

F-skattesystemet

– några särskilt utpekade frågor

Delbetänkande av F-skatteutredningen

Stockholm 2018



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2018:49

SOU och Ds kan köpas från Norstedts Juridiks kundservice.
Beställningsadress: Norstedts Juridik, Kundservice, 106 47 Stockholm
Ordertelefon: 08-598 191 90
E-post: kundservice@nj.se
Webbadress: www.nj.se/offentligapublikationer

För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Norstedts Juridik AB
på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

Svara på remiss – hur och varför

Statsrådsberedningen, SB PM 2003:2 (reviderad 2009-05-02).

En kort handledning för dem som ska svara på remiss.

Häftet är gratis och kan laddas ner som pdf från eller beställas på regeringen.se/remisser

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet

Omslag: Elanders Sverige AB

Tryck: Elanders Sverige AB, Stockholm 2018

ISBN 978-91-38-24822-5

ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Regeringen beslutade den 9 november 2017 att tillsätta en särskild utredare med uppdrag att se över F-skattesystemet.

Samma dag förordnades f.d. landshövdingen Lars-Erik Lövdén som särskild utredare.

Som experter förordnades den 7 december 2017 välfärdsekonomen Thomas Andréén (Sveriges akademikers centralorganisation), departementssekreteraren Viveca Bergstrand (Näringsdepartementet), rättsliga experten Pia Blank Thörnroos (Skatteverket), kanslirådet Nils-Fredrik Carlsson (Finansdepartementet), kanslirådet Helle Ellehöj (Arbetsmarknadsdepartementet), samhällspolitiska chefen Samuel Engblom (Tjänstemännens centralorganisation), juristen Jonas Hamark (Arbetsmiljöverket), departementssekreteraren Marianne Kilnes (Finansdepartementet), skattepolitiska experten Patrick Krassén (Företagarna), kanslirådet Susanne Mattsson (Socialdepartementet), skatteexperten Lynda Ondrasek Olofsson (Svenskt Näringsliv), juris doktor och skattechefen Urban Rydin (Lantbrukarnas Riksförbund) och utredaren Mattias Schulstad (Landsorganisationen i Sverige).

Som sekreterare anställdes från den 1 december 2017 rättsliga utredaren Liselotte Westerlind och från den 11 december 2017 kamrarrättsassessorn Catarina Fäger. Under perioden 1 april – 15 juni 2018 har dessutom den fristående utredaren Christer Persson på deltid varit anställd som sekreterare i utredningen.

Utredningen, som har antagit namnet F-skatteutredningen, överlämnar härmed betänkandet *F-skattesystemet – några särskilt utpekade frågor* (SOU 2018:49). Till betänkandet fogas ett särskilt yttrande.

Återstående frågor som omfattas av utredningens uppdrag kommer att behandlas i utredningens slutbetänkande som ska lämnas senast den 3 juni 2019.

Stockholm i juni 2018

Lars-Erik Lövdén

/Catarina Fäger
Liselotte Westerlind
Christer Persson

Innehåll

Sammanfattning	11
1 Utredningens uppdrag och arbete.....	17
1.1 Utredningens uppdrag.....	17
1.2 Utredningens arbete	18
1.3 Närmare om utredningens underlag.....	19
1.3.1 Material och metod	19
1.3.2 Begränsningar i underlaget.....	21
1.4 Delbetänkandets disposition.....	22
2 Utredningens utgångspunkter och begreppsanvändning	23
2.1 Inledning	23
2.2 Några begrepp	24
2.2.1 Näringsidkare, egenföretagare och falska egenföretagare.....	24
2.2.2 Faktureringsplattformar, egenanställningsföretag eller liknande.....	26
2.2.3 Skattefusk och skatteundandragande	28
2.3 Allmänna utgångspunkter	29
2.3.1 Skattefelet	29
2.3.2 Falsa egenföretagare	31
2.3.3 Egenanställda eller liknande.....	35
3 Bakgrund.....	39
3.1 Inledning	39

3.2	F-skattesystemet – kort historik	39
3.2.1	Behovet av ett nytt system	39
3.2.2	F-skattereformen	40
3.2.3	Riksskatteverkets rapport 1998:4, F-skatt åt flera	43
3.2.4	Utredningen om översyn av kraven för F- skatt m.m.	44
3.2.5	F-skattsedeln ersätts med ett godkännande för F-skatt.....	46
3.2.6	Skatteverkets utvärdering om effekterna av det förändrade näringsbegreppet	46
3.3	Arbetsmarknaden och företagandet	49
3.3.1	Utvecklingen på arbetsmarknaden.....	49
3.3.2	Företagandet.....	52
4	Gällande rätt	57
4.1	Inledning	57
4.2	Inkomstskatt.....	58
4.3	Socialavgifter – arbetsgivaravgifter eller egenavgifter	59
4.4	Förfarandet vid uttag av skatter och avgifter.....	60
4.4.1	Godkännande för F-skatt	61
4.4.2	Hinder för godkännande för F-skatt	64
4.4.3	Återkallelse av F-skatt	67
4.4.4	Anmälningsskyldighet och solidariskt betalningsansvar	69
4.5	Särskilt om utländska näringsidkare i Sverige.....	70
4.5.1	Fri rörlighet för tjänster och etableringsfrihet	70
4.5.2	Utstationering av arbetstagare	72
4.5.3	F-skatt för utländska näringsidkare	74
4.5.4	Skyldighet att betala socialavgifter i Sverige.....	75
4.5.5	Skatteavdrag.....	79
5	F-skattens betydelse inom olika rättsområden	81
5.1	Inledning	81
5.2	Skatterätten – näringsverksamhet eller tjänst	82

5.2.1	Närmare om den skatterättsliga gränsdragningen.....	82
5.2.2	F-skattens betydelse för skatter och avgifter	84
5.3	Socialförsäkringen – anställning eller annat förvärvsarbete.....	90
5.3.1	Gränsdragningen inom socialförsäkringen	90
5.3.2	F-skattens betydelse inom socialförsäkringen.....	91
5.4	Arbetslöshetsförsäkringen – arbetstagare eller företagare.....	92
5.4.1	Gränsdragningen inom arbetslöshetsförsäkringen	92
5.4.2	F-skattens betydelse inom arbetslöshetsförsäkringen	94
5.5	Arbetsrätten – arbetstagare eller uppdragstagare.....	95
5.5.1	Den arbetsrättsliga gränsdragningen	95
5.5.2	F-skattens betydelse inom arbetsrätten	97
6	Skatteverkets handläggning och statistik	99
6.1	Inledning	99
6.2	Företagsregistrering.....	100
6.2.1	Anmälan, ändring och återkallelse.....	100
6.2.2	Skatteverkets prövning vid ansökan om godkännande för F-skatt.....	101
6.3	Skatteverkets statistik.....	103
6.3.1	Antal personer med F-skatt.....	103
6.3.2	Avslagsbeslut	106
6.3.3	Återkallelser.....	107
7	Falska egenföretagare	109
7.1	Inledning	109
7.2	Vad är falskt egenföretagande?	110
7.2.1	Egenföretagare under anställningsliknande förhållanden	110
7.3	En europeisk utblick.....	113

7.3.1	Bakgrund.....	114
7.3.2	Egenföretagande inom Europeiska unionen	115
7.3.3	Den fria rörlighetens påverkan.....	116
7.3.4	Några domar och beslut i gränsöverskridande fall.....	118
7.4	Tidigare utredningar.....	121
7.4.1	Konstnärerna och trygghetssystemen	121
7.4.2	Ett arbetsliv i förändring – hur påverkas ansvaret för arbetsmiljön?	122
7.4.3	Den s.k. holländska modellen och sanktionsavgift vid överträdelser av cabotageregler.....	123
7.4.4	Förslag om ett entreprenörsansvar i bygg- och anläggningsbranschen	124
7.4.5	Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige	126
7.5	Information från myndigheter och arbetsmarknadens parter	127
7.5.1	Dialogmöten och frågeformulär.....	127
7.5.2	Enkätundersökningar.....	148
8	Egenanställning eller liknande	153
8.1	Inledning	153
8.2	Vad avses med egenanställning eller liknande?	154
8.2.1	Allmänt	154
8.2.2	Närmare om olika konstruktioner	154
8.2.3	En europeisk utblick	160
8.3	Tidigare utredningar.....	162
8.3.1	Arbetsföretag – En ny möjlighet för arbetslösa..	162
8.3.2	Företags- och anställningsformer i förändring ...	163
8.3.3	Uppdragstagare i arbetslöshetsförsäkringen	164
8.3.4	Bemanningsdirektivets genomförande i Sverige.....	166
8.3.5	Den parlamentariska socialförsäkringsutredningen	166

8.3.6	Ett arbetsliv i förändring – hur påverkas ansvaret för arbetsmiljön?	167
8.4	Statistiska uppgifter	170
8.4.1	Offentlig statistik	170
8.4.2	Enkätundersökningar	171
8.5	Egenanställning i skatterätten	174
8.5.1	Inkomst av tjänst eller näringsverksamhet	175
8.5.2	Ansvar för att innehålla avdrag och betala avgifter.....	175
8.5.3	Skatterättsliga utmaningar	177
8.5.4	Några kammarrättsavgöranden.....	181
8.6	Information från myndigheter och arbetsmarknadens parter.....	184
8.6.1	Dialogmöten och frågeformulär	184
9	Utredningens analys och bedömning.....	199
9.1	Inledning	199
9.2	Falska egenföretagare	199
9.2.1	Bakgrund.....	199
9.2.2	Den gemensamma marknadens påverkan	201
9.2.3	Förekomsten av falska egenföretagare i Sverige	202
9.2.4	Behöver F-skattesystemet ändras utifrån analysen om falska egenföretagare?	206
9.3	Särskilt om egenanställning eller liknande	213
9.3.1	Behöver F-skattesystemet ändras utifrån analysen om egenanställning eller liknande?.....	213
9.3.2	Behövs andra klarlägganden avseende egenanställning eller liknande?	219
	Referenser	227
	Särskilt yttrande	239
Bilaga 1	Kommittédirektiv 2017:108	241

Sammanfattning

Uppdraget

Utredningen har i uppdrag att se över F-skattesystemet och analysera effekterna i vissa avseenden av bestämmelsernas utformning och tillämpning. Syftet med översynen är bl.a. att bekämpa skattefusk och skatteundandragande. I detta delbetänkande behandlar utredningen några i kommittédirektivet särskilt utpekade frågor. I direktivet anges att utredningen ska

- analysera om och i vilken utsträckning F-skattesystemet uppfattas leda till att personer som egentligen är anställda har anlitats som näringsidkare, s.k. falska egenföretagare,
- särskilt analysera användandet av s.k. faktureringsplattformar, egenanställningsföretag eller liknande, och
- utifrån analyserna ta ställning till om bestämmelserna om F-skatt i 9 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) behöver ändras i syfte att bekämpa skattefusk och skatteundandragande.

Utredningen kommer i sitt slutbetänkande, som ska lämnas i juni 2019, återkomma till de frågor i uppdraget som inte behandlas i detta betänkande.

Utredningens underlag

Underlaget som har legat till grund för utredningens analys har bestått av statistiska uppgifter, tidigare utredningar och rapporter, information från myndigheter och arbetsmarknadens parter samt domar och beslut.

Utredningen har genomfört ett antal dialogmöten med myndigheter och arbetsmarknadens parter för att samla in information och uppfattningar om de aktuella företelserna. Dialogmötena följdes upp med skriftliga frågor till Arbetsgivarverket, Arbetsmiljöverket, Ekobrottsmyndigheten, Egenanställningsföretagens branschorganisation, Företagarna, Landsorganisationen i Sverige (LO), Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Sveriges akademikers centralorganisation (Saco), Skatteverket, Sveriges kommuner och landsting (SKL), Svenskt Näringsliv och Tjänstemännens centralorganisation (TCO).

Begrepp

Det finns inte några allmänt vedertagna eller entydiga definitioner av begreppen falska egenföretagare, faktureringsplattformar, egenanställningsföretag eller liknande. Utredningen har därför varit hänvisad till att beskriva och förklara vad som avses med begreppen utifrån syftet med uppdraget.

I betänkandet används uttrycket falsk egenföretagare för att beteckna en fysisk person som formellt uppträder som egenföretagare (svensk som utländsk) med godkännande för F-skatt men som arbetar under anställningsliknande förhållanden och som, om alla omständigheter vore kända för Skatteverket, skulle beskattas i inkomstslaget tjänst. Utredningen menar att det i detta sammanhang inte spelar någon roll om egenföretagandet grundas på fri vilja eller inte. Begreppet falsk används för att understryka att det är statusen egenföretagare som är falsk. Falskheten ligger alltså i att egenföretagandet döljer anställningsförhållandet.

När det gäller begreppet egenanställning avses sådana situationer där en person med A-skatt, som under uppdraget är anställd av ett egenanställningsföretag, tar initiativ till och inkommer med uppdrag som därefter faktureras uppdragsgivaren av egenanställningsföretaget med återopande av sitt godkännande för F-skatt.

Arbetsmarknaden och företagandet

Arbetsmarknaden och företagandet har förändrats under de senaste decennierna. Det är tydligt att samhället har blivit mer tjänsteinriktat. En vanlig uppfattning är att arbetsmarknaden allt mer karakteriseras

av kortare uppdrag och att traditionella tillsvidareanställningar försvinner till förmån för mer flexibla arbetsformer. Några starka indikationer i statistiken på att ”flexibla” eller atypiska sysselsättningsformer i någon högre grad skulle ha trängt ut traditionella, typiska tillsvidareanställningar finns dock inte. Långsiktigt har det skett en utveckling i den riktningen men på kort och medellång sikt ligger nivån på de atypiska sysselsättningsformerna relativt stabil.

Det har dock skett betydande förändringar inom vissa sysselsättningsformer. Behovs- och timanställda, liksom allmänna visstidsanställningar, har ökat samtidigt som andelen visstidsanställda med vikariat har minskat. Vidare har bemannings- och egenanställningar ökat snabbt de senaste åren. Sammantaget svarar emellertid bemannings- och egenanställningar för en mycket liten del, drygt två procent, av den totala sysselsättningen.

När det gäller företagandet är det egenföretag utan anställda som är det vanligaste och, sett över tid, det i antal mest växande företaget i Sverige.

Falska egenföretagare

Under de senaste årtiondena har förändringar i sammansättningen av gruppen egenföretagare uppmärksammas, vid sidan av de klassiska typerna av egenföretagare som arbetar självständigt. Förutom de klassiska egenföretagarna finns det bl.a. egenföretagare vars arbete inte skiljer sig från anställda arbetstagares arbete. Det är dessa som i betänkandet benämns falska egenföretagare.

Falska egenföretagare förekommer i vissa branscher men omfattningen är oviss

Utifrån rapporter och den allmänna debatten kunde utredningen relativt tidigt konstatera att falskt egenföretagande förekommer på den svenska arbetsmarknaden. Det visade sig dock vara svårt att uppskatta omfattningen av företeelsen. Tillfrågade myndigheters och arbetsmarknadens parter uppfattningar har emellertid gett utredningen en god bild av i vilka branscher falska egenföretagare mer frekvent förekommer. Utredningen bedömer att branscherna bygg- och anläggning samt transport är särskilt utsatta och att företeelsen ökar i

byggbranschen. Som utredningen uppfattar det är falska egenföretagare också en utbredd företeelse inom musiker- och frisörbranschen. I dagsläget är det dock inte möjligt att med någon säkerhet kvantifiera eller uppskatta utsträckningen av falska egenföretagare i dessa eller i andra branscher. Omfattningen av företeelsen är således oviss.

Utformningen av F-skattesystemet uppfattas kunna leda till företeelsen falskt egenföretagande

Den övervägande uppfattningen bland tillfrågade myndigheter och arbetsmarknadens parter är att F-skattesystemet kan leda till företeelsen falskt egenföretagande, eller i vart fall att systemet möjliggör den aktuella företeelsen. Egenanställningsföretagens branschorganisation, Företagarna, LRF och Svenskt Näringsliv har gett uttryck för uppfattningen att F-skattesystemet i sig inte leder till falska egenföretagare.

Den bedömning utredningen gör är att utformningen av F-skattesystemet kan leda till och påverka förekomsten av falska egenföretagare. Detta har, enligt utredningens mening, sitt ursprung i att F-skatt tilldelas redan om sökanden har för avsikt att bedriva näringsverksamhet. Det är dock inte möjligt att uppskatta i vilken utsträckning F-skattesystemet uppfattas kunna ge sådana effekter.

Det finns en risk att falskt egenföretagande leder till skattefusk och skatteundandragande

Bland de myndigheter och arbetsmarknadens parter som utredningen tillfrågat finns olika uppfattningar om sambandet mellan företeelsen falskt egenföretagande och skattefusk och skatteundandragande. Utredningens samlade bedömning är att det finns ett sådant samband eller i vart fall att systemet kan ge sådana effekter.

Det finns skäl att överväga ändringar i bestämmelserna om F-skatt i 9 kap. skatteförfarandelagen

Olika uppfattningar i fråga om behovet av att ändra bestämmelserna om godkännande för F-skatt i 9 kap. skatteförfarandelagen i syfte att bekämpa skattefusk och skatteundandragande har framförts till

utredningen. Vissa menar att det finns skäl att ändra bestämmelserna, andra är av motsatt uppfattning. Utredningen bedömer, utifrån analysen av falska egenföretagare och med hänsyn till risken att företelsen falskt egenföretagande leder till skattefusk och skatteundandraganden, att det finns ett behov av åtgärder i syfte att motverka denna risk. Det finns därför skäl att överväga ändringar i bestämmelserna om F-skatt.

Egenanställning eller liknande

Utöver de väl etablerade formerna som traditionell anställning och egenföretagande utgör finns andra företelser på arbetsmarknaden som kan vara svåra att placera. Till dessa hör egenanställning eller liknande. Utredningen redogör i betänkandet för hur egenanställning beskrivs i olika sammanhang samt för andra konstruktioner som uppvisar likheter med egenanställning.

F-skattesystemets utformning har betydelse för företelser som egenanställning och liknande

Bland de myndigheter och arbetsmarknadens parter som svarat på frågan om F-skattesystemet uppfattas leda till egenanställningar eller liknande, råder det delade meningar. Utredningen anser emellertid att utformningen av bestämmelserna om F-skatt i 9 kap. skatteförfarandelagen har betydelse för utvecklingen av egenanställningar eller liknande företelser på den svenska arbetsmarknaden.

Egenanställning eller liknande kan inte uppfattas leda till skattefusk och skatteundandragande

På frågan om vilken problematik som kan kopplas till egenanställningsföretag eller liknande är det få av myndigheterna och arbetsmarknadens parter som uppgett något som särskilt kan kopplas till skattefusk eller skatteundandragande. Flera av de tillfrågade har i sina svar gett uttryck för uppfattningen att egenanställning eller liknande kan ha positiva effekter för uppbördseffektiviteten. Det finns dock några skatterättsliga utmaningar som utredningen i betänkandet pekar

på när det gäller de aktuella företeelserna. Ställt mot de fördelar som egenanställning eller liknande kan ha ur ett skatterättsligt perspektiv, anser dock utredningen att egenanställning eller liknande i sig inte kan uppfattas leda till skattefusk och skatteundandragande.

Analysen av egenanställning eller liknande visar inte att bestämmelserna om F-skatt behöver ändras i syfte att bekämpa skattefusk och skatteundandragande

Mot bakgrund av utredningens analys och slutsats vad avser företeelsernas påverkan på skattefusk och skatteundandragande, anser utredningen att det inte finns skäl att ändra bestämmelserna om F-skatt i syfte att bekämpa skattefusk och skatteundandragande.

Behövs andra klarlägganden avseende egenanställning eller liknande?

Det saknas en gemensam syn på vad som avses med egenanställning eller liknande. Egenanställdas villkor är inte heller alltid så tydliga. Utredningen konstaterar att avsaknaden av en gemensam utgångspunkt för olika diskussioner riskerar leda till att många frågor som rör den egenställdes trygghet och egenanställningsföretagens förutsättningar att göra rätt förblir olösta eftersom man många gånger synes tala om olika företeelser. Utredningen understryker i betänkandet vikten av att utvecklingen på området noga följs.

1 Utredningens uppdrag och arbete

1.1 Utredningens uppdrag

Utredningen har genom kommittédirektivet *Översyn av F-skattesystemet* (dir. 2017:108) fått i uppdrag att se över F-skattesystemet och analysera effekterna i vissa avseenden av bestämmelsernas utformning och tillämpning. Syftet med översynen är bl.a. att bekämpa skattefusk och skatteundandragande.

Utredningen ska i sitt huvudbetänkande analysera om utformningen av bestämmelserna om F-skatt möjliggör att F-skattesystemet missbrukas för att undgå skatter eller avgifter, om det finns behov av åtgärder för att underlätta och förbättra Skatteverkets uppföljning av företag som är godkända för F-skatt, t.ex. F-skatt på prov eller tidsbegränsade godkännanden för F-skatt och om det finns behov av att införa en möjlighet att vägra eller återkalla ett godkännande för F-skatt vid kriminalitet eller överträdelse av konkurrensbestämmelser som inte lett till näringsförbud. Utredningen ska också analysera om och på vilket sätt utformningen av F-skattesystemet inverkar på villkoren för att starta, driva och utveckla företag samt om det förekommer ett missbruk av F-skattesystemet för att kringgå bestämmelserna om skyddsregler för arbetstagare och i vilken utsträckning systemet uppfattas kunna ge sådan effekter.

I ovanstående delar ska utredningen, om det bedöms lämpligt, föreslå författningsändringar. Det ligger inte i utredningens uppdrag att överväga ett slopande av F-skattesystemet. Det ligger inte heller i utredningens uppdrag att lämna förslag på det arbetsrättsliga området. Utredningen ska redovisa det slutliga uppdraget senast den 3 juni 2019.

I ett delbetänkande ska utredningen lämna en analys av om och i vilken utsträckning F-skattesystemet uppfattas leda till att personer som egentligen är anställda har anlitats som näringsidkare, s.k. falska egenföretagare. En företeelse som utredningen särskilt bör analysera är användandet av s.k. faktureringsplattformar, egenanställningsföretag eller liknande, där personer med A-skatt anser sig i formell mening anställda av ett faktureringsföretag och använder det företagets F-skatt vid fakturering av arbetet. Detta trots att det är den faktiska utföraren som har fått uppdraget och avtal om bl.a. arbetets utförande och pris har träffats mellan den faktiska utföraren och den som vill få arbetet utfört. I deluppdraget har det inte ingått att analysera de olika kriterier som beaktas vid bedömningen av om en person bedriver näringsverksamhet eller är anställd.

Utifrån analysen ska utredningen ta ställning till om bestämmelserna om F-skatt i 9 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) behöver ändras i syfte att bekämpa skattefusk och skatteundandragande.

Delbetänkandet ska lämnas senast den 15 juni 2018. Denna del av uppdraget behandlas i det följande.

Kommittédirektivet återges i sin helhet i *bilaga 1*.

1.2 Utredningens arbete

Utredningsarbetet inleddes i december 2017. Arbetet har bedrivits på sedvanligt sätt med regelbundna sammanträden med experterna. Sammanlagt har utredningen haft fyra sammanträden, varav ett tvådagarsmöte.

I direktiven anges att utredningen ska samråda med arbetsmarknadens parter. Företagarna, Landsorganisationen i Sverige, Lantbrukarnas Riksförbund, Sveriges akademikers centralorganisation, Svenskt Näringsliv och Tjänstemännens centralorganisation har varit representerade i expertgruppen. Samråd med dessa har till övervägande del skett vid expertgruppsmöten, men sekretariatet har även haft kontakt med experterna mellan mötena.

Utredningen har också i januari, februari och mars 2018 haft dialogmöten med representanter från de organisationer och myndigheter som varit representerade i expertgruppen. Syftet med mötena var att fånga upp information, kunskap och synpunkter utifrån från

respektive aktörs perspektiv. I samma syfte och under samma tidsperiod träffade utredningen Arbetsgivarverket, Brottsförebyggande rådet, Egenanställningsföretagens branschorganisation, Ekobrottsmyndigheten, Stora Branschgruppen och Sveriges Kommuner och Landsting.

Vid sidan av ovanstående möten har utredningen haft fortlöpande kontakt med representanter från Skatteverket avseende statistik och annat underlag.

1.3 Närmare om utredningens underlag

Det finns olika sätt att gå till väga för att inhämta information som kan ligga till grund för en analys av vilka effekter ett system *uppfattas* ge. Vilket material som inhämtats och tillvägagångssätt har dock fått utformas efter det i direktiven angivna syftet med analysen och utifrån den tid som stått till utredningens förfogande.

1.3.1 Material och metod

Statistiskt underlag

Utredningen har inhämtat statistiska uppgifter från Skatteverket för åren 2007–2017 beträffande bl.a. registreringar av godkännande för F-skatt fördelat på fysiska och juridiska personer, antal avslag på ansökan om godkännande för F-skatt och återkallelser av godkännande för F-skatt. Statistiken från Skatteverket redovisas i kapitel 6.

Även uppgifter från Statistiska centralbyråns allmänna företagsregister, Företagsdatabasen, finns redovisade i betänkandet. I denna finns alla företag i Sverige som bedriver någon form av ekonomisk verksamhet registrerade, oavsett om de tillhör den privata eller den offentliga sektorn. Där finns även uppgifter som används för att klassificera företagen, t.ex. näringsgrenskoder och antal anställda. Företagsdatabasen används som urvalsram för den ekonomiska statistiken och arbetsmarknadsstatistiken och uppdateras med nyregistreringar från bl.a. Bolagsverket och uppgifter ur arbetsgivare- och mervärdeskatteregistren från Skatteverket.

Tidigare utredningar och rapporter

Det finns flera statliga utredningar som på olika sätt har varit relevanta för utredningens uppdrag. Utredningarna har främst behandlat frågor inom andra områden än det skatterättsliga. De tidigare utredningarna har dock utgjort en värdefull kunskapskälla för att beskriva falskt egenföretagande och egenanställningsföretag eller liknande.

Flera myndigheter och flera av arbetsmarknadens parter har på olika sätt lyft fram och beskrivit förhållanden som är viktiga i sammanhanget. Problembeskrivningar, genomförda undersökningar och granskningar har i vissa fall dokumenterats i rapporter eller andra dokument som utredningen fått ta del av.

Övriga uppgifter från myndigheter och arbetsmarknadens parter

Myndigheter och arbetsmarknadens parter som hanterar ärenden rörande egenföretagare och arbetstagare har stor kunskap om det nuvarande F-skattesystemet. Hos dessa finns det också kännedom om vilka effekter, såväl positiva som negativa, den nuvarande utformningen av F-skattesystemet leder till. Det finns även erfarenheter av huruvida regelverk kringgås.

I syfte att fånga upp information och uppfattningar från myndigheter och arbetsmarknadens parter om s.k. falska egenföretagare och faktureringsplattformar, egenanställningsföretag eller liknande har utredningen genomfört dialogmöten.

Vid dialogmötena fördes diskussioner utifrån följande övergripande frågeställningar.

1. Har F-skattesystemet lett till att de som egentligen är anställda anlitas som näringsidkare, s.k. falska egenföretagare, och i vilken utsträckning kan systemet uppfattas ge sådana effekter?
2. Vilken uppfattning finns om s.k. faktureringsplattformar, egenanställningsföretag eller liknande, där personer med A-skatt anser sig i formell mening anställda av ett faktureringsföretag och använder det företagets F-skatt vid fakturering av arbetet?
3. Behöver bestämmelserna om F-skatt ändras i syfte att bekämpa skattefusk och skatteundandragande i aktuella avseenden?

För att utredningen på ett rättvisande sätt skulle kunna ta hand om den information och de uppfattningar som fördes fram vid dialogmötena kompletterades informationsinhämtningen med skriftliga frågor till de myndigheter och parter som uppfattades ha information och synpunkter att lämna.

Domar och beslut

I syfte att komplettera bilden av företeelserna falska egenföretagare, faktureringsplattformar, egenanställningsföretag eller liknande och hur systemet uppfattas redogör utredningen för några domar och beslut. Någon heltäckande systematisk genomgång av sådana avgöranden har inte gjorts.

1.3.2 Begränsningar i underlaget

Informationsinhämtningen har, som nämns ovan, utformats efter det i direktiven angivna syftet med analysen och den tid som stått till utredningens förfogande. Detta har medfört att underlaget har vissa begränsningar. Utredningen redogör i sin analys och bedömning för vilka slutsatser som kan dras utifrån inhämtat underlag. Redan här bör dock några begränsningar lyftas fram.

En begränsning ligger i själva ansatsen att undersöka hur ett system uppfattas. En uppfattning kan ha sin grund i en organisations eller myndighets olika prioriteringar och intressen. Uppfattningarna kan också påverkas av faktorer som uppmärksammade rättsfall eller medias granskning. Det ska vidare beaktas att respektive myndighet och organisation har svarat på utredningens frågor utifrån sin definition om vad som avses med de olika företeelserna.

Även den inhämtade statistiken innehåller vissa begränsningar. Några statistiska uppgifter som t.ex. visar om F-skattesystemet, oavsett hur det uppfattas, faktiskt också leder till förekomsten av falska egenföretagare finns av naturliga skäl inte. Utifrån de statistiska uppgifter som inhämtats har dock utredningen, tillsammans med övriga inhämtade uppgifter, kunnat dra vissa slutsatser vilka redovisas i den slutliga analysen.

1.4 Delbetänkandets disposition

Delbetänkandet är indelat i nio kapitel. I kapitel 2 redogör utredningen för några utgångspunkter och för utredningens begrepps-användning. Kapitel 3–5 innehåller en redogörelse över F-skattesystemets bakgrund, gällande rätt och F-skattesystemets betydelse inom olika rättsområden. En deskriptiv beskrivning av det underlag som inhämtats eller som utredningen på annat sätt fått del av finns i kapitel 6–8. Därefter följer utredningens analys och bedömning i kapitel 9.

2 Utredningens utgångspunkter och begreppsanvändning

2.1 Inledning

Det är viktigt att skapa så goda villkor som möjligt för att starta, driva och utveckla företag. Företagen ska också ha förutsättningar att bedriva verksamhet på lika villkor. Konkurrensfördelar får inte uppnås genom att bestämmelserna om skyddsregler för arbetstagare kringgås eller genom att företag inte betalar rätt skatt. Bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, och inkomstskattelagen (1999:1229), IL, ska därför vara utformade på ett sådant sätt att F-skattesystemet inte kan missbrukas för att undgå skatter och avgifter eller att utformningen av F-skattesystemet på annat sätt får oavsiktliga konsekvenser för företagandets villkor och arbetstagares ställning.

Inledningsvis kan utredningen konstatera att direktiven för deluppdraget är tämligen vaga. Det finns allmänt hållna beskrivningar av nämnda företeelser men i övrigt sägs det ingenting om förekomsten av s.k. falska egenföretagare och faktureringsplattsformar, egenanställningsföretag eller liknande eller på vilket sätt företeelserna är problematiska ur ett skattefusk och skatteundandragande perspektiv. Av direktiven följer, som utredningen uppfattar det, att utredningen ska analysera aktuella företeelser utifrån det perspektivet.

För att beskriva vilka typer av företeelser utredningen ska undersöka behöver innebörden av ett antal centrala begrepp och uttryck klargöras. I avsnitt 2.2 finns därför definitioner och förklaringar till olika begrepp och uttryck som används. En avgränsning av vad som omfattas av uppdraget sker i vissa avseenden naturligt genom detta. Därefter redogör utredningen i avsnitt 2.3 för några allmänna utgångspunkter för deluppdraget.

2.2 Några begrepp

2.2.1 Näringsidkare, egenföretagare och falska egenföretagare

Det finns inte några entydiga definitioner av begreppet egenföretagare eller uttrycket falska egenföretagare inom svensk rätt eller EU-rätten. Begreppet näringsidkare används emellertid i inkomstskattelagen och skatteförfarandelagen på ett enhetligt sätt även om det inte finns någon legaldefinition.

Näringsidkare

Begreppet näringsidkare används såväl i skatteförfarandelagen som inkomstskattelagen utan att närmare förklaras. Av förarbetena till inkomstskattelagen framgår dock att när man i vissa fall talar om näringsidkare, då omfattas alla som bedriver näringsverksamhet¹ vare sig det görs i ett aktiebolag, handelsbolag eller som enskild näringsidkare.² Begreppet har samma innebörd i skatteförfarandelagen.³ Motsvarande gäller när begreppet näringsidkare används i utredningens delbetänkande.

Egenföretagare

Som ovan nämns finns det ingen entydig definition av begreppet egenföretagare inom svensk rätt eller EU-rätten.⁴ När utredningen använder begreppet i delbetänkandet avses (om inget annat anges) en fysisk person som bedriver enskild näringsverksamhet, handelsbolag eller näringsverksamhet i fåmansföretag, utan några utomstående anställda.

¹ Den skattemässiga definitionen av näringsverksamhet finns i 13 kap. 1 § IL.

² Proposition *Inkomstskattelagen* (prop. 1999/2000:2) s. 507.

³ Enligt 3 kap. 2 § SFL har termer och uttryck som används i lagen samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka en skatt eller en avgift bestäms. Detta gäller dock inte om annat anges i skatteförfarandelagen.

⁴ I ett yttrande från Europeiska ekonomiska och sociala kommittén "Missbruk av status som egenföretagare" konstateras att det inte finns någon enhetlig referens till egenföretagare i några lagar eller andra bestämmelser, utan att det finns olika uppfattningar och definitioner av termen egenföretagare i de olika medlemsstaterna (2013/C 161/03) punkt 3.1 och fotnot 7.

Falska egenföretagare

I direktiven definieras falska egenföretagare som personer som egentligen är anställda men som har anlitats som näringsidkare.

Uttrycket falska egenföretagare förekommer främst inom arbetsrätten. Inom detta område talar man även om ekonomiskt beroende egenföretagare (eller arbetare), i vissa fall utan att skilja detta uttryck från uttrycket falska egenföretagare.⁵ Det finns emellertid både skillnader och likheter mellan de nämnda situationerna. Likheten mellan ekonomiskt beroende egenföretagare (eller arbetare) och falskt egenföretagande anges vara att båda är arbetsituationer som gränsar till annan status. Skillnaden är att vardera uttrycket understryker olika följder.

Enligt Europeiska fonden för förbättring av levnads- och arbetsvillkor (Eurofound) understryker uttrycket falskt egenföretagande en avsikt att kringgå arbetsrätt, skatte- och socialförsäkringsrättigheter, för att minska kostnaderna och undvika betalningar och skyldigheter. En egenföretagares/arbetstagares ekonomiska beroende hos en klient/arbetsgivare kan däremot vara ett resultat snarare än en avsiktlig konstruktion. Gemensamt för de båda typerna av förhållanden i visst avseende, är att arbetet utförs under anställningsliknande förhållanden snarare än genom självständigt egenföretagande.⁶ EU-domstolen definierade falska egenföretagare i en dom om kollektivavtal från år 2014 som tjänsteleverantörer som befinner sig i en situation som är jämförbar med den som arbetstagare befinner sig i.⁷

Någon närmare vägledning för hur uttrycket falska egenföretagare ska förstås i ett skatterättsligt sammanhang har utredningen inte funnit och det är inte självklart hur uttrycket bör användas i betänkandet. Den omständigheten att Skatteverket inte bedömer om en person är anställd utan i stället avgör om en person ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet eller inkomstslaget tjänst talar dock för att den i direktiven angivna definitionen bör utvecklas. Utredningen har även uppmärksammat på att finns flera olika situationer där egenföretagare ligger i gråzonen mellan tjänst och näringsidkande, vilket motiverar ett brett synsätt på uttrycket falska

⁵ Eurofound (2017), *Exploring self-employment in the European Union*, Publications Office of the European Union, Luxembourg s. 39 och Thörnquist, A., *Falskt egenföretagande – ett fenomen i arbetsmarknadens gråzon*, Arbetarhistoria 2013:3–4.

⁶ A.a. s. 39.

⁷ EU-domstolens dom den 4 december 2014 (mål nr C-413 /13), punkten 31.

egenföretagare. Med denna utgångspunkt och med viss ledning av det som ovan anges om ekonomiskt beroende egenföretagare (eller arbetare) och falska egenföretagare har utredningen kommit fram till att uttrycket ska förstås på följande sätt i delbetänkandet.

Med falsk egenföretagare avses en fysisk person som formellt uppträder som egenföretagare (per definition i betänkandet), svensk som utländsk, med godkännande för F-skatt men som arbetar under anställningsliknande förhållanden och som, om alla omständigheter vore kända för Skatteverket, skulle beskattas i inkomstslaget tjänst.

Det spelar i detta sammanhang ingen roll om egenföretagandet grundas på fri vilja eller inte.

Begreppet falsk används för att understryka att det *är statusen egenföretagare som är falsk*. Falskheten ligger alltså i att egenföretagandet döljer anställningsförhållandet.⁸

I kapitel 7 redogör utredningen närmare för vad som avses med falskt egenföretagande och för hur arbetsmarknadens parter och olika myndigheter uppfattar företeelsen.

2.2.2 Faktureringsplattformar, egenanställningsföretag eller liknande

Av direktiven framgår att en företeelse som utredningen särskilt ska analysera är användandet av s.k. faktureringsplattformar, egenanställningsföretag eller liknande, där *personer med A-skatt* anser sig i formell mening anställda av ett faktureringsföretag och *använder det företags F-skatt* vid faktureringen av arbetet.

Det finns inte några allmänt vedertagna definitioner av faktureringsplattformar eller egenanställningsföretag. Egenanställningsföretag används ibland synonymt för företag som kallas för plattformsföretag, faktureringsföretag eller självanställningsföretag.⁹ Uttrycket egenanställning är inte helt okontroversiellt. Kritiker menar bl.a. att

⁸ På annat håll har företeelsen beskrivits som dolda anställningar, se betänkandet SOU 2017:24 *Ett arbetsliv i förändring – hur påverkas ansvaret för arbetsmiljön?* s. 110 och där angivna hänvisningar.

⁹ Arvas, F. (2012), *Egenanställning – en väg till arbete för långtidsarbetslösa*, Tillväxtverkets rapport 0121 samt information från webbplatsen www.skatteverket.se (hämtad 2018-02-06). I en skrivelse framtagen av Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetsnämnd (KLYS) (2017), *Råd om: Fakturaanställningsföretag*, förekommer begreppet fakturaanställningsföretag.

det går att ifrågasätta om det överhuvudtaget handlar om en anställning och att uttrycket är förskönande.¹⁰ Begreppet egenanställning och egenanställningsföretag används dock i olika sammanhang, bl.a. i andra statliga utredningar och i domar.¹¹ Utredningen kommer därför att använda sig av uttrycket i betänkandet.

Vilka företeelser som avses och på vilket sätt dessa bör vara konstruerade för att omfattas av begreppet egenanställning kan också diskuteras. Egenanställning har i olika sammanhang beskrivits som ett trepartsförhållande där konstruktionen rymmer dels ett anställningsavtal mellan egenanställningsföretaget och den egenanställda, dels ett uppdragstagaravtal mellan egenanställningsföretaget och uppdragsgivaren. Detta innebär att egenanställningsföretaget som innehar ett godkännande för F-skatt fakturerar uppdragsgivare mot viss provision, redovisar arbetsgivaravgifter och gör skatteavdrag och betalar sedan ut resten som lön till den egenanställda. Den bärande tanken bakom egenanställning är att det är den egenanställda som tar initiativet gentemot uppdragsgivaren.¹²

I betänkandet avses med egenanställning sådana situationer där en person med A-skatt, som under uppdraget är anställd av ett egenanställningsföretag, tar initiativ till och inkommer med uppdrag som därefter faktureras uppdragsgivaren av egenanställningsföretaget med åberopande av sitt godkännande för F-skatt.

I den beskrivning som anges i direktivet kan även andra företeelser som liknar egenanställning rymmas. Dessa kommer översiktligt att behandlas i kapitel 8. I samma kapitel redogör utredningen också närmare för hur arbetsmarknadens parter och olika myndigheter uppfattar begreppet.

¹⁰ Se t.ex. Wingborg, M. (2017), *Egenanställningar – den svenska modellens ingenmansland* Futurions rapport 2017:1 s. 2.

¹¹ Se t.ex. SOU 2017:24, Kammarrätten i Jönköpings dom den 10 oktober 2016 i mål nr 3006–15, Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 16 februari 2017 i mål nr 9561–16 och Förvaltningsrätten i Uppsalas dom den 26 juni 2017 i mål nr 2077–15, 2079–15, 2081–15, 2082–15 och 4098–15.

¹² SOU 2017:24 s. 159.

2.2.3 Skattefusk och skatteundandragande

Det finns ett flertal begrepp som används för att beskriva såväl avsiktliga som oavsiktliga fel inom skatteområdet. Utifrån analysen av falska egenföretagare och egenanställningsföretag eller liknande ska utredningen ta ställning till om bestämmelserna om F-skatt behöver ändras i syfte att bekämpa skattefusk och skatteundandragande. Det finns därför skäl att närmare redogöra för vad som i utredningens mening avses med begreppen skattefusk och skatteundandragande.

Skatteverket definierar begreppet *skattefusk* som avsiktliga fel, oavsett belopp, i syfte att undvika skatt. *Skatteupplägg* är arrangemang i syfte att minska skatten där det inledningsvis är oklart om det ligger inom eller utom lagens ram. Med *skatteundandragande* avses såväl skattefusk som skatteupplägg som visar sig ligga utom lagens ram.¹³ Skatteundandragande är således ett bredare begrepp än skattefusk.

Skattefusk och skatteundandragande kan utgöra brott och leda till straffrättsliga sanktioner. Brott är en gärning som är beskriven i brottsbalken (BrB) eller i annan lag eller författning och för vilken straff är föreskrivet (1 kap. 1 § BrB). Straffrättsliga bestämmelser på skatteområdet finns i skattebrottslagen (1971:69). Skattebrottslagen innehåller straffbestämmelser om skattebrott (2 §), vårdslös skatteuppgift (5 §), skatteavdragsbrott (6 §), skatteredovisningsbrott (7 §), vårdslös skatteredovisning (8 §) och försvårande av skattekontroll (10 §). Som exempel kan nämnas att en arbetsgivare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att fullgöra skyldighet att göra skatteavdrag på sätt som föreskrivs i skatteförfarandelagen kan dömas för skatteavdragsbrott till böter eller fängelse i högst ett år.

Det kan ibland finnas anledning att närmare diskutera skillnaden mellan begreppen skattefusk och skattebrott. Begreppet skattefusk ges ofta en vidare betydelse än skattebrott. En sådan tolkning ligger också väl i linje med att begreppet skattefusk till skillnad från skattebrott i det allmänna språkbruket kan anses svara mot innebörden av även mindre allvarliga fel. I nu aktuellt sammanhang finns inte några skäl att skilja på begreppen och fortsättningsvis kommer begreppet skattefusk att användas även på sådana gärningar som skulle kunna utgöra ett brott enligt skattebrottslagen.

¹³ Skatteverkets årsredovisning 2017 s. 176.

2.3 Allmänna utgångspunkter

2.3.1 Skattefelet

Den totala skatteuppbörden uppgick till 1 992,7 miljarder kronor brutto år 2017. Detta är en ökning med 2,9 procent jämfört med år 2016. De största posterna avser fysiska personers inkomstskatt, juridiska personers inkomstskatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt (moms).¹⁴ Intäkternas storlek beror främst på förhållanden som ligger utanför utredningens uppdrag, t.ex. materiella förändringar av skatteregler som påverkar de teoretiskt riktiga beloppen, löner, priser och konjunkturläge.

Skatteverket har i uppdrag att fastställa skatter och avgifter så att skillnaden mellan de fastställda och de teoretiskt riktiga beloppen (skattefelet) blir så liten som möjligt. Med skattefel avses skillnaden mellan den skatt som skulle ha blivit fastställd om alla lämnade korrekta uppgifter och den skatt som fastställs efter Skatteverkets kontroller. Både avsiktliga och oavsiktliga fel avses. Ytterligare en faktor som påverkar skatteintäkternas storlek är därför Skatteverkets åtgärder för att minska skattefelet.

Hur bestämmelser om skatteförfarandet vid uttag av skatter och avgifter är utformade har också betydelse för skatteintäkternas storlek genom dess effekter på skattefelet. Detta beror på att skattefelet anses vara lägst på områden där det finns effektiva systemlösningar för redovisning och betalning av skatt i form av t.ex. källskatt och tredjemansavgifter samt på områden som är enkla att kontrollera. Störst anses skattefelet vara på inkomster som inte är föremål för vare sig tredjemansinformation eller källskatt. För att kunna fastställa rätt skatt i denna grupp krävs i huvudsak genomförande av individuella kontroller eller revisioner. I Sverige har för t.ex. löneutbetalningar ett effektivt källskattesystem skapats med ett lågt skattefel i förhållande till skattebasen som följd. Däremot är skattefelet högre på egenföretagarinkomster, vilka i princip redovisas av den skattskyldige själv och inte omfattas av kontrollavgifter lämnade av andra.¹⁵

¹⁴ Skatteverkets årsredovisning 2017 s. 18.

¹⁵ Prop. 2008/09:62 s. 28.

Att beräkna skattefelet är svårt och innebär många osäkerheter. Det skattefel som tidigare redovisats i Skattefelskartan¹⁶ från 2007 utgjorde en grov uppskattning och baserades bl.a. på många års historiska data och analyser av kontrollresultat. Enligt Skatteverket medförde behovet av historiska data och svårigheter i analysen att osäkerheten blev för stor för att göra beloppsmässiga skattefelsberäkningar årligen i syfte att ta fram förändringar av skattefelet från år till år. Skatteverket har i stället utvecklat en modell med fem olika indikatorer som följs för att bedöma åt vilket håll skattefelet har förändrats. Dessa baseras på en stor mängd forskningsresultat kring vilka förhållanden som påverkar skattebetalarnas beteende. De fem olika indikatorerna är: förutsättningar att göra rätt, felutrymme, upplevd risk för upptäckt, motivation samt institutionell kvalitet (numer social tillit).¹⁷

Felutrymmet handlar om vilket utrymme det finns för skattebetalaren att överhuvudtaget kunna redovisa fel. Felutrymmet påverkas bl.a. av hur mycket information Skatteverket har från andra än skattebetalaren själv, så att Skatteverket t.ex. i förväg kan fylla i underlag för beskattning i deklARATIONERNA. När Skatteverket baserar beskattningen på uppgifter som finns i register eller som lämnats in från andra än skattebetalaren själv, t.ex. från arbetsgivare, är felutrymmet litet. På motsvarande sätt blir felutrymmet större när beskattningen baseras endast på information som skattebetalaren själv redovisar. En ökad andel förifyllda uppgifter minskar emellertid inte bara felutrymmet utan ökar även förutsättningarna för att göra rätt. Ett minskat felutrymme kan också vara en följd av övergripande lagförändringar. Som exempel kan nämnas att Skatteverket bedömde att skattefelet minskade till följd av stora övergripande lagförändringar som införandet av personalliggare, kassaregister, skattereduktion för husarbete, samt nya skatteavtal med skatteparadis.¹⁸

¹⁶ Skatteverket, *Skattefelskarta för Sverige – hur togs den fram och hur kan den användas?*, Rapport 2008:1.

¹⁷ Skatteverkets årsredovisning 2010 s. 10 och 2017 s. 25 f.

¹⁸ Se bl.a. Skatteverkets årsredovisning 2010 s. 12 och Skatteverkets rapport *Skattefelets utveckling i Sverige 2007–2012* s. 8–9. Jfr Boqvist, K. och Norberg, K. (2017), *Personalliggare och kassaregister* och Daunfeldt, S-O., Gidehag, A. och Rudholm, N. (2017), *Personalliggares effekter på lönerapporteringen i restaurang- och frisörbranschen*. Rapporterna är framtagna på uppdrag av Svenskt Näringsliv, där det bl.a. framförs att det saknas underlag för att dra slutsatsen att lagstiftning om personalliggare och kassaregister har varit effektiva.

2.3.2 Falska egenföretagare

Under de senaste årtiondena har man kunnat konstatera förändringar i sammansättningen av gruppen egenföretagare, vid sidan om de klassiska typerna av egenföretagare som arbetar självständigt. I gruppen egenföretagare finns personer som är självständiga specialister inom vissa branscher, men även sådana vars verksamhet eller tjänster är beroende av en enda beställare eller vars arbete inte skiljer sig från anställda arbetstagares arbete.

Den 1 januari 2009 utvidgades begreppet näringsverksamhet i 13 kap. 1 § IL i syfte att fler skulle kunna tilldelas F-skatt och driva företag (proposition 2008/09:62 *F-skatt år fler* [prop. 2008/09:62]). Till grund för ändringen låg ett förslag som Utredningen om översyn av kraven för F-skatt m.m. lämnade i betänkandet *F-skatt åt flera* (SOU 2008:76). Kritik riktades mot förslaget i olika hänseenden. Exempelvis framförde Förvaltningsrätten (dåvarande länsrätten) i Stockholm i sitt remissvar att ändringen av begreppet näringsverksamhet kunde få negativa effekter i form av ökat skatteundandragande och att enskilda mer eller mindre tvingas av arbetsgivaren ”att starta eget” som alternativ till anställning. Skatteverket lyfte i sitt remissvar fram farhågor om att större företag med hänvisning till lagändringarna kan komma att helt upphöra att ha vissa personalkategorier anställda och de anställda därför ”tvingas” ansöka om F-skatt, trots att det kan vara tveksamt om deras respektive tänkta verksamheter uppfyller kraven för näringsverksamhet. Landsorganisationen i Sverige skrev i sitt remissvar att förslaget sannolikt medför att ett ganska stort antal personer kommer att betraktas som företagare fastän de med (då) gällande regler betraktas som arbetstagare.¹⁹

Ganska snart efter det att lagändringen trätt i kraft fick Skatteverket i uppdrag att utvärdera effekterna av ändringen av inkomstskattelagens näringsverksamhetsbegrepp.²⁰ En samstämmig bild kom fram i utvärderingen av en befintlig tendens inom näringslivet och på arbetsmarknaden som innebar att företag i högre grad gav uppdrag till personer med F-skatt i stället för att låta anställda utföra arbetet (se vidare avsnitt 3.2.6). Enligt rapporten från utvärderingen förekom ansökningar om godkännande för F-skatt från personer

¹⁹ En remissammanställning finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi2008/4290).

²⁰ Skatteverket redovisar utvärderingen i *Rapport om effekterna av den ändrade ordalydelsen i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229)*, den 7 oktober 2013, (dnr 131-165148-13/113).

som inte själva såg sig som företagare, men som uppgav att godkännande för F-skatt var ett krav från uppdragsgivare för att över huvud taget bli aktuell för uppdrag. Det handlade om ansökningar från personer i transport-, bygg- och städbranscherna samt från förare av entreprenadmaskiner.

Under senare år har det även i riksdagen förts fram att det inom främst bygg- och transportsektorn, men också inom medieyrken och hemtjänst, är allt fler arbetstagare som tvingas starta eget för att få arbete, trots att de arbetar på ett enda företag och utför samma arbetsuppgifter som en vanlig anställd. Här har benämningen ofrivilliga företagare använts.²¹ Problematik kring falskt egenföretagande har också rapporterats om i massmedia.²²

Utredningen om arbetsmiljöregler för ett modernt arbetsliv drog slutsatsen i betänkandet *Ett arbetsliv i förändring – hur påverkas ansvaret för arbetsmiljön* (SOU 2017:24) att företeelsen falska egenföretagare i vart fall i någon utsträckning verkar förekomma på den svenska arbetsmarknaden. Enligt utredningen fanns det också vissa förhållanden som talade för att det inte var orimligt att anta att de falska egenföretagarna hade vuxit i antal.²³

Även inom EU är frågan om falska egenföretagare aktuell. Enligt en rapport från EU-kommissionen har ett antal länder noterat fenomenet falsk egenföretagare och börjat leta efter sätt att hantera frågan (t.ex. Belgien, Estland, Nederländerna, Österrike, Portugal och Slovakien).²⁴ Falska egenföretagare har också diskuterats inom ramen för s.k. odeclarerat arbete. I ett beslut om att inrätta ett forum på området har Europaparlamentet och rådet förklarat att ”det är fråga om falskt egenföretagande när en person deklarerar som egenföretagare men i själva verket uppfyller villkor som är typiska för ett

²¹ Se t.ex. motion 2012/13:T361 *Konkurrens på lika villkor inom åkerinäringen*, 2013/14:T510 *Hållbara lastbilstransporter* och 2017/18:827 *Ofrivilliga egenföretagare*.

²² T.ex. Sveriges Radio, Kaliber, *De ofrivilliga företagarna*, den 22 januari 2012, Nygren, E., *Egenföretagare behöver definieras på EU-nivå*, Europaportalen, den 3 april 2013, www.europa-portalen.se/2013/04/egenforetagare-behover-definieras-pa-eu-niva (hämtat 2018-05-16), Du & jobbet, *Allt fler startar eget för att rädda jobbet*, den 9 oktober 2014, www.duochjobbet.se/nyhet/allt-fler-startar-eget-for-att-radda-jobbet/ (hämtat 2018-05-16), Linderoth, S., *Tusentals tvingas starta firma – för att få jobba*, ETC, den 24 november 2014 och Wingborg, M., *Sätt stopp för falska företagare*, Dagens Arena, den 24 november 2017, www.dagensarena.se/opinion/satt-stopp-falska-foretagare/ (hämtad 2017-12-19).

²³ SOU 2017:24 s. 116.

²⁴ European Employment Observatory Review (2010), *Self-employment in Europe 2010*.

anställningsförhållande, i syfte att undvika vissa rättsliga skyldigheter eller skyldigheter att betala skatter och avgifter”.²⁵ Det kan noteras att det inte finns någon koppling till den svenska F-skatten när falska egenföretagare behandlas i EU-rättsliga sammanhang.

Mot bakgrund av det ovan angivna kan utredningen redan här konstatera att falska egenföretagare är en företeelse som uppfattas förekomma både i Sverige och andra medlemsstater i EU. En utmaning för utredningen är dock att undersöka i vilken utsträckning *F-skattesystemet* uppfattas ge effekter i form av att personer blir falska egenföretagare i Sverige. Vid detta bör noteras att det finns regelverk på andra områden än det skatterättsliga som kan ge effekter på förekomsten av falska egenföretagare. Exempelvis finns det en möjlig risk att de nya reglerna om utstationering av arbetstagare som trädde i kraft den 1 juli 2017 kan komma att leda till att fler personer drivs in i falskt egenföretagande till följd av att arbetsgivare söker sätt att undgå olika lagstadgade villkor (se avsnitt 4.5.2).²⁶

Såväl i Sverige som inom EU i övrigt har det blivit alltmer vanligt att den som vill få arbete utfört inom vissa sektorer engagerar egenföretagare i stället för anställda för att få en flexibel arbetskraft. Detta kan motiveras av uppdragets tidsbegränsning och omfattning eller behov av specialistkunskaper. Handlar det om egenföretagare som självständigt driver sitt företag är detta inget problem. Men om en övergång till egenföretagande inte bygger på ett verkligt fritt val att bli egenföretagare överförs i själva verket sociala risker från uppdragsgivaren till den enskilda egenföretagaren. Detta leder enligt Europeiska ekonomiska och sociala kommittén till missbruk som kan innebära allt från kringgående av sociala avgifter, via skatteundandragande och missbruk av arbetstagarnas rättigheter, till odeklarerat arbete. Detta är en allvarlig snedvridning av konkurrensen för de äkta egenföretagarna, mikroföretagen och de små och medelstora företagen.²⁷

²⁵ Europaparlamentets och rådets beslut (EU) 2016/344 av den 9 mars 2016 om inrättande av ett europeiskt forum för att förbättra samarbetet när det gäller att bekämpa odeklarerat arbete, beaktandeskäl 8.

²⁶ I mars 2016 presenterade kommissionen ett förslag till ändring av utstationeringsdirektivet. Direktivförslaget innehåller bestämmelser som syftar till att uppnå mer likabehandling mellan utstationerade och inhemska arbetstagare vad gäller ersättning och skapa bättre förutsättningar för att företag ska kunna konkurrera på likvärdiga villkor.

²⁷ Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande ”*Missbruk av status som egenföretagare*” (2013/C 161/03), punkterna 1.1 och 2.7.

Vidare har Utskottet för sysselsättning och sociala frågor i EU-parlamentet i ett betänkande behandlat falska egenföretagare i vilket anges bl.a. följande. Fiktivt egenföretagande inkräktar på arbetstagnans sociala rättigheter, skadar konkurrensen och skapar risk för social dumpning. Falskt egenföretagande är i grunden en svårupptäckt partiell skatteflykt som undergräver pensionssystemens hållbarhet och tillräcklighet och berövar dessa system väsentliga medel. Den synnerliga höga arbetslöshet som observeras i många medlemsstater i kombination med den konstanta nedpressningen av arbetskostnaderna (sänkning av enhetsarbetskostnaderna) skapar tendenser eller praxis på de nationella arbetsmarknaderna som ytterligare gynnar en utveckling av företeelsen fiktivt egenföretagande.²⁸

Av ovanstående redogörelse framgår att det finns en problematik som kan kopplas till företeelsen falska egenföretagare, bl.a. lönedumpning och negativ konkurrenspåverkan. Detta är i sig allvarligt eftersom en snedvriden konkurrens i förlängningen försvagar möjligheterna för företag att etablera sig på marknaden. Det finns också risk för att den bransch inom vilken falska egenföretagare finns förlorar visst anseende. Detta även om majoriteten av alla egenföretagare bedriver en seriös verksamhet och upprätthåller en sund konkurrens på lika villkor. En annan problematik som falskt egenföretagande kan föra med sig är att en person som är ekonomiskt beroende av en enda uppdragsgivare inte alltid ställer berättigade krav i olika situationer, t.ex. i fråga om arbetsmiljö,²⁹ arbetstid och semester. Vidare har en person som arbetar som egenföretagare under anställningsliknande förhållanden i vissa fall ett mer begränsat skydd än vad en anställd har rätt till i olika sammanhang, t.ex. arbetsrättsligt, socialförsäkringsrättsligt och enligt arbetsmiljöreglerna.

Det utredningen har att undersöka är dock om det finns några skatterättsliga problem som kan kopplas till företeelsen falskt egenföretagande och om nuvarande bestämmelser i 9 kap. skatteförfarandelagen därmed möjliggör att F-skattesystemet kan missbrukas för att undgå skatter eller avgifter.

Ett innehav av godkännande för F-skatt innebär att näringsidkaren själv sköter inbetalningen av sina skatter och avgifter. Ett godkännande för F-skatt visar att uppdragsgivare kan anlita innehavaren

²⁸ *Betänkande om social trygghet för alla, inklusive egenföretagare* (2013/2111(INI)), punkterna K–N.

²⁹ Arbetsmiljöverkets redovisning till Skatteverket avseende effekter av ändringen i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen, den 3 september 2013, JU 2013/100476.

utan att bli ansvarig för skatter och avgifter. Allmänt sett betraktar även många ett godkännande för F-skatt som ett intygande från Skatteverket av att ett företag är seriöst och sköter sina skyldigheter. Som framgår i avsnitt 2.3.1 vet man av erfarenhet att risken för skattefel är större för inkomster som ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet än i inkomstslaget tjänst.³⁰ Att inom ramen för utredningens arbete mäta eller att närmare uppskatta om eller vilken effekt just företeelsen falskt egenföretagande har på skattefelet är dock inte möjligt. Bedömningen får i stället göras utifrån ett resonemang om den påverkan företeelsen kan ha i form av risker.

2.3.3 Egenanställda eller liknande

Egenanställning och andra företeelser som liknar egenanställning aktualiserar vissa skatterättsliga frågor. Främst har dock risken för att egenanställda hamnar i en juridisk gråzon mellan arbetstagare och egenföretagare diskuterats.

Egenanställning är en relativt ny företeelse på den svenska arbetsmarknaden och egenanställningsföretagens affärsidé uppges vara att skapa möjligheter för personer att ta uppdrag, oftast tillfälliga, utan att de behöver vara godkända för F-skatt och sköta den administration som är förenad med egenföretagande. Egenanställningen, så som utredningen definierat den, bygger som ovan nämnts på att det är uppdragstagaren själv som tar initiativet och inkommer med uppdraget.

Under senare tid har företeelsen kommit att diskuteras allt mer i den allmänna debatten. Såväl kritik som dess fördelar har förts fram.³¹ När det gäller egenanställningen som ett nytt sätt att arbeta har det framförts att företeelsen kan leda till fler företag och fler vägar in i yrkeslivet. Framför allt brukar fördelarna med egenanställning för unga som samlar på sig yrkeserfarenhet eller för personer med utländsk bakgrund som har kunskaper och erfarenheter som är efterfrågade, men som har svårt att få anställning, lyftas fram. Egenanställningen anses av många vara ett sätt att förverkliga idéer

³⁰ Se också Skatteverket, *Rapport om effekterna av den ändrade ordalydelsen i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229)*, den 7 oktober 2013, (dnr 131-165148-13/113) s. 14.

³¹ Se t.ex. motion 2015/16:263 *Främja egenanställningsformen*, 2015/16:1373 *Egenanställning som ett verktyg mot arbetslöshet*, 2016/17:1186 *Egenanställning* och 2017/18:244 *Egenanställning* samt Arbetsmarknadsutskottets betänkande 2016/17:AU4 s. 36 och 2017/18:AU4 s. 11.

och tillvarata möjligheter som dyker upp utan att man behöver lägga tid och energi på administration och lagar och regler som måste beaktas när man bedriver näringsverksamhet. Även framväxten av en delningsekonomi där människor gör mindre tjänster åt varandra mot betalning har lyfts fram som en utveckling där egenanställningsföretagen kan spela en viktig roll eftersom det finns en utmaning kring hur dessa tjänster ska beskattas. Förespråkarna anser att egenanställningsföretagen då kan utgöra en seriös aktör som tar ansvar för skatter och avgifter och därmed ser till att delningsekonomin fungerar i enlighet med rådande lagar och regler och att staten får in rätt skatt. Vidare anses svarta jobb kunna bli vita då personer som redan har en anställning kan dra sig för att redovisa inkomster från enstaka arbeten utanför det ordinarie arbetet om den administrativa bördan blir för stor.

Den kritik som har riktats mot företeelsen avser främst risken för att man kringgår anställningsskyddet eller arbetsgivarens ansvar i olika situationer.³² Eftersom avtalet mellan egenanställningsföretaget och uppdragsgivaren är ett kommersiellt avtal, och inget kollektivavtal som reglerar den lön som egenanställningsföretaget betalar till den egenanställda, finns det ingen spärr mot att konstruktionen används för underbudskonkurrens. Egenanställda anses inte heller omfattas av samma trygghet som andra anställda har i samband med sjukdom och arbetslöshet. Konstruktionen kan vidare skapa oklarheter t.ex. vad gäller ansvaret för arbetsmiljön. Andra principiella frågor som förts fram handlar om vilka övriga konsekvenser egenanställning som en slags mellanform av företagande och traditionell anställning kan få och att gränsdragningsproblemen snarare skulle kunna öka än minska.

I en rapport från Arbetsmarknadsekonomiska rådet anges att skiljelinjen i debatten verkar gå mellan om egenanställda ska ses som regelrätta företagare som vill driva egen verksamhet eller som arbetstagare med en svag förhandlingsposition, vilka tvingas till dåliga villkor därför att uppdragsgivaren inte ger dem en regelrätt anställning.³³

När det gäller företeelsens betydelse ur ett arbetsrättsligt perspektiv kan utredningen konstatera att det inte är självklart i vilken

³² Se bl.a. Bjerke, L., och Pettersson, L. (2013), *Egenanställning – en väg in i arbetsmarknaden* s. 19–20 och Engblom, S., *Möjlighetsbaserat företagande bättre än rättsliga hybrider*, debattinlägg på utredarna.nu (2012-01-23).

³³ Calmfors, L., m.fl. (2018), *Arbetsmarknadsekonomisk rapport – Olika vägar till jobb*, Arbetsmarknadsekonomiska rådet s. 13.

utsträckning en person som anser sig anställd i ett egenanställningsföretag också betraktas som arbetstagare. Som exempel kan nämnas frågan i vilken utsträckning som t.ex. arbetsmiljölagen (1977:1160) är tillämplig på relationen mellan egenanställningsföretaget och den egenanställda. I SOU 2017:24 (s. 173 f.) lyfter utredningen fram ett antal utmaningar. Utredningen anför bl.a. att det mot bakgrund av hur egenanställning är upplagd är svårt att se att den egenanställda ska betraktas som arbetstagare hos egenanställningsföretaget. Den egenanställda arbetar inte för egenanställningsföretagets räkning och det företaget utövar inga arbetsgivarbefogenheter såsom arbetsledning gentemot den egenanställda. Att egenanställningsföretaget inom ramen för fakturerings tjänsten kan ha gjort vissa sociala åtaganden som att betala sjuklön och teckna försäkringar innebär inte, enligt utredningen, att det har etablerats ett arbetsgivar-/arbetstagarförhållande.

Andra frågor som aktualiseras rör egenanställdas rätt till ersättning från arbetslöshetsförsäkringen där det också får anses oklart i vilken utsträckning den egenanställda ska betraktas som arbetstagare hos egenanställningsföretaget.³⁴ Här kan dock nämnas att det finns fall där en egenanställd, som inte bedömdes som arbetstagare hos egenanställningsföretaget, i stället ansågs vara arbetstagare i arbetslöshetsförsäkringens mening i förhållande till sin uppdragsgivare.³⁵ I dessa fall kan således problem uppstå, motsvarande sådana som aktualiseras vid falskt egenföretagande, t.ex. då en person som egentligen borde vara anställd av sin uppdragsgivare i stället anlitas genom ett egenanställningsföretag.

