

# Arbetsgivares ansvar för anställdas skatt, m m

*Av Lennart Larsson, fiskal vid kammarrätten i Jönköping*

Arbetsgivare är normalt sett skyldiga att verkställa skatteavdrag för sina anställda. Om skatteavdrag inte görs, har det allmänna möjlighet att ingripa genom att ålägga arbetsgivaren ansvarighet för den skatt han borde ha dragit. Motsvarande skyldighet föreligger med vissa begränsningar för uppdragsgivare.

## **Inledning**

Reglerna om arbetsgivares ansvarighet för anställdas skatt finns i uppborrdslagen (1953:272) (UBL). Tillämpliga lagrum är förutom själva ansvarsparagrafen, 75 §, även 39 §, som bl a behandlar vem som är arbetstagare, och 3 §, som bl a klargör när preliminär A-skatt skall utgå. Reglerna har kvarstått i huvudsak oförändrade sedan 1945 års uppborrdsförordning (1945:896) (UBF), varigenom det nuvarande systemet med källskatt tillkom. På senare tid har tillkommit två lagar, vilka rör angränsande förhållanden, nämligen lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar (AUL) samt lagen (1983:850) om undantag från vissa bestämmelser i UBL m m (här kallad uUBL). Sedan dessa lagar införts kan man inte längre se UBLs bestämmelser isolerat för sig utan måste se till helheten. Arbetsgivares ansvar har från tid till annan uppmärksammats i massmedia, senast bl a genom det s k Hjortbergsfallet (se RK 1985 1:5). Det allmänheten reagerat på tycks främst vara den bristande överensstämmelsen mellan begreppet arbetsgivare/arbetstagare, sådant det tillämpas av myndigheter och domstolar, och motsvarande begrepp i det allmänna rättsmedvetandet. Lagstiftningen tycks även ha uppfattats som oskälig i sin tillämpning.

Den fråga som först måste lösas och som ställer till med de flesta problemen när fråga uppkommer om arbetsgivares ansvar är: Föreligger ett arbetsgivare/arbetstagareförhållande eller är den anlitade parten självständig företagare. I de flesta fall är det inte någon svårighet att avgöra denna fråga. När någon är fast anställd hos en arbetsgivare i privat eller offentlig tjänst, vilket är fallet för de flesta löntagare i Sverige, är arbetsgivaren normalt sett ansvarig

för skatten. Avsikten med artikeln är att i ett sammanhang beröra bestämmelserna i UBL, AUL och uUBL samt att något belysa vem som är arbetstagare enligt UBL. Jag kommer även att behandla några rättsfall från senare tid. — Frågan om arbetsgivares ansvar är även beroende av andra rekvisit. Dessa kommer bara att omnämnas i framställningen.

### **Bestämmelserna i UBL**

Eftersom de tillämpliga bestämmelserna återfinns på flera olika ställen i UBL och eftersom de aktuella lagrummen även rör ganska perifera förhållanden, kan det finnas skäl att inledningsvis redogöra för de centrala delarna av lagbestämmelserna. I 75 § första stycket UBL regleras ansvarets omfattning på följande sätt:

Om arbetsgivare utan skälig anledning underlåter att göra avdrag för preliminär eller kvarstående skatt, är han ansvarig för skatt, som skatteavdraget skulle ha avsett, till belopp som svarar mot vad han har underlåtit att avdraga. Gäller arbetsgivarens ansvarighet på grund av underlåtenhet att göra avdrag för preliminär skatt arbetstagare, som ej är känd, skall vad arbetsgivaren har underlåtit att avdraga anses utgöra 40 procent av den lön på vilken skatteavdrag skulle ha gjorts.

Arbetstagaren skall åläggas betalningsskyldighet jämte arbetsgivaren. Reglerna om vem som är arbetsgivare/arbetstagare återfinns i 39 § 1 mom UBL, som rör skyldigheten att göra avdrag för preliminär skatt. Lagrummet lyder sålunda:

Vid utbetalning av kontant belopp, som för mottagaren (*arbetstagaren*) utgör sådan inkomst av tjänst som i 3 § 2 mom. under 1 första och andra styckena avses (*lön*), skall den som utbetalar beloppet (*arbetsgivaren*) göra avdrag för betalning av preliminär A-skatt som arbetstagaren har att betala (*skatteavdrag*) om inte annat följer av bestämmelserna i lagen (1983:850) om undantag från vissa bestämmelser i uppbördslagen (1953:272) m m. Bestämmelser om skyldighet att göra avdrag i vissa fall när det utbetalade beloppet inte utgör sådan lön finns i lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar.

Arbetsgivaren är i vissa fall även skyldig att göra skatteavdrag för kvarstående skatt. Enligt 3 § 2 mom UBL utgår preliminär skatt såsom A-skatt eller B-skatt. Första punkten rör A-skatt och lyder på följande sätt:

*Preliminär A-skatt* skall med de undantag, som framgår av vad nedan i detta moment och i 10 § sägs, utgöras för sådan inkomst av tjänst, vilken helt eller delvis utgår i penningar och vilken hänför sig till den skattskyldiges huvudsakliga arbetsanställning eller eljest utgör hans huvudsakliga inkomst av tjänst. För inkomst av sådan huvudsaklig arbetsanställning hos fysisk person eller dödsbo, som är avsedd att vara kortare tid än en vecka, skall dock preliminär A-skatt erläggas endast om vad som utbetalats utgör utgift i en av arbetsgivaren bedriven rörelse.

