

<b>Målnummer:</b>	3570-00	<b>Avdelning:</b>	1
<b>Avgörandedatum:</b>	2001-01-17		
<b>Rubrik:</b>	En verksamhet som s.k. avbytare inom jordbruket har ansetts utgöra näringsverksamhet. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 1 § och 6 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor</li><li>• 4 kap. 7 § skattebetalningslagen (1997:483)</li><li>• 21 § kommunalskattelagen (1928:370)</li><li>• 1 § och 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.</li></ul>		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• RRK R76 1:119</li><li>• RÅ 1981 1:17</li><li>• RÅ 1982 1:29</li><li>• RÅ 1982 1:38</li><li>• RÅ 1982 1:50</li><li>• RÅ 1982 Aa 75</li><li>• RÅ 1983 1:84</li><li>• RÅ 1983 Aa 150</li><li>• RÅ 1984 1:24</li><li>• RÅ 1984 1:29</li><li>• RÅ 1984 1:42</li><li>• RÅ 1984 1:45</li><li>• RÅ 1984 1:47</li><li>• RÅ 1984 1:56</li><li>• RÅ 1984 1:101</li><li>• RÅ 1985 1:37</li><li>• RÅ 1985 1:76</li><li>• RÅ 1986 ref. 8</li><li>• RÅ 1986 ref. 29</li><li>• RÅ 1986 ref. 124</li><li>• RÅ 1986 not. 65</li><li>• RÅ 1986 not. 66</li><li>• RÅ 1986 not. 78</li><li>• RÅ 1987 ref. 163</li><li>• RÅ 1993 ref. 55</li><li>• RÅ 1993 ref. 104</li><li>• RÅ 1993 not. 150</li><li>• RÅ 1999 ref. 29</li></ul>		

---

**REFERAT**

Enligt 4 kap. 7 § skattebetalningslagen (1997:483) skall, med vissa inte aktuella undantag, en F-skattsedel efter ansökan utfärdas för den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet, såvida det inte finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas.

A ansökte hos skattemyndigheten om utfärdande av F-skattsedel och registrering för mervärdesskatt för inkomst från avbytarverksamhet inom jordbruket. Verksamheten var nystartad och skulle utföras enligt en till ansökan fogad verksamhetsbeskrivning där verksamheten beskrevs på följande sätt: "Min affärsidé är att till ett antal lantbrukare tillgodose dessas behov av ledighet och semester samt att ge hjälp vid sjukdom och olycksfall. Dessutom kommer jag att bistå med service vid arbetstoppar. Jag kommer mer specifikt att ställa mina tjänster till förfogande genom att rycka in tillfälligtvis och