Av ovanstående redogörelse framgår att det finns en viss problematik kopplat till egenanställning eller liknande inom arbetslöshetsförsäkringen och arbetsrätten. Utredningen har emellertid att undersöka om det finns några skatterättsliga problem som kan kopplas till nämnda företeelser och om nuvarande bestämmelser i 9 kap. skatteförfarandelagen därmed möjliggör att F-skattesystemet kan missbrukas för att undgå skatter eller avgifter. Som nämns inledningsvis

³⁴ Se SOU 2017:24 s. 169 där utredningen anger att praxis synes vara att den egenanställda inte betraktas som arbetstagare hos egenanställningsföretaget. Se Kammarrätten i Göteborgs dom den 11 maj 2010 i mål nr 3059-09, Kammarrätten i Stockholms dom den 12 december 2011 i mål nr 3157-11 och den 6 februari 2015 i mål nr 3054-14, Kammarrätten i Göteborgs dom den 30 september 2015 i mål nr 911-15 och Kammarrätten i Jönköpings dom den 10 oktober 2016 i mål nr 3006-15.

³⁵ Kammarrätten i Jönköpings dom den 10 oktober 2016 i mål nr 3006-15.

har det inte lyfts fram särskilt i direktivet på vilket sätt egenanställning eller liknande är att betrakta som problematiska ur ett skattefusk och skatteundandragande perspektiv. Olika konstruktioner med fristående uppdragstagare – underentreprenörer, bemanningsföretag och mellanmän i flera led – kan dock i olika sammanhang användas i syfte att försvåra för Skatteverket att upptäcka och utreda skatteundandragande.³⁶

Utredningen har uppmärksammat några rättsliga utmaningar som kommer att analyseras i delbetänkandet. En sådan är den betydelse som ordningen på avtalens ingående får för bedömningen av vilket inkomstslag en inkomst ska hänföras. Även om den normala ordningen för egenanställning är att arbetet för uppdragsgivarens räkning påbörjas efter att avtalsrelationen mellan kunden och egenanställningsföretaget har etablerats förekommer det att företag kontaktas först när arbetet redan är utfört och utföraren vill ha hjälp med faktureringen.³⁷ Det finns också andra konstruktioner liknande egenanställning där personer anlitas och utför arbete men där uppdragen tas in och förmedlas genom företaget och inte på den enskilde uppdragstagarens eget initiativ. Utredningen kommer i analysen att utgå från på vilket sätt företaget är konstruerad och inte i vilken utsträckning som en fysisk person anser sig egenanställd eller om ett företag anser sig utgöra ett egenanställningsföretag.

³⁶ Se bl.a. propositionen *Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn* (prop. 2005/06:130) och Brottsförebyggande rådets rapport 2011:7 *Storskaliga skattebrott – en kartläggning av skattebrottslingens kostnader* samt rapport 2007:27 *Organiserat svartarbete i byggbranschen*.

³⁷ SOU 2017:24 s. 166.

3 Bakgrund

3.1 Inledning

Utvecklingen i samhället har historiskt haft stor betydelse för hur skattesystemet har varit utformat. Detta har påverkat såväl vad som beskattas som formerna för redovisning och betalning av skatter och avgifter. Samhällsutvecklingen leder också till ändrade arbetssätt för olika yrken och till att nya företeelser och arbetsformer som tidigare inte funnits eller i vart fall inte varit vanligt förekommande dyker upp på arbetsmarknaden. Lagstiftningen inom olika områden kan då behöva anpassas efter de nya förhållanden som råder.

Bestämmelser om godkännande för F-skatt finns i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Sedan F-skattesystemet infördes år 1993 har regelverket ändrats vid ett fåtal tillfällen. I avsnitt 3.2 görs en kort historisk tillbakablick över utvecklingen av F-skattesystemet. Därefter redogörs i avsnitt 3.3 översiktligt för några förändringar på arbetsmarknaden och i företagandet.

3.2 F-skattesystemet – kort historik

3.2.1 Behovet av ett nytt system

Frågan om det förelåg ett anställningsförhållande eller inte hade före F-skattesystemets införande vållat stora besvär för både arbetsgivare och den som utförde arbetet. Det dåvarande systemet utgick från att parterna själva skulle bedöma om det förelåg ett anställningsförhållande eller inte. Om det var ett anställningsförhållande skulle arbetsgivaren innehålla och betala in skatter för den anställde, s.k. preliminär A-skatt, samt betala arbetsgivaravgift. Om det i stället var fråga om en enskild som bedrev näringsverksamhet som anlätades skulle den enskilda näringsidkaren själv betala in sin preliminära skatt,

s.k. preliminär B-skatt, och socialavgifter. Innehavet av B-skattsedel innebar inte med automatik att innehavaren bedömdes som näringsidkare i beskattningssammanhang och skattemyndigheterna (numera Skatteverket som bildades den 1 januari 2004 genom en sammanslagning av Riksskatteverket och landets dåvarande tio skattemyndigheter) kunde i efterhand göra arbetsgivaren ansvarig för skatter och avgifter.

I kritiken av den dåvarande ordningen framhölls bl.a. att oklarheten i fråga om skatteavdrag och arbetsgivaravgifter hade gjort det svårt för företag och enskilda att bilda sig en allmän uppfattning om skyldigheterna i detta hänseende för den som betalade ut ersättning till annan för utfört arbete. Den dåvarande ordningen ansågs föranleda en stor mängd situationer där företag och enskilda personer som på mer eller mindre goda grunder utgått ifrån att de inte varit skyldiga att göra avdrag för preliminär A-skatt eller att betala arbetsgivaravgifter för utgiven arbetsersättning ändå genom myndighetsåtgärder ansetts ha det ansvaret. De ekonomiska konsekvenserna ansågs kunna bli förödande för de enskilda. Svårigheten att förutse skyldigheterna ledde också till en lång rad processer vid försäkringsdomstolarna och de allmänna förvaltningsdomstolarna. Ett behov av mera generella ändringar av reglerna ansågs därför finnas.¹

3.2.2 F-skattereformen

Regler om F-skatt infördes genom proposition om *F-skattebevis, m.m.* (prop. 1991/92:112). Förslaget hade föregåtts av ett omfattande arbete som syftade till att göra systemet för redovisning och betalning av inkomstskatt och socialavgifter enklare och smidigare. Eftersom de dåvarande reglerna om skyldigheten att göra skatteavdrag och betala socialavgifter ansågs vara svåra att tillämpa var en viktig del i detta arbete att förenkla reglerna. Målet var att ingen skulle behöva sväva i ovisshet om vilka skyldigheter som förelåg.

Införandet av F-skatt byggde på förslag som lämnats av socialavgiftsutredningen (S 1981:04). Utredningen hade dessutom utarbetat ett förslag om företagarregistrering i departementspromemorian *Företagarregistrering – klarare regler för socialavgifter* (Ds S 1985:1). Vid remissbehandlingen framhölls från flera håll att förslaget inte var

¹ Proposition om *F-skattebevis, m.m.* (prop. 1991/92:112) s. 71–73.

tillräckligt långtgående. Kritik riktades bl.a. mot att reglerna om företagareregistrering inte skulle gälla juridiska personer. I samband med att utredningsförslaget sågs över inom regeringskansliet arbetades också regler om skatteavdrag på biinkomster in i förslaget.² Resultatet redovisades därefter i departementspromemorian, *F-skattebevis – nya regler för skatteavdrag och socialavgifter* (Ds 1988:59). De allmänna överväganden som redovisades i promemorian byggde i princip på samma grund som socialavgiftsutredningens förslag, nämligen att skyldigheten att betala socialavgifter skulle knytas till en särskild registrering. Utformningen av en sådan registrering kom dock att utformas efter delvis andra linjer än de som utredningen följt och möjligheterna till en registrering och rättsverkningarna av den vidgades i förhållande till utredningens förslag.³

De nya reglerna som trädde i kraft den 1 april 1993 innebar att en ny skattsedel på preliminär skatt för företagare – en F-skattsedel – infördes samtidigt som den tidigare B-skattsedeln slopades. F-skattsedeln fick utfärdas för den som bedrev näringsverksamhet eller som kunde antas komma att bedriva sådan verksamhet. Den som för ett arbete anlidade någon som hade en F-skattsedel skulle inte vara skyldig vare sig att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter på ersättningen för arbetet. Om den som utför arbetet däremot hade en A-skattsedel eller saknade skattsedel på preliminär skatt skulle den som betalade ut ersättningen för arbetet vara skyldig att både göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter. Den som fick en F-skattsedel skulle betala sin preliminära skatt i form av F-skatt efter särskild debitering och socialavgifter i form av egenavgifter.

De nya reglerna innebar vidare att det skulle ankomma på Skatteverket att efter ansökan tilldela både fysiska och juridiska personer som bedrev näringsverksamhet en F-skattsedel. Skatteverket skulle härigenom ta över ansvaret från parterna genom att på förhand bedöma om det var fråga om näringsverksamhet eller inte.

Till F-skattsedeln skulle också fogas ett F-skattebevis. Av beviset skulle framgå att innehavaren själv ansvarade för den preliminära skatt och de socialavgifter som belöpte på ersättning för arbete som denna fått i uppdrag att utföra. På detta sätt skulle den som betalade ut ersättningen på ett enkelt sätt få information om vem som bar ansvaret för skatteavdrag och för betalning av de sociala avgifterna.

² Förslaget byggde på Riksskatteverkets Rapport 1983:3, *Skatteavdrag på biinkomster*.

³ Prop. 1991/92:112 s. 69.

Skattsedeln skulle däremot inte avgöra till vilket inkomstslag en viss ersättning skulle hänföras vid beskattningen eller avgöra det arbetsrättsliga förhållandet.

Sedan systemet infördes år 1993 har ett flertal regler som rör F-skattesystemet ändrats.

I samband med att uppbördslagen ersattes med skattebetalningslagen år 1997 ändrades reglerna, så att F-skattsedel även kunde utfärdas till den som inte var skattskyldig i Sverige.

En större ändring kom att genomföras år 1998. I budgetpropositionen (prop. 1997/98:1) aviserade regeringen att den avsåg att förelägga riksdagen ett förslag som syftade till att det skulle bli lättare för den som startar näringsverksamhet att få F-skattsedel. Förslaget lades fram genom proposition *Utfärdande av F-skattsedel m.m.* (prop. 1997/98:33).

Regeringen konstaterade att ordningen för utfärdande av F-skattsedlar hade fungerat mycket väl men att viss kritik hade riktats mot villkoren för att få en F-skattsedel. De som startade eget företag hade ibland alltför svårt att få F-skattsedel beroende på att bestämmelserna tolkades restriktivt och bl.a. krävde att företaget redan innan det startade skulle kunna uppge ett visst antal uppdragsgivare. Om inte tillräckligt många uppdragsgivare uppgivits bedömdes verksamheten inte vara näringsverksamhet. Regeringen föreslog därför en ändring som innebar att bevisbördan kastades om så att den som bedrev eller hade för avsikt att bedriva näringsverksamhet skulle tilldelas F-skattsedel efter ansökan om det inte fanns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrevs eller skulle komma att bedrivas. Förslaget innebar inte någon ändring av begreppet näringsverksamhet, men det skulle göra det lättare att få en F-skattsedel. Regeringen anförde att med den föreslagna utformningen av reglerna skulle det bli än viktigare att sökanden, i samband med utfärdandet av F-skattsedel, informerades om att bedömningen var preliminär och att en annan bedömning kunde göras senare t.ex. vid beskattningen. Det ansågs också vara lämpligt att dåvarande skattemyndigheterna, liksom många av dessa redan gjorde, genom samtal eller besök följde upp de som fick F-skattsedel i syfte att kontrollera att den bedrivna verksamheten var näringsverksamhet.

Förslaget innebar som ovan nämns inte någon ändring av begreppet näringsverksamhet. Däremot lyftes Riksskatteverkets projekt (se

nedan) som syftade till att kartlägga dåvarande praxis, särskilt avseende självständighetskriteriet, fram som angeläget.

3.2.3 Riksskatteverkets rapport 1998:4, F-skatt åt flera

En arbetsgrupp inom Riksskatteverket föreslog år 1998, i rapporten *F-skatt åt flera – Utvidgning av näringsbegreppet*, att definitionen av näringsverksamhet skulle utvidgas. Enligt arbetsgruppens mening var de kriterier som traditionellt tillämpats i praxis vid bedömningen av om en verksamhet skulle anses självständigt bedriven alltför snäva.

I uppdraget kartlades och granskades domstolspraxis för sådana yrkeskategorier där problem vid bedömningen om näringsverksamhet kunde anses bedrivas eller inte ofta uppstod. Arbetsgruppen kom fram till att även om praxis för många yrkeskategorier ansågs vara relativt ändamålsenlig kunde praxis i en del fall anses som mer eller mindre otidsenlig. Detta p.g.a. att personer som bedrivit viss verksamhet blivit bedömda som anställda trots att kriterierna för näringsverksamhet i princip varit uppfyllda.

Riksskatteverket föreslog en ändring i lagtexten av rekvisitet ”yrkesmässigt självständigt bedriven förvärvsverksamhet” till ”med viss grad av självständighet bedriven förvärvsverksamhet”. Den föreslagna lydelsen skulle innebära lägre krav för att en verksamhet skulle anses självständigt bedriven.

Riksskatteverkets rapport behandlades i budgetpropositionen för år 1999 (prop. 1998/99:1 s. 143). Regeringen ansåg inte att definitionen av inkomst av näringsverksamhet borde ändras. Enligt regeringen skulle det krävas starka skäl för en ändring av självständighetskriteriet och att prövningen, även med en ändrad lagtext enligt förslaget, skulle behövas göras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. Mot den bakgrunden och vad som anfördes i propositionen om redan vidtagna åtgärder och behovet av utbildningsinsatser var regeringen inte beredd att föreslå att förslagen genomfördes. Förslaget från arbetsgruppen ledde således inte till någon ändrad lagstiftning.

3.2.4 Utredningen om översyn av kraven för F-skatt m.m.

I slutet på 00-talet beslutade regeringen att göra en översyn av F-skattesystemet. Bakgrunden var att kritik återigen hade riktats mot att F-skattesystemet utgjorde en försvårande faktor för de personer som ville starta företag. Kritiken tog framför allt sikte på att det krav på flera uppdragsgivare som ofta ställdes för att en verksamhet skulle bedömas som näringsverksamhet när övriga kriterier för näringsverksamhet inte var tillräckligt starka, motverkade möjligheterna att starta näringsverksamhet. Det framhölls att detta krav framför allt var negativt för företagande i branscher där många kvinnor var verksamma. Det påpekades också att samhället hade utvecklats och förändrats en del i fråga om både arbetsmarknad och företagande i förhållande till när reglerna utformades.

Utredningen om översyn av kraven för F-skatt m.m. fick i uppdrag att se över självständighetsrekvisitet i näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1244), IL. Syftet med uppdraget var att det skulle bli enklare att starta näringsverksamhet, bl.a. för dem som hade en eller ett fåtal uppdragsgivare. Utredningen redovisade sina förslag i betänkandet *F-skatt åt flera* (SOU 2008:76).

Inkomstskattelagens kriterium för hur självständig en verksamhet ska vara för att bedömas som näringsverksamhet kom genom utredningens förslag att utvidgas genom propositionen 2008/09:62 *F-skatt åt fler* (prop. 2008/09:62). Efter att ha övervägt ett flertal olika alternativ i syfte att underlätta tilldelningen av F-skatt ansågs en bestämmelse som innebar en sammanvägd bedömning av omständigheterna vara att föredra. Det förtydligades vad som särskilt skulle beaktas vid bedömningen av om en verksamhet bedrivs självständigt, nämligen (s. 25):

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

Lagändringen i 13 kap. 1 § IL trädde i kraft den 1 januari 2009 och är alltså gällande.

När det gällde kontrollaspekterna ansåg en del av remissinstanserna att den föreslagna ändringen riskerade att öka skatteundragandet. Som exempel nämndes att en uppdragstagare utför arbete och åberopar en F-skattsedel men sedan inte redovisar sina inkomster i inkomstdeklarationen. Vidare sades att det redan med tidigare regler förekom att bolag med F-skattsedel sätts in mellan uppdragsgivaren och den som utför arbetet i syfte att undandra skatt. Skattefusket hade beskrivits som organiserad handel med svart arbetskraft och hantering av osanna fakturor. Även anlitanade av utländska näringsidkare menades i vissa fall vara ett medvetet agerande mot bakgrund av att reglerna om solidariskt betalningsansvar ofta var verkningslösa eftersom de utländska näringsidkarna i de flesta fall inte skulle betala skatt i Sverige. Efter en genomgång av beräkningarna av skattefelet anförde dock regeringen bl.a. att Skatteverket i Skattefelskartan⁴ anger att osäkerheten i beräkningarna av skattefelet i samtliga delar är stor och vissa fall väldigt stor. Regeringen lyfte också fram att verket i olika sammanhang även kritiserats för att överdriva skattefusket omfattning och att peka ut småföretagare som stora fuskare. Det ansågs dock finnas anledning att anta att om fler får möjlighet att själva betala in skatter och avgifter, skulle det kunna medföra en risk för ett ökat skatteundragande. För att motverka detta torde, enligt regeringen, krävas införande av nya kontrollmöjligheter och skärpningar i lagstiftningen, vilket emellertid skulle innebära en ökad börda inte bara för de tillkommande företagen, utan även för befintliga företagare.

Regeringen konstaterade att uppbördsförlusterna möjligen kunde komma att öka men att det var oklart i vilken omfattning och att det torde vara fråga om en marginell ökning.⁵

Regeringen anförde att syftet med förslaget var att fler skulle kunna bedriva näringsverksamhet och alltså tilldelas F-skattsedel och avsikten var att stimulera företagandet bl.a. genom att underlätta nyföretagande. Regeringen ansåg därför att bestämmelser om ytterligare kontrollmöjligheter, som riskerade att motverka syftet med lagändringen, endast borde införas om det kunde påvisas att det var

⁴ Skatteverket arbetade under år 2007 med att beräkna skattefelets storlek och tog då fram en skattefelskarta som beskriver skattefelets fördelning mellan olika områden och olika grupper av skattebetalare, se Skatteverket, *Skattefelskarta för Sverige – hur togs den fram och hur kan den användas?*, Rapport 2008:1. Den senaste rapporten som Skatteverket publicerat i ämnet är *Skattefelets utveckling i Sverige 2007–2012*, den 8 januari 2014.

⁵ Prop. 2008/09:62 s. 27–28.

nödvändigt för att motverka svartarbete och annat skatteundandra-
gande. Det fanns inte tillräckliga skäl för att inom ramen för dåva-
rande lagstiftningsärendet föreslå bestämmelser om ökade kontroll-
möjligheter. Däremot ansåg regeringen att det fanns skäl att följa
utvecklingen och återkomma i frågan om förslaget skulle leda till en
oacceptabel ökning av skattefelet.⁶

3.2.5 F-skattsedeln ersätts med godkännande för F-skatt

I samband med införandet av skatteförfarandelagen som trädde i
kraft den 1 januari 2012, ersattes dåvarande F-skattsedeln med god-
kännande för F-skatt. Rättsverkningarna knöts till godkännandet
som sådant och åberopandet av detta. Godkännandet skulle inte längre
vara tidsbegränsat utan gälla tills vidare. Ändringarna innebar att det
årliga utskicket av F-skattsedlar och F-skattebevis avskaffades. För
Skatteverkets del ansågs det inte ha någon större betydelse eftersom
verket ändå behövde underrätta företagen om den årliga debite-
ringen av F-skatt. Ändringen förutsatte dock att Skatteverket vidare-
utvecklade tjänster där uppgift om godkännande för F-skatt enkelt
kunde fås. För företagen och andra enskilda personer ansågs för-
slaget inte få annat än marginella effekter. Samtidigt gjordes några
andra mindre justeringar av förutsättningarna för godkännande för
F-skatt. av Regeringen bedömde att förändringarna innebar att
reglerna blev något generösare.⁷

3.2.6 Skatteverkets utvärdering om effekterna av det förändrade näringsbegreppet

I februari 2013 gav regeringen Skatteverket i uppdrag att utvärdera
effekterna av den ändrade ordalydelsen av 13 kap. 1 § IL som gällde
sedan den 1 januari 2009. Vid utvärderingen skulle konsekvensen för
skatteuppbörden och skattefelet belysas. De nya reglernas effekter
på arbetsmarknaden, arbetstagares ställning och företagens villkor
ingick också i uppdraget att analysera.

⁶ Prop. 2008/09:62 s. 29.

⁷ Propositionen *Skatteförfarandet* (prop. 2010/11:165) s. 653.

Skatteverket redovisade sin utvärdering i *Rapport om effekterna av den ändrade ordalydelsen i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229)*.⁸ Av rapporten framgår bl.a. följande.

Skatteverkets tillämpning av reglerna hade börjat förändras i en mindre restriktiv riktning flera år innan lagändringen genomfördes. En anledning till detta var ett antal domar som signalerade att näringsbegreppet tolkades väl snävt i vissa avseenden. Som en följd av domarna utfärdade Skatteverket tydligare riktlinjer som innebar att kraven för att få F-skatt sänktes. En grupp som efter detta lättare fick F-skattsedel var personer som endast hade en eller ett fåtal uppdragsgivare. Samtidigt förändrades Skatteverkets arbetssätt även på andra sätt. Ett exempel på detta var att ansökningsförfarandet blev enklare, dels genom att färre uppgifter behövde lämnas i ansökan, dels genom att det infördes möjligheter att lämna ansökan elektroniskt.

När lagändringen kom hade alltså näringsbegreppet redan utvidgats p.g.a. ändrad praxis och en annan tillämpning av Skatteverket. Enligt Skatteverkets uppfattning medförde dock lagändringen i sig ytterligare en utvidgning, men som i sammanhanget kunde betraktas som liten. Främst avsåg det personer vars verksamhet kännetecknades av korttidsuppdrag, t.ex. personer som hyrde ut sin egen arbetskraft vid semestrar, sjukskrivningar och arbetstoppar, som efter lagändringen fick F-skatt.

När det gällde de direkta effekterna av lagändringen konstaterade Skatteverket, mot bakgrund av det ovan anförda, att lagändringen i sig hade medfört att näringsbegreppet utvidgats i mycket liten omfattning. Därmed ansågs också effekterna på skatteuppbörden och skattefelet som en direkt följd av lagändringen som små på aggregerad nivå. Likaså ansågs effekterna för arbetstagarnas ställning, företagandets villkor och arbetsmarknaden obefintliga eller mycket små.

Enligt Skatteverket byggde slutsatserna avseende lagändringens direkta konsekvenser för skatteuppbörden och skattefelet på en grov uppskattning. Några möjligheter att i efterhand direkt mäta lagändringens effekter i dessa avseenden fanns inte. I stället byggde uppskattningen på ett riskresonemang utifrån antalet personer som, p.g.a. lagändringen, bedömdes redovisa sina inkomster som näringsverksamhet i stället för tjänst. I bedömningen antogs att effekten på

⁸ Dnr 131-165148-13/113.

individnivå var lika med den genomsnittliga skillnaden i uppbörds-effektivitet, uppbördsförlust respektive skattefel mellan grupperna enskilda näringsidkare och personer med tjänsteinkomster. Enligt Skatteverkets uppskattning var det cirka 300 personer som redovisade sina inkomster som näringsverksamhet i stället för i inkomstslaget tjänst, som en direkt följd av lagändringen. Den samlade effekten på skatteuppbörden uppgick då i termer av minskad uppbördseffektivitet och ökade uppbördsförluster till cirka 0,4 miljoner kronor. Den samlade effekten på skattefelet beräknades till cirka 6 miljoner kronor.

Utöver de direkta effekterna av lagändringen redovisade Skatteverket vad som framkommit i utvärderingen om utvecklingen generellt. I detta avseende fanns en samstämmig bild av en tendens inom näringslivet och på arbetsmarknaden som innebar att företag i högre grad gav uppdrag till personer med F-skatt i stället för att låta anställda utföra arbetet. Detta var en iakttagelse som Skatteverkets handläggare hade gjort men som också kom fram i rapporteringarna från Arbetsmiljöverket, Tillväxtanalys och Arbetsförmedlingen.⁹ Utifrån det inhämtade underlaget bedömde Skatteverket att den beskrivna utvecklingen medförde konsekvenser för arbetsmarknaden och för arbetstagarnas ställning som, åtminstone när det gällde arbetsmarknaden, var såväl positiva som negativa. Utvecklingen mot att företag i högre grad köper in tjänster i stället för att anställa medför ökade möjligheter att hitta vägar ut ur arbetslöshet genom att starta företag. Samtidigt angavs att detta kan medföra problem för den enskilda personen. Som exempel redovisades att rätten till arbetslöshetsersättning och insatser i form av arbetsmarknadspolitiska program påverkas om en person utför en tjänst som företagare i stället för som anställd. Utvecklingen ansågs även kunna påverka arbetstagarnas ställning genom att Arbetsmiljöverkets möjligheter att utöva tillsyn försvåras.

När det gällde utvecklingen generellt och dess effekter för uppbördseffektiviteten bedömde Skatteverket att en utveckling mot att en större andel av skattebetalarna har F-skattsedel i stället för A-skatt i förlängningen kan få märkbara konsekvenser. Skatteverkets handläggare hade iakttagit att det förekom att personer ansökte om F-skatt mer för att det är ett krav från uppdragsgivaren än för att de är intresserade av att driva företag. Sådana ansökningar förekom ofta

⁹ Se bilagor till rapporten, Arbetsmiljöverkets rapportering (bilaga 2), Tillväxtanalys rapportering (bilaga 3) och Arbetsförmedlingens rapportering (bilaga 4).

i transport-, bygg-, och städbranscherna. Detta slags ansökningar kunde även komma från personer som arbetar som förare av entreprenadmaskiner. Handläggarna vittnade om att det i denna grupp fanns många som hade liten kunskap om konsekvenserna av att bedriva näringsverksamhet. Det fanns exempel på personer som var omedvetna om att det medför bokföringsskyldighet, skyldighet att redovisa mervärdesskatt och att redovisa och betala sin egen preliminärskatt varje månad.¹⁰ Skatteverket ansåg att betydande resurser måste läggas på kontroll och information om den gruppen skulle växa och blir större.¹¹

3.3 Arbetsmarknaden och företagandet

3.3.1 Utvecklingen på arbetsmarknaden

Arbetsmarknaden och företagandet har förändrats under de senaste årtiondena. Samhället har bl.a. blivit mer tjänsteinriktat. Övergången från varuproduktion till en ökad tjänsteproduktion gäller såväl den privata som den offentliga och skattefinansierade produktionen. Trenden är därför tydlig med en tjänstesektor som svarar för en allt större del av produktion och sysselsättning. Denna bild bekräftas också av de prognoser som är gjorda om den framtida utvecklingen i både näringslivet och den offentliga sektorn.

Under år 2015 arbetade cirka 77 procent av de sysselsatta i åldern 16–74 år inom den privata och offentliga tjänstesektorn, varav den största delen av dessa sysselsatta fanns i den privata tjänstesektorn. Fram till år 2035 väntas denna andel ha ökat till 79 procent. Enligt Statistiska centralbyrån (SCB) förväntas sysselsättningen inom tjänstesektorn öka med omkring 600 000 personer under perioden 2015–2035.¹² Däremot förväntas sysselsättningen i jord- och skogsbruk (inklusive fisket) fortsätta minska, liksom antalet sysselsatta i tillverkningsindustrin. Byggsektorns sysselsättning förväntas å andra sidan öka fram till år 2035. Under år 2017 utgjorde de privatanställda

¹⁰ Sammanlagt 18 handläggare på Skatteverket valdes ut för intervjuer. Handläggarna hade alla lång erfarenhet av att tillämpa det aktuella regelverket.

¹¹ Se rapporten s. 3 och 10.

¹² SCB, *Trender och prognoser*, 2017.

drygt 67 procent av alla anställda medan den offentliga sektorn motsvarade omkring 33 procent av alla anställda, varav den kommunala sektorns sysselsättningsandel var drygt 26 procent.¹³

En vanlig uppfattning är att arbetsmarknaden allt mer karakteriseras av kortare uppdrag och att traditionella tillsvidareanställningar försvinner till förmån för mer flexibla arbetsformer. Det finns dock inte några starka indikationer i statistiken på att ”flexibla” eller atypiska sysselsättningsformer i någon högre grad skulle ha trängt ut traditionella, typiska tillsvidareanställningar.¹⁴ Långsiktigt har det skett en utveckling i denna riktning men på kort och medellång sikt ligger nivån på de atypiska sysselsättningsformerna relativt stabil.

En typiskt sysselsatt är en person som har ett anställningskontrakt tills vidare, täcks av kollektivavtal och både utför arbete åt och är anställd av en och samma arbetsgivare. De som inte uppfyller samtliga dessa krav klassificeras som atypiskt sysselsatta. Atypiska former är anställda som inte täcks av kollektivavtal, tidsbegränsat anställda (visstidsanställningar), egna företagare samt personer som arbetar åt flera företag/arbetsgivare. Till den sistnämnda gruppen hör anställda i bemanningsföretag (bemanningsanställda) och egenanställda. Fördelningen mellan olika atypiska sysselsättningsformer kan åskådliggöras med nedanstående tabell.

Tabell 3.1 Olika atypiska sysselsättnings- och arbetsformer för år 2016

Typ av sysselsättning	Andel av sysselsättningen, procent
Anställda utan kollektivavtal	9,7
Företagare	10,0
Tidsbegränsade anställningar	15,1
Bemanningsanställda ¹⁵	1,6
Egenanställda	0,7
Flera sysselsättningar	8,8

Källa: Arbetsekonomiska rådet¹⁶

¹³ Arbetsmarknadssituationen för hela befolkningen 15–74 år, Arbetskraftsundersökningarna (AKU) 2017. Statistiska Meddelanden AN 12 SN 1801, SCB 2017.

¹⁴ Calmfors, Lars m.fl. (2018), *Arbetsmarknadsekonomisk rapport – Olika vägar till jobb*, Arbetsmarknadsekonomiska rådet s. 39.

¹⁵ Avser siffror från år 2015.

¹⁶ Calmfors, Lars m.fl. (2018), *Arbetsmarknadsekonomisk rapport – Olika vägar till jobb*, Arbetsmarknadsekonomiska rådet. Beräkningarna i rapporten bygger på data från AKU och avser

Det är inte möjligt att bara summera dessa siffror för att få fram den totala sysselsättningsandelen för de olika sysselsättningsformerna. Detta beror på att den finns en betydande överlappning mellan olika arbetsformer, och därför kan både företagare och anställda samtidigt tillhöra flera grupper.

Av de atypiska sysselsättningsformerna är några mer dominanta än andra. Omkring 10 procent av alla sysselsatta består av anställda utan kollektivavtal, och de finns främst i småföretag. Andelen företagare är ungefär lika stora, vilket innebär att omkring 20 procent av de sysselsatta inte täcks av kollektivavtal. Tidsbegränsade anställningar utgör 15 procent av sysselsättningen. Knappt nio procent av sysselsättningen består av sysselsatta med flera anställningar eller som kombinerar företagande med en anställning (kombinatörer). Man kan konstatera att andelen sysselsatta som är verksamma i dessa sysselsättningsformer har präglats av en betydande stabilitet under det senaste decenniet. Andelen med flera sysselsättningar har dock ökat något, men det handlar om en marginell ökning.

Det har emellertid skett betydande förändringar inom vissa sysselsättningsformer. Behovs- och timanställda, liksom allmänna visstidsanställningar, har ökat samtidigt som andelen visstidsanställda med vikariat har minskat. Vidare har bemannings- och egenanställningar ökat snabbt de senaste åren. Sammantaget svarar emellertid dessa anställningar för en mycket liten del, drygt två procent, av den totala sysselsättningen.

Vid en samlad bedömning, med hänsyn till överlappning och vissa andra förutsättningar, kan andelen atypiska sysselsättningsformer för år 2015 uppskattas till 35–39 procent av den totala sysselsättningen. Det innebär att omkring 61–65 procent av alla sysselsatta jobbar inom ramen för den typiska anställningsformen. Denna andel har också legat tämligen stabilt och mellan år 2008 och år 2015 har den ökat med 1–1,5 procentenheter.¹⁷

2016 med undantag för bemanningsanställda som gäller för 2015. De flesta av redovisade data avser åldersgruppen 15–74 år med undantag för bemanningsanställda som omfattar anställda i åldersgruppen 16–64 år.

¹⁷ A.a. s. 8.

3.3.2 Företagandet

Allmänt

Ett uttryck för en ökande flexibilitet på arbetsmarknaden, sett över en längre tid, är det växande antalet egenföretagare. Till skillnad från vad som ofta hävdas har emellertid andelen som driver egna företag av den sysselsatta befolkningen varit relativt oförändrad det senaste decenniet. Cirka 15 procent av alla sysselsatta driver eget företag antingen som enda syssla eller parallellt med en anställning.¹⁸ En egenföretagare har inte något anställningsavtal och det arbete som utförs omfattas inte av något kollektivavtal. En företagares inkomster och arbetsvillkor bestäms därför främst av verksamhetens ekonomiska resultat.

Det kan finnas flera skäl till varför man startar ett eget företag.¹⁹ Ett skäl kan vara att den förväntade avkastningen av en verksamhet är god jämfört med det ekonomiska utbytet av de alternativ till eget företag som finns, t.ex. att vara anställd, arbetslös eller stå utanför arbetsmarknaden. Detta så kallade möjlighetsmotivet kan stärkas om avkastningen av den egna verksamheten är god, eller att den är låg och otillräcklig för de olika alternativen till det egna företaget. Det andra motivet till företagande, det så kallade nödvändighetsmotivet, kan vara starkt eftersom alternativen till eget företag är att vara arbetslös och få en lägre arbetsinkomst jämfört med att vara anställd. Man kan också beskriva det så att det dels finns positiva faktorer som ökar värdet av att vara egenföretagare eller minskar kostnaden för att starta ett företag, dels det som gör det mer attraktivt att driva ett eget företag genom att minska alternativkostnaden.

Den sistnämnda kostnaden kan vara den lön som utgår till en anställd eller den ersättning som man får vid arbetslöshet. Forskning på området visar att det finns olika övergripande förklaringar till att starta ett företag och dessa finns på olika nivåer; strukturell, institutionell och individuell. Personer som driver företag är en heterogen grupp av människor med varierande ålder, utbildning, inkomst

¹⁸ A.a. s. 14.

¹⁹ Svaleryd, H. (2013), *Den lokala konjunkturen och egenföretagandet*, Rapport 2013:15, Institutet för arbetsmarknads- och utbildningspolitisk utvärdering (IFAU). Eriksson, B., och Larsson, P. (2001), *Starta eget-bidrag – en studie av framgångar och misslyckanden*, Forskningsrapport 2001:18, IFAU. Andersson, P., *Hur är det att vara egenföretagare i Sverige?*, Ekonomisk Debatt årgång 325, nr 6 år 2007.

och social bakgrund. En egenföretagare är i detta sammanhang en fysisk person som driver en aktiv näringsverksamhet i form av enskild näringsverksamhet, handels- eller kommanditbolag eller som ägare av ett fåmansaktiebolag som har sin huvudsakliga sysselsättning i bolaget.²⁰

Det ligger i sakens natur att egenföretagande är en betydligt mer riskfylld verksamhet jämfört med en anställning.

Företagandet i siffror²¹

Det svenska näringslivet bestod av drygt en miljon företag år 2017²² och den absoluta merparten av dessa, närmare 97 procent, är s.k. mikroföretag med färre än 10 anställda. Små och medelstora företag utgör tillsammans 99,9 procent av företagsstocken. De stora företagen med 250 eller fler anställda utgör således endast en promille av hela näringslivet. De små och medelstora företagen är betydelsefulla för det svenska näringslivet, både i termer av antal företag och antal anställda. De svarar även för en stor del av nettoomsättningen respektive förädlingsvärdet. Trots att de minsta företagen är många till antalet, och har en betydande roll i ekonomin, så svarar storföretagen, med sin ringa andel av företagsstocken, för en dryg tredjedel av antalet anställda och omkring 40 procent av nettoomsättningen respektive förädlingsvärdet i näringslivet. Över tid har antalet företag i näringslivet ökat men förändringar sker långsamt sett till andelen

²⁰ Definitionen är den som används i den registerbaserade arbetsmarknadsstatistiken från SCB (RAMS) som innebär att en företagare är en person som driver en aktiv näringsverksamhet och som aktiv räknas att företagaren har arbetat i företaget i minst en tredjedel av vad som motsvarar en heltidsanställning. Dessa uppgifter utgår från de som redovisas i deklARATIONEN. I AKU redovisas också antalet egenföretagare som utgår från de svar om sysselsättningsstatus som lämnas i denna undersökning (förtagare och medhjälpare). Några väsentliga sysselsättningsbegrepp i den officiella statistiken. Bakgrundsfakta, arbetsmarknads- och utbildningsstatistiken, 2007:1. Kvalitetsdeklaration. Registerbaserad arbetsmarknadsstatistik (RAMS), SCB, 2016. Kvalitetsdeklaration. Arbetskraftsundersökningarna (AKU), SCB, 2018.

²¹ De statistiska uppgifterna i avsnittet är hämtade från SBC:s Företagsdatabas.

²² Totalt fanns det 1 211 717 företag registrerade hos SCB under 2017. För att bättre representera antalet företag i det svenska näringslivet bör vissa företag rensas bort. Privat ägda företag samt utländskt ägda företag inkluderas medan offentligt ägda företag rensas bort. I fråga om juridisk form inkluderas aktiebolag, handels- och kommanditbolag, enkelt bolag samt fysiska personer medan bostadsrättsföreningar, kommuner och dödsbon exkluderas. Traditionellt offentliga branscher, som exempelvis försvaret och offentlig förvaltning tas också bort. Kvar blir drygt 1 000 000 företag.

företag i olika storleksklasser och deras respektive bidrag till ekonomin.²³

Företagsstocken i Sverige har emellertid över åren haft en uppåtgående trend. Mellan 2003 och 2010 växte antalet företag i näringslivet med ungefär 120 000 företag, en ökning på cirka 15 procent. Mellan åren 2012 och 2013 minskade däremot antalet företag med ungefär en procent för att sedan öka igen under 2014–2017.²⁴

Tabell 3.2 Företagens utveckling fördelat efter storleksklass

Storleksklass	År 2005	År 2008	År 2017	Förändring 2005–2017 i procent
	Antal företag	Antal företag	Antal företag	
0 anställda	676 359	712 130	884 654	31
1–49 anställda	217 404	246 346	318 746	47
50–499 anställda	5 548	6 252	7 362	33
500+ anställda	840	861	955	14
Totalt	900 151	965 589	1 211 717	35

Källa: SBC, Företagsdatabasen, efter storleksklass och år samt utredningens egna beräkningar.²⁵

Utvecklingen har varierat något beroende på företagets storlek. Av tabell 3.2 framgår utvecklingen av antal företag uppdelat på företagsstorlek (antal anställda) under perioden 2005–2017. Företag utan anställda ökade under aktuell tidsperiod med 31 procent.

Sveriges vanligaste företag – egenföretaget

Egenföretag används i betänkandet som en benämning på företag som bedrivs utan någon utomstående anställd, oberoende av företagsform. Som framgår av tabell 3.2 är detta det vanligaste och det, i antal, mest

²³ Tillväxtverket, *Förutsättningar för konkurrenskraftiga företag, Företagens villkor och verklighet 2014* s. 12.

²⁴ Uppgifter från webbplatsen www.ekonomifakta.se/Fakta/Foretagande/Naringslivet/Antalforetag-i-Sverige/ (hämtat den 2018-05-22).

²⁵ I tabellen redovisas utvecklingen för mikro- eller soloföretag (0 anställda), mindre företag (1–49 anställda), medelstora företag (50–499 anställda) och storföretag (500 och fler anställda). Definitionen av stora företag kan skilja sig åt mellan olika statistikällor och ibland går därför gränsen för storföretag vid 250 och fler anställda. I databasen registreras företag (juridisk eller enskild person) om verksamheten är aktiv. Dessutom måste företaget uppfylla ett eller flera av följande villkor: ha fått ett organisationsnummer, ha en inregistrerad firma, vara arbetsgivarregistrerad, vara registrerad för mervärdesskatt eller för F-skatt. Detta betyder att vissa organisationer ingår i databasen som i egentligen inte driver konventionell och typiskt näringsverksamhet som bostadsrättsföreningar, kommuner och vissa dödsbon.

växande företagandet i Sverige. Egenföretagande har en lång historia. Många generationer har klarat sin försörjning som bönder, jägare, fiskare, hantverkare och genom att utföra många skiftande sysslor. Industrialismens genombrott förändrade företagandet och stora företag med många anställda växte fram. Under flera decennier minskade antalet egenföretagare men som framgår av tabellen ovan kan man under de senaste tolv åren i stället se en uppåtgående trend.

År 2017 fanns det, som tidigare nämnts, totalt drygt en miljon företag i Sverige. Av dessa företag hade 884 654²⁶ inga anställda. Av tabell 3.3 nedan framgår utvecklingen fördelat på respektive näringsgren. Antalet företagare inom i princip samtliga näringsgrenar har ökat. Antalet företagare har vuxit mest inom näringsgrenarna fastighetsförvaltning och fastighetsföretag samt utbildningsväsendet där antalet företagare mer än fördubblats. En stor ökning har också skett inom näringsgrenen enheter för kultur, nöje och fritid som har ökat med 44,5 procent.

²⁶ Siffror från den 5 december 2017 där samtliga juridiska och fysiska personer som är registrerade för mervärdesskatt, F-skatt eller som arbetsgivare ingår.

Tabell 3.3 Företag utan anställda, efter näringsgren

Näringsgren	Antal företag utan anställda 2008	Antal företag utan anställda 2017	Förändring i procent 2008–2017 i procent
Företag inom jordbruk, skogsbruk och fiske	196 797	236 644	20,2
Byggindustri	46 441	58 232	25,4
Handel; serviceverkstäder för motorfordon och motorcyklar	71 265	75 528	6
Transport- och magasineringsföretag	13 033	14 007	7,5
Hotell och restauranger	11 845	13 059	10,2
Informations- och kommunikationsföretag	34 616	41 134	18,8
Fastighetsbolag och fastighetsförvaltare	46 683	79 083	69,4
Företag inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik	103 764	126 427	21,8
Företag inom uthyrning, fastighetsservice, resetjänster och andra stödtjänster	19 389	25 129	29,6
Utbildningsväsendet	13 065	21 622	65,5
Enheter för vård och omsorg, socialtjänst	19 537	24 451	25,2
Enheter för kultur, nöje och fritid	40 012	57 824	44,5
Andra serviceföretag	45 465	52 812	16,2
Övriga ²⁷	50 218	58 702	16,9
Totalt alla näringsgrenar	712 130	884 654	24,2

Källa: SCB, Företagsdatabasen, företag efter näringsgren SNI 2007, storleksklass samt utredningens egna beräkningar.

Under år 2017 etablerades nästan 69 000 nya företag, vilket i förhållande till år 2016 är en minskning med drygt 2 900 företag, vilket motsvarar omkring fyra procent. Det är flera branscher som kännetecknas av ett lägre nyföretagande under år 2017: vård- och omsorg, finans-, försäkrings och fastighetsverksamhet, handel och service samt bygg och anläggning. Den största minskningen skedde i näringsgrenen vård och omsorg, i vilken antalet nystartade företag minskade med 18 procent.

²⁷ I övriga ingår Tillverkningsindustrin; El, gas- och värmeverk; gruvor och mineralutvinningsindustri; vattenverk; reningsverk o.d., avfallsanläggningar; Kreditinstitut och försäkringsbolag m.m.; civila myndigheter och försvaret; förvärvsarbete i hushåll; hushållsproducenter av diverse varor och tjänster för eget bruk; internationella organisationer; utländska ambassader o.d.; avdelning okänd.

4 Gällande rätt

4.1 Inledning

Det svenska skattebetalningssystemet innefattar direkta skatter, indirekta skatter och socialavgifter. En skatt är något som ska betalas oavsett om det som ska finansieras genom skatten kommer den skattskyldige direkt till del eller inte. En avgift ska däremot svara mot en bestämd förmån för den avgiftsskyldige.

De mest centrala direkta skatterna är den kommunala och statliga inkomstskatten som båda regleras i inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Bland de indirekta skatterna är mervärdesskatten den mest framträdande. Till denna grupp av skatter räknas också punktskatterna på t.ex. energi, tobak och alkohol. Regler för indirekta skatter behandlas inte i denna framställning. Socialavgifterna, som betalas som arbetsgivaravgifter eller egenavgifter, har till syfte att finansiera socialförsäkringen. Avgifterna innefattar sjukförsäkringsavgift, föräldraförsäkringsavgift, ålderspensionsavgift, efterlevandepensionsavgift, arbetsmarknadsavgift och arbetsskadeavgift. Vissa inkomster faller utanför socialavgiftslagen (2000:980), SAL, och beläggs därför med en särskild löneskatt.

I skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, finns det regler om hur skatter och avgifter ska betalas och redovisas, s.k. förfaranderegler, samt materiella bestämmelser om skatteavdrag. I avsnitt 4.2–4.4 behandlas bestämmelser avseende såväl skatter och avgifter som förfaranderegler som är av betydelse för uppdraget.

Europeiska unionens (EU) regler och principer har fått allt större betydelse inom skatteområdet för direkt beskattning, främst gäller det reglerna om fri rörlighet för personer, tjänster och kapital samt etableringsfrihet. I avsnitt 4.5 redogörs särskilt för bestämmelser som gäller för utländska näringsidkare som arbetar i Sverige. Här berörs kort det EU-rättsliga regelverket om fri rörlighet och reglerna

som gäller vid utstationering av arbetstagare. Därefter behandlas vad som gäller för utländska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige i fråga om godkännande för F-skatt, socialavgifter och skatteavdrag.

4.2 Inkomstskatt

Skattepliktiga inkomster delas i inkomstskattelagen in i tre inkomstslag: tjänst, kapital och näringsverksamhet. Bestämmelser om beräkning av resultatet i de olika inkomstslagen finns för inkomstlaget tjänst i 10–12 kap., inkomstlaget näringsverksamhet i 13–40 kap., och inkomstlaget kapital i 41 och 42 kap. (1 kap. 8 § IL).

Till inkomstlaget tjänst räknas inkomster och utgifter p.g.a. tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstlaget näringsverksamhet eller kapital (10 kap. 1 § första stycket IL). I andra stycket anges att med tjänst avses anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur. I tredje stycket behandlas gränsdragningen mellan inkomstlagen kapital och tjänst när en skattskyldig avyttrar en tillgång som inte räknas till inkomstlaget näringsverksamhet. Inkomstlaget tjänst är ett restinkomstslag som ska omfatta alla ersättningar som kan anses hänförliga till eget arbete eller egen prestation om de inte hör till näringsverksamhet.¹

Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt (13 kap. 1 § första stycket IL). Vid bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt ska det särskilt beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet (andra stycket). Innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter samt avverkningsrätt till skog räknas alltid som näringsverksamhet. Privatbostadsfastigheter, privatbostadsrätter och andra privatbostäder kan inte ingå i en näringsverksamhet (tredje stycket).

Vidare finns i 27 kap. inkomstskattelagen bestämmelser om att den som innehar vissa tillgångar anses bedriva näringsverksamhet i form av byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Där finns också bestämmelser om vad som räknas som tomtrörelse. Den som får ersättning i form av royalt eller periodvis utgående avgift för att

¹ Prop. 1999/2000:2 s. 126–127.

materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas anses också bedriva näringsverksamhet. Om royaltyn eller avgiften grundar sig på anställning eller på uppdrag eller tillfällig verksamhet som inte ingår i en näringsverksamhet, räknas den dock inte till inkomstslaget näringsverksamhet utan till inkomstslaget tjänst (13 kap. 11 § IL).

4.3 Socialavgifter – arbetsgivaravgifter eller egenavgifter

Socialavgifternas syfte är att finansiera systemen för social trygghet. De betalas som arbetsgivaravgifter av arbetsgivare och andra som ger ut avgiftspliktig ersättning eller som egenavgifter av egenföretagare och delägare i handelsbolag. Reglerna om arbetsgivaravgifter och egenavgifter finns i 2 respektive 3 kap. socialavgiftslagen.

Sedan F-skattesystemet infördes är det i princip Skatteverkets beslut om utfärdande av godkännande för F-skatt som är avgörande för vem som ska betala avgifterna. Om den som tar emot ersättning för arbete är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut, ska inte arbetsgivaravgifter betalas (2 kap. 5 § SAL). Det har ingen betydelse om mottagaren bedriver näringsverksamhet eller om mottagaren ska redovisa ersättningen som inkomst av tjänst. Högsta förvaltningsdomstolen har bekräftat detta i dom den 21 maj 2018 i mål nr 1889-17 och 1890-17.

I sådant fall ska mottagare av ersättningen betala avgifterna i form av egenavgifter på löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete (3 kap. 8 § SAL). Detta gäller endast om mottagaren är en fysisk person.

En uppgift om godkännande för F-skatt från mottagaren får godtas om den lämnas i en handling som upprättas i samband med uppdraget och som innehåller nödvändiga identifikationsuppgifter för utbetalaren och mottagaren. Om utbetalaren känner till att en uppgift om godkännande för F-skatt är oriktig, får den inte godtas. Den som ger ut ersättning för arbete till den som är godkänd för F-skatt med villkor enligt 9 kap. 3 § SFL ska betala arbetsgivaravgifter om inte godkännandet åberopas skriftligen (2 kap. 5 § andra stycket SAL).

4.4 Förfarandet vid uttag av skatter och avgifter

Bestämmelser om hur skatter och avgifter ska betalas och redovisas finns i skatteförfarandelagen.

Den preliminära skatten ska betalas för beskattningsåret med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten för samma år (8 kap. 1 § SFL). Den preliminära skatten kan betalas antingen genom särskild debitering (F-skatt eller särskild A-skatt) eller genom skatteavdrag (A-skatt), 8 kap. 2 § SFL. Det är Skatteverket som beslutar om den skattskyldige ska betala särskild A-skatt eller F-skatt eller både A- och F-skatt. Bestämmelserna om beslut om preliminär skatt finns i 55 kap. SFL. Den som är godkänd för F-skatt ska normalt betala sådan skatt (8 kap. 3 § SFL). Aktiebolag har oftast godkännande för F-skatt. Det är också den vanliga skatteformen för den som bedriver enskild näringsverksamhet. En näringsidkare, både fysisk och juridisk person, som inte vill ha eller behöver F-skatt eller som har fått sitt godkännande om F-skatt återkallat, har dock A-skatt.

Fysiska personer som har inkomst av både näringsverksamhet och anställning kan ha F-skatt med villkor att godkännandet endast får göras gällande i personens näringsverksamhet. Den som är godkänd för F-skatt med villkor har alltså även A-skatt. F-skatt med villkor kallas därför även FA-skatt.

Vem som är skyldig att göra skatteavdrag för preliminär skatt regleras i 10 kap. SFL. Den som betalar ut ersättning för arbete, ränta, utdelning eller annan avkastning som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen ska göra skatteavdrag. Skatteavdrag ska göras vid varje tillfälle då utbetalning sker (10 kap. 2 § SFL). Skatteavdrag ska inte göras om den som tar emot ersättning för arbete är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut (10 kap. 11 § SFL).

Om mottagaren är godkänd för F-skatt med villkor gäller detta bara om godkännandet åberopas skriftligen. Den som betalar ersättning för arbete får godta en uppgift om godkännande för F-skatt från mottagaren om den lämnas i en handling som upprättas i samband med uppdraget och som innehåller nödvändiga identifikationsuppgifter för utbetalaren och mottagaren (10 kap. 12 § SFL). Om utbetalaren känner till att en uppgift om godkännande för F-skatt är oriktig, får den inte godtas.

4.4.1 Godkännande för F-skatt

Vem som ska betala preliminär skatt och socialavgifter är som ovan framgår knutet till godkännande och återopandet av ett godkännande för F-skatt. Bestämmelserna om godkännande för F-skatt finns i 9 kap. skatteförfarandelagen.

Skatteverket ska efter ansökan, under vissa förutsättningar, godkänna den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige för F-skatt (9 kap. 1 § första stycket SFL). Detta gäller oavsett om en person är skattskyldig i Sverige eller inte. Vad som avses med näringsverksamhet framgår av hänvisningar till 13 kap. IL i 3 kap. 14 § SFL. Enligt 13 kap. 1 § IL avses med näringsverksamhet förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. I det följande behandlas de tre näringskriterierna.

Förvärvsverksamhet

Med uttrycket förvärvsverksamhet menas att syftet ska vara att verksamheten ska ge ett ekonomiskt utbyte, vilket brukar översättas med att verksamheten ska bedrivas med ett vinstsyfte. Att syftet ska vara inställt på vinst är inte detsamma som att verksamheten varje år måste generera ett ekonomiskt överskott. Om så vore fallet skulle nämligen bl.a. nystartade företag ha svårt att kvalificera sig. Detta näringskriterium avgränsar verksamheten mot hobbyverksamhet och rent ideell verksamhet, men kan också avgränsa mot kapital.

Yrkesmässigt

Att verksamheten ska vara yrkesmässig innebär att den ska drivas regelbundet, varaktigt och ha en viss omfattning. Syftet med detta näringskriterium är främst att skilja ut inkomster av kapital från inkomster av näringsverksamhet.

Självständigt

Slutligen finns ett krav på självständighet. Kravet avgränsar mot inkomstslaget tjänst och innebär att verksamheten inte får bedrivas som en anställning. För näringsverksamhet fordras alltså att verksamheten bedrivs varaktigt, självständigt och med ett vinstsyfte. Det är främst rättspraxis som närmare anger var gränsen mellan inkomstlagen näringsverksamhet och tjänst ska dras (se t.ex. Högsta förvaltningsdomstolens avgörande RÅ84 1:47, RÅ84 1:56, RÅ85 1:37, RÅ 1986 ref. 8 och RÅ 2001 ref. 25).

Som framgår i avsnitt 3.2.4 gäller ett nytt andra stycke i 13 kap. 1 § IL sedan den 1 januari 2009 som reglerar när en uppdragstagare ska anses bedriva verksamheten självständigt. Stycket infördes för att underlätta för personer att bli godkända för F-skatt och därmed göra det lättare att starta en näringsverksamhet. Bl.a. lagrådet ifrågasatte om förslaget inte var en kodifiering av praxis snarare än att skänka en ny innebörd åt begreppet näringsverksamhet. Regeringen ansåg dock att det var nödvändigt att lagfästa det nya förslaget och att det skulle leda till att fler personer skulle anses bedriva näringsverksamhet. I författningskommentaren till bestämmelsen i propositionen 2008/09:62 *F-skatt åt fler* (prop. 2008/09:62)s. 33 f. uttalas följande.

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

En viktig omständighet för bedömningen av om självständighetsrekvisitet är uppfyllt avses således vara vad en uppdragsgivare och en uppdragstagare har avtalat. Detta innebär närmare att parternas avsikt att ingå ett uppdragsavtal och de villkor som styr uppdraget avses få ökad betydelse vid bedömningen. Sådana villkor kan vara fördelning av ansvar och risk, liksom rätt att anta andra uppdrag parallellt eller rätt att tacka nej till fler uppdrag från uppdragsgivaren. Om uppdragstagarens beroende till uppdragsgivaren respektive inordnande i dennes verksamhet är stor kan det dock medföra att partsviljan inte får genomslag. Vid denna bedömning avses att villkoren för uppdragsgivarens ordinarie anställda ska beaktas.

I ett uppdrags natur ligger att uppdragsgivaren bestämmer ramen för vad som ska utföras. Det ankommer dock i regel på uppdragstagaren att bestämma hur arbetet ska utföras. Var och när uppdraget ska utföras kan vara beroende av verksamhetens natur och omständigheterna.

En verksamhet som bygger på att man hyr ut sig själv för längre uppdrag i syfte att endast ersätta ordinarie anställda kan normalt inte utföras självständigt. Avgörande för bedömningen är om arbetsuppgifterna är

specifika och avgränsade till sin natur eller om arbetsinsatserna endast gäller arbetsuppgifter allt eftersom de uppkommer.

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

Omständigheterna, ”i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet” tar sikte på relationen mellan uppdragstagaren och uppdragsgivaren och hur arbetet bedrivs. Sådana omständigheter som kan påverka bedömningen av om uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren är t.ex. uppdragstagarens avsikt med verksamheten, om uppdragstagaren står under uppdragsgivarens arbetsledning, uppdragstagarens rätt att anlita medhjälpare, möjlighet att anta andra uppdrag och att tacka nej till erbjudna uppdrag, uppdragstagarens rätt att låta någon annan utföra arbetet men också antalet uppdragsgivare. Uppdragstagarens avsikt att bedriva näringsverksamhet kan bl.a. framgå genom att uppdragstagaren agerar som en företagare. Om uppdragstagaren t.ex. har inregistrerat en firma och gjort de anmälningar som krävs av företagare i skatte- och avgiftshänseende, är det omständigheter som kan tala för att uppdragstagaren ser sig som näringsidkare. Å andra sidan kan inte det motsatta förhållandet tas till intäkt för att näringsverksamhet inte avses bedrivas.

Omständigheter som kan påverka bedömningen av om uppdragstagaren är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet är om verksamheten utförs i uppdragsgivarens lokaler och med dennes verktyg, ansvarsfördelning mellan parterna, ekonomiskt risktagande, om verksamheten avser utförande av ålagda arbetsuppgifter efter hand och om arbetsuppgifterna ingår i uppdragsgivarens ordinarie verksamhet samt uppdragets varaktighet.

Skatteverkets ställningstagande

Skatteverket har i ett rättsligt ställningstagande den 11 december 2008 om *Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp* (dnr 131 751308-08/111) uttalat att i och med att relationen mellan uppdragstagaren och uppdragsgivaren och deras gemensamma avsikt lyfts fram minskar betydelsen av kravet på flera uppdragsgivare. Skatteverket nämner i ställningstagandet några kategorier som kan anses bedriva näringsverksamhet.

- Uthyrning av arbetskraft i fall någon hyr ut sig själv eller hyrs ut via ett bemanningsföretag för kortare uppdrag (kortare än två månader) till flera olika uppdragsgivare i syfte att ersätta ordinarie anställda.
- Försäljningsverksamhet då säljare som arbetar på provisionsbasis och som har sitt tjänsteställe i bostaden eller i en egen lokal om han eller hon inte är inordnad i en uppdragsgivares verksamhet.
- Verksamhet som dagbarnvårdare som tar hand om tre eller fler barn förutom sina egna.
- Konsultverksamhet, t.ex. inom ekonomi eller IT, där den sökande påbörjar sin näringsverksamhet med bara enstaka kunder och där den tidigare arbetsgivaren är en av uppdragsgivarna.

Även arbete som styrelseledamot för ett bolag som inte ägs av personen själv eller någon närstående om det finns minst tre sådana fortlöpande uppdrag bedömdes i ställningstagandet uppfylla kriterierna för näringsverksamhet. Med anledning av Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2017 ref. 41 har Skatteverket emellertid ändrat sitt ställningstagande i denna del, se *Skatteverkets kommentar HFD, mål nr 278–17, Beskattning av styrelsearvode* (dnr 202 278405-17/111).

4.4.2 Hinder för godkännande för F-skatt

Under vissa förutsättningar ska Skatteverket inte godkänna en sökande för F-skatt. Det ska inte göras om det finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas, eller om ansökan bara grundar sig på en delägars intäkter från ett svenskt handelsbolag. Ett godkännande ska inte heller ges om den sökande inom de senaste två åren har brutit mot villkor om att ett godkännande för F-skatt enbart får återopas i hans eller hennes näringsverksamhet eller på annat sätt har missbrukat ett godkännande och missbruket inte är obetydligt. Beslut om godkännande ska inte heller fattas om den sökande inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig. Detsamma gäller om den sökande inte har följt ett föreläggande att lämna inkomstdeklaration eller särskild uppgift som ska lämnas av svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, eller har lämnat

eller godkänt så bristfälliga uppgifter att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattning. Godkännande ska inte heller ske om den sökande har näringsförbud eller är försatt i konkurs (9 kap. 1 § andra stycket).

Nedan behandlas de punkter som i detta sammanhang bör lyftas fram särskilt.

Det finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas (punkten 1)

När en person ansöker om godkännande för F-skatt ska Skatteverket godkänna ansökan såvida det inte finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas. Det kan finnas skäl till ett sådant antagande om det framgår av sökandens uppgifter att verksamheten inte kan betraktas som näringsverksamhet, om sökanden inte har lämnat tillräckliga uppgifter om verksamheten eller inte lämnat några uppgifter alls (proposition *Utfärdande av F-skattsedel m.m.* [prop. 1997/98:33] s. 41).

Bedömningen av om det är fråga om näringsverksamhet eller inte (framför allt självständighetskriteriet) ska göras utifrån de faktiska förhållandena när den uppgivna verksamheten verkligen kommit igång och inte utifrån situationen när ansökan görs.² I skatteförfarandelagen regleras inte hur lång tid innan en verksamhet kommit igång som ett beslut om godkännande för F-skatt kan fattas. Enligt Skatteverkets allmänna råd om godkännande för F-skatt (SKV A 2012:6) bör dock Skatteverket kunna besluta om godkännande för F-skatt om verksamheten beräknas starta inom tre månader från ansökningstillfället. Om beslutet om godkännande för F-skatt baseras på en avsikt att bedriva näringsverksamhet, ska Skatteverket informera den sökande om att bedömningen om verksamheten uppfyller kraven för näringsverksamhet är preliminär. Skatteverket kan komma att göra en annan bedömning senare om de verkliga förhållandena visar att förutsättningarna för näringsverksamhet inte uppfyllts. Det kan ske t.ex. i samband med beslut om slutlig skatt. Informationen om att bedömningen är preliminär bör lämnas i sådan form att det framgår att den inte är en del av beslutet (propositionen *Skatteförfarandet* [prop. 2010/11:165] s. 726).

² Se bl.a. Skatteverkets rättsliga vägledning *Vägledning 2018, Skattebetalning & borgenärsarbete, A-skatt, F-skatt, FA-skatt & SA-skatt, Vem kan bli godkänd för F-skatt?* (hämtad 2018-05-21).

Det är så gott som uteslutande i samband med ansökningar från fysiska personer som det kan uppstå tveksamheter om huruvida den beskrivna verksamheten ska bedömas som näringsverksamhet eller inte. Huvudregeln för juridiska personer är att verksamheten alltid beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Någon mer ingående utredning av om ett aktiebolag, ett handelsbolag eller en ekonomisk förening bedriver eller avser att bedriva näringsverksamhet görs därför sällan. Ett undantag från huvudregeln är dock s.k. lagerbolag. Ett lagerbolag är ett aktiebolag som har bildats för att överlåtas och först därefter starta egen verksamhet. Ett sådant bolag ska normalt inte kunna godkännas för F-skatt förrän tidigast när lagerbolaget sålts, de nya ägarna tillträtt och bolaget därmed upphört att vara ett lagerbolag.³

Vid missbruk av ett godkännande för F-skatt (punkten 3 a)

Skatteverket ska inte besluta om godkännande för F-skatt om sökanden eller någon som ska prövas enligt 2 § inom de senaste två åren har brutit mot villkor att F-skatten bara får återopas i hans eller hennes näringsverksamhet och missbruket inte är obetydligt eller på annat sätt har missbrukat ett godkännande för F-skatt och missbruket inte är obetydligt. Om den sökande är ett fåmansföretag ska prövningen även omfatta företagsledare i företaget och andra fåmansföretag som han eller hon är eller har varit företagsledare i under de senaste två åren. Om den sökande är eller under de senaste två åren har varit företagsledare i ett fåmansföretag ska prövningen omfatta även företaget (9 kap. 2 § första stycket SFL).

Enligt Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2012:6) bör med missbruk av ett godkännande för F-skatt med villkor avses att den som återopat godkännandet i ett anställningsförhållande borde ha insett missbruket. Av de allmänna råden framgår vidare att med missbruk som inte är obetydligt menas att det belopp som utbetalaren borde ha gjort skatteavdrag med uppgår till minst tio procent av den beräknade slutliga skatten, dock lägst ett prisbasbelopp. Missbruk av godkännande för F-skatt som inte är obetydligt leder till att Skatteverket inte kan besluta om ett nytt godkännande under en tvåårsperiod. Tiden räknas från det senaste missbrukstillfället, dvs. från datumet

³ Skatteverkets allmänna råd om godkännande för F-skatt (SKV A 2012:6) s. 1.

för den senaste utfärdade fakturan eller annan motsvarande handling då godkännandet för F-skatt missbrukades.

Inte redovisat eller betalat skatter eller avgifter i tid (punkten 3 b)

Beslut om godkännande ska inte fattas om skatter eller avgifter enligt lagen inte redovisats eller betalats i en utsträckning som inte är obetydlig. Huruvida bristerna är mer än obetydliga bör bedömas med hänsyn till såväl betalningsdröjsmålets längd som skuldbeloppets storlek. En enstaka betalningsförsummelse bör inte ens vid stora skuldbelopp föranleda att godkännande vägras. Har betalning uteblivit i fråga om mer än två tillfällen kan det komma i fråga att vägra godkännande. En skatteskuld som hänför sig till endast en eller två betalningstillfällen bör dessutom kunna föranleda att godkännande vägras om betalningsdröjsmålet blir långvarigt.⁴

I förarbetena till F-skattereformen uttalas att om inte skulden betalas senast närmast följande år bör återkallelse i regel ske (prop. 1991/92:112 s. 121). Uppstår mer än obetydliga skatte- eller avgiftsskulder bör det finnas grund för att återkalla företagets godkännande och hindra företagsledaren från att driva företaget vidare med F-skatt, om det inte finns särskilda skäl (prop. 2010/11:165 s. 165).

