödverksamhet eller biverksamhet. Numera gör inte företag allting själva. En benämning på denna process är **sönderfall**, vilket innebär att företag och organisationer bryts ner i delar som sedan läggs in i nya strukturer med helt annorlunda arbetsformer och relationer till varandra. Dessa strukturer är inte långvariga och stabila utan är ofta tidsmässigt begränsade i projekt.

Begreppet **kärnkompetens** (engelska: Core Competence) myntades av Prahalad och Hamel i en artikel i Harvard Business Review 1990¹⁷. Författarna menade att om ett företag satsar på att skaffa sig mycket gedigna kunskaper inom ett speciellt och smalt område så kan företagets produkt användas i ett stort antal slutprodukter som andra företag producerar. Dess marknad kan därigenom växa. Kärnkompetenser handlar mycket om att kunna kombinera olika företags

förändrade ¹⁴ Svenska Arbetsgivareföreningen, Arbete utan anställning - om de relationerna på arbetsmarknaden. Stellan Stål, Stockholm 1996, s. 21.

av ¹⁵ Bodin M., Bredbacka C., Giertz E., I (o)takt med tiden - om näringslivet idag och dess kringapparat - av igår? Norstedts Tryckeri AB, Stockholm 1996, s. 52 ff.

¹⁶ Se nedan i detta kap.

¹⁷ Prahalad, C. K., Hamel, G., The Core Competence of the Corporation. Harvard Business Review May - June 1990.

produktionskunskaper. Kärnkompetens ger företaget möjlighet att nå många olika marknader. Den är ur kundens synvinkel av stort värde och den är svår för konkurrenter att imitera. Många företag utvecklar idag sin kärnkompetens enligt Prahalad och Hamels teori.

Business process engineering¹⁸ är en annan ny metod för att omstrukturera företaget. Metoden utgår från att företagets processer skall fundamentalt förändras och att detta leder till en total omstrukturering av företaget. Det handlar om att bygga ett nytt företag, inte att endast förbättra det som finns. En sådan förändring brukar ofta leda till att flera moment sammanförs att utföras av en person eller grupp istället för på olika håll. Behovet skall styra var en sak skall göras. Ett annat resultat av metoden kan bli att kontrollerna blir färre, exempelvis inriktas dessa på ärenden av stora värden istället för att allt kontrolleras. Ett annat exempel kan vara att all kontakt med kunden sköts av en person, istället för av en mängd olika personer.

Imaginära organisationer¹⁹ är en ny företeelse inom svenskt näringsliv. Begreppet imaginära organisationer är ett sätt att betrakta företag. Det är egentligen ett system där för företaget viktiga funktioner hanteras utanför detta. Ett kännetecken på en imaginär organisation är ett högt värde på kvoten E/A. E står för antalet engagerade och A står för antalet anställda. Den imaginära organisationen engagerar kunderna i värdeskapandet, den har en affärsidé och personalidé för hela systemet och har mer resurser än som kan utläsas av traditionell redovisning.

Beskrivningen av företag idag som **virtuella företag** är också en teori som framförs²⁰ i dessa sammanhang. Utgångspunkten för denna teori är att kunders allt högre krav på snabba och anpassade leveranser av varor och tjänster gör att leverantörsföretagen måste samverka mycket mer för att uppfylla sina målsättningar. Kundernas behov blir allt mer differentierade. Detta gör att en detaljerad marknadskänedom blir allt viktigare. Det virtuella företaget bör därför beskrivas som ett informations- och relationsmönster.

Ytterligare en teori om dagens situation är att arbetskraften i företagen kan beskrivas som en **treklöver**²¹ där arbetet utförs av kärnpersonal, flexibel arbetsstyrka och medleverantörer. Kärnpersonalen kan sägas representera den kompetens som är unik för företaget och ger kärnverksamheten dess specifika karaktär. Medleverantörerna är bolag eller frilansande individer som startat egna företag. Den flexibla arbetsstyrkan består av personer som inte är tillsvidareanställda, dvs. de är projektanställda, dagavlönade osv.

En ny typ av företeelse på arbetsmarknaden är de s.k. **spindlarna**. Dessa utgör kärnan i olika typer av företag såsom virtuella företag och imaginära organisationer. De sammanknyter olika företag och personer i projekt eller standardiserar tjänster som fristående aktörer tillhandahåller på lokala marknader. Spindlarna brukar vara av två olika slag: förläggare och

¹⁸ Hammer, M., Champy, J., Reengineering the Corporation. ISL Förlag 1994.

¹⁹ Hedberg, B., Dahlgren, G., Hansson, J., Olve, N-G., Imaginära organisationer. Liber-Hermods 1994.

²⁰ Davidow, W. H., Malone, M. S., The Virtual Corporation. Harper Collins 1992.

²¹ Se Handy, C., The age of unreason. Century Business 1991.

kedjeorganisatörer. Förläggare arbetar projektvis. De engagerar de personer som behövs till olika projekt. Kedjeorganisatörer utnyttjar det faktum att människor har likartade behov och önskar återfinna affärskedjor de känner igen på flertalet platser. De organiserar likartad konsument- och producentservice på många platser. Exempel på spindlar är ICA, Praktikertjänst och Sibylla.

Dagens strukturomvandlingar innebär ofta att företag slås isär. Många mindre kunskapsbaserade bolag bildas med var sin egen affärsidé. Dessa bolag kan sedan växa till större bolag. En av anledningarna till denna omvandling är den tekniska utvecklingen. De verksamheter som finns i de nybildade bolagen har ofta tidigare bedrivits i ett större företag inom en funktionell avdelning. Ett syfte med att låta funktionen "avknoppas" och läggas in i ett nytt bolag är att bättre kunna koppla nytta av funktionen till kostnaden. När det ursprungliga företaget utnyttjar det nybildade företags tjänster debiterar det nybildade det ursprungliga. Det är då lättare att se vad tjänsterna egentligen kostar. Det är också ett sätt att slippa ha funktionens personal anställd hos det ursprungliga företaget. Om verksamheten "avknoppas" slipper det ursprungliga företaget allt ansvar för det nya bolagets medarbetare. Den här beskrivna processen kallas ofta **utkontraktering, bolagisering** eller "**outsourcing**".

Distansarbete är en arbetsform som har ökat i omfattning under senare år. Distansarbete innebär att arbetet utförs på avstånd från en bas och med användande av modern teknik, som gör det möjligt att ändå vara i direkt kontakt med verksamheten vid basen. För att belysa förekomsten och konsekvenserna av, kartlägga och redovisa lagstiftningen och kollektivavtalen kring samt kartlägga de hinder som kan finnas för denna arbetsform har regeringen tillkallat en särskild utredare²². Utredaren skall redovisa sitt uppdrag senast den 1 september 1998. Distansarbete möjliggör förändrade produktionsmetoder och arbetssätt. Det skapar nya förutsättningar för organisationen av och innehållet i arbetet. De ökade kraven på företag att vara flexibla kan lättare tillgodoses med distansarbetande medarbetare. Vissa arbetstagare kan övergå till att bli uppdragstagare alternativt till att börja arbeta för flera arbetsgivare samtidigt.

Andra sätt att organisera om staber och serviceenheter är²³:

Decentralisering, vilket innebär att ansvar och resurser fördelas ut till de olika operativa enheterna i ett företag. Enheterna dimensionerar sedan själva sin verksamhet efter de behov som föreligger.

Nedläggning, vilket innebär att verksamheten avvecklas. Då behov uppstår köps istället motsvarande tjänster av externa leverantörer.

Avyttring, som innebär att en verksamhet inom företaget säljs till en redan etablerad extern

²² Kommittédirektiv 1997:83.

²³ Bodin M., Bredbacka C., Giertz E., I (o)takt med tiden - om näringslivet av idag och dess kringapparat - av igår? Norstedts Tryckeri AB, Stockholm 1996, s. 72 f.

entreprenör.

Management buy out. Det är en speciell form av försäljning av verksamheten, där verksamhetens egen personal köper och sedan driver denna vidare.

Avhopp. Detta är då personal, ofta specialister som har hand om kvalificerad verksamhet, startar verksamhet i egen regi och slutar sitt arbete hos det ursprungliga företaget. Detta sker ibland i samförstånd med det ursprungliga företaget.

Konsekvenserna av ovanstående olika strukturförändringar och omorganisationer blir att många ospecificerade anställningsavtal inom det ursprungliga företaget försvinner. Istället tillkommer ett fåtal affärsavtal mellan olika affärsparter. Det finns möjligheter att specificera och tidsbegränsa affärsavtalen på ett helt annat sätt än beträffande anställningsavtal. För det ursprungliga företaget innebär denna avtalsform istället för anställningsformen väsentlig förenkling och ökad flexibilitet. Företaget får möjlighet att snabbt skaffa sig den speciella kompetens som det efterfrågar och detta under önskad tidsperiod.

För arbetsmarknaden innebär omstruktureringarna under senare år en förändring. Enskilda företag koncentrerar sig på sina kärnverksamheter och hyr eller köper övriga tjänster från andra företag eller enskilda personer. Företagen och de enskilda personerna tänks ofta vara sammanknutna i nät. Den unika kompetensen betonas hos enskilda personer eller grupper av personer. Den fasta anställningen finns inte kvar då företaget omstruktureras. En helt ny arbetsmarknad skapas, där arbetslöshet och undersysselsättning ofta blir en del av kravet på ökad flexibilitet, enligt Wikman.

2.5 Sverige i ett framtidsperspektiv

Allt talar för att ekonomin kommer att bli allt mer globaliserad. Konkurrensen kommer att öka. Tekniken kommer att få allt större betydelse. Kapitalmarknaden kommer att bli ytterligare friare. Sverige kommer att bli än mer beroende av den internationella aktiemarknaden.

Troligen kommer utvecklingen i Sverige att bli allt mer konform med utvecklingen internationellt. De internationella trenderna har beskrivits ovan i kap. 2.3. Sannolikt kommer morgondagens arbetsmarknad i Sverige präglas av decentralisering, "outsourcing", "slimmade organisationer", "imaginära företag", nedläggning/utflyttning av företag, egenföretagande, framflyttande av kärnpersonal, projektarbeten, distansarbete, ökat antal tillfälliga anställningar, inhyrd personal, breddat ansvar och ökade kompetenskrav.

3 Statistik och sammanfattning av enkätsvar

3.1 Statistik

Med hjälp av skatteförvaltningens uppföljningsprogram VSTAT och GIN har vissa uppgifter avseende F-skattehanteringen sammanställts.

3.1.2 Antalsuppgifter (t.o.m. mars 1998)

Antalet skattskyldiga med någon form av F-skatt (F-skatt med debitering, F-skatt utan debitering, FA-skatt med debitering och FA-skatt utan debitering) är för närvarande 563 000 skattskyldiga varav 304 000 är juridiska personer och resterande del, 259 000, fysiska personer. Antalet har ökat med 196 000 skattskyldiga sedan F-skatten introducerades 1993, då antalet var 367 000, dvs. en ökning med drygt 53 procent. Fysiska personer svarar för 109 000 av den antalsmässiga ökningen, vilket innebär en ökning på 73 procent från startnivån på 150 000 personer 1993.

För juridiska personer är ökningen 40 procent, från 217 000 till 304 000, en ökning med 86 000.

Den mest markanta förändringen mellan de olika typerna av F-skatt är att FA-skatt, till viss del utan debitering men framför allt med debitering, har ökat mycket kraftigt och den rena F-skatten har minskat något. Av det totala antalet fysiska personer som har F-skatt svarar FA-skatten för 60 procent. Till viss del beror detta på den initiala anpassningen till det nya systemet eftersom så gott som inga personer hade FA-skatt 1993, men förskjutningen från F-till FA-skatt är tydlig även de senaste åren.