ombesörja att nödvändiga sysslor - exempelvis utfodring och mjölkning av kor men även växtodlingsarbete - blir utförda i lantbruksföretaget. - I uppdragens natur ligger att i princip all nödvändig utrustning för arbetet, exempelvis anläggning för utfodring, mjölkning och utgödsling, tillhandahålls av kunden. Det är naturligt att lantbrukarens utrustning används, bl.a. eftersom denna är sådan som är fast installerad i lantbrukarens produktionsanläggning. - För att kunna vara ett fullserviceföretag kommer jag även att erbjuda tjänster som innefattar att jag använder vissa egna maskiner. Dessutom har jag anskaffat nödvändig kontorsutrustning. - Inom ramen för uppdragen är det jag, i egenskap av uppdragstagare, som ansvarar för hur och när arbetet skall utföras. Jag är vidare ansvarig för att arbetet blir utfört i enlighet med vad som avtalats mellan mig och lantbrukaren. Förorsakar jag skada eller annars inte utför arbetet på avtalat sätt kan jag givetvis ådra mig skadeståndsskyldighet mot kunden. Detta har föranlett mig att teckna en ansvarsförsäkring. - Arbetet kommer i princip att utföras hos lantbruksföretaget. Det är av naturliga skäl helt omöjligt att flytta en produktionsanläggning. Vidare är det jag som uppdragstagare som själv reglerar min arbetstid inom ramen för vad som är möjligt med hänsyn till sådana faktorer som att kor och andra djur måste skötas på vissa bestämda tider, vilket bl.a. gäller utfodring och mjölkning. - Jag vänder mig i min nuvarande marknadsföring till samtliga lantbrukare inom mitt primära marknadsområde, som är min bosättningskommun och kranskommunerna. Givetvis är min målsättning att jag i förlängningen skall utvidga mitt marknadsområde. Idag förhandlar jag med ett fyrtiotal olika kunder om kontrakt. Således kommer jag regelbundet att ha åtminstone 10 olika kunder. Härutöver kommer vi naturligtvis att få ytterligare tillfälliga uppdrag. - En del av kunderna är sådana som vill ha en mer regelbunden ledighet, exempelvis en till två dagar per månad, medan andra kunder har behov av förstärkning vid sjukdom och andra oförutsedda händelser. - Jag kommer att debitera kunderna ett visst pris per timme. I detta pris ingår även kostnader för sådan utrustning som jag har anskaffat för verksamheten. Därutöver utgår en framkörningsavgift. - Jag och mina samarbetspartners kommer själva att sköta marknadsföring, kundkontakter och administrativt arbete. Vidare kommer vi att utnyttja farmartjänst som ytterligare marknadsföringskanal. - I ett inledningsskede kommer jag själv att utföra flertalet uppdrag. I de avtal som jag tecknar finns emellertid inget krav på att jag personligen skall utföra uppdraget utan jag har fritt att sätta annan i mitt ställe. Vid vissa tillfällen kommer jag naturligtvis att ha åtminstone två uppdrag att utföra samtidigt. Dessutom kan jag av annan anledning vara förhindrad att utföra ett uppdrag vid något tillfälle. Detta har medfört att jag och fem andra personer tecknat ett samarbetsavtal, som innebär bl.a. att vi kommer att hjälpas åt med vissa uppdrag. Avtalet innebär att vi kommer att ha ett nära samarbete och utåt agerar vi i princip som en enhet. Även om en annan utför arbetet är det jag som är ansvarig uppdragstagare och som fakturerar lantbrukaren för utfört arbete. I förlängningen kan inte uteslutas att jag också måste ha anställd personal. - Min affärsidé är mycket snarlik den som anammats av alla personaluthyrningsföretag, nämligen att tillfälligtvis utföra sådant arbete som normalt utförs av uppdragsgivaren personligen eller dennes personal. Det är ingen som har ansett att den personal som dessa företag hyr ut skulle anses som anställda hos uppdragsgivarna. Det finns inget skäl att behandla mig annorlunda."

Skattemyndigheten i Örebro län (Skattekontoret Säffle) avlog den 5 oktober 1999 A:s ansökan om F-skattsedel med motiveringen att uppdragen inte nådde sådan grad av självständighet att de var att jämställa med yrkesmässigt självständigt bedrivna förvärsverksamhet. I stället gjorde skattemyndigheten den bedömningen att övervägande skäl tydde på att uppdragen som avbytare skulle hänföras till inkomst av tjänst.

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anhöll Riksskatteverket (RSV) jämlikt 6 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor att Skatterättsnämnden skulle besvara frågan om den i A:s ansökan beskrivna verksamheten skulle bedömas som näringsverksamhet vid