4.4.3 Återkallelse av F-skatt

Skatteverket ska återkalla ett godkännande för F-skatt om innehavaren begär det. Ett godkännande ska också återkallas om förutsättningarna för godkännande för F-skatt enligt 9 kap. 1 § andra stycket SFL inte längre är uppfyllda (9 kap. 4 § första stycket SFL).

Ett godkännande för F-skatt ska således återkallas om innehavaren upphör att bedriva näringsverksamhet. Återkallelsegrunden omfattar dels situationen att en faktiskt bedriven näringsverksamhet har upphört, dels att den som har fått ett godkännande för F-skatt p.g.a. en avsikt att bedriva näringsverksamhet överhuvudtaget inte har på-

⁴ Se Almgren, K., och Leidhammar, B., *Skatteförfarandelagen m.m.* (den 27 nov. 2017, Zeteeo), kommentaren till 9 kap. 1 §.

börjat någon verksamhet trots att en tid gått eller bedriver en verksamhet som inte är att betrakta som näringsverksamhet. Återkallelse ska också ske om innehavaren eller annan som ska prövas enligt 2 §:

- har brutit mot villkor som har meddelats enligt 3 § eller på annat sätt har missbrukat sitt godkännande för F-skatt och missbruket inte är obetydligt,
- inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter enligt denna lag eller motsvarande utländska skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig,
- inte har följt ett föreläggande att lämna inkomstdeklaration eller sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 § eller har lämnat eller godkänt så bristfälliga uppgifter att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattning,
- har näringsförbud, eller
- är försatt i konkurs.

I förarbetena uttalas att återkallelse av ett godkännande för F-skatt i allmänhet måste ses som en mycket ingripande åtgärd, varför återkallelsegrunderna ska tolkas restriktivt.⁵ Den restriktiva tolkningen gäller framför allt det som kan hänföras till och omfattas av begreppet missbruk.⁶

Återkallelse p.g.a. missbruk av godkännande för F-skatt aktualiseras främst i följande fall.⁷ För det första kan missbruk anses föreligga när ett godkännande för F-skatt används i skatteundandragande syfte, t.ex. genom att en person med godkännande för F-skatt går in som betalningsmottagare i stället för den som utfört arbetet. Ett annat fall är när någon som tilldelats ett godkännande för F-skatt med villkor åberopar den i ett anställningsförhållande. Ett missbruk kan även anses finnas om innehavaren åberopar ett godkännande för F-skatt i ett pågående anställningsförhållande där personen tidigare åberopat A-skatt utan att någon avgörande förändring i arbetsförhållandena inträffat. I förarbetena anges att om en innehavare av

⁵ Prop. 1991/92:112 s. 116 och prop. 2010/11:165 s. 726.

⁶ Prop. 1991/92:112 s. 119.

⁷ Skatteverkets information om utfärdande och återkallelse av F-skattsedel enligt skattebetalningslagen (SKV M 2009:4) s. 7.

godkännande för F-skatt uppträder som s.k. mellanman är det ett exempel på en missbrukssituation.⁸ Om det rör sig om ett anställningsförhållande bör innehavaren av godkännandet för F-skatt enligt Skatteverkets allmänna råd ha insett detta för att ett missbruk i skatteförfarandelagens mening ska bli aktuellt.⁹ Se föregående avsnitt vad som avses med ett missbruk av godkännande för F-skatt som inte är obetydligt.

4.4.4 Anmälningsskyldighet och solidariskt betalningsansvar

Den som anlitar en person som åberopar ett godkännande av F-skatt ska inte göra skatteavdrag och inte betala arbetsgivaravgifter, såvida han eller hon inte känner till att uppgiften om F-skatt är oriktig. Detta gäller även om det är uppenbart att det är fråga om ett anställningsförhållande. Om F-skatt åberopas i ett uppenbart anställningsförhållande är utbetalaren i stället skyldig att skriftligen anmäla detta förhållande till Skatteverket (10 kap. 14 § SFL). Anmälningsskyldigheten är viktig för att Skatteverket ska ha möjlighet att ingripa mot missbruk. En anmälan innebär att Skatteverket kan utreda om godkännandet bör återkallas eller om ett godkännande utan villkor bör bytas ut mot ett villkorat godkännande.¹⁰

Om en utbetalare inte gör en anmälan får Skatteverket besluta att utbetalaren är skyldig att betala skatten och avgifterna på ersättningen (59 kap. 7 § SFL). För att en utbetalare ska kunna göras betalningsskyldig i dessa situationer krävs att det kan anses ha varit uppenbart för den som uppdragit arbetet att det rått ett anställningsförhållande, men att detta inte anmälts till Skatteverket i samband med utbetalningen (prop. 1991/92:112 s. 109).

Högsta förvaltningsdomstolen har i avgörandet RÅ 2003 ref. 91 behandlat frågan om anmälningsskyldigheten enligt 40 a § UBL (numera 10 kap. 14 § SFL) och om det var uppenbart att arbetet hade utförts under sådana förhållanden att de som utförde detta var att anse som anställda hos den som betalade ut ersättningen för arbetet. Domstolen fann att vad som hade förekommit i målet inte gav vid handen att det varit uppenbart att de aktuella arbetena utförts åt

⁸ Prop. 1991/92:112 s. 119.

⁹ Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2012:6).

¹⁰ Prop. 2010/11:165 s. 735.

aktiebolaget under sådana omständigheter att de som utfört arbetena varit att anse som anställda hos bolaget.

Domen visar således att anmälningsskyldighet endast föreligger när det är klart att arbetet utförts i en uppenbar anställning och att detta ska ha stått klart också för utbetalaren.

4.5 Särskilt om utländska näringsidkare i Sverige

Sedan införandet av den tidigare gällande skattebetalningslagen (numera skatteförfarandelagen) år 1998 kan en person som inte är skattskyldig i Sverige men som bedriver eller avser bedriva näringsverksamhet i landet bli godkänd för F-skatt. Tidigare gällde att endast den som var skattskyldig här i landet kunde bli tilldelad F-skattsedel (numera godkännande för F-skatt), men eftersom man ville underlätta för utländska fysiska och juridiska personer att bedriva näringsverksamhet i Sverige slopades detta krav (prop. 1996/97:100 s. 535).

I dag är rörlighet över gränserna ett naturligt inslag och gränsöverskridande arbete kan utföras med stöd av olika bestämmelser. Det kan t.ex. vara fri rörlighet av tjänster eller etableringsfriheten eller utstationering av arbetstagare. Regelverket varierar beroende av under vilken rättslig form arbetet utförs. Nedan behandlas vissa regelverk som kan anses ha relevans för utredningens deluppdrag.

4.5.1 Fri rörlighet för tjänster och etableringsfrihet

Genom medlemskapet i EU från år 1995 fick Sverige ett helt nytt regelverk att anpassa sig till. De EU-rättsliga fördragen har införlivats i svensk rätt genom lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till EU och är att betrakta som en del av den nationella rätten. Inom EU:s regelverk brukar man skilja mellan den primära rätten och den sekundära rätten. Till primärrätten hör främst de grundläggande fördragen, bl.a. fördraget om Europeiska unionen (EU-fördraget) och fördraget om Europeiska unionens funktions-sätt¹¹ (EUF-fördraget), och de till fördragen knutna protokollen och

¹¹ Senast ändrat och namnändrat genom Lissabonfördraget 2007, fördraget kallades tidigare EG-fördraget.

förklaringarna. De rättsakter som med stöd av fördragsbestämmelserna utfärdas av EU:s institutioner utgör den s.k. sekundärrätten. Primärrätten är den överordnade rättskällan inom EU.

I princip är varje medlemsstat suveränt i fråga om utformningen av sitt skattesystem men reglerna i EUF-fördraget om fri rörlighet för personer, tjänster, kapital och etableringsfrihet har kommit att få allt större betydelse även på skatteområdet.

I EUF-fördraget fastställs principen att egenföretagare och ekonomiska aktörer som är etablerade på en medlemsstats territorium får bedriva ekonomisk verksamhet i samtliga medlemsstater. Detta kan ske på två sätt. Egenföretagare och yrkesutövare eller juridiska personer som är lagligen verksamma i en medlemsstat har rätt att antingen bedriva stabil och kontinuerlig ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat (etableringsfrihet, artikel 49) eller tillfälligt erbjuda och tillhandahålla tjänster i andra medlemsstater samtidigt som de förblir etablerade i sitt ursprungsland (frihet att tillhandahålla tjänster, artikel 56).

Den direkta konsekvensen av EUF-fördragets regler om fri rörlighet för tjänster och etableringsfrihet är att alla EU-medborgare¹² kan begära att de behöriga nationella myndigheterna tillämpar dessa. All diskriminering p.g.a. nationalitet är förbjuden (artikel 18). Medlemsstaterna måste behandla medborgare från andra medlemsstater på samma sätt som de behandlar sina egna medborgare; all diskriminering är otillåten oberoende av om den är direkt eller indirekt kopplad till nationalitet. Diskriminering kan bestå både i att en medlemsstat tillämpar olika regler på jämförbara situationer och i att en medlemsstat tillämpar samma regler trots att situationerna är olika.

EU-domstolen har många gånger deklarerat att det allmänna diskrimineringsförbudet i artikel 18 EUF-fördraget förbjuder såväl öppen (även kallad direkt) som dold (även kallad indirekt) diskriminering p.g.a. av nationalitet. Med öppen diskriminering avses de fall då en medlemsstat har regler som uttryckligen diskriminerar EU-medborgare p.g.a. deras nationalitet, t.ex. att bara svenska medborgare ska erhålla vissa skatteförmåner. Med dold diskriminering avses när medlemsstater till synes har neutrala kriterier för att förbjuda eller tillåta vissa handlingar, dvs. kriterier som inte uttryckligen handlar om

¹² Av artikel 21 i EUF-fördraget följer att fysiska personer som är unionsmedborgare har en generell rätt till fri rörlighet inom EU.

nationaliteten, men som ändå innebär att personer från andra medlemsstater diskrimineras, t.ex. att en arbetstagare måste vara bosatt på viss plats för att få vissa fördelar. När EU-domstolen prövar om diskriminering är för handen görs en jämförelse mellan två objektivt jämförbara situationer. Domstolen har ofta haft anledning att ta ställning till förhållandet mellan diskrimineringsförbudet och de förbud mot restriktioner som stadgas beträffande de grundläggande friheterna för bl.a. personer, företag och tjänster i EUF-fördraget.¹³

4.5.2 Utstationering av arbetstagare

För att främja tillhandahållandet av tjänster över gränserna krävs lojal konkurrens och åtgärder som garanterar att arbetstagarnas rättigheter respekteras. Detta framgår av ingressen till utstationeringsdirektivet som antogs 1996.¹⁴ Där framgår också att det bör ske en samordning mellan medlemsstaternas regler så att en kärna av tydligt definierade skyddsregler kan fastställas. Syftet med utstationeringsdirektivet är att samordna reglerna i medlemsländerna på så sätt att man pekar ut vilka tvingande regler i värdlandet ett företag måste iakta när det utstationerar arbetstagare.

Genom direktivet har det införts en skyldighet att göra vissa i värdstaten gällande minimivillkor, t.ex. i fråga om minimilön och längsta arbetstid (den s.k. hårda kärnan av villkor) tillämpliga på utstationerade arbetstagare. Staterna måste också se till att det finns lämpliga förfaranden för de utstationerade arbetstagarna, eller deras företrädare, att göra gällande sin rätt och att det är möjligt att väcka talan i värdstaten.

Begreppet utstationering är främst hänförligt till tjänsteområdet, men utstationering kan likväl betraktas som ett mellanting mellan det fria tillhandahållandet av tjänster över gränserna och etablering i ett annat EU-land. Det som främst kännetecknar en utstationeringstjänst är att tjänsteutövaren utför tjänsten med egen personal i ett annat medlemsland.

¹³ Pelin, L., *Internationell skatterätt*, (den 10 april 2013, Zeteo), avsnitt 9.4.

¹⁴ Europaparlamentets och rådets direktiv 96/71/EG av den 16 december 1996 om utstationering av arbetstagare i samband med tillhandahållande av tjänster (EGT L 018, 21.1.1997, s. 1, Celex 396L0071).

Direktivet har genomförts genom lagen (1999:678) om utstationering av arbetstagare (utstationeringslagen) och gäller för utstationerande arbetsgivare även från länder utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Lagen gäller bara om det finns ett anställningsförhållande under utstationeringstiden i tre situationer:

1. när en arbetsgivare för egen räkning och under egen ledning sänder arbetstagare till Sverige enligt avtal som arbetsgivaren har ingått med den i Sverige verksamma mottagaren av tjänsterna,
2. när en arbetsgivare sänder arbetstagare till Sverige till en arbetsplats eller till ett företag som tillhör koncernen eller
3. när en arbetsgivare som hyr ut arbetskraft eller ställer arbetskraft till förfogande sänder arbetstagare till ett användarföretag som är etablerat i Sverige eller som bedriver verksamhet här.

I utstationeringslagen anges vilka minimivillkor i lagstiftningen som ska gälla vid utstationering. Eftersom det i Sverige inte finns någon lagstiftning om minimilön eller något system för allmängiltigförklaring av kollektivavtal med minimilöner, finns det inte i lagen någon bestämmelse om vilken minimilön som ska betalas vid utstationering. I stället regleras det i utstationeringslagen under vilka förutsättningar det får vidtas stridsåtgärder för att genom kollektivavtal reglera minimilönen eller andra minimivillkor i den hårda kärnan för utstationerade arbetstagare. Sedan den 1 juni 2017 gäller nya regler om utstationering. Lagändringarna syftar till att stärka kollektivavtalens ställning för att den svenska arbetsmarknadsmodellen ska fungera bättre när det gäller skydd för utstationerade arbetstagare. Ändringarna innebär i korthet:

1. Lex Laval är upphävd, vilket innebär att fackförbunden får vidta stridsåtgärder även om arbetsgivaren visar att denne ger villkor som motsvarar minimivillkoren i ett centralt kollektivavtal.
2. Utstationerande arbetsgivare är skyldiga att på begäran av ett fackförbund utse en företrädare som har behörighet att förhandla om och sluta kollektivavtal.

3. Utstationerade arbetstagare som inte är medlemmar i svenskt fackförbund ska ha rätt till vissa kollektivavtalsvillkor, om den utstationerande arbetsgivaren tecknat ett svenskt kollektivavtal med ett svenskt fackförbund.
4. Utstationerade arbetstagare skyddas mot repressalier, vilket betyder att en utstationerande arbetsgivare inte får utsätta sina arbetstagare för repressalier p.g.a. att arbetstagaren inlett rättsliga eller administrativa förfaranden om arbets- och anställningsvillkor som gäller vid utstationering eller enligt kollektivavtal.
5. Arbetstagar- och arbetsgivarorganisationer ska anmäla en kontaktperson/kontaktfunktion till Arbetsmiljöverket. Kontaktpersonens uppgift är att informera om sådana arbets- och anställningsvillkor som kan krävas med stöd av stridsåtgärder.

I mars 2016 presenterade Europeiska kommissionen ett förslag till ändring av utstationeringsdirektivet.¹⁵ En överenskommelse har nåtts i de informella trepartssamtalen och direktivet väntas antas i rådet i juni 2018.

Regeringen har ställt sig positiv till förslaget till ändring av utstationeringsdirektivet och välkomnar kommissionens ansats att skapa mer likabehandling mellan utstationerade och inhemska arbetstagare, med respekt för den fria rörligheten av tjänster.¹⁶

4.5.3 F-skatt för utländska näringsidkare

I samband med att bestämmelserna om F-skatt infördes diskuterades inte hur F-skatten skulle tillämpas i förhållande till utländska näringsidkare.¹⁷ I propositionen 1996/97:100 (s. 521 och 535) uttalades emellertid att eftersom även den som inte är skattskyldig i Sverige ska kunna få en F-skattsedel (numera godkännande för F-skatt) har begreppet näringsverksamhet i då gällande skattebetalningslagen utvidgats till att också omfatta sådan verksamhet som bedrivs eller kan antas komma att bedrivs här i landet av någon som

¹⁵ Förslag till Europaparlamentets och rådets direktiv om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 96/71/EG av den 16 december 1996 om utstationering av arbetstagare i samband med tillhandahållande av tjänster, KOM (2016) 128.

¹⁶ Regeringskansliet Faktapromemoria, 2015/16:FPM67, *Ändring av utstationeringsdirektivet*.

¹⁷ F-skattesystemet infördes genom prop. 1991/92:112.

inte är skattskyldig här men som, om verksamheten bedrivits av någon här skattskyldig, varit att hänföra till intäkt av näringsverksamhet.

En utländsk fysisk eller juridisk person som bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige inom en snar framtid kan således efter ansökan få ett godkännande för F-skatt. Det gäller även om den utländske näringsidkaren bedriver näringsverksamhet en kortare tid och därför inte är skattskyldig till inkomstskatt i Sverige. För utländska personer gäller liksom för inrikes personer, bl.a. att redovisning och betalning av skatter och avgifter ska ha skötts i hemlandet. Fysiska personer som inte är bosatta i Sverige och som inte heller vistas här stadigvarande, ska därför genom intyg eller på annat sätt visa att de inte har skatteskulder i sitt hemland. Även utländska juridiska personer som ansöker om godkännande för F-skatt ska genom att komma in med intyg eller på något annat sätt visa att de inte har skatteskulder i det land där företaget har sitt säte. Detta gäller oavsett om den juridiska personen har fast driftställe i Sverige eller inte. Med fast driftställe avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet, varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs (2 kap. 29 § IL).

4.5.4 Skyldighet att betala socialavgifter i Sverige

När en person kommer till Sverige för tillfälligt arbete här uppkommer, förutom skattefrågor, frågor om skyldigheten att betala socialavgifter. Avgiftsskyldigheten styrs av antingen socialavgiftslagen, EU:s förordningar om social trygghet som samordnar medlemsstaternas socialförsäkringssystem eller en socialförsäkringskonvention. Sverige har ingått ett tjugotal konventioner om social trygghet med andra länder. EU-rätten är överordnad både konventionerna och svensk lag och konventionerna är överordnad den svenska lagstiftningen (se 1 kap. 3 § och 2 kap. 4 § SAL). Nedan behandlas svensk rätt och EU:s förordningar om social trygghet.

Svensk rätt

Som nämns i avsnitt 4.3 finns bestämmelser om socialavgifter i socialavgiftslagen. Arbetsgivaravgifter ska betalas på avgiftspliktig ersättning till fysisk person för arbete som utförs i Sverige (2 kap. 4 § 1

SAL). Enligt huvudregeln i 2 kap. 1 § SAL ska arbetsgivaravgifter betalas av den som utger avgiftspliktig ersättning. Om mottagaren är godkänd för F-skatt ska arbetsgivaravgifter inte betalas (2 kap. 5 § SAL).

Egenavgifter betalas av fysiska personer på avgiftspliktig inkomst av dels arbete i Sverige, dels arbete i utlandet som är hänförligt till ett fast driftställe i Sverige (1 kap. 6 § andra stycket SAL). Egenavgifter ska även betalas på avgiftspliktig inkomst av annat arbete i utlandet än sådant som är hänförligt till ett fast driftställe i Sverige om den avgiftsskyldige när arbetet utförs omfattas av svensk socialförsäkring enligt unionsrätten inom EU eller EES eller enligt avtal med andra stater (3 kap. 1 och 2 §§ SAL).

Egenavgifter betalas främst på inkomster som är hänförliga till inkomstslaget näringsverksamhet (3 kap. 3 § SAL). Underlaget för beräkning av egenavgifter (avgiftsunderlaget) är summan av de avgiftspliktiga nettoinkomsterna enligt beslut om slutlig skatt för den avgiftsskyldige, och andra avgiftspliktiga nettoinkomster beräknade i enlighet med bestämmelserna i inkomstskattelagen om en obegränsat skattskyldig fysisk person som bedriver motsvarande verksamhet i Sverige (3 kap. 12 § första stycket SAL).

Före år 2013 fanns inte möjlighet att ta ut egenavgifter av en enskild näringsidkare eller annan som omfattas av svensk socialförsäkring om personen var begränsat skattskyldig och därför inte betalade inkomstskatt i Sverige. En sådan person hade alltså rätt att få sin inkomst pensionsgrundande i Sverige trots att det inte var möjligt att ta ut några socialavgifter. Genom en lagändring som trädde i kraft den 1 januari 2013 ingår numer sådana avgiftspliktiga inkomster som inte ska inkomstbeskattas i Sverige. Alla avgiftspliktiga inkomster ingår således i avgiftsunderlaget för egenavgifter och det oavsett om de ska inkomstbeskattas i Sverige eller inte (se prop. 2012/13:18 s. 33–34 och 42).

För att ett korrekt uttag av egenavgifter ska kunna ske har det därför införts en skyldighet att lämna inkomstdeklaration även för den som är begränsat skattskyldig om den avgiftspliktiga inkomsten har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor under beskattningsåret (30 kap. 1 § första stycket 4 och 5 § andra stycket 2 SFL).

EU-förordningar om social trygghet

EU-förordningarna om samordning av social trygghet innehåller lagvalsregler, dvs. regler som anger vilket lands sociala trygghetssystem som ska gälla när personer utnyttjar den fria rörligheten inom EU. Enligt dessa regler omfattas en person endast av ett lands socialförsäkringssystem. Det land vars socialförsäkringssystem en person omfattas av är också det land som har rätt att ta ut socialavgifter. Däremot är bestämmelserna inte kopplade till någon beskattningsrätt.

Dessa samordningsregler finns i dag i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 883/2004 av den 29 april 2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen (i det följande förordning 883/2004) och Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 987/2009 av den 16 september 2009 om tillämpningsbestämmelser till förordning (EG) nr 883/2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen (i det följande tillämpningsförordning 987/09).¹⁸ Förordningarna trädde i kraft den 1 maj 2010.

Huvudregeln för anställda och egenföretagare är att personen ska omfattas av lagstiftningen i det land där personen arbetar, oavsett var personen är bosatt och oavsett om arbetsgivaren finns i något annat medlemsland (artikel 11.3 a i förordning 883/2004). Det innebär att en person som kommer till Sverige för att arbeta som egenföretagare enligt huvudregeln kommer att omfattas av Sveriges socialförsäkringssystem och ska betala sociala avgifter här. Från denna huvudregel finns flera undantag, bl.a. följande.

Om en person som normalt bedriver verksamhet som egenföretagare i en medlemsstat för en tid ska bedriva liknande verksamhet i en annan medlemsstat, ska personen fortsätta att omfattas av lagstiftningen i den förstnämnda staten. Detta gäller dock under förutsättning att verksamheten i den andra medlemsstaten inte förväntas vara längre än 24 månader (artikel 12.2 förordning 883/2004). En person som normalt arbetar som egenföretagare i två eller flera medlemsstater ska omfattas av lagstiftningen i den medlemsstat där personen är bosatt, om personen bedriver en väsentlig del av sin verksamhet i denna medlemsstat, eller den medlemsstat där verksamhetens huvudsakliga intressen finns, om personen inte är bosatt i en av de medlemsstater där personen bedriver en väsentlig del av sin verk-

¹⁸ EU-förordningarna gäller även i förhållande till länderna inom EES och Schweiz.

samhet (artikel 13.2 förordning 883/2004). Den som normalt arbetar som anställd och bedriver verksamhet som egenföretagare i olika medlemsstater omfattas av lagstiftningen i den medlemsstat där personen arbetar som anställd (artikel 13.3 förordning 883/2004).

Det är den av lagstiftaren utpekade behöriga institutionen i respektive land som avgör vilket lands socialförsäkringslagstiftning som en person ska omfattas av i det enskilda fallet. I Sverige är Försäkringskassan behörig institution att fatta beslut om lagval. För en person som arbetar som egenföretagare i två eller flera medlemsländer är det den behöriga institutionen i det medlemsland där denne är bosatt som ska besluta om vilket lands lagstiftning som personen ska omfattas av (artikel 16 förordning 987/2009). När lagvalet har fastställts kan den behöriga institutionen i lagvalslandet utfärda ett s.k. A1-intyg som bekräftar lagvalet. Ett sådant intyg är enligt den unionsrättsliga principen om lojalt samarbete i princip bindande i förhållande till samtliga institutioner i övriga medlemsländer.

Europeiska kommissionen lämnade i december 2016 förslag om ändringar i EU:s regelverk om samordning av de sociala trygghetsystemen.¹⁹ Förslaget syftar enligt kommissionen till att fortsätta moderniseringen av bestämmelserna för att spegla de sociala och ekonomiska förutsättningarna i medlemsstaterna. Förslaget fokuserar på fyra områden där förbättrade samordningsbestämmelser bedöms vara nödvändiga. Detta avser icke ekonomiskt aktiva unionsmedborgares tillgång till sociala trygghetsförmåner, förmåner vid långvarigt vårdbehov, arbetslöshetsförmåner samt familjeförmåner. Därtill föreslås en rad ändringar för att förbättra administrationen av bestämmelserna.

Förhandlingar om förslagen pågår. Rådet har avslutat fyra av de delar som har förhandlats genom att anta s.k. partiella allmänna inriktningar. En av dessa delar är tillämplig lagstiftning, vilket är det område som utredningen ovan beskriver. Flera av de berörda bestämmelserna kan alltså se annorlunda ut om ett år. Vissa delar kvarstår att förhandla, bl.a. kapitlet om arbetslöshetsförsäkring. När förslagen har förhandlats färdigt i rådet (troligtvis i juni 2018) kommer förhandlingar med Europaparlamentet (s.k. trilogförhandlingar mellan

¹⁹ Revidering av rådets och Europaparlamentets förordning om ändringar i förordning (EG) nr 883/2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen och förordning (EG) 987/2009 om tillämpningsbestämmelser till förordning (EG) nr 883/2004, KOM (2016) 815.

rådet, kommissionen och Europaparlamentet) att inledas. Målsättningen är att en slutprodukt ska kunna beslutas senast i mars 2019.

4.5.5 Skatteavdrag

Skatteavdrag från ersättning för arbete som betalas ut till en utländsk juridisk eller fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige ska bara göras om ersättningen betalas ut för näringsverksamhet som mottagaren bedriver från ett fast driftställe i Sverige (10 kap. 6 § SFL).

Frågan om en utbetalare ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete till en utländsk näringsidkare som saknar fast driftställe i Sverige har behandlats i förarbeten (prop. 1991/92:112s. 171 f.) där det framgår att skatteavdrag inte ska göras om mottagaren inte ska betala A-skatt. Av propositionen *Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.* (prop. 1996/97:100) framgår att det inte är en förutsättning för skatteavdrag att mottagaren är skattskyldig för ersättningen i Sverige. Av bl.a. administrativa skäl bör emellertid området för skatteavdrag begränsas på det sättet att skatteavdrag inte ska göras från ersättningar till fysiska personer som inte är bosatta i Sverige eller till utländska juridiska personer utom i de fall då de bedriver näringsverksamhet från fast driftställe i Sverige. (s. 543 och 545).

I lagrådsremissen *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige* av den 17 maj 2018, föreslår regeringen att 10 kap. 6 § SFL ska omformuleras så att skatteavdrag bara ska göras från ersättning som betalas ut av utbetalare som hör hemma i Sverige för arbete som en juridisk person som hör hemma i utlandet eller en fysisk person som är begränsat skattskyldig om mottagaren utför arbetet i Sverige.

5 F-skattens betydelse inom olika rättsområden

5.1 Inledning

Uppdelningen mellan näringsidkare och arbetstagare sker på olika sätt inom skilda rättsområden. Detta beror främst på att regelverken inom vardera rättsområde har olika syften och ändamål. Inom skatterätten, som är det primära rättsområdet för utredningens uppdrag, går en skiljelinje för beskattning av arbetsinkomster mellan inkomst av näringsverksamhet och inkomst av tjänst. När det gäller socialförsäkringen görs en åtskillnad mellan den som har inkomst av anställning och den som har inkomst av annan förvärvsverksamhet. Personer som utför arbete mot ersättning åt annan delas inom arbetsrätten in i två kategorier – arbetstagare och uppdragstagare. Vad gäller arbetslöshetsförsäkringen görs skillnad mellan arbetstagare och företagare.

När det gäller området för mervärdesskatt infördes den 1 juli 2013 begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet i mervärdesskattelagen (1994:200). Samtidigt utmönstrades begreppen yrkesmässig verksamhet och näringsidkare. Den uttalade kopplingen till inkomstbeskattningen vid bedömning av om en verksamhet bedrivs självständigt togs i och med detta bort. I det följande kommer begreppsanvändningen på området för mervärdesskatt inte vidare beröras.

Ett godkännande för F-skatt är avgörande för skyldigheten att göra skatteavdrag och betala socialavgifter. Ett godkännande för F-skatt kan emellertid också få betydelse i andra avseenden. För att belysa detta samt vilka andra omständigheter som kan få betydelse för uppdelningen inom olika rättsområden presenteras i avsnitt 5.2–5.5 en redogörelse för vad som gäller inom respektive område. I av-

snitt 5.2 redogörs också översiktligt för de vanligaste företagsformerna i Sverige och vilken betydelse det får för inkomstbeskattningen om man utför sitt uppdrag i egenskap av arbetstagare eller som näringsidkare.

5.2 Skatterätten – näringsverksamhet eller tjänst

Inom skatterätten går en skiljelinje mellan inkomst av näringsverksamhet och inkomst av tjänst.

Avgränsningen gentemot inkomstslaget näringsverksamhet är bara intressant för fysiska personer eftersom juridiska personer endast beskattas för inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet. Som framgår av föregående kapitel utgör inkomstslaget tjänst ett restinkomstslag för ersättningar som kan anses hänförliga till eget arbete eller egen prestation om de inte hör till näringsverksamhet. Det innebär att prövningen av om någon bedriver näringsverksamhet eller inte blir avgörande för hur inkomsterna beskattas.

5.2.1 Närmare om den skatterättsliga gränsdragningen

Frågan om en uppdragstagare är självständig eller inte har under årens lopp vållat problem när det gällt att bedöma om en inkomst är hänförlig till anställningsinkomst eller näringsverksamhet. I det följande redovisas hur självständighetsrekvisitet har bedömts i rättspraxis. Även om äldre rättspraxis bör tolkas med försiktighet efter lagändringen år 2009 (se avsnitt 4.4) är det främst denna som närmare anger var gränsen mellan inkomstlagen näringsverksamhet och tjänst ska dras, se t.ex. Högsta förvaltningsdomstolens avgörande RÅ84 1:47, RÅ84 1:56, RÅ85 1:37, RÅ 1986 ref. 8 och RÅ 2001 ref. 25. Högsta förvaltningsdomstolen har även i två mål om arbetsgivaravgift, RÅ 1987 ref. 164 I och II, prövat om frisörer som hyrt arbetsplats i frisersalong varit arbetstagare eller rörelseidkare.

Om en uppdragstagare bedriver sin verksamhet självständigt ska inkomster från verksamheten beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet och i annat fall i inkomstslaget tjänst. Frågan om självständighet avgörs i regel genom en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet. De omständigheter som brukar beaktas är främst följande.

- antalet uppdragsgivare,
- uppdragens längd och omfattning,
- om uppdragstagaren har specialkompetens i förhållande till uppdragsgivaren,
- om uppdragstagaren är skyldig att själv utföra uppdraget eller om denne kan anlita egna medhjälpare,
- vem som håller med arbetsredskap och lokal,
- uppdragstagarens bundenhet av instruktioner och direktiv beträffande sättet för arbetets utförande, och
- graden av den ekonomiska risken som uppdragstagare tar i sin verksamhet.¹

I förarbetena till 13 kap. 1 § andra stycket IL (propositionen *F-skatt är fler* [prop. 2008/09:62] s. 9) uttalas att många av de omständigheter som har betydelse för att avgöra om det arbetsrättsligt föreligger ett arbetsgivar- och arbetstagarförhållande eller inte också har betydelse för gränsdragningen mellan inkomstlagen näringsverksamhet och tjänst, men att det skatterättsliga arbetsgivarbegreppet kan vara såväl utvidgat som inskränkt i förhållande till det arbetsrättsliga. Att skatterätten och arbetsrätten inte hanterar detta enhetligt kan enligt regeringen leda till en viss förvirring (a prop. s. 9). Det är med andra ord inte säkert att den som arbetsrättsligt faller utanför arbetstagarfären ska beskattas i inkomstlaget näringsverksamhet. Detta kan bli fallet om t.ex. kravet på varaktighet inte är uppfyllt.

Skatteverket har efter ändringen av begreppet näringsverksamhet i ett rättsligt ställningstagande² uttalat att i och med att relationen mellan uppdragstagaren och uppdragsgivaren och deras gemensamma avsikt lyfts fram minskar betydelsen av kravet på flera uppdragsgivare. I ställningstagandet, som refereras i avsnitt 4.4.1, exemplifieras kategorier som kan anses bedriva näringsverksamhet.

I praxis finns det exempel på fall med endast en uppdragsgivare där verksamheten bedömts vara så självständig att den ansetts som rörelse (numera näringsverksamhet). Så var exempelvis fallet i Högsta förvaltningsdomstolens avgörande RÅ 1976 ref. 159 och

¹ Lodin, S-O., m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, upplaga 15:1 s. 135.

² *Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp* (dnr 131 751308-08/111).

RÅ82:50, som gällde arbete med egna skogsmaskiner samt RÅ85 1:37, där en tidningsdistributör transporterade tidningar för en uppdragsgivares räkning. Det som är gemensamt för fallen är att de skattskyldiga själva fått stå för samtliga kostnader för sina relativt dyrbara arbetsredskap. De tog alltså en betydande ekonomisk risk i verksamheten. Ett annat vägledande fall angående bedömningen av självständighetskriteriet är Högsta förvaltningsdomstolens avgörande RÅ 2001 ref. 25. Genom detta avgörande fastställde domstolen ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden funnit att en avbytare inom jordbruket bedrev näringsverksamhet. I motiveringen från Skatterättsnämnden finns en utförlig genomgång av avgränsningen mellan inkomstlagen näringsverksamhet och tjänst.

Vad som vidare har prövats i praxis är om en verksamhet verkligen har bedrivits av bolaget och inte av ägaren personligen. Frågan har bl.a. uppkommit när det gäller konsulter, författare, konstnärer med flera fria företagare som ”sätter sig på aktier”, eftersom deras verksamhet i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser. Det kan också förhålla sig så att ägaren till bolaget anses anställd hos uppdragsgivaren och att beskattningen ska grundas på detta förhållande. I praxis finns fall avseende s.k. fria yrken där det inte ansetts finnas något hinder mot att i aktiebolagsform driva verksamhet som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser (se t.ex. Högsta förvaltningsdomstolens avgörande RÅ 1983 ref. 1:40 och RÅ 1993 ref. 55). I andra fall har domstolen funnit att det är ägaren och inte aktiebolaget som bedriver verksamheten, varvid ägaren i stället för bolaget har beskattats för verksamheten (se t.ex. Högsta förvaltningsdomstolens avgörande RÅ 1969 ref. 19, RÅ 1973 not. 85, RÅ 1974 not. 2068 och RÅ 1981 ref. 1:17).

5.2.2 F-skattens betydelse för skatter och avgifter

Den som bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet kan bli godkänd för F-skatt. Detta innebär att innehavaren själv sköter inbetalningen av preliminär skatt och socialavgifter. Det avgörande för vem som ska betala socialavgifter och svara för inbetalning av preliminär skatt är vilken skatteform den som tar emot ersättningen har (se avsnitt 4.3). F-skatt är den normala skatteformen för näringsidkare. I det fall en uppdragstagare inte har godkännande

för F-skatt ska den som utger ersättningen göra skatteavdrag och betala socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter precis som för en arbetstagare.

Vid inkomstbeskattningen har inte ett godkännande för F-skatt någon direkt betydelse. En bedömning måste i stället göras om beskattning av en inkomst ska ske i inkomstslaget näringsverksamhet, tjänst eller kapital. Vilka materiella regler som blir tillämpliga vid inkomstbeskattningen beror alltså på vilken arbetsinkomst det är frågan om och när det gäller näringsverksamhet, i vilken form verksamheten bedrivs. De vanligaste formerna för att bedriva näringsverksamhet är enskild näringsverksamhet, handelsbolag och aktiebolag. Vilken företagsform man väljer när man startar upp sitt företag påverkar bl.a. ägarens personliga ansvar och beskattningen.

I det följande behandlas utvalda delar av de materiella reglerna i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, utifrån inkomstslag och företagsform. Inkomstbeskattningen av personer som är delägare i handelsbolag kommer inte behandlas.

Inkomstslaget tjänst – fysiska personer

Till inkomstslaget tjänst räknas inkomster och utgifter p.g.a. tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital (10 kap. 1 § första stycket IL). Förutsättningarna för att en inkomst ska tas upp i inkomstslaget tjänst är vidare att den inte är skattefri enligt 8 kap. eller 11 kap. IL. Med tjänst menas anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur (10 kap. 1 § andra stycket IL). Till inkomstslaget tjänst räknas också vissa inkomster som utan att falla in under definitionen av tjänst ändå ska beskattas som tjänst (10 kap. 3 § IL). Dit hör bl.a. utdelningar och kapitalvinster på aktier m.m., i den utsträckning som anges i 57 kap. IL, i företag som är eller har varit fåmansföretag.

I 12 kap. IL finns bestämmelser om vilka utgifter som en person får dra av i inkomstslaget tjänst. Huvudregeln säger att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad om inte något annat anges (12 kap. 1 § IL). Avdrag kan alltså medges endast när det finns en motsvarande skattepliktig inkomst som motiverar avdraget. I 9 kap. IL anges vilka utgifter som inte får dras av.

Huvudprincipen är att alla inkomster är skattepliktiga om inte annat regleras. De sammantagna förvärvsinkomsterna får minskas med allmänna avdrag (62 kap. IL), grundavdrag (63 kap.) och vissa avgifter, t.ex. fastighetsavgift. Det som kvarstår är den beskattningsbara inkomsten, som ska beskattas med kommunal inkomstskatt och i förekommande fall även med statlig inkomstskatt.

Beskattningen är progressiv, dvs. det relativa skatteuttaget ökar med inkomstens storlek. Beskattningsbara förvärvsinkomster upp till en nedre skiktgräns (455 300 kronor för år 2018) beskattas enbart med kommunal inkomstskatt, i genomsnitt 32 procent. För inkomster över den nedre skiktgränsen tillkommer en statlig inkomstskatt om 20 procent. För inkomster som överstiger en övre skiktgräns (638 500 kronor) är den statliga inkomstskatten 25 procent (65 kap. 5 § IL).

Vid beräkning av den slutliga skatten medges vissa skattereduktioner (67 kap. IL), t.ex. jobbskatteavdrag och skattereduktion för underskott av kapitalinkomster.

Enskilda näringsidkare

I en enskild näringsverksamhet har ägaren själv ett personligt ansvar för ingångna avtal och för verksamhetens skulder, men det finns inga kapitalkrav i samband med att verksamheten startas upp och bedrivs.

I samband med att en enskild näringsverksamhet startas måste den enskilde anmäla sig för registrering hos Skatteverket 7 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Skatteverket ska bl.a. registrera den som är skyldig att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter och den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200). Den som bedriver näringsverksamhet kan också ansöka om att bli godkänd för F-skatt (9 kap. SFL).

Preliminärskatt ska betalas redan under året då näringsidkaren har inkomster (8 kap. SFL). Den enskilde näringsidkaren är själv ansvarig för att betala in sin preliminärskatt och egenavgifter. Preliminärskatten ska betalas med lika stort belopp varje månad.

Resultatet i en enskild näringsverksamhet beskattas som förvärvsinkomst hos den fysiska person som bedriver verksamheten (1 kap. 3 § IL). Intäkterna minskas med den enskilde näringsidkarens kostnader och schablonavdrag för beräknade egenavgifter. Beroende

på hur höga egenavgifter som ska betalas medges avdrag med upp till 25 procent för egenavgifterna.

Den enskilde näringsidkarens slutliga skatt påverkas bl.a. även av avsättningar till periodiseringsfond (30 kap. IL), expansionsfond (34 kap. IL), räntefördelning (33 kap.) och pensionsförsäkring. Om näringsidkaren har inkomst av tjänst läggs den samman med inkomsten från näringsverksamheten när inkomstskatten räknas ut.

Om den enskilde näringsidkaren betalar fulla egenavgifter (inte pensionär) kan ett särskilt avdrag från egenavgifterna medges.³ Egenavgifterna vid aktiv näringsverksamhet är normalt 28,97 procent.⁴ Gällande skattesatserna för kommunal och statlig inkomstskatt anges i avsnittet ovan.

En enskild näringsidkare beskattas för resultatet av näringsverksamheten och inte för hur mycket han eller hon har tagit ut ur verksamheten.

Delägare i fåmansföretag⁵

För aktiebolag finns ett kapitalkrav på 50 000 kronor för att starta verksamheten,⁶ och bolaget beskattas för vinsten som företaget har haft under året. Som ägare har man inte personligt ansvar på samma sätt som i en enskild firma, utan det är bolaget som ingår avtal och ansvarar för skulderna. Aktiebolag har normalt godkännande för F-skatt. Den preliminära F-skatten beräknas av Skatteverket och ska betalas varje månad.

³ För att få avdrag måste överskottet av aktiv näringsverksamhet överstiga 40 000 kronor. Avdrag får göras med 7,5 procent av underlaget för inkomst av aktiv näringsverksamhet. (3 kap. 18 § socialavgiftslagen [2000:980]). Maximalt avdrag är 15 000 kronor.

⁴ Lägre egenavgifter gäller för den som är född 1952 eller tidigare eller har lyft hel ålderspension under hela året. Andra anledningar till att en person ska betala lägre egenavgifter kan vara att denne har hel sjuk- eller aktivitetsersättning. Boende i vissa stödområden kan få särskild nedsättning av egenavgifterna. Egenavgifter betalas inte om avgiftsunderlaget understiger 1 000 kronor.

⁵ Bestämmelser om vilka företag som utgör fåmansföretag finns i 56 kap. IL. Med fåmansföretag avses enligt 56 kap. 2 § IL aktiebolag och ekonomiska föreningar där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget, eller näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.

⁶ 1 kap. 5 § aktiebolagslagen (2005:551).

Särskilda bestämmelser som är tillämpliga på fåmansföretag och deras ägare finns på olika håll i inkomstskattelagen. De mest betydelsefulla bestämmelserna är de som gäller beskattning av utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag. Dessa bestämmelser finns i 57 kap. IL och har till övergripande syfte att förhindra att företagets ägare omvandlar arbetsinkomster till kapitalinkomster. Reglerna kallas ofta för 3:12-reglerna, eftersom de ursprungligen infördes i 3 § 12 mom. den upphörda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Enligt 3:12-reglerna ska delägare i fåmansföretag dela upp sina inkomster i två inkomstslag – tjänst och kapital.

3:12 reglerna skiljer på delägare av fåmansbolag med kvalificerade andelar (aktier) och delägare med okvalificerade aktier. Kvalificerade aktier har delägare som är ”verksamma i betydande omfattning” i företaget. Har man okvalificerade andelar beskattas hela utdelningen som inkomst av kapital med ett skatteuttag på 25 procent. Även personer med kvalificerade andelar har ett utrymme för beskattning av utdelning som inkomst av kapital men med ett skatteuttag på 20 procent.

Det s.k. gränsbeloppet avgör hur mycket utdelning en delägare kan ta ut ur sitt företag till en lägre beskattning. Gränsbeloppet kan vara olika för personer som är verksamma inom samma företag, beroende på hur länge andelarna innehafts, andelarnas anskaffningspris m.m. Beräkning av gränsbeloppet är en central del av 3:12 reglerna och det finns två alternativa beräkningssätt, nämligen huvudregeln och förenklingsregeln (eller schablonregeln).

Huvudregeln innebär att gränsbeloppet beräknas med hjälp av anskaffningsutgiften för aktierna och klyvningsräntan samt med hjälp av löneunderlaget i företaget (löneunderlagsregeln). Att räkna ut gränsbeloppet enligt huvudregeln är en något mer komplicerad uträkning än enligt förenklingsregeln, men den kan ge en skattemässigt mer fördelaktig utdelning.

Förenklingsregeln innebär att det lägre beskattade utrymmet sätts till 2,75 inkomstbasbelopp.⁷ Det innebär att en delägare kan ta ut 159 775 kronor år 2018 till en beskattning om 20 procent.

Till skillnad från lön och sociala avgifter på lön så är en utdelning inte avdragsgill för fåmansföretaget. Det innebär att företaget först

⁷ Med inkomstbasbelopp avses inkomstbasbeloppet enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för året före beskattningsåret (57 kap. 9 § IL).

måste betala 22 procent bolagsskatt på resultatet.⁸ Vid en utdelning ska inte fåmansföretaget betala några arbetsgivaravgifter (inte ens på utdelning som tjänstebeskattas enligt de så kallade 3:12-reglerna eftersom avsikten endast är att åstadkomma en nivå som matchar den totala lönebeskattningen).

För en delägare som tar ut lön gäller samma avdrag och skattesatser som anges ovan i avsnittet Inkomstslaget tjänst – fysiska personer. Fåmansföretaget ska göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på utgiven ersättning för arbete till delägaren. För inkomståret 2017 är arbetsgivaravgiften 31,42 procent.

Utländska näringsidkare

Normalt är utländska näringsidkare begränsat skattskyldig i Sverige.⁹ När en fysisk person bedriver utlandsregistrerad näringsverksamhet krävs det att näringsidkaren har ett fast driftställe här för att Sveriges beskattningsrätt ska utlösas. Har den utländske näringsidkaren ett fast driftställe i Sverige ska denne beskattas för inkomst av näringsverksamhet (3 kap. 18 § första stycket 3 IL).

En utländsk juridisk person är begränsat skattskyldig i Sverige och skattskyldig för inkomst från ett fast driftställe i Sverige (6 kap. 11 § första stycket 1 IL). Med utländsk juridisk person menas en utländsk association, som kan förvärva rättigheter, åta sig skyldigheter, föra talan inför domstolar och andra myndigheter och över vilkens förmögenhetsmassa de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga. Detta enligt lagstiftningen i den stat där associationen hör hemma (6 kap. 8 § IL).

Ett fast driftställe definieras enligt huvudregeln som en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs (2 kap. 29 IL). Tre förutsättningar måste vara uppfyllda: det ska finnas en särskild plats för affärsverksamheten, platsen ska användas stadigvarande och affärsverksamhet ska helt eller delvis bedrivas från platsen.

⁸ I propositionen *Nya skatteregler för företagssektorn* (prop. 2017/18:245) föreslår regeringen att bolagsskattesatsen ska sänkas till 20,6 procent. Av offentligfinansiella skäl kommer bolagsskattesatsen under de två första åren dock att vara 21,4 procent. De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2019.

⁹ Bestämmelserna om fysiska personers skattskyldighet finns i 3 kap. IL.

Den svenska beskattningsrätten kan vara begränsad av skatteavtal som Sverige har ingått med det land där det utländska företaget hör hemma. Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) har utformat en modell för skatteavtal, Model Tax Convention on Income and on Capital (modellavtalet) att användas som förlaga till skatteavtal mellan stater.¹⁰

När det gäller beskattning av näringsverksamhet tillämpas respektive skatteavtals motsvarighet till modellavtalets artikel 7, Business profits. Artikeln innebär att näringsverksamhet enligt huvudregeln endast beskattas i den stat där företaget har hemvist enligt skatteavtalet. Om företaget bedriver rörelse från fast driftställe i den andra avtalslutande staten får inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället beskattas där.

5.3 Socialförsäkringen – anställning eller annat förvärvsarbete

Inom socialförsäkringen görs en åtskillnad mellan den som har inkomst av anställning och den som har inkomst av annat förvärvsarbete.

Bestämmelser om vilka som omfattas av socialförsäkringen finns i socialförsäkringsbalken. Socialförsäkringen är indelad i en bosättningsbaserad och en arbetsbaserad försäkring. Den som arbetar i Sverige omfattas därmed av den arbetsbaserade försäkringen och har rätt till förmåner enligt de närmare bestämmelser som anges i balken. Den arbetsbaserade försäkringen och den allmänna pensionsförsäkringen omfattar alla som arbetar i Sverige.

5.3.1 Gränsdragningen inom socialförsäkringen

Gränsdragningen mellan anställning och annat förvärvsarbete görs allmänt sett efter en helhetsbedömning där såväl avtalet mellan parterna som andra omständigheter ska beaktas. Äldre praxis får tolkas med viss försiktighet. Det viktigaste är alltid att det finns någon form av arbetsavtal mellan parterna. Om detta sedan har

¹⁰ När ett ingånget skatteavtal är utformat med modellavtalet som förlaga kan avtalets artiklar uttolkas med hjälp av modellavtalets kommentarer till respektive artikel enligt praxis (Högsta förvaltningsdomstolen avgörande RÅ 1987 ref. 158).

rubricerats som tjänsteavtal, anställningsavtal, uppdragsavtal, samarbetsavtal eller bara är en muntlig överenskommelse om en arbetsuppgift har däremot inte någon avgörande betydelse.¹¹

5.3.2 F-skattens betydelse inom socialförsäkringen

Godkännande för F-skatt har inom socialförsäkringen betydelse för om den sjukpenninggrundande inkomsten (SGI) ska beräknas utifrån inkomst av anställning eller inkomst av näringsverksamhet.

I socialförsäkringen används SGI:n som beräkningsunderlag för arbetsbaserade förmåner. SGI är den årliga inkomst i pengar som en försäkrad tills vidare kan antas få. SGI kan delas in i SGI-A och SGI-B. SGI-A är inkomst av anställning och tar sikte på inkomster från ett förhållande mellan arbetstagare och arbetsgivare. SGI-B är inkomst av annat förvärvsarbete och fastställs i huvudsak för personer som inte är arbetstagare utan egenföretagare. Inkomst av näringsverksamhet räknas som inkomst av annat förvärvsarbete. Personer som driver enskild näringsverksamhet eller handelsbolag brukar inom socialförsäkringen gemensamt omnämnas egenföretagare (se exempelvis *Trygghetssystemen för företagare*, prop. 2009/10:120 s. 41). Personer som bedriver verksamhet i aktiebolagsform betraktas i socialförsäkringen däremot som anställda i bolagen och har till skillnad från egenföretagarna en SGI-A.

I socialförsäkringen finns det i vissa avseenden skillnader mellan företagare beroende på val av företagsform. Egenföretagare kan i socialförsäkringen exempelvis välja mellan olika karenstider i sjukförsäkringen, och därigenom påverka nivån på sjukförsäkringsavgiften i egenavgifterna, vilket inte fysiska personer som bedriver sin verksamhet i aktiebolagsform kan. Däremot omfattas de senare av reglerna om sjuklön under de första 14 dagarna i en sjukperiod vilket inte egenföretagare gör.

¹¹ Hessmark, L-G, m.fl., *Socialförsäkringsbalken – en kommentar*, (den 18 december 2017, Zeteco), kommentaren till 6 kap. 2 §.

5.4 Arbetslöshetsförsäkringen – arbetstagare eller företagare

Arbetslöshetsförsäkringen omfattar arbetstagare och företagare enligt 1 § lagen (1997:238) om arbetslöshetsförsäkring, ALF, och kan bara komma i fråga för fysiska personer, inte juridiska personer, som under viss tid har haft förvärvsarbete. Förvärvsarbetet kan ha avsett i princip vad som helst så länge det varit fråga om just arbete i syfte att förvärva en inkomst, även om det kanske inte blev någon inkomst av arbetet (se Högsta förvaltningsdomstolens avgörande RÅ 2005 ref. 90).

5.4.1 Gränsdragningen inom arbetslöshetsförsäkringen

Bedömningen av om en person är att anse som företagare eller arbetstagare utgår från 34 § ALF. Där anges att med företagare avses en fysisk person som bedriver näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL, och som han eller hon personligen utför arbete i och har ett väsentligt inflytande över. Kravet på att den sökande personligen ska utföra arbete i verksamheten innebär att den sökande måste ha arbetat i verksamheten. Med väsentligt inflytande avses att den sökande har ett inflytande på verksamheten som varit så starkt att det ekonomiska utfallet till stor del berott på dennes kompetens samt de åtgärder och ställningstaganden som han eller hon har gjort i verksamheten (se propositionen 1992/93:150 *med förslag till slutlig reglering av statsbudgeten för budgetåret 1993/94, m.m. [kompletteringsproposition]* bilaga 8 s. 65). För att avgöra om så har varit fallet måste en sammanvägning av samtliga relevanta omständigheter göras i varje enskilt ärende (prop. 2009/10:120 s. 78).

Den som utför arbete ska i arbetslöshetsförsäkringen definieras antingen som företagare eller som arbetstagare, vilket innebär att reglerna för den ena eller den andra gruppen ska tillämpas på varje enskild sökande. Det väsentligaste kriteriet vid bedömningen är den sökandes självständighet till uppdragsgivaren och dennes verksamhet. I praxis används begreppen självständiga eller osjälvständiga uppdragstagare för personer som inte självklart kan hänföras till den ena eller andra gruppen. En självständig uppdragstagare anses vanligtvis vara företagare och en osjälvständig uppdragstagare anses vara anställd.

Kännetecken som talar för att en uppdragstagare är självständig och ska betraktas som företagare är att han eller hon

- på eget ansvar och utan kontroll eller arbetsledning från uppdragsgivaren utför de uppdrag han eller hon åtagit sig,
- utför arbetet på en plats han eller hon själv bestämmer, om arbetet är av den arten och det är möjligt,
- kan åta sig uppdrag åt flera uppdragsgivare samtidigt,
- vanligen använder egna maskiner, redskap och råvaror,
- står för samtliga utgifter för arbetets utförande,
- debiterar uppdragsgivaren den totala kostnaden för att utföra uppdraget enligt avtal som har träffats i förväg.

En osjälvständig uppdragstagare har en ställning som är jämbördig med en arbetstagare. Kännetecken som talar för att uppdragstagaren är att anse som osjälvständig, dvs. ska betraktas som arbetstagare, är att han eller hon

- enbart ställer sin arbetskraft till förfogande,
- endast säljer eller utför en typ av tjänst eller arbete,
- har endast en eller möjligen två uppdragsgivare som han eller hon får sina uppdrag ifrån och därför har blivit beroende av,
- har ett inte enbart tillfälligt förhållande till uppdragsgivaren,
- ersätts för uppdraget efter den tid som har gått åt t.ex. per timme, eventuellt med ersättning som bestäms i kollektivavtal,
- utför uppdraget på en plats som uppdragsgivaren bestämmer, där arbetet och tidsåtgången ofta kan kontrolleras av uppdragsgivaren,
- vanligen saknar egen särskild lokal för verksamheten och inte har några anläggningstillgångar eller omfattande inventarier,
- inte har inregistrerat firma, bolag eller dylikt.¹²

¹² Inspektionen för arbetslöshetsförsäkringen, 2016:3 *Uppdragstagare i arbetslöshetsförsäkringen* - Kartläggning initierad av IAF.

Yrkesgrupper och verksamheter som i praxis har ansett vara uppdragstagare är t.ex. tolk, journalist, konstnärlig verksamhet, fritidsombud vid försäkringsbolag, egenanställda och faktureringsföretag. Uppdragstagare med enskild firma och uppdragstagare med egna maskiner har betraktats som självständiga och därmed som företagare¹³ medan uppdragstagare som endast har ställt sin arbetskraft till förfogande och endast haft enstaka uppdragsgivare har betraktats som arbetstagare.¹⁴

5.4.2 F-skattens betydelse inom arbetslöshetsförsäkringen

En av omständigheterna som kan få betydelse för frågan om en person som utför arbete ska definieras antingen som arbetstagare eller som företagare, är om denne är godkänd för F-skatt. Av praxis framgår att den uppdragstagare som hos Skatteverket registrerat sig för mervärdesskatt eller varit godkänd för F-skatt vanligtvis betraktats som företagare i arbetslöshetsförsäkringen.¹⁵ För uppdragstagare för vilka uppdragsgivarna betalade in preliminär skatt och avgifter gällde följande. Den uppdragstagare som hade fler än två uppdragsgivare betraktades som företagare, medan den uppdragstagare som bara hade en eller två uppdragsgivare betraktades – oberoende av antalet uppdrag från dessa uppdragsgivare – som arbetstagare i arbetslöshetsförsäkringen.¹⁶

Utredningen om uppdragstagare i arbetslöshetsförsäkringen ansåg i betänkandet *Uppdragstagare i arbetslöshetsförsäkringen* (SOU 2011:52 s. 63) att den princip som ter sig starkast i kammarrättspraxis är att den som gett uttryck för en vilja att betraktas som företagare också betraktas som detta i arbetslöshetsförsäkringen. Det framstod då,

¹³ FÖD 1983:18, Kammarrätten i Stockholms dom den 27 december 2005 i mål nr 5816-04, Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 3 juni 2014 i mål nr 25228-13 och 31305-13 samt Kammarrätten i Stockholms dom den 6 februari 2015 i mål nr 3054-14.

¹⁴ Kammarrätten i Jönköpings dom den 8 juni 2005 i mål nr 3020-04, Kammarrätten i Stockholms dom den 9 januari 2007 i mål nr 3944-05, Kammarrätten i Göteborgs dom den 19 december 2008 i mål nr 1417-06, Kammarrätten i Göteborgs dom den 11 maj 2010 i mål nr 3059-09 och Kammarrätten i Stockholms dom den 12 december 2011 i mål nr 3157-11.

¹⁵ Se SOU 2011:52 s. 97 f. där utredningen redogör för kammarrättspraxis.

¹⁶ SOU 2011:52 s. 39-40. Noteras kan att regeringen i februari 2018 tillkallade en särskild utredare med uppdrag att lämna förslag till en ny effektivare arbetslöshetsförsäkring för fler, grundad på inkomster (Dir. 2018:8).

enligt utredningen, som rimligt att den som i ett sammanhang i förhållande till myndighet sagt sig vara eller vilja vara företagare också betraktas som det i arbetslöshetsförsäkringen.

5.5 Arbetsrätten – arbetstagare eller uppdragstagare

Personer som utför arbete mot ersättning åt annan delas inom arbetsrätten in i två kategorier – arbetstagare och uppdragstagare. För dessa kategorier gäller olika regelsystem. Det är därför viktigt att kunna avgöra hurvida en person tillhör den ena eller den andra kategorin. De arbetsrättsliga reglerna är i princip endast tillämpliga mellan arbetstagare och arbetsgivare. Arbetstagarbegreppets funktion är att ange gränserna för de arbetsrättsliga reglernas tillämpningsområde i personligt hänseende. Man kan säga att begreppen arbetstagare och arbetsgivare, respektive uppdragstagare och uppdragsgivare, förutsätter varandra. Ett arbetsavtal som är ingånget mellan en arbetstagare och en arbetsgivare är ett anställningsavtal medan det är ett uppdragsavtal om det är ingånget mellan en uppdragstagare och en uppdragsgivare.

5.5.1 Den arbetsrättsliga gränsdragningen

Vad gäller gränsdragningen mellan arbetstagare, å ena sidan, och uppdragstagare, självständiga (egna) företagare, eller liknande, å den andra, brukar Arbetsdomstolen göra en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet (se t.ex. rättsfallen AD 2005 nr 16, AD 2006 nr 24 och AD 2013 nr 92). Vid sidan av de tidigare nämnda grundläggande förutsättningarna om avtalade arbetsprestationer har följande omständigheter ansetts tyda på att ett anställningsförhållande föreligger:

- att avtalsparten ska utföra arbetet personligen, antingen detta framgår av avtalet eller får anses vara förutsatt,
- att avtalsparten helt själv eller så gott som helt själv har utfört arbetet,
- att den arbetspresterande parten har ställt sin arbetskraft till förfogande allteftersom arbetsuppgifter har uppkommit,

- att arbetsuppgifterna har varierat,
- att förhållandet parterna emellan har varit av mera stadigvarande eller regelbunden karaktär,
- att avtalsparten har varit förhindrad – t.ex. genom att tid och krafter inte har räckt till – att samtidigt utföra liknande arbete av betydelse för någon annan,
- att avtalsparten beträffande arbetets utförande, arbetsplatsen eller arbetstiden har varit underkastad bestämda direktiv eller annans kontroll,
- att avtalsparten har haft att i arbetet använda maskiner, redskap eller råvaror som har tillhandahållits av motparten,
- att avtalsparten har fått ersättning för direkta utlägg, t.ex. för resor i samband med arbetet,
- att ersättningen för arbetsprestationen åtminstone delvis har utgått i form av garanterad lön, och
- att avtalsparten allmänt sett är i ekonomiskt eller socialt hänseende jämställd med en arbetstagarare.

Omständigheter som å andra sidan tyder på att det i stället rör sig om ett uppdrags- eller affärsförhållande har ansetts vara att avtalsparten för verksamheten har fått ett personligt tillstånd eller auktorisation av myndighet eller har fått en egen firma registrerad (se rättsfallen AD 1975 nr 33, AD 1975 nr 43, AD 1981 nr 121 och AD 2005 nr 16).¹⁷

Att tillhöra arbetstagargruppen innebär tillgång till ett omfattande arbetsrättsligt skydd. Det finns lagar som reglerar arbetstid, semester, rätt till tjänstledighet, rätten till medbestämmande, anställningsskyddet, arbetsmiljö osv. En arbetstagarare skyddas även av arbetsgivarens principalansvar, dvs. arbetsgivarens (principalens) ansvar för skador som arbetstagarare orsakar. Arbetstagarbegreppet är tvingande i den meningen att parterna i princip inte förfogar över om den arbetspresterande parten är att anse som arbetstagarare eller inte.

Enligt 3 kap. 5 § andra stycket arbetsmiljölagen (1977:1160) är arbetsmiljölagen och med stöd därav meddelade föreskrifter i viss

¹⁷ Informationen i detta stycke är huvudsakligen hämtad från Lunning, L., och Toijer, G., *Anställningsskydd, En lagkommentar*, (den 30 juni 2016, Zeteo), kommentaren till 1 §.

utsträckning tillämpliga även beträffande ensamföretagare. I bestämmelsens tredje stycke finns en hänvisning till 4 kap. 10 § arbetsmiljölagen, av vilken bestämmelse bl.a. framgår att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om att ensamföretagare ska följa föreskrifter när det gäller skyldigheter i andra avseenden än som framgår av 3 kap. 5 § andra stycket. Regeringen har utnyttjat den möjligheten och i 18 § första stycket 6 arbetsmiljölförordningen gett Arbetsmiljöverket föreskriftsrätt utifrån 4 kap. 10 § arbetsmiljölagen. Arbetsmiljöverket har med stöd av nämnda bestämmelser låtit ensamföretagare omfattas av Arbetarskyddsstyrelsens föreskrifter om byggnads- och anläggningsarbete (AFS 1999:3).¹⁸

Här kan noteras att Europeiska kommissionen har presenterat ett förslag till ett nytt direktiv¹⁹ om tydliga och förutsägbara arbetsvillkor som syftar till att främja säkrare och tryggare anställningar och samtidigt säkerställa arbetsmarknadens anpassningsförmåga och förbättra levnads- och arbetsvillkor.

5.5.2 F-skattens betydelse inom arbetsrätten

För att utvärdera huruvida en person betraktas som egenföretagare ur ett arbetsrättsligt perspektiv görs som ovan framgår en helhetsbedömning i varje enskilt fall. Det kan också vägas in om den arbetspresterande parten beskattas som näringsidkare; det kan exempelvis få en viss betydelse om han eller hon driver verksamheten med godkännande för F-skatt, i synnerhet om det sker på eget initiativ och således inte efter krav av beställaren. Det bör dock framhållas att Skatteverkets bedömning inte är bindande vid det arbetsrättsliga ställningstagandet (se rättsfallen AD 2008 nr 4, AD 2008 nr 50 samt AD 2005 nr 16).

¹⁸ Se 2 § AFS 1999:3.

¹⁹ Förslag till Europaparlamentets och rådets direktiv om tydliga och förutsägbara arbetsvillkor i Europeiska unionen (KOM [2017] 797).

6 Skatteverkets handläggning och statistik

6.1 Inledning

Skatteverket fattade cirka 300 000 beslut om företagsregistreringar år 2016.¹ I siffrorna ingår såväl ärenden gällande nya registreringar (avseende F-/FA-skatt, mervärdeskatt- och arbetsgivarregistrering) som ärenden avseende ändring och avslut av befintliga registreringar. Av 7 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, framgår när en företagare ska registreras hos Skatteverket. Registreringsskyldigheten omfattar de som bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet eller är arbetsgivare. Företagare som bedriver enskild näringsverksamhet eller juridiska personer är som regel även godkända för F-skatt. Det finns dock ingen skyldighet att ansöka om godkännande för F-skatt för att bedriva näringsverksamhet. Den som inte är godkänd för F-skatt har A-skatt eller ingen skatteform alls.

I avsnitt 6.2 redogör utredningen kort för de bestämmelser som reglerar företagsregistrering och Skatteverkets handläggning vid anmälan om registrering eller ansökan om godkännande för F-skatt.

Utredningen har inhämtat statistiska uppgifter från Skatteverket beträffande. Statistiken redovisas i avsnitt 6.3.

¹ Skatteverkets årsredovisning 2016 s. 150.

6.2 Företagsregistrering

6.2.1 Anmälan, ändring och återkallelse

I 7 kap. 1 § SFL regleras vem som ska registreras hos Skatteverket. I första stycket 1 och 2 anges att Skatteverket ska registrera den som är skyldig att göra skatteavdrag och den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter.

Skyldig att göra skatteavdrag är den som betalar ut ersättning för arbete, ränta, utdelning eller annan avkastning som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Skyldig att betala arbetsgivaravgifter är den som utger avgiftspliktig ersättning enligt socialavgiftslagen (2000:980). Som framgår av avsnitt 4.5.5 ska en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige, inte göra skatteavdrag enligt skatteförfarandelagen. Skatteavdrag enligt skatteförfarandelagen kan inte heller göras frivilligt av en sådan arbetsgivare eller efter överenskommelse med de anställda. Registrering kan således inte ske på sådana grunder.²

Enligt 7 kap. 2 § SFL ska den som avser att bedriva näringsverksamhet och som ska registreras, anmäla sig för registrering hos Skatteverket innan näringsverksamheten påbörjas eller övertas. En utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige men som ska betala arbetsgivaravgifter ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket och Skatteverket ska registrera denne (7 kap. 1 § första stycket 2 SFL).