3.1.3 Avslag

Ansökningarna om F-skatt har minskat något de senaste åren, från 75 000 ansökningar per år 1994 till 70 000 för 1997. Hela minskningen svarar juridiska personer för, antalet har för denna grupp minskat från 35 000 till 27 000 ansökningar per år. Antalet ansökningar från fysiska personer har i princip legat på nivån 40 000 per år hela tiden.

Av det totala antalet ansökningar under 1997 har 2 086 skattskyldiga fått avslag på sin ansökan, vilket motsvarar 2,95 procent. Fysiska personer svarar för 1 369 av avslagen vilket motsvarar 3,13 procent av ansökningarna från fysiska personer. För juridiska personer ligger avslagen på 2,66 procent eller 717 stycken. Avslagen är något lägre 1997 än 1996.

Den vanligaste avslagsorsaken är "Bristande redovisning/betalning" tätt följt av "Näringsverksamhet bedrivs ej" som tillsammans svarar för 2/3 av avslagen. Den sistnämnda avslagsorsaken svarar för 40 procent av avslagen bland fysiska personer och för 17 procent bland juridiska personer. Om man sätter antalet avslag på grund av "Näringsverksamhet bedrivs ej" i relation till antalet ansökningar så är det i genomsnitt 0,94 procent som får avslag på den grunden, för fysiska personer är siffran 1,23 procent och för juridiska personer 0,46 procent. I antal räknat är det under 1997 663 avslag på grunden "Näringsverksamhet bedrivs ej", 540 fysiska och 123 juridiska personer.

När det gäller utvecklingen av avslagen så har andelen avslag minskat de senaste åren. Till viss del kan minskningen förklaras av att antalet ansökningar minskat. Denna förklaring gäller dock inte fysiska personer där avslagsfrekvensen också minskat de senaste åren trots en i stort sett oförändrad nivå på antalet ansökningar. Samtidigt som avslagen procentuellt sett minskat så ökar andelen avslag som beror på "Näringsverksamhet bedrivs ej".

3.1.4 Regionala variationer

När det gäller avslagen finns det stora variationer mellan länen. Medelvärdet för avslag på grund av "Näringsverksamhet bedrivs ej" är för 1997 0,95 procent. Hälften av länen ligger i intervallet 0,33 - 0,52 procent och minimi- respektive maximivärdet är 0,16 procent respektive 1,0 procent. För fysiska personer är skillnaderna ännu större. Medelvärdet för 1997 är 1,26 procent och hälften av länen ligger mellan 0,7 och 1,62 procent. Minimi- respektive maximivärden är 0,11 procent respektive 4,32 procent. Om de regionala skillnaderna beror på olika regeltillämpning eller på regionala skillnader går inte att utläsa ur det statistiska materialet.

3.2 Sammanfattning av svar på enkät till skattemyndigheterna

I oktober 1997 sände utredningen en enkät till samtliga skattemyndigheter med begäran om hjälp med uppgifter beträffande

1. för vilka yrkeskategorier och branscher som handläggarna upplever att svårigheter föreligger med att bedöma om det är fråga om näringsverksamhet eller tjänst,
2. vad handläggarna upplever som svårt vid bedömningen för respektive yrkeskategori eller bransch och om handläggarna anser att praxis kan anses otidsenlig.

Av svaren på enkäten kan utläsas att handläggarna av ansökningar om F-skatt upplever att vissa yrkeskategorier vållar svårare gränsdragningsproblem än andra, exempelvis avbytare (inom lantruket), billots, byggnadsarbetare, försäljare och handelsresande, hemtjänstarbetare, konsult, läkare, lärare, musiker, skogsarbetare, städare, tidningsmedarbetare och vaktmästare. Nya företeelser på arbetsmarknaden uppges också vålla gränsdragningsproblem, exempelvis lönebolag, franchising, pyramidorganisationer, uthyrning av arbetskraft samt nya yrkeskategorier.

Vad handläggarna enligt enkätsvaren upplever som besvärligt vid bedömningen om näringsverksamhet skall anses bedrivas eller inte är exempelvis

- * då uppdragen utförs åt en tidigare arbetsgivare,
- * där ett uppdragsförhållande blivit alltmer permanent och därmed kommit att likna ett tjänsteförhållande,
- * om provisionsersättning skall kategoriseras som lön eller inte,
- * om en person som uppger sig vara konsult skall anses anställd eller inte,
- * bedömning av avtal mellan uppdragsgivare och uppdragstagare beträffande provisions- och hemförsäljning,
- * om genomsyn av bolag skall göras då fråga eventuellt är om ett s.k. lönebolag,

* vad ekonomiskt risktagande är och hur omfattande det bör vara,

* hur många uppdragsgivare som skall krävas i vissa fall.

Beträffande frågan om praxis kan anses otidsenlig gällande några yrkeskategorier är uttalandena i svaren från länen genomgående mycket försiktiga.

Av några enkätsvar framgår att personer ur vissa yrkeskategorier ibland tilldelas F-skatt trots att detta inte medges av praxis. I ett flertal svar påtalas att det föreligger skillnader mellan länen vid bedömningen av olika yrkeskategorier. Att en bedömning av en ansökan om F-skatt ofta är mycket tidskrävande anges också vara ett problem.

I svar från ett flertal län uttrycks tydliga önskemål om att viss yrkesmässig verksamhet borde betraktas som självständig endast på den grunden att flera uppdragsgivare finns.

I några svar uttrycks önskemål om utbildning och utbildningsmaterial vad gäller hantering av frågor som uppkommer i samband med behandling av ansökningar om F-skatt. Riktlinjer och rekommendationer som ger vägledning för handläggarna vid den preliminära bedömning som skall ske om sökanden har för avsikt att bedriva näringsverksamhet efterlyses också i ett flertal svar.

4 Nuvarande regler

4.1 Bakgrund

4.1.1 Rörelse/näringsverksamhet eller tjänst

Kommunalskattelagen (1928:370) antogs av riksdagen den 28 september 1928. I 27 § gavs innan skattereformen 1991 en allmän definition av vad som skulle hänföras till inkomstslaget rörelse²⁴. Det fanns i paragrafen också en inte uttömmande uppräkningslista av verksamheter vars intäkter normalt skulle hänföras till detta inkomstslag. Till rörelse skulle räknas all yrkesmässigt bedriven verksamhet såvida inte intäkten var att hänföra till inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet eller tjänst. Rörelse var det begrepp som användes innan den nya benämningen näringsverksamhet infördes i och med skattereformen 1991. Lydelsen av 27 § ändrades inte någon gång från dess tillkomst 1928 fram t.o.m. 1990, dock ändrades anvisningarna till paragrafen på några punkter.

Bakgrunden till 27 § fanns i 1861 års bevillningsförordning, 6 §. Där talades det allmänt om rörelse såsom jordbruket icke tillhörande näring. I ett förslag till förordning om skatt av inkomst och förmögenhet utarbetad inom finansdepartementet av 1904 års inkomstskattekungärd talades om inkomst av arbete, inkomst av tjänst eller pension samt av jordbruk och annan näring. Till inkomst av näring skulle enligt förslaget hänföras bl.a. inkomst av rörelse eller yrke. Några angivna exempel motsvarade i stort sett tidigare exempel och en avsikt att lägga ny betydelse i begreppet inkomst av rörelse verkar inte ha funnits i detta

²⁴ Inkomst-/förmögenhetsbeskattning, RSV Au 3-221 utg 2, s. 9 ff.

förslag. I motiveringen till förslag till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt i proposition 1910 nr 88 framkom inte heller någon avsikt²⁵ att lägga ny betydelse i rörelsebegreppet. Ingen definition av begreppet fanns därför i den därefter antagna förordningen 1910 nr 115 om inkomst- och förmögenhetsskatt. Det enda som fanns att rätta sig efter i motiveringen var några exempel på olika slag av förvärvsverksamhet som enligt departementschefen skulle vara hänförliga till inkomstkällan rörelse. Lagstiftaren kan inte ha ansett att någon definition krävdes. I en promemoria, bilaga nr 2 till proposition 1928 nr 213, uttalade de inkomstskattekungä²⁶ i allmänna ordalag att några prejudikat ur praxis verkade överensstämma med en rådande uppfattning att en verksamhet är att anse som yrkesmässig näring då den bedrivs självständigt, regelbundet och med förvärvssyfte.

I förordning 1921 nr 417 om ändring i vissa delar av förordningen 1910 nr 115 om inkomst- och förmögenhetsskatt sades i de särskilda anvisningarna till ledning vid taxeringen i punkt 3 att "...såsom inkomst av rörelse eller yrke taxeras sådan inkomst, som erhålles genom utövande av en självständig och regelbunden förvärvsverksamhet..."

I 32 §, i ett förslag från 1921 års kommunalskattekommité, som låg till grund för formuleringen av 27 § i KL, sades att "Till rörelse eller yrke hänförs handelsrörelse... så ock annan här i riket yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet".

Av det ovan nämnda kan slutsatsen dras att inkomstslaget rörelse har ursprung i beskattningen av arbete genom egen fri verksamhet.

Av kommunala hänsyn skapade man särskilda regler för beräkning av inkomst av rörelse i förhållande till inkomst av tjänst. Rörelse ansågs lämpligt att beskatta i den kommun där rörelsen bedrevs, medan anställningsinkomster ansågs böra beskattas i den skattskyldiges hemortskommun.

Till en början gick det bra att ha samma regler såväl för beskattning av tjänst som för rörelse. När utvecklingen ledde till att företagen blev allt större blev det nödvändigt att ha särskilda regler för beskattning av rörelse. Dessa regler har med tiden blivit allt mer komplicerade.

I kommentarer till 27 §, som utarbetades innan skattereformen 1991, angavs regelmässigt kraven att verksamheten skulle karaktäriseras av självständighet, viss regelbundenhet och varaktighet samt vinst- eller förvärvssyfte för att verksamheten skulle betecknas som yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet. Kriterierna tjänade samtidigt som gräns mot andra inkomstslag, exempelvis inkomst av tjänst. Enligt kommentarerna avgjorde självständigheten ofta om verksamheten skulle anses vara hänförlig till rörelse eller tjänst. Vid gränsdragningen mellan dessa inkomstslag uppkom frågan om anställningsförhållande förelåg eller inte. Frågan avgjordes på helt objektiva grunder. Det fanns ingen avtalsfrihet mellan parterna. Eftersom lagen inte närmare hade definierat hur gränsen mellan inkomstslagen rörelse och tjänst skulle dras, hade det lämnats åt praxis att göra detta.

Numera återfinns en definition av näringsverksamhet i 21 § i KL. I paragrafen sägs att: "Med

²⁵ Prop. 1910 nr 88, s. 101 ff.

²⁶ Prop. 1928 nr 213, s. 338 ff.

näringsverksamhet avses yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet. Till näringsverksamhet räknas också i annat fall innehav av näringsfastighet samt innehav och avyttring av rätt till avverkning av skog. En privatbostad kan inte ingå i näringsverksamhet". Hur avgränsning skall göras mot inkomst av tjänst finns inte närmare beskrivet i lagtexten.

I nuvarande lydelse av 31 § KL definieras vad som räknas till inkomst av tjänst. Till tjänst räknas enligt paragrafen anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur som inte är att hänföra till näringsverksamhet eller kapital. Någon beskrivning av hur avgränsning mot inkomst av näringsverksamhet skall göras finns inte heller i denna lagtext. Bedömningen skall fortfarande ske med ledning av praxis.