Med tjänst likställs i denna lag rätt till pension, livränta, som utgår på grund av sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkring eller annorledes än på grund av försäkring och inte utgör vederlag vid avyttring av egendom, ersättning, som i annan form än livränta utgår på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring, tagen i samband med tjänst, samt undantagsförmåner ävensom sådant periodiskt understöd eller sådan därmed jämförlig periodisk intäkt, varför givaren enligt 22, 25 eller 29 § kommunalskattelagen är berättigad till avdrag.

De undantag som avses i första stycket är följande. När inkomsten vid sidan av den huvudsakliga inkomsten av tjänst är betydande i förhållande till denna eller då det annars föreligger särskilda omständigheter kan lokala skattemyndigheten (lsm) föreskriva att preliminär B-skatt skall erläggas i stället för preliminär A-skatt. Preliminär A-skatt skall vidare inte beräknas i kommunal tjänst på ersättning för vissa med tjänsten förenade kostnader och inte i enskild tjänst i samma fall, om inte ersättningen väsentligen överstiger vad som skäligen kan anses vara erforderligt för kostnadernas bestridande. Preliminär A-skatt utgår i allmänhet inte heller för folkpension och tilläggs pension, inte för familjebidrag och slutligen inte för pension eller livränta från försäkringsanstalt, om utbetalningen inte överstiger visst belopp. Regeringen kan enligt 3 § 3 mom UBL förordna att skatteavdrag skall äga rum i en del angivna fall.

I anvisningspunkterna 1 och 2 till 39 § UBL anges när fråga är om arbetsgivare och arbetstagare enligt UBL:

Så är i princip fallet då någon utbetalar belopp, som för mottagaren motsvarar i nämnda paragraf (39 § 1 mom UBL, förf:s anmärkning) avsedd inkomst av tjänst. Härav följer att exempelvis den som är självständig företagare och vars inkomst är hänförlig till inkomst av rörelse icke skall vidkännas skatteavdrag å nämnda inkomst.

I handelsbolag eller enkelt bolag är det icke ovanligt, att en eller flera delägare utföra arbete för bolagets räkning och därför uppbära bestämd lön, beräknad för vecka, månad eller annan bestämd tidsperiod, varjämte vederbörande, utöver lönen, erhåller viss del i vinsten. Sådan delägare är icke arbetstagare enligt denna lags mening.

Den omständigheten att någon vid sidan av fastställd lön uppbär tantiem eller avlönas medelst provision förhindrar i och för sig icke att skatteavdrag verkställs.

2. Har arbetstagaren jämte sin huvudsyssla en eller flera bisysslor, skall, i de fall då enligt vad förut sagts skatteavdrag skall verkställas, sådant avdrag göras av den arbetsgivare, hos vilken arbetstagaren har sin huvudanställning. Kan av flera anställningar ingen anses såsom den huvudsakliga eller föreligger tvekan om vilken anställning som skall betraktas såsom huvudsaklig, har arbetstagaren eller arbetsgivaren att vända sig till den lokala skattemyndigheten, som meddelar besked om vid vilken anställning skatteavdrag skall verkställas.

Enligt 44 § UBL skall lsm på begäran lämna besked i frågor, som angår skyldigheten att göra skatteavdrag, hur sådant avdrag skall beräknas och tillämpningen i övrigt av bl a 39 § 1 mom samma lag beträffande arbetsgivare/arbetstagare.

Vad som krävs för ansvarighet kan punktvis sammanställas på följande sätt:

1. kontant utbetalning, helt eller delvis,
2. inkomst av tjänst för mottagaren,
3. utbetalaren skall vara arbetsgivare i förhållande till mottagaren,
4. beloppet skall vara hänförligt till mottagarens huvudsakliga arbetsanställning eller annars hans huvudsakliga inkomst av tjänst.

För inkomst av huvudsaklig arbetsanställning under kortare tid än en vecka

hos fysisk person och dödsbo gäller den ytterligare förutsättningen, att preliminär A-skatt skall erläggas endast om det utbetalade beloppet utgör utgift i en av arbetsgivaren bedriven rörelse. Vid en bedömning i efterhand får även frågan om skälig anledning till underlåtenhet att göra avdrag beaktas.

#### **Bestämmelserna i AUL och uUBL**

Den i inledningen omnämnda lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar (AUL) innebar vid sin tillkomst en utvidgning av skatteansvaret i förhållande till UBL. Lagen gäller såväl rörelseidkare som person som utför uppdrag som arbetstagare hos den som lämnat uppdraget. AUL är dock inte tillämplig när uppdragsgivaren är huvudarbetsgivare åt arbetstagaren och således skyldig att göra skatteavdrag enligt UBL. Enligt AUL skall uppdragsgivare vid utbetalning göra avdrag för skatt med 50 procent av ersättningen. Skyldigheten är begränsad till ett antal olika typer av uppdrag, vilka ansetts särskilt frekventa i samband med sk grå arbetskraft. Uppdragen skall enligt 5 § AUL avse mark, växtlighet, byggnad, arbete på arbetsplats i uppdragsgivarens rörelse eller godstransport (jämför 10 § mervärdeskattelagen (ML)). Undantag från avdragsskyldighet föreskrivs i följande fall:

1. om uppdraget avser en schablonbeskattad fastighet och uppdragsgivaren är fysisk person eller dödsbo;
2. om uppdraget avser bostadslägenhet som uppdragsgivaren innehar p g a hyresavtal eller tjänsteavtal eller som medlem i bostadsförening eller som delägare i bostadsaktiebolag;
3. om uppdraget ges till staten, landstingskommun, borgerlig primärkommun eller kyrklig kommun;
4. om uppdragstagaren är fysisk person och fakturan innehåller uppgift om uppdragstagarens namn och personnummer, ersättningen storlek och uppdragstagaren är skyldig att betala preliminär B-skatt;
5. om uppdragstagaren är juridisk person och fakturan innehåller uppgift om uppdragstagarens namn och registreringsnummer till mervärdeskatt, ersättningens storlek och mervärdeskattens belopp;
6. om det med fog kan antas att ersättningen till uppdragstagaren p g a uppdraget inte kommer att uppgå till 500 kr.