Som nämns inledningsvis finns det inget krav på godkännande för F-skatt för att få bedriva näringsverksamhet. Med hänsyn till de rättsverkningar som är knutna till ett godkännande för F-skatt är dock för de näringsidkare som utför tjänster åt andra ett godkännande i praktiken en nödvändighet.³ Även om den som bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet inte ska registreras enligt bestämmelserna i 7 kap. skatteförfarandelagen kan denne ansöka om att bli godkänd för F-skatt enligt 9 kap. skatteförfarandelagen.

² Se Skatteverket ställningstagande *Ska utländska arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige göra skatteavdrag?* av den 18 oktober 2004, dnr 130 604256-04/111.

³ Propositionen *F-skatt åt fler* (prop. 2008/09:62) s. 22.

Fastställt formulär

En anmälan för mervärdesskatt- eller arbetsgivarregistrering ska enligt 2 kap. 1 § skatteförfarandeförordningen, SFF, göras enligt ett fastställt formulär. Av 3 kap. 1 § SFF framgår motsvarande formkrav för ansökan om att bli godkänd för F-skatt. Med fastställt formulär avses blanketten Företagsregistrering (SKV 4620) och Skatteverkets e-tjänst på www.verksamt.se. För utländska personer som saknar svenskt person- eller organisationsnummer avses med fastställt formulär blanketten Skatteanmälan för utländska företagare (SKV 4632).

Om en uppgift som ligger till grund för registreringen ändras, ska den som är registrerad underrätta Skatteverket om ändringen inom två veckor från det att ändringen inträffade (7 kap. 4 § SFL).

I 7 kap. 6 § SFL anges att Skatteverket får avregistrera den som inte längre ska vara registrerad. Om den som inte längre ska vara registrerad begär det, ska Skatteverket besluta om avregistrering.

När ett ärende kommer in till Skatteverket granskas dessa inledningsvis av handläggare som gör en bedömning av ärendets komplexitet och noterar om ärendet kan läggas till grund för beslut om registrering eller om en handläggare måste begära in kompletterande uppgifter, lämna särskild information till företagaren eller om det finns skäl att på något sätt avvika från vad företagaren ansökt om/anmält sig för. Utifrån denna bedömning hanteras ärendena av handläggare som har den kompetens som respektive ärendes komplexitetsgrad kräver.

6.2.2 Skatteverkets prövning vid ansökan om godkännande för F-skatt

Av 9 kap. 1 § SFL framgår bl.a. att Skatteverket efter ansökan ska godkänna den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige för F-skatt. Första stycket gäller dock inte om det finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas. Ett godkännande för F-skatt har betydelse i samband med att ersättning för arbete betalas ut. Att en person är godkänd för F-skatt hindrar inte att inkomsten beskattas i inkomstslaget tjänst om det i samband med beslut om slutlig skatt uppmärksammas att inkomsten inte uppfyller kraven för näringsverksamhet.

När en fysisk person ansöker om godkännande för F-skatt ska Skatteverket bedöma om verksamheten är att betrakta som näringsverksamhet, dvs. om alla tre kriterierna varaktighet, självständighet och vinstsyfte är uppfyllda.

Bedömningen av om en inkomst ska räknas som tjänst eller näringsverksamhet görs i första hand utifrån frågeställningen om inkomsten har uppkommit i en verksamhet som kan jämföras med ett anställningsförhållande – tillfälligt eller varaktigt – eller om inkomsten kommer från en självständig bedriven verksamhet. För att bestämma graden av självständighet görs en genomgång av alla kriterier som talar för respektive emot självständighet. Avgörande är hur verksamheten faktiskt bedrivs.

Ansökan prövas utifrån de kriterier som särskilt anges i lagen dvs, vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet. Skatteverket har i ett rättsligt ställningstagande den 11 december 2008 om *Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp*⁴ uttalat att i och med att relationen mellan uppdragstagaren och uppdragsgivaren och deras gemensamma avsikt fått en allt mer central betydelse minskar betydelsen av kravet på att uppdragstagaren har flera olika uppdragsgivare (se avsnitt 4.4.1).

Enligt Skatteverket uppger de flesta enskilda näringsidkare som ska tillhandahålla tjänster i någon form att de har fler än en uppdragsgivare eller att de i alla fall har för avsikt att skaffa fler än en uppdragsgivare. Därmed föreligger i normalfallet åtminstone en avsikt att bedriva näringsverksamhet, vilket är tillräckligt som grund för registrering. Om beslutet om godkännande för F-skatt baseras på en avsikt att bedriva näringsverksamhet, informerar Skatteverket den sökande om att verket kommer att följa upp om avsikten att bedriva näringsverksamhet fullföljs. Om den planerade näringsverksamheten inte har kommit igång kan Skatteverket komma att göra en annan bedömning av frågan om förutsättningar finns för godkännande för F-skatt. Huvuddelen av denna uppföljningsverksamhet bedrivs inom ramen för vanlig skrivbordsgranskning genom att handläggaren kontaktar den som godkänts för F-skatt redan på avsikten att bedriva näringsverksamhet. Om personen vid förfrågan uppger att verksamheten ännu inte kommit igång, men att den ska starta

⁴ Dnr 131 751308-08/111.

inom kort är det svårt för Skatteverket att bedöma om det inte längre ”finns anledning att anta att näringsverksamhet kommer att bedrivas”, varför godkännandet för F-skatt inte kan återkallas.

6.3 Skatteverkets statistik

Utredningen har fått statistik från Skatteverket för åren 2007–2017 avseende registreringar av godkännande för F-skatt fördelat på fysiska och juridiska personer, antal avslagsbeslut för F-skatt och FA-skatt samt återkallelser av godkännande för F-skatt. Statistiken redovisas nedan.

6.3.1 Antal personer med F-skatt

Tabell 6.1 Utveckling av F-skatt och FA-skatt

År	F-skatt för juridiska personer	F-skatt för fysiska personer	Totala antalet med F-skatt	Totala antalet med FA-skatt
2007	303 134	127 864	430 998	275 286
2008	325 065	134 730	459 795	289 549
2009	347 112	142 681	489 793	299 171
2010	375 820	149 960	525 780	311 978
2011	407 398	154 616	562 014	325 933
2012	425 883	156 262	582 145	318 615
2013	441 920	158 341	600 261	321 975
2014	459 262	160 647	619 909	326 079
2015	478 464	161 690	640 154	330 486
2016	501 252	163 005	664 257	332 353
2017	520 771	164 258	685 029	331 668

Av statistiken framgår att antalet godkända för F-skatt har ökat tämligen kraftigt under perioden 2007–2017. Drygt en kvarts miljon flera näringsidkare har under perioden blivit godkända för F-skatt, vilket motsvarar en ökning om nästan 59 procent. Vid utgången av år 2007 var nästan 431 000 personer godkända för F-skatt. Vid utgången av år 2017 var antalet 685 000. I genomsnitt hade drygt 569 000 fysiska och juridiska personer per år F-skatt under den aktuella perioden.

Av dem som var registrerade för F-skatt år 2017 var nästan 521 000 juridiska personer och drygt 164 000 fysiska personer. Det innebär att 76 procent av företagen med F-skatt var juridiska personer och 24 procent var fysiska personer detta år. Av ökningen av antalet fysiska och juridiska personer med F-skatt under perioden 2007–2017 svarar juridiska personer för nästan 86 procent.

Den årliga procentuella ökningen av antalet företag med F-skatt har varierat från som lägst 3,1 procent åren 2013 och 2017 till som högst 6,7 procent år 2010. Från år 2012 dämpades den relativa ökningstakten markant från omkring 6–7 procent till en årlig ökningstakt om 3–4 procent. Den genomsnittliga ökningstakten under perioden 2008–2017 var 4,8 procent per år.

Juridiska personers F-skatt

Under perioden 2007–2017 varierade antalet juridiska personer med F-skatt från drygt 303 000 till nästan 521 000. I genomsnitt hade nästan 417 000 juridiska personer F-skatt per år.

Antalet juridiska personer med F-skatt ökade under perioden 2007–2017 med omkring 217 000, eller nästan 72 procent. Den genomsnittliga ökningen av antalet företag i denna grupp med F-skatt var under perioden 2008–2017 nästan 22 000 företag per år. Den kraftigaste ökningen ägde rum under åren 2010 och 2011. Åren därefter dämpades ökningstakten högst markant. Den årliga procentuella ökningen av antalet juridiska personer med F-skatt varierade under den aktuella perioden från 3,8 procent under år 2013 till 8,4 procent under år 2011. Ökningarna var störst under åren 2008–2011 för att därefter avta under åren därpå fram till år 2017. Den genomsnittliga ökningstakten var 5,6 procent per år.

Fysiska personers F-skatt

Av samtliga juridiska och fysiska personer med F-skatt är det i genomsnitt 27 procent fysiska personer per år som driver enskild näringsverksamhet. Under perioden 2007–2017 ökade gruppen enskilda näringsidkare med godkännande för F-skatt från omkring 128 000 till drygt 164 000 – en ökning med drygt 36 000 personer. Männan svarade för den största andelen av ökningen för den aktuella

perioden. Av det totala antalet fysiska personer med F-skatt år 2017 var männens andel omkring 68 procent och kvinnornas andel runt 32 procent. Under perioden var i genomsnitt omkring 152 000 fysiska personer per år registrerade för F-skatt.

Den årliga tillväxten av antalet fysiska personer med F-skatt har varierat under åren. Ökningstakten var som lägst under år 2015 med omkring 1 000 nya företag per år. Den högsta ökningen var under år 2009 med nästan 8 000 nya företag. Den genomsnittliga ökningstakten var omkring 3 600 företag per år under perioden 2008–2017. Även den årliga procentuella ökningen av antalet enskilda personer med F-skatt har varierat från en lägsta årlig ökning med 0,8 procent till nästan 6 procent per år. Den genomsnittliga ökningen var 2,6 procent per år. Ökningen av antalet fysiska personer med F-skatt var störst under de tre första åren i den aktuella perioden.

Antalet personer med FA-skatt

År 2017 hade nästan 332 000 personer FA-skatt, varav ungefär 63 procent var män och 37 procent kvinnor. Även antalet personer med FA-skatt har varierat under åren i perioden, från cirka 275 000 personer under år 2007 till nästan 332 000 personer under år 2017. I genomsnitt hade cirka 315 000 personer FA-skatt under perioden 2007–2017.

Under perioden 2007–2017 ökade antalet personer med FA-skatt med 56 000 personer, eller drygt 20 procent. Kvinnorna svarade för mer än hälften av den totala ökningen (53 procent), medan männens svarade för 47 procent av ökningen. Att det är fler män än kvinnor som har FA-skatt beror på att det är klart fler män än kvinnor som både driver ett företag och har en anställning. Men under den aktuella perioden har andelen kvinnor ökat bland de som har FA-skatt medan männens andel har minskat, vilket också avspeglas i den större ökningen för kvinnor med FA-skatt.

Förändringen av antalet personer med FA-skatt har under perioden varierat i ett brett intervall från en minskning med drygt 7 300 personer under år 2012 till en ökning under år 2008 med mer än 14 000 personer. Den årliga ökningstakten var i genomsnitt omkring 5 600 personer. I procent har variationerna svängt från en minskning med drygt två procent under år 2012 till en ökning under år 2008 med

strax över 5 procent. Den genomsnittliga procentuella ökningen var omkring två procent per år.

6.3.2 Avslagsbeslut

Tabell 6.2 Utvecklingen avslagsbesluten för F-skatt och FA-skatt

År	Antalet ansökningar, fysiska personer (F-skatt + FA-skatt)	Antalet ansökningar, juridiska personer	Antalet avslag, fysiska personer	Antalet avslag, juridiska personer	Avslag i procent av fysiska personers ansökningar	Avslag i procent av juridiska personers ansökningar 2007
2007	57 838	32 529	1 340	367	2,3	1,1
2008	52 372	27 281	1 378	410	2,6	1,5
2009	54 204	27 785	1 151	519	2,1	1,9
2010	57 015	35 601	1 152	731	2,0	2,1
2011	55 599	43 870	1 161	848	2,1	1,9
2012	51 215	39 671	1 333	801	2,6	2,0
2013	51 869	39 797	1 970	952	3,8	2,4
2014	50 921	41 094	2 429	1 060	4,8	2,6
2015	49 597	42 643	3 181	1 211	6,4	2,8
2016	49 193	46 008	3 827	1 348	7,8	2,9
2017	47 478	43 867	3 838	1 287	8,1	2,9

Källa: Skatteverket och utredningens egna beräkningar

Antalet ansökningar är summan av nyregistrerade (godkända) för F-skatt och antalet avslagsbeslut. Antalet nyregistrerade fysiska personer för F-skatt och FA-skatt minskade under perioden 2007–2017 från cirka 56 500 till drygt 43 600, vilket innebär en minskning med cirka 13 000 nyregistreringar, eller nästan 23 procent. Det genomsnittliga antalet nyregistreringar för denna grupp var omkring 50 400 per år under perioden. När det gäller ansökningar om F-skatt för juridiska personer ökade dessa med omkring 10 400, vilket motsvarar drygt 32 procent. Det genomsnittliga antalet ansökningar per år för fysiska personer var ungefär 37 300.

Antalet avslagsbeslut för fysiska personer har varierat mellan 1 151 beslut som lägst år 2009 och 3 838 beslut som högst år 2017. I genomsnitt rör det sig om drygt 2 000 avslagsbeslut per år för

fysiska personer. Den totala ökningen av avslagsbeslut under perioden var nästan 2 500 avslagsbeslut, eller drygt 186 procent. Avslagsbesluten ökade även för juridiska personer, närmare bestämt från cirka 370 beslut till cirka 1 290 beslut, innebärande en ökning med drygt 250 procent. I genomsnitt avslogs cirka 900 ansökningar om F-skatt från juridiska personer per år. I tabellen ovan redovisas också andelen avslagsbeslut i förhållande till det samlade antalet ansökningar från fysiska personer beträffande både F-skatt och FA-skatt, eftersom avslagsbesluten omfattar båda dessa beskattningsformer.

För fysiska personer varierar denna andel från två procent år 2010 till drygt åtta procent år 2017. Den genomsnittliga avslagsprocenten var drygt fyra procent per år under perioden. Andelen avslag på ansökningar om F-skatt och FA-skatt ökade kraftigt år 2014 och de efterföljande åren under perioden. Denna kraftiga ökning är en konsekvens av ett minskat antal ansökningar och en ökning av antalet avslagsbeslut.

För juridiska personer ligger den procentuella andelen avslagsbeslut för F-skatt på en betydligt lägre nivå än för andelen avslagsbeslut för fysiska personer, som omfattar både F-skatt och FA-skatt. För juridiska personer varierar avslagsprocenten mellan 1,1 procent och 2,9 procent med en genomsnittlig andel på 2,2 procent per år under perioden. Skillnaderna för avslagsandelen mellan olika år är följaktligen mindre för juridiska personer jämfört med fysiska personer.

6.3.3 Återkallelser

Antalet återkallelser av godkännande för F-skatt har ökat mycket kraftigt under den aktuella tioårsperioden. Som lägst var antalet återkallelser av F-skatt för juridiska och fysiska personer, liksom FA-skatt för den sistnämnda gruppen, nästan 35 000 år 2007. Detta kan jämföras med år 2012 då Skatteverket återkallade cirka 85 000 godkännanden. I genomsnitt har Skatteverket återkallat 61 000 godkännanden för F-skatt och FA-skatt per år under perioden.

Antalet återkallelsebeslut ökade med nästan 39 500 under perioden, eller med drygt 113 procent – alltså mer än en fördubbling av antalet personer som fick sin F-skatt eller FA-skatt återkallad; 48 pro-

cent av den totala ökningen av återkallelsebesluten avsåg fysiska personer medan 52 procent avsåg juridiska personer. En avgränsning till återkallelsebesluten för fysiska personer ger vid handen att den årliga spännvidden i antalet beslut varierar från drygt 30 700 beslut till mer än 62 600 beslut. Det genomsnittliga antalet beslut för denna grupp var nästan 45 000 återkallelser per år. Under perioden ökade antalet återkallelsebeslut för denna grupp med 62 procent, eller drygt 19 000 beslut.

När det gäller juridiska personer varierar antalet återkallelsebeslut under perioden mellan omkring 4 200 beslut år 2007 till drygt 24 500 beslut år 2017. Det genomsnittliga antalet återkallelsebeslut för juridiska personer var drygt 16 300 beslut per år. Ökningen under perioden motsvarade nästan 20 400 beslut, eller omkring 490 procent.

7 Falska egenföretagare

7.1 Inledning

Utredningen ska enligt direktiven analysera om F-skattesystemet har lett till att de som egentligen är anställda har anlitats som näringsidkare – falska egenföretagare – och i vilken utsträckning systemet uppfattas ge sådana effekter. Det har varit svårt att få fram för utredningen relevant information om förekomsten och omfattningen av företeelsen falskt egenföretagande. Någon forskning eller annat vetenskapligt material avseende svenska förhållanden som behandlar falska egenföretagare inom det skatterättsliga området har utredningen inte funnit och när det gäller offentliga utredningar är företeelsen sparsamt behandlad.

Som anges i avsnitt 2.2 är det inte självklart hur uttrycket falsk egenföretagare bör förstås i ett skatterättsligt sammanhang och hur det ska användas i betänkandet. I avsnitt 7.2 behandlas därför närmare vad som menas med falska egenföretagare i betänkandet. Falska eller fiktiva egenföretagare har även diskuterats i olika sammanhang inom Europeiska unionen (EU). I avsnitt 7.3 redogörs för detta där även den fria rörlighetens påverkan på företeelsen behandlas. Därefter presenteras i avsnitt 7.4 översiktligt några tidigare utredningar och lagstiftningsarbeten som på olika sätt kan anses ha relevans för utredningens uppdrag i denna del. Avslutningsvis redogörs i avsnitt 7.5 för det underlag som har kommit in till utredningen från myndigheter och arbetsmarknadens parter m.fl. I detta avsnitt presenteras även resultaten från Företagarnas och Tjänstemännens centralorganisations undersökningar om uppfattningar kring falska egenföretagare och atypiska företagares relationer till uppdragsgivare.

7.2 Vad är falskt egenföretagande?

7.2.1 Egenföretagare under anställningsliknande förhållanden

De flesta egenföretagare är egenföretagare för att de vill vara sysselsatta på det sättet. Att personer startar näringsverksamhet eller går från anställning till företagande är normala inslag på arbetsmarknaden och i samhällsekonomin. Att nya företag startas bidrar till ekonomisk tillväxt, nya tjänster och varor för konsumenter och fler arbetstillfällen. I en del fall kan personer vara egenföretagare under kortare eller längre tid som ett sätt att försörja sig, trots att de egentligen skulle vilja vara anställda. Det finns också egenföretagare som driver näringsverksamhet på prov under viss tid, men sedan övergår till anställning p.g.a. att näringsverksamheten exempelvis inte bar sig eller visade sig innebära för mycket arbete. Andra egenföretagare som har uppmärksammats på olika sätt är de som arbetar under anställningsliknande förhållanden och som i detta betänkande benämns falska egenföretagare.

Det finns ingen tydlig gräns mellan äkta egenföretagare som arbetar självständigt och falska egenföretagare. I avsnitt 2.2 diskuterar utredningen vad som i betänkandet ska förstås med uttrycket falsk egenföretagare och har där kommit fram till följande. Med falsk egenföretagare menas en fysisk person som formellt uppträder som egenföretagare (per definition i betänkandet), svensk som utländsk, med godkännande för F-skatt men som arbetar under anställningsliknande förhållanden och som, om alla omständigheter vore kända för Skatteverket, skulle beskattas i inkomstslaget tjänst. Det spelar i detta sammanhang ingen roll om egenföretagandet grundas på fri vilja eller inte.

Begreppet falsk används för att understryka att det *är statusen egenföretagare som är falsk*. Falskheten ligger alltså i att egenföretagandet döljer anställningsförhållandet.¹

I uttrycket falsk egenföretagare ryms t.ex. en fysisk person som har startat ett eget företag efter påtryckningar från huvudmannen eller annan, fastän arbetet som personen utför inte skiljer sig från anställda arbetstagers arbete. Här handlar det ofta om en person

¹ På annat håll har företeelsen beskrivits som dolda anställningar, se betänkandet SOU 2017:24 *Ett arbetsliv i förändring – hur påverkas ansvaret för arbetsmiljön?* s. 110 och där angivna hänvisningar.

som egentligen inte ser sig själv som egenföretagare, men som efter krav från uppdragsgivaren har startat eget företag och skaffat godkännande för F-skatt.

Det kan även handla om fall där en fysisk person som av egna affärsmässiga skäl skaffar godkännande för F-skatt och från en dag till en annan byter skepnad från anställd till egenföretagare hos samma huvudman utan någon förändring i arbetsförhållandet i övrigt. Typiskt sett rör det sig om fall inom bristyrken, där den som vill få arbete utfört p.g.a. av brist på kvalificerad personal i princip inte har något annat val än att anlita den anställde som egenföretagare.

Det kan också vara fråga om falskt egenföretagande när en fysisk person utför arbete under anställningsliknande förhållanden och denne har kommit i ett starkt ekonomiskt beroendeförhållande till uppdragsgivaren. Om en person på eget initiativ startar konsultverksamhet och får sin tidigare arbetsgivare som sin första uppdragsgivare, torde man emellertid inte i första hand kunna beskriva denne som en falsk egenföretagare.

Förutom nämnda situationer kan falska egenföretagare tänkas vara delaktiga i en helt annan företeelse, nämligen entreprenörskedjor. Det har i vissa branscher blivit vanligt med långa underentreprenörskedjor på den svenska arbetsmarknaden.² Med underentreprenörskedjor eller entreprenörskedjor ska förstås situationen när en entreprenör som har fått ett uppdrag (huvudentreprenör) anlitar en annan entreprenör (underentreprenör) för att utföra hela eller delar av uppdraget och där denne i sin tur anlitar ytterligare en underentreprenör osv. Annorlunda uttryckt är det alltså fråga om situationen där entreprenörer i vertikala led anlitar andra entreprenörer.

Frågan om entreprenörskedjor och dess förekomst har uppmärksamats av bl.a. Arbetsmiljöverket. I en rapport från år 2012 skriver Arbetsmiljöverket bl.a. att det inom exempelvis bygg- och konstruktionsbranscherna inte är ovanligt med långa kedjor av underentreprenörer. Vidare anges att en eller flera av underentreprenörerna ofta är utländska företag med utländsk arbetskraft.³ Att förekomsten av långa entreprenörskedjor är kopplad till vissa särskilda branscher har även framhållits inom arbetsrättslig forskning, och då framför allt att det är inom bygg- och transportbranschen som företeelsen visar sig.⁴

² SOU 2017:24 s. 117.

³ Arbetsmiljöverket, *Förstudie om det fortsatta arbetet med utländska företag och arbetstagare*, rapport 2012:5 s. 30.

⁴ SOU 2017:24 s. 118 och där angiven källa.

Ju längre entreprenörskedja desto svårare torde det vara att upptäcka om falska egenföretagare förekommer.

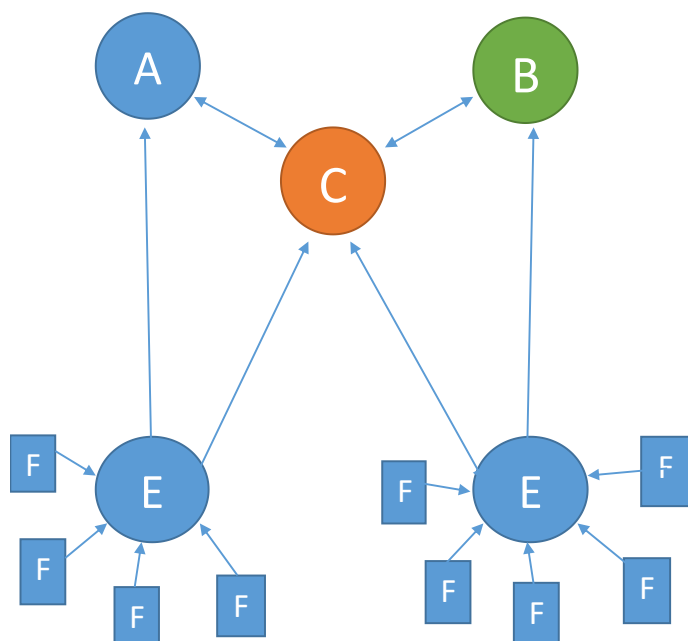
Ett annat upplägg där underentreprenörer med F-skatt ofta anlitas i stället för att anställas är långa entreprenörsled där avsikten med hela upplägget är att dölja att svarta löner har betalats ut. Långa entreprenörsled är en faktor som återkommande beskrivs som central för svartarbete inom byggbranschen (se t.ex. Brottsförebyggande rådets rapport 2011:7 *Storskaliga skattebrott – En kartläggning av skattebrottslingens kostnader*). Detta handlar emellertid om mer omfattande företeelser än den som utredningen har att undersöka även om vissa av egenföretagarna vid en närmare granskning skulle kunna vara att klassificera som falska egenföretagare.

Svenska Byggnadsarbetareförbundet (Byggnads) har beskrivit ett, enligt deras uppfattning, typiskt upplägg inom bygg- och anläggningsbranschen där stora företag anlitar egenföretagare genom ett konsultföretag enligt följande.⁵

Företaget A och B (som är stora byggföretag) bildar gemensamt företaget C. Företaget C har ingen anställd personal, förutom någon konsult som agerar kontaktperson mot de utländska egenföretagen. Företaget C agerar som en mellanhand mellan företagen A och B när de ska bemanna sina entreprenader (E) med egenföretagen F. Företagen A och B har oftast ingen egen anställd personal på dessa arbetsplatser, utan all bemanning sker genom att anlita egenföretagare med hjälp av det gemensamt ägda bolaget C.

⁵ Uppgifter som kommit in till utredningen genom LO den 26 mars 2018. Se även Berggren, J., *F-skattare slår undan avtalsvillkoren*, Arbetet, den 9 november 2017, <https://arbetet.se/2017/11/09/f-skattare-slar-undan-avtalsvillkor/> (hämtat 2018-05-16), *Enmansföretagare som affärsidé*, Arbetet, den 10 november 2017, <https://arbetet.se/2017/11/10/enmansforetagare-som-affarside-skapar-debatt/> (hämtat 2018-05-16) och *Byggiobbare åker på skattesmällor*, Arbetet, den 23 november 2017, <https://arbetet.se/2017/11/23/byggiobbare-aker-pa-skattesmallar/> (hämtat 2018-05-16).

Figur 7.1



Källa: Svenska Byggnadsarbetareförbundet.

Byggnads menar att syftet med det illustrerade upplägget är att kringgå den svenska modellen. Arbetskraften är mer eller mindre, enligt Byggnads, tvingad att starta enskild näringsverksamhet och skaffa godkännande för F-skatt för att få arbete.

7.3 En europeisk utblick

I detta avsnitt redogör utredningen för hur företelsen falska egenföretagare har behandlats i olika sammanhang inom EU. Även praxis som har koppling till företelsen som en följd av den fria rörlighetens påverkan berörs.

Det är viktigt att inledningsvis understryka att uttrycket falska egenföretagare i EU-sammanhang skiljer sig från hur utredningen använder uttrycket i betänkandet. Den främsta skillnaden är givetvis att det inte finns någon koppling till den svenska F-skatten när falska

egenföretagare diskuteras inom EU. Detsamma gäller i princip när utredningen använder uttrycket i detta avsnitt.

7.3.1 Bakgrund

Själva uttrycket falska egenföretagare dök upp inom EU redan för drygt 20 år sedan, dock utan att det definierades.⁶ Knappt femton år därefter rapporterade EU-kommissionen att ett antal länder noterat fenomenet falsk egenföretagare och börjat leta efter sätt att hantera frågan (t.ex. Belgien, Estland, Nederländerna, Österrike, Portugal och Slovakien).⁷

Europeiska ekonomiska och sociala kommittén har i flera yttranden uttalat att egenföretagandet är en legitim status på arbetsmarknaden och att alla har rätt att vara egenföretagare. Men kommittén har också konstaterat att det finns en baksida av denna företeelse, som svartarbete eller s.k. falska egenföretagare. I ett yttrande på eget initiativ ”*Missbruk av status som egenföretagare*”⁸ år 2013 togs dessa frågor upp. I yttrandet framställer kommittén företeelsen falsk egenföretagare som en ytterlighet i gruppen egenföretagare. Där anges att denna ytterlighet består av egenföretagare vars status inte har något annat syfte än att sänka uppdragsgivarens administrativa och ekonomiska kostnader. Enligt kommittén är personer i denna ställning falska egenföretagare och har begränsad eller ingen valfrihet, och de är ekonomiskt helt beroende av uppdragsgivaren.

Falska egenföretagare har också diskuterats inom ramen för s.k. odeklarerat arbete. I ett beslut om att inrätta ett forum på området har Europaparlamentet och rådet förklarat att ”det är fråga om falskt egenföretagande när en person deklarerar som egenföretagare men i själva verket uppfyller villkor som är typiska för ett anställningsförhållande, i syfte att undvika vissa rättsliga skyldigheter eller skyldigheter att betala skatter och avgifter”.⁹

⁶ Ekonomiska och sociala kommitténs yttrande den 27 november 1996 om *Nya teknologiers inverkan på sysselsättningsituationen* (97/C 66/20), punkt 2.8.

⁷ European Employment Observatory Review (2010), *Self-employment in Europe 2010* s. 32.

⁸ 2013/C 161/03.

⁹ Europaparlamentets och rådets beslut (EU) 2016/344 den 9 mars 2016 om inrättande av ett europeiskt forum för att förbättra samarbetet när det gäller att bekämpa odeklarerat arbete, beaktandeskäl 8.

7.3.2 Egenföretagande inom Europeiska unionen

I en rapport från Europeiska fonden för förbättring av levnads- och arbetsvillkor (Eurofound)¹⁰ år 2017 identifierades fem kategorier av egenföretagare.¹¹ Enligt rapporten är egenföretagare en mångfaceterad grupp med stor variation avseende attityder, inkomstnivåer, hälsa och välbefinnande. Analysen i rapporten baseras på data från den sjätte europeiska undersökningen om arbetsvillkor och EU:s arbetskraftsundersökning och den visar att jobbkvaliteten är hög för en majoritet av egenföretagarna. Det finns emellertid en oro för arbetstagarnas s.k. ekonomiska beroende. Även om de kategoriseras som egenföretagare saknar de både den självständighet som egenföretagare oftast har och det sociala skydd som en traditionell anställning ger.

I rapporten anges att gränserna mellan egenföretagande och anställning håller på att suddas ut. Många egenföretagare, särskilt de som är beroende av en enda kund, anser själva att deras situation liknar en anställd i termer av ekonomiskt beroende och osjälvständighet. Detta leder till frågan om huruvida kriterierna för att avgöra anställningsstatus måste förtydligas eller om det behövs en blandstatus för ekonomiskt beroende egenföretagare. Enligt rapporten har medlemsstaterna gått olika vägar och det återstår att se vilket alternativ som ger bäst resultat. Sammanfattningsvis återges i rapporten fyra olika tillvägagångssätt som använts för att hantera mellanliggande situationer:

1. skapande av en hybridstatus för egenföretagare med särskilda rättigheter, särskilt när det gäller socialt skydd,
2. skapande av en status för ekonomiskt beroende arbetstagare,
3. användande av kriterier för ekonomiskt beroende för att identifiera och bekämpa falskt egenföretagande,

¹⁰ Eurofound är ett trepartsorgan inom Europeiska unionen vars uppgift är att bidra med kunskap om social- och arbetsmarknadspolitik. Eurofound bildades år 1975 genom rådets förordning (EEG) nr 1365/75 för att bidra till att planera för och utforma bättre levnads- och arbetsvillkor i Europa.

¹¹ Eurofound (2017), *Exploring self-employment in the European Union*, Publications Office of the European Union, Luxembourg. Rapporten finns på: www.eurofound.europa.eu/publications/report/2017/exploring-self-employment-in-the-european-union. Se även sammanfattningen av rapporten, *Egenföretagande inom Europeiska unionen – Sammanfattning*, Publications Office of the European Union, Luxembourg.

4. fastställande av kriterier för att tydligt skilja anställning från egenföretagande.¹²

Enligt Eurofound är det uppenbart att otydligheterna kring hur arbetstagare kategoriseras måste minska och möjligheterna att missbruka ställningen som egenföretagare måste undanröjas.¹³

7.3.3 Den fria rörlighetens påverkan

Europeiska ekonomiska och sociala kommittén uttalade år 2013 att inrättandet av den inre marknaden, och det därmed sammanhängande införandet av fri rörlighet, har bidragit till den utveckling som man kunnat konstatera i sammansättningen av gruppen egenföretagare, vid sidan om de klassiska typerna av egenföretagare, och som lett till att egenföretagande numera används inom de mest utsatta delarna av arbetsmarknaden. Enligt kommittén hyrs i dag ett antal personer (genom alla former av förmedlingar) inte in som arbetstagare, utan som ”självständiga tjänsteleverantörer”. Det innebär att den person som anlitas inte får något anställningsavtal eftersom han eller hon genom sitt självständiga arbete tillhandahåller en särskild tjänst för egen räkning. Billig arbetskraft kan därigenom erbjudas mot faktura, utan att de nationella arbetsnormerna behöver följas. Det är därför enligt kommittén berättigat att fråga om denna nya form av egenföretagandestatus är äkta.¹⁴

Även i Sverige har sammansättningen i gruppen egenföretagare påverkats av den fria rörligheten. Skatteverket uppmärksammade för några år sedan en växande trend bestående i att företag i stället för att ha egna anställda anlidade utländska näringsidkare, vanligen med skatterättslig hemvist i annat land, som arbetade i Sverige under anställningsliknande former.¹⁵ De branscher som befanns mest representativa för denna företeelse var bygg, åkeri och slakteri.

¹² A.a. s. 38.

¹³ Eurofound (2017), *Egenföretagande inom Europeiska unionen – Sammanfattning*.

¹⁴ Yttrandet ”*Missbruk av status som egenföretagare*” (2013/C 161/03), punkten 2.4.

¹⁵ Informationen i avsnittet avseende förhållandena i Sverige är hämtad från bl.a. Skatteverkets omprövningsbeslut den 13 april 2016 (ärendenr 82-50479937, AG90, AG93, AG99, AG 102, AG105, AG 108, AG111, AG114, AG117, AG120, AG123 och AG126) rörande bl.a. arbetsgivaravgifter, Skatteverkets omprövningsbeslut den 4 april 2013 (dnr 82-1746886) rörande bl.a. arbetsgivaravgifter, Skatteverkets omprövningsbeslut den 19 september 2012 (beslutsidentitet 82-2712414, AG 24 och 29) rörande bl.a. arbetsgivaravgifter samt uppgifter

Många av de utländska näringsidkarna saknade godkännande för F-skatt och i de flesta fall fanns inte heller intyg om tillämplig socialförsäkringstillhörighet. Ett flertal kunde dock uppvisa ett registreringsnummer för mervärdesskatt och/eller företagsregistreringsnummer i sitt hemland. Majoriteten av näringsidkarna hade registrerats för mervärdesskatt först efter eller nära i samband med att de började utföra arbete för det svenska bolaget. Detta tydde enligt Skatteverket på att registreringen skett med anledning av att uppdraget påbörjats eller snarast skulle komma att påbörjas hos uppdragsgivaren i Sverige, och inte på grund av att personen bedrivit en näringsverksamhet i sitt hemland som krävt sådan registrering.

De svenska företagen som anlidade de utländska näringsidkarna saknade ofta egna anställda. I vissa fall kunde Skatteverket dock konstatera att företagen tidigare hade haft egna anställda och att dessa ersatts med utländska näringsidkare. Det var t.o.m. så att vissa av de anställda hade förmåtts skaffa mervärdesskatte- och företagsregistreringsnummer i sitt hemland för att kunna fakturera arbetsgivaren som näringsidkare i stället för att fordra lön.

Genom Skatteverkets utredningar framkom att ett flertal av de svenska uppdragsgivarna inte hade betalat arbetsgivaravgifter och inte heller gjort skatteavdrag för de utländska näringsidkarna som saknade godkännande för F-skatt. I något fall förekom att kontrolluppgifter hade lämnats till Skatteverket av det anlidade företaget. De utländska näringsidkarna hade inte lämnat inkomstdeklaration i Sverige, eftersom de sannolikt ansåg sig skatterättsligt bosatta utomlands och att de inte hade haft något fast driftställe här. Skatteverket kunde konstatera att personer som var bosatta i Sverige hade åkt till sitt hemland för att där göra inregistreringar av företag, vilka sedan hade använts för att fakturera den svenske uppdragsgivaren. Skatteverket noterade också att det inte endast var den rena konkurrensfördelen som är direkt kopplad till fördelen av att betala lägre skatter och löner som utgjorde motivet för de granskade företagen att anlita utländsk arbetskraft, utan även svårigheten att få tag i arbetskraft inom vissa branscher, särskilt bygg- och slakteribranschen.

hämtade från Skatteverket den 12 mars 2018. Här kan även noteras Skatteverkets rapport *Åkeriverksamhet i Sverige 2015* (dnr 410-115937-16/123) i vilken behandlas Skatteverkets granskning av ett urval av svenska åkerier.

7.3.4 Några domar och beslut i gränsöverskridande fall

För att komplettera den bild som ovan framträtt av falskt egenföretagandekännetecken det vara lämpligt att redogöra för några domar och beslut där företeelsen har varit aktuell.

I en dom av EU-domstolen år 2008 definierade en part falska egenföretagare som bolagsmän som på ett atypiskt sätt befinner sig i en situation som liknar situationen för en löntagare. Domstolen återgav begreppet falska egenföretagare som sådant, men utan att återge partens definition.¹⁶

I en annan dom fyra år senare definierade en part falska egenföretagare som sådana som egentligen är arbetstagare men missbrukar ställningen som egenföretagare. Även här återgav domstolen begreppet falska egenföretagare som sådant, men inte partens definition.¹⁷

År 2014 definierade dock EU-domstolen falska egenföretagare som tjänsteleverantörer som befinner sig i en situation som är jämförbar med den som arbetstagare befinner sig i. Enligt domstolen ska begreppet arbetstagare i unionsrättslig mening definieras enligt de objektiva kriterier som kännetecknar ett anställningsförhållande, med beaktande av de berörda personernas rättigheter och skyldigheter. Det viktigaste kännetecknet för ett anställningsförhållande enligt fast rättspraxis är att en person under en viss tid mot ersättning utför arbete åt en annan person under dennes ledning. Den omständigheten att en person ska kvalificeras som egenföretagare enligt nationell rätt hindrar inte, enligt domstolen, att denne ska kvalificeras som arbetstagare i unionsrättens mening när dennes oberoende ställning endast är fiktiv och döljer att det egentligen är frågan om ett anställningsförhållande.¹⁸

¹⁶ EU-domstolens dom den 22 december 2008 (mål nr C-161/07), punkterna 21 och 37. Målet handlar om fördragsbrott.

¹⁷ EU-domstolens dom den 19 december 2012 (mål nr C-577/10), punkterna 15 och 45. Målet handlar om frihet att tillhandahålla tjänster.

¹⁸ EU-domstolens dom den 4 december 2014 (mål nr C-413 /13), punkterna 31, 34 och 35. Målet handlar om kollektivavtal.

När det gäller svenska förhållanden är åkeribranschen ett område som ofta lyfts fram vid diskussioner om falska egenföretagare. Det är även den bransch inom vilken rättsfallet AD 2013 nr 92 utspelar sig. Domstolen nämner visserligen inte uttryckligen begreppet falska egenföretagare men behandlar förhållanden som är av intresse i sammanhanget. Målet handlar om åkeriet A som hade anlitat chaufförer genom företaget Z, som i sin tur hade slutit avtal med de enskilda chaufförerna där de kallades uppdragstagare. Svenska Transportarbetareförbundet, som menade att konstruktionen var till för att kringgå kollektivavtalet och för att dumpa lönerna, stämde åkeriet till Arbetsdomstolen för kollektivavtalsbrott.

Målet gällde en enskild chaufför som trodde att han hade blivit anställd men som fick registrera en firma i Polen för att kunna få ut sin lön. Tvisten gällde om han hade varit arbetstagare hos åkeriet A och om åkeriet i så fall hade brutit mot Transportavtalet genom att inte tillämpa avtalet på chauffören. Arbetsdomstolen fastslog att under de tre månader chauffören arbetade för åkeriet ställde han bara sin arbetskraft till förfogande. Han arbetade också för åkeriets räkning på det sätt som är vanligt i ett anställningsförhållande i branschen. Att företagen Z och A hade samma ägare och att chauffören bara körde åkeriets bilar var några av de saker som Arbetsdomstolen menade talade för att han var arbetstagare hos åkeriet. Företaget Z hade som enda uppgift att förmedla ersättningen från åkeriet till chauffören. Arbetsdomstolen ansåg att den aktuella konstruktionen inte kunde leda till att åkeriet skulle kunna komma undan det tvingande arbetstagarbegreppet. Efter en bedömning i det enskilda fallet kom Arbetsdomstolen således fram till att chauffören skulle ha ansetts som arbetstagare hos åkeriet även om han efter det att han uppmanades att registrera sin firma skulle ha skrivit på ett uppdragsavtal med åkeriet och därefter fakturerat åkeriet för utfört arbete. Åkeriet dömdes att betala skadestånd för kollektivavtalsbrott.

Företaget Z har även varit part i flera skatte- och avgiftsmål i Sverige. Avseende de utländska egenföretagarna som var aktuella i den ovan beskrivna konstruktionen fann Skatteverket i beslut i juni 2013 att de hade varit anställda av företaget Z. Det handlade om nästan 260 chaufförer. Endast två av dessa hade svenskt godkännande för F-skatt vid tidpunkten då ersättningar hade betalats ut. Företaget Z ansågs inledningsvis skyldigt att betala arbetsgivaravgifter på

utbetalda ersättningar till sammanlagt 167 chaufförer. Arbetsgivaravgifter påfördes inte i de fall näringsidkaren hade godkännande för F-skatt eller om näringsidkaren omfattades av ett annat EU-lands socialförsäkringssystem enligt förordning 883/2004¹⁹ under arbetsperioden i Sverige.

Företaget Z överklagade Skatteverkets beslut med viss framgång. Förvaltningsrätten satte ned företaget Z:s underlag för arbetsgivaravgifter något. Efter överklagande fastställde Kammarrätten i Göteborg i dom den 4 juni 2015 (mål nr 4303–4304-14 och 4306-14) Skatteverkets fordran mot företaget Z till nästan 14 miljoner kronor. Högsta förvaltningsdomstolen beslutade den 4 maj 2016 att inte meddela prövningstillstånd.²⁰

När det gäller skattekonsekvenser för chaufförerna bedömde Skatteverket i ett antal fall att chaufförernas vistelser i Sverige hade varit stadigvarande och chaufförerna därför obegränsat skattskyldiga i Sverige för ersättning som uppburits för arbete utfört här. Inkomsterna beskattades i inkomstslaget tjänst. Många av chaufförerna överklagade Skatteverkets beslut. I de fall som utredningen har studerat delade såväl förvaltningsrätt som kammarrätt Skatteverkets bedömning i denna del.

Det kan tilläggas att huvudmännen bakom upplägget som behandlats ovan förekommit i ytterligare skatteupplägg där utländska näringsidkare anlitats som chaufförer. Skatteverket ålade t.ex. i april 2016 åkeriet A att betala cirka 5 miljoner i arbetsgivaravgifter till svenska staten. Åkeriet överklagade Skatteverkets beslut men Förvaltningsrätten i Göteborg avslog överklagandet i dom den 20 juni 2017 (mål nr 6746-16 och 6747-16). Domen överklagades inte.²¹

¹⁹ Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 883/2004 av den 29 april 2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen.

²⁰ Mål nr 5119–5121-15.

²¹ Se även Kammarrätten i Göteborgs dom den 4 juni 2015 i mål nr 4307–4308-14. En annan dom som rör upplägg med utländska näringsidkare är Kammarrätten i Göteborgs dom den 2 maj 2017 i mål nr 4747-16 och 4749–4751-16.

7.4 Tidigare utredningar

Som inledningsvis nämnts har utredningen inte funnit någon forskning eller annat vetenskapligt material avseende svenska förhållanden som behandlar falska egenföretagare inom det skatterättsliga området och när det gäller offentliga utredningar är företeelsen sparsamt behandlad. Falsa egenföretagare nämns i några äldre förarbeten²² och år 2017 behandlades företeelsen i en arbetsmiljörättslig utredning. Nedan berörs några av dessa tidigare utredningar samt ett par lagstiftningsförslag som är av intresse i sammanhanget.

7.4.1 Konstnärerna och trygghetssystemen

Utredningen konstnärerna och trygghetssystemen, som hade i uppdrag att bl.a. kartlägga hur då gällande trygghetssystem förhöll sig till konstnärlig verksamhet, behandlade falska egenföretagare i ett kort avsnitt i betänkandet *Konstnärerna och trygghetssystemen* (SOU 2003:21 s. 42).

Enligt utredningen krävde allt fler uppdragsgivare/arbetsgivare inom kultursektorn, liksom inom andra sektorer, att arbetet skulle faktureras även av arbetspresterande parter som vanligtvis var arbetstagare. Därmed tvingades i dessa fall den enskilde individen att antingen tacka nej till arbete, vilket motverkade arbetslinjen inom arbetsmarknadspolitiken, eller att mot sin vilja bli klassificerade som företagare enligt reglerna om arbetslöshetsersättning.

Utredningen hänvisade därefter till Näringsdepartementets promemoria *Hållfast arbetsrätt för ett föränderligt arbetsliv* (Ds 2002:56) där utvecklingen beskrivs enligt följande.

Såväl på den svenska som på den europeiska arbetsmarknaden tycks det förekomma att huvudmän ställer som villkor för ett samarbete att den arbetspresterande parten skall driva egen verksamhet och betala sina egna socialavgifter, trots att arbetsuppgifterna i princip är identiska med de anställdas arbetsuppgifter samt att den arbetspresterande parten ekonomiskt är helt eller i vart fall nästan helt beroende av en enda huvudman. I de flesta fallen åtnjuter dessa egenföretagare ringa skydd

²² Företeelsen falska egenföretagare nämns i departementspromemorian *Hållfast arbetsrätt för ett föränderligt arbetsliv* (Ds 2002:56) s. 89, departementspromemorian *Företags- och anställningsformer i förändring* (Ds 2003:27), betänkandet *Konstnärerna och trygghetssystemen* (SOU 2003:21) s. 42, propositionen *Genomförande av vägarbetsstidsdirektivet för egenföretagare* (prop. 2011/12:69) s. 13 och propositionen *Sanktionsavgift för överträdelse av bestämmelserna om cabotagetransport på väg* (prop. 2013/14:234) s. 22 f.

från arbets- eller socialförsäkringsrätten, vilket föranlett kritiker att tala om "falska egenföretagare" ("false self-employed persons").

I utredningens uppdrag ingick inte att lämna förslag på några åtgärder.

7.4.2 Ett arbetsliv i förändring – hur påverkas ansvaret för arbetsmiljön?

En särskild utredare fick år 2016 i uppdrag att bl.a. kartlägga det moderna arbetslivets utmaningar, dvs. trender och nya former för arbete i Sverige. I direktivet angavs att det moderna arbetslivet innebär nya företeelser som inte fanns eller var lika vanliga när arbetsmiljölagen trädde i kraft år 1978. Det angavs att det inom vissa branscher blir allt vanligare med s.k. falska egenföretagare, dvs. personer som utger sig för att vara egenföretagare men som egentligen borde betraktas som anställda.²³ Utredningen, som antog namnet Utredningen om arbetsmiljöregler för ett modernt arbetsliv, redovisade uppdraget i betänkandet i *Ett arbetsliv i förändring – hur påverkas ansvaret för arbetsmiljön?* (SOU 2017:24). I ett avsnitt behandlades egenföretagare och falska egenföretagare.

Utredningen konstaterade i fråga om egenföretagare att gruppen egenföretagare under de senaste decennierna har ökat i antal på den svenska arbetsmarknaden. Det fanns enligt utredningen stöd för att en majoritet av dessa personer är egenföretagare för att de själva vill vara sysselsatta på detta sätt. Samtidigt fanns det stöd för att en del av företagandet sker av nödvändighet i brist på andra sätt att försörja sig. I fråga om falska egenföretagare ansåg utredningen att det var förknippat med stora svårigheter att försöka uttala sig med någon precision om omfattningen av falska egenföretagare och om det är en företeelse som ökar eller minskar. Utredningen noterade att det inte förs någon statistik på området och det fick anses ligga i sakens natur att sådan statistik skulle vara mycket svår att ta fram.

Likafullt konstaterade utredningen att falska egenföretagare är en företeelse som i någon utsträckning verkar förekomma på den svenska arbetsmarknaden och som hade varit föremål för en hel del uppmärksamhet från olika håll, både på nationell nivå och EU-nivå.²⁴ Det var enligt utredningen inte heller orimligt att anta att de falska

²³ Kommittédirektiv *Arbetsmiljöregler för ett modernt arbetsliv* (Dir. 2016:1).

²⁴ Se SOU 2017:24 s. 110 och där angivna källor.

egenföretagarna hade vuxit i antal. Denna slutsats grundade sig bl.a. på att det kommit fram att potentiella arbetsgivare uppmanat arbetsökande att skaffa godkännande för F-skatt och att det av vissa uppfattats som att det hade blivit vanligare med ansökningar om godkännande för F-skatt från personer som inte såg sig själva som företagare. Till detta kom att det hade skett en ökning av egenföretagare på den svenska arbetsmarknaden överlag. Utredningen uttalade att det på en arbetsmarknad där gruppen egenföretagare genomgående ökar, möjligen även finns ett större utrymme för gruppen falska egenföretagare att växa.

7.4.3 Den s.k. holländska modellen och sanktionsavgift vid överträdelser av cabotageregler

Ett förslag som har lyfts fram för att möta problem med falska egenföretagare inom åkerinäringen är den s.k. holländska modellen.²⁵ Som namnet avslöjar härstammar modellen från Holland och den går kortfattat ut på att de som arbetar inom åkerinäringen ska vara anställda i det företag som utför transporten. Modellen har varit föremål för debatt i Sverige²⁶ som ledde till att Transportstyrelsen i maj 2013 fick i uppdrag att redovisa fördjupade analyser om regel efterlevnaden inom yrkestrafiken på väg.

I en delrapport från Transportstyrelsen diskuterades och avfärdades den holländska modellen när det gäller (lagliga) cabotagetransporter.²⁷ Samtidigt konstaterades att när det gäller olaga cabotage och olaga yrkesmässig trafik, dvs. då det kan anses röra sig om ett utländskt transportföretag som är i det närmaste etablerat i Sverige och här driver sin verksamhet, skulle frågan kunna aktualiseras i samband med situationer med s.k. falska egenföretagare och andra mer anställningslika omständigheter. I delrapporten behandlades även rättsfallet AD 2013 nr 92 (som utredningen redogör för i avsnitt 7.3.4)

²⁵ Riksdagen riktade i maj 2013 ett tillkännagivande till regeringen om behovet av att se över möjligheten att införa en modell liknande den som tillämpas i Nederländerna, med krav på bl.a. att de som arbetar inom åkerinäringen ska vara anställda i det företag som utför transporten (bet. 2012/13:TU16, rskr. 2012/13:228).

²⁶ Se t.ex. bet. 2012/13:TU16 s. 12 f. och 2013/14:TU14 s. 31 f. samt prop. 2013/14:234 s. 23.

²⁷ Med cabotagetransport avses yrkesmässig tillfällig inrikes godstransport, jfr artikel 2.6 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1072/2009 av den 21 oktober 2009 om gemensamma regler för tillträde till den internationella marknaden för godstransporter på väg (omarbetning).

och det ifrågasattes om det fanns behov av en reglering liknande den holländska. Transportstyrelsen menade att det tvingande arbetstagarbegreppet i svensk rätt tillförsäkrar förare de villkor som de skulle få genom ett anställningsavtal. I rapporten ifrågasattes också om det är möjligt eller ens eftersträvansvärt att reglera ett specifikt yrkesområde.²⁸

När frågan några månader senare togs upp i en proposition anslöt sig regeringen till Transportstyrelsens bedömning. Regeringen anförde att det på den svenska arbetsmarknaden vore främmande att förbjuda uppdragstagare i en viss bransch. Det vore dessutom ett ingrepp i det fria företagandet.²⁹

För att få bukt med otillåten cabotageverksamheten beslutade regeringen år 2017 att ändra reglerna om ansvar vid överträdelser av EU:s cabotageregler för lastbilstrafik.³⁰ Tillämpningen av den svenska regleringen om ansvar vid överträdelser av cabotageregler hade visat sig vara för snäv och sanktionsavgifter hade endast utfärdats i ett fåtal fall. Bestämmelserna gjordes därför tydligare så att sanktionsavgifter lättare kan utfärdas vid regelöverträdelser.

De nya bestämmelserna gäller från den 17 juli 2017 genom ändringar i förordningen (1998:786) om internationella vägtransporter inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

7.4.4 Förslag om ett entreprenörsansvar i bygg- och anläggningsbranschen

Ett lagförslag som kan få en viss betydelse för förekomsten av falska egenföretagare, och som därför bör omnämnas i detta sammanhang, är regeringens förslag om en ny lag om entreprenörsansvar för lönefordringar. Förslaget lämnas i propositionen *Ett entreprenörsansvar för lönefordringar i bygg- och anläggningsbranschen* (prop. 2017/18:214) och innebär i huvudsak följande.

En arbetstagar som inte får lön av sin arbetsgivare för arbete i en bygg- eller anläggningsentreprenad ska kunna få betalt från en annan

²⁸ Transportstyrelsen (2014), *Uppdrag att redovisa fördjupade analyser om regelefterlevnaden inom yrkestrafiken på väg, 2. Konkurrensvillkor/cabotagetransporter 4. Beställaransvar*, delredovisning, dnr TSV 2013–2006, s. 59–63.

²⁹ Prop. 2013/14:234 s. 23.

³⁰ I 7 kap. 3 § andra stycket yrkestrafiklagen (2012:210) finns ett bemyndigande för regeringen att meddela föreskrifter om sanktionsavgifter för överträdelser av bestämmelserna om cabotage som infördes genom SFS 2014:1395 (prop. 2013/14:234, bet. 2014/15:TU2, rskr. 2014/15:24).

entreprenör i entreprenadkedjan. Entreprenörsansvaret ska i första hand gälla uppdragsgivaren, dvs. den entreprenör som har anlitat arbetstagarens arbetsgivare som underentreprenör. Om uppdragsgivaren inte betalar eller inte kan nås ska även entreprenören högst upp i kedjan, huvudentreprenören, kunna ansvara. Ett syfte med det föreslagna entreprenörsansvaret är att det ska ha en preventiv effekt mot att det i entreprenadkedjor inom bygg- och anläggningsbranschen anlitas entreprenörer som inte betalar lön till sina anställda. Entreprenörsansvaret föreslås tillämpas också vid utstationering.

Enligt regeringen är en önskvärd följd av ett entreprenörsansvar att informationsutbytet mellan aktörerna i en entreprenadkedja förbättras. Därigenom kan det bli enklare för en entreprenör att ha uppsikt över och insyn i förhållandena längre ned i kedjan.

Den nya lagen och lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 augusti 2018.

Förslaget som ovan beskrivs har sin grund i bl.a. departementspromemorian *Ett entreprenörsansvar i bygg- och anläggningsbranschen* (Ds 2017:30). I promemorian lyfts bl.a. fram att en önskad effekt av ett entreprenörsansvar skulle kunna hävdas vara risken för en ökning av såväl äkta som oäkta enmansföretagare. Detta eftersom enmansföretagare som driver verksamhet i enskild firma inte är att betrakta som arbetstagare och den ersättning de tar ut räknas då inte som lön och skulle alltså inte omfattas av ett entreprenörsansvar. Som en följd av detta skulle enligt promemorian kunna hävdas att egenföretagare framstår som mer attraktiva som underentreprenörer än ett företag med anställda. En farhåga som skulle kunna framföras i linje med det sagda är, enligt promemorian, att ett entreprenörsansvar kan innebära en ökad förekomst av s.k. falska egenföretagare³¹ i syfte att kringgå ansvaret.

I promemorian anges emellertid att det inte framstod som troligt att en entreprenör skulle välja att anlita ett flertal äkta eller falska egenföretagare, med den ökade administration detta kunde antas medföra, i stället för ett större företag med anställda enbart i syfte att undgå reglerna om entreprenörsansvar. Risken för en ökning av s.k. falska egenföretagare bedömdes inte som överhängande.

³¹ I promemorian definierade som personer som utger sig för att vara egenföretagare trots att de egentligen är att anse som arbetstagare, s. 145.

7.4.5 Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige

I juni 2017 överlämnade Skatteverket promemorian *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige* till Finansdepartementet. I promemorian föreslås att en arbetstagare som arbetar tillfälligt i Sverige i en svensk verksamhet ska betala skatt i landet även om anställningen sker via uthyrning från ett utländskt bolag. Det föreslås också att utländska företag som bedriver viss verksamhet i Sverige ska göra skatteavdrag och omfattas av reglerna för registrering, F-skatt och uppgiftsskyldighet på liknande sätt som svenska företag. Promemorian har remissbehandlats. Förslagen i promemorian behandlas i en lagrådsremiss – *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige* – som överlämnades i maj 2018. Nedan följer lagrådsremissens huvudsakliga innehåll.

En begränsat skattskyldig arbetstagare som är anställd av ett företag i Sverige beskattas här vid tillfälligt arbete i landet. Om arbetstagaren i stället är inhyrd från ett utländskt företag som saknar fast driftsställe i Sverige och vistelsen här inte överstiger 183 dagar under en tolv månaders period, beskattas dock arbetstagaren inte i Sverige enligt dagens regler. I lagrådsremissen föreslås att arbetstagaren i den sistnämnda situationen ska beskattas i Sverige när han eller hon utför arbete för en verksamhet här. Innebörden av förslaget är att den s.k. 183-dagarsregeln inte ska kunna tillämpas när det är fråga om uthyrning av arbetskraft. Dessutom föreslås bl.a. att en utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftsställe i Sverige ska bli skyldig att göra skatteavdrag från den ersättning som betalas ut för arbete i Sverige. En svensk utbetalare ska bara göra skatteavdrag från ersättning för arbete som betalas ut till en utländsk juridisk person eller en fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige om ersättningen betalas ut för arbete som mottagaren utför i Sverige. En fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftsställe i Sverige ska i vissa fall vara skyldig att lämna särskilda uppgifter till Skatteverket. Syftet med förslagen är att åstadkomma ordning och reda på svensk arbetsmarknad, bidra till sundare konkurrens och att minska skattefusk och skatteundandragande.

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2019.

7.5 Information från myndigheter och arbetsmarknadens parter

7.5.1 Dialogmöten och frågeformulär

I syfte att hämta in information och uppfattningar om falska egenföretagare, faktureringsplattformar, egenanställningsföretag eller liknande har utredningen genomfört ett antal dialogmöten med myndigheter och arbetsmarknadens parter. Vid mötena fördes diskussioner bl.a. om vilken information och vilka uppfattningar som finns om företeelsen falskt egenföretagande samt om bestämmelserna om F-skatt behöver ändras i syfte att bekämpa skattefusks och skatteundandragande i aktuellt avseende.

För att utredningen på ett rättvisande sätt skulle kunna ta hand om den information och de uppfattningar som fördes fram vid dialogmötena och för att komplettera den bild av företeelserna i Sverige som fås från offentliga källor har representanter för myndigheterna och arbetsmarknadens parter uppmanats besvara ett antal frågor om falska egenföretagare och egenanställningsföretag eller liknande. Brottsförebyggande rådet (Brå) och Stora Branschgruppen har inte ombetts lämna skriftliga svar (se närmare om material och metod i kapitel 1).

De skriftliga svaren från Arbetsgivarverket, Arbetsmiljöverket, Ekobrottsmyndigheten, Egenanställningsföretagens branschorganisation, Företagarna, Landsorganisationen i Sverige (LO), Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Sveriges akademikers centralorganisation (Saco), Skatteverket, Sveriges kommuner och landsting (SKL), Svenskt Näringsliv, och Tjänstemännens centralorganisation (TCO) redovisas nedan. Vardera respondenten har i sitt svar utgått från sin uppfattning om vad som avses med falskt egenföretagande.

Företagarna har även hänvisat till synpunkter om falska egenföretagare som lämnats av Sveriges Åkeriföretag. Dessa redogörs för i anslutning till Företagarnas svar.

Även Byggnads, genom LO, har kommit in med synpunkter. Dessa redogörs för i anslutning till LO:s svar.

Både Företagarna och TCO har genomfört enkätundersökningar som är av intresse för utredningens uppdrag i fråga om falska egenföretagare. Resultaten från undersökningarna redovisas i avsnitt 7.5.2.

Inkomna synpunkter och svar

Arbetsgivarverket

Arbetsgivarverket beskriver en falsk egenföretagare som en uppdragstagare som egentligen, med utgångspunkt i Arbetsdomstolens praxis, är att jämställa med en arbetstagare. Enligt verkets uppfattning förekommer inte falska egenföretagare inom det statliga området. Det skulle dock kunna förekomma bland de underleverantörer som statliga myndigheter i sin tur anlitar. Gällande vilken bransch falska egenföretagare uppfattas förekomma svarar Arbetsgivarverket att det i media har förts diskussioner om förekomsten i bl.a. åkeribranschen. Arbetsgivarverket uppger att verket inte vet i vilken omfattning falska egenföretagare kan antas förekomma eller om nuvarande bestämmelser i 9 kap. skatteförfarandelagen möjliggör att F-skattesystemet kan missbrukas genom anlitan av falska egenföretagare för att undgå skatter eller avgifter.

Arbetsmiljöverket

Med falskt egenföretagande menar Arbetsmiljöverket situationer där personer som formellt är egna företagare men efter en sammantagen bedömning egentligen borde betraktas som anställda av uppdragsgivaren. I bedömningen ligger frågor om t.ex. utföraren är personligen arbetskyldig, om vem som står för arbetsledning, vem som tillhandahåller verktyg, material, m.m. Falska egenföretagare förekommer enligt Arbetsmiljöverket inom branscherna bygg, transport, städ, hotell och restaurang, skogs- och jordbruk. I vilken omfattning falska egenföretagare kan anses förekomma kan inte Arbetsmiljöverket svara på men en allmän uppfattning hos byggsakkunniga vid verket är att fenomenet är växande. Till stöd för framförda uppfattningar hänvisar Arbetsmiljöverket till diverse handlingar och bl.a. följande exempel.³²

Arbetsmiljöverket genomförde i september 2017 en inspektion på en byggarbetsplats. Vid inspektionen framkom att det fanns 125 personer registrerade i systemet för personalliggare. Huvudmannen

³² Till utredningen ingivna handlingar består i bl.a. Arbetsmiljöverkets redovisning den 24 september 2014 av regeringsuppdraget *Arbetsmiljöansvar i entreprenad- och inbyringsituationer* med fyra bilagor, avgiftsförelägganden och beslut om förbud och föreläggande med vite av Arbetsmiljöverket samt mail av tjänstemän vid Arbetsmiljöverket.

uppgav att det rörde sig om utländska egenföretagare. Utifrån de uppgifter som lämnades vid inspektionen och Arbetsmiljöverkets iakttagelser bedömde verket att egenföretagarna var att anse som arbetstagare i förhållande till huvudmannen.

På frågan om F-skattesystemet kan uppfattas leda till företeelsen menar Arbetsmiljöverket att det kan vara så, eller i vart fall att systemet möjliggör den. I skattehänseende kan det ifrågasättas om självständighetsrekvisitet i 13 kap. 1 § IL är uppfyllt, dvs. om ett godkännande av F-skatt ska ske eller om godkännandet ska återkallas. Närmare torde det enligt Arbetsmiljöverket vara beroenderekvisitet i 13 kap. 1 § andra stycket IL som är intressant. Arbetsmiljöverket hänvisar till propositionen 2008/09:62 *F-skatt är fler* (prop. 2008/09:62) s. 33 där bl.a. följande anges. Lokutionen ”vad som avtalats med uppdragsgivaren” avses innebära bl.a. att en uppdragsgivares och en uppdragstagares avsikt att ingå ett uppdragsavtal har betydelse vid bedömningen. Detta går enligt verket att tolka som att avtalets beteckning är viktig. Om avtalets beteckning skatterättsligt har stor betydelse hamnar det i viss motsättning till en prövning enligt arbetsrätten, där Arbetsdomstolen fäster mindre vikt vid avtalets beteckning och hur parterna har uppfattat det, än vid avtalets reella innebörd (jfr t.ex. Arbetsdomstolens avgörande AD 2013 nr 92).

Arbetsmiljöverket anser sig inte veta om nuvarande bestämmelser om F-skatt i 9 kap. skatteförfarandelagen kan missbrukas genom anlitan av falska egenföretagare för att undgå skatter eller avgifter.

Som annan information av betydelse för utredningen uppger Arbetsmiljöverket att verket i regleringsbrevet för år 2015³³ fick i uppdrag att under perioden 2015–2018 förstärka sin tillsyn av företag som bryter mot arbetsmiljöregler för att få konkurrensfördelar.

Ekobrottsmyndigheten

Ekobrottsmyndigheten uppger att erfarenheten av s.k. falska egenföretagare inte är så stor. De ärenden som anmäls till myndigheten och utreds handlar främst om bolag. Myndigheten lämnar dock vissa svar bl.a. inhämtade från den operativa verksamheten.