Inte heller idag finns avtalsfrihet mellan parterna. Frågan vilket inkomstslag en persons inkomster skall hänföras till skall som förut avgöras på objektiva grunder av skattemyndighet eller domstol.

Själva arbetstagarbegreppet återfinns på olika rättsområden, som i den civilrättsliga, socialförsäkringsrättsliga och skatterättsliga lagstiftningen. Skatterättens och civilrättens arbetstagarbegrepp var i mitten av 1970-talet i princip detsamma²⁷. Civilrättens och socialförsäkringsrättens arbetstagarbegrepp syntes också i huvudsak vara identiska vid denna tidpunkt²⁸.

Under 1970-talet utvidgades lagstiftningen avsevärt på det arbetsrättsliga området, se även under kap. 2.2. Arbetstagarnas sociala trygghet förstärktes och arbetstagarnas och deras fackliga organisationer fick nya rättigheter genom lagstiftning. Det blev förenat med ett allt större ansvar att ha arbetstagare i sin tjänst. Arbetsgivare sökte undgå detta ansvar genom att anlita andra former för avtal om arbetsprestationer än anställningsavtal. För att motverka att lagstiftning och kollektivavtal till skydd för arbetstagare kringgicks, blev domstolarna mer benägna att hänföra förhållanden mellan parter i mål till anställningsförhållanden. I en proposition²⁹ uttalade departementschefen att det kunde iakttas en utveckling mot ett ökat anlitanande av inte tillsvidareanställd arbetskraft. Han ansåg att det var nödvändigt att vidta åtgärder på det arbetsrättsliga området för att motverka att regler kunde kringgås eller urholkas.

4.1.2 F-skatt

Innan reglerna om F-skatt infördes hade arbetsgivar- och arbetstagarbegreppet under mycket lång tid vållat stora besvär för både arbetsgivare och arbetstagare. Parterna tvingades själva bedöma om anställningsförhållande förelåg mellan dem eller om något sådant inte alls var för handen. Om fråga var om anställning skulle arbetsgivaren innehålla och betala in skatter för den anställda, s.k. preliminär A-skatt, samt betala arbetsgivaravgifter. Om istället en person som bedrev näringsverksamhet anlidades skulle den enskilda näringsidkaren betala in sina skatter, då s.k. preliminär B-skatt, och sociala avgifter själv. Skattemyndigheten gjorde

²⁷ Ds Fi 1976:4, s. 29.

²⁸ SOU 1975:1 s. 694 - 726.

²⁹ Prop. 1973:129, s. 145.

eventuellt sedan inte samma bedömning som parterna gjort. Rättsverkningarna av innehav av en B-skattsedel var att innehavaren skulle betala sin preliminära skatt själv, men inte att vederbörande automatiskt var att betrakta som näringsidkare. Någon som anlidade en person med B-skatt kunde mycket väl vara att anse som arbetsgivare med skyldighet att betala arbetsgivaravgifter. Skattemyndigheten hade också möjlighet att i efterhand göra någon ansvarig för skatter och avgifter. Detta kunde få besvärliga ekonomiska konsekvenser för enskilda.

P.g.a. dessa problem tillsattes en utredning, Socialavgiftsutredningen, som 1985 lade fram sitt betänkande Företagarregistrering, klarare regler för skatteavdrag och socialavgifter³⁰. Detta betänkande fick dock kritik då det endast tog sikte på fysiska personer³¹. Ofta skedde skatte- och avgiftsfusk med bl.a. aktiebolag som uppdragstagare. Detta fusk önskade man att komma till rätta med.

I en promemoria från finansdepartementet, F-skattebevis - nya regler för skatteavdrag och socialavgifter³², vidarebehandlas frågan. I denna promemoria föreslås att likadana regler skall gälla oavsett om det gäller fysiska eller juridiska personer. De överväganden som redovisas i promemorian har samma grund som Socialavgiftsutredningens förslag, dvs. skyldighet att betala socialavgifter bör kopplas till en speciell registrering. Kopplingen till en sådan registrering bör dock enligt promemorian utformas på ett annat sätt än Socialavgiftsutredningen föreslagit. Möjligheterna till en sådan registrering och rättsverkningarna av en sådan bör enligt promemorian utökas i jämförelse med utredningens förslag. Syftet med F-skattförslaget är att knyta skyldigheten att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter, då ersättning utbetalas för utfört arbete, till vilken typ av skattsedel på preliminär skatt mottagaren har, dvs. A-skatt respektive F-skatt. Den som betalar ut ersättningen skall på detta sätt enkelt få information om han är skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter eller inte. F-skattsedeln skall vara avsedd för fysiska och juridiska personer som bedriver eller kan antas komma att bedriva näringsverksamhet. Då en fysisk person innehar en F-skattsedel skall denne själv betala sin preliminära skatt och sina sociala avgifter i form av egenavgifter. Om mottagaren av ersättningen har en A-skattsedel föreslås att det istället är utbetalaren av ersättningen som skall göra skatteavdrag och betala sociala avgifter i form av arbetsgivaravgifter.

Eftersom skattereformen skulle genomföras 1991 ansåg skatteförvaltningen att förslaget borde genomföras först efter reformen.

Under våren 1991 kom arbetet med F-skatten igång och målsättningen var att den skulle börja tillämpas den 1 januari 1993. Den 30 januari 1992 beslöt regeringen att inhämta lagrådets yttrande över finansdepartementets lagförslag. Propositionen³³ överlämnades till riksdagen den 12 mars 1992 och reglerna om F-skatt antogs av riksdagen den 27 maj 1992. Bestämmelserna

³⁰ Ds S 1985:1

³¹ Prop. 1991/92:112, s. 68 ff.

³² Ds 1988:59

³³ Prop. 1991/92:112

trädde i kraft den 1 januari 1993 men började huvudsakligen tillämpas den 1 april 1993.

4.1.3 Företagsformer

Näringsverksamhet enligt 21 § KL kan bedrivas i olika företagsformer. Beskattningsreglerna syftar till en enhetlig beskattning oavsett i vilken företagsform verksamheten utövas. Även om denna inte utövas i någon officiell företagsform föreligger näringsverksamhet bl.a. då någon bedriver yrkesmässig och självständig verksamhet. En enskild firma behöver t.ex. inte ha registrerats.

En enskild firma uppkommer när en person börjar bedriva viss verksamhet. En enskild firma är ingen juridisk person. Den enskilda firman är inte heller något självständigt skattesubjekt och all inkomst beskattas hos den fysiske personen.

Ett enkelt bolag föreligger när två eller fler har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger, se HBL 3 §. Ett enkelt bolag är inte en egen juridisk person och taxeras inte heller för sin inkomst. Inkomsten beskattas hos delägarna i förhållande till vars och ens andel av inkomsten.

Ett handelsbolag uppkommer genom att två eller fler har avtalat att gemensamt bedriva näringsverksamhet i bolag och bolaget har förts in i handelsregistret, se HBL 1 §. Ett handelsbolag är en egen juridisk person. Trots detta skall ändå inkomster och förmögenhet beskattas hos delägarna. Om ett handelsbolag bedriver näringsverksamhet skall resultatet från verksamheten som kommer delägare tillgodo beskattas som inkomst av näringsverksamhet hos delägarna. Om någon däremot uppger handelsbolaget som uppdragstagare medan i själva verket ett arbetsgivar-/arbetstagarförhållande föreligger mellan en delägare och den anlåtande parten så skall delägaren beskattas i inkomstslaget tjänst. Detta kallas att en genomsyn görs av handelsbolaget.

Aktiebolag är en företagsform som möjliggör för flera personer att bedriva näringsverksamhet tillsammans utan att någon blir ansvarig för bolagets förpliktelser utöver det kapital som var och en har satt in i bolaget. Detta skiljer aktiebolaget från andra bolagsformer. Det finns privata och publika aktiebolag. ABL reglerar bildandet av ett aktiebolag. Skatterättsligt behandlas aktiebolaget som ett självständigt skattesubjekt vilket innebär att bolaget självt är skattskyldigt för sina inkomster. All beskattning hos ett aktiebolag skall ske i inkomstslaget näringsverksamhet. Om en fysisk person som samtidigt är (del)ägare (i) av ett aktiebolag har uppgett att aktiebolaget är uppdragstagare till en uppdragsgivare, medan det i själva verket föreligger ett arbetsgivar-/arbetstagarförhållande mellan den fysiska personen och uppdragsgivaren, kan en genomsyn göras av aktiebolaget. Detta innebär att den fysiska personen beskattas för ersättningen i inkomstslaget tjänst medan aktiebolaget inte beskattas alls för inkomsten.

4.1.4 Näringsbegreppet

Näringsverksamhet föreligger enligt 21 § KL när verksamhet bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Med yrkesmässigt menas att verksamheten skall bedrivas med varaktighet och med vinstsyfte. Verksamheten skall alltså kännetecknas av varaktighet, vinstsyfte och självständighet. Självständighet är det kriterium som i första hand är avgörande för gränsdragningen mot inkomstslaget tjänst. Varaktighetskriteriet utgör gräns mot inkomstslaget

kapital. Hobbyverksamhet bedrivs ofta självständigt och varaktigt men saknar vinstsyfte på längre eller kortare sikt. Inkomst av hobbyverksamhet skall hänföras till inkomstslaget tjänst.

Någon närmare beskrivning i lagtexten beträffande vad som kännetecknar en självständigt bedriven verksamhet finns inte. Bedömningen får bl.a. göras med utgångspunkt i den praxis som finns på området. Av arbetsavtalet mellan uppdragsgivare och uppdragstagare kan ofta graden av självständighet framgå.

För att näringsverksamhet skall anses föreligga räcker det ofta inte att endast någon eller några omständigheter som kan tala för självständighet är uppfyllda. I vissa situationer kan det dock räcka att endast en sådan omständighet föreligger. De olika omständigheterna kan ibland tillmätas varierande betydelse beroende på yrkeskategori. Det är en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet som skall avgöra om inkomsterna skall hänföras till inkomst av näringsverksamhet eller tjänst. I bilaga 2 till denna rapport finns en sammanställning över de omständigheter som länge ansetts tala för respektive mot ett anställningsförhållande. Det materiella innehållet i bilagan är hämtat ur Utbildningsmaterial för Skatteförvaltningen³⁴.

4.1.5 Prejudikat och praxis

Den 1 juli 1961 inrättades Försäkringsdomstolen (FD) som högsta instans i socialförsäkringsmål. Ärenden överklagades från Riksförsäkringsverket direkt till FD. Den 1 januari 1979 inrättades en ny instans för socialavgiftsfrågor, försäkringsrätterna, samtidigt som FD döptes om till Försäkringsöverdomstolen (FÖD). Riksförsäkringsverkets ärenden överklagades till försäkringsrätterna som blev ny underinstans till FÖD.

Den 1 april 1982 ändrades instansordningen. Ärenden gällande socialavgiftsfrågor skulle fortsättningsvis istället överklagas från Riksförsäkringsverket till Kammarrätten i Stockholm och sedan till RR.

Den 1 januari 1985 överflyttades uppbörden av socialavgifter till skatteförvaltningen med Riksskatteverket som tillsynsmyndighet. Ärenden överklagades härefter från skatteförvaltningen till länsrätterna och sedan till Kammarrätten i Stockholm. Besvärsinstans var fortfarande RR. Så småningom kunde ärendena överklagas från länsrätt inte endast till Kammarrätten i Stockholm utan till samtliga kammarrätter.