I 12 § AUL finns en bestämmelse motsvarande 75 § UBL. Enligt denna bestämmelse är en uppdragsgivare, som underlåter att innehålla 50 procent av ersättningen, betalningsskyldig för uppdragstagarens skatt intill det belopp som skulle ha innehållits. Betalningsskyldighet föreligger inte om uppdragstagaren vid utbetalningen av ersättningen är skyldig att betala preliminär B-skatt eller, om uppdragstagaren är juridisk person, är registrerad enligt ML. För att det ovan redovisade undantaget skall gälla ägare till schablonbeskattad fastighet och innehavare av bostadslägenhet som antingen är medlem i

bostadsförening eller andelsägare i bostadsaktiebolag, krävs enligt 8 § AUL att dessa lämnar vissa uppgifter i sina självdeklarationer. Om uppgiftsskyldigheten inte fullgörs, föreligger enligt 13 § AUL betalningsskyldighet på samma sätt som ovan angivits i 12 § AUL. Möjlighet till eftergift av den angivna betalningsskyldigheten föreligger enligt 14 § AUL under samma förutsättningar som möjlighet finns till eftergift av skattetillägg m m i taxeringslagen (TL).

Lagen (1983:850) om undantag från vissa bestämmelser i UBL m m (uUBL) kan sägas ha införts för att underlätta för småhusägare och lägenhetsinnehavare att få arbete utfört på och i sina bostäder. I samband med reparationsarbeten o dyl i bostäderna blev nämligen dessa i många fall ansvariga för den anlitade hantverkarens skatt. Undantaget i uUBL avser ägare till schablontaxerade villafastigheter samt innehavare av bostadslägenhet i bostadsförening eller i bostadsaktiebolag. Utfört arbete skall avse mark, växtlighet eller byggnad. För att undantag skall gälla krävs att betalning skett mot faktura som innehåller uppgift om uppdragstagarens namn och postadress, ersättningens storlek samt antingen mervärdeskattens belopp och uppdragstagarens registreringsnummer till sådan skatt eller uppgift om huruvida uppdragstagaren är skyldig att betala B-skatt.

#### Förarbeten m m

När bestämmelserna om arbetsgivaransvar infördes i 1945 års UBF anförde departementschefen i propositionen 1945:370 (sid 211), att frågan om huruvida löneavdrag skulle verkställas var beroende av huruvida det utbetalade beloppet för mottagaren utgjorde inkomst av tjänst eller ej. Departementschefen föreslog dessutom en relativt utförlig reglering i anvisningarna till 47 § UBF (nuvarande 39 § anv UBL). Bevillningsutskottet (BeU 1945:65 sid 31) ansåg å sin sida, att frågan om vem som skulle anses såsom arbetsgivare borde bedömas bl a med ledning av den praxis, som i förevarande hänseende utbildats vid tillämpningen av olika författningar som reglerade förhållandet mellan arbetsgivare och arbetstagare, t ex semesterlagen. Därutöver skulle i anvisningarna till 46 § UBF bara lämnas en allmänt hållen definition av begreppet arbetsgivare/arbetstagare. Lagen utformades enligt utskottets förslag. I propositionen 1953:100 (sid 470) till nuvarande UBL konstaterade departementschefen att stadgandet i 46 § UBF syntes ändamålsenligt och att det i princip borde bibehållas. Han anförde vidare:

Någon anknytning till utformningen av begreppen arbetsgivare och arbetstagare i annan lagstiftning bör icke göras. Även om understundom viss vägledning vid tolkningen av uppbördsförordningens bestämmelser om när avdragsskyldighet föreligger kan vinnas från andra rättsområden, där fråga är om arbetsgivare och arbetstagare, bör uppbördsförordningens bestämmelser om skatteavdrag för sin tillämplighet icke alltid vara beroende av den praxis, som utvecklats inom dessa andra rättsområden. Centrala uppbördsnämnden har, jämlikt sina befogenheter, även angivit att skatteavdrag skall göras i vissa fall, där tvekan kan råda huruvida ett arbetsgivare- och arbetstagarförhållande i annan mening än uppbördsförordningens är för handen men där det

framstått som naturligt och lämpligt med avdragsskyldighet. Häremot kan icke riktas berättigade anmärkningar. Uppbördsbestämmelserna bör, för att syftet med källskattereformen skall uppnås, kunna, inom ramen för det allmänna stadgandet i 46 §, genom bindande förklaringar av centrala uppborrdsnämnden anpassas efter de faktiskt föreliggande förhållandena. Det må tilläggas, att nämnden självfallet även äger medge, när speciella förhållanden påkallar detta, att skatteavdrag ej skall göras i fall då någon som helst tvekan icke råder om att enligt annan lagstiftning fråga är om arbetsgivare och arbetstagare.

De förarbeten som finns beträffande senare ändringar i UBL innehåller inte något som ger ytterligare ledning vid bedömningen av vad som är att förstå med begreppet arbetsgivare/arbetstagare. Departementschefens uttalande i 1953 års proposition ger i sig inte läsaren någon särskilt god ledning vid tillämpningen. Mera allmänt hållna uttalanden är dock inte något speciellt för UBL, utan lagstiftarens ovilja att närmare bestämma arbetsgivare/arbetstagarbegreppet är avsiktlig. På så sätt lämnas relativt stor frihet åt rättspraxis. Detta är en fördel, eftersom nya yrkeskategorier dyker upp och gamla försvinner och förhållandena är stadda i ständig utveckling.