³³ Regeringsbeslut den 22 december 2014, dnr A2014/4479/ARM och A2014/4486/SV (delvis) s. 3.

Ekobrottsmyndighetens uppfattning är att falska egenföretagare säkert förekommer men det finns ingen direkt erfarenhet av företeelsen inom myndigheten. Orsaken är troligen att fokus, när en sådan anmälan kommer in, ligger på att utreda skattebrott i avsaknad av t.ex. en deklARATION trots att inkomster har erhållits av den enskilde. Utredningar huruvida arbetsgivaransvaret ska ligga på uppdragsgivaren är inte så vanligt förekommande om uppdragstagaren tilldelats ett godkännande för F-skatt. Utredningen fokuserar i sådant fall på att uppdragstagaren inte har redovisat sina inkomster.

Typiskt sett torde företeelsen förekomma i de branscher i vilka svart arbetskraft förekommer, dvs. bygg, städ, restaurang och transport.

När det gäller om nuvarande bestämmelser i 9 kap. skatteförfarandelagen möjliggör att F-skattesystemet kan missbrukas genom anlåtande av falska egenföretagare hänvisas till exempel lämnat av den operativa verksamheten.

Här anges att det i svartjobbshärvor har noterats att förvärv av bolag med redan existerande F-skatt är ett utmärkt ”brottsverktyg” för fakturaskrivande bolag. Förvärvarna har med F-skatten i sin hand under en kortare tid, via målvakter, beretts tillfälle att utfärda osanna fakturor innan det uppmärksammas av t.ex. Skatteverket. Summorna har dock hunnit uppgå till mycket ansevärd belopp under denna korta tid. Möjligheterna att snabbt få information, och därefter vid behov kunna stoppa F-skatten vid företagsöverlåtelser och styrelsebyten borde därför ses över.

Företag med godkännande för F-skatt används ibland för avancerade mervärdesskattebedrägerier. Det borde därför ställas vissa krav på den som ansöker om F-skatt, förutom att man bara fyller i ansökan, t.ex. krav på att uppvisa finansieringsplan, ställa ekonomisk säkerhet – i vart fall om ens företag ska syssla med affärer som innebär att man ska kunna betala stora summor i utgående mervärdesskatt – samt att personen får visa upp sig rent fysiskt hos Skatteverket så att myndigheterna vet att personen existerar och att det är rätt person.

Egenanställningsföretagens branschorganisation

Egenanställningsföretagens branschorganisation definierar en falsk egenföretagare som en person som deklarerar inkomst via godkännande för F-skatt men är subordinerad i relation till uppdragsgivaren. Personen verkar därmed under anställningsliknande förhållanden och borde deklarerar inkomst som inkomst av tjänst.

Det finns inga egna erfarenheter av förekomsten av falska egenföretagare inom organisationen, men om bedömningen baseras på rapportering i media blir svaret ja på frågan om det förekommer att personer som egentligen är anställda har anlitats som falska egenföretagare. När det gäller exempel på företeelsen har Kammarrätten i Göteborg meddelat en dom den 11 maj 2010 i mål nr 3059–09 som möjligen skulle kunna tolkas som att en egenanställd verkat som falsk egenföretagare. Men Egenanställningsföretagens branschorganisation anser att domen saknar relevans i dag eftersom den definition som branschorganisationen ställer på ett egenanställningsföretag år 2018, och som även auktorisationsvillkoren stipulerar, medför att ett egenanställningsföretag tar ett reellt arbetsgivaransvar. Arbetstagaren står under egenanställningsföretagets kontroll.

Egenanställningsföretagens branschorganisation har också lämnat svar på frågan om det finns behov att ändra bestämmelserna i syfte att bekämpa skattefusk och skatteundandragande. Svaret redovisas i avsnitt 8.6.

Företagarna

Begreppet falska egenföretagare är nytt för Företagarna som inte har några besked eller uppgifter från medlemmarna om att fenomenet skulle förekomma. Om begreppet falska egenföretagare används utan definition eller förklaring, skulle det sannolikt ligga närmast till hands att tänka på någon som utgav sig för att vara egenföretagare utan att ha F-skattgodkännande, i syfte att få uppdrag, eller någon som på falsk grund utgav sig för att företräda ett företag. Företagarna har ingen erfarenhet av förekomst av falska egenföretagare men känner till att det rapporterats om förekommande fall i media. Enligt sådana rapporter förekommer falska egenföretagare i media-branschen och byggbranschen. Företagarna anser att F-skattesystemet inte leder till falska egenföretagare.

Företagarna anser att nuvarande bestämmelser i 9 kap. skatteförfarandelagen inte möjliggör att F-skattesystemet kan missbrukas genom anlåtande av falska egenföretagare för att undgå skatter eller avgifter. Tvärtom finns det tydligt hinder mot F-skatt om skatter eller avgifter har undvikits (9 kap. 1 § andra stycket 3 b SFL).

Företagarna har låtit genomföra en undersökning bland sina medlemmar under mars 2018 för att utröna vilka uppfattningar som finns om begreppet ”falsk egenföretagare”. Resultatet från undersökningen presenteras i avsnitt 7.5.2.

Företagarna har även kommit in med synpunkter från Sveriges Åkeriföretags synpunkter i fråga om utländska ”f-skattare” som uppger följande. Det finns exempel på att svenska åkeriföretag har anlutat så kallade ”utländska f-skattare”. Det begreppet finns egentligen inte. Det handlar om chaufförer från t.ex. Polen som i sitt hemland driver någon form av företag och ”hyr ut sig” som ”chaufförskonsulter”. I vissa fall har de inte ens företag i Polen. Det har vid skatterevisioner visat sig att dessa chaufförskonsulter i vissa fall har, och i andra fall inte har, visat upp E101-/A1-intyg. Dessa intyg har med socialförsäkringstillhörigheten att göra. Sveriges Åkeriföretag stöder inte användandet av ”utländska f-skattare” i den form som ofta har gjorts, där man blandat ihop att ha E101/A1-intyg och trott att det betyder ”polsk f-skatt”. Det har också visat sig att chaufförerna har utfört sitt arbete så osjälvständigt att de inte ens ansetts som företagare.

Sveriges åkeriföretag uppger vidare att det har ifrågasatts från Skatteverket om man har den utrustning som behövs för att kunna bedriva en självständig verksamhet som företagare. De chaufförer som ”hyr ut sig” har körkort, digitalt förarkort för färdskrivare, de måste ha yrkeskompetensbevis efter obligatorisk grundutbildning och obligatorisk fortbildning 35 timmar/5 år. De kan också ha särskild utbildning (ADR) för att få köra farligt gods som ska förnyas vart femte år. I praktiken måste de ha en hel del kunskaper utöver att rent praktiskt kunna hantera fordon eller fordonskombinationer. Skatteverket har beviljat godkännanden för F-skatt även för utlänningar utan att kontrollera om de har uppehålls- och arbetstillstånd, vilket Sveriges Åkeriföretag ser som oacceptabelt. Sveriges Åkeriföretag har uteslutit ett företag som fälldes för skattebrott där det varit problem med ”utländska f-skattare”.

Vad gäller svenska "f-skattare" uppger Sveriges Åkeriföretag bl.a. att det i dag inte är aktuellt att "tvinga" någon att bli företagare. Inte heller finns kännedom om att något åkeriföretag vill "göra sig av" med sina anställda chaufförer och sedan ta in dem som chaufförs-konsulter. Ett relaterat förhållande som Sveriges Åkeriföretag beskriver är när en anställd chaufför går i pension och startar enskild firma, söker och får godkännande för F-skatt, och därefter hyr ut sig som "chaufförskonsult" till sin tidigare arbetsgivare och/eller andra åkeriföretag. Konsulten tar eller avstår från uppdrag utifrån egen preferens och det upplevs av åkerierna som lätt att komma överens vilka tider som konsulten ska utföra sin tjänst samt smidigt med administration genom att chaufförskonsulten fakturerar för sitt arbete. Sådana chaufförskonsulter är väldigt efterfrågade i branschen. Arbetsmarknaden för chaufförer är överlag god för närvarande så det är lätt att finna ny anställning om man vill vara anställd.

I fråga om det finns någon annan information av betydelse som utredningen bör ta del av uppger Företagarna att deras juridiska rådgivare har rapporterat att de får en del samtal från personer som håller på att starta företag, och som nekas F-skatt eftersom Skatteverket inte tror att de verkligen kommer att få intäkter. Det kan medföra en moment 22-situation, eftersom det blir ett problem om de inte kan ange i fakturorna att de har godkännande för F-skatt. Företagarna har fått signaler från flera håll att det har skett åtstramningar i godkännandet av ansökningar om F-skatt de senaste åren. Stramas F-skattesystemet åt för mycket riskerar det att ha en hämmande effekt på dem som vill starta företag, och försvaga det svenska näringsklimatet. Samhället bör inte utgå från en "anställningsnorm", där allt annat arbete än heltids anställning tills vidare ses som avvikande eller onormalt. I ett pluralistiskt samhälle bör olika former av anställningar, företagande, kombinatörskap, uppdrag för längre eller kortare tid m.m. uppmuntras och välkomnas, eftersom människor har olika preferenser för sin arbetstillvaro.

LO

LO anser att det kan vara svårt att ge ett uttömmande svar på vad som avses med falskt egenföretagande. Ett exempel på falskt egenföretagande är när en individ behandlas som en anställd av en upp-

dragsgivare men är registrerad som näringsidkare (innehavare av F-skatt). Det kan t.ex. handla om en individ med F-skatt som får sitt arbetsmaterial, sina verktyg, sina arbetskläder samt arbetsleds av sin uppdragsgivare som i praktiken agerar som en arbetsgivare utan arbetsgivaransvar. I denna form av upplägg är det mycket vanligt förekommande, för att inte säga en regel, att näringsidkaren endast har en uppdragsgivare.

Falska egenföretagare förekommer enligt LO inom bl.a. transportnäringen, bygg- och anläggningsbranschen, musikerbranschen och frisörbranschen. LO anser att det i dagsläget är mycket svårt att uppskatta i vilken omfattning företeelsen förekommer totalt och fördelat på branscher. Problemen är dock omfattande i branscherna som nämns ovan. Under år 2018 kommer LO att närmare undersöka fenomenet men kan via förbunden konstatera att mörkertalen bedöms stora. Handels håller på att göra en översyn av frisörbranschen.

LO nämner ett exempel på fall i närtid där falska egenföretagare arbetade i byggbranschen där arbetsmarknadens parter arbetade för att få till stånd ett bygge där allt skulle gå rätt till. För några år sedan uppmärksammandes även ett fall med falska egenföretagare i transportnäringen. Problemen i dessa branscher är enligt LO fortsatt stora. Fall som blir kända beror ofta på att arbetstagare inte accepterar att bli tvingade att bli näringsidkare. På grund av maktobalans mellan parterna är det sällan någon som anmäler dessa problem.

Musiker är en annan arbetsgrupp som ofta uppmuntras att fakturera för sina tjänster samtidigt som de behandlas som anställda. LO har inte fått något konkret exempel av Musikerförbundet men förbundet menar att detta är vanligt förekommande eftersom anställningskostnaderna blir lägre. Detsamma gäller frisörbranschen där många frisörer måste bli näringsidkare med F-skatt för att få arbeta. Här har ofta de som hyr ut stolen en arbetsgivarliknande ställning gentemot den som hyr stolen. Det kan handla om allt från att styra kunder till att välja vilka produkter som ska säljas etc.

LO är av uppfattningen att de nuvarande bestämmelserna i 9 kap. skatteförfarandelagen möjliggör att F-skattesystemet kan missbrukas genom anlitan av falska egenföretagare för att undgå skatter eller avgifter. Detta p.g.a. bristen på återkallelsegrunder. Ett godkännande för F-skatt kan övergå till ”en falsk F-skatt” utan att Skatteverket kan dra tillbaka det utfärdade godkännandet för F-skatt. Detta kan enligt LO även utnyttjas av kriminella element när företag

blir brottsverktyg. Det gäller för både svenska och utländska näringsidkare där Skatteverket behöver godkänna utländska skuldfrihetsintyg. Incitament att bli eller tvingas in i ett falskt egenföretagande måste enligt LO försvagas med hjälp av en tydligare återkallelserätt.

Den bild som Byggnads har fått utifrån information från förbundets regioner i landet³⁴ om förekomsten av upplägg och nyttjande av ”F-skattare”, är att detta är mycket utbrett och vanligt förekommande i byggbranschen i dag. Byggnads anger som exempel att det under år 2016 och 2017 anmäldes 160 respektive 182 underentreprenörer (egenföretagare) till en och samma region. En annan region ger i stort samma bild som den nyss beskrivna, men lägger extra tyngd i frågan som beskrivs av skissen (se avsnitt 7.2.1) eftersom företagen som där beskrivs är rikstäckande, och så även upplägget med egenföretag via gemensamt konsultbolag. Ytterligare en region ger sin bild av verkligheten, och säger att den rådande uppfattningen är att så gott som samtliga företag med 15 eller färre anställda har anlitade egenföretagare/”F-skattare” på sina entreprenader.

Det går enligt Byggnads inte att få någon exakt siffra för hela landet när det gäller antalet ”F-skattare” i byggbranschen, utan förbundet får utgå från de uppgifter som regionerna har lämnat in. En grov uppskattning utifrån dessa siffror är att 1 000 fall anmäls varje år, dvs. antalet som kommer till Byggnads kännedom ökar med cirka 1 000 fall per år. Hänsyn är då inte tagen till mörkertalet som upplevs som mycket stort.

LRF

LRF anser att begreppet falsk egenföretagare är missledande och antyder att fråga är om skatteundandragande och fusk. Då är ett bättre uttryck ”dold anställning”. LRF kan inte se att F-skattesystemet, dvs. reglerna om vem som ska betala preliminärskatt etc., i sig leder till dolda anställningar. I grunden ligger ju en bedömning utifrån begreppet ”näringsverksamhet”. Möjligen ska regeringen, om den anser att detta är ett skatterättsligt problem, styra Skatteverket till att via ansökningar om F-skatt få in fler omständigheter för prövningen.

I fråga om det förekommer personer som egentligen är att anse som anställda har anlitats som näringsidkare menar LRF att det

³⁴ Byggnads verksamhet är geografiskt indelad i elva regioner.

givetvis finns fall där personer som vid en riktig prövning är anställda har anlitats som näringsidkare. Vad gäller omfattningen av företeelsen har LRF inte utrett i vilka branscher som falska egenföretagare kan tänkas förekomma och avstår därför från att svara på frågan.

På frågan om nuvarande bestämmelser i 9 kap. skatteförfarandelagen möjliggör att F-skattesystemet kan missbrukas genom anlitande av falska egenföretagare för att undgå skatter eller avgifter svarar LRF följande. En person som falskeligen uppger att den har för avsikt att bedriva näringsverksamhet och som inte granskas av Skatteverket kan ju komma att få godkännande för F-skatt och kan då undvika betalning av skatt och avgifter, i vart fall under en begränsad tid.

Saco

Med en falsk egenföretagare avses enligt Saco en person som jobbar för en enda arbetsgivare (uppdragsgivare) och under samma förhållanden som en anställd (icke självständig), men som tvingas att jobba som konsult (egenföretagare med godkännande för F-skatt) för att få uppdraget/jobbet. Personen hamnar då i ett ekonomiskt beroendeförhållande med sämre villkor än om personen varit anställd. Från facklig synvinkel är det tvånget som huvudsakligen är problemet i sammanhanget. Tvånget leder till en arbetsrättsligt svagare position jämfört med att vara anställd och uppdragsgivaren slipper teckna kollektivavtal.

Enligt Saco förekommer falska egenföretagare inom finansbranschen, bland journalister och kommunikation, men i en mindre omfattning. Detta är en uppfattning som bygger på att medlemmar i mindre grad rapporterar problem till förbunden. Det kan alltså finnas ett mörkertal.

På frågan om nuvarande bestämmelser i 9 kap. skatteförfarandelagen möjliggör att F-skattesystemet kan missbrukas genom anlitande av falska egenföretagare för att undgå skatter eller avgifter svarar Saco enligt följande. Syftet med att anställa falska egenföretagare är i första hand att företag vill reducera sina arbetskostnader och reducera sitt arbetsgivaransvar. I det avseendet ingår skatten

som en del och avgifter kopplade till de kollektivavtalade försäkringarna. Saco har inga uppgifter på att F-skattesystemet i sig, skulle främja den här typen av arbetsgivarbeteende. Att F-skattesystemet enbart kräver en uppdragsgivare öppnar för missbruk, men det finns ingen statistik som stödjer att det skulle vara på det sättet i någon större omfattning. Skatteverkets beräkningar av skattefelet visar att det har minskat över tid, och statistik från Statistiska centralbyrån visar att andelen företag utan anställda har en svagt avtagande trend över tid. Att antalet företag utan anställda ökar över tid är inget alarmerande. Det är andelen som måste studeras eftersom befolkningen och antal företag ökar över tid.

Men om relationen mellan den som beställer arbetet och den som utför arbetet kan betraktas som en anställning, vilket är fallet om t.ex. beställaren leder arbetet, står för utrustning och förbjuder utföraren att arbeta åt andra, så kan beställaren bli skyldig att ta sitt ansvar som arbetsgivare. Här finns det redan regler, men frågan är om de är effektiva. I praktiken är det dock svårt att driva den här typen av fall eftersom arbetstagaren inte vill ha någon konflikt med uppdragsgivaren. Uppfattningen är att den här typen av problem är mindre vanliga bland akademiker i dag.

Skatteverket

Skatteverket har inte en enhetlig definition av begreppet falska egenföretagare. Begreppet kan användas för att beskriva olika situationer. Ett exempel kan vara att man vid en kontroll uppmärksammar att ett företag anlitat personer som har F-skatt men att arbetet utförts under sådana förhållanden att inkomsten bör beskattas i inkomstslaget tjänst. I Skatteverkets begreppsvärld är ord som kombineras med falsk en indikation på att det handlar om en person som inte vill göra rätt för sig, dvs. en person som inte betalar skatter och avgifter eller möjligtvis en egenföretagare som blir utnyttjad av den som anlitar personen och där den falska egenföretagarens F-skatt är en förutsättning för att uppdragsgivaren riskfritt ska kunna undanhålla skatter och avgifter.

Skatteverket har inte någon uppfattning om och i vilken utsträckning det förekommer att personer som egentligen är anställda har anlitats som näringsidkare, s.k. falska egenföretagare. Skatteverket

tilldelar F-skatt på avsikt att bedriva näringsverksamhet och gör inte någon värdering av om egenföretagaren sedan åberopar F-skatten i ett anställningsförhållande. Skatteverket känner till att det i transportbranschen anlitas egenföretagare med F-skatt i situationer där det antagligen är fråga om anställning. Statistik saknas om detta.

På frågan om nuvarande bestämmelser i 9 kap. skatteförfarandelagen möjliggör att F-skattesystemet kan missbrukas genom anlitan av falska egenföretagare för att undgå skatter eller avgifter uppger Skatteverket följande. För den som vill avlöna personal men inte betala arbetsgivaravgifter eller göra skatteavdrag är det nödvändigt att anlita personalen via ett företag med F-skatt eller anlita en egenföretagare med F-skatt. F-skatten med dess rättsverkningar är således en förutsättning för att kunna betala ut ersättning för arbete utan att behöva ta ansvar för om den som tar emot ersättningen för arbete redovisar skatter och avgifter på rätt sätt. Företag med F-skatt är ofta inblandade i långa kedjor av underentreprenörer där avsikten med hela upplägget är att dölja att svarta löner har betalats ut. Detta är en generell företeelse som inte är kopplad till "falska egenföretagare" även om vissa av företagen kan rubriceras som falska egenföretagare. Det är möjligt att begrepp som falska egenföretagare ibland används för att beskriva företag som används i entreprenörkedjor där det förekommit svart arbetskraft. När begreppen används i dessa sammanhang är det snarare ett uttryck för att svart arbetskraft förekommit än att det verkligen handlar om sådana företag som delrapporten ska behandla.

SKL

SKL har ingen egen definition i fråga om vad som avses med och omfattas av begreppet falskt egenföretagande. Generellt anser SKL att med falska egenföretagare avses fall när en anställd slutar sin anställning och startar ett eget bolag, för att sedan sälja alla sina tjänster till sin tidigare arbetsgivare. SKL:s uppfattning är att det förekommer falska egenföretagare inom kommunsektorn, bl.a. inom sjukvård och omsorg. Det kan vara t.ex. en läkare som slutar sin anställning för att sedan sälja/hyra ut sina tjänster till sin tidigare arbetsgivare genom eget bolag. Verksamhet bedrivs främst i bolagsform och bolaget innehar då godkännande för F-skatt. SKL har inte

några uppgifter om i vilken omfattning falskt egenföretagande kan antas förekomma.

SKL anser att tolkningen av nuvarande bestämmelser i 9 kap. skatteförfarandelagen möjliggör att F-skattesystemet kan missbrukas genom anlitande av falska egenföretagare för att undgå skatter eller avgifter. Problemet ligger i tolkningen av rekvisitetet självständig, efter ändringen år 2009 i 13 kap 1§ IL. Utifrån den praxis som tillämpas godkänns även de som endast har en uppdragsgivare i form av sin tidigare arbetsgivare för F-skatt.

Svenskt Näringsliv

Svenskt Näringsliv har inte någon allmängiltig uppfattning om vad som avses med begreppet falskt företagande och ställer sig kritisk till att F-skattesystemet sammanblandas med denna fråga som i stället rör det arbetsrättsliga området. Vid de diskussioner om F-skattutredningen som Svenskt Näringsliv fört med anledning av dialogmötena har Svenskt Näringsliv utgått från den definition av falska egenföretagare som förekommer i kommittédirektiven, dvs. ”de som egentligen är anställda anlitas som näringsidkare, s.k. falska egenföretagare.” Svenskt Näringsliv har inte annat än undantagsvis och anekdotiskt uppfattat förekomst av ”falsa egenföretagare”. Då egna erfarenheter saknas har man sammanträffat med företrädare för Sveriges Byggindustrier och Transportföretagen. Företrädare för dessa organisationer har uppgett sig känna till att det påstås förekomma s.k. falska egenföretagare men att företeelsen, dem vederligen, inte letts i bevis mer än i ett domstolsavgörande avseende ett åkeri.

Enligt Svenskt Näringsliv möjliggör inte nuvarande bestämmelser i 9 kap. skatteförfarandelagen att F-skattesystemet kan missbrukas genom anlitande av falska egenföretagare för att undgå skatter eller avgifter. Skatteverket ska i samband med en ansökan om godkännande för F-skatt pröva att förutsättningarna i 9 kap. skatteförfarandelagen för sådant godkännande är uppfyllda. Eventuellt missbruk av ett godkännande för F-skatt ska enligt Svenskt Näringslivs mening fångas upp genom Skatteverkets – sedvanliga eller utökade – kontrollverksamhet, dvs. enligt de möjligheter som befintlig lagstiftning erbjuder. Det har i utredningen ännu inte kartlagts den eventuella omfattningen i verkligheten av det beskrivna missbruket.

Än mindre har det visats att F-skattesystemet i sig skulle orsaka det beskrivna missbruket.

TCO

Falska egenföretagare bör enligt TCO förstås som personer som i arbetsrättslig mening skulle anses som arbetstagare om frågan prövades i domstol men som uppfattas, av sig själva eller andra, som företagare eller uppdragstagare. TCO:s uppfattning är att falska egenföretagare förekommer inom i vart fall några av de områden där TCO-förbunden organiserar medlemmar. Omfattningen är dock av naturliga skäl svår att bedöma.

TCO:s bedömning är att falska egenföretagare främst förekommer i branscher där egenföretagande redan är vanligt, där tjänster företrädesvis säljs till andra företag, myndigheter eller organisationer, där den arbetspresterande parten förväntas utföra allt eller det mesta av arbetet personligen och arbetet utförs i samarbete med eller i nära koordination med uppdragsgivaren eller dennes anställda. Det gäller branscher som media, kommunikation, konstnärliga yrken, finans samt IT och telekom. Journalistförbundet har med framgång drivit flera fall i Arbetsdomstolen och Fackförbundet ST vittnar om att falska egenföretagare förekommer även på statliga kulturinstitutioner och inom skogsbruket.

En situation som finns dokumenterad i de tvister som Journalistförbundet drivit i Arbetsdomstolen, men som även förtroendevalda inom Fackförbundet ST vittnat om, är att arbetsgivare kommer överens med visstidsanställda som närmar sig en sammanlagd anställningstid som skulle berättiga dem till en tillsvidareanställning enligt 6 § lagen (1982:80) om anställningsskydd i stället kommer överens med medlemmarna att de ska anlitas, för samma arbete, som uppdragstagare med godkännande för F-skatt. Fackförbundet ST har även haft en situation där en statlig arbetsgivare sagt till en medlem som blivit uppsagd på grund av arbetsbrist att arbetsgivaren skulle kunna anlita medlemmen om denne godkänns för F-skatt.

Tvister om anställningsstatus är ofta svåra att driva, då medlemmen själv inte vill göra sig obekväma på arbetsplatsen eller i branschen. Det kan dessutom råda en hel del osäkerhet om vad det skulle innebära för individen att få sin arbetsrättsliga status ändrad, t.ex. vad

gäller skatter och avgifter som har eller inte har betalats in under den tid som personen varit felklassificerad.

F-skattesystemet bidrar till förekomsten av falska företagare genom att Skatteverkets godkännande för F-skatt uppfattas som ett bevis på att en person är företagare även i andra avseende än vid inbetalning av skatter och sociala avgifter. Även om Arbetsdomstolen vid en prövning av om en person är arbetstagare eller uppdragstagare tillmäter innehav av godkännande för F-skatt liten betydelse eller helt bortser från den kan ett godkännande för F-skatt därmed ändå få stor betydelse ”i vardagen”.

Godkännande för F-skatt kan sägas skapa en informell presumption om innehavarens status även i andra avseenden än inbetalning av skatt och avgifter, vilken innebär att den i praktiken styr hur parterna uppfattar sin relation. Steget till att ifrågasätta om det t.ex. arbetsrättsligt verkligen rör sig om en relation mellan en uppdragstagare och en uppdragsgivare och inte mellan en arbetstagare och en arbetsgivare blir då större än det annars hade varit.

Som svar på frågan om nuvarande bestämmelser i 9 kap. skatteförfarandelagen möjliggör att F-skattesystemet kan missbrukas genom anlitan av falska egenföretagare för att undgå skatter eller avgifter uppger TCO följande. Om personer som egentligen inte uppfyller de krav som ställs i skatteförfarandelagen godkänns för F-skatt ökar risken att personer betalar skatt i fel inkomstslag (näringsverksamhet i stället för tjänst) samt att egenavgifter betalas i stället för arbetsgivaravgifter. Även om skattesatserna är desamma och skillnaderna i de sociala avgifternas storlek små så innebär de möjligheter som den som bedriver näringsverksamhet har att genom t.ex. olika former av avsättningar själv bestämma hur mycket som ska beskattas att det finns en risk att skatteintäkterna och avgiftsunderlaget blir mindre än det annars hade blivit.

Vilka kan konsekvenserna bli av falskt egenföretagande?

Som anges i avsnitt 7.3 har konsekvenserna av falskt egenföretagande i flera sammanhang diskuterats inom EU. Enligt Europeiska ekonomiska och sociala kommittén rör sig fallen av missbruk av statusen egenföretagare om allt från kringgående av sociala avgifter, via skatteundandragande och missbruk av arbetstagarnas rättigheter,

till odeklarerat arbete. Detta är, enligt kommittén, en allvarlig snedvridning av konkurrensen för de äkta egenföretagarna, mikroföretagen och de små och medelstora företagen.³⁵

Utskottet för sysselsättning och sociala frågor i EU-parlamentet anger vidare i ett betänkande bl.a. att fiktivt egenföretagande inkräktar på arbetstagarnas sociala rättigheter, skadar konkurrensen och skapar risk för social dumpning. Fiktivt egenföretagande är enligt utskottet i grunden en svårupptäckt partiell skatteflykt som undergräver pensionssystemens hållbarhet och tillräcklighet och berövar dessa system väsentliga medel. Den synnerliga höga arbetslöshet som observeras i många medlemsstater i kombination med den konstanta nedpressningen av arbetskostnaderna (sänkning av enhetsarbetskostnaderna) skapar enligt utskottet tendenser eller praxis på de nationella arbetsmarknaderna som ytterligare gynnar utveckling av företeelsen fiktivt egenföretagande.³⁶

Av det underlag som utredningen redogör för i avsnitt 7.3 framgår att det kan finnas en viss skatterättslig problematik kring utländska näringsidkare. Inte sällan är dock utländska näringsidkare begränsat skattskyldiga i Sverige. För att Sveriges beskattningsrätt då ska utlösas krävs att näringsidkaren har ett fast driftställe här. Detta innebär alltså att om en utländsk falsk egenföretagare inte har ett fast driftställe i Sverige ska inkomster inte heller beskattas här. En begränsat skattskyldig person som utför arbete i Sverige som anställd ska däremot i regel betala skatt för inkomster enligt lagen (1991:586) om särskilt inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK), 3 kap. 18 första stycket 1 IL. Detta under förutsättning att villkoren i SINK är uppfyllda och personen inte ska undantas från skatteplikt.³⁷ Sveriges beskattningsrätt kan således påverkas av om utländska personer anlitas som falska egenföretagare, och Skatteverket inte uppmärksammar den egentliga statusen, i stället för att anställas för arbete i Sverige.

Nedan redogör utredningen för vad tillfrågade myndigheter och arbetsmarknadens parter har framfört angående de konsekvenser som kan bli följden av falskt egenföretagande.

³⁵ Se kommitténs yttrande "Missbruk av status som egenföretagare" (2013/C 161/03), punkterna 1.1 och 2.7.

³⁶ Betänkande om social trygghet för alla, inklusive egenföretagare (2013/2111(INI)), punkterna K–N.

³⁷ Se 3, 5 och 6 §§ SINK.

Skatterättsliga frågor

Enligt Arbetsgivarverket skulle falskt egenföretagande kunna få konsekvenser för skatteintäkterna och påverka konkurrensen på lika villkor mellan företag om omfattningen av företeelsen är stor, vilket verket har svårt att bedöma.

LO anser att det blir lättare att använda sig av F-skattesystemet för att bedriva brottslig verksamhet med en normförskjutning mot att fler ska skaffa godkännande för F-skatt. På samma sätt blir det också lättare att hamna i den s.k. grå sektorn där näringsidkaren inte redovisar sina inkomster på ett korrekt sätt och därmed når personlig vinning med att undanhålla skatt mer eller mindre oavsiktligt. Även om avsikten från början varit god ökar risken för utnyttjande av systemet. Enligt LO kan vidare en effekt av falskt egenföretagande bli att skattemoralen förändras. När näringsidkare ansvarar för sina skattebetalningar riskerar skattemoralen att förändras, t.ex. genom att man sammanblandar näringsverksamhetens ekonomi med sin privatekonomi. Detta leder i sin tur till en ökad risk att näringsidkaren betalar mindre skatt än den som är anställd samtidigt som en högre levnadsstandard uppnås. Det kan även vara så att man tvingas fuska för att man inte får in tillräckliga ersättningar för sin utförda tjänst. Näringsidkaren bidrar inte heller till det gemensamma i samma utsträckning och riskerar att hamna på obestånd den dagen en olycka eller sjukdom inträffas i och med att näringsidkarens sjukpenninggrundande inkomst är för låg. Även pensionerna kan bli mycket låga om näringsidkaren inte betalat in till sin pension.

LRF framför att arbetsbeskattningen (lön eller näringsinkomst) för en enskild näringsidkare är likvärdig, men en person som felaktigt klassificeras som egenföretagare får möjlighet att utnyttja räntefördelning respektive kapitalbeskattad utdelning om verksamheten bedrivs via ett fåmansföretag. De flesta som får fel klassifikation torde dock enligt LRF inte ha något större kapital, varför det inte innebär några större problem vad gäller kapitalbeskattningen. Däremot kan en enskild näringsidkare genom periodiseringsfond i första hand och expansionsfond i andra hand skjuta upp beskattningen. Motsvarande möjligheter finns i princip för den som har ett fåmansföretag. Dessa fonder har sin grund i en önskan att tillåta vinstmedel att med låg eller ingen beskattning stödja företagandet. Möjligheterna till beskattning som kapitalinkomst respektive företagssparande

har dock, enligt LRF:s uppfattning, mindre betydelse i sammanhanget även om de påverkar beskattningen.

Saco uppger att när det gäller skatter så finns det dansk forskning som antyder att självrapporterade inkomster (till Skatteverket) är associerat med skatteflykt.³⁸ Det innebär att när en anställd ställs inför ett ultimatum att lämna in ett godkännande för F-skatt och ta uppdrag som konsult eller att förlora sitt jobb, så leder det till en ökad grad av skatteundandragande. Dvs., om fler får möjlighet att själv betala in skatter och avgifter så kommer det i någon omfattning att leda till ett ökat skatteundandragande. Om förekomsten av falska egenföretagare ökar i omfattning de kommande åren skulle det enligt Saco kunna få en betydelse för skatteinkomsterna.

Skatteverket framför att den som har F-skatt ska själv betala sina skatter och avgifter till skillnad från den som har A-skatt. En s.k. falsk egenföretagare kan på samma sätt som en egenföretagare som inte är falsk betala eller inte betala sina skatter och avgifter. Av erfarenhet vet man, uppger Skatteverket, att uppördseffektiviteten ökar om utbetalare gör skatteavdrag och meddelar Skatteverket vem som har vidkänts skatteavdraget.

SKL påpekar att när en falsk egenföretagare fakturerar genom eget aktiebolag, omfattas denna av regler för bolagsbeskattning, bl.a. de s.k. 3:12 reglerna. Detta medför att tidigare inkomst av tjänst till delar kan omvandlas till inkomst av kapital. Det ger även här möjlighet till inkomstutjämning genom att man kan "fondera medel" i bolaget. Resultatet av detta blir enligt SKL en skatteväxling mellan kommunal inkomstskatt till statlig skatt, vilket påverkar finansieringen av de kommunala välfärdstjänsterna. Den kommunala skattebasen påverkas direkt. Bolagsskattereglerna samt den form verksamheten bedrivs i medför även att de totala skatteintäkterna – statliga och kommunala – minskar.

Straffrättslig problematik

Ekobrottsmyndigheten uppger att utredningar om härvor med svart arbetskraft är resurskrävande. Det krävs en omfattande utredning för att få till stånd en lagföring av rätt person när fråga är om oriktig

³⁸ Kleven H. J., Knudsen M. B., Kreiner C. T., Pedersen S. och Saez E. (2011), *Unwilling or Unable to Cheat? Evidence from a Tax Audit Experiment in Denmark*, *Econometrica* 79: 651–692.

uppgift vid redovisning av arbetsgivaravgifter. Det kan vara svårt att "se igenom" befintliga godkännanden för F-skatt och placera ett straffrättsligt ansvar på rätt objekt. Åklagare måste kunna visa att det är arbetsgivaren som är ansvarig för redovisning av arbetsgivaravgifter och inte varje enskild "anställd" för sina sociala avgifter.

Snedvriden konkurrens och lönedumpning

LO lyfter fram en snedvriden konkurrens, dvs. att företag kan konkurrera på olika villkor, som en konsekvens av falskt egenföretagande. Syftet med falskt egenföretagande är enligt LO ekonomisk vinning på bekostnad av de som sköter sina åtaganden gentemot samhället. Det leder även till att arbetsrätten utmanas i och med att arbetsgivare och näringsidkare har helt olika ansvar för den som utför tjänsten. Detta leder även till en maktförskjutning som gynnar uppdragsgivare. Något som ytterligare förstärks av att "falsa F-skattare" i praktiken bara har en uppdragsgivare.

Arbetsmarknadens funktionssätt utmanas

LO anser även att arbetsmarknadens funktionssätt utmanas av företeelsen falska egenföretagare. Arbetsgivaransvaret kan överföras till den enskilde näringsidkaren och det ger incitament att använda sig av falska egenföretagare. Detta försvårar även fackförningens möjlighet att teckna kollektivavtal och därmed säkerställa en väl fungerande arbetsmarknad. Det utmanar också lagstiftarens mål att utjämna styrkeförhållandena på svensk arbetsmarknad.

Arbets- och socialförsäkringsrättslig problematik

Egenanställningsföretagens branschorganisation menar att en konsekvens av falskt egenföretagande är att personen går miste om förmåner och skydd som denne skulle ha rätt till om personen i stället varit anställd.

Saco och TCO framför att det främst är de arbetsrättsliga konsekvenserna som är allvarliga vid falskt egenföretagande. Det handlar

om trygghet och (kollektivavtalade) försäkringar som individen går miste om som falsk egenföretagare.

TCO uppger att arbetsrätten är en tvingande lagstiftning vilket gör att även det begrepp som definierar dess personkrets – arbetstagarbegreppet – är tvingande. Om ett av Skatteverket utfärdat godkännande för F-skatt används eller bidrar till en felaktig uppfattning om en persons arbetsrättsliga status försvagar det arbetsrättsverkan som tvingande skyddslagstiftning. I den konkreta situationen innebär det att den arbetspresterande parten får en felaktig uppfattning om sina rättigheter och den arbetsköpande parten får en felaktig uppfattning om sina skyldigheter. För den arbetspresterande parten kan det innebära stora rättsförluster. En omedelbar konsekvens är att arbetsgivaren inte uppfattar sig som bunden av ett eventuellt kollektivavtal i förhållande till den arbetspresterande parten, vilket innebär att denne utöver de bestämmelser om löner och arbetsvillkor som avtalet innehåller även går miste om försäkringar, tjänstepensionsinbetalningar och ersättningar som kompletterar de offentliga försäkringarna vid sjukdom och arbetslöshet.

Sacos uppfattning är att företag och uppdragsgivare som utnyttjar falska egenföretagare gör detta för att minska kostnaderna (framför allt arbetskostnaderna) och reducera det ansvar som en anställning innebär. Det medför att individen själv måste betala in sin preliminära skatt, mervärdesskatt och egenavgifter. Den ersättning som uppdragsgivaren betalar ut kommer inte att omfattas av minimilöneavtal. Det innebär att det som blir kvar efter att skatt och egenavgifter är betalda, kan resultera i en låg lön. Det som framför allt är ett problem är dock kopplat till försäkringar som normalt ingår i ett kollektivavtal. Den falska egenföretagaren ser inte själv behovet förrän behovet uppstår, och då är det ofta för sent.

Svenskt Näringsliv är av uppfattningen att frågan om vilka konsekvenser som falskt egenföretagande kan få saknar koppling till F-skattesystemet. I stället synes falskt egenföretagande framför allt få konsekvenser på det arbetsrättsliga området på så sätt att viss arbetsrättslig lagstiftning inte gäller för en person som arbetar som egenföretagare men som rätteligen skulle ha varit att betrakta som anställd.

Utan arbetsmiljörättsligt skydd

Arbetsmiljöverket uppger att en underentreprenör ofta inte har någon möjlighet att styra förutsättningarna för en god arbetsmiljö, vilket i praktiken innebär att delar av arbetskraften ställs utanför det skydd som arbetsmiljöreglerna ger. Om t.ex. fallskydd saknas vid byggnadsarbete – och fallrisk finns – är det arbetsgivaren eller inhyraren eller den som ensam driver yrkesmässig verksamhet utan anställd som riskerar att få betala sanktionsavgift.³⁹ En falsk egenföretagare har således ansvar att se till att fallskydd finns, och riskerar att få betala 40 000 kronor om sådant saknas. I en anställningssituation ligger ansvaret på arbetsgivaren.⁴⁰ Ett annat exempel som enligt verket kan nämnas i sammanhanget är att en enskild företagare utan anställda inte behöver följa arbetstidslagen.⁴¹

Otillfredsställande yrkessituation

Företagarna anser att det skulle behöva mer empiriskt resultat för att bedöma de exakta konsekvenserna av falskt egenföretagande. Företagarnas bedömningar som redovisas nedan är därför baserade på begränsat underlag.

Om personer behöver arbeta som egenföretagare/"F-skattare" när de egentligen hade velat vara anställda är det enligt Företagarna ett problem för de personerna, eftersom de upplever en otillfredsställande yrkessituation. Om personer sägs upp från anställning och uppmanas komma tillbaka till den förra arbetsgivaren för i stort samma arbetsuppgifter som "F-skattare" mot sin vilja medför det sannolikt att de inte känner samma lust och inspiration inför att vara egenföretagare.

Vidare uppger Företagarna att vissa personer slutar som anställda och övergår till F-skatteverksamhet/egenföretagande för att de vill pröva på företagande och kanske hitta nya uppdrag. Det är dock inte ovanligt att sådana personer har en tidigare arbetsgivare som första uppdragsgivare. I sådana fall torde det vara positivt för båda parter,

³⁹ Se 60 a och 92 a §§ Arbetarskyddsstyrelsens föreskrifter om byggnads- och anläggningsarbete (AFS 1999:3).

⁴⁰ Ansvaret ligger dessutom på byggherren och byggarbetsmiljösamordnare för utförande av arbetet, se 3 kap. 6, 7 b och 7 e §§ arbetsmiljölagen. Dessa rättssubjekt riskerar dock inte att påföras sanktionsavgift för brister i fallskyddet, se 60 a och 92 a §§ AFS 1999:3.

⁴¹ Se 1 § första stycket arbetstidslagen (1982:673).

och ingår inte i samma problematik som den som utredningen tar sikte på.

Det finns också kombinatorer, som utför uppdrag för enstaka uppdragsgivare vid sidan av anställning. För dem är möjligheten att ta uppdrag med F-skatt något som kan tillföra både erfarenheter, kunskaper, kontaktnät och extra inkomster. Sådana uppdrag kanske oftast inte bär prägeln av anställningsliknande förhållanden, men det kan enligt Företagarna inte uteslutas att det i vissa fall kan komma att misstänkas handla om falskt företagande.

7.5.2 Enkätundersökningar

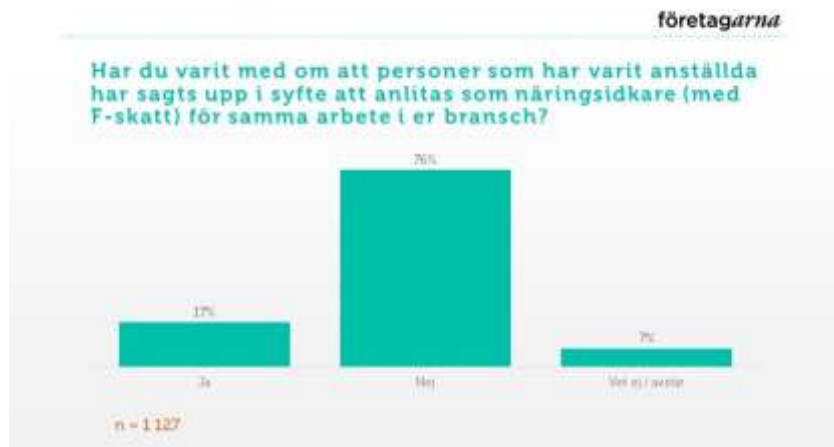
Företagarna har genomfört en enkätundersökning bland sina medlemmar i vilken organisationen ställt frågor om bl.a. falska egenföretagare. Även TCO har genomfört en enkätundersökning i vilken frågor har ställts om relationen mellan företagare och deras uppdragsgivare. Nedan presenteras resultaten av undersökningarna.

Företagarnas undersökning

För att utröna vilka uppfattningar som finns om begreppet ”falsk egenföretagare” har Företagarna genomfört en enkätundersökning bland sina medlemmar under mars 2018. 1 127 företagare svarade, vilket motsvarar en svarsfrekvens på 34 procent.

Undersökningen visar att drygt tre fjärdedelar av företagarna (76 procent) inte har varit med om att anställda personer har sagts upp i syfte att anlitas som näringsidkare (med F-skatt) för samma arbete i sin bransch. Frågan ställdes på ett sätt som innefattar att den svarande både varit med om det själv och hört talas om det. Av respondenterna uppgav 17 procent att de har varit med om det, och sju procent visste inte eller avstod från att svara.

Figur 7.2

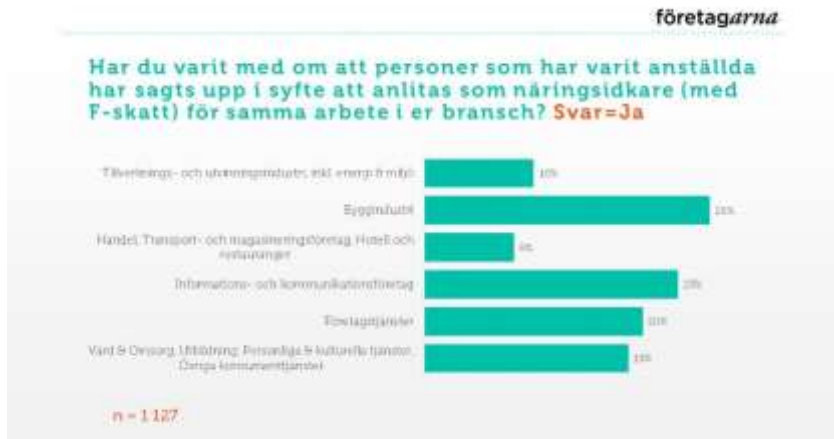


Källa: Företagarna.

Av de företagare som svarat att de har upplevt att personer har sagts upp i syfte att anlitas som falska egenföretagare svarade majoriteten, 53 procent, att de uppfattar att det förekommer i liten eller mycket liten omfattning, medan 43 procent svarade att de uppfattar det förekomma i stor eller mycket stor utsträckning. Fyra procent svarade ”vet ej / avstår”.

Företagarna undersökte också i vilka branscher fenomenet med ”falska egenföretagare” upplevs förekomma mer respektive mindre. De respondenter som svarade ja på frågan om de varit med om att anställda personer har sagts upp i syfte att anlitas som näringsidkare (med F-skatt) för samma arbete, fördelade sig på följande sätt branschmässigt:

Figur 7.3



Källa: Företagarna.

Diagrammet ovan visar att 26 procent av företagarna inom byggbranschen har varit med om att anställda personer har sagts upp i syfte att anlitas som ”F-skattare” i den branschen. Som framgår av diagrammet är det den av alla branscher som mest känner igen fenomenet, följt av informations- och kommunikationsbranschen.⁴²

TCO:s undersökning

TCO har låtit Statistiska centralbyrån genomföra en enkätundersökning bland såväl tillsvidareanställda som atypiskt anlåtande (visstidsanställningar, anställningar i bemanningsföretag och egenföretagande) för att bl.a. få in uppgifter kring relationen mellan företagare och deras uppdragsgivare. Undersökningen genomfördes under hösten 2017. I urvalet till undersökningen ingick 9 000 individer, och 4 121 individer (46,1 procent med hänsyn till övertäckning) svarade på enkäten. Populationen i undersökningen utgjordes av sysselsatta personer i åldern 20–64 år.

Resultaten av enkäten har sammanställts i rapporten *Atypiska företagare – om relationen mellan företagare och deras uppdragsgivare*

⁴² Se för närmare information <https://www.foretagarna.se/nyheter/riks/2018/april/falska-egenforetagare--ett-ovanligt-fenomen/> (hämtat 2018-04-23).

som publicerades i mars 2018.⁴³ Undersökningen visar att det finns en stor grupp företagare som avviker från den traditionella bilden av en självständig företagare och som i vissa fall uppbär stora likheter i med arbetstagare i relationen till sina uppdragsgivare.

Enligt rapporten förväntas 70 procent av alla företagare som säljer tjänster till andra företag, myndigheter eller organisationer utföra hela eller det mesta av arbetet själv och en knapp tredjedel hade haft tre eller färre olika uppdragsgivare de senaste sex månaderna. Sex av tio samarbetar i stor eller ganska stor utsträckning med uppdragsgivarens egen personal när arbetet utförs och nästan hälften uppger att deras uppdragsgivare i stor eller ganska stor utsträckning bestämmer på vilket sätt deras arbete ska utföras.

Undersökningen gav TCO möjlighet att analysera hur dessa olika dimensioner av relationen mellan företagaren och dennes uppdragsgivare överlappar. Genom att utgå från de kriterier som finns i arbetsrätten för att avgöra om en person är arbetstagare eller uppdragstagare visar analysen att 8,6 procent av de företagare som säljer tjänster till andra företag, myndigheter eller organisationer gör det under förhållanden som innebär att de uppfyller de tre viktigaste kriterierna för att anses som arbetstagare. I absoluta tal rör det sig om cirka 9 000 individer.

I rapporten påtalas att alla dessa vid en prövning i domstol inte skulle anses som arbetstagare, men sammantaget drar TCO slutsatsen att det på den svenska arbetsmarknaden finns ett antal tusen företagare som är falska i bemärkelsen att de av sig själva eller andra uppfattas ha en annan status än den de skulle ha om deras fall prövades i domstol.

⁴³ Författare till rapporten är Samuel Engblom och Jacob Inganäs.

8 Egenanställning eller liknande

8.1 Inledning

Utöver de väl etablerade formerna som anställning och egenföretagande utgör finns andra företeelser på arbetsmarknaden som kan vara svåra att placera. Till dessa hör egenanställning eller liknande. I direktiven finns allmänt hållna beskrivningar av nämnda företeelser men det sägs inte något om på vilket sätt som företeelserna är problematiska ur ett skattefusk och skatteundandragande perspektiv. I den allmänna debatten har bl.a. utmaningar som finns inom arbetsrätten och egenanställdas rätt till arbetslöshetsförsäkring lyfts fram.

Utredningen har funnit att det inte är lätt att få fram en heltäckande och enhetlig information om företeelserna. En av anledningarna är att det är oklart vad som kategoriseras som egenanställning eller egenanställningsföretag. I avsnitt 8.2 redogör därför utredningen närmare för hur egenanställning beskrivs i olika sammanhang och för andra konstruktioner som uppvisar likheter med egenanställning. Egenanställningsföretag och andra företeelser som liknar egenanställning är dock inte någon helt ny företeelse och formen har diskuterats i andra sammanhang och av tidigare utredningar. I avsnitt 8.3 redogörs för några tidigare utredningar som ansetts relevanta för utredningens uppdrag. Därefter redogör utredningen i avsnitt 8.4 och 8.5 för de statistiska uppgifter som utredningen fått del av och för några särskilda frågor som rör egenanställning i förhållande till skatterätten. Avslutningsvis redogörs i avsnitt 8.6 för det underlag som har kommit in till utredningen från myndigheter och arbetsmarknadens parter m.fl. I detta avsnitt presenteras även resultatet från Företagarnas undersökning.

8.2 Vad avses med egenanställning eller liknande?

8.2.1 Allmänt

Hur många företag som utgör egenanställningsföretag är svårt att få en klar uppfattning om. Den avgörande faktorn är givetvis hur man väljer att definiera eller beskriva egenanställningsföretag. Olika siffror om antalet har figurerat i olika rapporter. Den statistik som finns tillgänglig utgår vanligtvis från underlag som baseras på hur företagen själva valt att kategorisera sig. De siffror som presenteras om egenanställningsföretag får därför behandlas med viss försiktighet.

För att få en allmän uppfattning om förekomsten på den svenska arbetsmarknaden kan nämnas att en rapport från år 2008 uppgav att det då fanns drygt 26 egenanställningsföretag.¹ I Tillväxtverkets rapport från år 2012 nämns att det hösten år 2011 fanns 42 egenanställningsföretag i Sverige. Av dessa var knappt hälften huvudsakligen egenanställningsföretag medan den andra gruppen erbjöd egenanställning som en extra tjänst vid sidan om t.ex. redovisningstjänster. I samma rapport uppgavs att branschen sysselsatte cirka 10 000 personer varav cirka 4 000 hade egenanställningen som sin huvudsakliga inkomstkälla.² Ytterligare uppgifter om antalet företag kommer en rapport från år 2013. Där uppges att 48 företag hade hela eller delar av sin verksamhet inom egenanställning.³ När det gäller antalet anställda i egenanställningsföretag år 2017 redovisar utredningen i avsnitt 8.4 det underlag som Novus⁴ hämtat in på uppdrag av Egenanställningsföretagens branschorganisation.

8.2.2 Närmare om olika konstruktioner

Utredningen redogör nedan för hur egenanställning beskrivs i olika sammanhang och för andra konstruktioner som uppvisar likheter med egenanställning.

¹ Laurelli, E. (2008), *Equal Egenanställning – ett projekt för framtiden?*, Göteborgs Universitet s. 15. Notera att det i rapporten görs skillnad mellan självanställning och egenanställning. Antal företag som i rapporten utgjorde självanställningsföretag var 15 och egenanställningsföretagen var 11.

² Arvas, F., *Egenanställning – en väg till arbete för långtidsarbetslösa*, Tillväxtverkets rapport 0121, 2012 s. 23.

³ Bjerke, L., och Pettersson, L., *Egenanställning – en väg in på arbetsmarknaden*, Internationella handelshögskolan i Jönköping, den 4 juli 2013 s. 21.

⁴ Novus Group International AB.

Egenanställning enligt Skatteverket

Skatteverket har i olika sammanhang behandlat frågor rörande egenanställning. Skatteverket beskriver företeelsen enligt nedan.

Det finns uppdragsgivare som bara vill anlita uppdragstagare som har F-skatt. Det förekommer att frilansare med A-skatt som utför tillfälliga uppdrag åt olika uppdragsgivare därför ansluter sig till ett egenanställningsföretag (kallas ibland för plattformsföretag, faktureringsföretag eller självanställningsföretag). Egenanställningsföretaget har F-skatt och fakturerar uppdragsgivarna mot viss provision, redovisar arbetsgivaravgifter och gör skatteavdrag och betalar sedan ut resten som lön till uppdragstagaren. Detta kallas för att man är egenanställd.⁵

Egenanställning enligt Försäkringskassan

Försäkringskassans beskrivning av en egenanställd liknar Skatteverkets. I Försäkringskassans vägledning 2017:1⁶ beskrivs en egenanställd som en person som utför uppdrag åt olika uppdragsgivare. Det kan t.ex. vara en frilansare med A-skatt. Det finns uppdragsgivare som bara vill anlita uppdragstagare som har F-skatt. De egenanställda personerna ansluter sig därför till ett egenanställningsföretag, som även kan kallas för plattformsföretag, faktureringsföretag eller självanställningsföretag. Egenanställningsföretaget har F-skatt och fakturerar uppdragsgivarna mot viss provision, redovisar arbetsgivaravgifter och gör skatteavdrag och betalar sedan ut resten som lön till uppdragstagaren. Därför kallas det att man är egenanställd. En egenanställd kan beroende på omständigheterna anses som anställd. En sådan bedömning ska göras utifrån omständigheterna i varje enskilt fall.

⁵ Skatteverket beskriver egenanställning på webbplatsen <https://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteochinkomst/inkomster/egenanstallning.4.4a47257e143e26725ae2b73.html> (hämtat 2018-03-16). Det kan också noteras att Skatteverket i rapporten *Delningsekonomi, Kartläggning och analys av delningsekonomin påverkan på skattesystemet* s. 25, beskriver Egenanställningsföretag som en form av bemanningsföretag.

⁶ Försäkringskassan, *Övergripande bestämmelser i SFB, unionsrätten och internationella avtal Försäkringskassans uppdrag vad gäller vissa gemensamma gränsöverskridande frågor*, vägledning 2017:1, version 2 s. 71.

Egenanställning enligt Egenanställningsföretagens branschorganisation⁷

År 2012 bildades Egenanställningsföretagens branschorganisation som är en sammanslutning av egenanställningsföretag. Branschorganisationen har uppgett att de företräder medlemmarnas och branschens intressen genom att förbättra och förtydliga villkoren för de egenanställda samt göra politiker och relevanta myndigheter uppmärksamma på möjligheterna med egenanställning. I februari 2018 hade branschorganisationen elva medlemsföretag. Branschorganisationens medlemmar har enats om en gemensam definition för vad som utgör egenanställning och utefter den görs en bedömning huruvida ett företag kan antas som medlem i organisationen. Branschorganisationen arbetar för att ta fram normer och villkor för sina medlemmar.

Egenanställningsföretagens branschorganisation uppger att en egenanställd arbetstagare äger en reglerad rätt att upphandla uppdrag med uppdragsgivare för egenanställningsföretagets (arbetsgivarens) räkning. Normalt är det den egenanställda arbetstagaren som anställs för att utföra uppdraget. Egenanställningsföretaget kontrollerar att det upphandlade uppdraget är i enlighet med lagar och andra interna och externa regler. Efter den kontrollen kan egenanställningsföretaget bekräfta eller avslå avtalet med kunden (som beställt uppdraget). Egenanställningsföretaget har F-skatt och är den juridiska uppdragstagaren och ska som sådan leverera i förhållande till uppdragsgivaren. Egenanställningsföretaget är den som fakturerar uppdragsgivaren med återopande av sitt godkännande för F-skatt.

Liknande företeelser

Som framgår av kapitel 2 finns det inte några allmänt vedertagna definitioner av faktureringsplattformar eller egenanställningsföretag. Företeelser där någon skjuts in som avtalspart mellan den fysiska person som utför ett arbete (uppdragstagaren) och den för vilken arbetet/uppdraget egentligen utförs (uppdragsgivaren) har i andra sammanhang kallats mellanmanssituationer.⁸ Mellanmanssituationer

⁷ Informationen i avsnittet är hämtad från en promemoria *Fakta om egenanställningar – underlag till F-skattutredningen den 1 februari 2018*, upprättad och inlämnad av Egenanställningsföretagens branschorganisation och från Egenanställningsföretagens branschorganisationens hemsida, www.egenanstallning.org (hämtad 2018-02-28).

⁸ Betänkandet *Uppdragstagare i arbetslöshetsförsäkringen* (SOU 2011:52) s. 49.

kan omfatta både egenanställning så som utredningen definierat den och andra liknande företeelser. Nedan redogör utredningen översiktligt för några företeelser som till sin konstruktion uppvisar likheter med egenanställning.

Bemanningsföretag

Konstruktioner där någon skjuts in som *mellanman eller part* har i vissa fall reglerats i lagstiftning. Ett exempel på en sådan är den särskilda form för att organisera sin verksamhet som bemanningsföretagen utgör. Formen regleras i lagen (2012:854) om uthyrning av arbetstagare. Lagen gäller för arbetstagare som är anställda av bemanningsföretag i syfte att hyras ut till kundföretag för arbete under kundföretagets kontroll och ledning. I 5 § definieras begreppen "bemanningsföretag", "kundföretag" och "grundläggande arbets- och anställningsvillkor". Lagen innehåller inte någon definition av begreppet "arbetstagare". Det anges dock i bemanningsdirektivet att arbetstagare är en person som i "den berörda medlemsstaten i egenskap av arbetstagare är skyddad enligt nationell arbetsrätt" (artikel 3 punkt 1 a). Det finns inte någon tidsbegränsning på varaktigheten av uthyrningen. Lagens och bemanningsdirektivets syfte är att skydda samtliga uthyrda arbetstagare.

Det finns ett flertal likheter men också några skillnader mellan bemanningsföretag och egenanställningsföretag så som dessa brukar beskrivas. Den främsta skillnaden som har framförts i olika sammanhang är vem som tar initiativet gentemot den presumtiva uppdragsgivaren, dvs. vem som är drivkraften för att avtal om ett uppdrags utförande kommer till stånd. Vid egenanställning är det den egenanställda som hittar uppdragsgivaren och därmed automatiskt kvalificerar sig för att utföra arbetet. Ett bemanningsföretag är, utöver att vara arbetsgivare, den som matchar de anställda mot uppdragen. I vilken utsträckning som arbete av en egenanställd utförs under uppdragsgivarens (kundföretagets) kontroll och ledning torde dock variera beroende på graden av den egenanställdes självständighet.

Serviceföretag

Inom vissa branscher finns företag som till sin konstruktion liknar egenanställningsföretag och som tillhandahåller en fakturerings-service till personer som inte är godkända för F-skatt. Svenska Musikerförbundets, All Music Agency AB (AMA) och Teaterförbundets TF Service AB (TF Service) är sådana företag.

Svenska Musikerförbundet kallar sin verksamhet för fakturaservice och vänder sig till musiker och artister som måste fakturera arrangören men inte har eget företag eller är godkända för F-skatt. Fakturaservicen innebär att AMA betalar ut lön, redovisar skatt, betalar in sociala avgifter, tjänstepension och ger den som utfört arbetet arbetsgivarintyg. Tillvägagångsättet överensstämmer med egenanställning på så sätt att det är arrangören (uppdragsgivaren) och musikern/artisten (uppdragstagaren) som vanligtvis kommer överens om uppdragets genomförande (datum, plats, gage). När musikern/artisten utför engagemanget är denne tidsbegränsat anställd på AMA, vilket innebär att AMA betalar in skatt och sociala avgifter samt alla arbetsmarknadsförsäkringar. Även en extra tjänstepension inbetalas till Fora och AMA AB utfärdar ett arbetsgivarintyg om så önskas. Efter avslutat engagemang skickar AMA en faktura till uppdragsgivaren som efter pengarna inbetalats till AMA:s konto utbetalas som lön till uppdragstagaren.⁹

Även Teaterförbundet har ett servicebolag. Servicebolaget tillhandahåller förbundets medlemmar en fakturerings-service. När någon av medlemmarna får ett erbjudande om arbete för vilket uppdragsgivaren vill bli fakturerad kan de vända sig till serviceföretaget. TF Service blir då arbetsgivare för medlemmen och uppdragstagare åt kunden. Fakturerings servicen används vid enstaka och kortvariga uppdrag. Om det rör sig om flera kortare uppdrag under en längre period krävs separata avtal för varje uppdrag. Tillvägagångsättet är sådant att medlemmen först har kontakt med en uppdragsgivare och kommer överens om villkoren för uppdraget. Därefter skickas ett anställningsavtal till medlemmen och ett uppdragsavtal till uppdragsgivaren från serviceföretaget.¹⁰

⁹ Uppgifter från webbplatsen www.musikerforbundet.se/for-medlemmar/amas-faktura-service/ (hämtat 2018-03-16).

¹⁰ Uppgifter från webbplatsen <https://teaterforbundet.se/faktabanken/anstallningar-uppdrag/fakturerings-service/> (hämtat 2018-05-14).

Skillnaden mellan egenställningsföretagen och ovan beskrivna serviceföretag är till sin konstruktion inte stor. Serviceföretagen ovan använder inte själva benämningen egenställningsföretag och varken AMA eller TF Service tillhör branschorganisationen. Den skillnad som framkommit är dock i vilken ordning avtal kan träffas och vad som framförts angående i vilket syfte verksamheten bedrivs. I serviceföretagen synes avtalet mellan uppdragsgivaren och serviceföretaget kunna träffas även efter det att villkoren för arbetet bestämts och efter arbetet har utförts. Serviceföretagen uppger vidare att verksamheten drivs utan vinstintresse i syfte att hjälpa förbundens medlemmar. AMA tillhandahåller dock tjänsten även till andra än medlemmar men till annat pris.¹¹

Andra företeelser

Ett nytt sätt att organisera arbete, vilket kan ses som en följd av den tekniska utvecklingen, är arbete som förmedlas genom digitala plattformar.¹² Personer som utför arbete via digitala plattformar är inte sällan egenföretagare. Vissa plattformar ställer också som krav att utförare som vill använda sig av deras plattform för att hitta arbete måste vara egenföretagare och godkända för F-skatt. Det förekommer dock även andra konstellationer där plattformsföretag i sin tur anlitar företag (egenställningsföretag eller liknande) som mellanhand för de personer som får arbete via deras plattformar.¹³

Här har uppmärksammats företag som inte primärt vänder sig till den enskilde personen som utför arbetet och som vill ha hjälp med administration m.m. utan till de företag för vilka personerna utför sitt uppdrag. Konstruktionen innebär att ett företag erbjuder andra företag (uppdragsgivarna) att ta över deras arbetsgivaransvar och administration. Tillvägagångssättet synes vara att uppdragsgivaren lämnar uppgifter till företaget om vem eller vilka som utfört arbetet och fyller i det belopp som ska utbetalas. Uppdragsgivaren faktureras därefter av företaget. När fakturan har betalats upprättar före-

¹¹ Betänkande *Ett arbetsliv i förändring – hur påverkas ansvaret för arbetsmiljön?* (SOU 2017:24) s. 165.

¹² Företeelsen beskrivs utförligt av Utredningen om ett arbetsliv i förändring i SOU 2017:24 s. 191 f.

¹³ SOU 2017:24 s. 198.

taget en anställning och bokför alla skatter och avgifter till Skatteverket och betalar sedan ut lön till den som utfört arbetet. Den som utfört arbetet får en lönespecifikation samt ett anställningsavtal. Anställningsformen är allmän visstidsanställning och efter att lönen har utbetalats avslutas anställningen. Företaget säger sig bära arbetsgivaransvaret.¹⁴ Det kan vidare noteras att det också finns företag som marknadsför sig såväl gentemot uppdragsgivare som gentemot den som utför arbetet.¹⁵

8.2.3 En europeisk utblick

Egenanställning eller liknande konstruktioner är inte något unikt för Sverige utan förekommer i olika former i andra länder. I en rapport från Eurofond från år 2015¹⁶ identifierades ett antal anställningsformer som nya eller av ökande betydelse. I kartläggningen framkom att nio huvudtyper av nya anställningsformer kunde urskiljas varav en utgjorde *Collaborative employment* (Samverkansarbete) där frilansare, egenföretagare eller microföretag samarbetar på något sätt för att övervinna storleksbegränsningar och yrkesmässig isolering. Tre olika typer av konstruktioner för att organisera arbete inordnades under huvudgruppen varav en var s.k. Umbrella Organisations. (paraplyorganisationer) som erbjuder specifika administrativa tjänster såsom att fakturera kunder och att hantera skattefrågor.¹⁷ Paraplyorganisationer hade enligt rapporten identifierats i Frankrike, Sverige (under begreppet egenanställningsföretag) och Österrike. Paraply-

¹⁴ Se t.ex. PaySalary som lyfter fram fördelarna med att använda sig av deras tjänster gentemot att själv agera arbetsgivare, www.paysalary.se (hämtat 2017-04-06).