inkomsttaxering 2000, för 1999 års inkomster. RSV godtog därvid de omständigheter i sak som A angav i sin ansökan. RSV anförde vidare bl.a. följande. - Lagen om förhandsbesked i skattefrågor gäller enligt 1 § bl.a. förhandsbesked om skatt eller avgift som avses i 1 kap. 1 § första stycket taxeringslagen (1990:324), TL. - I 1 kap. 1 § första stycket TL räknas bl.a. kommunalskattelagen (1928:370), KL, upp, vilken lag i 21 § anger att med näringsverksamhet förstås yrkesmässig, självständigt bedriven förvärvsverksamhet. - Av 6 § lagen om förhandsbesked i skattefrågor framgår att förhandsbesked får lämnas om frågan angår en enskild och gäller ett yrkande eller en ansökan som denne framställt hos skattemyndigheten, skattemyndigheten fattat ett beslut som gått den enskilde emot och det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att förhandsbesked lämnas. - RSV vill framhålla att ansökan, som avser ett yrkande enligt skattebetalningslagen om att tilldelas F-skatt, omfattas av reglerna om förhandsbesked, eftersom den väsentliga grunden för frågan om F-skatt är huruvida näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen föreligger eller inte. Denna inställning vinner stöd i prop. 1997/98:65 (s. 40), där regeringen yttrade följande: "En oklar rättsfråga kan på ett tidigt stadium uppmärksammas sedan en enskild ansökt om F-skattsedel. I ett sådant fall kan oklarhet ligga i huruvida villkoren för utfärdandet av F-skattsedel är för handen." - RSV menar vidare att det är av vikt för en enhetlig lagtolkning och rättstillämpning att gränsdragningen mellan näringsverksamhet och tjänst ytterligare belyses. - Den praxis som finns på området är knapphändig och mestadels av äldre datum. I princip kan den sägas ha utbildats under 1960- och 70-talen. RSV har i rapport 1998:4 "Utvidgning av näringsbegreppet" gjort en sammanställning av den praxis som finns på området (a.a. bilaga 3). Utvecklingen i samhället har, enligt vad som framförts i debatten, medfört att äldre praxis delvis inte längre är tillämpbar. (Jämför Theorell-Nyberg i Svensk skattetidning 1998 s. 358 f. och Nilsson i Skattenytt 1999 s. 418 ff.) - Det saknas rättsfall från Regeringsrätten som behandlar frågan om avbytare inom jordbruket skall anses bedriva näringsverksamhet eller inte. - Frågan är av stor betydelse för de enskilda. Sedan Lantbrukets avbyttjänst lades ned har många av dem som tidigare varit anställda där startat verksamhet i egen regi som avbytare. Detta har medfört många ansökningar om F-skatt hos landets skattemyndigheter. Enligt uppgift har reglerna inte tolkats enhetligt vilket lett till att F-skatt tilldelats i en del fall, medan i andra, med i stort sett lika omständigheter, avslagsbeslut har meddelats. Den avgörande frågan har därvid varit huruvida den i ansökan beskrivna verksamheten skall anses vara näringsverksamhet i kommunalskattelagens mening eller inte. - Det kriterium för näringsverksamhet som har visat sig mest svårtolkat är verksamhetens självständighet. - I arbetsrättskommitténs betänkande SOU 1975:I har, efter en genomgång av den praxis på området som då fanns, räknats upp ett antal kriterier som bör beaktas när det civilrättsliga arbetstagarbegreppet skall bedömas (s. 722 f):

"Omständigheter vilka tyder på att den arbetspresterande parten är att betrakta som arbetstagare brukar anses vara: 1) Han har att personligen utföra arbetet, vare sig detta utsagts i avtalet eller får anses vara förutsatt mellan kontrahenterna. 2) Han har faktiskt helt eller så gott som helt 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 någon 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 har tillhandahållits 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 någon annan. 6) Han bestämmer - frånsett inskränkningar som påkallas 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."

Man anger vidare att även om det är en helhetsbedömning av samtliga omständigheter som görs, är det inte tillräckligt att vidta en enkel hopsummering av antalet faktorer som talar i ena eller andra riktningen för att avgöra om ett tjänsteavtal föreligger eller inte. De uppräknade omständigheterna får anses ha olika vikt. Det förhållandet att en viss omständighet starkt talar för att ett anställningsförhållande föreligger innebär inte att avsaknaden av omständigheten, eller ens dess motsats talar lika starkt för att det är fråga om ett uppdragsförhållande. - Praxisgenomgången gav enligt utredningen (s. 716) vid handen att försäkringsdomstolen, vilken vid denna tid var högsta instans i socialförsäkringsärenden, vanligen tillämpade motsvarande bedömningsmodell. I vissa fall hade en schabloniserad bedömningsmetod dock använts varvid man sett mer till vad som är normalt inom en yrkesgrupp eller en viss kategori av arbete. - Av den sammanställning av praxis som RSV gjort i rapport 1998:4 Utvidgning av näringsbegreppet framgår att det endast existerar ett fåtal domar från Regeringsrätten inom området.