Bindande förklaringar rörande hur arbetsgivare/arbetstagarbegreppet skall förstås har meddelats alltsedan tillkomsten av UBF. Först av centrala uppborrdsnämnden (CUN) under tiden 1946—1964, därefter av centrala folkbokförings- och uppborrdsnämnden (CFU) 1964—1970 och sedan dess av riksskatteverket (se 72 § UBL). Förklaringarna präglade tidigt begreppets utformning och har alltjämt betydelse. För en redovisning av denna praxis kan hänvisas till Lundin: Uppbörd av skatt sid 102 ff. Stor betydelse har naturligtvis även avgöranden från regeringsrätten (RR). Antalet refererade avgöranden synes något ha ökat de senaste tio — femton åren. De bindande förklaringarna har minskat i antal.

Departementschefens uttalande i 1953 års proposition innebär att praxis från tillämpningen av övriga arbetsgivare/arbetstagarbegrepp är av intresse. Det område som ligger närmast till hands är naturligt nog övrig skattelagstiftning. Varken kommunalskattelagen (KL) eller TL innehåller någon förklaring till begreppet arbetsgivare/arbetstagare. Frågan avgörs närmast genom gränsdragningen tjänst/rörelse, vilket också är ett av rekvisiten i UBL. Av 2 § 1 mom UBL framgår att beteckningarna i bl a KL har samma betydelse i UBL om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Detta innebär i förevarande hänseende att KLs bestämning av intäkt av tjänst i 31 § KL och av intäkt av rörelse i 27 § samma lag är tillämpliga. Rörelsekriterierna anses vara:

1. varaktighet,
2. vinstsyfte,
3. självständighet.

Jag avser inte att gå närmare in på gränsdragningen tjänst/rörelse, utan nöjer mig med att konstatera att rekvisitet självständighet är avgörande för om en verksamhet skall anses utgöra tjänst eller rörelse. Ledning för bestämmande av arbetsgivare/arbetstagarbegreppet kan även hämtas från tillämpningen av

lagen om allmän försäkring och från arbetsrätten. I arbetsrättskommitténs betänkande SOU 1975:1 Demokrati på arbetsplatsen gjordes en genomgång av praxis rörande arbetstagarebegreppet inom olika områden. Genomgången avsåg inte skattelagstiftningen. Utredningen konstaterade att all lagstiftning av mera omedelbart intresse byggde på det civilrättsliga arbetstagarebegreppet. Detta begrepp förutsätter att det finns ett avtal mellan parterna, enligt vilket den ena parten skall prestera arbete för motpartens räkning. Enligt utredningen skedde gränsdragningen genom en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Hänsyn skulle därvid tas inte endast till innehållet i avtalet mellan parterna utan även till omständigheter utan anknytning till detta avtal. Utredningen redovisade på sid 722 i betänkandet ett antal omständigheter, vilka tyder på att den arbetspresterande parten är att anse som arbetstagare: 1) Han har att personligen utföra arbetet vare sig detta utsgts i avtalet eller får anses vara förutsatt mellan kontrahenterna. 2) Han har faktiskt helt eller så gott som helt själv utfört arbetet. 3) Hans åtagande innefattar, att han ställer sin arbetskraft till förfogande till efter hand uppkommande arbetsuppgifter. 4) Förhållandet mellan kontrahenterna är av mera varaktig karaktär. 5) Han är förhindrad att samtidigt utföra liknande arbete av någon betydelse åt annan, vare sig detta grundar sig på direkt förbud eller bottnar i arbetsförhållandena, såsom exempelvis då hans tid eller krafter ej kan räcka till annat arbete. 6) Han är beträffande arbetets utförande underkastad bestämda direktiv eller närmare kontroll vare sig detta gäller sättet för arbetets utförande, arbetstiden eller arbetsplatsen. 7) Han har att i arbetet använda maskiner, redskap eller råvaror, som tillhandhålls honom av medkontrahenten. 8) Han får ersättning för sina direkta utlägg, exempelvis för resor. 9) Ersättningen för arbetsprestationen utgår åtminstone delvis i form av garanterad lön. 10) Han är i ekonomiskt och socialt hänseende jämställd med en arbetstagare. Omständigheter som talar för att den arbetspresterande parten är att betrakta som uppdragstagare (självständig företagare) brukar anses vara: 1) Han är ej skyldig att personligen utföra arbetet utan kan på eget ansvar överlåta arbetet helt eller delvis åt annan. 2) Han låter faktiskt på sitt ansvar annan helt eller delvis utföra arbetet. 3) Arbetsåtagandet är begränsat till viss eller möjligen vissa bestämda uppgifter. 4) Förhållandet mellan kontrahenterna är av tillfällig natur. 5) Varken avtalet eller arbetsförhållandena hindrar honom från att samtidigt utföra liknande arbete av någon betydelse åt annan. 6) Han bestämmer — frånsett inskränkningar som påkallats av arbetets natur — själv sättet för arbetets utförande samt arbetstid och arbetsplats. 7) Han har att i arbetet använda egna maskiner, redskap eller råvaror. 8) Han har att själv stå för utgifterna vid arbetets utförande. 9) Vederlaget för arbetsprestationen är helt beroende av verksamhetens ekonomiska resultat. 10) Han är i ekonomiskt och socialt hänseende jämställd med en företagare inom verksamhetsgrenen. 11) Han har för verksamheten erhållit personligt tillstånd eller

auktorisation av myndighet (exempelvis tillstånd till yrkesmässig automobiltrafik) eller fått egen firma registrerad.