¹⁵ Se t.ex. UKKO.se som beskrivs som en fakturerings tjänst som erbjuds av SLP Group AB. Företaget tillhandahåller en fakturerings tjänst vilken gör det möjligt för privatpersoner att som egenanställda fakturera utan eget företag. Företaget riktar sig också till andra företag och erbjuder sig att sköta löneutbetalningar, skatter, sociala avgifter, sjuklöner, semesterersättningar, pensioner och försäkringar för medarbetarna. Uppgifterna är hämtade från hemsidan www.ukko.se (hämtat 2018-04-17).

¹⁶ Eurofound (2015), *Nya anställningsformer – Sammanfattning*, Publications Office of the European Union, Luxembourg.

¹⁷ De två andra är Coworking och Cooperativs. Coworking innebär delning av arbetsutrymme, back-office och supportuppgifter, vilket identifierades som en ny anställningsform i Österrike, Belgien, Frankrike, Tyskland, Italien, Litauen, Spanien och Storbritannien. Cooperativs är gemensamt ägda och demokratiskt kontrollerade företag som kännetecknas av ett intensivt samarbete mellan medlemmarna inom produktion, marknadsföring och strategisk ledning vilkas betydelse har ökat i Österrike, Frankrike, Ungern, Tyskland, Grekland, Nederländerna, Spanien och Sverige.

organisationer ger, som namnet antyder, ett ”paraply” för egenföretagare eller frilansare, under vilket de kan utöva sin verksamhet. Egenföretagaren eller frilansaren behåller enligt rapporten företagandets huvudingredienser (risker, oberoende, självständighet och kontroll), medan paraplyorganisationen erbjuder hjälp med administrationen. Det är dock fortfarande egenföretagaren eller frilansaren som måste förhandla med kunder och erbjuda dem sina tjänster. Enligt rapporten kan medlemskap i en paraplyorganisation i vissa fall leda till specifika förmåner, såsom ett förhöjt socialt skydd jämfört med det som en egenföretagare har.¹⁸

Exempel på former från andra länder som beskrivs under s.k. Umbrella employment i rapporten är bl.a. Portage salarial som förekommer i Frankrike och som erbjuder konsultföretag på högre nivå ett mer fördelaktigt socialt skydd (som t.ex. pension, ersättning vid arbetslöshet och sjukpenning) än vad de skulle ha som egenföretagare. Den som utför arbetet har ett anställningsavtal med paraplyorganisationen, men paraplyorganisationen är varken skyldig att ge dem arbete eller ansvara för deras arbetsförhållanden. Paraplyorganisationen sköter fakturering och andra administrativa göromål, och tar en provision om cirka tio procent av det fakturerade beloppet. År 2008 infördes regler om Portage salarial i den franska arbetsrättslagstiftningen och år 2014 fanns det drygt 120 paraplyorganisationer registrerade.¹⁹ Ett annat exempel som inordnas under s.k. Umbrella employment i rapporten är den österrikiska Senior Expert Pool (ASEP). ASEP är en ideell organisation som enskilda konsulter går med i som medlemmar. Målgruppen är nystartade företag eller små och medelstora företag som inte har tillräckliga interna resurser eller kompetenser för vissa förvaltningsuppgifter eller situationer. ASEP:s medlemmar är chefer på hög nivå som valt att arbeta som konsulter efter pensionering. De liknar tillfälliga chefer men är egenföretagare. Konsulten kan arbeta heltid, deltid eller tillfälligt. Kontrakt för service och betalning förhandlas fram mellan ASEP och kunden, och fakturering hanteras också av ASEP.

I vilken uträkning ovan beskrivna företag också tar ansvar för skatter och avgifter framgår inte av rapporten.

¹⁸ Eurofound, *New forms of employment*, Publications Office of the European Union, Luxembourg s. 118.

¹⁹ Eurofound (2015), *New forms of employment*, Publications Office of the European Union, Luxembourg s. 120.

8.3 Tidigare utredningar

Företeelser liknande dagens egenanställning började dyka upp i början av 1990-talet i Sverige. Olika konstruktioner har förekommit och diskuterats där verksamheten främst haft till syfte att öka sysselsättningen för arbetslösa eller varit inriktade på att skapa nya möjligheter för att möta behovet att fakturera enstaka uppdrag utan att för den skull starta eget företag. Under 1990-talet förekom olika varianter som påminde om dagens egenanställningsföretag och förslag på former som innebar en mellanform mellan anställning och eget företag diskuterades. I rapporten *Egenanställning – en väg till jobb för långtidsarbetslösa?* ges en utförlig beskrivning av egenanställningens historik. Där anges bl.a. att det under slutet av 2000-talets första årtionde och början av 2010-talet skedde en markant ökning av egenanställningsföretag. Orsaken troddes vara hårdare press på arbetsmarknaden i kombination med ökad kunskap om alternativet egenanställning.²⁰ I andra sammanhang har det förts fram att ökningen av egenanställningarna måste ses både i ljuset av den ökande andelen personer med F-skatt eller FA-skatt och den växande bemanningsbranschen, vilka kan förklaras av att fler företag och organisationer vill anlita uppdragstagare i stället för att anställa.²¹

Frågan om behovet av nya former för eller sätt att organisera arbete har behandlats i ett flertal statliga utredningar. Nedan redogör utredningen för några av dem som är relevanta i sammanhanget.

8.3.1 Arbetsföretag – En ny möjlighet för arbetslösa

Utredningen om arbetsföretag lämnade år 1995 betänkandet *Arbetsföretag – En ny möjlighet för arbetslösa* (SOU 1995:2) som föreslog införandet av s.k. arbetsföretag.

Förslaget innebar att arbetsföretagen, i vilka aktierna skulle ägas av staten, skulle anställa arbetslösa som anvisats av Arbetsförmedlingen. De anställda skulle under anställningstiden, som var högst sex månader, sysselsättas under full tid med att aktivt söka arbete, delta i någon utbildning, hyras ut av arbetsföretaget eller utföra uppgifter

²⁰ Arvas, F., *Egenanställning – en väg till arbete för långtidsarbetslösa*, Tillväxtverkets rapport 0121, 2012 s. 23–28.

²¹ Wingborg, M., (2017), *Egenanställningar – den svenska modellens ingenmansland*, Futurions rapport 2017:1 s. 5.

för arbetsföretagets egen räkning. Den som hyrde in arbetskraft från ett arbetsföretag skulle inte betraktas som arbetsgivare för den inhyrda personalen utan i stället var det arbetsföretaget som skulle betraktas som arbetsgivare. Den arbetsföretagsanställda skulle dock undantas från flertalet regler kring arbetstagar skydd- och rättigheter. Uppdragen om tillfälliga arbeten skulle kunna komma in till arbetsföretaget dels genom de anställdas egen marknadsföring, dels genom att uppdragsgivare vände sig direkt till arbetsföretaget.

När det gällde ansvar för skatter och avgifter konstaterade utredningen att ett arbetsföretag skulle vara ett aktiebolag som driver näringsverksamhet. Arbetsföretaget var också det som genom, bl.a. fakturering, skulle se till att pengarna kom in från inhyrningsföretagen och dessutom betala ut ersättning till anställda. Det var arbetsföretaget som skulle se till att skyldigheterna gentemot det allmänna fullgjordes i fråga om t.ex. avdrag för preliminär A-skatt, inbetalning av socialavgifter och mervärdesskatt, inkomst- och mervärdesskattedeclarationer m.m.²²

Viss kritik riktades mot förslaget och bl.a. framfördes att inrättandet av arbetsföretag skulle urholka begreppet anställning och att anställning i ett arbetsföretag endast skulle bli en anställning till namnet då de flesta regler som gäller vanliga anställningar inte skulle gälla i arbetsföretag.²³

Förslaget ledde inte till lagstiftning.

8.3.2 Företags- och anställningsformer i förändring

Näringsdepartementet inledde i februari 2001 ett arbete i syfte att kartlägga nya former för företagande och anställningsformer i gränssnittet egenföretagande/anställning. I departementspromemorian *Företags- och anställningsformer i förändring* (Ds 2003:27) redovisades resultatet av detta arbete. Det konstaterades att det fanns en växande grupp människor som befinner sig i ett gränsland mellan tillsvidareanställning och egenföretagande. Utifrån olika regelverk, som arbetslöshetsförsäkringen, sjukförsäkringen och vid tilldelningen av F-skattsedel (numer godkännande för F-skatt) ansågs det vara svårt att

²² SOU 1995:2 s. 40.

²³ SOU 1995:2 s. 62.

avgöra om människor ska betraktas som arbetstagare eller företagare/näringsidkare. En fråga som berördes i rapporten var om det behövdes en ny kategori – mellan anställd och egenföretagare. För och nackdelar med en tredje kategori för personer som finns i gränssnittet företagare/anställd redovisades utifrån vad som framkommit i andra sammanhang. Några fördelar som fördes fram var att steget mellan att vara anställd och egenföretagare skulle minska. En ny form skulle kunna underlätta för fler att starta eget och det skulle också kunna minska arbetslösheten. Ett konkret förslag, som diskuterades var att införa en ny kategori benämnd ”självanställning”.²⁴ En av invändningarna mot förslaget var att gränsdragningen mellan anställd och företagare skulle luckras upp. Nya gränsdragningsproblem skulle sannolikt uppstå. Det ansågs också finnas vissa svårigheter ur ett mervärdesskatteperspektiv.

Departementspromemorian skulle utgöra ett underlag för fortsatta analyser inom Näringsdepartementet eller för beslut om eventuella åtgärder. Promemorian innehöll inte några konkreta förslag.

8.3.3 Uppdragstagare i arbetslöshetsförsäkringen

Regeringen gav år 2010 en särskild utredare i uppdrag att lämna förslag till hur uppdragstagares rätt till arbetslöshetsersättning ska regleras i lagen (1997:238) om arbetslöshetsförsäkring (ALF). I uppdraget ingick att kartlägga, kategorisera och redogöra för olika typer av uppdragstagare, redogöra för skillnader mellan uppdragstagare, arbetstagare och företagare i arbetslöshetsförsäkringen, identifiera och föreslå långsiktigt hållbara kriterier och bedömningsgrunder för uppdragstagare och deras ersättningsrätt i arbetslöshetsförsäkringen, och föreslå lämplig form av reglering samt utarbeta nödvändiga författningsförslag.²⁵

²⁴ Förslaget hade tidigare framförts av docent Bo Persson och bl.a. diskuterats vid ett av IT-rättsliga observatoriets seminarier. *IT-rättsliga observatoriet (2001), Fri aktör, egenanställd, ny daglönare En summering av det IT-rättsliga observatoriets seminarier om nya anställningsformer*, PM 14:2001.

²⁵ Problematiken kring den grupp av uppdragstagare som skapat en s.k. egenanställning hade tidigare framförts till Utredningen om trygghetssystemen för företagare som redovisade sitt uppdrag i betänkandet *Trygghetssystemen för företagare* (SOU 2008:89). Av inhämtade synpunkter framgick bl.a. vad gällde arbetslöshetsförsäkringen att det ofta råder oklarhet om en uppdragstagare ska betraktas som företagare eller som anställd. Särskilt gällde detta den grupp av uppdragstagare som skapat en s.k. egenanställning.

Uppdraget redovisades i betänkandet *Uppdragstagare i arbetslöshetsförsäkringen* (SOU 2011:52). Utredningen föreslog att definitionen av företagare i arbetslöshetsförsäkringen skulle kompletteras med schablonregler rörande uppdragstagare. Detta för att göra gränsdragningen mellan företagare och arbetstagare i arbetslöshetsförsäkringen tydligare och enklare att förutse. Förslaget utformades mot bakgrund av den rättspraxis som fanns och var inte avsett att innebära någon egentlig saklig förändring.

Enligt den första schablonregeln skulle en sökande som innehaft en F-skattsedel eller varit registrerad som enskild näringsidkare eller bolagsman i ett enkelt bolag i handelsregistret alltid betraktas som företagare. Enligt den andra schablonregeln skulle en sökande som inte haft F-skattsedel eller registrering och utfört uppdrag för högst två olika uppdragsgivare inte betraktas som företagare utan som arbetstagare. Schablonreglerna skulle gälla under vissa förutsättningar. Dessutom föreslogs en hjälpregel för vad som särskilt skulle beaktas när man inte kunde använda schablonreglerna och behövde göra en samlad bedömning. Hjälpregeln innebar att det för personer som utfört uppdrag för fler än två olika uppdragsgivare, skulle beaktas i vilken omfattning personen varit beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning personen varit inordnad i verksamheten.

Utredningen föreslog vidare en uttrycklig regel om att arbetslöshetskassan skulle bortse från s.k. fakturerings- och egenanställningsföretag eller liknande som personen anlitat för att fakturera de egentliga uppdragsgivarna för uppdragen och ge honom eller henne en formell anställning. Om en person varit formellt anställd hos ett företag men själv skaffat ett uppdrag hos någon annan skulle företaget som personen utfört uppdraget åt betraktas som uppdragsgivare. Förslagen skulle innebära en ökad tydlighet för den sökande och ett minskat behov av samlade bedömningar för arbetslöshetskassan.

Genom förslagen ansåg utredningen att de försäkrade skulle se konsekvenserna för arbetslöshetsförsäkringen av att inneha en F-skattsedel, vara företagareregistrerad eller utföra ett uppdrag för en ny uppdragsgivare. De skulle också vara förvissade om att ett anlitan-
ande av ett faktureringsföretag eller liknande inte i sig skulle medföra konsekvenser för deras möjligheter till arbetslöshetsersättning.

Förslagen skulle också medföra att arbetslöshetskassorna inte behöver göra en samlad bedömning av samtliga omständigheter när schablonreglerna kan tillämpas.

Utredningens förslag ledde inte till lagstiftning.²⁶

8.3.4 Bemanningdirektivets genomförande i Sverige

Den 19 november 2008 antogs Europaparlamentets och rådets direktiv 2008/104/EG om arbetstagare som hyrs ut av bemanningsföretag, förkortat bemanningdirektivet.²⁷ Regeringen beslutade därför år 2009 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att överväga och lämna förslag på vilka åtgärder som behövdes vidtas för att i svensk rätt genomföra bemanningdirektivet. I januari 2011 överlämnade den särskilda utredaren betänkandet *Bemanningdirektivets genomförande i Sverige* (SOU 2011:5) med förslag om bl.a. en ny lag om uthyrning av arbetstagare. Förslaget som i huvudsak överensstämde med regeringens genomfördes genom regeringens proposition *Lag om uthyrning av arbetstagare* (prop. 2011/12:178).

I Sverige saknades i stor utsträckning lagreglering när det gällde uthyrning av arbetstagare. I den numer upphävda arbetsförmedlingslagen fanns vissa sådana bestämmelser. Regeringen ansåg liksom utredaren att det var lämpligt att tillskapa en ny lag med bestämmelser om uthyrning av arbetstagare. Härigenom kunde man uppnå en tydligare och mer sammanhållen reglering av frågor rörande dessa arbetstagare. Regleringen i arbetsförmedlingslagen renodlades så att den endast kom att innehålla bestämmelser om privat arbetsförmedling.²⁸ De bestämmelser som rörde uthyrning av arbetskraft och som skulle finnas kvar flyttades till den nya lagen.

8.3.5 Den parlamentariska socialförsäkringsutredningen

Socialförsäkringsutredningen behandlade frågan om rätten till arbetslöshetsförsäkring för uppdragstagare i betänkandet *Mer trygghet och bättre försäkring* (SOU 2015:21).

²⁶ Notera dock den av regeringen tillsatta utredningen *En ny arbetslöshetsförsäkring för fler, grundad på inkomster* (dir. 2018:8) som ska lämna förslag till en ny effektivare arbetslöshetsförsäkring för fler, grundad på inkomster.

²⁷ EUT L 327, 5.12.2008, s. 9 (Celex 32008L0104).

²⁸ Lagen (1993:440) om privat arbetsförmedling.

Kommittén anförde att utgångspunkten i försäkringen i många avseenden är den fasta heltidsanställningen. Det innebär att reglerna är mindre väl anpassade för andra anställningsformer. Arbetslöshetsförsäkringen omfattar företagare sedan år 1974, men utredningen ansåg att reglerna för företagare fortfarande kunde uppfattas som komplicerade och att de rymde åtskilliga tolkningsmöjligheter. Kommittén uppgav att det ökande antalet uppdragstagare och – på senare år – egenanställda är en grupp som späder på dessa svårigheter. Kommittén ansåg att det ökande antalet oförsäkrade och underförsäkrade arbetslösa var ett problem. Vinsten av att öppna arbetslöshetsförsäkringen så att fler arbetslösa blir berättigade till arbetslöshetsersättning måste dock vägas mot risken för att villkoren i försäkringen kan bli alltför generösa.²⁹

Utredningen lade inte fram något förslag som löste osäkerheten för de egenanställda i frågan om arbetslöshetsersättning. Utredningens förslag i vissa delar bereds dock för närvarande i Regeringskansliet.

8.3.6 Ett arbetsliv i förändring – hur påverkas ansvaret för arbetsmiljön?

Utredningen om arbetsmiljöregler för ett modernt arbetsliv, som redogörs för i avsnitt 7.4.2, undersökte inte bara företeelsen om falska egenföretagare. Utredningen tog i sitt betänkande *Ett arbetsliv i förändring – hur påverkas ansvaret för arbetsmiljön?* (SOU 2017:24), i fråga om nyare fenomen, också upp egenanställning och arbete via digitala plattformar. Utredningen anförde att det fanns indikationer på att det är arbetsformer som växer i popularitet. Utredningen ansåg dock inte att det verkade vara utbredd att arbetsformerna användes för att försörja sig på heltid.

När det gällde det moderna arbetslivets utmaningar och arbetsmiljöansvaret konstaterade utredningen att de nya arbetsformer som har utvecklats som en del av det moderna arbetslivet har uppmärksamats i olika stor utsträckning av lagstiftaren. För vissa företeelser, såsom inhyrning, finns det uttryckliga ansvarsbestämmelser i lagen medan det för andra, såsom inlåning, saknas bestämmelser. Som exempel på företeelser där behovet av arbetsmiljölagstiftning

²⁹ SOU 2015:21 s. 800.

hitills inte hade övervägts angavs egenanställning eller arbete via digitala plattformar.

När det gällde frågan om hur egenanställningsföretagens verksamhet är upplagt beskriver utredningen sina iakttagelser enligt följande (s. 166–176).

En grundläggande förutsättning är att den egenanställda skaffar sina egna uppdrag. Kunden och den egenanställda gör upp om vilket arbete som ska utföras och ersättningen för detta. Det är den egenanställda som tar initiativ till att det skapas en relation mellan kunden och egenanställningsföretaget. Mellan dessa båda parter träffas sedan ett avtal om att den egenanställda ska utföra arbete åt kunden och att egenanställningsföretaget ska fakturera kunden.

Den normala ordningen är att arbetet för kundens räkning ska påbörjas efter att avtalsrelationen mellan kunden och egenanställningsföretaget har etablerats. Den information som utredningen har tagit del av visar dock att det förekommer att egenanställningsföretag kontaktas först när arbetet redan är utfört och utföraren vill ha hjälp med faktureringen.

Vidare gäller att den egenanställda blir tidsbegränsat anställd hos egenanställningsföretaget under den tid uppdraget pågår. Flera egenanställningsföretag ställer inte något krav på att träffa den egenanställda innan han eller hon anställs. Kontakten synes i de flesta fall ske på elektronisk väg.

Efter att arbetet är utfört ansvarar egenanställningsföretaget för att fakturera kunden. Till grund för fakturan ligger de uppgifter som den egenanställda lämnar till egenanställningsföretaget. När betalningen från kunden har skett till egenanställningsföretaget sätts beloppet in på den egenanställdes konto, efter avdrag för skatt och sociala avgifter samt egenanställningsföretagets provision. Det förekommer även att egenanställningsföretaget gör en bedömning av de faktureringsuppgifter som den egenanställda har lämnat till egenanställningsföretaget. Godkänns dessa betalar egenanställningsföretaget ut ersättning direkt till den egenanställda utan att avvakta betalningen från kunden. Egenanställningsföretagen betecknar i allmänhet den utbetalda ersättningen som lön.

Utredningen ansåg att det var svårt att ha någon uppfattning om egenanställning i sig är förenad med några särskilda arbetsmiljörisker. Den egenanställda styr över sin verksamhet på i stort sett samma sätt som en egenföretagare. Vilka risker som är förenade med arbetet torde, enligt utredningens mening, variera beroende på arbetsuppgifterna, var dessa utförs och vilket arbetsmiljöansvar som kunden kan anses ha. En annan sak menade utredningen var att hälsan kan påverkas negativt för personer som utför arbete i anlitandeformer som upplevs som otrygga på något sätt, till vilka egenanställning i

vissa fall borde kunna räknas in. När det gällde egenanställda som arbetar inom traditionella frilansbranscher ansåg utredningen att det ligger i sakens natur att den egenanställda själv lägger upp sitt arbete och bestämmer var det ska utföras. Ofta torde det vara fråga om sådana arbetsuppgifter som kan utföras på distans och med hjälp av modern teknik vilket innebär att riskerna i arbetsmiljön kunde antas vara desamma som vid it-baserat mobilt arbete. För arbetsuppgifter inom sjukvård, hantverk samt bygg- och anläggning eller liknande verksamheter torde arbetsmiljöriskerna för de egenanställda likna dem som är aktuella för övriga som arbetar inom dessa områden.

Utredningen lyfte fram den svårighet som finns för tillsynsmyndigheten (Arbetsmiljöverket) att fastställa vem som bär arbetsmiljöansvaret vid de speciella konstruktioner som egenanställningen utgör. Även om ett avtal, som betecknas som anställningsavtal, träffats mellan den egenanställda och egenanställningsföretaget, visar relationen mellan dessa båda parter, enligt utredningen, få likheter med ett traditionellt arbetsgivar-/arbetstagarförhållande.³⁰

Mot bakgrund av hur egenanställning är upplagd var det enligt utredningen svårt att se att den egenanställda ska betraktas som arbetstagar hos egenanställningsföretaget enligt arbetsmiljölagen (1977:1160), AML. Den egenanställda arbetar inte för egenanställningsföretagets räkning och det företaget utövar inga arbetsgivarbefogenheter såsom arbetsledning gentemot den egenanställda. Att egenanställningsföretaget inom ramen för fakturerings tjänsten har gjort vissa sociala åtaganden som att betala sjuklön och teckna försäkringar innebär inte, enligt utredningens mening, att det har etablerats ett arbetsgivar-/arbetstagarförhållande. Härmed ansågs inte heller egenanställningsföretaget vara ett bemanningsföretag eftersom de personer som hyrs ut av ett bemanningsföretag är arbetstagar hos detta. Det innebär i sin tur att regeln i 3 kap. 12 § andra stycket AML om ansvar för den som anlitar inhyrd arbetskraft för att utföra arbete i sin verksamhet inte gäller när en egenanställd utför ett uppdrag hos en kund. Frågan var därför vem (om någon) som har ansvaret för den egenanställdes arbetsmiljö. Utredningen kom fram till att svaret torde bero på var arbetet utförs.³¹

³⁰ SOU 2017:24 s. 171.

³¹ SOU 2017:24 s. 173–175.

8.4 Statistiska uppgifter

Med hänsyn till avsaknaden av en enhetlig syn på vad som avses med egenanställning eller liknande är det svårt att få fram tillförlitlig statistik om företetserna. I den internationella litteraturen är begreppen och definitionerna många vilket gör att det också är vanskligt att göra fullständiga jämförelser mellan olika länder. Som exempel kan nämnas att ett av begreppen som ibland används är self-employed (självanställd), vilket oftast används i betydelsen att man är oberoende från huvudman men man kan vara antingen uppdragstagare eller egenföretagare. Inom Sverige används självanställd oftast som synonym för egenanställd men ibland också som beskrivning av en egenföretagare.³²

8.4.1 Offentlig statistik

När det gäller uppgifter från Statistiska centralbyrån (SCB) är det svårt att få fram underlag om just egenanställningsföretag. SNI³³ 2007 är den standard som gäller från 2008, för att hänföra ett företags verksamhet till en eller flera näringsgrenar. SCB ansvarar för klassifikationen SNI, men det är Skatteverket som ansvarar för inhämtandet av uppgifterna. Detta sker i samband med att företagen registrerar sina verksamheter hos Skatteverket. Enligt uppgift har egenanställningsföretagen tidigare fått SNI-kod utifrån den verksamhet de sagt sig bedriva. Skatteverket har dock, efter dialog med SCB, fastställt att egenanställningsföretagen ska klassificeras i kod 69.201 (löneadministration och redovisning). Ovanstående innebär att det inte går att urskilja egenanställningsföretagen från andra företag inom samma SNI-kod ur den offentliga statistiken.³⁴ Egenanställda och egenanställningsföretag har inte heller i andra avseenden några särskilda yrkes- respektive bransch-koder i de enkät- och

³² Se bl.a. Arvas, F., *Egenanställning – en väg till arbete för långtidsarbetslösa*, Tillväxtverkets rapport 0121, 2012 s. 6 samt OECDs definition av Self-employment som är “defined as the employment of employers, workers who work for themselves, members of producers’ co-operatives, and unpaid family workers”.

³³ Standard för svensk näringsgrensindelning.

³⁴ Se Calmfors, L., m.fl. (2018), *Arbetsmarknadsekonomska rapport – Olika vägar till jobb*, Arbetsmarknadsekonomska rådet s. 87, i vilken uppges att om egenanställningar fortsätter att öka i omfattning, är det önskvärt att SNI i framtiden inkorporerar särskilda koder för egenanställningsföretag för att ge bättre statistikunderlag om dessa företag och deras anställda.

registerdata som regelbundet samlas in i Sverige. Det går därför inte heller att använda sådant material för att studera branschen.

8.4.2 Enkätundersökningar

I syfte att samla in branschstatistik och för att få en helhetsbild över branschen och dess utveckling startade Egenanställningsföretagens branschorganisation år 2015 en branschindikator. Samtliga företag som arbetar med egenanställning och som branschorganisationen kände till bjöds in att medverka till att lämna in uppgifter om antal egenanställda, faktureringsvolym, antal arbetade timmar. År 2015 bjöds 35 företag in, varav 7 valde att lämna in sin statistik, år 2016 bjöds 41 företag in, varav 11 företag deltog. År 2017 bjöds 41 företag in, varav 9 valde att lämna in uppgifter. Detta gör att de redovisade siffrorna för respektive år är underskattade. Det är också stor variation på företagets storlek och omsättning, vilket har stor påverkan på statistiken om dessa företag väljer att vara med eller inte. Utredningen redovisar nedan delar av det underlag som utredningen fått del av.³⁵

I undersökningen uppges att 44 724 personer var egenanställda under år 2017. Den totala faktureringsvolymen uppgick till 1 272 554 343 kronor.³⁶ När det gäller den geografiska fördelningen framgår att en stor del egenanställda fanns i Stockholms län (19 095), följt av Skåne län (5 563) och Västra Götalands län (4 203).

I december 2017 genomfördes webbintervjuer med 833 anställda i ett av egenanställningsföretagen. Undersökningen visar att av de tillfrågade hade 20 procent egenanställning som huvudsaklig inkomstkälla och cirka 80 procent hade egenanställningen som en sidoverksamhet. Av de som hade egenanställningen som sin huvudsakliga inkomstkälla hade dock cirka 50 procent en annan inkomstkälla vilka var lön från annan anställning (22 %), sjukersättning (10 %), eget företag (6 %), pension (6 %), studiemedel/lån (6 %), arbetslöshetsförsäkring (4 %) och annan inkomst (11 %). Resterande cirka 80 procent som uppgav att egenanställningen var en sidoverksamhet kombinerade inkomsterna från egenanställningen med lön från annan anställning (69 %), pension (17 %), studiemedel/lån (7 %),

³⁵ Novus Group International AB, Branschindikator för egenanställning 2017 och Undersökning av egenanställda (Frilans Finans), daterad den 25 januari 2017.

³⁶ Uppgifter baserade på de tio företag som redovisade sina faktureringsvolymmer.

inkomst från eget företag (2 %), arbetslöshetsförsäkring (2 %), sjukersättning (1 %) och annan inkomst (2 %).³⁷ Även andra undersökningar visar att de egenanställda oftast också har någon annan form av sysselsättning.³⁸

När det gäller inom vilka branscher som de egenanställda är verksamma framgår av tidigare utredningar och andra uppgifter att många egenanställda arbetar inom traditionella frilansbranscher såsom kultur, media och it. Det är också inom dessa branscher som det vuxit fram konstruktioner liknande egenanställning som t.ex. Svenska Musikerförbundets AMA och Teaterförbundets TF Service (se avsnitt 8.2.2). Samtidigt finns indikationer på att de egenanställda ökar i antal inom andra branscher såsom vård, omsorg, hantverk och byggnation.³⁹

Ovanstående beskrivning av i vilka branscher egenanställda är vanligast framgår också av undersökningen från Novus där deltagarna i webbintervjuerna fanns främst inom traditionella frilansbranscher. Deltagarna i undersökningen fanns inom branscher enligt nedanstående tabell.

³⁷ Promemorian *Fakta om egenanställningar – underlag till F-skatteutredningen den 1 februari 2018*, upprättad och inlämnad av Egenanställningsföretagens Branschorganisation. Jfr SOU 2017:24 s. 168–169.

³⁸ Se bl.a. Wingborg, M., *Egenanställningar – den svenska partsmodellens ingenmansland*, Futurions rapport 2017:1. Wingborg gör mer djuplodande intervjuer med representanter för Egenanställningsföretagens branschorganisation samt sju egenanställda.

³⁹ SOU 2017:24 s. 168 och Wingborg, M., *Den tredelade arbetsmarknaden – Om olika anlitandeformer och möjligheten till socialt skydd*, Underlagsrapport till analysgruppen Arbetet i framtiden.

Tabell 8.1 Om deltagarna – egenanställning efter bransch

	2016
Kultur/nöje/underhållning	24 %
Media/filmprod./fotograf	21 %
Skribent/copywriter/journalist	14 %
It/data	12 %
Utbildning	9 %
Marknadsföring	8 %
Bygg/entreprenad/anläggning	6 %
Hälsa/skönhet/träning	4 %
Admin/ekonomi	3 %
Vård	3 %
Jordbruk/trädgård	2 %
Lokalvård/städ	1 %
Annan	17 %

Källa: Novus undersökning egenanställda daterad den 25 januari 2017.

I undersökningen ställdes också andra frågor till intervjuade personer. På frågan om den eller de främsta anledningarna till varför den egenanställda valt att fakturera genom ett egenanställningsföretag uppgavs följande; göra rätt med skatter och avgifter (31 %), hade för få uppdrag för att starta eget (28 %), hade tillfälligt uppdrag som krävde möjlighet att fakturera (27 %), spara tid (23 %), slippa kostnaden att starta eget (17 %), ville kunna ta betalt för min hobby (13 %), tryggare än att starta eget (13 %), i branschen är möjligheten till anställning hos uppdragsgivaren liten (10 %), ville testa min affärsidé (4 %), fick inte starta eget (3 %) och annan orsak (3 %). Av undersökningen framgår också att 86 procent av de tillfrågade instämmer i påståendet att egenställningen har hjälpt dem med att göra rätt med skatter och avgifter.

Det har även gjorts andra undersökningar där skälen till varför personer väljer att vara egenanställd framgår. I en rapport *En fungerande arbetsmarknad – nyckel till innovation och kunskapsdriven tillväxt*,⁴⁰ presenteras resultat från en enkät som visar att den administrativa bördan var den i särklass största bidragande orsaken till

⁴⁰ Palmberg, J. och Bjerke, L. (2014), "Behovet av en flexibel arbetsmarknad – egenanställning som en möjlig lösning" s. 128 i Braunerhjelm, P. och Eklund, J. (red), *En fungerande arbetsmarknad – nyckel till innovation och kunskapsdriven tillväxt*, Entreprenörskapsforum, Stockholm.

valet att vara egenanställd (65 % angav detta alternativ). Därefter kom ovilja/svårigheter att införskaffa godkännande för F-skatt (36,4 %) och på tredje plats, brist på kapital (15,4 %).

I den enkätundersökning som Företagarna genomfört för att utvärdera vilka uppfattningar som finns om begreppet ”falsk egenföretagare”, vilken redovisas i avsnitt 7.5.2, ställdes också frågor kring egenanställningsföretag eller liknande. Antalet svarande var 1 127 företagare, vilket motsvarar en svarsfrekvens på 34 procent. Av de som svarade hade 79 procent ingen erfarenhet av s.k. egenanställningsföretag eller faktureringsplattformar där anslutna uppdragstagare kan utföra uppdrag mot faktura utan att ha egen näringsverksamhet och egenanställningsföretaget/plattformen sköter fakturering för uppdraget, 15 procent hade erfarenhet och 6 procent svarade vet ej eller avstod från att svara. Störst andel av företag som hade erfarenhet av egenanställningsföretag fanns inom branscherna Företagstjänster (24 %). Den vanligaste erfarenheten av egenanställningsföretag bland respondenterna i undersökningen var att de som företagare har anlitat någon för uppdrag som fakturerades av egenanställningsföretaget (48 %) och att man själv använt sig av ett egenanställningsföretag när man utfört uppdrag (11 %). Andra typer av kontakt, eller att den svarandes företag var ett egenanställningsföretag, var mer ovanliga. De flesta respondenter hade en positiv erfarenhet av sina kontakter med egenanställningsföretag.⁴¹

8.5 Egenanställning i skatterätten

Uppdelningen av uppdragstagare mellan olika kategorier sker på olika sätt inom skilda rättsområden. En närmare redogörelse på vilket sätt uppdelningen sker finns i kapitel 5. Olikheterna beror främst på att regelverken inom vardera rättsområdet har olika syften och ändamål.

Eftersom företeelsen är relativt ny har det i olika sammanhang framförts att det i stor utsträckning saknas information hos ansvariga myndigheter om de gränsfall som egenanställningsformen innebär. Erfarenheten hittills är t.ex. att flera arbetslöshetskassor inte bedömt egenanställda som arbetstagare, medan Försäkringskassans bedömningar varierar. Det saknas domstolsavgöranden där det har

⁴¹ Se webbplatsen www.foretagarna.se/nyheter/riks/2018/april/falska-egenforetagare--ett-ovanligt-fenomen/ (hämtat 2018-04-23).

prövats om egenanställda är arbetstagare hos egenanställningsföretaget enligt det civilrättsliga arbetstagarbegreppet.

Nedan följer en kort redogörelse för några skatterättsliga frågor och utmaningar som aktualiseras när arbete utförts genom egenanställning. Avsnittet bygger i princip på den information som Skatteverket tagit fram och publicerat på sin hemsida som riktas till egenanställda och egenanställningsföretag.⁴² Avsnittet avslutas med en redovisning av några skatterättsliga utmaningar som bl.a. bygger på information från två av Skatteverket redovisade rapporter (se nedan).

8.5.1 Inkomst av tjänst eller näringsverksamhet

Egenanställda torde som framgår ovan främst vara personer som utför mer eller mindre tillfälliga uppdrag. En fysisk person som är uppdragstagare kan beskattas i antingen inkomstslaget näringsverksamhet eller inkomstslaget tjänst. Om en fysisk person som är uppdragstagare är självständig och i övrigt uppfyller kriterier för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, klassificeras uppdragstagaren som näringsidkare och beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. För det fall den fysiska personen inte uppfyller kraven för näringsverksamhet jämföras denne skatterättsligt med en anställd och uppdragens ersättning beskattas i inkomstslaget tjänst. Till inkomstslaget tjänst räknas anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur (10 kap. 1 § IL).

Enligt Skatteverket beskattas en egenanställd i inkomstslaget tjänst för de ersättningar som egenanställningsföretaget redovisar arbetsgivaravgifter, gör skatteavdrag från samt lämnar kontrolluppgift för.

8.5.2 Ansvar för att innehålla avdrag och betala avgifter

Ett egenanställningsföretag som fakturerar sina tillfälligt anställdas olika uppdragsgivare, i regel mot viss provision, behöver ha ett godkännande för F-skatt enligt 9 kap. 1 § skatteförfarandelagen

⁴² Uppgifter från webbplatsen www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/arbetsgivare/egenanstallningsforetag.4.57cadbbd15a3688ff445d2a.html (hämtat 2018-05-18).

(2011:1244), för att uppdragsgivarna inte ska behöva betala arbetsgivaavgifter och göra skatteavdrag på utgiven ersättning till egenanställningsföretaget för arbete som utförts av den egenanstälde.

För att inte uppdragsgivaren som betalar ut ersättningen till egenanställningsföretaget ska vara skyldig att innehålla avdrag och betala avgifter, dvs. att det är den egenanställdes A-skatt som gäller, krävs också att den egenanstälde först måste komma överens med egenanställningsföretaget om för vilka uppdrag företaget ska vara avtalspart. Därefter kan den egenanstälde avtala om ersättningen för ett arbete hos en tilltänkt uppdragsgivare. Det är, enligt Skatteverket, viktigt att uppdragsgivarna förstår att det är egenanställningsföretaget som juridiskt är deras uppdragstagare och som kommer att fakturera med sitt godkännande av F-skatt. Enligt Skatteverket kan en person alltså inte först personligen avtala om ersättningen för ett uppdrag och sedan i efterhand be företaget att skicka en faktura till uppdragsgivaren. Då kommer fakturan från fel avsändare, eftersom företaget inte ingått något avtal med uppdragsgivaren om arbete eller ersättning, och det är då fortfarande den person som utfört arbetets A-skatt som gäller.

Ett egenanställningsföretag kan inte heller fakturera en egenanställd arbetsgivare för arbete som den egenanstälde utför i en annan anställning. Fakturering får bara ske av andra former av uppdrag som den egenanstälde får – efter att först ha avtalat med egenanställningsföretaget – t.ex. som frilansare eller som tillfällig uppdragstagare. Enligt Skatteverket finns dock inte något som hindrar att en person blir anställd av ett egenanställningsföretag och sedan hyrs ut till en eller flera olika uppdragsgivare för kortare eller längre perioder, på samma sätt som bemanningsföretag kan göra.

Att det redan från början finns ett avtal mellan den egenanstälde och egenanställningsföretaget är även av betydelse för frågan om vem som ska redovisa mervärdesskatt. Mervärdesskatt ska betalas vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200). Om det finns ett anställningsavtal eller liknande rättsligt förhållande, är den egenanstälde inte en i mervärdesskattesammanhang beskattningsbar person. Egenanställningsföretaget är däremot en beskattningsbar person som bedriver ekonomisk verksamhet och ska vara registrerat för mervärdesskatt.

8.5.3 Skatterättsliga utmaningar

Skatteverket konstaterar i en rapport från år 2017 att antalet egenanställda växer och att egenanställningsföretagens kunskaper om skatteregler därför blir viktiga för allt fler individers beskattning.⁴³ Skatteverket hade gjort utredningar av företag i branschen för att undersöka om det fanns områden med risker för skattefel och för att identifiera om det fanns ett informationsbehov. I syfte att ge företagen bästa möjliga förutsättningar för att hantera skattereglerna rätt tog Skatteverket bl.a. fram utökad information till egenanställningsföretagen och dess anställda. Informationen är publicerad på www.skatteverket.se. Undersökningen resulterade också i ställningstagandet *Mervärdesskatt för egenanställningsföretag*.⁴⁴

Frågor rörande egenanställning tas också upp i Skatteverkets slutrapport om *Delningsekonomi – kartläggning och analys av delningsekonomins påverkan på skattesystemet*⁴⁵ från år 2016. Skatteverket redovisar i rapporten sitt uppdrag att kartlägga och analysera delningsekonomins påverkan på skattesystemet och skatteintäkterna över tid. I rapporten beskrivs bl.a. erfarenheterna från Skatteverkets kontrollverksamhet och de tillämpningsproblem som identifierats. Nedan redogör utredningen för några av de risker som Skatteverket lyft fram i rapporterna.

Risk att kostnader som inte direkt kan kopplas till de fakturerade uppdragen ersätts skattefritt

Ett egenanställningsföretag kan ha tusentals anställda inom vitt skilda branscher. Detta kan göra det svårt att ha tillräcklig kunskap om varje enskilt uppdrag för att kunna göra rätt bedömningar av kostnader som den anställde begär ersättning för. Förutom kunskap om uppdraget måste företagen ha en både bred och djup kunskap om skatteregler för att kunna göra rätt bedömning i varje enskilt fall.

Företag som alltid kräver en specifik intäkt att koppla en kostnad mot har generellt större kontroll och det föreligger då en mindre risk för att kostnader som inte hör till de fakturerade uppdragen ersätts. Av Skatteverkets rapport framgår att företag som inte kräver denna

⁴³ Dnr 410 48380-17/1211.

⁴⁴ Dnr 131 486675-16/111.

⁴⁵ Dnr 131129651-16/113.

direkta koppling mellan utlägg och intäkt för många anställda har ersatt kostnader som inte hör till de fakturerade uppdragen. Egenanställningsföretags ansvar för att ha ett korrekt underlag för utbetalningar som görs till anställda eller för deras räkning har emellertid slagits fast av kammarrätten (se nedan refererad dom).

Risk för felaktiga bedömningar avseende skattefria reseersättningar och traktamenten

Frågan om tjänsteställe är central i bedömningen av karaktären på en resa. De egenanställda anställs för varje enskilt uppdrag och får inte lön mellan uppdragen. Under dessa förutsättningar är tjänstestället normalt den plats där uppdraget utförs. Resor till och från arbetsplatsen är arbetsresor som den anställde kan göra avdrag för i sin deklaration utifrån de regler som gäller i inkomst av tjänst, men som arbetsgivaren inte kan ersätta skattefritt eller göra avdrag för mervärdesskatt.

För att kunna göra en riktig bedömning i fråga om tjänsteställe måste arbetsgivaren ha tillräcklig kunskap om uppdraget, var det ska utföras och om det inom samma uppdrag kommer att finnas flera arbetsplatser. Reseräkningar och fakturaunderlag måste vara så detaljerade att det går att bedöma resans koppling till fakturerat uppdrag. Fakturorna måste vara tillräckligt specificerade så att det går att utläsa var den anställde har varit och vilka resor uppdraget har lett till. Schabloniseringar får inte förekomma. Både arbetsgivaren och den anställde måste kunna visa att de ersatta resorna är tjänsteresor. Resor för att skaffa nya uppdrag är inte avdragsgilla mot redan fakturerade uppdrag.

Egenanställningsföretag kan ha rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på tjänsteresan om uppdraget som den egenanställda utför är skattepliktigt och om egenanställningsföretaget har ersatt den egenanställda för utlägget.

Övriga risker

Utöver ovanstående risker tar Skatteverket också upp frågor som när lönen ska redovisas. Lönen ska redovisas i arbetsgivardeklaration och på kontrolluppgift när den enligt anställningsavtalet är tillgänglig för lyftningen, dvs. normalt så snart kunden har betalat. Detta gäller alltså även om den anställde av någon anledning väljer att vänta med att få lönen utbetald.

Det framgår vidare av rapporten att det förekommit att ett fakturerat arbete i efterhand påstås ha utförts av flera personer som ska dela på lönen. För att förhindra fördelningar som inte motsvaras av verklig arbetsinsats och som sker i syfte att uppnå skattefördelar måste egenanställningsföretaget begära detaljerade uppgifter i form av tidsedlar och beskrivning av det arbete som har utförts av andra. Om egenanställningsföretaget ska ses som arbetsgivare bör det redan innan arbetet utförs ha ingått avtal med personerna. Detta är särskilt viktigt vid fördelning av inkomsten mellan närstående.

Skatteverket uppger att egenanställning lämpar sig generellt sämre för varuförsäljning vilket ställer stora krav på kontroll från egenanställningsföretagens sida. Endast inköp av de varor som sålts får räknas av mot intäkten. I dessa fall väcks även frågor om vem som ansvarar för att kraven på kassaregister följs och vem som formellt står som säljare på kvittona.

Egenanställningsföretagen hanterar också enligt Skatteverket en stor mängd rot- och rutansökningar.⁴⁶ Även på detta område ställs höga krav på kontroll från företagets sida för att säkerställa att villkoren för rot- och rutavdrag är uppfyllda och att försäljning av material inte omvandlas till arbete.

Egenanställningsföretagen måste också vara observanta när fakturor inte blir betalda och när de får uppgift från den anställde om kreditering. Företagen måste noga dokumentera anledningen och vid misstanke om oegentligheter ha rutiner kring hanteringen av detta.

⁴⁶ Enligt lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete.

Skatteverkets rapport om delningsekonomi

Bilden av ovan redovisade risker lyfts också fram i Skatteverkets rapport *Delningsekonomi – kartläggning och analys av delningsekonomins påverkan på skattesystemet*⁴⁷ från år 2016. I rapporten uppger verket bl.a. följande. Skatteverket har uppmärksammat att tillhandahållare, dvs. det företag eller den person som tillhandahåller en marknadsplats, i vissa fall använt sig av s.k. egenanställningsföretag för att undkomma problematiken med socialavgifter och skatteavdrag. Egenanställningsföretag är en form av bemanningsföretag. Frilansare och andra tillfälliga uppdragstagare som inte har F-skatt kan ansluta sig ett sådant företag (med F-skatt) för att sedan fakturera sina uppdrag via företaget. De får sedan ett lönebelopp utbetalat efter att egenanställningsföretaget räknat av sin provision, liksom utlägg, arbetsgivaravgifter och skatteavdrag. Ett egenanställningsföretag agerar skatterättsligt som en vanlig arbetsgivare, dvs. gör skatteavdrag, betalar arbetsgivaravgifter och lämnar kontrolluppgift. Det vanliga förhållandet är – vilket skiljer sig från ordinära bemanningsföretag – att den som anslutit sig själv måste hitta uppdragsgivare för att få någon inkomst. Det handlar om tillfälliga och fristående uppdrag och liknande. Den som redan har en anställning kan inte omvandla den till ett uppdrag som faktureras via egenanställningsföretag.

Lösningen med egenanställningsföretag medför, enligt Skatteverket, den fördelen att frågan kring vem som ska stå för arbetsgivaravgifter och skatteavdrag blir tydlig. Skatteverket ser inget principiellt hinder mot att fristående utförare ansluter sig till egenanställningsföretag. Skatteverket uppger emellertid att det i kontrollen har uppmärksamrats att upplägg med egenanställningsföretag i sig inte är helt oproblematiskt och kan medföra andra risker såsom felaktiga skattefria ersättningar, privata kostnader, felbedömningar av skatteregler och oredovisade intäkter. Även i mervärdesskattehanseende medför egenanställningsföretag problem. Enligt Skatteverkets bedömning bedriver en egenanställd inte någon ekonomisk verksamhet självständigt eftersom det normalt finns ett anställningsavtal med ett egenanställningsföretag. Den egenanställda är därmed inte en beskattningsbar person. Däremot är egenanställningsföretaget en beskattningsbar person som bedriver ekonomisk verksamhet. Trots att egenanställningsföretaget är en beskattningsbar person

⁴⁷ Dnr 131129651–16/113 s. 25–26.

är avdragsrätten för ingående mervärdesskatt begränsad vilket kan framstå som problematiskt för egenanställningsföretaget.

8.5.4 Några kammarrättsavgöranden

Några senare domstolsavgöranden där frågan om F-skatt i förhållande till egenanställning behandlats har utredningen inte funnit.⁴⁸ För att komplettera den bild som ovan framträtt av egenanställning eller liknande och vilka utmaningar som kan föreligga ur ett skatterättsligt perspektiv är dock nedanstående rättsfall av intresse.

Kammarrätten i Göteborgs beslut den 30 april 2003 i mål nr 898-03

Frågan om egenanställning i förhållande till F-skattesystemet prövades av Kammarrätten i Göteborg år 2003. Frågan gällde då återkallelse av F-skattsedel och i vilken utsträckning som brukare (jfr med egenanställda) var att betrakta som sådana företagsledare i bolaget att det fanns skäl beakta restföring och konkurs hos dessa vid bedömningen av om återkallelse av bolagets F-skattsedel.

Bakgrunden i målet var att ett bolag hade som verksamhetsidé att fungera som ett utvecklingsbolag för personer (i målet benämnda bolagsbrukare) som i sin tur hade en affärsidé och ville driva den av egen kraft utan att själva registrera firma. Bolaget erbjöd administrativ service till dessa. Bolaget stod för F-skattsedel, fakturering, bokföring samt redovisning av löner, skatter, avgifter och mervärdesskatt. Genom s.k. inställningsavtal accepterade brukaren en objektsanställning hos bolaget. Denna innebar att brukaren tog eget ansvar för sin verksamhet, utförde arbetet och betalade de löpande kostnaderna med privata medel. Först när arbetet var utfört lämnade brukaren faktureringsunderlag till bolaget. Brukaren kunde endast göra anspråk på pengar som denne själv genererat och endast överskott betalades ut som lön. Skattemyndigheten (numera Skatteverket) återkallade bolagets F-skattsedel då myndigheten ansåg att bolaget var ett fåmansbolag med verksamheten uppdelad på oberoende verksamhetsgrenar, där ett antal företagsledare, bolagsbrukare, hade varit restförda för skatter eller försatta i konkurs. Bolaget

⁴⁸ Det finns ett antal domar rörande egenanställda inom andra rättsområden (se avsnitt 5.4.1).

hade, enligt myndigheten, vidare brustit i redovisning och betalning av skatt p.g.a. otillåtna redovisningsrutiner och missbrukat sin F-skattsedel genom att gå in som betalningsmottagare i stället för den person som hade utfört arbetet.

Kammarrätten ansåg inte att det fanns grund för återkallelse på grund av bolagets brister i redovisningen av skatt. Beträffande frågan om restföring och konkurs hos bolagsbrukare fann kammarrätten att bolaget successivt hade stramat upp bolagsbrukarens möjlighet att själva kontrollera sin verksamhet och att bolagets ansvar som arbetsgivare hade blivit mer framträdande. Kammarrätten konstaterade att innehavet av en F-skattsedel inte avgör till vilket inkomstslag en viss inkomst ska hänföras vid taxeringen (numera beskattningen) och inte heller det arbetsrättsliga förhållandet. Med hänsyn till att bolaget, vid tidpunkten för beslutet, hade ett relativt omfattande regelkomplex som styrde verksamheten kunde det, enligt kammarrätten, inte generellt anses utrett att bolagsbrukarna hade den faktiska bestämmanderätten över verksamheten och möjlighet att förfoga över dess resultat i den mening som krävs för att de skulle anses bedriva självständig näringsverksamhet. Kammarrätten ansåg således att bolagsbrukarna inte skulle betraktas som företagsledare i ett fåmansföretag, varför det inte heller fanns skäl att återkalla bolaget F-skattsedel p.g.a. restföring eller konkurs hos vissa av dessa.

Kammarrätten hade också att pröva om bolaget hade missbrukat sin F-skattsedel. Kammarrätten uttalade att det i förarbetena till den då gällande bestämmelsen om missbruk (prop. 1991/92:112 s. 119) anges att man bör vara mycket restriktiv vid tolkningen av begreppet missbruk. Vidare anges att missbruk givetvis föreligger i det fall F-skattsedeln används på ett sådant sätt att skatter och avgifter undandras, exempelvis i sådana fall där skattsedelsinnehavaren bedriver uthyrning av arbetskraft i strid mot bestämmelserna om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft eller uppträder som s.k. mellanman när det föreligger ett anställningsförhållande. Kammarrätten fann att grund för återkallelse inte förelåg p.g.a. missbruk av F-skattsedeln.

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 28 september 2015 i mål nr 203–206-15

I en dom från Kammarrätten i Sundsvall år 2015 var frågan om ansvaret för skatter och avgifter i ett egenanställningsföretag uppe till prövning. Frågan i målet rörde bl.a. hur långt arbetsgivaransvaret kan utsträckas i samband med egenanställning.

Bakgrunden var att ett egenanställningsbolag hade betalat ut ersättning till två s.k. faktureringsbolag mot fakturor som var osanna och inte motsvarades av något arbete som utförts av faktureringsbolagen. Utbetalningarna bedömdes i stället vara oredovisade löneutbetalningar till anställda.

Förvaltningsrätten uttalade (s. 10) att frågor om anställning kontra näringsverksamhet varit återkommande i rättspraxis under lång tid. Självständighet och yrkesmässighet har behandlats i många rättsfall och bedömningen av begreppen arbetstagare eller självständig näringsidkare sker mot bakgrund av samtliga relevanta omständigheter. En omständighet att beakta var, enligt förvaltningsrätten, om konstruktionen syftar till att undvika skatter och avgifter och/eller andra bestämmelser som följer av en anställning eller en självständig näringsverksamhet. Förvaltningsrätten ansåg att den konstruktion med s.k. egenanställning som det aktuella bolaget använde sig av framstod som ett försök att dra nytta av de fördelar och undvika de nackdelar som anställning/eget företagande kan innebära. Konstruktionen innebär en möjlighet att uppträda både som anställd och egenföretagare. Det ansågs uppenbart att en sådan konstruktion leder till svårigheter att avgöra vilket regelsystem som ska tillämpas. Förvaltningsrätten fann att oavsett vad egenanställningsbolaget insett eller borde ha insett om osanna fakturor och faktureringsbolag har det ankommit på egenanställningsbolaget att ha ett korrekt underlag för de utbetalningar som gjorts till de anställda eller för deras räkning. Ansvaret ansågs dock inte kunna utsträckas till ersättningar som utgivits i senare led, som egenanställningsbolaget saknat kännedom om.

Kammarrätten, som endast prövade frågan om det utökade arbetsgivaransvaret, bedömde till skillnad från förvaltningsrätten, att arbetsgivaransvaret för egenanställningsföretaget kunde utsträckas även till ersättningar som gjorts i senare led och som bolaget saknat kännedom om.

8.6 Information från myndigheter och arbetsmarknadens parter

8.6.1 Dialogmöten och frågeformulär

På samma sätt som beskrivs i kapitel 7 har information om egenanställningsföretag eller liknande diskuterats vid dialogmöten med myndigheter och arbetsmarknadens parter. Representanter för dessa har därefter ombetts besvara ett antal frågor i likhet med de som ställts avseende falska egenföretagare. Brottsförebyggande rådet (Brå) och Stora Branschgruppen har inte ombetts lämna skriftliga svar (se närmare om metod och material i kapitel 1).

Även gällande egenanställning eller liknande har syftet varit att komplettera den bild av företeelserna i Sverige som fås från offentliga källor.

De skriftliga svaren från Arbetsgivarverket, Arbetsmiljöverket, Egenanställningsföretagens branschorganisation, Ekobrottsmyndigheten, Företagarna, Landsorganisationen i Sverige (LO), Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Sveriges akademikers centralorganisation (Saco), Skatteverket, Svenskt Näringsliv och Tjänstemännens centralorganisation (TCO) redovisas nedan. Vardera respondenten har i sina svar utgått från sin uppfattning om vad som avses med egenanställningsföretag eller liknande.

Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) har svarat att de inte har någon uppfattning om egenanställningsföretag eller liknande. Tjänstemännens centralorganisation (TCO) har, vad avser frågorna om egenanställningsföretag eller liknande, hänvisat till svar lämnade av Unionen. När det gäller de två första frågorna har Egenanställdas branschorganisation hänvisat till den rapport från Novus som utredningen redogör för i avsnitt 8.4.2. Ekobrottsmyndigheten uppger generellt att erfarenhet saknas av faktureringsplattformar, egenanställningsföretag eller liknande men har lämnat viss information av betydelse vilken redovisas nedan.

Företagarna har genomfört en egen undersökning i vilken organisationen ställt frågor om egenanställningsföretag eller liknande. Resultatet av undersökningen redovisas i avsnitt 8.4.2.

Vad är er definition av egenställningsföretag eller liknande?

Arbetsmarknadens parter

Arbetsgivarverket beskriver egenanställning på samma sätt som Skatteverkets gör på sin hemsida. Verket anser dock att frågan avseende förhållandet mellan den egenanställda och egenställningsföretaget inte är rättsligt klarlagd. Förhållandet mellan den egenanställda och den uppdragsgivare som arbetet utförs för, bedöms sannolikt utifrån de kriterier som gäller för arbetstagar- respektive uppdragstagarbegreppet.

Företagarna uppfattar att det handlar om företag där de anställda kan utföra uppdrag åt uppdragsgivare som egenställningsföretaget sedan fakturerar för, och i övrigt sköter arbetsgivaransvaret gentemot den anställda.

LO har ingen fastställd definition av egenställningsföretag, men uppfattar det som ett företag som anställer en individ som utför tjänster åt tredje part. Egenställningsföretaget är således arbetsgivararen. Det som enligt LO är svårt att utvärdera är i vilken utsträckning de faktiskt är arbetsgivare och hur långt arbetsgivaransvaret sträcker sig. Det verkar även finnas problem att definiera dessa företag i och med att det inte råder någon samsyn dem emellan vad de är. I praktiken är det i dagsläget svårt att se vad det egentligen är för skillnad mellan egenställningsföretag och bemanningsföretag. Enligt LO är detta en viktig iakttagelse i och med att bemanningsbranschen i dag är en långt mycket mer reglerad särlösning på svensk arbetsmarknad än egenställningsföretag.

LRF beskriver egenanställning eller liknande som att en person blir anställd hos ett egenställningsföretag i stället för det uppdragsgivande företaget. Ett egenställningsföretag är således ett företag som tillhandahåller anställning hos sig för att underlätta administration och hantering av viss verksamhet.

Saco beskriver egenställningsföretag som sådana som erbjuder fysiska personer en typ av anställning som bygger på att individen själv ansvarar för att dra in uppdrag för att finansiera sin lön. Den enskilde har då en reglerad rätt att upphandla uppdrag för egenställningsföretagets räkning. Egenställningsföretaget har F-skatt, är den juridiska uppdragstagararen och ska därför leverera i förhållande till uppdragsgivaren. För uppdragen som den anställda drar in tar

egenanställningsföretagen ut en avgift för de tjänster de tillhandahåller. Anställningstryggheten påminner om en visstidsanställning och fortgår så länge den anställde drar in uppdrag. Egenanställningsföretaget utlovar ofta arbetsgivaransvar och erbjuder olika typer av försäkringar.

Svenskt Näringsliv beskriver företeelsen enligt följande. Egenanställning innebär att en egenanställd blir anställd av ett egenanställningsföretag som har F-skatt. Den egenanställda drar självständigt in sitt uppdrag till företaget. Egenanställningsföretaget och den egenanställda tecknar utifrån uppdraget ett avtal om den bruttolön som uppdraget genererar och den egenanställda informeras i anslutning till detta hur stor provision som egenanställningsföretaget behåller för sina tjänster. Egenanställningsföretaget tecknar därefter avtal med den externa uppdragsgivaren/kunden och träder därmed juridiskt in som motpart till kunden och tar på sig affärsrisken. Egenanställningsföretaget har (precis som normalt) arbetsgivaransvaret gentemot den som utför uppdraget, och betalar arbetsgivaravgifter, lön, skatt och försäkringar.

Unionen beskriver egenanställning eller liknande som ett trepartsförhållande snarlikt bemanning med den stora skillnaden att vid egenanställning eller liknande hittar utföraren sina egna uppdrag. En vanligt förekommande beskrivning är att egenanställningsföretag möjliggör för privatpersoner att ta uppdrag och verka som egenföretagare utan att ha F-skatt. Att man "lånar" egenanställningsföretagets godkännande för F-skatt. Egenanställningsföretaget kan då rättsligt sett vara arbetsgivare under tiden som uppdraget gäller. Samtidigt upprättas ett affärsavtal mellan egenanställningsföretaget och uppdragsgivaren som uppdraget utförs åt. Unionen beskriver också att en situation där falska egenföretagare synes förekomma är den där en person som ska utföra arbetet träffar avtal, ofta benämnda "anställningsavtal", med egenanställnings- eller faktureringsföretag och sedan utför arbete för en tredje part, och då "lånar" egenanställnings- eller faktureringsföretagets F-skatt. Det finns då ofta ett "uppdragsavtal" mellan beställaren och arbetsutföraren. Situationen kan dock vara sådan att den som utför arbete rättsligt sett är anställd hos beställaren och inte hos egenanställnings- eller faktureringsföretaget (som "anställningsavtalet" antyder).

Myndigheter

Arbetsmiljöverket hänvisar till den beskrivning som görs i SOU 2017:24 s. 166 av vilken bl.a. framgår att en grundläggande förutsättning är att den egenanstälde skaffar sina egna uppdrag. Kunden och den egenanstälde gör upp om vilket arbete som ska utföras och ersättningen för detta. Det är den egenanstälde som tar initiativ till att det skapas en relation mellan kunden och egenanställningsföretaget. Mellan dessa båda parter träffas sedan ett avtal om att den egenanstälde ska utföra arbete åt kunden och att egenanställningsföretaget ska fakturera kunden. Vidare gäller att den egenanstälde blir tidsbegränsat anställd hos egenanställningsföretaget under den tid uppdraget pågår.

Skatteverket uppger att egenanställningsföretag är ett företag som erbjuder en tjänst som innebär att en person kan anlita företaget för att i eget namn sköta de uppdrag som personen har. Den ersättning som företaget betalar ut till personen rubriceras som lön. Vanliga regler för tjänstebeskattning gäller.

I vilken/vilka branscher uppfattar ni att egenanställning eller liknande förekommer?

Arbetsmarknadens parter

Arbetsgivarverket uppger att det är vanligt i alla branscher där frilansare är vanliga.

Företagarna uppfattar att det förekommer i tjänstebranschen, kanske särskilt inriktat på specialiserade tjänster med tidsbegränsade uppdrag.

LO uppger att de i dag inte har någon sammanställning på detta men att allt tyder på att egenanställning eller liknande ökar. De urbana gig-företagen såsom Uber är ett exempel. De är verksamma inom matutlämning och andra tjänster.

LRF anser inte att de kan svara då de inte har något faktaunderlag i frågan.

Saco uppger att egenanställning eller liknande för akademiker kan förekomma i alla kunskapsintensiva branscher där konsulttjänster köps in, t.ex. inom juridik, ekonomi, teknik eller bank och försäkring.

Svenskt Näringsliv har svarat att tillgänglig statistik från egenanställningsföretagen pekar på att det är vanligast inom yrken som organisationskonsulter, frilansande författare, journalister, fotografer, kulturutövare, revision, skatterådgivning, bokföring, viss typ av utbildning, byggnadssnickeri, juridisk verksamhet i vid mening samt dataprogrammering. Någon exakt statistik finns dock inte. Totalt sett arbetade år 2016 cirka 30 000 personer för egenanställningsföretag. De allra flesta gör det dock vid sidan av sitt normala arbete. Svenskt Näringslivs analys pekar på att en genomsnittlig egenanställd arbetar 50–70 timmar per år för egenanställningsföretaget. Eftersom det givetvis finns en hel del heltidssysselsatta personer, innebär det att det stora flertalet sannolikt arbetar omkring eller mindre än en vecka som egenanställda per år.

Unionen ser inte att företeelsen är särskilt vanligt förekommande i någon särskild bransch. Men en indikation som pekar åt något håll är att det i dagsläget är något vanligare inom kultursektorn.

Myndigheter

Arbetsmiljöverket hänvisar också här till betänkandet SOU 2017:24 (s. 168) av vilket framgår följande.

Vidare är det svårt att säkert uttala sig om inom vilka branscher de egenanställda återfinns. Det kan dock vara av intresse att Egenanställningsföretagens Branschorganisation i början av 2016 uppgav att de flesta egenanställda arbetar inom traditionella frilansbranscher såsom kultur, media och it, men att de ökar inom andra branscher såsom sjukvård, hantverk samt bygg och anläggning. En enkätundersökning från 2014 riktad till egenanställda visade också att det, utöver kategorin annat, var kultur, media och design (27,8 procent) och data/it (9,3 procent) som var de vanligaste branscherna. Men även hantverk (6,8 procent) var en av de vanligare branscherna. Undersökningen hade dock ett begränsat antal respondenter (164 personer) och bör därför tolkas med försiktighet.

Skatteverkets uppfattning är att företeelserna finns inom alla branscher.

Vad är er uppfattning om företeelsen?

Arbetsmarknadens parter

Arbetsgivarverket har för närvarande ingen bestämd uppfattning om egenanställningsföretag.

Egenanställningsföretagens branschorganisation uppger att egenanställning är en helt nödvändig form för att organisera ett visst slags arbete på dagens arbetsmarknad. Det är arbete som är uppdragsbaserat och som inte låter sig organiseras i andra former såsom bemanning eller näringsverksamhet. Att starta eget företag kräver dels kompetens som ofta inte finns hos arbetstagaren och den korta tid arbetet existerar motiverar inte åtagandet av ansvar och administration. Egenanställning möjliggör att uppdragsbaserat arbete kan utföras samt utgör en garant för goda arbetsvillkor för arbetstagaren och för att korrekt skatt och arbetsgivaravgifter inbetalas till staten.

Företagarna anser att det är mycket positivt om personer som vill göra kortare uppdrag men inte själva vill eller har möjlighet att skaffa F-skatt, kan få hjälp av egenanställningsföretag med skatt, juridik, redovisning etc.

LO uppger att det är en stor skillnad mellan att använda denna typ av företag för att debitera för en tjänst som man utför som ett sidouppdrag och använda egenanställningsföretag som en mellanhand till sin arbetsgivare. Om man har en uppdragsgivare och "hyr" ut sig ska man vara anställd i ett bemanningsföretag.

LRF uppfattar att företeelsen nog kan leda i riktningen att svarta jobb blir vita.