FÖD:s verksamhet avslutades helt den 30 juni 1995.

FD/FÖD var alltså högsta instans vad gäller socialavgiftsfrågor fram till den 1 april 1982.

4.1.5.1 Prejudikat och praxis, prejudikatbegreppet

Förarbeten och praxis kan ha betydelse för tolkning av en lagregel i de fall det kan vara svårt för domstolarna att avgöra om en viss regel är tillämplig i det enskilda fallet. Om regeln är

³⁴ Utbildningsmaterial för Skatteförvaltningen, Arbetsgivarområdet och F-skatt, Teoridel, PE/U 44-367:2 utg. 2, s. 10 ff.

otydligt uttryckt gäller detta särskilt.

Då rättsfall används vid bedömningen av rättsfrågor tillmäts dessa större eller mindre vikt beroende på hur gammalt fallet är och hur stor saklig tyngd domskälen anses ha. Det har också stor betydelse huruvida det är en underordnad eller överordnad instans som meddelat avgörandet. De högsta instanserna är avsedda att fungera som prejudikatbildande instanser. RR och HD är exempel på sådana domstolar. Prejudikat är avsedda att vägleda domstolarna i deras rättstillämpning. Enligt Lars Heuman³⁵, professor i processrätt, är prejudikatbundenheten relativ, inte absolut. Med detta menas att det inte finns någon absolut skyldighet för underrätterna att följa de principer som fastslagits av de högsta instanserna.

Ibland diskuteras vilket prejudikatvärde³⁶ ett avgörande har. Enligt Heuman kan olika saker avses med detta begrepp. För det första kan med detta avses ett normativt prejudikatbegrepp som lagstiftaren sökt åstadkomma. Av lag och motiv framgår att de högsta instanserna huvudsakligen har till uppgift att med sina avgöranden lämna underrätterna vägledning för rättstillämpningen. Syftet är att domstolarnas rättstillämning skall bli enhetlig och konsekvent. I en proposition från 1971³⁷ uttalades att den prejudikatbildande verksamheten har fått större betydelse i takt med att lagstiftaren allt oftare överlämnar bedömningsfrågor till domstolarna.

Med prejudikatvärde kan för det andra menas olika subjektiva uppfattningar som jurister kan ha, t.ex. justitieråden och rättsvetenskapsmännen. Domare i högsta instans kan anse det svårbedömt huruvida ett avgjort mål bör redovisas utförligt som ett referatfall med prejudikatvärde eller endast beskrivas kortfattat som ett notisfall med lågt eller inget prejudikatvärde. I praktiken bestämmer de domare som avgjort målet om fallet skall återges som referatfall eller som ett notisfall. Målet återges som ett notisfall om fallet inte behandlar en renodlad prejudikatfråga på det sätt som antagits på förhand. Från domarnas sida kan syftet med att återge ett rättsfall som notisfall vara att visa att avgörandet inte bör uppfattas som ett vägledande rättsfall med något större prejudikatvärde. Ibland kan dock rättsvetenskapsmän använda notisfallen som prejudikat, även om sådana ofta tillmäts mindre vikt och fallen tolkas med försiktighet.

Med prejudikat kan för det tredje avses endast sådana fall som får genomslag i praktiken, dvs. faktisk genomslagskraft. Heuman skriver angående detta³⁸: "*Den faktiska genomslagskraften* behöver inte bero av justitierådets uppfattning om fallets prejudikatvärde eller den publiceringsform de valt. Ett referatfall kan bli hårt kritiserat, föråldrat eller komma att framstå som överspelat genom ny lagstiftning på mer eller mindre närliggande områden. Domstolarna kan därför bli ovilliga att följa fallet. Samstämmiga uttalanden i rättsvetenskapliga framställningar kan bidra till en sådan utveckling. Notisfall kan liksom hovrättsfall någon gång få en avsevärd genomslagskraft. Som exempel kan nämnas fall som publiceras i juridiska

³⁵ Bernitz, U., m.fl., *Finna Rätt - Juristens källmaterial och arbetsmetoder*. Juristförlaget JF AB, 4 uppl., Stockholm 1996, s 113 f.

³⁶ Se även SOU 1986:1 s. 47 ff.

³⁷ Prop. 1971:45, s. 83.

³⁸ Bernitz, U., m fl, *Finna Rätt - Juristens källmaterial och arbetsmetoder*. Juristförlaget JF AB, 4 uppl., Stockholm 1996, s. 114.

tidskrifter eller avhandlingar och som avser en fråga som inte fått belysning i andra sammanhang".

Underordnade domstolar är enligt svensk rätt inte skyldiga att följa de högsta instansernas domar. Dessa utgör prejudikat, men straff kan t.ex. inte drabba en domare som medvetet bedömer en rättsfråga på ett annat sätt än en högsta instans tidigare gjort. De lägre domstolarna följer dock oftast noga prejudikaten. Om ett prejudikat inte följs brukar sådan avvikelse bli tillrättad efter överklagande. Enligt Heuman³⁹ är det "viktigt att man kan förutse hur olika rättsfrågor kommer att bedömas. Enhetligheten i rättsskipningen har ett egenvärde. Ett prejudikatsystem har arbetsekonomiska fördelar. Domstolar och enskilda parter behöver inte vid upprepade tillfällen lägga ned tid på att lösa komplicerade rättsfrågor sedan HD efter en noggrann analys av rättsläget fastlagt den princip som bör gälla".

Samhällsutvecklingen kan medföra att de högsta instansernas praxis förändras. Om RR eller HD anser att en tidigare antagen rättsprincip bör ändras kan ett mål som aktualiserar denna rättsprincip hänskjutas till avgörande in pleno. Enligt 5 § lag (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar beträffande RR och enligt 3 kap. 5 § RB beträffande HD bedöms målet då av samtliga justitieråd eller regeringsråd⁴⁰.

Ibland händer det dock att de högsta instanserna ändrar sin praxis på ett avgörande sätt utan att det sker efter ett avgörande i plenum. Vanligen hänvisar domstolen då till förändrade samhällsförhållanden eller väsentliga omständigheter som inte beaktats i det tidigare fallet.

En genom praxis framväxt rättsprincip kan också ändras genom lagstiftning.

4.1.5.2 Prövningstillstånd

Prövningstillstånd krävs ofta för att ett mål skall prövas av de högsta instanserna. Ett sådant prövningstillstånd meddelas huvudsakligen endast om det kan anses vara av vikt för rättstillämpningen att målet prövas, s.k. prejudikatdispens.

Heuman skriver angående prövningstillstånd⁴¹: "Olika skäl kan leda till att prövningstillstånd inte meddelas trots att målet aktualiserat en intressant ny rättsfråga. Vid bedömningen av frågan om prövningstillstånd skall meddelas behöver dispensavdelningen...endast ta hänsyn till de omständigheter som åberopas av sökanden...Om denne försummat att föra fram viktiga rättsliga argument eller att åberopa motstridande hovrättsavgöranden kan prövningstillstånd vägras trots att dispensavdelningen kan tänka sig möjligheten att fallet kan aktualisera rättsfrågor som inte blivit klarlagda genom tidigare avgöranden. Avdelningen har då rätt men inte skyldighet att släppa fram sådana mål till prövning. I andra fall kanske tillstånd vägras

³⁹ Aa., s. 115 f.

⁴⁰ Angående plenum se även: Hjerner, L., Om rättsfallstolkning. Juridiska Föreningens Förlag, 2 uppl., Stockholm 1973, s 24 ff., SOU 1986:1 s. 165 ff. och prop. 1988/89:78 s 52 ff.

⁴¹ Bernitz, U., m.fl., Finna Rätt - Juristens källmaterial och arbetsmetoder. Juristförlaget JF AB, 4 uppl., Stockholm 1996, s. 117 f.

därför att rättsfrågan inte uppkommit i renodlad form t.ex. då parterna genom sin processföring fört fram andra frågor. Rättsfrågan kan också vara så specifik och särpräglad att det inte anses försvarbart att pröva målet, t.ex. med hänsyn till kostnaderna för en prövning och till att domen endast kan bli vägledande i vissa mer sällsynta situationer. I mål där bevisvärderingsfrågorna spelar stor roll kan det vara särskilt svårt att utverka prejudikatdispens. Skälet härtill är risken för att rättsfrågan inte skall ställas på sin spets".

Reglerna om och svårigheterna att erhålla prövningstillstånd gör att rättsbildningen genom prejudikat är långsam. På många rättsområden saknas prejudikat.

4.1.5.3 Avgöranden från högsta instans som berör frågeställningen näringsverksamhet/tjänst

Beträffande några yrkeskategorier finns avgöranden från FD och FÖD som kan anses vara otidsenliga. Värdet av dessa domar kan i någon mån diskuteras, eftersom utgångspunkten för dessa avgöranden varit att i första hand tillgodose uppdragstagarnas behov av det skydd som en tillsvidareanställning ger. Inte desto mindre har dessa domar kommit att få en prejudicerande effekt såtillvida att såväl skattemyndigheterna som länsrätter och kammarrätter regelmässigt beslutat och dömt i enlighet med nämnda praxis, låt vara att skattemyndigheter ibland, sannolikt p.g.a. bristande kännedom, avvikit från sagda praxis. Det kan emellertid inte uteslutas att RR vid en prövning idag skulle göra andra bedömningar vad gäller vissa av de yrkeskategorier som varit föremål för FD:s och FÖD:s prövning. F-skattereformen trädde i kraft den 1 januari 1993 och tillämpades i huvudsak från den 1 april 1993. Lagändringen innebar enbart ändrade regler vad gäller skyldigheten att verkställa skatteavdrag och betala sociala avgifter. F-skattereformen innebar däremot inte på något sätt att näringsbegreppet såsom det definieras i 21 § KL ändrades.

4.2. Bedömning enligt praxis av vissa yrkeskategorier

4.2.1 Inledning

Ofta anges att antalet uppdragsgivare är utslagsgivande för om någon skall anses bedriva näringsverksamhet och att endast om det finns flera uppdragsgivare kan bedömningen bli näringsverksamhet. Antalet uppdragsgivare är ett viktigt kriterium men en bedömning av samtliga omständigheter måste göras i varje enskilt fall. Kravet på flera uppdragsgivare minskar således i den mån uppdragstagaren har ett stort ekonomiskt risktagande i form av exempelvis investeringar i dyrbar maskinpark eller i fall då uppdragstagarens specialistkompetens är av den arten att det bara finns ett fåtal möjliga uppdragsgivare.

Vid bedömningen av om en person kan anses bedriva näringsverksamhet är det också av vikt att vederbörande vänder sig till allmänheten. Detta kan ske genom annonser eller dylikt.

Ett generellt viktigt krav vid bedömningen av om en person kan anses bedriva näringsverksamhet är att vederbörande inte får anses vara inordnad i uppdragsgivarens verksamhet. Om en person endast ställer sin egen arbetskraft till förfogande och ersätter eller vikarierar för anställda hos uppdragsgivaren eller rycker in vid arbetstoppar bedöms i regel vederbörande vara tillfälligt inordnad i uppdragsgivarens verksamhet och därmed som arbetstagare.

Vid prövningar har domstolar och skattemyndigheter ofta tillmätt vilken yrkeskategori en person kan anses tillhöra avgörande betydelse. Utan att göra en bedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet har personer ansedda som hänförliga till vissa yrkeskategorier mer eller mindre kategoriskt bedömts som arbetstagare. I 21 § KL nämns ingenting om yrkeskategorier. Det kan därför inte nog poängteras att en bedömning av samtliga omständigheter måste göras i varje enskilt fall.