Ovanstående synes i stort vara en utveckling av de kriterier Adlercreutz uppställt i boken *Arbetstagarebegreppet* (sid 123). Enligt utredningen tillkommer i det enskilda fallet olika omständigheter som kan inverka vid bedömningen, t ex att den arbetspresterande parten tidigare varit anställd hos motparten. Utredningen erinrar vidare om att de ovan angivna faktorerna har olika vikt och att antalet faktorer för eller emot den ena slutsatsen därför inte är avgörande för bedömningen. Förekomsten av en faktor som pekar i ena riktningen innebär dessutom inte med säkerhet att dess frånvaro eller förekomsten av en motsatt faktor har lika stort värde för påvisande av motsatsen.

Arbetstagarebegreppet har behandlats av Adlercreutz i boken *Arbetstagarebegreppet* (1964) samt bl a i Ds Fi 1976:4 och Ds S 1985:1. För information om vad som gäller inom socialförsäkringsområdet ger vidare riksskatteverket årligen ut broschyren *Vem är arbetstagare? Vem är uppdragstagare?*

I propositionen 1982/83:11 (sid 34) till AUL ansåg departementschefen, att beteckningarna uppdragsgivare respektive uppdragstagare var så klara att de inte behövde definieras. Rättsfall från RR som behandlar begreppet uppdragsgivare/uppdragstagare finns ännu inte. Skatteutskottet påpekade i betänkandet till AUL, SkU 1982/83:5 (sid 21—22), att en ökad enhetlighet i domstolarnas praxis beträffande tillämpningen av arbetsgivarbegreppet inom skatte- och avgiftsområdet torde kunna uppnås genom att en enhetlig instansordning införts med RR som högsta instans.

### Rättsfall

För att belysa de resonemang och överväganden som krävs för att avgöra om någon är arbetstagare redovisas här fem refererade avgöranden från RR.

Först redovisas rättsfallet *RA 1970 ref. 1*. Omständigheterna var följande. E utförde under några månader 1963 översättningsarbete åt ett förlag. Hon hade debetsedel å preliminär A-skatt. Förlaget verkställde inte avdrag för preliminär A-skatt på den utbetalade ersättningen. Uppbördsverket fann i resolution förlaget jämte E ansvarig för visst belopp. Länsstyrelsen (lst) fastställde beslutet med åberopande av 3 § 2 mom och 39 § 1 mom UBL. Kammarrätten (KR) yttrade följande:

Enär jämlikt 31 § KL till tjänst är att hänföra även tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet samt det förty enligt de av lst åberopade författningsrummen ålegat bolaget att verkställa vederbörliga skatteavdrag, lämnar KR besvären utan bifall.

Förlaget besvärade sig till RR och åberopade bl a att E var hemmafru och att hon under åren 1962—1964 bara anlitats i mindre omfattning. RR, som lämnade besvären utan bifall yttrade bl a följande:

Såsom KR funnit är E:s ersättning för översättningsarbete att hänföra till inkomst av tjänst.

... På grund av det sagda och då bolaget, som flera år anlitat E för översättningsarbete, ej haft skäl förmoda, att hennes arbete hos bolaget blott skulle vara en bisyssla i förhållande till annan mera omfattande anställning, och ej heller eljest visat skälig anledning för sin underlåtenhet att verkställa skatteavdrag, . . .

I rättsfallet *RRK R 1976 1:47* var omständigheterna följande. G arbetade under år 1967 som tamburvaktmästare vid Konsums restaurang Trappan i Göteborg. Hans arbetsförhållanden reglerades av ett avtal mellan Konsumtionsföreningen i Göteborg med omnejd, ekonomisk förening, å ena sidan och G å andra sidan. Lsm fann med stöd av 75 § UBL föreningen jämte G ansvarig för visst belopp avseende 1968 års taxering. Detta beslut fastställdes av länskatte-rätten (lsr) och KR. Föreningen gick vidare till RR som bl a yttrade följande:

Av det i målet företedda avtalet — som av föreningen uppgivits ansluta till ett ramavtal träffat år 1966 mellan Arbetsgivareföreningen för Hotell och Restauranger m fl och Restauranganställdas förbund — mellan föreningen och G framgår bl a följande. — G ägde att av de gäster vid restaurangen som tog hans tjänster i anspråk, uppbära frivilligt lämnade avgifter. Han ägde dock — med visst undantag för skolklasser — avkräva gäst 10 öre för inlämnade kläder eller persedlar. Den 'överenskomna ersättningen' till G var beräknad att med 100 kr överstiga vad diversearbete-re med mindre än tre års yrkesvana åtnjöt i löneförmåner enligt riksavtalet mellan parterna. G ägde rätt till semester enligt lag. Om mer än intjänad semester uttagits då 'anställningen avbrytes' förelåg återbetalningsskyldighet för G med belopp motsvarande uppuren semesterlön utöver intjänat belopp. Föreningen svarade för ATP, sjukförsäkring, grupplivförsäkring och AGB- försäkring. — Med hänsyn till vad som sålunda och i övrigt i målet framkommit anser RR att G varit anställd hos föreningen. Hans inkomst från denna anställning är — som också skett vid taxeringen av inkomsten — att anse som inkomst av tjänst. Vid detta förhållande har G haft att utgöra preliminär A-skatt och — eftersom anledning icke föreligger till antagande att G haft annan huvudarbetsgivare än föreningen — denna varit skyldig att verkställa avdrag för gäldande av denna skatt.

RR fann därefter att föreningen varit skyldig att verkställa preliminärskatteavdrag samt att den inte haft skälig anledning att underlåta skatteavdrag. Besvären lämnades utan bifall.