Saco uppger att det är en företeelse som växer i omfattning. Bland akademiker handlar det i hög grad om en bisyssla. Det kan upplevas som allt för omfattande att starta ett eget företag. Då kan ett egenanställningsföretag vara en väg in för att pröva sin affärsidé innan individen går vidare och blir egen företagare. Saco upplever i dag få problem med den här verksamheten, men den är i sin linda. Det har börjat komma frågor om anställningsformen. Men det är inte lätt att få en heltäckande bild av egenanställningsföreteelsen. En viktig anledning till det är att det är oklart vad man ska kategorisera som ett egenanställningsföretag.

Svenskt Näringsliv uppger att de uppfattar företeelsen som ett positivt och enkelt sätt att prova en affärsidé som ny företagare, liksom ett enkelt sätt att kunna arbeta företagsliknande med sin

hobby etc. Ett enkelt sätt för många att kunna arbeta lite vid sidan av ordinarie jobb. Bra om det leder till att fler vågar testa företagariidéer. Det kan också vara en snabb ingång till arbetsmarknaden. Vidare kan det vara ett bra sätt för de personer som saknar startkapital för sitt företagande. Denna möjlighet kan bli viktigare i takt med att antalet plattform-/gigekonomijobb sannolikt ökar snabbt. Ett problem som Svenskt Näringsliv lyfter fram kan dock vara det faktum att många uppfattar att regelverket kring att vara företagare är så komplicerat gör att man väljer egenanställning i stället för att satsa fullt ut på eget företagande. Sverige behöver fler företagare, och det vore långsiktigt negativt om administration etc. kring företagandet uppfattas som så negativt. Tillväxten av antal egenanställda stryker under vikten av att trygghetssystem, a-kassor etc. diskuteras mer utifrån ett företagare- och kombinatorsperspektiv. Dagens system är i hög grad byggda för antingen heltidsanställda eller heltidsföretagare. De passar sämre för de som är både och eller ofta varierar mellan dem.

Unionen uppger att egenanställda ska ha bra villkor och möjlighet att påverka dem. Egenanställningsbranschen får inte bli en bransch för dumpning av villkor. Det skulle kunna leda till en snedviden konkurrens mellan företag, sämre villkor för de anställda och fler otrygga jobb. Kostnader och risker får inte vältras över från företagen till de anställda. Det finns behov av att hitta former för att reglera företeelsen. Behoven av reglering innebär dock inte att Unionen öppnar för ny lagstiftning kring exempelvis anställningsformer. Det är fullt möjligt att införliva egenanställningsföretag i partsmodellen. Unionen menar att anställda i egenanställningsföretag ska ha villkor som motsvarar villkor för arbetstagare med kollektivavtal.

Myndigheter

Arbetsmiljöverket uppger att det, såvitt känt, inte finns några domar på arbetsmiljöområdet när det gäller egenanställning. Det finns därför ingen anledning för verket att ifrågasätta den bedömning av företeelsen som görs i betänkandet SOU 2017:24, av vilket framgår följande (s. 173).

Mot bakgrund av hur egenanställning är upplagd är det svårt att se att den egenanställda ska betraktas som arbetstagare hos egenanställningsföretaget. Den egenanställda arbetar inte för egenanställningsföretagets

räkning och det företaget utövar inga arbetsgivarbefogenheter såsom arbetsledning gentemot den egenanställda.

Arbetsmiljöverket uppger vidare att det finns pågående ärenden som rör sanktionsavgift enligt Arbetarskyddsstyrelsens föreskrifter om byggnads- och anläggningsarbete (AFS 1999:3), som rör avsaknad av fallskydd i samband med byggnadsarbete på höjd.

Ekobrottsmyndigheten uppger att det kan vara svårt att utreda vem som är ansvarig för vad och vilket ansvar som kan läggas på företrädare för en s.k. faktureringsplattform vid t.ex. oriktiga uppgifter i en faktura. Det kan tänkas att även denna typ av företag kan utnyttjas för t.ex. penningtvätt och i härvor med svart arbetskraft om företaget läggs in som ett led i kedja av transaktioner.

Skatteverkets uppfattning är att egenanställningsföretag bidrar till att säkra uppördseffektiviteten för personer som arbetar med korta uppdrag och som kanske annars inte skulle redovisa någonting. Vidare är det enklare för Skatteverket att följa upp några egenanställningsföretag än att följa upp ett stort antal fysiska personer som bara har haft inkomster från korta uppdrag.

Uppfattar ni att F-skattesystemet leder till egenanställning eller liknande?

Arbetsmarknadens parter

Arbetsgivarverket har ingen uppfattning i frågan.

Egenanställningsföretagens branschorganisation ser inte att F-skattesystemet kan leda till egenanställning och svarar att F-skatt är till för varaktig näringsverksamhet med vinstsyfte och fungerar väl för detta.

Företagarna anser snarare att egenanställningsföretag är ett alternativ till F-skatt för uppdragstagaren.

LO anser att F-skattesystemet leder till företeelsen och uppger att när atypiska anställningsformer blir vanligare kommer arbetsgivare att söka efter modeller som gynnar dem. Detta är ett sätt gå till väga för att undkomma arbetsgivaransvar, skatter, avgifter, pensioner, försäkringar etc. Det leder också till att det blir svårare för arbetstagarna att organisera sig och tillvara sina rättigheter och sina intressen gentemot arbetsgivaren.

LRF anser inte att F-skattesystemet leder till företeelsen.

Saco svarar nej på frågan men uppger att det finns en risk att personer som råkar ut för arbetsgivare som kräver godkännande för F-skatt vänder sig till ett egenanställningsföretag. Detta kan dock, enligt Saco, inte belastas F-skattesystemet.

Svenskt Näringsliv svarar nej och uppger att givetvis har egenanställningsföretaget F-skatt, men annars är poängen med egenanställningsföretagen i hög grad just att den egenanställda kan undvika all administration kring sitt företagande, däribland F-skatten.

Unionen svarar att F-skattesystemet i viss mån kan leda till företeelsen men att frågan inte är riktigt så enkel. I grunden drivs fenomenet av flera faktorer. En trend är att arbetsgivare önskar flexibilitet med en ökande andel av sin personal och därför vill lösa resursbehov med bemanningsföretag eller egenföretagare. Det i sin tur kan då tänkas leda till att individer som vill utföra arbete åt en sådan arbetsgivare använder sig av egenanställningsföretagets F-skatt, då man själv upplever egenföretagande som krångligt eller onödigt administrativt. En annan faktor är att människor vill kunna ta betalt för hobbyverksamhet såsom fotografering eller dj-framträdanden utan att bli egenföretagare.

Myndigheter

Arbetsmiljöverket uppger att så kan det vara eller i vart fall att systemet möjliggör det. Verket redogör för det rättsfall som utredningen redovisar i avsnitt 8.5.4 där ett bolags F-skattsedel (numera godkännande för F-skatt) återkallades av Skatteverket den 1 februari 2002. En av grunderna för återkallelsen var att bolaget påstods ha missbrukat sin F-skattsedel genom att man hade gått in som betalningsmottagare i stället för den person som utfört arbetet. Skatteverkets lagstöd i denna del angavs till 4 kap. 13 § p. 3 skattebetalningslagen. I förarbetena (prop. 1991/92:112 s. 119) anges som exempel på missbruk när skattsedelsinnehavaren bedriver uthyrning av arbetskraft i strid mot bestämmelserna om privat arbetsförmedling och uthyrning av privat arbetskraft. Kammarrätten förklarade att det

inte var visat att det hade funnits grund för återkallelsen och Skatteverket har numera accepterat företeelsen.⁴⁹ Andra sätt att beskriva att F-skattesystemet möjliggör företeelsen är t.ex. att man kan hyra en arbetsgivare⁵⁰ eller hyra eller låna ett företags F-skattsedel.⁵¹

Skatteverket uppger att många föredrar att göra affärer med en motpart som har F-skatt så ur det perspektivet medför F-skattesystemet att företagsformen växer fram. Skatteverket anser dock att oavsett om det finns ett system med F-skatt eller inte finns det alltid personer som kan ha behov av att anlita ett företag som hjälper dem med att hantera sina korta anställningar eller sin näringsverksamhet. Det är möjligt att samhällsutvecklingen med korta jobb, internetinkomster, och arbete via nätet medför att såväl uppdragsgivare som uppdragstagare ser ett behov av att anlita ett företag som sköter redovisning och betalning av skatter och avgifter. Skatteverket anser dock inte att detta utgör ett problem ur ett skatteperspektiv.

Finns det ur er synvinkel någon problematik som kan kopplas till egenanställningsföretag eller liknande?

Arbetsmarknadens parter

Arbetsgivarverket anser att det bör bli en större tydlighet kring regelverk, beskattning och försäkringar.

Egenanställningsföretagens branschorganisation uppger att egenanställning är direkt kopplat till den uppdragsbaserade arbetsmarknaden. I sämre ekonomiska tider är det rimligt att anta att risken för osund konkurrens mellan alla arbetare på alla delar av arbetsmarknaden uppstår. Därför måste egenanställningsföretagen organisera sitt arbete så att social lönedumpning motverkas. Det handlar om att tillämpa miniminivåer på löner och förmåner samt verka för goda arbetsvillkor. Detta görs redan i dag genom att branschorganisationen tagit fram relevanta policys för ändamålet.

Företagarna ser ingen problematik som kan kopplas specifik till den typen av företag.

⁴⁹ Uppgifter från webbplatsen www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteochinkomst/inkomster/egenanstallning.4.4a47257e143e26725ae2b73.html?q=egenanst%C3%A4lld (hämtat 2018-05-18).

⁵⁰ Uppgifter från webbplatsen www.svensktnaringsliv.se/fragor/regelkrangel/hyr-din-arbetsgivare-slipp-f-skattsedel_543889.html (hämtad 2018-05-18).

⁵¹ Uppgifter från webbplatsen mimoforetag.se/mimoforetag/extern/fragor_och_svar.htm (hämtad 2018-05-18).

LO uppger att förutom det som nämns under förgående fråga formas en ökad oreda på arbetsmarknaden vilket riskerar leda till snedvriden konkurrens mellan företag där de företag som vill konkurrera på lika villkor slås ut på bekostnad av ofta kortsiktiga företag som vill förändra marknadens spelregler på ett sätt som passar dem och inte samhället som helhet.

LRF ser inte någon problematik kopplad till företeelserna.

Enligt Saco är det största problemet i dag att företeelsen är ny och att det för många är ganska oklart vad det är för trygghet man har när man är anställd hos ett egenanställningsföretag. Många egenanställda lever med föreställningen att de är egenföretagare. Då är de också medvetna om att tryggheten vid arbetslöshet och sjukdom ser ut på ett annat sätt än om man haft en tillsvidareanställning under normala förhållanden. Egenanställningsföretagen ger intrycket av att de tar ett fullt arbetsgivaransvar. Det kan ge en falsk trygghet om att man t.ex. alltid kan förvänta sig att få sin lön utbetald, även om uppdragsgivaren av någon anledning inte betalar ut den ersättning som skulle skett enligt avtal. Det finns fall där den egenanställda varit tvungen att vända sig till domstol för att få rätt till lön från sin arbetsgivare (egenanställningsföretaget som utlovat fullt arbetsgivaransvar) när det blev problem med uppdragsgivaren som vägrade betala ut ersättning.⁵² Standardiserade regler saknas och vad som gäller är i dag ganska oklart för många. Samma problem fanns när bemanningsbranschen utvecklades. Branschen måste få tid att mogna. För personer som betraktar sig som entreprenörer och egenföretagare är det oftast inga problem med egenanställningsföretaget som sådant.

Svenskt Näringsliv uppger, vilket redovisats ovan, att företeelserna snarare reser frågan om vilka hinder för att starta ett eget företag som kan finnas, liksom hur trygghetssystemen kan utformas bättre utifrån ett kombinatorsperspektiv. Det lyfter vidare ett antal frågor av arbetsrättslig art, typ arbetsgivaransvar vid arbete på helt annan ort än arbetsgivaren kan kontrollera, frågan om hur a-kassorna bedömer de anställda etc.

Unionen uppger att det ofta inte är så enkelt som det verkar att vara "egenanställd". Hur ser det t.ex. ut om kunden inte betalar? Om den egenanställda blir sjuk? Jobbar övertid? Är mellan uppdrag? Går det att få ersättning från A-kassan? Gör pensionsinbetalning?

⁵² Attunda Tingsrätts dom den 12 december 2016 i mål nr T 7165–16.

Semesterersättning? Vilka försäkringar omfattas den egenanställda av? Arbetsmiljöfrågor? Egenanställning kan framstå som en smidig lösning men man måste tänka på att det fortfarande finns många frågetecken kring vilka villkor som gäller och vilket ansvar egenanställningsföretagen tar. Unionen har också stött på oseriösa aktörer. Unionen ser att vissa egenanställningsföretag inte uppfyller villkor som är grundläggande i anställningen, som exempelvis utbetalning av sjuklön och semesterlön, och att det finns anställningar som ingås först efter arbetet är utfört. Då ses inte arbetet som utfört av en anställd i egenanställningsföretaget med följderna att den enskilde troligen blir mervärdesskatteskyldig. Oklarheten kring anställningsförhållandet medför också att det är svårt att säga vilka rättigheter en egenanställd person har. Betraktas man som uppdragstagare i stället för som anställd uppstår flera frågetecken kring exempelvis sjuklön, A-kassa, semester och arbetstid. Det kan också bli fråga om vem som i själva verket är arbetsgivare, kundföretaget eller egenanställningsföretaget. Unionen ser det som oerhört viktigt att konkurrensneutraliteten säkerställs. En bransch får inte skapa sig fördelar mot en annan genom villkorsdumpning. Det behövs en grundplattform med schysta villkor, förekomsten av egenanställningsföretag får inte leda till att det skapas ett A- och ett B-lag på arbetsmarknaden och att kostnader och risker vältras över från företagen till de anställda.

Myndigheter

Arbetsmiljöverket uppger att det är oklart var arbetsmiljöansvaret ligger i detta trepartsförhållande. Om arbetet utförs i kundens lokaler har kunden ett rådighetsansvar i enlighet med 3 kap. 12 § första stycket AML. Men detta är enbart ett ansvar för att befintliga fasta och lösa anordningar inte leder till ohälsa eller olycksfall, och att de fasta anordningar som borde finnas på arbetsstället också finns där (i förarbetena nämns t.ex. utslagsvaskar för städ, se prop. 1993/94:186, s. 67). Men vad gäller om den egenanställda råkar ut för en allvarlig olycka eller ett allvarligt tillbud i arbetet? Vem – om någon – ska anmäla händelsen till Arbetsmiljöverket i enlighet med 3 kap. 3 a § AML och 2 § arbetsmiljöförordningen (1977:1166)? Bestämmelsernas syfte är att Arbetsmiljöverket snabbt ska få kännedom om olycksfall och tillbud för att ha möjlighet att snabbt komma till

arbetsplatsen, bilda sig en uppfattning om förhållandena på platsen och kunna vidta åtgärder för att förebygga att ytterligare olycksfall inträffar (se prop. 2012/13:143 s. 55).

Ekobrottsmyndigheten hänvisar till sitt tidigare svar om myndighetens uppfattning om företeelsen.

Skatteverket ser ingen problematik med egenanställningsföretag eller liknande.

Möjliggör nuvarande bestämmelser i 9 kap. skatteförordningen att F-skattesystemet kan missbrukas av egenanställningsföretag eller egenanställda för att undgå skatter och avgifter?

Arbetsmarknadens parter

Arbetsgivarverket svarar att de inte vet om så är fallet.

Egenanställningsföretagens branschorganisation anser inte att nuvarande bestämmelser i 9 kap. skatteförordningen möjliggör för något undandragande av betalning av skatt och avgifter. Branschorganisationen anser inte heller att det finns behov av att ändra bestämmelserna i 9 kap. skatteförordningen. Som svar på motsvarande fråga rörande falska egenföretagare uppger branschorganisationen att ett egenanställningsföretag är godkänt för F-skatt och drar av skatt samt betalar in och administrerar arbetsgivaravgifter. Nuvarande bestämmelser i 9 kap. skatteförordningen möjliggör i denna aspekt inte något undandragande av betalning av skatt och avgifter. I stället är egenanställningsföretagen en slags garant för att rätt skatt och avgifter betalas in. Egenanställningsföretagen är snarare ett bra exempel på hur ”svarta” inkomster kan omvandlas till ”vita” inkomster och rätt skatt och sociala avgifter betalas i stället för att skatt undandras. Branschorganisationen svarar, under nu aktuell fråga, att det är egenanställningsföretaget som är godkänt för F-skatt och gör de skatteavdrag som krävs enligt lag för de egenanställda. Egenanställningsföretaget erlägger dessutom arbetsgivaravgifter. Flera egenanställda föredrar den här formen av anställning i stället för att vara godkänd för F-skatt i egen firma på grund av administrativa skäl. Det är en garanti för egenanställda att korrekt skatt och arbetsgivaravgifter betalas in till staten.

Företagarna svarar att de inte kan se hur det skulle kunna ske. Egenanställningsföretaget prövas för F-skatt så som andra företag

och inget pekar på att den typen av företagsverksamhet generellt skulle innebära hinder mot att godkännas för F-skatt. De egenanställda i sådana företag har inte själva F-skatt eftersom de är anställda i företaget.

LRF svarar nej på frågan eftersom det är fråga om två olika möjliga anställningar och LRF tolkar frågan som att arbetsgivaren (egenanställningsföretaget) vanligen fullföljer sina skyldigheter. Enligt LRF:s uppfattning undgås då inte skatter eller avgifter även om bedömningen av alla omständigheter skulle leda till att personen ifråga skatterättsligt skulle vara anställd hos uppdragsgivaren.

Saco anser inte att bestämmelserna behöver ändras i detta syfte och uppger att egenanställningsföretaget sköter om inbetalningar av skatter och avgifter och betalar även vissa försäkringar. Här är kopplingen mellan F-skattesystemet och den enskildes benägenhet att undgå att betala skatter och avgifter svag.

Svenskt Näringsliv uppger att Skatteverket i samband med en ansökan om godkännande för F-skatt ska pröva att förutsättningarna i 9 kap. skatteförfarandelagen för sådant godkännande är uppfyllda. Eventuellt missbruk av ett godkännande för F-skatt ska enligt Svenskt Näringslivs mening fångas upp genom Skatteverkets – sedvanliga eller utökade – kontrollverksamhet, dvs. enligt de möjligheter som befintlig lagstiftning erbjuder. Det har i utredningen ännu inte kartlagts den eventuella omfattningen i verkligheten av det beskrivna missbruket. Än mindre har det visats att F-skattesystemet i sig skulle orsaka det beskrivna missbruket. Egenanställningsföretag med F-skatt ska, precis som andra företag med F-skatt, själva betala sina skatter och avgifter. De som är egenanställda har i regel A-skatt och är anställda av egenanställningsföretaget som gör skatteavdrag och betalar arbetsgivaravgifter för de egenanställda.

Unionen och LO har inte svarat på frågan.

Myndigheter

Arbetsmiljöverket uppger att de inte vet om nuvarande bestämmelser kan missbrukas av egenanställningsföretag eller egenanställda för att undgå skatter och avgifter. Men det finns exempel på tvistemål som rör lönefordran mot egenanställningsföretag. Vidare anges i vissa av egenanställningsföretagens villkor som en förutsättning för

att lön ska utbetalas är att kunden har betalat.⁵³ Så om kunden inte betalar uppstår ju i vart fall den effekten att skatter och avgifter (och lön) inte betalas.

Enligt Skatteverkets mening bidrar inte egenanställningsföretag till att öka det svarta arbetet. För Skatteverket är det lättare att kontrollera ett fåtal egenföretag än tusentals personer som väljer (frivilligt eller ofrivilligt) att arbeta i gig-ekonomin i stället för att ta en fast anställning. I övrigt hänvisar Skatteverket till sitt svar under falska egenföretagare.

Finns det annan information av betydelse som ni anser att utredningen behöver ta del av i sitt arbete?

Arbetsgivarverket uppger att verket noggrant följer utvecklingen kring flexibelt anlitande för att se vilka konsekvenser det får för den statliga arbetsgivarpolitiken och för deras medlemmar.

Egenanställningsföretagens branschorganisation uppger att branschen för egenanställningsföretagen är relativt ung. Branschorganisationen bildades år 2012. Organisationen har sedan dess arbetat med självreglering genom att anta policys och instifta en auktorisation. Just nu pågår ett stort arbete med att se till att organisationens alla medlemmar har väl fungerande processer för systematiskt arbetsmiljöarbete. Ett egenanställningsföretags existens är inte möjligt om deras egenanställda arbetstagare inte är nöjda med förutsättningarna då det är de egenanställda som äger initiativet till att upphandla uppdragen för egenanställningsföretagets räkning. Det är dessa uppdrag som skapar de ekonomiska förutsättningarna. På så vis kan man säga att arbetsgivare och arbetstagare lever i symbios för ett gemensamt mål.

⁵³ Se t.ex. uppgifter på webbplatserna www.firmify.se/fakturera-utan-f-skatt/allmannavillkor-privat/ (hämtat 2018-05-18) och <https://coolcompany.com/se/om-cool-company/vara-avtal-anvandare-och-kund/anvandaravtal/> (hämtat 2018-05-18).

9 Utredningens analys och bedömning

9.1 Inledning

Utredningens uppdrag i delbetänkandet är att analysera om F-skattesystemet har lett till att de som egentligen är att anse som anställda har anlitats som näringsidkare, s.k. falska egenföretagare, och i vilken utsträckning systemet *uppfattas* kunna ge sådana effekter. En företeelse som bör analyseras särskilt är användandet av s.k. faktureringsplatsformar, egenanställningsföretag eller liknande, där personer med A-skatt anser sig i formell mening anställda av ett faktureringsföretag och använder det företags F-skatt vid fakturering av arbetet.

I 9 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, finns de bestämmelser som anger förutsättningarna för att godkännas för F-skatt och grunderna för att återkalla ett sådant godkännande. Utifrån analysen ska utredningen ta ställning till om bestämmelserna om F-skatt i skatteförfarandelagen behöver ändras i syfte att bekämpa skattefusk och skatteundandragande.

Utredningen redovisar sin analys och bedömning vad avser falska egenföretagare i avsnitt 9.2 och vad avser egenanställning eller liknande i avsnitt 9.3. För att klargöra några av de begrepp och uttryck som används anges i kapitel 2 vissa förklaringar.

9.2 Falska egenföretagare

9.2.1 Bakgrund

Den 1 januari 2009 utvidgades begreppet näringsverksamhet i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, i syfte att fler skulle kunna tilldelas F-skatt och driva företag. Ändringen kom till efter förslag i

propositionen *F-skatt åt fler* (prop. 2008/09:62). Kritik riktades mot förslaget i olika hänseenden.

Ganska snart efter det att lagändringen trätt i kraft fick Skatteverket i uppdrag att utvärdera effekterna av ändringen av inkomstskattelagens näringsverksamhetsbegrepp.

Skatteverket redovisade sin utvärdering i *Rapport om effekterna av den ändrade ordalydelsen i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229)* (se avsnitt 3.2.6).¹ Av utvärderingen framkom att Skatteverkets tillämpning av reglerna hade börjat förändras i en mindre restriktiv riktning flera år innan lagändringen genomfördes. Lagändringen befäste i första hand den praxis som redan fanns mot bakgrund av utvecklingen i samhället och näringslivet. Enligt Skatteverkets uppfattning medförde lagändringen i sig ytterligare en utvidgning av näringsbegreppet, som dock i sammanhanget kunde betraktas som liten. Det handlade om personer vars verksamhet kännetecknades av korttidsuppdrag, t.ex. personer som hyrde ut sin egen arbetskraft vid semestrar, sjukskrivningar och arbetstoppar. Före lagändringen nekades denna grupp ofta F-skatt, men kom efter ändringen att innefattas i näringsbegreppet. I och med att lagändringen i sig medfört att näringsbegreppet utvidgats i mycket liten omfattning ansågs också effekterna på skatteuppbörden och skattefelet som små på aggregerad nivå.

Utöver de direkta effekterna av lagändringen redovisade Skatteverket vad som framkommit i utvärderingen om utvecklingen generellt. I detta avseende fanns en samstämmig bild av en tendens inom näringslivet och på arbetsmarknaden som innebar att företag i högre grad gav uppdrag till personer med F-skatt i stället för att låta anställda utföra arbetet. I rapporten noterades även att det förekommit att personer ansökte om F-skatt mer för att det var ett krav från uppdragsgivaren än för att de var intresserade av att driva företag. Det handlade om ansökningar från personer i transport-, bygg- och städbranscherna samt från förare av entreprenadmaskiner.

En del i utredningens uppdrag är nu att undersöka i vilken utsträckning falska egenföretagare uppfattas förekomma i Sverige, där falskheten består i att företagandet döljer en anställning. Att det är en företeelse som förekommer både i Sverige och i andra medlemsstater inom Europeiska unionen (EU) konstaterar utredningen redan i avsnitt 2.3.2.

¹ Dnr 131-165148-13/113.

9.2.2 Den gemensamma marknadens påverkan

Sveriges medlemskap i EU innebär att vi är en del av en gemensam marknad där det i princip ska råda fri rörlighet för bl.a. arbetskraft och tjänster oberoende av medlemsstaternas gränser. Det innebär att svenska företag och arbetstagare har möjlighet att verka och erbjuda sina tjänster i andra länder i fri konkurrens med andra företag och arbetstagare inom unionen. På motsvarande sätt har utländska företag och arbetstagare möjlighet att verka i Sverige. Genom unionen får alltså såväl svenska som utländska företag tillgång till den gemensamma marknaden.

Den gemensamma marknaden med fri rörlighet och den fria konkurrensen gör det möjligt att allokera resurser där de för tillfället behövs bäst och kan användas mest effektivt. Finns det brist på viss kompetens i ett land, kan arbetskraft från ett annat land som inte har samma brist användas. Genomförs det stora infrastrukturprojekt eller finns det annars mycket arbete som behöver utföras under en begränsad tid, t.ex. säsongarbete, kan utländsk arbetskraft användas för att täcka det tillfälliga arbetskraftsbehovet så att arbetet kan bli utfört. Den gemensamma marknaden gör således att behov och resurser effektivt kan matchas på ett sätt som inte hade varit möjligt inom varje land för sig.

Näringsidkare som arbetar under anställningsliknande förhållanden är en gränsöverskridande företeelse som förekommer runt om i EU. Som framgår av kapitel 7 har i Sverige observerats att arbetskraft från andra medlemsstater arbetar som egenföretagare under anställningsliknande förhållanden inom bl.a. bygg- och transportbranschen. Det handlar ofta om utländska näringsidkare som inte har godkännande för F-skatt men som troligen utifrån den EU-rättsliga definitionen av falska egenföretagare skulle klassificeras som sådana. Skatteverket har i sina utredningar funnit att oseriösa huvudmän har utnyttjat skattesystemet och den fria rörligheten genom att anlita utländska personer i stället för att anställa dessa i syfte att undgå skatter och avgifter (se avsnitt 7.3.3). Skatteverket upptäckte också att de utländska näringsidkarna inte hade tagit upp sina inkomster till beskattning i Sverige, eftersom de sannolikt ansåg sig skatterättsligt bosatta utomlands och att de inte hade haft något fast driftställe här. I de aktuella fallen utgjorde F-skatten en förutsättning för de oseriösa huvudmännens verksamheter i Sverige.

9.2.3 Förekomsten av falska egenföretagare i Sverige

Utredningens bedömning: Falskt egenföretagande är en företeelse som förekommer på den svenska arbetsmarknaden. Falska egenföretagare finns främst i branscherna bygg- och anläggning samt transport.

Det är inte möjligt att kvantifiera eller uppskatta omfattningen av falska egenföretagare. Omfattningen av företeelsen i berörda branscher är således oviss.

Skälen för utredningens bedömning

Falska egenföretagare förekommer i vissa branscher men omfattningen är oviss

Utredningen konstaterar i avsnitt 2.3.2 att falskt egenföretagande, dvs. en fysisk person som formellt uppträder som egenföretagare (per definition i betänkandet), svensk som utländsk, med godkännande för F-skatt men som arbetar under anställningsliknande förhållanden och som, om alla omständigheter vore kända för Skatteverket, skulle beskattas i inkomstslaget tjänst, förekommer på den svenska arbetsmarknaden.

Det har dock visat sig vara en svår uppgift att uppskatta omfattningen. Det finns av naturliga skäl inga statistiska uppgifter på området och erfarenheten och kunskapen varierar mellan myndigheter och arbetsmarknadens parter. Den varierande kunskapen och erfarenheten kan bero på att företeelsen inte alls förekommer inom vissa branscher eller att personer som arbetar under anställningsliknande förhållanden inte vågar föra fram sin talan. Om arbetstagarna varken vänder sig till någon arbetstagarorganisation eller på annat sätt försöker påtala sin situation, kommer saken inte till allmän kännedom. De uppgifter som finns om förekomsten och omfattningen av falska egenföretagare kan inte heller med säkerhet sägas beskriva de verkliga förhållandena. Detta eftersom bedömningen av en eventuell falskhet får ske från fall till fall och i slutändan är det en sak för domstol att avgöra. Undersökningar som har genomförts och som utredningen tagit del av har vidare varit av begränsad omfattning och det kan bl.a. mot den bakgrunden finnas skäl att tolka resultatet med försiktighet. Med dessa reservationer gjorda anser

utredningen att det ändå går att dra vissa slutsatser utifrån det underlag som utredningen haft tillgång till.

Uppfattningen bland tillfrågade myndigheter och arbetsmarknadens parter med erfarenhet av företeelsen är att falska egenföretagare förekommer främst i bygg- och anläggningsbranschen samt transportnäringen. Arbetsmiljöverket uppfattar att företeelsen dessutom förekommer i städ-, hotell- och restaurangbranschen samt inom jord- och skogsbruk. Enligt Landsorganisationen i Sverige (LO) förekommer falska egenföretagare även i musiker- och frisörbranschen. Sveriges akademikers centralorganisation (Saco) framför att företeelsen finns i finans- och kommunikationsbranschen samt bland journalister. Företeelsen finns också enligt Sveriges kommuner och landsting (SKL) inom kommunsektorn, bl.a. inom sjukvård och omsorg. Tjänstemännens centralorganisation (TCO) uppger att falska egenföretagare förekommer i branscher som media, kommunikation, konstnärliga yrken, finans samt it och telekom. Fackförbundet ST framför att företeelsen finns på statliga kulturinstitutioner och inom skogsbruket.

De tillfrågade är eniga om att det är mycket svårt att uppskatta i vilken omfattning falskt egenföretagande förekommer. LO uppfattar att problemen med falskt egenföretagande är omfattande i transportnäringen, bygg- och anläggningsbranschen, musiker- samt frisörbranschen. Hos Arbetsmiljöverkets byggsakkunniga är det en allmän uppfattning att fenomenet är växande i byggbranschen.² Svenska Byggnadsarbetareförbundet (Byggnads) uppskattar grovt en ökning inom byggbranschen med 1 000 falska egenföretagare årligen.³ Utöver det som anges ovan om statliga kulturinstitutioner uppfattas falska egenföretagare inte existera alls på det statliga området och företeelsen bedöms förekomma endast i mindre omfattning bland akademiker.

Av resultatet från Företagarnas undersökning, som presenteras i avsnitt 7.5.2, framgår att 17 procent av respondenterna har varit med om att anställda personer har sagts upp i syfte att anlitas som näringsidkare (med F-skatt) för samma arbete i sin bransch. Av de respondenter som svarat att de har upplevt att personer sagts upp i syfte att anlitas som falska egenföretagare svarade 43 procent att de uppfattar att det förekommer i stor eller mycket stor utsträckning.

² Se Arbetsmiljöverkets svar i avsnitt 7.5.1.

³ Se Byggnads uppfattningar som redogörs för under LO:s svar i avsnitt 7.5.1.

Undersökningen visar även att det är inom byggbranschen som flest företagare har varit med om att anställda har sagts upp i syfte att anlitas som "F-skattare".

Enligt TCO:s rapport *Atypiska företagare – om relationen mellan företagare och deras uppdragsgivare*, som presenteras i avsnitt 7.5.2, arbetar ungefär 9 000 företagare under förhållanden som liknar arbetstagares så pass mycket att de kan vara felklassificerade i ett arbetsrättsligt perspektiv. Alla dessa skulle inte vid en prövning i domstol anses som arbetstagare, men sammantaget drar TCO slutsatsen att det på den svenska arbetsmarknaden finns ett antal tusen företagare som är falska i bemärkelsen att de av sig själva eller andra uppfattas ha en annan status än den de skulle ha om deras fall prövades i domstol.

Några mer långtgående slutsatser går, enligt utredningens mening, inte att dra av resultaten från Företagarnas och TCO:s undersökningar. Utredningen anser dock att resultatet från Företagarnas undersökning visar att det inte är alldeles ovanligt att personer som har varit anställda, sägs upp i syfte att anlitas som näringsidkare (med F-skatt) för samma arbete i samma bransch och att det är i byggbranschen som företeelsen främst förekommer. Det bör dock noteras att Företagarnas undersökning är av begränsad omfattning. När det gäller TCO:s undersökningsresultat bedömer utredningen att detta kan bidra till att skapa en bild av förekomsten av falska egenföretagare totalt sett på den svenska arbetsmarknaden.

När det gäller förekomsten av falska egenföretagare anser utredningen att myndigheters och arbetsmarknadens parter uppfattningar, som grundas på erfarenhet, ger en god bild av i vilka branscher falska egenföretagare mer frekvent förekommer. Det är tydligt att närvaron av falska egenföretagare i vissa branscher inte känns till alls eller är ringa medan förekomsten av falska egenföretagare i andra branscher upplevs som påtaglig, utan att närmare kunna preciseras i siffror. Utredningen bedömer dock att branscherna bygg- och anläggning samt transport är särskilt utsatta och att företeelsen dessutom ökar i byggbranschen. Som utredningen uppfattar det är falska egenföretagare också en utbredd företeelse inom musiker- och frisörbranschen. Det är i dagsläget dock inte möjligt att med någon säkerhet kvantifiera eller uppskatta utsträckningen av falska egenföretagare. Omfattningen av företeelsen i berörda branscher är således oviss.

Vissa lagstiftningsåtgärder kan påverka förekomsten och utvecklingen av företeelsen

Det finns rättsliga instrument som kan påverka förekomsten och utvecklingen av falskt egenföretagande på den svenska arbetsmarknaden.

En åtgärd som enligt utredningens mening i viss mån kan påverka förekomsten av falska egenföretagare är de nya reglerna om utstationering av arbetstagare som trädde i kraft den 1 juli 2017. Det kan hävdas att det finns en risk att mindre seriösa arbetsgivare i avsikt att undgå de minimivillkor/krav som regleras i utstationeringslagen (se avsnitt 4.5.2) anlitar uppdragstagare med godkännande för F-skatt för arbete under anställningsliknande förhållanden.

Utredningen anser att det inte heller kan uteslutas att regeringens förslag om ett entreprenörsansvar för lönefordringar i bygg- och anläggningsbranschen (se avsnitt 7.4.4), trots att ett entreprenörsansvar generellt bedöms kunna ha positiva effekter, kan leda till att oseriösa entreprenörer försöker undgå ansvar och då anlitar personer som näringsidkare trots att de egentligen borde ha anställts. Arbetsmiljöverket har i en annan statlig utredning än denna framhållit att det under vissa förutsättningar finns en ökad risk för falska egenföretagare om entreprenörsansvar införs.⁴ Vidare anges i departementspromemorian *Ett entreprenörsansvar i Sverige* (Ds 2017:30) att en önskad effekt av ett entreprenörsansvar skulle kunna hävdas vara risken för en ökning av såväl äkta som oäkta enmansföretagare. Risken för en ökning av falska egenföretagare bedömdes i promemorian inte som överhängande men den berörda risken bland flera andra beskrivna risker kunde inte heller uteslutas.⁵

Vad som däremot skulle kunna få en hämmande effekt på förekomsten av företeelsen i transportbranschen är de ändrade reglerna om sanktionsavgift vid överträdelse av cabotagereglererna (se avsnitt 7.4.3). Även regeringens förslag om att utländska företag som bedriver verksamhet i Sverige ska omfattas av motsvarande bestämmelser som svenska företag vad gäller skatteavdrag, registrering, F-skatt och uppgiftsskyldighet kan komma att påverka förekomsten av företeelsen i minskande riktning om förslaget genomförs (se avsnitt 7.4.5).

⁴ Betänkandet *Tillämpningsdirektivet till utstationeringsdirektivet – Del II* (SOU 2015:38) s. 172 f.

⁵ Departementspromemorian *Ett entreprenörsansvar i bygg- och anläggningsbranschen* (Ds 2017:30) s. 30 och 32.

Det finns således lagstiftningsåtgärder, vidtagna eller föreslagna, som enligt utredningens bedömning skulle kunna motverka en ökning av falska egenföretagare medan andra åtgärder riskerar att ha motsatt effekt.

9.2.4 Behöver F-skattesystemet ändras utifrån analysen om falska egenföretagare?

Utredningens bedömning: Utformningen av F-skattesystemet uppfattas kunna leda till företeelsen falskt egenföretagande. I vilken utsträckning systemet uppfattas kunna ge sådana effekter är inte möjligt att kvantifiera.

Analysen om falska egenföretagare visar att det finns ett behov av åtgärder i syfte att motverka risken för skattefusk och skatteundandragande. Det finns därför skäl att överväga ändringar i bestämmelserna om F-skatt i 9 kap. skatteförfarandelagen.

Skälen för utredningens bedömning

Utformningen av F-skattesystemet uppfattas kunna leda till företeelsen falskt egenföretagande

Skatteverket ska efter ansökan godkänna den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige för F-skatt (9 kap. 1 § första stycket SFL). Detta gäller dock inte om det finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas (andra stycket). Förutsättningarna för godkännande för F-skatt är desamma oavsett om sökanden är skattskyldig i Sverige eller inte. Det krävs inte heller att sökanden har fast driftställe i Sverige.

När det gäller frågan om F-skattesystemet uppfattas leda till företeelsen falskt egenföretagande bedömer utredningen att den övervägande uppfattningen är, bland de myndigheter och arbetsmarknadens parter som besvarat frågan, att så är fallet, eller i vart fall att systemet möjliggör den aktuella företeelsen. Egenanställningsföretagens branschorganisation, Företagarna, Lantbrukarnas Riksförbund och Svenskt Näringsliv har gett uttryck för uppfattningen att F-skattesystemet i sig inte leder till falska egenföretagare.

Den bedömning utredningen gör är att utformningen av F-skattesystemet kan leda till och påverka förekomsten av falska egenföretagare. Orsaken till denna effekt har, enligt utredningens mening, sitt ursprung i att F-skatt tilldelas redan om sökanden har för avsikt att bedriva näringsverksamhet. Skatteverket har vid ansökningstillfället inte någon möjlighet att göra en djupare kontroll av om den beskrivna verksamheten uppfyller förutsättningarna för näringsverksamhet eller inte och godkännande för F-skatt tilldelas därför normalt enbart på sökandens egna uppgifter. Detta kan medföra att fler tilldelas F-skatt i förhållande till hur många som rätteligen borde få F-skatt. Utformningen av F-skattesystemet och enkelheten i att få godkännande för F-skatt kan även användas av vissa huvudmän/arbetsgivare på så sätt att dessa, i stället för att anställa personal, uppmanar personer som de vill anlita att skaffa godkännande för F-skatt och därefter upprättar avtal som anger att den arbetspresterande parten är näringsidkare (se avsnitt 7.2.1).

Av samma skäl som ovan anges i fråga om att det inte är möjligt att uppskatta omfattningen av företeelsen falskt egenföretagande, kan utredningen inte heller uppskatta i vilken utsträckning F-skattesystemet uppfattas kunna ge sådana effekter.

Det finns en risk att falskt egenföretagande leder till skattefusk och skatteundandragande

Utredningen konstaterar redan i kapitel 2 att det inte är möjligt att inom ramen för utredningens arbete mäta eller att närmare uppskatta om eller vilken effekt företeelsen falskt egenföretagande har på skattefelet. Bedömningen får i stället göras utifrån ett resonemang om den påverkan företeelsen kan ha i form av risker. Resonemanget bygger på vilka risker som erfarenhetsmässigt följer av att en enskild person eller given verksamhet beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet i stället för inkomstslaget tjänst. I *Rapport om effekterna av den ändrade ordalydelsen i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229)*⁶ gjorde Skatteverket en analys i två steg där ovanstående resonemang kunde kompletteras med en beräkning av den aktuella riskgruppen, vilken bestämdes utifrån en uppskattning av hur många som berördes av lagändringen. Sammantaget gav de två stegen en uppfattning om

⁶ Dnr 131-165148-13/113.

lagändringens påverkan på det aggregerade skattefelet och uppbörd. Med hänsyn till att utredningen inte kan kvantifiera omfattningen av falska egenföretagare är det inte möjligt att göra motsvarande uppskattning av företeelsens effekter på skattefelet i två steg.

Erfarenhetsmässigt vet man dock att risken för skattefel är större för inkomster som ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet än i inkomstslaget tjänst.⁷ Generellt innebär den omständigheten, att fysiska personer som egentligen inte uppfyller kraven för F-skatt ändå innehar och använder ett godkännande för F-skatt, att en del av arbetsinkomsterna flyttas från systemet med skatteavdrag och förtryckning i deklarationen till systemet där mottagaren av ersättningen själv ska redovisa sina inkomster i inkomstdeklarationen. Även om skattesatserna är desamma och skillnaderna i de sociala avgifternas storlek små så innebär ordningen att den som bedriver näringsverksamhet själv ska redovisa vad som ska tas upp till beskattning att det finns en risk att skatteintäkterna och avgiftsunderlaget blir mindre än dessa annars hade blivit. Av erfarenhet vet man också att när Skatteverket baserar beskattningen på uppgifter som finns i register eller lämnas in från andra än skattebetalaren själv, t.ex. från arbetsgivare, är felutrymmet litet. På motsvarande sätt blir alltså felutrymmet större när beskattningen baseras endast på information som skattebetalaren själv redovisar. En ökad andel förifyllda uppgifter minskar emellertid inte bara felutrymmet utan ökar även förutsättningarna för att göra rätt (se avsnitt 2.3.1).

Utredningen berör i kapitel 7 den problembild som präglar vissa branscher som t.ex. bygg- och anläggning samt transport. Utredningen har ovan konstaterat att det finns problem med falska egenföretagare i dessa branscher. Det förekommer även att företag är inblandade i långa kedjor av underentreprenörer där avsikten med hela upplägget är att dölja att svarta löner har betalats ut. Detta är en företeelse som generellt kan förekomma men där vissa av de medverkande skulle kunna vara falska egenföretagare. Det kan också noteras att ju fler led i entreprenadkedjan desto svårare för Skatteverket att kontrollera om företagen sköter sina skyldigheter vad gäller skatter och avgifter. Här har F-skattens rättsverkningar fått den oönskade effekten att uppdragsgivare som vill fuska fått ett ökat skydd mot krav på skatter och avgifter för personal som denne borde

⁷ Se rapporten s. 14.

ha ett ansvar för. Även om långa entreprenadkedjor kan vara motiverade av effektivitets- och kvalitetsskäl står det enligt utredningens mening klart att förekomsten av långa entreprenadkedjor kan öka risken för skattefusk och skatteundandragande.

I sammanhanget kan det också vara intressant att lyfta fram att företagare i vissa branscher upplever att de är mer utsatta än andra för konkurrens från företag i branschen som skattefuskar. Skatteverket gör regelbundet mätningar av medborgarnas och företagarnas syn på skattesystemet, skattefusket, skattekontrollen och upplevelsorna i kontakterna med Skatteverket.

I Företagsundersökningar från 2015⁸ fick företagen svara på i vilken utsträckning de anser sig vara utsatta för konkurrens från företag inom branschen som skattefuskar. Andelen som instämde i att de var utsatta för konkurrens från företag som skattefuskar var stabil mellan åren 2002 och 2007, men mellan åren 2007 och 2013 hade andelen minskat från 28 till 17 procent och andelen som svarar att de inte upplever konkurrens från skattefusande företag i branschen hade ökat från 55 till 71 procent. I 2017 års undersökning har andelen företag som inte anser sig utsatta för konkurrens från skattefusande företag i branschen minskat till 67 procent. Jämfört med övriga branscher har restaurang, transport och bygg en högre andel som upplever att de är utsatta för konkurrens från företag i branschen som skattefuskar.⁹ Något som visar om eller i vilken utsträckning skattefusket som talas om i företagsundersökningarna skulle vara kopplat till falskt egenföretagande finns inte. Utredningen anser det dock intressant att notera att de branscher där falska egenföretagare främst synes förekomma också är branscher där en högre andel företagare upplever att de är utsatta för konkurrens från företag som skattefuskar.

Bland tillfrågade myndigheter och arbetsmarknadens parter finns olika uppfattningar om sambandet mellan företeelsen falskt egenföretagande och skattefusk och skatteundandragande (se avsnitt 7.5). Utredningens samlade bedömning är att det finns ett sådant samband eller i vart fall att systemet kan ge sådana effekter. Denna bedömning får även stöd i Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs

⁸ Skatter i Sverige, Skattestatistisk årsbok 2015.

⁹ Skatteverkets rapport *Företagens synpunkter på skattesystemet, skattefusket och Skatteverkets kontroll (Företagsundersökningen), Resultat från en riksomfattande undersökning våren 2017.*

uttalande om att falskt egenföretagande kan innebära allt från kringgående av sociala avgifter, via skatteundandragande och missbruk av arbetstagarnas rättigheter, till odeklarerat arbete¹⁰ samt EU-parlamentets uttalande att falskt egenföretagande i grunden är en svårupptäckt partiell skatteflykt.¹¹

Det finns skäl att överväga ändringar i bestämmelserna om F-skatt i 9 kap. skatteförfarandelagen

Utformningen av F-skattesystemet har betydelse för företagandets villkor och arbetstagarnas ställning. Det är därför viktigt att villkoren för att starta, driva och utveckla företag är så goda som möjligt och att företag inte utsätts för illojal konkurrens. Det ska också råda ordning och reda på arbetsmarknaden. Det är otillfredsställande om F-skattesystemet missbrukas genom att godkännande för F-skatt åberopas i anställningsförhållande eller att huvudmän som villkor för uppdrag anger godkännande för F-skatt i syfte att undgå skatter och avgifter.

När det gäller frågan om det finns behov av att ändra bestämmelserna om godkännande för F-skatt i 9 kap. skatteförfarandelagen i syfte att bekämpa skattefusk och skatteundandragande har tillfrågade myndigheter och arbetsmarknadsparter haft olika uppfattningar. Vissa menar att det finns skäl att ändra bestämmelserna utifrån angivet syfte, andra är av motsatt uppfattning (se avsnitt 7.5).

Utredningens bedömning är, mot bakgrund av analysen av falska egenföretagare och med hänsyn till företeelsens betydelse för risken för skattefusk och skatteundandraganden, att det finns ett behov av åtgärder i syfte att motverka denna risk. Det finns därför skäl att överväga ändringar i bestämmelserna om F-skatt.

¹⁰ Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande ”Missbruk av status som egenföretagare” (2013/C 161/03), punkterna 1.1 och 2.7.

¹¹ *Betänkande om social trygghet för alla, inklusive egenföretagare* (2013/2111 (INI)), punkterna K–N. Notera att det inte finns någon koppling till F-skatt när begreppet falska egenföretagare används i EU-sammanhang.

Utredningens fortsatta arbete

F-skattesystemet har funnits sedan år 1993. Sedan systemet infördes har regelverket ändrats vid ett fåtal tillfällen. I vissa avseenden har reglerna kommit att bli ålderdomliga och onödigt komplicerade och ofta krävs manuellt arbete hos Skatteverket för att bedöma om förutsättningarna för godkännande för F-skatt är uppfyllda eller inte.

I dagsläget får Skatteverket in cirka 130 000 ansökningar om F-skatt per år och drygt 60 000 godkännanden för F-skatt återkallas årligen. F-skattehanteringen vad gäller ansökan, ändringsanmälan och beslut om återkallelse kräver enligt Skatteverket en omfattande manuell handläggning. Det finns således anledning för utredningen att i det fortsatta arbetet närmare undersöka om hanteringen av F-skatt kan ske på ett mer automatiserat sätt med inbyggda maskinella kontroller. En automatiserad hantering skulle innebära tidsvinster både för sökanden och Skatteverket samtidigt som resurser skulle frigöras hos verket för riktade kontroller där risken för fel bedöms som stor.

I utredningens direktiv finns några särskilt utpekade frågor som ska analyseras i huvudbetänkandet. Utredningen ska analysera om utformningen av bestämmelserna möjliggör att F-skattesystemet kan missbrukas för att undgå skatter eller avgifter i andra avseenden än vid falskt egenföretagande. Utredningen ska också undersöka om det finns behov av att införa en möjlighet att vägra eller återkalla ett godkännande för F-skatt vid kriminalitet eller överträdelse av konkurrensbestämmelser som inte lett till näringsförbud. I samband härmed kan det finnas anledning för utredningen att även pröva om nya återkallelsegrunder bör införas för att förhindra att F-skatten missbrukas eller används som ett brottsverktyg. Även behovet av åtgärder för att underlätta och förbättra Skatteverkets uppföljning av företag som är godkända för F-skatt, t.ex. F-skatt på prov eller tidsbegränsade godkännanden för F-skatt, ska analyseras.

Ett godkännande för F-skatt ska, som tidigare framgått, meddelas om den som ansöker om F-skatt uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet. Som anges i direktiven är det i dag svårt att vid ansökningstillfället veta hur den verksamhet som sökanden har för avsikt att bedriva kommer att utveckla sig. Det kan vara fråga om att den självständighet som krävs för näringsverksamhet är beroende av att det finns flera uppdragsgivare. Utredningen

ska i huvudbetänkandet särskilt belysa frågan om det ska krävas mer än en uppdragsgivare för att godkännas för F-skatt. Ett exempel kan enligt direktiven vara att en arbetsgivare säger upp anställda och sedan låter dem som kan skaffa ett godkännande för F-skatt fortsätta med i princip samma arbetsuppgifter som tidigare, och där den som godkänts för F-skatt sedan inte får några ytterligare uppdragsgivare. Ett system med F-skatt på prov skulle kunna vara ett sätt att stärka Skatteverkets möjligheter att kontrollera att en näringsverksamhet verkligen kommer igång och inte utgör falskt egenföretagande. Utredningen ska också analysera om och på vilket sätt utformningen av F-skattesystemet inverkar på villkoren för att starta, driva och utveckla företag.

En utgångspunkt för utredningens fortsatta arbete i ovanstående frågor är att hitta en väl avvägd ordning som bibehåller F-skattens förutsägbarhet om vem som svarar för skatter och avgifter samtidigt som utrymmet för skatteundandragande minskar. Utredningens fortsatta arbete bör också ta sin utgångspunkt i att F-skattesystemet ska fungera inom ramen för en modern e-förvaltning och vara så lätthanterligt som möjligt, både för enskilda, företag och tillämpande myndighet.

Företeelsens betydelse inom andra rättsområden

Under utredningens arbete med delbetänkandet har det förts fram från några av arbetsmarknadens parter att de arbetsrättsliga och socialförsäkringsrättsliga konsekvenserna kan bli allvarliga vid falskt egenföretagande. Det har också förts fram att skyddet enligt arbetsmiljöreglerna i vissa fall är mer begränsat för egenföretagare jämfört med skyddet för anställda. Utredningen har även uppmärksamats på att det finns vissa huvudmän som vill anlita egenföretagare, trots att det rör sig om arbete under anställningsliknande situationer, för att undvika tillämpning av vissa regelverk.¹² Det finns därför anledning att notera att utredningen i det fortsatta arbetet ska analysera om det förekommer ett missbruk av F-skattesystemet för att kringgå skyddsregler för arbetstagare, och om det bedöms lämpligt, föreslå författningsändringar. Utredningen ska då bl.a. analysera om tolkningen av

¹² Se framförda uppfattningar i fråga om vilka konsekvenserna kan bli av falskt egenföretagande i avsnitt 7.5.1 samt SOU 2017:24 s. 110–111.

begreppet näringsverksamhet i skatterättslig mening har fått för stor betydelse även på dessa områden och om det i så fall har lett till en icke avsedd urholkning av skyddet för arbetstagare.

9.3 Särskilt om egenanställning eller liknande

Utöver de särskilda frågor som ovan har besvarats vad gäller falska egenföretagare ska utredningen särskilt analysera egenanställning eller liknande. Som tidigare noterats finns det i direktiven allmänt hållna beskrivningar av nämnda företeelser men det sägs inte något närmare om hur företagen ska ha organiserat sin verksamhet för att omfattas eller på vilket sätt företeelserna är problematiska ur ett skattefusk- och skatteundandragande perspektiv. Liksom analysen om falska egenföretagare ska analysen om egenanställning eller liknande ligga till grund för utredningens ställningstagande om bestämmelserna om F-skatt behöver ändras i syfte att bekämpa skattefusk och skatteundandragande.

9.3.1 Behöver F-skattesystemet ändras utifrån analysen om egenanställning eller liknande?

Utredningens bedömning: Analysen om egenanställning eller liknande visar inte att bestämmelserna om F-skatt i 9 kap. skatteförfarandelagen behöver ändras i syfte att bekämpa skattefusk och skatteundandragande.

Skälen för utredningens bedömning

F-skattesystemets utformning har betydelse för företeelser som egenanställning och liknande

Frågan är inledningsvis vilken betydelse F-skattesystemet har för egenanställning eller liknande och om utformningen av F-skattesystemet har någon övergripande påverkan för utvecklingen av aktuella företeelser.

Något som framkommit i flera sammanhang är att allt fler företag önskar större flexibilitet i sin organisation och därför vill lösa sina

resursbehov på annat sätt än genom att anställa. Detta har tidigare skett främst genom anlitande av t.ex. bemanningsföretag eller egenföretagare. Under årens lopp har det blivit lättare för fysiska personer att få F-skatt och frågan är om detta har givit arbetsgivare som inte vill anställa större utrymme att ställa krav på andra lösningar än anställning. Alla vill dock inte skaffa F-skatt och starta eget företag bl.a. eftersom det innebär särskilda förpliktelser i fråga om exempelvis skatter och avgifter. Det innebär att även dessa personer, genom att ansluta sig till egenanställningsföretag eller liknande, kan komma ifråga för ett företag som vill lösa sina resursbehov på annat sätt än genom att anställa. Detta borde rimligen leda till att efterfrågan på den typ av tjänster som egenanställningsföretag erbjuder ökar.

Även begränsningar i möjligheterna att bli godkänd för F-skatt och grunderna för återkallelse påverkar utvecklingen och förutsättningarna för egenanställningsföretagen eller liknande. Om en person av någon anledning, t.ex. beslut om näringsförbud, nekas godkännande för F-skatt kan en naturlig utväg för denne vara att vända sig till ett egenanställningsföretag eller liknande.

När det gäller huruvida F-skattesystemet uppfattas leda till egenanställningar eller liknande råder det delade meningar bland de av myndigheter och arbetsmarknadens parter som svarat på frågan. Utredningen anser emellertid, mot bakgrund av ovanstående resonemang, att utformningen av bestämmelserna om F-skatt i 9 kap. skatteförfarandelagen har betydelse för utvecklingen av egenanställningar eller liknande företeelser på den svenska arbetsmarknaden.

I vilken ordning avtal ingås är avgörande för F-skatten

Den som betalar ut ersättning för arbete ska inte betala arbetsgivaravgifter om den som tar emot ersättning för arbete är godkänd för F-skatt antingen när ersättning bestäms eller när den betalas ut (2 kap. 5 § SAL). Inte heller ska den som betalar ut ersättning göra skatteavdrag om den som tar emot ersättning för arbete är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut (10 kap. 11 § SFL). Påförande av skatter och avgifter ska vidare ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd (RÅ 2004 ref. 27 och RÅ 1998 ref. 19). Avgörande för vem som har ansvar för skatter

och avgifter är alltså vem som är den egentlige betalningsmottagaren. I detta avseende har det därför stor betydelse vem som är avtalspart och således, när det gäller egenanställning, i vilken ordning som avtal träffats.

Det är alltså i vilken ordning avtal ingåtts som är avgörande för Skatteverkets bedömning om det är egenanställningsföretagets godkännande för F-skatt eller A-skatten för den som utfört arbetet som ska gälla. En person som utför arbete genom ett egenanställningsföretag ska inte först personligen avtala om ersättning för ett uppdrag och sedan be ett egenanställningsföretag att skicka en faktura till uppdragsgivaren. Då kommer fakturan från fel avsändare, eftersom egenanställningsföretaget inte ingått något avtal med uppdragsgivaren om arbete eller ersättning. I sådant fall är det A-skatten för den person som utfört arbetet som gäller, innebärande att det är uppdragsgivaren som har beställt och betalat för tjänsten som är skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter.

Vad utredningen känner till synes den normala ordningen för egenanställning, i vart fall som den beskrivs av bl.a. Egenanställningsföretagens branschorganisation, vara att arbetet för uppdragsgivarens räkning ska påbörjas efter det att avtalsrelationen mellan kunden och egenanställningsföretaget har etablerats. Den egenanstälde sägs ha en reglerad rätt att upphandla uppdrag med uppdragsgivare för egenanställningsföretagets (arbetsgivarens) räkning. Under sådana förutsättningar bör egenanställningsföretagets godkännande för F-skatt gälla.

Det förekommer dock att företag (egenanställningsföretag eller liknande) kontaktas först när arbetet redan är utfört och den som utfört arbetet vill ha hjälp med faktureringen. Utredningen har även uppmärksammat konstruktioner där det inte klart framgår i vilken ordning avtal sluts mellan inblandade parter. I dessa fall borde det enligt utredningens mening vara svårt för Skatteverket att avgöra vem som ska ansvara för skatter och avgifter.

Ett grundläggande syfte med F-skattesystemet är att det ska vara klart, enkelt och förutsebart. Utredningen bedömer att betydelsen av i vilken ordning avtal har ingåtts, försämrar förutsebarheten för företag och andra uppdragsgivare som anlitar uppdragstagare genom egenanställningsföretag. Om inte avtalen är slutna i en viss given ordning riskerar den som utger ersättning för det utförda arbetet, dvs. uppdragsgivaren, att bli skyldig att göra skatteavdrag och betala

arbetsgivaravgifter. Här kan också avtalskonstruktionen få betydelse för att avgöra om förfarandet innebär ett användande av annans godkännande för F-skatt, vilket enligt förarbeten skulle kunna utgöra en missbrukssituation.¹³

Med anledning av den betydelse som avtalen tillmäts torde det också krävas mer omfattande utredningar än normalt i de enskilda fallen för att fastställa vem som egentligen har skyldighet att göra avdrag för skatt och betala socialavgifter. Mot den bakgrunden anser utredningen att F-skattesystemet i förhållande till företeelser som egenanställning eller liknande inte är så enkelt och förutsebart som är önskvärt. Frågan är dock om det är bestämmelserna i F-skattesystemet som behöver ändras för att komma till rätta med detta. Enligt utredningens mening är så inte fallet.

Egenanställning eller liknande kan inte uppfattas leda till skattefusk och skatteundandragande

På frågan om vilken problematik som kan kopplas till egenanställningsföretag eller liknande är det få av myndigheterna och arbetsmarknadens parter som uppgett något som särskilt kan kopplas till skattefusk eller skatteundandragande. Ekobrottsmyndigheten framför att det kan tänkas att denna typ av företag kan utnyttjas för t.ex. penningtvätt och i härvor med svart arbetskraft om de läggs in som ett led i en kedja av transaktioner. Flera av de tillfrågade har dock i sina svar gett uttryck för uppfattningen att egenanställning eller liknande kan ha positiva effekter för uppbördseffektiviteten. Framst gäller detta för personer som arbetar med korta uppdrag och som kanske annars inte skulle redovisa några inkomster.

Utredningen delar uppfattningen att egenanställning eller liknande kan ha positiva effekter på så sätt att redovisningen av skatter och avgifter för uppdrag som utförs mer sporadiskt sker på ett riktigt sätt utan att den som utför arbetet behöver starta företag. Att starta eget företag kräver en viss kompetens. Om det dessutom rör sig om ett kortare uppdrag motiverar det sällan åtagandet av ansvar och administration. Att anlita ett egenanställningsföretag som har kompetens ifråga om skatt, juridik, redovisning m.m. ger bra förutsättningar för att riktiga uppgifter lämnas till Skatteverket och att

¹³ Se prop. 1991/92:112 s. 119.

korrekt skatt och arbetsgivaravgifter inbetalas till staten. Utredningen delar vidare den uppfattning som framförts av Skatteverket om att det ur ett kontrollperspektiv kan vara enklare att följa upp några egenanställningsföretag än att följa upp ett stort antal fysiska personer som har haft inkomster från korta uppdrag. De beskrivna positiva aspekterna ur ett skatterättsligt perspektiv utgår emellertid från att egenanställningen utgör ett alternativ till att den egenanställda startar ett eget företag. Som utredningen redogör för i avsnitt 8.2.2 finns det företeelser där företag (egenanställningsföretag eller liknande) i princip träder i stället för en annan arbetsgivare. Motsvarande positiva effekter finns enligt utredningens mening inte i dessa fall.

Det finns några utmaningar ur ett skatterättsligt perspektiv som bör lyftas fram när det gäller nu aktuella företeelser. En sådan är risken för att oavsiktliga fel kan öka vid konstruktioner där mellanmän sätts in mellan den som utför arbetet och uppdragsgivare. Detta beror på att det kan vara svårare att göra riktiga skatterättsliga bedömningar ju mindre kontroll och kunskap arbetsgivaren har över det utförda arbetet. Som exempel kan nämnas risken för felaktigt utbetalda skattefria reseersättningar och traktamenten som Skatteverket identifierat i samband med granskningar av egenanställningsföretag (se avsnitt 8.5.3). Enligt utredningen kan det här finnas en större risk för felaktiga bedömningar än i de fall när arbetsgivaren utövar arbetsledning och kontroll i mer traditionell bemärkelse.

När det gäller avsiktliga fel kan det enligt utredningens mening finnas en risk att olika konstruktioner med mellanmän i flera led används i syfte att försvåra för Skatteverket att upptäcka och utreda skatteundrandragande. Behovet av att anlita egenanställningsföretag eller liknande synes främst finnas för de personer som vid sidan av en anställning ställer sin arbetskraft till en uppdragsgivares förfogande för enstaka uppdrag. Det har dock framkommit att personer som har eget godkännande för F-skatt också anlitar egenanställningsföretag för vissa uppdrag. Det kan också vara så att personer väljer att i stället för att få ut lön från egenanställningsföretaget fakturerar ersättningen via ett eget bolag, en juridisk person.¹⁴ Vad som är skälet till detta eller varför personer som har ett eget god-

¹⁴ Se information på Skatteverkets webbplats www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteoch-inkomst/inkomster/egenanstallning.4.4a47257e143e26725ae2b73.html (hämtad 2018-05-23).

kännande för F-skatt anlitar ett egenanställningsföretag är för utredningen oklart. Utredningen menar dock att ju fler parter som sätts mellan den faktiske uppdragsgivaren och den som utför arbetet desto svårare är det för Skatteverket att upptäcka och utreda skatteundandragande. Risken är också att egenanställningsföretag omedvetet kan användas som ett verktyg för utbetalningar av t.ex. svarta löner. Ett exempel på ett sådant fall är det som redovisas i avsnitt 8.5.4 där ett egenanställningsföretag gjort utbetalningar mot osanna fakturor som underlag.¹⁵

Utredningen anser att konstruktionen vid egenanställning eller liknande företeelser innebär att det i vissa avseenden kan vara svårt att göra riktiga bedömningar av skatterättsliga frågor. Företagen måste därför vara noga att dokumentera i stor utsträckning och vid misstanke om oegentligheter ha rutiner kring hanteringen av detta. Egenanställningsföretagen skiljer sig dock inte från andra företag som i vissa avseenden kan ha att hantera komplicerade regelverk. Företeelserna kan också, liksom andra företagskonstruktioner, användas av oseriösa aktörer som inte har för avsikt att göra rätt.

Sammanfattningsvis kan utredningen konstatera att det går att föra generella resonemang kring riskerna för skattefusk och skatteundandragande. Något underlag som visar att skattefusk och skatteundandragande är större hos egenanställningsföretag eller liknande än hos andra företag finns inte. Om någon avsiktligt vill kringgå skattesystemet och undanhålla skatter och avgifter kan detta ske på ett flertal olika sätt med mellanmän och andra komplicerade konstruktioner, oavsett vilken typ av verksamhet som bedrivs. Ställt mot de fördelar som egenanställning eller liknande i vissa fall kan ha ur ett skatteperspektiv anser utredningen, vid en samlad bedömning, att egenanställning eller liknande i sig inte kan uppfattas leda till skattefusk och skatteundandragande.

¹⁵ Kammarrätten i Sundsvalls dom den 28 september 2015 i mål nr 203–206-15.

Analysen av egenanställning eller liknande visar inte att bestämmelserna om F-skatt behöver ändras i syfte att bekämpa skattefusk och skatteundandragande

Det behövs en ordning som bibehåller F-skattens förutsägbarhet om vem som ansvarar för skatter och avgifter samtidigt som utrymmet för skatteundandragande minskar. Av de myndigheter och arbetsmarknadens parter som svarat på utredningens fråga om bestämmelserna om F-skatt kan missbrukas av egenanställningsföretag eller liknande för att undgå skatter och avgifter är den dominerande uppfattningen att så inte är fallet. Arbetsgivarverket har svarat att de inte vet och SKL har inte någon uppfattning i frågan. Med hänsyn härtill och mot bakgrund av utredningens analys och slutsats vad avser företeelsernas påverkan på skattefusk och skatteundandraganden anser utredningen att det inte finns skäl att ändra bestämmelserna om F-skatt i syfte att bekämpa skattefusk och skatteundandragande.