4.2.2 Genomgång av yrkeskategorier för vilka praxis finns och där svårigheter ofta föreligger vid gränsdragningen näringsverksamhet/tjänst

Billots

En billots ersätter tillfälligt ordinarie förare av fjärtrafiklastbilar, ofta vid det transporterade godsets destinationsort. Billotsen utför körning och omhändertar lossning, stuvning och lastning av gods på den aktuella orten. Därefter återlämnar han bilen till fjärtrafikföraren. En billots ställer endast sin arbetskraft till förfogande.

Inget avgörande finns från RR beträffande denna yrkeskategori. Enligt en dom från kammarrätten från 1987, se KRS målnr 3937-1987, RR ej p.t., var en billots att betrakta som arbetstagare eftersom denne endast hade en uppdragsgivare under tre års tid och inte hade någon egen bil. Billotsen kunde inte anses ha någon självständig ställning. Ytterligare några kammarrättsavgöranden finns, se KRS målnr 2849-1983 och 1976-1991, där utgången blev arbetstagare, men av domarna framgår inte hur många uppdragsgivare som fanns.

Enligt Riksskatteverkets bedömning är billotsar enligt nuvarande praxis normalt att betrakta som arbetstagare.

Bokförare

En dom finns från RR. I domen som är från 1986, RÅ86 not 78, blev utgången näringsverksamhet. Bokföraren hade fem uppdragsgivare, egen lokal och arbetade på timpenning. I ett avgörande från kammarrätten, KRS målnr 4016-1985, blev utgången också näringsverksamhet. Bokföraren hade ett flertal uppdragsgivare och egen lokal. I några kammarrättsavgöranden, exempelvis KRS målnr 3217-1982, KRS 2908-1982, RR ej p.t. 4199-1984, RR ej p.t. 2427-1984 och KRS 7887-1988, blev utgången arbetstagare. Bokförarna hade i de flesta fall endast en uppdragsgivare och ingen av dem ansågs ha självständig ställning. Vidare finns två avgöranden från FÖD, målnr 1248/82:13 från 1984 och målnr 1785/81:1 från 1985. Dessa domar är sparsamt motiverade, men ingen av bokförarna ansågs bedriva självständig verksamhet och utgången blev arbetstagare. Rättsfallet från 1984 behandlade en person som, enligt vad som kan utläsas av bakgrundsbeskrivningen i domen och domskälen, inte hade mer än en arbetsgivare samt ingen egen lokal. I fallet från 1985 hade bokföraren troligen tre uppdragsgivare och hyrde eventuellt ett mindre kontor. Uppgifterna angående antalet uppdragsgivare och eventuell kontorslokal kunde dock inte anses vara styrkta då bokföraren inte hade svarat på förfrågningar från Riksförsäkringsverket angående detta.

Enligt praxis anses näringsverksamhet bedriven om bokföraren har flera uppdragsgivare och arbetet normalt inte utförs i uppdragsgivarens lokaler.

Byggnadsarbetare

För att näringsverksamhet enligt praxis från RR skall anses föreligga, se RÅ84 1:42, RÅ 1986 not 65, RÅ86 ref 8 och RÅ 1986 not 66, krävs något slags ekonomiskt risktagande i form av t.ex. arbete på entreprenad, dvs. fast pris för både arbete och material, eller arbete på klumpackord, dvs. fast pris för arbetsinsats men ej inkluderande material. Vidare krävs innehav av utrustning av inte helt obetydlig omfattning. Att ett flertal uppdragsgivare finns är ett viktigt kriterium enligt praxis för att näringsverksamhet skall kunna anses föreligga. Vederbörande skall också vända sig till allmänheten genom annonser eller dylikt. Inregistrerad firma och momsregistrering är kriterier som inte påverkar bedömningen.

Dagbarnvårdare

Beträffande dagbarnvårdare finns det inga avgöranden från RR. Däremot finns kammarrättsdomar.

Riksskatteverket rekommenderade i en anvisning från 1985⁴² följande. För att ett hem skulle anses som ett hem för vård och boende enligt 69 § i då gällande socialtjänstlag (1980:620), skulle krävas att hemmet hade minst fem platser, eller, om hemmet hade ett mindre antal platser, att verksamheten bedrevs yrkesmässigt och var av avgörande betydelse för hemmets tillkomst och bestånd. Anvisningen har sedan ansetts kunna tillämpas även på dagbarnvårdarens verksamhet, så att en dagbarnvårdare skall anses bedriva näringsverksamhet om minst fem barn tas om hand. Dessa resonemang fördes också bl.a. i en länsrättsdom från 1996 som sedan 1997 fastställdes av kammarrätten, se KRJ målnr 2530-96.

Enligt Riksskatteverkets mening krävs för att en dagbarnvårdare skall anses självständig och bedriva näringsverksamhet att vederbörande tar hand om minst fem dagbarn. Det krävs vidare för bedömningen näringsverksamhet att dagbarnvårdaren vänder sig till allmänheten genom annonser eller dylikt. Dagbarnvårdaren måste också själv bestämma storleken på avgifter samt själv ta emot dessa från föräldrarna. Det krävs även att dagbarnen befinner sig hos dagbarnvårdaren den huvudsakliga tiden av dagen samt huvudsakliga delen av året. Bland dagbarnvårdarens dagbarn får inte inkluderas barn med mycket nära släktskap till dagbarnvårdaren, exempelvis egna barn eller barnbarn. Om särskilda omständigheter föreligger kan det dock i vissa fall räcka med ett färre antal barn för bedömningen näringsverksamhet. Detta kan exempelvis vara om dagbarnvårdaren har hand om barn med särskilda behov.

Fastighetsskötare (portvakt, vicevärd)

Fastighetsskötare är enligt ett antal kammarrättsdomar i normalfallet att betrakta som arbetstagare. Inga domar från RR finns. I nästan samtliga rättsfall som behandlat fastighetsskötare har vederbörande endast haft en uppdragsgivare.

Frisörarrende

Två avgöranden finns från RR, se RÅ 1987 ref 164 I och II. Två domar från FÖD finns, se

⁴² Diariennr 384/85-302, RSV Dt 1985:1, s 1.

diariendr 1991/78 och diariendr 772/78. I det ena avgörandet från RR blev utgången näringsverksamhet och i det andra arbetstagare.

En helhetsbedömning avgör enligt praxis om ett frisörarrende skall anses vara självständigt bedriven näringsverksamhet. Enligt RÅ 1987 ref 164 I kan för bedömningen näringsverksamhet krävas att frisörarrendatorn har egen bokföring och egen kassa, inte är redovisningsskyldig gentemot uthyraren, har egen kundkrets, själv beställer material, själv bestämmer prissättning och arbetstid, har rätt att anställa egen personal samt arbetar under egen firma. Hyresersättningen till uthyraren kan enligt avgörandet - om övriga omständigheter är uppfyllda - sättas i procent av arrendatorns omsättning. Enligt en kammarrättsdom, se KRS målnr 2883-1982, skall verksamheten utåt genom skyltning, annan reklam etc. visa att fråga är om självständig verksamhet. Enligt domen krävs också att arrendatorn har visst inflytande över salongens drift.

Försäljare och handelsresande (även direkthandelsförsäljare inklusive hemförsäljare)

Med handelsresande avses en person som reser från ort till ort för att för en huvudmans räkning sälja varor som inte medförs på resan. Order tas upp på orderblock i huvudmannens namn. Inga varor köps upp av försäljaren i fast räkning (med fast räkning menas att varor köps in för egna pengar samt returrätt saknas) och försäljaren har inget varulager. Enligt två avgöranden från FÖD, se målnr 1008/82:9 och 807/81:6, samt två från RR, se RÅ84 Aa89 och RÅ 1960:43, anses handelsresande, med i praktiken enbart en uppdragsgivare, som arbetstagare även om lönen endast utgår i form av provision.

Andra försäljare, t.ex. direkthandelsförsäljare inklusive hemförsäljare, med en enda uppdragsgivare och som inte köper varor i fast räkning samt inte har något varulager och är mycket starkt bundna till sin uppdragsgivare, ses enligt en RR dom från 1987, se RÅ 1987 ref 167, som arbetstagare i förhållande till huvudmannen. Den starka bundenheten till uppdragsgivaren kan bl.a. bestå i att försäljarna åtagit sig att följa huvudmannens försäljningsplan och endast får uppträda i huvudmannens namn. I RÅ 1987 ref 167 sades att "Flera omständigheter ...är av det slag som talar för att återförsäljarna haft den ställning som utmärker självständiga rörelseidkare. Därvid kan särskilt beaktas att återförsäljarna gjort sina inköp i fast räkning". Något senare i domskälen sägs dock: "Bortsett från risken för retur på grund av den s.k. ångerveckan fordrar återförsäljarnas verksamhet inte att de håller något varulager, endast att så mycket varor beställs som motsvarar redan upptagna order. Den betalningsordning som anges på beställningssedeln, medför inte någon egentlig kreditrisk för återförsäljarna." Vad RR troligen menade var att försäljarna i realiteten inte köpte varor i fast räkning eftersom varan redan var försäld då försäljaren beställde den från huvudmannen. En möjlighet att själv bestämma priser förelåg inte heller i realiteten för dessa försäljare. RR säger i domskälen: "Beställningssedeln innehåller en förtryckt lista på varusortiment med förtryckta cirkapriser. Även om återförsäljaren enligt avtalet med bolaget har rätt att frånga dessa priser, torde de inte kunna undgå att få en styrande verkan på prissättningen."

En direkthandelsförsäljare kan enligt en FD:dom från 1978, se diariendr 2446/76, bedömas bedriva näringsverksamhet under vissa förutsättningar, exempelvis att denne köper varor i fast räkning, själv står kreditrisk, själv bestämmer försäljningspris, själv svarar för försäljningsomkostnader, är oförhindrad att sälja konkurrerande produkter, är oförhindrad att anlita medhjälpare vid försäljningen samt att nettoinkomsten grundas på försäljningsvinst.

För att en försäljares eller en handelsresandes verksamhet enligt praxis skall kunna anses som näringsverksamhet tillmäts följande omständigheter betydelse:

Personen

- har flera uppdragsgivare respektive är oförhindrad att ha flera,
- vänder sig till allmänheten genom annonser eller dylikt,
- köper varor i fast räkning, dvs. köper varan innan den försäljs,
- utför arbetet utanför uppdragsgivarens lokaler,
- bestämmer själv priser,
- står själv för försäljningskostnader,
- lägger självständigt upp en plan för försäljning av varor samt är oförhindrad att anlita medhjälpare,
- får inte någon garanterad ersättning utan inkomsten grundas på försäljningsvinst,
- bestämmer sina egna arbetstider osv.

Konsult

Med konsult avses en person som har specialistkompetens, dvs. en kompetens som uppdragsgivaren saknar tillfälligtvis eller permanent. Problem uppstår ofta då konsulter självständighet skall konstateras. Vidare är ett problem att många personer felaktigt rubricerar sig som konsulter trots att dessa inte kan anses bedriva "äkta" konsultverksamhet. Detta gäller exempelvis chaufförer, hemvårdare, barnvårdare och styrelseledamöter. Om någon uppger sig vara konsult finns det därför anledning att utreda huruvida fråga är om en konsult i dess egentliga bemärkelse.