I avgörandet *RÅ 1977 1:64* var omständigheterna följande:

Enligt ett den 6 maj 1969 mellan Aktiebolaget Falckproduktion — vari regissören F var huvudaktieägare — å ena sidan och Sveriges Radio (SR) å andra sidan uppgjort kontrakt ställde Falckproduktion fr o m den 1 januari 1969 t o m den 31 december 1971 F till SR:s disposition för att medverka i TV 1. Ersättning skulle enligt kontraktet utgå med visst närmare angivet belopp per månad, vilket belopp innefattade ersättning för samtliga prestationer, som F under kontraktstiden utförde hos SR. Fr o m 1970 skulle, fortfarande enligt kontraktet, detta belopp ökas med samma generella tillägg, som kunde komma att utgå till Sveriges Radios tjänstemän. Kontraktet innehöll vidare följande villkor. F var under kontraktstiden skyldig att utföra de arbetsuppgifter, som tilldelades honom av chefen för TV 1. Kontraktet förutsatte, att Falckproduktion redovisade F som arbetstagare hos detta bolag och därvid svarade för avgifter till sjuk- och yrkesskadeförsäkring, tilläggs-pensionering, allmän arbetsgivaravgift etc samt kompletteringsförsäkring i SPP. F var under kontraktets giltighetstid skyldig att underkasta sig de allmänna ordningsbestämmelser, som fanns utfärdade inom SR.

SR betalade ut ersättning för F:s medverkan enligt avtalet. SR drog inte av någon preliminär skatt från ersättningen. Lsm fann SR jämte F ansvarig för den skatt som borde ha dragits av. Lst och KR fastställde lsm:s beslut. SR besvärade sig till RR. Majoriteten i RR yttrade i denna del:

Med beaktande av vad som i målet är upplyst i fråga om arten av den verksamhet som F bedriver hos SR under kontraktstiden anser RR kontraktet från uppbojdsrättslig synpunkt inte kunna tillämpas efter det innehåll som avtalskontrahenterna velat ge detsamma utan vara att bedöma som ett anställningsavtal där SR är att anse som arbetsgivare och F som arbetstagare. Det bör i sammanhanget påpekas, att — enligt lagkraftvunna taxeringar avseende inkomstären 1969 och 1970 — de av kontraktet härflutna ersättningarna från SR taxerats hos F personligen såsom intäkt av tjänst, och icke hos Falckproduktion. — Vidare är upplyst att, såvitt avser ifrågavarande inkomstår, för F utfärdats debetsedel å preliminär A-skatt. Anledning till antagande att F haft annan huvudarbetsgivare än SR föreligger icke. — Vid här ovan angivna förhållanden finner RR att SR har varit skyldig att jämlikt 39 § UBL verkställa skatteavdrag för gäldande av F:s preliminära A-skatt.

En ledamot var skiljaktig och ansåg att avtalet mellan SR och F skulle tillämpas enligt sitt innehåll. Majoriteten fann däremot att SR inte haft skäligen anledning att underlåta skatteavdrag och lämnade besvären utan bifall.

I rättsfallet *RA 1982 I:38* hade lsm funnit Göteborgs-Postens Nya Aktieföretag (GP) jämte K, vilken utfört tidningstransporter för GP, ansvarig för K:s skatt. GP hade anlitat bland andra K för tidningstransporter under 1977. K hade att med egen bil till anvisade platser och på bestämda tider transportera tidningar för vidare distribution till abonnenterna. Han hade under 1977 debetsedel å preliminär A-skatt. Förutom bolaget hade K i vart fall ytterligare en uppdragsgivare. Lsr fann vid en samlad bedömning av samtliga faktiska omständigheter att K varit arbetstagare hos GP. KR fann däremot att K borde anses som självständig uppdragstagare. Allmänna ombudet (AO) besvärade sig till RR. RR, som biföll besvären, yttrade bl a följande:

K utförde under år 1977 transportarbete för GP. Arbetet bestod i att han med egen bil transporterade tidningar, som på bestämda tider avlämnades på anvisade platser för vidare distribution till abonnenterna. Utdelningen till dessa ingick inte i K:s arbetsuppgifter. K fakturerade bolaget för transporter och ersättning för dessa betalades ut månadsvis. Ersättningen utgick efter körsträcka och inkluderade både arbete och kostnader för bilen.

K hade under 1977 att erlägga preliminär A-skatt. Han var registrerad för mervärdesskatt. Han hade varken inregistrerad firma eller trafik tillstånd. Under 1977 hade han enligt sin självdeklaration uppdrag också för Nordstans Tryckeri AB. Han redovisade ersättningarna från bolagen som inkomst av tjänst. Han gjorde i deklarationen värdeminskningsskatt för tre bilar. K taxerades för ersättningarna i enlighet med deklarationen.

Bolaget har i målet anfört bl a följande. K började utföra transporter för GP i mindre omfattning redan 1966 men verksamheten utvidgades och han har också kört ut Bohuslänningen och veckotidningar. Han har, såvitt bolaget känt till, använt två för transportändamål avsedda bilar, varav en lastbil. Under 1977 hade han transportuppdrag också för ett tredje företag och han skall ha anlitat medhjälpare i verksamheten.

AO har uppgett att K finansierat inköp av en personbil, som använts för transporter, genom lån från bolaget. Vidare har ombudet med hänvisning till utdrag ur bilregistret bestritt att K under år 1977 ägt en lastbil. AO har dessutom framhållit att det av K:s självdeklaration inte framgår vare sig att han skulle haft inkomster från ett tredje företag eller att han avlönat någon medhjälpa-

re. AO, som påpekat att hållande av egen bil i tjänsten är ett fullt normalt inslag i åtskilliga anställningsförhållanden, har gjort gällande att det enda som skilde K:s verksamhet från en normal anställning strängt taget var hans möjlighet att överlåta transporter till annan. Enligt AO kan rimligen inte enbart denna faktor innebära att K skall anses som rörelseidkare.