9.3.2 Behövs andra klarlägganden avseende egenanställning eller liknande?

Det finns ingen gemensam syn på vad som avses med egenanställning

I avsnitt 8.2.2 redogör utredningen för de företeelser som i olika sammanhang kallas för egenanställning. Utredningen redogör också översiktligt för några andra företeelser som till sin konstruktion uppvisar likheter med egenanställning. Det finns inte någon allmänt vedertagen eller enhetlig syn på vad som utgör egenanställning eller hur personer som utför arbete genom ett egenanställningsföretag eller liknande bör kategoriseras. Beroende på hur arbetet är organiserat, i vilken ordning avtal upprättas eller hur självständig den som utför arbetet är i förhållande till uppdragsgivaren kan bedömningen ske på olika sätt inom olika rättsområden. Under utredningens arbete har det blivit tydligt att det inte går att få en heltäckande bild av vilka konstruktioner som finns på arbetsmarknaden som skulle kunna utgöra egenanställning eller liknande. Avsaknaden av en gemensam syn på vad som avses gör det också svårt att analysera och klargöra vilka effekter som företeelserna kan få i olika avseenden.

Utredningen har redogjort för ett flertal situationer där någon skjuts in som avtalspart mellan den fysiska person som utför ett arbete (uppdragstagaren) och den för vilken arbetet/uppdraget egentligen utförs (uppdragsgivaren). Som exempel på verksamheter som i olika avseenden liknar egenanställning har utredningen redogjort för bemanningsföretag, serviceföretag samt företag som utgör en mellanhand vid arbete som t.ex. förmedlas genom digitala plattformar. Vad utredningen känner till finns det några övergripande skillnader mellan verksamheterna. Oliketerna utgörs bl.a. av vem som skaffar uppdraget, i vilket syfte verksamheten bedrivs och gentemot vem företaget marknadsför sig.

Vem som tar initiativet och kontakten med den presumtiva uppdragsgivaren är en av skillnaderna som brukar framhållas vid jämförelse med bemanningsföretagen. Vid egenanställning är det den egenanställda som hittar uppdragsgivaren och därmed automatiskt kvalificerar sig för att utföra arbetet. Avgörande är således vem som är drivkraften för att jobben skapas. När det gäller de av utredningen benämnda serviceföretagen överensstämmer tillvägagångssättet med egenanställning på så sätt att drivkraften bakom uppdragen ligger hos den som utför uppdraget. Serviceföretagen uppger emellertid att deras verksamhet i huvudsak drivs utan vinstintresse i syfte att hjälpa medlemmar. Man kan också skilja på olika företeelser genom att se gentemot vem företagen marknadsför sig. Här har företag (egenanställningsföretag eller liknande) som används som mellanhand för personer som får arbete genom digitala plattformar lyfts fram som exempel. I vissa fall synes företagen inte vända sig till den enskilde person som utför arbetet och som vill ha hjälp med administrationen, utan till de företag för vilka personerna utför uppdraget. Det finns också företag som marknadsför sig såväl gentemot den som utför arbetet som till företagen som får arbetet utfört.

Av ovanstående verksamheter har framför allt företag som används som mellanhand för personer som får arbete genom digitala plattformar varit mer omdiskuterade i den allmänna debatten. Under det senaste året har bl.a. arbetssituationen för cykelbud uppmärksamats i media och kopplats ihop med egenanställning.¹⁶ Det har framförts att Skatteverket ålagt ett flertal plattformsföretag ansvar

¹⁶ Se bl.a. artikel av Enarsson, A-T., *Även cykelbud har rätt till schysta villkor*, Dagens samhälle, den 17 maj 2017 och artikel av Martinsson, K., *Uber Eats vill inte teckna kollektivavtal*, Arbetet, den 28 februari 2017.

för arbetsgivaravgifter, varför företagen då har valt att vända sig till andra företag (egenanställningsföretag eller liknande) för att lösa arbetsgivaruppdraget. Det har också framförts att upplägg där företag används som en form av arbetsgivarmålvakter åt plattformsföretag i stället borde vara att betrakta som en uthyrande arbetsgivare.¹⁷

Det råder delade meningar om i vilken utsträckning de beskrivna företeelserna eller företagen kan likställas med varandra. När det gäller serviceföretagen har det framförts att skillnaden i vinstsyftet motiverar att dessa inte bör likställas med egenanställningsföretagen. När det gäller företagen som har cykelbud anser Egenanställningsföretagens branschorganisation att dessa inte ägnar sig åt egenanställning. Skillnaden enligt branschorganisationen är att i cykelbudsverksamhet är det underleverantören eller cykelbuds företaget som annonserar ut tillgängliga uppdrag och bemannar uppdragen. Därmed äger inte arbetstagaren själv initiativet till uppdraget vilket är fallet vid egenanställning. Inte heller annonserar egenanställningsföretag ut tillgängliga uppdrag för möjliga arbetstagare. Cykelbudverksamheten påminner, enligt Egenanställningsföretagens branschorganisation, mer om ett bemanningsföretag i tillvägagångssättet.¹⁸

Mot bakgrund av egenanställningsföretagens likheter med bemanningsföretag finns det, enligt utredningens mening, skäl att lyfta fram något om tillämpningsområdet för lagen (2012:854) om uthyrning av arbetstagare. Lagen innehåller inte någon definition av begreppet ”arbetstagare”. Det anges dock i bemanningsdirektivet att arbetstagare är en person som i ”den berörda medlemsstaten i egenskap av arbetstagare är skyddad enligt nationell arbetsrätt” Enligt artikel 1 i bemanningsdirektivet är detta endast tillämpligt på arbetstagare som har ett anställningskontrakt eller anställningsförhållande med ett bemanningsföretag och som hyrs ut till kundföretag för att temporärt arbeta under deras kontroll och ledning. Av bemanningsdirektivets ordalydelse framgår även att arbetstagaren ska vara anställd i syfte att hyras ut till kundföretag. I förarbetena

¹⁷ Se t.ex. TCO:s *Remissvar angående betänkandet Ett arbetsliv i förändring – hur påverkas ansvaret för arbetsmiljön?* (SOU 2017:24), A2017/00714/ARM, där det framförs att frågan om egenanställningsföretag som används som arbetsgivarmålvakter åt plattformsföretag bör utredas särskilt, inte minst i frågan om var arbetsmiljöansvaret lämpligast bör läggas eller hur det ska fördelas. Se också Unionens yttrande över samma betänkande s. 4–5.

¹⁸ Promemorior *Fakta om egenanställningar – underlag till F-skatteutredningen den 1 februari 2018*, upprättad och inlämnad av Egenanställningsföretagens Branschorganisation.

(prop. 2011/12:178 s. 28) fördes ett resonemang om huruvida tillämpningsområdet för lagen borde avgränsats till arbetstagare som anställts i huvudsakligt syfte att hyras ut till ett flertal olika kundföretag. Arbetsgivarverket som ansåg detta hänvisade i sammanhanget till anställningar där det i större eller mindre omfattning kan ingå i arbetstagarens skyldigheter att hyras eller lånas ut till annan verksamhet än arbetsgivarens. Enligt verkets uppfattning borde en anställning som innebär att arbetstagaren är anställd hos en arbetsgivare men huvudsakligen för att hyras ut till ett fåtal specifika, och kanske redan i anställningsavtalet angivna, kundföretag inte omfattats av lagens tillämpningsområde. Regeringen konstaterade i detta sammanhang att bemanningsdirektivet syftar till att skydda samtliga arbetstagare som anställts i syfte att hyras ut av bemanningsföretag. Något utrymme för ett sådant undantag som Arbetsgivarverket efterfrågade ansågs inte finnas. Regeringen ansåg inte heller att sådana arbetstagare som är anställda i syfte att hyras ut till ett fåtal kundföretag kunde ha ett mindre skyddsbehov än övriga arbetstagare som hyrs ut. Sammantaget fann regeringen att något sådant undantag därför inte borde införas.¹⁹

Utredningen kan konstatera att egenanställningar eller liknande synes bli allt vanligare. Men ökningen har skett från en mycket låg nivå och antalet egenanställda är i dag fortfarande väldigt litet. Anställda i bemanningsföretag och egenanställningsföretag utgör bara en mycket liten del, tillsammans runt två procent, av alla sysselsatta.²⁰ Vad som gäller för denna grupp på arbetsmarknaden i olika avseenden är dock omdiskuterat och enligt utredningens bedömning finns det inte heller någon gemensam syn på vad som avses med egenanställning eller liknande. Avsaknaden av en sådan gemensam utgångspunkt för olika diskussioner riskerar leda till många frågor som rör den egenställdes trygghet och egenanställningsföretagens förutsättningar att göra rätt förblir olösta eftersom man många gånger synes tala om olika företeelser.

Kunskap och förutsebarhet om vad som gäller i olika sammanhang har inte bara betydelse för de personer som utför arbete i ett egenanställningsföretag. Det har också betydelse för företagets förutsättningar att göra rätt och för Skatteverkets bedömning av om det

¹⁹ Propositionen *Lag om utbyrning av arbetstagare* (prop. 2011/12:178) s. 27–28.

²⁰ Calmfors, Lars m.fl. (2018), *Arbetsmarknadsekonomisk rapport – Olika vägar till jobb*, Arbetsmarknadsekonomiska rådet s. 7.

är egenanställningsföretagets godkännande för F-skatt som gäller eller om det är den egenställdes A-skatt som ska gälla och om utbetalaren av ersättningen då i stället ska göra avdrag och betala avgifter (se avsnitt 9.3.1).

Egenanställdas villkor är inte alltid tydliga

Av utredningens underlag framgår att det för egenställda eller liknande kan vara oklart vilken trygghet man har i olika avseenden. En del egenanställda uppfattar sig själva som egenföretagare. I dessa fall finns en medvetenhet om att tryggheten vid arbetslöshet och sjukdom ser ut på ett annat sätt än om man haft en anställning under normala förhållanden. Andra kan dock uppfatta att en egenanställning, liksom namnet antyder, innebär den trygghet som en anställning i normala fall leder till. Oklarheter som riskerar drabba den egenanställda och som framförts till utredningen är frågor som t.ex. vem som står risken om kunden inte betalar, vad som händer om den egenanställda blir sjuk, vilken rätt till ersättning från arbetslöshetskassorna som den egenanställda har m.m. En annan synpunkt som förts fram i sammanhanget är vikten av att konkurrensneutraliteten säkerställs.

Flertalet av de oklarheter som redogörs för ovan har tagits upp av Egenanställningsföretagens branschorganisation som bl.a. tagit fram ett policydokument där ovanstående frågor behandlas. I dokumentet anges vad som ska gälla i frågor om avtalsbindningen, rätten till sjuklön enligt lag om sjuklön (sjuklönelagen), semesterlön, rehabiliteringsansvar och arbetsmiljöansvaret. Även frågor om skälig lön behandlas där det särskilt anges att egenanställningsformen inte ska vara ett sätt till lönedumpning. För att motverka lönedumpning uppger organisationen att de tillämpar en fördjupad granskning av arbete vars timpenning underskrider de belopp som följer av SCB:s lönestatistik. Det kan också nämnas att det för att bli medlem i Egenanställningsföretagens branschorganisation krävs att sökanden uppfyller särskilt uppställda auktorisationsvillkor. Syftet med villkoren uppges vara att säkerställa att endast seriösa företag inom branschen kan bli medlemmar i branschorganisationen.

Det är centralt att det råder förutsägbara och trygga förhållanden på den svenska arbetsmarknaden. Det är därför viktigt att vara uppmärksam på om nya former på arbetsmarknaden medför en risk för att man kringgår anställningsskyddet eller arbetsgivarens ansvar i olika situationer. Frågan är om dagens regler för att kategorisera personer inom olika rättsområden behöver ses över för att bättre fungera också för personer som utför arbete genom ett egenanställningsföretag eller liknande. Ju större denna grupp blir desto viktigare kommer det också att bli att ta ställning till hur egenanställda ska betraktas inom olika områden. Det är angeläget att det är tydligt vilka villkor som gäller och vilket ansvar egenanställningsföretag ska ta. I detta avseende bör trygghetssystemen som i hög grad är byggda för antingen heltidsanställda eller heltidsföretagare, enligt utredningens mening, även diskuteras utifrån ett perspektiv som utgår från de förhållanden som gäller för egenanställda. Som exempel kan nämnas att om det är svårt att avgöra i vilken egenskap en person utför ett arbete kan denna svårighet, enligt Försäkringskassan, även ha effekter på tillämpningen av t.ex. rehabiliteringskedjan inom sjukpenningen och beräkning av sjukpenninggrundande inkomst (SGI). Vilket skulle kunna medföra negativa konsekvenser i försäkringsskyddet för den enskilde.²¹

Utvecklingen på området bör noga följas

Utredningen anser att personer som utför arbete som egenanställda eller liknande har skyddsbehov liknande andra arbetstagare. Det ligger emellertid utanför utredningens uppdrag att lämna förslag på det arbetsrättsliga området och att ta ställning till om egenanställning eller liknande företeelser på arbetsmarknaden bör omfattas av samma regelverk som bemanningsföretag eller om det finns ett behov av en särskild reglering för egenanställning. Det kan dock noteras att det inom Regeringskansliet pågår arbeten inom olika rättsområden som kan få betydelse för egenanställdas trygghet i olika avseenden.²²

Sammanfattningsvis konstaterar utredningen att det saknas en gemensam syn på vad egenanställning eller liknande innebär och att

²¹ Försäkringskassans remissyttrande över betänkandet SOU 2017:24 *Ett arbetsliv i förändring – hur påverkas ansvaret för arbetsmiljön?* (dnr 031084–2017).

²² Som exempel kan nämnas det arbete som pågår inom ramen för kommittédirektivet *En ny arbetslöshetsförsäkring för fler, grundad på inkomster* (Dir. 2018:8) och inom Regeringskansliet som en följd av Socialförsäkringsutredningens betänkande (SOU 2015:21).

det kan råda en osäkerhet om vilka villkor som ska gälla inom olika rättsområden. Det ligger dock, som ovan nämnts, inte inom ramen för utredningens uppdrag att hantera dessa frågor. Utredningen vill dock understryka vikten av att utvecklingen på området noga följs.

Utredningens fortsatta arbete

Utredningen ska i sitt huvudbetänkande bl.a. analysera om det finns behov av åtgärder för att underlätta och förbättra Skatteverkets uppföljning av företag som är godkända för F-skatt, t.ex. F-skatt på prov eller tidsbegränsade godkännanden för F-skatt och om det finns behov av att införa en möjlighet att vägra eller återkalla ett godkännande för F-skatt vid kriminalitet eller överträdelse av konkurrensbestämmelser som inte lett till näringsförbud. Utredningen ska också analysera om och på vilket sätt utformningen av F-skattesystemet inverkar på villkoren för att starta, driva och utveckla företag samt om det förekommer ett missbruk av F-skattesystemet för att kringgå bestämmelserna om skyddsregler för arbetstagare och i vilken utsträckning systemet uppfattas kunna ge sådana effekter.

Liksom i frågan om falska egenföretagare har utredningen tagit ställning till om det finns ett behov att ändra bestämmelserna om F-skatt i syfte att bekämpa skattefusk och skatteundandragande vid egenanställning eller liknande. Enligt utredningens mening kan det dock finnas andra skäl att se över utformningen av bestämmelserna i 9 kap. skatteförfarandelagen. Ett sådant är frågan om vissa företags upplägg eller konstruktion vad avser ordningen i vilka avtal sluts kan anses innebära ett missbruk av godkännandet för F-skatt. I förarbeten anges som exempel på en missbrukssituation att en innehavare av godkännande för F-skatt uppträder som s.k. mellanman.²³ Frågan är om vissa av de konstruktioner som liknar egenanställning, där personer med A-skatt anser sig anställda av ett faktureringsföretag och använder det företagets F-skatt vid fakturering av arbetet, kan utgöra sådana missbrukssituationer som anges i förarbetena. I utredningens fortsatta arbete, med i direktivet utpekade frågor, kan det därför finnas anledning att återkomma till frågor som rör användande eller lån av någon annans godkännande för F-skatt.

²³ Prop. 1991/92:112 s. 119.

Referenser

Litteratur m.m.

- Almgren, Karin och Leidhammar, Börje, *Skatteförfarandelagen m.m.* (den 27 nov. 2017, Zeteo), kommentaren till 9 kap. 1 §.
- Andersson, Pernilla, *Hur är det att vara egenföretagare i Sverige?* Ekonomisk Debatt, årgång 325, nr 6 för 2007.
- Arbetsmiljöverket, *Förstudie om det fortsatta arbetet med utländska företag och arbetstagare*, rapport 2012:5.
- Arbetsmiljöverket, *Åtterrapporering av regeringsuppdrag – Nationell funktion för kunskapsområdet arbetsmiljö och arbetsliv*, dnr A2014/4479/ARM och A2014/4486/SV (delvis).
- Arvas, Fredrik, *Egenanställning – en väg till arbete för långtidsarbetslösa*, Tillväxtverkets rapport 0121, 2012.
- Berggren, Jenny, *F-skattare slår undan avtalsvillkoren*, Arbetet, den 9 november 2017.
- Berggren, Jenny, *Enmansföretagare som affärsidé*, Arbetet, den 10 november 2017.
- Berggren, Jenny, *Byggjobbare åker på skattesällar*, Arbetet, den 23 november 2017.
- Bjerke, Lina och Pettersson, Lars, *Egenanställning - en väg in på arbetsmarknaden*, Internationella handelshögskolan i Jönköping, den 4 juli 2013.
- Braunerhjelm, Pontus och Eklund, Johan (red.), *En fungerande arbetsmarknad – nyckel till innovation och kunskapsdriven tillväxt*, 2014.
- Brottsförebyggande rådet (Brå), *Rapport 2007:27 Organiserat svartarbete i byggbranschen*.
- Brottsförebyggande rådet (Brå), *Rapport 2011:7 Storskaliga skattebrott – en kartläggning av skattebrottslingens kostnader*.

- Calmfors, Lars m.fl. (2018), *Arbetsmarknadsekonomisk rapport – Olika vägar till jobb*, Arbetsmarknadsekonomiska rådet.
- Daunfeldt, Sven-Olov, Gidehag, Anton och Rudholm, Niklas, *Personnalliggares effekter på lönerapporteringen i restaurang- och frisörbranschen*, den 30 maj 2017.
- Du & jobbet, *Allt fler startar eget för att rädda jobbet*, den 9 oktober 2014.
- Egenanställningsföretagens Branschorganisation, *Fakta om egenanställningar- underlag till F-skattutredningen den 1 februari 2018*.
- Ekonomiska och sociala kommittén, yttrande den 27 november 1996 om *Nya teknologiers inverkan på sysselsättningssituationen* (97/C 66/20).
- Enarsson, Ann-Terese, *Även cykelbud har rätt till schysta villkor*, Dagens samhälle, den 17 maj 2017.
- Engblom, Samuel, *Möjlighetsbaserat företagande bättre än rättsliga hybrider*, debattinlägg på www.utredarna.nu, 2012-01-23.
- Engblom, Samuel och Inganäs, Jacob, *Atypiska företagare, Om relationen mellan företagare och deras uppdragsgivare*, Tjänstemännens centralorganisation (TCO), 2018.
- Eriksson, Birgitta och Larsson, Patrik, *Starta eget-bidrag – en studie av framgångar och misslyckanden*, Forskningsrapport 2001:18, Institutet för arbetsmarknads- och utbildningspolitisk utvärdering (IFAU).
- Eurofound (2017), *Egenföretagande inom Europeiska unionen – Sammanfattning*, Publications Office of the European Union, Luxembourg.
- Eurofound (2017), *Exploring self-employment in the European Union*, Publications Office of the European Union, Luxembourg.
- Eurofound (2015), *New forms of employment*, Publications Office of the European Union, Luxembourg.
- Eurofound (2015), *Nya anställningsformer – Sammanfattning*, Publications Office of the European Union, Luxembourg.
- Europaparlamentets och rådets beslut (EU) 2016/344 av den 9 mars 2016 om inrättande av ett europeiskt forum för att förbättra samarbetet när det gäller att bekämpa odeclarerat arbete, beaktandeskäl 8.

- Europaparlamentet, Utskottet för sysselsättning och sociala frågor, *Betänkande om social trygghet för alla, inklusive egenföretagare* (2013/2111(INI)).
- European Employment Observatory Review (2010), *Self-employment in Europe*, 2013/C 161/03.
- Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande ”*Missbruk av status som egenföretagare*” (yttrande på eget initiativ) (2013/C 161/03).
- Försäkringskassan, *Remissyttrande över betänkandet SOU 2017:24 Ett arbetsliv i förändring – hur påverkas ansvaret för arbetsmiljön?*, (dnr 031084–2017).
- Försäkringskassan, *Övergripande bestämmelser i SFB, unionsrätten och internationella avtal Försäkringskassans uppdrag vad gäller vissa gemensamma gränsöverskridande frågor*, vägledning 2017:1, version 2.
- Hessmark, L-G, m.fl., *Socialförsäkringsbalken – en kommentar* (den 18 december 2017, Zeteo), kommentaren till 6 kap. 2 §.
- Inspektionen för arbetslöshetsförsäkringen, 2016:3 *Uppdragstagare i arbetslöshetsförsäkringen – Kartläggning initierad av IAF*.
- IT-rättsliga observatoriet (2001), *Fri aktör, egenanställd, ny daglönare, En summering av det IT-rättsliga observatoriets seminarier om nya anställningsformer*, PM 14:2001.
- Kleven H. J. m.fl., (2011), *Unwilling or Unable to Cheat? Evidence from a Tax Audit Experiment in Denmark*, *Econometrica* 79: 651-692.
- Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetsnämnd (KLYS), *Råd om: Fakturaanställningsföretag*.
- Laurelii, Eva, (2008), *Equal egenanställning – Ett projekt för framtiden?* Göteborgs universitet.
- Linderoth, Sam, *Tusentals tvingas starta firma – för att få jobba*, ETC, den 24 november 2014.
- Lodin, Sven-Olof, m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, upplaga 15:1.
- Lunning, L., och Toijer, G., *Anställningskydd, En lagkommentar*, (den 30 juni 2016, Zeteo), kommentaren till 1 §.

- Palmberg, Johanna och Bjerke, Lina (2014), *Behovet av en flexibel arbetsmarknad – egenanställning som en möjlig lösning*, i Braunerhjelm, Pontus och Eklund, Johan (red), *En fungerande arbetsmarknad – nyckel till innovation och kunskapsdriven tillväxt*, Entreprenörskapsforum, Stockholm.
- Pelin, Lars, *Internationell skatterätt* (den 10 april 2013, Zeteo), avsnitt 9.4.
- Martinsson, Karl, *Uber Eats vill inte teckna kollektivavtal*, Arbetet, den 28 februari 2017.
- Norberg, Karin och Boqvist, Kajsa, *Personalliggare och kassaregister, En sammanställning och genomgång av underlagen för gjorda bedömningar av lagstiftningens effekter*, Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB, den 17 maj 2017.
- Novus Group International AB, *Branschindikator för egenanställning 2017*.
- Novus Group International AB, *Undersökning av egenställda* (Frilans Finans), den 25 januari 2017.
- Nygren, Ellen, *Egenföretagare behöver definieras på EU-nivå*, Europa-portalen, den 3 april 2013.
- Regeringskansliet, Faktapromemoria, 2015/16:FPM67, *Ändring av utstationeringsdirektivet*.
- Regleringsbrev för budgetåret 2015 avseende Arbetsmiljöverket, A2014/4479/ARM, A2014/4486/SV (delvis).
- Riksskatteverket (RSV), Rapport 1983:3, *Skatteavdrag på biinkomster*.
- Skatteverket, *Delningsekonomi, Kartläggning och analys av delningsekonomins påverkan på skattesystemet* (dnr 131129651–16/113).
- Skatteverket, *Rapport om effekterna av den ändrade ordalydelsen i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229)*, den 7 oktober 2013 (dnr 131-165148-13/113).
- Skatteverket, Rapport om Egenanställda den 31 januari 2017 (dnr 410 48380-17/1211).
- Skatteverket, *Skatteföreläsnings utveckling i Sverige 2007–2012*, den 8 januari 2014.
- Skatteverket, *Skatteföreläsningskarta för Sverige – hur togs den fram och hur kan den användas?* Rapport 2008:1.

- Skatteverket, *Skatteverkets allmänna råd om godkännande för F-skatt* (SKV A 2012:6).
- Skatteverket, *Skatteverkets information om utfärdande och återkallelse av F-skattsedel enligt skattebetalningslagen* (SKV M 2009:4).
- Skatteverket, *Skatteverkets kommentar till HFD:s dom den 20 juni 2017* (dnr 202 278405-17/111).
- Skatteverket, Skatteverkets promemoria *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige* (dnr 202253985–17/113), den 19 juni 2017, (Fi/2017/02786/S3).
- Skatteverket, *Skatteverkets ställningstagande om utfärdande av F-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp* (dnr 131 751308-08/111).
- Skatteverket, *Skatteverkets årsredovisning 2010*.
- Skatteverket, *Skatteverkets årsredovisning 2016*.
- Skatteverket, *Skatteverkets årsredovisning 2017*.
- Skatteverket, *Åkeriverksamhet i Sverige 2015* (dnr 410-115937-16/123).
- Statistiska centralbyrån, *Arbetskraftsundersökningar (AKU)*, 2018.
- Statistiska centralbyrån, Bakgrundsfakta, arbetsmarknads- och utbildningsstatistiken, *Några väsentliga sysselsättningsbegrepp i den officiella statistiken 2007:1*.
- Statistiska centralbyrån, Kvalitetsdeklaration, Registerbaserad arbetsmarknadsstatistik (RAMS), 2016.
- Statistiska centralbyrån, *Trender och prognoser 2017, befolkningen | utbildningen | arbetsmarknaden med sikte på år 2035*.
- Svaleryd, Helena, *Den lokala konjunkturen och egenföretagandet*, Rapport 2013:15, Institutet för arbetsmarknads- och utbildningspolitisk utvärdering (IFAU).
- Svenonius, Maja, *Hyr din arbetsgivare – slipp F-skattsedel*, www.svensktnaringsliv.se, den 19 mars 2008, tidigare publicerad i Tidningen Entreprenör.
- Sveriges Radio, Kaliber, *De ofrivilliga företagarna*, den 22 januari 2012.
- Thörnquist, Anette, *Falskt egenföretagande – ett fenomen i arbetsmarknadens gråzon*, Arbetarhistoria 2013:3–4.
- Tillväxtverket (2014), *Förutsättningar för konkurrenskraftiga företag, Företagens villkor och verklighet 2014*.

- Tjänstemännens centralorganisation (TCO), *Remissvar angående betänkandet Ett arbetsliv i förändring – hur påverkas ansvaret för arbetsmiljön?* (SOU 2017:24), A2017/00714/ARM.
- Transportstyrelsen (2014), *Uppdrag att redovisa fördjupade analyser om regelefterlevnaden inom yrkestrafiken på väg, 2. Konkurrensvillkor/cabotagetransporter 4. Beställaransvar, delredovisning*, (dnr TSV 2013–2006).
- Unionen, *Unionens yttrande betänkandet Ett arbetsliv i förändring – hur påverkas ansvaret för arbetsmiljön?*, den 12 juni 2017.
- Wingborg, Mats (2016), *Den tredelade arbetsmarknaden – Om olika anlitandeformer och möjligheten till socialt skydd*, Underlagsrapport till analysgruppen, Arbetet i framtiden.
- Wingborg, Mats (2017), *Egenanställningar – den svenska modellens ingenmansland*, Futurions rapport 2017:1.
- Wingborg, M., *Sätt stopp för falska företagare*, Dagens Arena, den 24 november 2017.

Offentligt tryck

Propositioner

- Proposition 1991/92:112 om F-skattebevis, m.m.
- Proposition 1992/93:150 med förslag till slutlig reglering av statsbudgeteten för budgetåret 1993/94, m.m. (kompletteringsproposition).
- Proposition 1993/94:186 *Ändringar i arbetsmiljölagen*.
- Proposition 1996/97:100 *Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.*
- Proposition 1997/98:1 *Förslag till statsbudget, finansplan m.m.*
- Proposition 1997/98:33 *Utfärdande av F-skattsedel m.m.*
- Proposition 1998/99:1 *Förslag till statsbudget, finansplan m.m. (1. Reviderad finansplan)*.
- Proposition 1999/2000:2 *Inkomstskattelagen*.
- Proposition 2005/06:130 *Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn*.
- Proposition 2008/09:62 *F-skatt är fler*.
- Proposition 2009/10:120 *Trygghetssystemen för företagare*.

- Proposition 2010/11:165 *Skatteförfarandet.*
- Proposition 2011/12:69 *Genomförande av vägarbetstidsdirektivet för egenföretagare.*
- Proposition 2011/12:178 *Lag om uthyrning av arbetstagare.*
- Proposition 2012/13:18 *Vissa internationella socialavgiftsfrågor.*
- Proposition 2012/13:143 *Effektiva sanktioner för arbetsmiljö- och arbetstidsreglerna.*
- Proposition 2013/14:234 *Sanktionsavgift för överträdelse av bestämmelserna om cabotagetransport på väg.*
- Proposition 2017/18:1 *Förslag till statens budget, finansplan m.m.*
- Proposition 2017/18:214 *Ett entreprenörsansvar för lönefordringar i bygg- och anläggningsbranschen.*
- Proposition 2017/18:245 *Nya skatteregler för företagssektorn.*

Lagrådsremiss

Lagrådsremiss *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige*, den 17 maj 2018.

Betänkanden i SOU-serien

- SOU 1995:2 *Arbetsföretag – En ny möjlighet för arbetslösa.*
- SOU 2003:21 *Konstnärerna och trygghetssystemen.*
- SOU 2008:76 *F-skatt åt flera.*
- SOU 2008:89 *Trygghetssystemen för företagare.*
- SOU 2011:5 *Bemanningsdirektivets genomförande i Sverige.*
- SOU 2011:52 *Uppdragstagare i arbetslöshetsförsäkringen.*
- SOU 2015:21 *Mer trygghet och bättre försäkring.*
- SOU 2015:38 *Tillämpningsdirektivet till utstationeringsdirektivet – Del II.*
- SOU 2017:24 *Ett arbetsliv i förändring – hur påverkas ansvaret för arbetsmiljön?*

Promemorior i departementsserien

- Ds S 1985:1 *Företagarregistrering – klarare regler för socialavgifter.*
Ds 1988:59 *F-skattebevis – nya regler för skatteavdrag och socialavgifter.*
Ds 2002:56 *Hållfast arbetsrätt för ett föränderligt arbetsliv.*
Ds 2003:27 *Företags- och anställningsformer i förändring.*
Ds 2017:30 *Ett entreprenörsansvar i bygg- och anläggningsbranschen.*

Utskottsbetänkanden och riksdagsskrivelser

- Bet. 2012/13:TU16
Bet. 2014/15:TU2
Bet. 2016/17:AU4
Bet. 2017/18:AU4
Rskr. 2012/13:228
Rskr. 2014/15:24

Kommittédirektiv

- Dir. 2016:1 *Arbetsmiljöreger för ett modernt arbetsliv.*
Dir. 2017:108 *Översyn av F-skattesystemet.*
Dir. 2018:8 *En ny arbetslöshetsförsäkring för fler, grundad på inkomster.*

Motioner

- Motion 2012/13:T361 *Konkurrens på lika villkor inom åkerinäringen.*
Motion 2013/14:T510 *Hållbara lastbilstransporter.*
Motion till riksdagen 2015/16:263 *Främja egenanställningsformen.*
Motion till riksdagen 2015/16:1373 *Egenanställning som ett verktyg mot arbetslöshet.*
Motion till riksdagen 2016/17:1186 *Egenanställning.*
Motion till riksdagen 2017/18:244 *Egenanställning.*
Motion till riksdagen 2017/18:827 *Ofrivilliga egenföretagare.*

Rättsfall m.m.

Arbetsdomstolen

AD 1975 nr 33
AD 1975 nr 43
AD 1981 nr 121
AD 2005 nr 16
AD 2006 nr 24
AD 2008 nr 4
AD 2008 nr 50
AD 2013 nr 92

EU-domstolen

EU-domstolens dom den 22 december 2008 i mål nr C-161/07
EU-domstolens dom den 19 december 2012 i mål nr C-577/10
EU-domstolens dom den 4 december 2014 i mål nr C-413 /13

Försäkringsöverdomstolen

FÖD 1983:18

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1969 ref. 19
RÅ 1973 not. 85
RÅ 1974 not. 2068
RÅ 1976 ref. 159
RÅ 1981 ref. 1:17
RÅ82:50
RÅ 1983 ref. 1:40
RÅ84 1:47
RÅ84 1:56

RÅ85 1:37
RÅ 1986 ref. 8
RÅ 1987 ref. 158
RÅ 1987 ref. 164 I och II
RÅ 1993 ref. 55
RÅ 1998 ref.19
RÅ 2001 ref. 25
RÅ 2003 ref. 91
RÅ 2004 ref. 27
RÅ 2005 ref. 90
HFD 2017 ref. 41
Högsta förvaltningsdomstolens dom den 21 maj 2018 i mål
nr 1889-17 och 1890-17

Kammarrätterna

Kammarrätten i Göteborgs beslut den 30 april 2003 i mål nr 898-03
Kammarrätten i Göteborgs dom den 19 december 2008 i mål
nr 1417-06
Kammarrätten i Göteborgs dom den 11 maj 2010 i mål nr 3059-09
Kammarrätten i Göteborgs dom den 4 juni 2015 i mål
nr 4303–4304-14 och 4306-14
Kammarrätten i Göteborgs dom den 4 juni 2015 i mål
nr 4307–4308-14
Kammarrätten i Göteborgs dom den 30 september 2015 i mål
nr 911-15
Kammarrätten i Göteborgs dom den 2 maj 2017 i mål nr 4747-16
och 4749-4751-16
Kammarrätten i Jönköpings dom den 8 juni 2005 i mål nr 3020-04
Kammarrätten i Jönköpings dom den 10 oktober 2016 i mål
nr 3006-15
Kammarrätten i Stockholms dom den 27 december 2005 i mål
nr 5816-04

Kammarrättens i Stockholms dom den 9 januari 2007 i mål nr 3944-05

Kammarrätten i Stockholms dom den 12 december 2011 i mål nr 3157-11

Kammarrätten i Stockholms dom den 6 februari 2015 i mål nr 3054-14

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 28 september 2015 i mål nr 203–206-15

Förvaltningsrätterna

Förvaltningsrätten i Göteborgs dom den 20 juni 2017 i mål nr 6746-16 och 6747-16

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 3 juni 2014 i mål nr 25228-13 och 31305-13

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 16 februari 2017 i mål nr 9561-16

Förvaltningsrätten i Uppsalas dom den 26 juni 2017 i mål nr 2077-15, 2079-15, 2081-15, 2082-15 och 4098-15

Tingsrätt

Attunda Tingsrätts dom den 12 december 2016 i mål nr T 7165-16

Övrigt

All Music Agency AMA AB:s (AMA) hemsida (www.ama.se).

Cool Companys hemsida (www.coolcompany.com).

Egenanställningsföretagens branschorganisations hemsida, (www.egenanstallning.org).

Ekonomifaktas hemsida (www.ekonomifakta.se).

Firmify:s hemsida (www.firmify.se).

Företagarnas hemsida, (www.foretagarna.se).

Mimo utvecklings hemsida (www.mimo.se).

PaySalarys hemsida (www.paysalary.se).
Skatteverkets hemsida (www.skatteverket.se).
SLP Group AB (www.ukko.se).
Teaterförbundet (www.teaterforbundet.se).

Särskilt yttrande

Särskilt yttrande av experterna Patrick Krassén, Lynda Ondrasek Olofsson och Urban Rydin

Den särskilda utredaren har i betänkandet valt att använda begreppet "falsa egenföretagare". Detta är ett begrepp som är så gott som okänt inom skatterätten, och som synes ha sin grund i arbetsrätten. Även om begreppet falsa egenföretagare används i direktiven är det enligt vår uppfattning djupt olyckligt att använda det i betänkandet, eftersom det utgör en stark perspektivmarkör och sänder signaler om skattefusk och skatteundandragande. Det är angeläget att begreppsapparaten inom skatterätten behålls stringent. Av betänkandet framgår att falskheten ligger i att egenföretagandet döljer ett anställningsförhållande. Den fortsatta analysen bör därför, i den mån ett begrepp överhuvudtaget anses nödvändigt att formulera, ta fasta på ord som "dold" och "anställning".

Den skatterättsliga prövningen av om en person bedriver näringsverksamhet eller är anställd är en komplicerad fråga, där bedömningen ska ske utifrån ett stort antal kriterier som i olika fall har olika tyngd. Detta framgår inte av betänkandet, som saknar tillräckligt djup i analysen och i många delar ger en onyanserad bild av hur en sådan bedömning sker.

I en utredning vars uppdrag begränsar sig till den skatterättsliga lagstiftningen bör arbetsrättsliga problem, frågeställningar och tolkningar behandlas med stor försiktighet och återhållsamhet. Vi anser vidare att problem som huvudregel bör lösas inom det regelverk där de hör hemma, innebärande att eventuella arbetsrättsliga problem inte ska lösas genom ändringar i skattelagstiftningen.

Enligt direktiven ska den särskilda utredaren i delbetänkandet lämna en analys av om och i vilken utsträckning F-skattesystemet

uppfattas leda till att de som egentligen är anställda anlitas som näringsidkare. Utredaren konstaterar att sådana företeelser förekommer på den svenska arbetsmarknaden, men att det inte är möjligt att vare sig kvantifiera eller uppskatta omfattningen av företeelsen. Utredaren konstaterar vidare att det inte är möjligt att mäta eller närmare uppskatta om eller vilken effekt företeelsen har på skattefelet.

Det är naturligtvis av yttersta vikt att skattefusk, skatteundandragande och därmed sammankopplad illojal konkurrens motarbetas. Som utredaren konstaterat är det dock inte möjligt att vare sig kvantifiera eller uppskatta omfattningen av, och inte heller skattefelet från, företeelsen falskt egenföretagande. Enligt vår uppfattning är det därför heller inte möjligt att bedöma vilken inverkan F-skattesystemet har på företeelsen. Det underlag som tagits fram inom ramen för utredningen är således inte tillräckligt för att ta ställning till om bestämmelserna i F-skattesystemet behöver ändras. Vidare saknas en fullständig kartläggning och analys av dagens regelverk vad avser t.ex. uppföljningsmöjligheter, återkallelse regler – innefattande eventuella brister i tillämpningen av dessa – och de verktyg Skatteverket i övrigt förfogar över.

Vi vill slutligen understryka att om det under utredningens fortsatta arbete kommer fram underlag som visar att det är nödvändigt att ändra bestämmelserna om F-skatt i skatteförfarandelagen är det av stor vikt att samtliga konsekvenser – däribland F-skattesystemets betydelse för företagandets villkor och möjligheterna att starta, driva och utveckla företag – noggrant analyseras och beaktas. Det är angeläget att F-skattesystemets betydelse för företagarevillkoren ges en större vikt än vad som hittills skett i utredningens arbete.

Kommittédirektiv 2017:108

Översyn av F-skattesystemet

Beslut vid regeringssammanträde den 9 november 2017

Sammanfattning

En särskild utredare ska se över F-skattesystemet och analysera effekterna i vissa avseenden av bestämmelsernas utformning och tillämpning. Syftet med översynen är bl.a. att bekämpa skattefusk och skatteundandragande.

Utredaren ska bl.a.

- analysera om utformningen av bestämmelserna möjliggör att F-skattesystemet kan missbrukas för att undgå skatter eller avgifter och, om det bedöms lämpligt, föreslå författningsändringar i syfte att bekämpa skattefusk och skatteundandragande,
- analysera om det finns behov av åtgärder för att underlätta och förbättra Skatteverkets uppföljning av företag som är godkända för F-skatt, t.ex. F-skatt på prov eller tidsbegränsade godkännanden för F-skatt, och föreslå författningsändringar om det bedöms lämpligt,
- analysera om och på vilket sätt utformningen av F-skattesystemet inverkar på villkoren för att starta, driva och utveckla företag och, om det bedöms lämpligt, föreslå författningsändringar, och
- analysera om det förekommer ett missbruk av F-skattesystemet för att kringgå bestämmelserna om skyddsregler för arbetstagare och, om det bedöms lämpligt, föreslå författningsändringar.

I ett delbetänkande, som ska lämnas senast den 15 juni 2018, ska utredaren lämna en analys av om och i vilken utsträckning F-skattesystemet uppfattas leda till att de som egentligen är anställda anlitas som näringsidkare, s.k. falska egenföretagare. Utredaren ska redovisa det slutliga uppdraget senast den 3 juni 2019.

Det är viktigt för skattesystemets legitimitet att skattefusk och skatteundrandragande minimeras

Skattepolitikens främsta syfte är att finansiera den gemensamma välfärden, olika samhällsfunktioner och andra offentliga utgifter. Skatterna ska tas ut på ett sätt som är förenligt med de övergripande målen för regeringens ekonomiska politik. Skattepolitiken ska vid sidan om att säkra goda och stabila skatteintäkter även skapa förutsättningar för en hållbar tillväxt och hög sysselsättning, ett rättvist fördelat välstånd samt bidra till ett miljömässigt och socialt hållbart samhälle.

För att skattepolitiken på ett effektivt sätt ska kunna stödja den ekonomiska politiken bör den utformas enligt ett antal vägledande principer, bl.a. ska medborgarna och företagen ha ett högt förtroende för skattesystemet. Ett högt förtroende är nödvändigt för att skatterna långsiktigt ska kunna finansiera den gemensamma välfärden, olika samhällsfunktioner och andra offentliga utgifter. För att stärka legitimiteten ska regelverket vara möjligt att förstå och inte leda till onödigt stora administrativa kostnader för dem som tillämpar reglerna. Nyttan av förenklingar ska dock alltid vägas mot behovet av att värna skatteintäkterna, åstadkomma rättvisa mellan skattskyldiga samt motverka skattefusk och skatteundrandragande.

Ett högt förtroende för skattesystemet kräver också åtgärder för att bekämpa skattebrott, skattefusk och skatteundrandraganden. En minskning av det s.k. skattefelet, dvs. skillnaden mellan de fastställda och de teoretiskt riktiga skattebeloppen, kan i första hand uppfattas som en uppgift för Skatteverket. Men det är också en central uppgift för lagstiftaren (prop. 2014/15:100 s. 104 f.).

Utöver regeringens arbete mot skattefusk och skatteundrandragande arbetar regeringen för ordning och reda på arbetsmarknaden, genom bl.a. myndighetssamverkan mot osund konkurrens och bättre utstationeringsregler. Ett konkurrenskraftigt och dynamiskt företagsklimat är grunden för tillväxt och jobbskapande (prop. 2016/17:100 s. 30 och 36).

Regeringen fortsätter arbetet mot skattefusks och skatteundandragande samt arbetet för ordning och reda på arbetsmarknaden (prop. 2017/18:1 Förslag till statens budget, finansplan m.m. s. 43 och 56).

Nuvarande regler och rättsverkningar

Aktuellt regelverk

Bestämmelser om godkännande för F-skatt finns i 9 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. I och med införandet av skatteförfarandelagen ersattes F-skattsedeln med ett godkännande för F-skatt (prop. 2010/11:165 s. 324 f.).

Skatteverket ska efter ansökan godkänna den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige för F-skatt (9 kap. 1 § första stycket). Ett godkännande för en fysisk person får förenas med villkoret att det bara får återopas i hans eller hennes näringsverksamhet (9 kap. 3 §). Avsikten är att fysiska personer som vid sidan av näringsverksamheten har en anställning ska betala den preliminära skatten på lönen genom skatteavdrag på samma sätt som andra anställda.

Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Vid bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt ska det särskilt beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet (13 kap. 1 § inkomstskattelagen [1999:1229], förkortad IL).

Under vissa förutsättningar ska Skatteverket inte fatta ett beslut om godkännande för F-skatt. Det ska inte göras om det finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas, eller om ansökan bara grundar sig på en delägars inräkningar från ett svenskt handelsbolag. Ett godkännande ska inte heller ges om den sökande inom de senaste två åren har brutit mot villkor om att ett godkännande för F-skatt enbart får återopas i hans eller hennes näringsverksamhet eller på annat sätt har missbrukat ett godkännande och missbruket inte är obetydligt. Beslut om godkännande ska inte heller fattas om den sökande inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig.

Detsamma gäller om den sökande inte har följt ett föreläggande att lämna inkomstdeklaration eller särskild uppgift som ska lämnas av svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, eller har lämnat eller godkänt så bristfälliga uppgifter att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattning. Godkännande ska inte heller ske om den sökande har näringsförbud eller är försatt i konkurs (9 kap. 1 § andra stycket).

Prövningen av om det finns förutsättningar att inte godkänna en sökande för F-skatt ska, om den sökande är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag, i vissa fall även avse företagsledaren i företaget eller handelsbolaget (9 kap. 2 §).

Skatteverket ska återkalla ett godkännande för F-skatt om innehavaren begär det eller om förutsättningarna för godkännande för F-skatt inte är uppfyllda (9 kap. 4 § första stycket).

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket godkänna en sökande för F-skatt trots att förutsättningarna för godkännande inte är uppfyllda (9 kap. 1 § tredje stycket). Motsvarande gäller om det finns förutsättningar för att återkalla ett godkännande för F-skatt (9 kap. 4 § andra stycket).

Ett godkännande är inte tidsbegränsat utan gäller tills vidare (prop. 2010/11:165 s. 324 f.).

Även den som inte är skattskyldig i Sverige kan bli godkänd för F-skatt (jfr prop. 1996/97:100 s. 535 och 9 kap. 1 § första stycket).

Rättsverkningarna av ett godkännande för F-skatt

Rättsverkningarna av ett godkännande är knutet till godkännandet som sådant och återopandets av detta. Om den som tar emot ersättning för arbete är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut, ska utbetalaren inte göra skatteavdrag för preliminär skatt. Om mottagaren är godkänd för F-skatt med villkor gäller dock detta bara om godkännandet återopas skriftligen (10 kap. 11 § SFL). Mottagaren ska då betala sin preliminära skatt enligt en särskild debitering, F-skatt (8 kap. 2 och 3 §§ SFL). Utbetalaren ska inte heller betala arbetsgivaravgifter på ersättningen, utan mottagaren ska betala egenavgifter (2 kap. 5 § samt 3 kap. 1 och 8 §§ socialavgiftslagen [2000:980]).

Utbetalaren får godta en uppgift om godkännande för F-skatt från mottagaren om den lämnas i en handling som upprättas i samband med uppdraget och som innehåller nödvändiga identifikationsuppgifter för utbetalaren och mottagaren. Om utbetalaren känner till att en uppgift om godkännande för F-skatt är oriktig, får den inte godtas (10 kap. 12 §SFL).

Om det är uppenbart att den som är godkänd för F-skatt är att anse som anställd hos utbetalaren, ska utbetalaren skriftligen anmäla detta till Skatteverket (10 kap. 14 §första stycket SFL). Om anmälan inte görs, kan utbetalaren göras betalningsansvarig för ett belopp som motsvarar skatten och avgifterna på ersättningen (59 kap. 7 och 8 §§ SFL).

Behovet av en utredning

Ett högt förtroende för skattesystemet kräver åtgärder för att bekämpa skattefusk och skatteundandragande. Det är viktigt att bestämmelserna i skatteförfarandelagen och inkomstskattelagen är utformade på ett sådant sätt att F-skattesystemet inte kan missbrukas för att undgå skatter eller avgifter. Det måste också finnas effektiva verktyg för Skatteverkets kontrollverksamhet i syfte att säkra ett korrekt uttag av skatter och avgifter.

F-skattesystemet har funnits sedan 1993. Sedan systemet infördes har regelverket ändrats vid ett fåtal tillfällen. Någon sammanhållen översyn av F-skattesystemet ur ett skattefusk- och skatteundandragandeperspektiv har inte genomförts.

Utformningen av F-skattesystemet har betydelse för företagandets villkor och arbetstagarens ställning. Det är därför viktigt att skapa så goda villkor som möjligt för att starta, driva och utveckla företag. Det är vidare viktigt med ordning och reda på arbetsmarknaden. Det är otillfredsställande om F-skattesystemet kan missbrukas för att kringgå skyddsregler för arbetstagare.

Regeringen anser därför att det finns anledning se över F-skattesystemet och analysera effekterna i vissa avseenden av bestämmelsernas utformning och tillämpning men utan att förändra systemets grunder.

Uppdraget

Behöver F-skattesystemet ändras i syfte att bekämpa skattefusk och skatteundandragande?

Utredaren ska analysera om utformningen av bestämmelserna om godkännande av F-skatt i 9 kap. SFL möjliggör att F-skattesystemet kan missbrukas för att undgå skatter eller avgifter. Utredaren ska då bl.a. analysera om F-skattesystemet har lett till att de som egentligen är anställda har anlitats som näringsidkare, s.k. falska egenföretagare, och i vilken utsträckning systemet uppfattas kunna ge sådana effekter. En företeelse som bör analyseras särskilt är användandet av s.k. faktureringsplattformar, egenanställningsföretag eller liknande, där personer med A-skatt anser sig i formell mening anställda av ett faktureringsföretag och använder det företagets F-skatt vid fakturering av arbetet. Detta trots att det är den faktiska utföraren som har fått uppdraget och avtal om bl.a. arbetets utförande och pris har träffats mellan den faktiska utföraren och den som vill få arbetet utfört. Utifrån analysen ska utredaren ta ställning till om bestämmelserna behöver ändras i syfte att bekämpa skattefusk och skatteundandragande.

Ett godkännande för F-skatt meddelas om den som ansöker om F-skatt uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet. Vid ansökningstillfället är det naturligtvis svårt att veta hur den verksamhet som sökanden har för avsikt att bedriva kommer att utveckla sig. Det kan vara fråga om att den självständighet som krävs för näringsverksamhet är beroende av att det finns flera uppdragsgivare. Utredaren ska särskilt belysa frågan om det ska krävas mer än en uppdragsgivare för att godkännas för F-skatt. Ett exempel kan vara att en arbetsgivare säger upp anställda och sedan låter dem som kan skaffa ett godkännande för F-skatt fortsätta med i princip samma arbetsuppgifter som tidigare, och där den som godkänts för F-skatt sedan inte får några ytterligare uppdragsgivare. Ett system med F-skatt på prov skulle kunna vara ett sätt att stärka Skatteverkets möjligheter att kontrollera att en näringsverksamhet verkligen kommer igång.

Ett antal skattskyldiga, också begränsat skattskyldiga, bedriver näringsverksamhet i Sverige endast under en kort period. I de fall dessa har ansökt om och blivit godkända för F-skatt kommer de flesta att vara registrerade som godkända för F-skatt ända till dess att de anmäler att de inte längre vill vara godkända. Det finns därför en risk

att många som inte bedriver näringsverksamhet i Sverige belastar systemet. Skatteverket ska på eget initiativ återkalla godkännandet för F-skatt om myndigheten kan konstatera att den godkände inte längre har för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige. Det är dock ofta resurskrävande och förenat med betydande utredningssvårigheter att genomföra den sortens registervårdande åtgärder. Utredaren bör därför analysera om det finns behov av att underlätta och förbättra Skatteverkets möjligheter att följa upp företag som är godkända för F-skatt. En väg kan vara att införa en möjlighet till tidsbegränsade godkännanden för F-skatt.

Den som har fått näringsförbud kan inte godkännas för F-skatt och ett tidigare meddelat godkännande ska återkallas. Näringsförbud kan meddelas på grund av vissa brott, i samband med konkurs, på grund av underlåtenhet att betala skatt m.m. eller på grund av överträdelse av konkurrensbestämmelser (4–7 §§ lagen [2014:836] om näringsförbud). Ett godkännande för F-skatt ska återkallas för den som är försatt i konkurs eller inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig, oavsett om förhållandet har lett till näringsförbud. Frågan om godkännande för F-skatt påverkas däremot inte av kriminalitet eller överträdelse av konkurrensbestämmelser utan att näringsförbud har meddelats. Utredaren bör analysera om det finns behov av att införa en möjlighet att vägra eller återkalla ett godkännande för F-skatt vid kriminalitet eller överträdelse av konkurrensbestämmelser som inte har lett till näringsförbud.

Utredaren ska därför

- analysera om utformningen av bestämmelserna möjliggör att F-skattesystemet kan missbrukas för att undgå skatter eller avgifter och, om det bedöms lämpligt, föreslå författningsändringar i syfte att bekämpa skattefusk och skatteundandragande,
- analysera om det finns behov av åtgärder för att underlätta och förbättra Skatteverkets uppföljning av företag som är godkända för F-skatt, t.ex. F-skatt på prov eller tidsbegränsade godkännanden för F-skatt, och föreslå författningsändringar om det bedöms lämpligt, och

- analysera om det finns behov av att vägra eller återkalla ett godkännande för F-skatt vid kriminalitet eller överträdelse av konkurrensbestämmelser som inte har lett till näringsförbud och, om det bedöms lämpligt, föreslå författningsändringar.

Det ligger inte i utredarens uppdrag att överväga ett slopande av F-skattesystemet.

Påverkar F-skattesystemet företagandet?

Syftet med utvidgningen av näringsverksamhetsbegreppet i inkomstskattelagen 2009 var att fler skulle få möjlighet att starta företag. Det ansågs vara nödvändigt för näringsidkare som utför tjänster åt andra att ha F-skattsedel (numera godkännande för F-skatt) även om det inte är ett formellt krav. De rättsverkningar som hör ihop med F-skattsedeln gör det svårt att få uppdrag utan den (jfr prop. 2008/09:62 s. 22).

Eftersom ett godkännande för F-skatt och ett återopande av detta innebär att företagarens uppdragsgivare inte ska göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter kan godkännandet vara avgörande för om företaget får ett uppdrag eller inte.

Det är viktigt att skapa så goda villkor som möjligt för att starta, driva och utveckla företag. Utredaren ska analysera om och på vilket sätt utformningen av näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. 1 §IL och bestämmelserna om godkännande för F-skatt, inklusive rättsverkningarna av ett godkännande för F-skatt, inverkar på villkoren för att starta, driva och utveckla företag. Utifrån den analysen ska utredaren analysera och redogöra för om det finns behov av att ändra bestämmelserna. Förslagen ska i så fall ha som utgångspunkt att förbättra villkoren för att starta, driva och utveckla företag samt bidra till en ökad sysselsättning. Detta ska dock vägas mot behovet av att värna skatteintäkterna och motverka skattefusk och skatteundandragande. Reglerna ska vidare vara så enkla, tydliga och lätthanterliga som möjligt, för både enskilda och myndigheter.

Utredaren ska därför

- analysera om och på vilket sätt utformningen av F-skattesystemet inverkar på villkoren för att starta, driva och utveckla företag och, om det bedöms lämpligt, föreslå författningsändringar.

Missbrukas F-skattesystemet för att kringgå skyddsregler?

Bestämmelser om skyddsregler för arbetstagare och om anställningskydd finns i bl.a. arbetsmiljölagen (1977:1160) och lagen (1982:80) om anställningsskydd. I bl.a. socialförsäkringsbalken regleras arbetstagares rätt till socialförsäkringsförmåner.

Det är otillfredsställande om F-skattesystemet kan användas för att kringgå skyddsregler för arbetstagare. Det kan inte uteslutas att F-skattesystemet i praktiken även har påverkat om de skyddsregler för personer som är att se som arbetstagare inte tillämpas. Det arbetsrättsliga arbetstagarbegreppet är tvingande. I socialförsäkringshänseende är det inte heller tillfredsställande om den som ska anses som arbetstagare blir betraktad som näringsidkare, vilket medför ett i vissa avseenden annorlunda skydd.

Utredaren ska analysera om det förekommer ett missbruk av F-skattesystemet i syfte att kringgå bestämmelser för arbetstagare och i vilken utsträckning systemet uppfattas kunna ge sådana effekter. Utredaren ska då bl.a. analysera om tolkningen av begreppet näringsverksamhet i skatterättslig mening har fått för stor betydelse även på dessa områden och om det i så fall har lett till en icke avsedd urholkning av skyddet för arbetstagare. Om utredaren anser att bestämmelserna kringgås, ska förslag till relevanta åtgärder för att motverka detta lämnas.

Utredaren ska därför

- analysera om det förekommer ett missbruk av F-skattesystemet i syfte att kringgå bestämmelserna för arbetstagare och i vilken utsträckning systemet uppfattas kunna ge sådana effekter och, om det bedöms lämpligt, föreslå författningsändringar.

Det ligger inte i utredarens uppdrag att lämna förslag på det arbetsrättsliga området.

Konsekvensbeskrivningar

Utredaren ska bedöma de offentligfinansiella konsekvenserna, samhällsekonomiska konsekvenserna och konsekvenserna i övrigt av förslagen, däribland konsekvenserna för jämställdheten mellan kvinnor och män. Om förslagen kan förväntas leda till kostnadsökningar för det allmänna, ska utredaren föreslå hur dessa ska finansieras.

I konsekvenserna i övrigt ingår att även överväga om följdändringar eller andra författningsändringar krävs med anledning av de ändringar som föreslås. I så fall ska författningsförslag lämnas.

Samråd och redovisning av uppdraget

Utredaren ska i sitt arbete samråda med arbetsmarknadens parter.

I ett delbetänkande, som ska lämnas senast den 15 juni 2018, ska utredaren lämna en analys av om och i vilken utsträckning F-skattesystemet uppfattas leda till att de som egentligen är anställda anlitas som näringsidkare, s.k. falska egenföretagare. Utredaren ska redovisa det slutliga uppdraget senast den 3 juni 2019.

(Finansdepartementet)

Statens offentliga utredningar 2018

Kronologisk förteckning

1. Ett reklamlandskap i förändring – konsumentskydd och tillsyn i en digitaliserad värld. Fi.
2. Stärkt straffrättsligt skydd för blåljusverksamhet och andra samhällsnyttiga funktioner. Ju.
3. En strategisk agenda för internationalisering. U.
4. Framtidens biobank. S.
5. Vissa processuella frågor på socialförsäkringsområdet. S.
6. Grovt upphovsrättsbrott och grovt varumärkesbrott. Ju.
7. Försvarsmaktens långsiktiga materielbehov. Fö.
8. Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2018. Beslut under osäkerhet. M.
9. Ökad trygghet för studerande som blir sjuka. U.
10. Myndighetsgemensam indelning – samverkan på regional nivå. Volym 1. Myndighetsgemensam indelning – författningsändringar till följd av ny landstingsbeteckning. Volym 2. Fi.
11. Vårt gemensamma ansvar – för unga som varken arbetar eller studerar. U.
12. Uppdrag: Samverkan 2018. Många utmaningar återstår. A.
13. Finansiering av infrastruktur med skatt eller avgift? Fi.
14. Bidragsbrott och underrättelseskylighet vid felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen – en utvärdering. Fi.
15. Mindre aktörer i energilandskapet – genomgång av nuläget. M.
16. Vägen till självkörande fordon – introduktion. Del 1 + 2. N.
17. Med undervisningsskicklighet i centrum – ett ramverk för lärares och rektorers professionella utveckling. U.
18. Statens stöd till trossamfund i ett mångreligiöst Sverige. Ku.
19. Forska tillsammans – samverkan för lärande och förbättring. U.
20. Gräsrotsfinansiering. Fi.
21. Flexibel rehabilitering. A.
22. Ett ordnat mottagande – gemensamt ansvar för snabb etablering eller återvändande. A.
23. Konstnär – oavsett villkor? Ku.
24. Tid för utveckling. A.
25. Juridik som stöd för förvaltningens digitalisering. Fi.
26. Några frågor i skyddslagstiftningen. Fö.
27. Ekonomiska sanktioner mot terrorism. UD.
28. En nationell alarmeringstjänst – för snabba, säkra och effektiva hjälpinsatser. Ju.
29. Validering i högskolan – för tillgodoräkande och livslångt lärande. U.
30. Förenklat förfarande vid vissa beslut om hemlig avlyssning. Ju.
31. En lag om operativt militärt stöd mellan Sverige och Finland. Fö.
32. Ju förr desto bättre – vägar till en förebyggande socialtjänst. S.
33. Aggressionsbrottet och ändringar i Romstadgan. Ju.
34. Vägar till hållbara vattentjänster. M.
35. Ett gemensamt bostadsförsörjningsansvar. N.
36. Rätt att forska. Långsiktig reglering av forskningsdatabaser. U.
37. Att bryta ett våldsamt beteende – återfallsförebyggande insatser för män som utsätter närstående för våld. S.

38. Styra och leda med tillit.
Forskning och praktik. Fi.
39. God och nära vård.
En primärvårdsreform. S.
40. Vissa fredspliktsfrågor. A.
41. Statliga skolmyndigheter.
– för elever och barn i en bättre skola.
U.
42. Tryggad tillgång till kontanter. Fi.
43. Statliga servicekontor
– mer service på fler platser. Fi.
44. Möjligt, tillåtet och tillgängligt
– förslag till enklare och flexibla
upphandlingsregler och vissa regler
om överprövningsmål. Fi.
45. Behandling av personuppgifter vid
Myndigheten för arbetsmiljökunskap.
A.
46. En utvecklad översiktsplanering.
Del 1: Att underlätta efterföljande
planering. Del 2: Kommunal reglering
av upplåtelseformen. N.
47. Med tillit växer handlingsutrymmet.
– tillitsbaserad styrning och ledning
av välfärdssektorn. Fi.
48. En lärande tillsyn. Statlig granskning
som bidrar till verksamhetsutveckling
i vård, skola och omsorg. Fi.
49. F-skattesystemet
– några särskilt utpekade frågor. Fi.

Statens offentliga utredningar 2018

Systematisk förteckning

Arbetsmarknadsdepartementet

- Uppdrag: Samverkan 2018.
Många utmaningar återstår. [12]
- Flexibel rehabilitering. [21]
- Ett ordnat mottagande – gemensamt ansvar för snabb etablering eller återvändande. [22]
- Tid för utveckling. [24]
- Vissa fredspliktsfrågor. [40]
- Behandling av personuppgifter vid Myndigheten för arbetsmiljökunskap. [45]

Finansdepartementet

- Ett reklamlandskap i förändring – konsumentskydd och tillsyn i en digitaliserad värld. [1]
- Myndighetsgemensam indelning – samverkan på regional nivå. Volym 1. Myndighetsgemensam indelning – författningsändringar till följd av ny landstingsbeteckning. Volym 2. [10]
- Finansiering av infrastruktur med skatt eller avgift? [13]
- Bidragsbrott och underrättelseskyldighet vid felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen – en utvärdering. [14]
- Gräsrotsfinansiering. [20]
- Juridik som stöd för förvaltningens digitalisering. [25]
- Styra och leda med tillit. Forskning och praktik. [38]
- Tryggad tillgång till kontanter. [42]
- Statliga servicekontor – mer service på fler platser. [43]
- Möjligt, tillåtet och tillgängligt – förslag till enklare och flexibla upphandlingsregler och vissa regler om överprövningsmål. [44]

- Med tillit växer handlingsutrymmet.
– tillitsbaserad styrning och ledning av välfärdssektorn. [47]
- En lärande tillsyn. Statlig granskning som bidrar till verksamhetsutveckling i vård, skola och omsorg. [48]
- F-skattesystemet
– några särskilt utpekade frågor. [49]

Försvarsdepartementet

- Försvarsmaktens långsiktiga materielbehov. [7]
- Några frågor i skyddslagstiftningen. [26]
- En lag om operativt militärt stöd mellan Sverige och Finland. [31]

Justitiedepartementet

- Stärkt straffrättsligt skydd för blåljusverksamhet och andra samhällsnyttiga funktioner. [2]
- Grovt upphovsrättsbrott och grovt varumärkesbrott. [6]
- En nationell alarmeringstjänst – för snabba, säkra och effektiva hjälpinsatser. [28]
- Förenklat förfarande vid vissa beslut om hemlig avlyssning. [30]
- Aggressionsbrottet och ändringar i Romstadgan. [33]

Kulturdepartementet

- Statens stöd till trossamfund i ett mångreligiöst Sverige. [18]
- Konstnär – oavsett villkor? [23]

Miljö- och energidepartementet

Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2018.

Beslut under osäkerhet. [8]

Mindre aktörer i energilandskapet

– genomgång av nuläget. [15]

Vägar till hållbara vattentjänster. [34]

Näringsdepartementet

Vägen till självkörande fordon –

introduktion. Del 1 + 2. [16]

Ett gemensamt bostadsförsörjningsansvar.

[35]

En utvecklad översiktsplanering.

Del 1: Att underlätta efterföljande

planering. Del 2: Kommunal reglering

av upplåtelseformen. [46]

Socialdepartementet

Framtidens biobank. [4]

Vissa processuella frågor på social-

försäkringsområdet. [5]

Ju förr desto bättre – vägar till

en förebyggande socialtjänst. [32]

Att bryta ett våldsamt beteende

– återfallsförebyggande insatser

för män som utsätter närstående

för våld. [37]

God och nära vård. En primärvårdsreform.

[39]

Utbildningsdepartementet

En strategisk agenda

för internationalisering. [3]

Ökad trygghet för studerande

som blir sjuka. [9]

Vårt gemensamma ansvar

– för unga som varken arbetar eller

studerar. [11]

Med undervisningsskicklighet

i centrum – ett ramverk för lärares

och rektorers professionella

utveckling. [17]

Forska tillsammans – samverkan

för lärande och förbättring. [19]

Validering i högskolan – för tillgodo-

räkande och livslångt lärande. [29]

Rätt att forska. Långsiktig reglering av
forskningsdatabaser. [36]

Statliga skolmyndigheter.

– för elever och barn i en bättre skola.

[41]

Utrikesdepartementet

Ekonomiska sanktioner mot terrorism. [27]