De omständigheter som framförts i nu aktuellt fall talar såväl för att verksamheten är så självständigt bedriven att det är fråga om näringsverksamhet som för att ett arbetstagarförhållande föreligger. - Enligt RSV:s uppfattning talar följande omständigheter för att verksamheten skall bedömas som inkomst av näringsverksamhet: A kommer att ha flera, minst tio, uppdragsgivare. Det finns inget krav på att hon personligen utför arbetet. Hon har organiserat verksamheten så att hon i de fall avbytaruppdrag skall utföras samtidigt hos flera lantbrukare kan anlita en annan avbytare bland sina samarbetspartners. Hon fakturerar i dessa fall uppdragsgivaren för dessa uppdrag och hon ansvarar för eventuell skada som uppkommer genom sin ersättares agerande. Hon ansvarar dessutom själv för eventuell skada som åsamkas uppdragsgivaren genom hennes arbete. Hon har på grund härav tecknat en ansvarsförsäkring. A vänder sig i sin marknadsföring till en större krets presumtiva uppdragsgivare. - Följande omständigheter talar för att verksamheten skall bedömas som inkomst av tjänst: Uppdraget innebär i realiteten att A ställer sin egen arbetskraft till förfogande och syftet med verksamheten är inte att tillföra någon kunskap som inte redan finns hos lantbrukaren. Ersättningen för arbetet beräknas löpande per arbetad timme. Resekostnader ersätts särskilt. Arbetet utförs, om än av nödvändighet, i uppdragsgivarens lokaler och med dennes maskinella utrustning. A:s ekonomiska investering i verksamheten är blygsam. Det ekonomiska risktagandet, bortsett från risken att inte erhålla ersättning för den egna arbetsinsatsen, är därför begränsat.

Skatterättsnämnden (2000-05-02, Wingren, Brydolf, Johansson, Ståhl, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - A skall under de förutsättningar som angetts i ärendet anses bedriva näringsverksamhet. - Beslut. - A beviljas ersättning av