Bolaget har anfört att enligt dess mening en samlad bedömning av föreliggande omständigheter ger vid handen att K var att anse som rörelseidkare. De omständigheter som enligt bolaget talar härför är i huvudsak samma omständigheter som bolaget åberopat i KR och som återgivits i KR:s dom.

RR finner att den omständigheten, att något anställningsavtal inte funnits och att det inte heller varit parternas avsikt att ett anställningsförhållande skulle föreligga, inte har avgörande betydelse när det gäller att avgöra om bolaget skall anses ha varit arbetsgivare gentemot K i UBLs mening. Denna avsikt har inte föranlett K att anhålla om debetsedel på preliminär B-skatt.

Vissa andra av bolaget åberopade omständigheter ger visserligen visst stöd för uppfattningen att K bör anses som rörelseidkare. Mot detta talar emellertid att K, enligt uppgift som lämnats obestridd, finansierat inköp av en bil, som använts vid transporter, med lån från bolaget och att han inte haft trafik tillstånd. Till stöd för uppfattningen att han inte skall anses ha varit rörelseidkare talar också med särskild tyngd det förhållandet att han under beskattningsåret enligt utfärdad preliminärskattsedel haft att erlägga A-skatt liksom att han i sin självdeklaration redovisat ersättningsarna från bolaget som inkomst av tjänst.

Vid en samlad bedömning av de omständigheter som sålunda föreligger i målet finner RR att övertvägande skäl talar för att K skall anses ha varit arbetstagare hos bolaget i UBL:s mening. Den ersättning K uppburit från bolaget är därför att anse som inkomst av tjänst (lön), varför det har ålegat bolaget att verkställa skatteavdrag vid utbetalning av ersättningen.

En ledamot var skiljaktig och ändrade inte KR:s dom.

Slutligen redovisas *RA 1984 1:101*. PR Processutveckling Aktiebolag (PRP) sysslade med projekteringar för bl a kärnkraftsindustrin. PRP anlät under åren 1978—1979 Dozo Ingenjörbyrå Aktiebolag (Dozo) som underkonsult. Privatpersonen D ägde samtliga aktier i Dozo. Under den tid som PRP anlät Dozo var inte någon annan än D anställd i Dozo. Lsm fann PRP jämte D ansvarigt för skatt. Länsrätten ansåg att PRP inte var ansvarigt, medan KR var av samma uppfattning som lsm. PRP besvärade sig till RR. RR redogjorde i sin dom utförligt för D:s och Dozos förhållanden samt för deras förhållande till PRP och vad som gällde inom den aktuella branschen. Härefter yttrade RR bl a följande:

I målet har framkommit vissa omständigheter som genom att de mera utmärker tjänst än rörelse talar för att PRP varit arbetsgivare för D i den mening som avses i UBL. PRP har sålunda genom avtal med Dozo uppenbarligen i första hand velat tillgodogöra sig D:s personliga skicklighet. D har också personligen utfört allt arbete enligt avtalet. Ersättning för arbetet har utgått på grundval av tidsåtgång. D har under den tid uppdraget för PRP pågått inte utfört uppdrag åt annan än PRP. Förhållandet mellan parterna har varit långvarigt.

Emellertid skall även följande beaktas. D, som har högre teknisk utbildning, har sedan han under flerårig tjänstgöring skaffat sig praktisk erfarenhet på ett specialområde inom kärnkraft-verkstekniken arbetat som konsulterande ingenjör inom detta område. Sedan 1972 har verksamheten bedrivits i aktiebolagets form genom Dozo. Dozo har såvitt framkommit i målet fullgjort samtliga skyldigheter som åvilat bolaget i skatte- och avgiftshänseende, bl a som arbetsgivare åt D. Dozo synes också ha iakttagit alla krav som aktiebolagslagen ställt på bolaget. Inga omständigheter har framkommit som talar för att bolaget tillkommit i huvudsakligt syfte att uppnå förmåner vid beskattningen eller eljest för annat ändamål än som uppgetts. Det tekniska specialom-

råde inom vilket D och Dozo varit verksamma har varit sådant att endast ett fåtal uppdragsgivare varit möjliga inom landet. På grund av arbetsuppgifternas natur och övriga omständigheter i branschen har vidare gällt att ett uppdrag normalt inneburit långvarig heltidsverksamhet för samma uppdragsgivare och därför utgjort hinder för utförande av uppdrag åt andra under samma tid. D har inte tidigare varit anställd hos PRP. Förhållandet mellan PRP och Dozo har reglerats av ABK 76, som allmänt tillämpas vid konsultuppdrag inom bl a ingenjörsvksamhet. Arbetsuppgifterna har varit av kvalificerat slag. Dozo har varit oförhindrat att anställa annan för att utföra arbetet. Det har ankommit på Dozo att avgöra tid och plats för uppdragets fullgörande. D har utfört sitt arbete såväl i eget kontor som i PRP:s kontor ävensom i den anläggning som uppdraget avsett. D har inte varit föremål för någon arbetsledning. Uppdraget har omprövats var tredje månad. Nu angivna omständigheter talar emot att ett arbetsgivare- arbetstagarförhållande i UBL:s mening förelegat mellan PRP och D.

RR finner vid en helhetsbedömning av vad som förekommit i målet inte visat att sådana omständigheter förelegat, som bör föranleda att förhållandet mellan PRP, Dozo och D skall bedömas på annat sätt än vad som framgår av de mellan PRP och Dozo slutna uppdragsavtalen enligt ABK 76. Enligt dessa avtal är Dozo uppdragstagare till PRP. Av det anförda följer att de av PRP till Dozo utbetalade beloppen skattemässigt skall redovisas av Dozo som omsättning i rörelsen. Beloppen utgör således inte i UBL:s mening inkomst av tjänst för D. PRP har därför inte varit skyldig att vid utbetalningarna av beloppen göra avdrag för preliminär skatt. Vid sådant förhållande saknas fog för lsm:s beslut att göra PRP jämte D ansvarigt för preliminär skatt.