Praxis grundas på individuella bedömningar i varje enskilt fall. Det finns fyra domar från RR och ett flertal kammarrättsdomar. Utgången blev i två av RR:s domar näringsverksamhet, se RÅ84 Aa 220 och mål nr 1450-1982, 1806-1982, och i de övriga två arbetstagar, se RÅ84 1:56 och RÅ84 1:29.

Enligt RR:s praxis tillmäts följande omständigheter betydelse vid en bedömning om näringsverksamhet skall kunna anses föreligga:

- Personen har under flerårig tjänstgöring skaffat sig praktisk erfarenhet på ett specialområde, med andra ord personen innehar specialistkompetens.
- Personen har inte tidigare varit anställd hos uppdragsgivaren. Detta är viktigt om endast en uppdragsgivare finns.
- Förhållandet mellan parterna regleras av avtal som allmänt tillämpas vid konsultuppdrag.
- Personen är oförhindrad att anställa annan för att utföra arbetet.
- Det ankommer på personen själv att avgöra tid och plats för uppdragets fullgörande.
- Arbetet utförs självständigt.
- Arbete utförs inte endast i uppdragsgivarens lokaler.
- Personen är ej föremål för någon arbetsledning.
- Uppdraget omprövas regelbundet.
- Fast pris, ersättning efter tidsåtgång eller löpande räkning efter anbudsförfarande tillämpas.
- Eget kontor med full utrustning finns.

Trots att endast en uppdragsgivare finns under en längre period kan enligt RR bedömningen ändå ibland bli näringsverksamhet. Detta kan gälla om det faktiska specialområde inom vilket personen är verksam är sådant att endast ett fåtal uppdragsgivare är möjliga inom landet. På

grund av arbetsuppgifternas natur och övriga omständigheter i branschen kan ett uppdrag innebära långvarig heltidsverksamhet för samma uppdragsgivare och därför utgöra hinder för utförande av uppdrag åt andra under samma tid.

Läkare

Det finns två avgöranden från RR. I det ena målet från 1981, se RÅ81 1:17, blev utgången arbetstagare och i det andra från 1993, se RÅ 1993 not 150, näringsverksamhet. I RÅ81 1:17 var avgörande för utgången bl.a. att arbetet utfördes av läkaren personligen, läkaren hade reglerad arbetstid och inga anställda samt att uppdragsgivaren tillhandahöll lokaler och sjuksköterska. I RÅ 1993 not 150 fanns tio större uppdragsgivare, åtta anställda och egna inventarier. Arbetet behövde inte utföras av någon viss läkare personligen utan uppdragstagarbolaget bestämde självt vilken läkare som skulle tjänstgöra. Lokalerna tillhandahölls dock av en av uppdragsgivarna.

Har läkaren en egen praktik med egen lokal och vänder sig till allmänheten har det enligt praxis inte någon betydelse hur omfattande verksamheten är, bedömningen skall alltid bli att läkaren anses bedriva näringsverksamhet.

Om läkaren inte har en egen praktik utan hyr lokal i befintlig sjukvårdsinrättning krävs enligt RÅ 1993 not 150 för att läkaren skall anses bedriva näringsverksamhet bl.a. att denne har en omfattande verksamhet, egna inventarier, egen personal, egna kundavtal, att denne själv bestämmer arbetstid och själv kan bestämma vem som skall utföra arbetet, dvs. inte är personligen arbetskyldig.

Lärare / kursledare

Ingen praxis från RR finns beträffande denna yrkeskategori. En dom från FÖD från 1965, se FÖD 650401, och ett flertal domar från kammarrätterna finns.

För att en lärare skall kunna bedömas bedriva näringsverksamhet tillmäts enligt kammarrättsdomar, se KRS målnr 2637-1982, RR ej p.t. målnr 5708-1988 och KRJ målnr 2401- -2402-1989, följande omständigheter betydelse:

Läraren har

- egen lokal,
- eget kursmaterial,
- egen telefon, kopiator, telefax m.m.,
- ett flertal egna elever med vilka läraren själv sköter tidsbeställningar och debitering av lektioner,
- egen prissättning samt

läraren

- svarar för kursinnehåll,
- annonserar sin verksamhet och
- arbetar i eget namn.

Om läraren bedriver undervisning på uppdrag av ett undervisningsföretag eller en undervisningsanstalt i undervisningsföretagets eller undervisningsanstaltens lokaler bör läraren enligt kammarrättsdomar bli bedömd som arbetstagare.

Musiker (sångare, orkestermusiker)

Musiker är enligt FD-domar från 1960- och 1970-talet, se dom från FD 691118 och FD målnr 400/74, att se som arbetstagare i förhållande till arrangören. I målet från 691118 fann inte FD skäl att bifalla besvären över Riksförsäkringsverkets beslut. Riksförsäkringsverket motiverade sitt beslut att anse musikerna som arbetstagare med: "Musiker, som är engagerade för utförande av underhållnings- eller dansmusik på restaurang, danssalong eller annorstädes, är i regel att anse som arbetstagare med avseende på dessa engagemang oavsett engagemangstidens längd". I FD målnr 400/74 uttalade FD att musikern är arbetstagare i förhållande till arrangören "oavsett om anställningsavtal slutits mellan [arrangören] och orkesterledaren". Hur många uppdragsgivare de i målen aktuella musikerna hade fästes inte något avseende vid i nyss nämnda FD-mål. Denna omständighet berördes överhuvudtaget inte i målet. Ett flertal kammarrättsdomar finns också där utgången blivit arbetstagare. I de flesta av dessa rättsfall hänvisas till "socialförsäkringspraxis".

Dock bedöms musiker som är fast knutna till eller inordnade i en orkester, jfr RÅ1984 not 415, normalt som anställda i orkestern under förutsättning att denna är en juridisk person, t.ex. en ideell eller ekonomisk förening eller ett aktiebolag.

Sjukgymnast

Ingen praxis från RR finns. Några kammarrättsavgöranden finns där utgången blev arbetstagare. De sjukgymnaster som bedömdes av kammarrätt hade inte egna patienter i någon utsträckning, de hade inte heller egen lokal.

Enligt Riksskatteverkets mening bör sjukgymnaster kunna bedömas på likartat sätt som läkare, se avsnitt om läkare ovan.

Skogsarbetare (skogskörare, skogshuggare, skogsröjare)

Några domar från FD och FÖD finns, främst från 1970-talet. Denna praxis har delvis ursprung i lagen om försäkring för olycksfall i arbete från 1916, men även i kollektivavtal som tillämpades bl.a. under 1960- och 1970-talen. I ett kollektivavtal från 1960-talet sades uttryckligen att: "Som arbetstagare i förhållande till arbetsgivaren (virkes- eller skogsägaren) räknas enligt detta avtal följande personalkategorier: ...Skogskörare, som utför körnings- och skogsvårdsarbete med egen traktor, om denna är av sådan beskaffenhet och storlek att typen vanligen användes i jordbruket eller är jämförbar med sådan." Bl.a. ett avgörande från FD år 1973, se målnr 1391/72, och ett avgörande från FÖD år 1979, se diariern 1134/78, säger att den är arbetstagare som själv deltar i arbete som avser skogskörning med egen jordbrukstraktor, detta gäller även om traktorn är skogsutrustad. I ett rättsfall från 1984, FÖD, se målnr 197/82:5, blev utgången också arbetstagare trots att personerna utfört skogsarbete med egen skogsbrukstraktor. Domstolen ansåg sannolikt att skogsarbetarna var inordnade i uppdragsgivarens verksamhet. Antalet uppdragsgivare hade knappast någon betydelse i nyss nämnda domar.

RR slog i två domar fast att skogskörare är att betrakta som näringsidkare. Domarna är från 1976, se målnr 360-1975, och 1982, se RÅ82 1:50. Domen från 1976 gällde en person som utförde skogsarbete med egen skogstraktor. RR bedömde verksamheten som näringsverksamhet trots att endast en uppdragsgivare fanns. RR motiverade utgången med att

vederbörande "har haft avsevärda kostnader för bl.a. maskinell utrustning." Av domen framgår inte om traktortypen i sig påverkade bedömningen. I RR dom från 1982 blev utgången också näringsverksamhet. Endast en uppdragsgivare fanns och arbetet utfördes med egen skogsmaskin. RR motiverade utgången med att "L:s verksamhet är baserad på ett dyrbart inventarium." Inte heller av denna dom framgår om traktortypen i sig påverkade bedömningen.

Några kammarrättsdomar finns beträffande skogskörare med egen traktor. Av en dom, se KRSundsvall målnr 674-1991, framgår inte vilken typ av traktor skogsköraren hade. Inte heller framgår hur många uppdragsgivare som fanns. KR:s motivering till att skogsköraren skulle anses som arbetstagare lyder enligt följande: "Den som åtar sig skogskörslor och därvid regelmässigt själv deltar i arbetet är att anse som arbetstagare i förhållande till virkesägaren oavsett hur ersättningen för arbetet beräknats." I en kammarrättsdom, se KRJ målnr 1371-1990, motiverades ställningstagandet att anse skogsköraren som arbetstagare på följande sätt: "Skogsköraren är att betrakta som arbetstagare om han utför körslorna med traktor under förutsättning att traktorn är av sådan beskaffenhet och storlek som vanligen används i jordbruk eller är jämförbar med sådan." Skogsköraren hade nästan uteslutande utfört körningar för en och samma uppdragsgivare. I en kammarrättsdom, se KRG 21952-1973, blev utgången näringsverksamhet. Skogsröjaren i målet hade egen skogstraktor.

I två kammarrättsdomar, se KRS målnr 4863-1990 och RR ej p.t. målnr 5379-1988, bedömdes skogshuggare och skogsröjare som endast höll med egen motorsåg som arbetstagare. Av den ena domen, KRS målnr 4863-1990, framgår inte hur många uppdragsgivare vederbörande hade. Av den andra domen, se RR ej p.t. målnr 5379-1988, framgår att vederbörande endast hade en uppdragsgivare. I en kammarrättsdom, se RR ej p.t. KRS målnr 4863-1990, uttalade kammarrätten: "Den som utför skogsavverkning är regelmässigt arbetstagare till virkesägaren eller skogsentreprenörföretag även om han använder egen motorsåg eller röjningssåg och oavsett hur ersättningen beräknas. Även för medhjälpare som skogshuggare avlönar är virkesägaren arbetsgivare. För att ses som näringsidkare krävs att flera omständigheter är uppfyllda: Ombesörjt arbete av liknande slag åt andra, egna anställda, redskap av inte obetydligt värde, företagarrisk."

Sammanfattningsvis kan konstateras att enligt RR praxis betraktas skogskörare som investerat i dyrbart inventarium som näringsidkare. Med dyrbart inventarium torde kunna avses traktor oavsett typ eller häst och vagn.

Styrelseledamot/VD

Tre avgöranden från RR finns. Styrelseledamots och VD:s ersättning bedöms enligt praxis så gott som undantagslöst som inkomst av tjänst. I RR två domar från 1993 där bedömningen blev arbetstagare, se RÅ 1993 ref 104 och RÅ 1993 ref 55, talas om att styrelseuppdrag är uppdrag av personlig natur. I en RR dom från 1940, se målnr 1940:700, blev utgången också arbetstagare.

Endast i ett rättsfall gjordes undantag. Har en verkställande direktör i ett företag rollen av "företagsdoktor" samt detta är vederbörandes verksamhetsidé kan bedömningen bli näringsverksamhet, se RÅ 1993 ref 55. För att verksamheten skall anses som näringsverksamhet krävs också att det är fråga om ett särskilt avgränsat saneringsuppdrag samt att funktionerna inte innehas för längre tid än som krävs för uppdragets fullgörande.