allmänna medel med 22 265 kr för kostnader i Skatterättsnämnden. - Motivering. - Förhandsbeskedet. - - - Med näringsverksamhet avses enligt 21 § KL - såvitt aktualiseras i det förevarande ärendet - yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet. Definitionen ansluter till kraven i tidigare, före den 1 juli 1990, gällande rätt för att rörelse skall föreligga. Den praxis som utbildats på området belyser således frågan om när näringsverksamhet skall föreligga (prop. 1989/90:110 s. 648). Tre rekvisit brukar därvid anges. Verksamheten skall vara varaktig, självständig och ha ett objektivet fastställbart vinstsyfte (se bl.a. a. prop. s. 310). I det föreliggande ärendet är frågan om verksamheten är självständigt bedriven. - Rörelseidkarebegreppets förhållande till arbetstagar- och uppdragstagarbegreppet har i ett stort antal mål som framför allt rört frågor om arbetsgivaravgifter enligt lagen om allmän försäkring (1962:381) varit föremål för Regeringsrättens bedömning. Såvitt gäller arbetstagarbegreppet har därvid angetts att detta enligt socialförsäkringslagstiftningen bygger på det civilrättsliga begreppet. Vid avgörande av frågan om ersättning utgetts till en anställd används vanligen en bedömningsmetod som tillämpas av Högsta domstolen och Arbetsdomstolen, dvs. en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. I vissa fall har emellertid en något mer schabloniserad bedömningsmetod kommit till användning, varvid man sett mera till vad som är normalt inom en yrkesgrupp eller inom en viss kategori av arbete än till samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Vad gäller begreppet rörelse inom socialförsäkringen har i förarbetena angetts att det skatterättsliga rörelsebegreppet skall vara vägledande (jfr såvitt gäller det nu sagda t.ex. RÅ83 1:84, RÅ84 1:56, RÅ 1986 ref. 29 och 124). - Ovannämnda praxis har avsett ett antal olika yrkesmässiga verksamheter med varierande förutsättningar för bedömningen av om ett anställningsförhållande förelegat eller om verksamheten varit hänförlig till rörelse. Regeringsrätten synes därvid ha gjort en sammanvägning av dessa förutsättningar i det enskilda fallet utifrån kriterierna för vad som skall anses som rörelse i skatterättsligt sammanhang utan att i någon högre grad göra en sådan schabloniserad bedömning av arbetstagarbegreppet inom socialförsäkringslagstiftningen som ovan nämnts (jfr RÅ83 1:84). - Vid bedömningen av praxis bör uppmärksammas att avgränsningsproblemen mellan inkomst av tjänst och inkomst av rörelse uppkommit framför allt i de fall där verksamheten riktat sig till endast en eller ett fåtal uppdragsgivare och uppdragen hos samme uppdragsgivare varat under en längre tid, ibland över flera år. Även om de bedömda verksamheterna har haft skiftande innehåll har vissa omständigheter av betydelse för gränsdragningen varit sådana som allmänt karakteriserar en rörelse respektive ett anställningsförhållande och som därför får anses ha tillmätts en grundläggande betydelse vid kategoriseringen. Här skall också anmärkas att vikt också måste fästas vid hur verksamheten har gestaltats och utvecklats under årens lopp (jfr RÅ84 1:56) och att rörelse kan anses föreligga även om verksamheten i ett inledningskede är av mindre omfattning (RÅ 1986 not. 78). - Sådana allmänna omständigheter som, oavsett vad verksamheten gått ut på, har talat för att verksamheten skall hänföras till rörelse har varit att den riktat sig till flera uppdragsgivare (jfr RÅ83 1:84, RÅ 1986 not. 65 och 78), att den bedrivits under inregistrerad firma, att verksamheten varit registrerad till mervärdesskatt (jfr RÅ83 1:84, RÅ 1986 ref. 29 och 124 samt ovannämnda notisfall) samt att den som bedrivit verksamheten varit innehavare av B-skattsedel eller i vart fall ansett sig böra inneha sådan skattsedel (jfr RÅ82 1:38, RÅ84 1:29). - Sådana allmänna omständigheter som har talat för att verksamheten grundats på ett anställningsförhållande har, förutom förekomsten av endast en eller några enstaka uppdragsgivare under längre tid, bl.a. varit att den bedrivits under uppdragsgivarens ledning med skyldighet att ställa sig till efterrättelse dennes anvisningar och föreskrifter samt att verksamheten avsett utförande av efter hand ålagda arbetsuppgifter (jfr RÅ84 1:47, RÅ84 1:56, RÅ85 1:37 och RÅ 1986 ref. 8). - För olika verksamheter har tillkommit olika omständigheter som följt av verksamhetens natur och som utöver sådana allmänna förutsättningar som karakteriserar en rörelse respektive ett anställningsförhållande särskilt beaktats vid bedömningen. När det således gällt att hänföra återförsäljares verksamhet till rörelse har avseende fästs vid bl.a. sådana förhållanden som att