RR biföll härefter besvären.

#### **Var står praxis idag?**

Från de ovan redovisade rättsfallen kan inte dras några helt säkra slutsatser om hur varje enskilt fall är att bedöma. Av materialet framgår dock att RR, i vart fall under senare tid, grundat sina avgöranden på helhetsbedömningar. Det är för tidigt att uttala sig om detta är en tendens eller om det beror på att omständigheterna varit sådana att denna metod fått tillgripas. Vid helhetsbedömningarna redovisas relevanta omständigheter på ett ofta mycket utförligt sätt och vägs sedan samman i ett avgörande. Någon tvekan om att det är det civilrättsliga arbetstagarbegreppet som ligger till grund för bedömningen råder inte. RR anger i flera avgöranden att parternas avsikt med rättsförhållandet inte har någon avgörande betydelse. Domstolen ser i stället till de faktiska omständigheterna i förhållandet mellan parterna. Faktorer som tillerkänns särskild betydelse är om A- eller B-skattsedel utfärdats samt hur uppdragstägaren redovisat ersättningen i sin självdeklaration. RR synes även vilja se förhållandena under en följd av år. Eftersom särskild vikt tillmäts bedömningen i inkomstskattehänseende, dvs om den utbetalade ersättningen utgör inkomst av tjänst eller av rörelse för mottagaren, är det inte överraskande att detta redovisas separat i varje avgörande. I 1970 års fall diskuterades inte ens arbetstagarbegreppet, utan domstolarna nöjde sig med att konstatera att ersättningen utgjorde inkomst av tjänst för E. Huruvida en tidigare gjord skatterättslig bedömning är prejudicerande när arbetsgivaransvaret skall avgöras framgår inte av vare sig förarbeten eller rättsfall. Jag har dock svårt att tro att skattedomstolarna skulle känna sig förhindrade att frångå en "felaktig" skatterättslig bedömning av en taxeringsnämnd eller av någon underinstans. I 1984

års avgörande från RR, men även i viss mån i 1982 års fall, framgår att RR argumenterat utifrån de ovan redovisade kriterierna i SOU 1975:1. Jag ifrågasätter därför om inte den slutsatsen bör kunna dras att de i SOU 1975:1 redovisade bedömningsgrunderna numera fått en sådan genomslagskraft att, även om UBL:s arbetstagarbegrepp tidigare inte helt stämde överens med det i betänkandet redovisade, begreppet numera har utvecklats därhän. Skillnaden ligger bara i att enligt UBL fråga alltid måste vara om inkomst av tjänst.

#### **Reformbehovet**

Jag är tveksam till om det verkligen föreligger något behov av en ändring av arbetstagarbegreppet. Möjlighet finns redan idag att vända sig till lsm för besked hur en anlitad person skall bedömas. Sedan uUBL införts är det vidare i huvudsak bara företag, rörelseidkare o d som berörs. Dessa kategorier har, även om kompetensen att göra bedömningar av angivet slag inte alltid finns inom företaget, möjlighet att vända sig till t ex branschorganisationer för rådgivning. Det måste dock erkännas att tillämpningen i det enskilda fallet kan få oskäliga följder. Jag kan därför dela den allmänna uppfattningen att behov av vissa förändringar i UBL föreligger. En möjlig lösning är därvid någon form av bindande företagarregistrering, enligt vilken avdrag för preliminärskatt inte skall ske om bevis på registrering uppvisas. Ett annat alternativ är att, efter AUL:s modell, tillerkänna vissa redan nu befintliga objektiva fakta visst värde vid bedömningen, t ex B-skattsedel och registrering till mervärdeskatt. En departementsstencil från finansdepartementet är aviserad till hösten 1987. Förhoppningsvis kommer där att föreslås lösningar.

## **DEN HÄR TIDNINGEN ÄR TS-KONTROLLERAD**

Annonsera i  
TS-kontrollerade tidningar så du vet  
vad du får för pengarna.



Tidningsstatistik AB Tel. 08-820230

# ”SRF:s egna kompetenskrav är min garanti.”

De drygt 700 ledamöterna i Sveriges Redovisningskonsulters Förbund ger service åt närmare 100.000 företag över hela landet. Allt från vanlig sifferhantering till kvalificerad ekonomisk rådgivning och medverkan i kundernas företagsutveckling. En service med ansvar och kvalitet.

SRF är en varudeklaration av kompetens. Förutom en avancerad teoretisk och praktisk grundutbildning krävs — för fortsatt ledamotskap i förbundet — en kontinuerlig aktualitetsutbildning på beskattnings- och redovisningsområdena.

Ett tämligen unikt krav i en yrkesorganisation som borgar för hög kvalitet på Redovisningskonsulten SRF.

Redovisningskonsulten SRF finns på de flesta orter. Du finner oss på Gula Sidorna under Revisorer och Redovisningskonsulter, betecknade med  $\Delta$ .



# SRF

— företagarens nära rådgivare och samtalspartner sedan 1936.

**SVERIGES REDOVISNINGSKONSULTERS FÖRBUND**

Förbundsadress: Magasinsgatan 7 A, Box 143, 791 23 Falun. Tfn 023/181 30.

**50 ÅR**

**Goda Råd gratis!**

Ja tack, skicka mig broschyren Goda Råd och information om Sveriges Redovisningskonsulters Förbund.

Namn .....

Företag .....

Adress .....

.....

SVERIGES REDOVISNINGSKONSULTERS FÖRBUND 