Vidare krävs att uppdraget innehas av person som inte är anställd av bolaget samt att det huvudsakliga syftet med att driva den konsulterande verksamheten i aktiebolagsform inte kan antas vara att uppnå förmåner vid beskattningen.

Några kammarrättsdomar finns också där utgången blev arbetstagare, se KRS målnr 5693-1986, KRS målnr 2294-1982, KRS målnr 296-1988 och KRS målnr S19864-91.

Städare

Inga avgöranden finns från RR. När städare bedömts som arbetstagare av kammarrätterna har i mycket stor utsträckning vederbörande enbart vänt sig till och haft städföretag som uppdragsgivare. I de enstaka befintliga rättsfall där städare vänt sig till allmänheten har verksamheten i regel bedömts som näringsverksamhet.

Städare anses enligt kammarrättsdomar, se KRS målnr 6553-1985 och KRS målnr 8117-1996, bedriva näringsverksamhet under förutsättning att flera uppdragsgivare finns, att städaren inte enbart vänder sig till annan städfirma utan vänder sig till allmänheten genom annonser och dylikt samt att städaren i mån av behov medför egen städutrustning.

Tamburvaktmästare (garderobiär)

Inget relevant avgörande finns från RR. För att tamburvaktmästare skall anses bedriva näringsverksamhet krävs enligt en kammarrättsdom, se KRS målnr 6244-1983, att vederbörande inte har någon form av garanterad ersättning, att denne ansvarar exklusivt för gästernas omhändertagna persedlar samt svarar ensam för garderobssysslans fullgörande i övrigt. Av domen framgår inte om tamburvaktmästaren hade mer än en uppdragsgivare. Några kammarrättsdomar finns där bedömningen blev arbetstagare, se KRSundsvall målnr 8725--8726-1993, KRS 4340-1989 och KRS målnr 2712-1985. Dessa tre domar är sparsamt motiverade. Med största sannolikhet fanns i samtliga mål endast en uppdragsgivare. Trots att tamburvaktmästaren i mål KRS 4340-1989 hade utgifter för arrende av garderob bedömdes denna som arbetstagare.

Tidningsmedarbetare (journalist och fotograf)

Inga avgöranden från RR finns.

Tidningsmedarbetare anses enligt en dom från FD från 1975, diariernr 401/72, vara arbetstagare. I den mån en tidningsmedarbetare i större eller mindre omfattning fortlöpande börjat lämna publicistiskt material till tidningen skall denne enligt domen presumeras vara arbetstagare. FD grundade sin dom på uttalanden i lagmotiv⁴³ som anvisade en tillämpning av en presumtionsmetod vid bedömningen av om en person skall anses vara en arbetstagare eller anses bedriva näringsverksamhet. Syftet med en sådan metod skulle enligt lagmotiven vara en praxisutveckling i utvidgande riktning genom att allt fler yrkesgrupper skulle komma att räknas som arbetstagare. I rättsfallet berörs inte hur många uppdragsgivare de i målet aktuella tidningsmedarbetarna haft.

⁴³ SOU 1975:1, s. 710 ff.

En kammarrättsdom finns med utgången arbetstagare trots ett flertal uppdragsgivare, se KRS målnr 3365-1989. I domen hänvisas till stadgad praxis i Försäkringsöverdomstolen. Ytterligare två kammarrättsdomar med utgången arbetstagare finns, se KRS målnr 7382-1984 och KRS målnr 7077-1982, som hänvisar till fast praxis inom socialförsäkringsrättsområdet. I ingen av dessa två domar framgår hur många uppdragsgivare som fanns. Ett kammarrättsavgörande finns också, se KRS målnr 3073--3075-1991, där fem tidningsmedarbetare bedömdes som arbetstagare. Ingen motivering till domstolens ställningstagande återfinns i domskälen. Av domen framgår inte heller hur många uppdragsgivare som fanns.

Yrkesverksamma författare som arbetar i tidningar anses enligt praxis inte som arbetstagare. Sådana personers inkomster anses utgöra ett utflöde ur författarverksamheten och därmed som inkomst av näringsverksamhet. Grunden för detta finns bl.a. i en FD dom från 1969, se diariernr 134/67 (domen finns återgiven i rapportens rättsfallssammanställning under rubriken översättare), vari slogs fast att "Sådan ersättning från bolaget för utnyttjande genom utsändning av ett självständigt, upphovsrättsligt skyddat verk, som av bolaget i dess till domstolen ingivna sammanställning benämns författararvode, finner domstolen med hänsyn till grunden för ersättningen inte skola anses som lön till arbetstagare hos bolaget...". I FD:s dom från 1976, diariernr 1449/75, slogs också detta tydligt fast. FD fann inte skäl föreligga till ändring i Riksförsäkringsverkets beslut. Riksförsäkringsverket fann att all A:s författarverksamhet, dvs. även medarbetandet i tidningar genom skrivande av tidningsartiklar, skulle hänföras till rörelse. Denna författare hade arbetat i två dagstidningar genom att författa av tidningarna beställda artiklar och recensera böcker. Inkomsterna från tidningarna utgjorde mellan en tredjedel och en fjärdedel av författarens sammanlagda inkomst.

Trädgårdsarbetare

Ingen dom finns från RR. Några kammarrättsavgöranden finns, se KRS målnr 8139-1982 och KRJ målnr 2633-1982, där utgången blev arbetstagare. Trädgårdsmästaren hade i KRJ målnr 2633-1982 endast en uppdragsgivare. I KRS målnr 8139-1982 framgår inte om fler än en uppdragsgivare fanns.

Trädgårdsarbetare bör enligt Riksskatteverkets mening bedömas bedriva näringsverksamhet om trädgårdsarbetaren investerat i vissa maskiner, har flera uppdragsgivare och vänder sig till allmänheten genom annonser och dylikt.

Vaktmästare

Ingen dom från RR finns. I en kammarrättsdom, se KRJ målnr 4677-1995, bedömdes en vaktmästare som arbetstagare. Vaktmästaren i målet arbetade heltid hos uppdragsgivaren och hade en medhjälpare 15 timmar per vecka.

En vaktmästare ställer endast sin egen arbetskraft till förfogande, ersätter eller vikarierar för anställda hos uppdragsgivaren eller rycker in vid arbetstoppar och anses därmed vara tillfälligt inordnad i uppdragsgivarens verksamhet. I regel anses en vaktmästare inte ha specialistkompetens. Oftast finns endast en uppdragsgivare. Enligt Riksskatteverkets mening bör en vaktmästare enligt nuvarande praxis därför normalt bedömas som arbetstagare.

Åkare

Fyra domar finns från RR, se RÅ85 1:37, RÅ85 1:76, RÅ82 Aa 75 och RÅ82 1:38.

Har åkaren eget yrkesfordon samt tillstånd till yrkesmässig trafik anses denne enligt praxis bedriva näringsverksamhet. Antalet uppdragsgivare har mindre betydelse.

Översättare

Inga avgöranden finns från RR beträffande översättare. Ett avgörande från FD och några kammarrättsdomar finns. I kammarrättsdomarna bedöms respektive översättare efter omständigheterna i varje enskilt fall.

Enligt en FD dom från 1969, diariernr 134/67, anses sådan ersättning som utges för utnyttjande genom sändning av ett självständigt, upphovsrättsligt skyddat verk benämnt översättningsarvode (närmast att betrakta som royalty), inte som lön till arbetstagare. Däremot, i den mån översättaren på ett väsentligt sätt medverkat vid verkets framförande, anses översättaren som arbetstagare.

Enligt en kammarrättsdom, se KRS målnr 2184-1982, anses den översättare som vänder sig till bok- och tidningsföretag, översättningsbyråer och liknande företag regelmässigt som arbetstagare i socialförsäkringslagstiftningens mening under förutsättning att vederbörande inte erbjuder sina tjänster till allmänheten.

En översättare anses enligt en kammarrättsdom, se KRS målnr 2522-1982, bedriva näringsverksamhet under förutsättning att vederbörande

- har flera uppdragsgivare,
- vänder sig till allmänheten samt
- inte är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet.

5 Förslag och slutsatser

5.1 Utvidgning av definitionen på näringsverksamhet i 21 § KL

Samhällets behov samt synen på arbetsmarknaden har förändrats under det senaste decenniet. Som beskrivs bl.a. i kap. 2 fanns under 1970-talet uttalade strävanden⁴⁴ att så många som möjligt i samhället skulle hänföras till kategorin arbetstagare för att därigenom få del av den för arbetstagare förmånliga skyddslagstiftningen. Ingen utbredd arbetslöshet fanns vid denna tidpunkt. Ibland rådde till och med överfull sysselsättning och i samband med detta förelåg konkurrens om arbetskraften. Ett flertal mål gällande gränsdragningsproblematiken näringsverksamhet/tjänst avgjordes under 1960- och 1970-talen. Dessa mål har ofta legat till grund för senare avgöranden. Under 1990-talet har samhället förändrats, bl.a. har en omfattande arbetslöshet brett ut sig. Att underlätta för människor att starta egna företag är ett sätt att försöka öka sysselsättningen. Arbetsmarknaden har förändrats även på många andra

⁴⁴ SOU 1975:1, s. 710 ff, och Prop. 1973:129, s. 145.

sätt. I kap. 2 beskrivs den internationalisering, de snabba strukturförändringar samt de nya företeelser, arbetssätt och arbetsformer som kommit att prägla arbetsmarknaden under senare år.

Synpunkter har framförts och kritik har riktats mot att skattemyndigheterna, vid bedömningar i samband med ansökningar om F-skatt, regelmässigt hänför vissa slag av verksamheter till tjänst och inte till näringsverksamhet. Detta trots att bedömningarna görs med hänvisning till praxis. I utredningens uppdrag har därför ingått att kartlägga och granska domstolspraxis för olika yrkeskategorier.

Utredningen har gått igenom överrättsdomar som avser sådana yrkeskategorier där problem ofta uppstår vid bedömningen om näringsverksamhet kan anses bedrivas eller inte. En sammanställning av dessa domar finns i en bilaga till denna rapport. Sammanfattningsvis kan sägas att praxis för många yrkeskategorier är relativt ändamålsenlig. I en del fall beträffande några av yrkeskategorierna kan praxis dock anses mer eller mindre otidsenlig. Detta kan antingen bero på att yrkeskategorins arbetssätt, arbetsvillkor och utrustning har förändrats eller att samhällets syn på yrkeskategorins arbete är annorlunda idag än för ett antal år sedan. Otidsenligheten består enligt utredningens mening i de flesta fall i att personer som bedrivit viss verksamhet blivit bedömda som arbetstagare trots att kriterierna för näringsverksamhet i princip varit uppfyllda. Exempel på yrkeskategorier för vilka praxis kan anses direkt otidsenlig är tidningsmedarbetare samt musiker.

För att bättre anpassa lagstiftningen angående begreppet näringsverksamhet till den idag befintliga samhällssynen föreslår utredningen en ändring av lagtextens första mening i 21 § KL enligt följande: Med näringsverksamhet avses yrkesmässig *med viss grad av självständighet* bedriven förvärvsverksamhet (21 § KL motsvaras av 13 kap. 1 § i skattelagskommitténs förslag i SOU 1997:2). Förslaget till ändring innebär att definitionen på näringsverksamhet utvidgas. Om så krävs förutsätts Riksskatteverket meddela rekommendationer i frågan.