försäljningen skett av varor inköpta i fast räkning, att den som bedriver verksamheten själv bestämmer omfattningen av arbetsinsatserna och själv står för kostnaderna. Mot detta har emellertid vägt att fråga varit om en enda uppdragsgivare och en stark bundenhet till denna genom försäljningens organisation (RÅ 1987 ref. 163). I fall, t.ex. när det gäller byggnadsverksamhet, där verksamheten krävt insatser i form av såväl material som tillgång till maskinell utrustning har det förhållandet att materialet och maskinutrustningen omfattats av uppdragstagarens åtagande och därmed inneburit en affärsmässig risk för honom, ansetts peka mot att fråga varit om rörelse även om verksamheten endast avsett en uppdragsgivare (jfr RÅ 1986 ref. 8 och RÅ 1986 not. 65; jfr även RÅ82 1:50). Om uppdraget grundat sig på uppdragstagarens personliga skicklighet och denne personligen åtagit sig att utföra arbetsuppgifterna har normalt ett anställningsförhållande ansetts föreligga (jfr RÅ84 1:56, RÅ84 1:101 och RÅ 1993 ref. 104). Det förhållandet att uppdragsgivaren och uppdragstagaren uppgett sig inte ha haft för avsikt att ingå ett arbets- eller uppdragsavtal har saknat betydelse för bedömningen (jfr RÅ82 1:38, RÅ 1982 Aa 75 och RÅ84 1:29). - Sammanfattningsvis kan av Regeringsrättens praxis utläsas att det utmärkande för de fall där bedömningen blivit den att ett anställningsförhållande har ansetts föreligga är att fråga varit om verksamhet som bedrivits mot endast en eller ett fåtal uppdragsgivare och dessutom ofta varat under lång tid och således typiskt sett framstått som anställningar. I de allra flesta fallen har därutöver tillkommit att uppdragstagaren varit underställd uppdragsgivarens arbetsledning samt i övrigt varit inordnad i uppdragsgivarens arbetsorganisation på i princip samma sätt som andra anställda, t.ex. genom att uppdraget utförts i uppdragsgivarens lokaler. Ytterligare omständigheter har i åtskilliga fall varit att inkomsten redovisats som inkomst av tjänst, att någon mervärdesskatteregistrering inte förekommit och att uppdragstagaren inte innehaft eller ansett sig böra inneha B-skatteskedel. Däremot synes över huvud taget inte något avgörande föreligga eller fall ha aktualiserats där en varaktig verksamhet av viss omfattning som innefattat tjänster riktade till en bredare krets än en eller några enstaka uppdragsgivare och där den som bedriver verksamheten vidtagit åtgärder i bl.a. skatte- och avgiftshänseende som anger att han bedriver rörelse, ansetts bedriven i ett anställningsförhållande och hänförlig till tjänst (jfr förutom ovan nämnda rättsfall, rättsfallsgenomgången i RSV Rapport 1998:4, F-skatt åt flera, s. 62 ff.). - Enligt uppgifterna i ärendet kommer A inledningsvis regelbundet att utföra uppdrag för i vart fall ett tiotal olika lantbrukare och verksamheten är avsedd att öka i omfattning. Av ett uppdrags tidsmässigt tillfälliga karaktär att vara ersättare för en lantbrukare vid dennes bortovaro på grund av semester eller sjukdom följer att hon inte står under dennes arbetsledning vid uppdragets utförande. Hon kan på grund av verksamhetens natur inte heller anses ingå i lantbrukarens arbetsorganisation av den anledningen att den på jordbruksfastigheten installerade utrustningen används för uppdragets utförande eller att uppdraget - vilket ligger i sakens natur - utförs där. Med hänsyn till det nu anförda och omständigheterna i övrigt - bl.a. att hon vidtagit åtgärder för att söka uppfylla vissa krav som ställs på en näringsidkare i skatte- och avgiftshänseende - finner nämnden att A bedriver näringsverksamhet. - Kostnadsersättning - A har yrkat ersättning för sina ombudskostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med sammanlagt 22 265 kr avseende 14,25 timmar à 1 562:50 kr. Tiden är nedlagd från november 1999 till mars 2000. - RSV har inte ansett sig kunna tillstyrka en högre timersättning än den som följer av gällande rättshjälptaxa för 2000, eller 1 075 kr. - Nämnden finner att det yrkade beloppet är skäligt. - Beskedet avser taxeringsåret 2000.

Ordföranden Ersson och ledamoten Svensson var skiljaktiga och anförde med instämmande av nämndens sekreterare Gilbe följande. A:s åtaganden innebär att hon åtar sig att uppehålla verksamheten (djurskötsel och växtodling) under lantbrukarens ledighet (avbytare). Hennes verksamhet innebär typiskt sett att utifrån givna ramar uppehålla driften på gården vid lantbrukarens bortovaro. En sådan verksamhet framstår inte som självständigt bedriven även med beaktande av det uppgivna antalet antagna uppdrag. Verksamheten är inte

tillräckligt avgränsad för att kunna jämföras med sådan verksamhet som bedrivs av konsulter, läkare, städare, manikyrist, fotvårdsexperter etc. Inte heller sker verksamheten med egna maskiner, egna anställda eller i egna lokaler. Vad som kan föranleda tveksamhet är att avbytaren kan sägas utöva sin verksamhet inom ramen för en alltmer frekvent förekommande personaluthyrningsverksamhet, dvs. den form av verksamhet som bedrivs av olika bemanningsföretag med egna anställda. Vid en jämförelse framstår avbytarverksamheten i den form den här avses bedrivas främst som en uthyrning av den egna arbetskraften i samarbete med andra avbytare. Enligt vår mening saknas stöd i praxis för att jämföra denna verksamhet byggd på det presenterade samarbetsavtalet, som inte innebär några egentliga ekonomiska åtaganden med en verksamhet som sker genom tillhandahållande av egna anställda. Vid angivna förhållande anser vi att A:s åtaganden utgör tillfälliga anställningar och de inkomster hon förvärfvar därav som inkomst av tjänst. - Vi anser att förhandsbesked bort lämnas i enlighet med det ovan anförda.

Riksskatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och hemställde att Regeringsrätten skulle pröva frågan om den av A beskrivna verksamheten är att bedöma som inkomst av näringsverksamhet eller som inkomst av tjänst vid inkomsttaxeringen 2000.

A bestred ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked och anförde följande. Hennes affärsidé innebär att hon säljer en tjänst innefattande att för ett antal lantbrukare tillgodose dessas behov av ledighet och semester samt att rycka in med kort varsel vid sjukdom och olycksfall. Det arbete hon utför hos uppdragsgivaren är sådant som är nödvändigt för att produktionen - exempelvis djurhållning och mjölkproduktion - skall kunna fortlöpa i lantbruksföretaget. När en uppdragstagare - oavsett om denne är verksam som avbytare inom lantbruket eller verksam i en annan bransch - skall utföra ett uppdrag sker detta vanligtvis inom vissa angivna ramar och det är alltid uppdragsgivaren som avgör och bestämmer vad som skall utföras. Denne bestämmer således ramen för uppdraget. Uppdragstagaren kan naturligtvis inte gå utanför denna givna ram; i sådant fall kan denne inte anses ha utfört beställt uppdrag. Inom ramen för uppdraget är det emellertid uppdragstagaren - avbytaren - som själv bestämmer hur arbetet skall utföras, även om det finns vissa yttre faktorer som också styr hur arbetet de facto kan utföras. Detta är dock faktorer som inte kan påverkas vare sig av uppdragsgivare eller uppdragstagare. Exempelvis är det inte uppdragsgivaren som bestämmer när djuren skall utfordras utan det är andra opåverkbara faktorer som avgör detta. Det faktum att det är hon som själv bestämmer hur det specifika uppdraget skall utföras visar att hennes verksamhet är självständigt bedriven.

A yrkade ersättning för kostnader för ombud i Regeringsrätten enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med 5 469 kr avseende 3,5 timmars arbete för ombudet à 1 562 kr 50 öre.

Riksskatteverket tillstyrkte att ersättning medges för 3,5 timmars arbete à 1 075 kr eller med 3 762 kr 50 öre, motsvarande gällande rättshjälptaxa.

Regeringsrätten (2001-01-17, Baekkevold, Nordborg, Hulgaard, Schäder, Wennerström) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

A skall beviljas ersättning för sina kostnader i målet hos Regeringsrätten. Skäl att bestämma ersättningen till lägre belopp än A yrkat föreligger inte.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Regeringsrätten bifaller yrkandet om ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. avseende kostnader i Regeringsrätten med 5 469 kr.

Föredraget 2000-11-29, föredragande Ingegerd Bolin, målnummer 3570-2000

---

**Sökord:** Förhandsbesked

**Litteratur:** SOU 1975:1 s. 716 och 722; prop. 1989/90:110 s. 311 och 648; prop. 1993/94:151 s. 135-136; prop. 1997/98:33 s. 39-41; prop. 1997/98:65 s. 51; prop. 1998/99:1 s. 143; RSV Rapport 1998:4 F-skatt åt flera; Svensk Skattetidning 1998 s. 358 ff.; Skattenytt 1999 s. 418-424.

---