Förslaget till ny lydelse av 21 § KL innebär att utredningen har valt att inte införa ML:s begrepp "näringsliknande former" i KL, eftersom detta begrepp kommer att äga giltighet även efter en eventuell ändring enligt utredningens förslag. Med ML:s begrepp avses en verksamhet som bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse, se 4 kap. 1 §

1 st 2 p ML. Med ML:s "näringsliknande former" avses dessutom inkomst av tjänst. En förutsättning för att "näringsliknande former" skall föreligga är också att omsättningen överstiger 30 000 kr under beskattningsåret. Ett sådant krav på omsättning kan inte ställas vid tilldelning av F-skatt eftersom det vid tilldelningstillfället är avsikten som skall tillmätas betydelse. Dessutom finns enligt yrkesmässighetsbegreppet inte något krav på viss omsättning för bedömningen näringsverksamhet. Även gränsen mot hobby skulle förskjutas vilket inte är önskvärt.

Utredningens förslag innebär inte någon ändring av begreppet yrkesmässig i 21 § KL. För att en verksamhet skall anses yrkesmässig skall samma kriterier gälla som tidigare, dvs. varaktighet och vinstsyfte. Någon ändring av gränsdragningen mot kapital och hobby föreslås således inte.

Enligt utredningens mening är dock de kriterier som traditionellt tillämpats i praxis vid

bedömningen av om en verksamhet skall anses *självständigt* bedriven alltför snäva. Den föreslagna lydelsen av 21 § KL innebär att lägre krav ställs för att en verksamhet skall anses självständigt bedriven. Det föreslagna näringsbegreppet avses också omfatta viss sådan yrkesmässig förvärvsverksamhet som enligt gällande praxis inte har ansetts tillräckligt självständig. Vissa yrkeskategorier, som idag är att betrakta som arbetstagare, kommer enligt utredningens förslag att ändra skatterättslig status och bli ansedda som näringsidkare genom att de arbetar hos flera uppdragsgivare i vars verksamhet de inte är inordnade på samma sätt som gäller för anställd personal. Syftet med en utvidgning av definitionen på näringsverksamhet i 21 § KL är att utöka möjligheterna för personer ur vissa yrkeskategorier att kunna bedriva näringsverksamhet utan att hindras av de bedömningar som hittills gjorts i praxis.

Yrkeskategorier som i nu gällande praxis anses uppfylla kraven på självständighet och därmed betraktas som näringsidkare skall naturligtvis även fortsättningsvis anses bedriva näringverksamhet.

Det utvidgade näringsbegreppet omfattar personer som, utan att vara inordnade i respektive uppdragsgivares verksamhet, riktar sig till ett flertal uppdragsgivare samt har en affärsidé som innebär aktivt sökande av uppdrag på den allmänna marknaden genom annonsering och dylikt. En omständighet som länge ansetts tala för att en verksamhet bedrivs självständigt är bl.a. att ekonomiskt risktagande föreligger. Enligt gällande praxis avses med ekonomiskt risktagande exempelvis att egna anställda finns, egen lokal för verksamheten förhyrts eller köpts eller att en större investering gjorts. Avsikten är nu att med ekonomiskt risktagande skall också avses att den skattskyldige inte är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet. Härmed avses att vederbörande inte har någon som helst anställningstrygghet utan erhåller uppdrag bara i den utsträckning som betingas av uppdragsgivarens behov just för tillfället. Med den föreslagna utvidgningen av näringsbegreppet mildras kraven för att ett ekonomiskt risktagande skall kunna bedömas föreligga. För att kriteriet ekonomiskt risktagande skall anses uppfyllt räcker det således att den skattskyldige inte är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet på sätt angetts.

Vid prövningar har domstolar och skattemyndigheter ofta tillmätt vilken yrkeskategori en person kan anses tillhöra avgörande betydelse. Utan att ta hänsyn till och göra en bedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet har personer ansedda som hänförliga till vissa yrkeskategorier mer eller mindre kategoriskt bedömts som arbetstagare. Trots att ett yrke p.g.a. samhällets utveckling kan ha förändrats på avgörande sätt, görs ofta idag en bedömning i enlighet med ett tidigare domstolsavgörande som bestämt någon person ur yrkeskategorin som arbetstagare. Bedömningen görs i förekommande fall utan att ta hänsyn till dessa förändrade omständigheter. Yrkens arbetssätt kommer ständigt att förändras över tiden. I 21 § KL nämns ingenting om yrkeskategorier. Att ett sådant kategoriserande sätt att bedöma olika yrkesverksamma personer tagit form är ett starkt argument för en förändrad lydelse av 21 § KL. Även det faktum att domstolar i vissa fall har kommit till olika resultat vid bedömningar av specifika omständigheter motiverar en ändring av paragrafens lydelse.

Exempel på yrkesverksamma personer som avses omfattas av det nu beskrivna utvidgade näringsbegreppet är s.k. företagsjour (t.ex. avbytare inom jordbruket), musiker, tidningsmedarbetare samt direkthandelsförsäljare.

Direkthandelsförsäljare arbetar normalt så att de säljer ett visst varumärke - ofta i hemmiljö -

till närvarande presumtiva kunder och själva tar emot betalningen. Om de inte har varorna i lager köper försäljarna därefter själva de olika varorna från leverantören/tillverkaren för senare leverans till kund och deras förtjänst utgörs av skillnaden mellan försäljningspriset till kunden och det pris leverantören/tillverkaren tar. Någon lön i egentlig mening betalas aldrig ut. Under förutsättning att försäljaren fakturerar och uppbär betalning från kunden bör verksamheten betraktas såsom varuförsäljning med ett motsvarande ekonomiskt risktagande som ovan beskrivits och näringsverksamhet anses bedrivas. Fakturerar och uppbär försäljarens uppdragsgivare betalning bör försäljaren däremot anses som arbetstagare. Detta gäller s.k. provisionsförsäljare som inte har eget lager utan endast tar upp order från kund, varefter såväl varuleverans som fakturering sker från säljarens uppdragsgivare, till vilken kunden också betalar för varorna. Provisionsförsäljare får anses inordnade i uppdragsgivarens verksamhet på ett sådant sätt att de, i motsats till direkthandelsförsäljarna ovan, även fortsättningsvis bör betraktas som arbetstagare.

Av skattemyndigheternas svar på enkät har utredningen kunnat utläsa för vilka yrkeskategorier gränsdragningen näringsverksamhet/tjänst kan vara svårbedömd. Några av dessa yrkeskategorier saknar praxis. Exempel på sådana är avbytare inom jordbruket, diskjockey, s.k. fri filmare och hemtjänstarbetare. För yrken där praxis saknas finns möjlighet att göra en självständig bedömning av samtliga omständigheter. Föreligger omständigheter som talar för att kriterier för det utvidgade näringsbegreppet är uppfyllda bör bedömningen bli näringsverksamhet.

Huruvida en persons inkomster skall vara att hänföra till inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst skall fortfarande inte vara möjligt för den enskilde att själv bestämma. Detta skall på samma sätt som idag avgöras av skattemyndighet och domstol med ledning av lagtext och praxis.

5.2 Övriga synpunkter

Om utredningens förslag till förändring av 21 § KL genomförs kommer med största sannolikhet antalet utfärdade F-skattsedlar att öka. Detta kommer att leda till ett ökat behov av resurser för uppföljning och kontroll.

En genomgång och jämförelse av statistiska uppgifter beträffande antalet personer som totalt meddelats avslag av skattemyndighet på ansökan om F-skatt i olika län visar att det sannolikt finns en viss oenhetlighet i rättstillämpningen. Detta kan bero på att handläggare som har hand om behandling av ansökningar om F-skatt på lokalkontoren inte fått del av relevant utbildning. Utredningen utgår från att Riksskatteverket, oavsett om någon formell ändring av lagreglerna sker eller inte, tar initiativ till en snar översyn av nuvarande utbildning av handläggare av F-skatt för att åstadkomma en snabb, korrekt och enhetlig bedömning av ansökningar om F-skatt. Den praxisgenomgång som utredningen gjort bör härvidlag kunna vara en bra utgångspunkt.

Referenser

Offentligt tryck

Offentliga utredningar

SOU 1975:1, Demokrati på arbetsplatsen. Förslag till ny lagstiftning om förhandlingsrätt och kollektivavtal. Betänkande avgivet av arbetsrättskommittén.

SOU 1986:1, Översyn av rättegångsbalken 2. Högsta domstolen och rättsbildningen. Delbetänkande av rättegångsutredningen.

SOU 1994:141, Arbetsrättsliga utredningar. Bakgrundsmaterial utarbetat av sekreteriatet vid 1992 års arbetsrättskommitté.

SOU 1997:2, Huvudbetänkande av Skattelagskommittén

SOU 1997:17, Skatter, tjänster och sysselsättning. Betänkande av Tjänstebeskattningsutredningen.

Propositioner

Prop. 1910 nr 88, Kungl. Maj:ts nådiga proposition till Riksdagen med förslag till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt; gifven Stockholms slott den 11 mars 1910.

Prop. 1928 nr 213, Kungl. Maj:ts proposition med förslag till kommunalskattelag m.m.; given Stockholms slott den 16 mars 1928.

Prop. 1971:45, Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i rättegångsbalken, m.m.; given Stockholms slott den 5 mars 1971.

Prop. 1973:129, Kungl. Maj:ts proposition med förslag till lag om anställningsskydd, m.m.: given Stockholms slott den 25 maj 1973.

Prop. 1988/89:78, Högsta domstolen och rättsbildningen.

Prop. 1991/92:112, F-skattebevis, m.m.

Kommittédirektiv

Dir. 1997:83, Regleringen av distansarbete.

Departementsserien

Ds Fi 1976:4, Ansvar för skatt vid entreprenad m.m.

Ds S 1985:1, Företagarregistrering, klarare regler för skatteavdrag och socialavgifter.

Ds 1988:59, F-skattebevis - nya regler för skatteavdrag och socialavgifter.

Litteratur

Bernitz, U., m.fl., Finna Rätt - Juristens källmaterial och arbetsmetoder. Juristförlaget JF AB, 4 uppl., Stockholm 1996.

Bodin M., Bredbacka C., Giertz E., I (o)takt med tiden - om näringslivet av idag och dess kringapparat - av igår? Norstedts Tryckeri AB, Stockholm 1996.

Davidow, W. H., Malone, M. S., The Virtual Corporation. Harper Collins 1992.

Hammer, M., Champy, J., Reengineering the Corporation. ISL Förlag 1994.

Handy, C., The age of unreason. Century Business 1991.

Hedberg, B., Dahlgren, G., Hansson, J., Olve, N-G., Imaginära organisationer. Liber-Hermods 1994.

Hjerner, L., Om rättsfallstolkning. Juridiska Föreningens Förlag, 2 uppl., Stockholm 1973.

Järvholm, B. (red.), Arbetsliv och hälsa. AB Boktryck, Helsingborg 1996.

Persson, B. (red.), Småföretagande, entreprenörskap och jobben - ett forskningsfält i förändring. ORD&FORM, Uppsala 1997.

Prahalad, C. K., Hamel, G., The Core Competence of the Corporation. Harvard Business Review May - June 1990.

Svenska Arbetsgivareföreningen, Arbete utan anställning - om de förändrade relationerna på arbetsmarknaden. Stellan Stål, Stockholm 1996.

Övrigt

Inkomst-/förmögenhetsbeskattning, RSV Au 3-221 utg. 2.

Utbildningsmaterial för Skatteförvaltningen, Arbetsgivarområdet och F-skatt, Teoridel, PE/U 44-367:2 utg. 2.