

|                        |   |                   |   |
|------------------------|---|-------------------|---|
| <b>Målnummer:</b>      | 2751-95   | <b>Avdelning:</b> | 2 |
| <b>Avgörandedatum:</b> | 1998-01-15  |                   |   |
| <b>Rubrik:</b>         | I samband med utfärdande av F-skattsedel har skattemyndigheten som villkor föreskrivit att F-skattsedeln inte fick användas vid uppdrag för en viss kommun (som även var den skattskyldiges arbetsgivare). Fråga om lagligheten av villkoret. |                   |   |
| <b>Lagrum:</b>         | <ul style="list-style-type: none"><li>• 2 § 2 mom., 33 a §, 33 b §, 33 c §, 38 § första stycket 3 och 40 a § uppbördslagen (1953:272)</li><li>• Jämför 4 kap. 9 § och 13 § samt 5 kap. 7 § skattebetalningslagen (1997:483)</li></ul>         |                   |   |
| <b>Rättsfall:</b>      |   |                   |   |

---

**REFERAT**

C.O. var sedan år 1979 anställd hos Stenungsunds kommun som gymnasielärare i ämnet datakunskap. I tjänsten ingick också underhållsansvar för fyra datasalar. Jämsides med tjänsten som gymnasielärare arbetade C.O. också med utbildning för ett annat kommunalt organ i Stenungsunds kommun benämnt Uppdragsutbildningen. Några fasta tjänster förekom inte hos Uppdragsutbildningen, utan utbildarna knöts upp per projekt och arbetade på konsultbasis. Uppdragsutbildningen fungerade som ett entreprenadföretag inom utbildningssektorn och kunderna utgjordes av företag och organisationer som behövde utbilda sin personal. C.O., som hade låtit inregistrera en enskild firma, ansökte hos skattemyndigheten om F-skattsedel för inkomståret 1994.

Skattemyndigheten i Göteborgs och Bohus län (lokala skattekontoret i Munkedal) beslöt den 26 september 1994 att utfärda en F-skattsedel under villkor att den inte fick användas vid uppdrag för Stenungsunds kommun, eftersom kommunen var C.O:s arbetsgivare och all utbetalning därifrån skulle räknas som inkomst av tjänst.

C.O. ansökte om omprövning av beslutet.

Skattemyndigheten ändrade i omprövningsbeslut den 4 oktober 1994 inte sitt tidigare beslut och ansåg att C.O. inte gentemot kommunen bedrev verksamhet på ett sådant självständigt sätt som karakteriserade näringsverksamhet. Ställningstagandet grundade sig på det förhållandet att han hade en lärartjänst på gymnasieskolan i kommunen och dessutom skulle ha uppdrag från kommunens uppdragsutbildning. Båda verksamheterna var så närbesläktade till sin natur att hela ersättningen från Stenungsunds kommun var att hänföra till inkomst av tjänst.

C.O. överklagade beslutet.

Länsrätten i Göteborgs och Bohus län (1994-12-08, ordförande Colliander) yttrade: Enligt 33 b § första stycket uppbördslagen (1953:272), UBL, skall skattsedel på preliminär F-skatt (F-skattsedel) utfärdas efter ansökan för en skattskyldig som bedriver eller som kan antas komma att bedriva näringsverksamhet. Av paragrafens andra stycke framgår vidare att skattemyndigheten får utfärda en F-skattsedel under villkor att den inte åberopas i ett anställningsförhållande. Av F-skattsedeln skall i sådant fall framgå att även en A-skattsedel har utfärdats. - Av handlingarna framgår bl.a. följande. C.O. har tilldelats en F-skattsedel under villkor att den inte åberopas mot Stenungsunds kommun. C.O. är anställd som lärare i datakunskap på

gymnasieskolan. Hans tjänst innefattar också att han är underhållsansvarig för fyra datasalar. Han har under senare år också varit projektanställd på Uppdragsutbildningen i Stenungsunds kommun. Uppdragsutbildningen är ett kommunalt organ som säljer kurser till företag m.m. Kurserna skräddarsys efter företagens önskemål och Uppdragsutbildningen tar kontakt med lämpliga kursledare. C.O. har yrkat att han skall få återropa sin F-skattsedel gentemot Uppdragsutbildningen. Han anför att han är aktuell för två uppdrag varav ett mindre (ca 20 timmar) där Vattenfall är slutkund och ett större (ca 200 timmar) där Tanums kommun är slutkund. - Länsrätten gör följande bedömning. Med hänsyn dels till att C.O. är anställd som lärare av Stenungsunds kommun dels att han inte kan anses bedriva självständig verksamhet gentemot Uppdragsutbildningen i Stenungsunds kommun föreligger inte skäl att ändra skattemyndighetens beslut. - Länsrätten avslår överklagandet.

C.O. överklagade länsrättens dom.

Kammarrätten i Stockholm (1995-03-15, Nyström, Edström, Thorell, referent) instämde i länsrättens bedömning och ändrade därför inte den överklagade domen.

C.O. överklagade och yrkade att kammarrättens dom skulle ändras så att han fick återropa F-skattsedeln gentemot Uppdragsutbildningen i Stenungsunds kommun.

Prövningstillstånd meddelades.

Riksskatteverket bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (1998-01-15, Brink, Werner, Sjöberg, Lindstam, Hulgaard) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Reglerna om F-skattsedel infördes år 1993 (prop. 1991/92:112, bet. 1991/92:SkU29, rskr. 1991/92:292, SFS 1992:680 m.fl.). Syftet var bl.a. att åstadkomma klara och enkla regler i fråga om skyldigheten att göra skatteavdrag och betala sociala avgifter på ersättningar till uppdragstagare. Avgörande för om en arbets- eller uppdragsgivare skall göra preliminärskatteavdrag och betala sociala avgifter är numera arbets- eller uppdragstagarens slag av skattsedel. Skattsedeln avgör däremot inte till vilket inkomstslag en viss ersättning skall hänföras vid taxeringen.

Reglerna om F-skattsedel fanns tidigare i UBL, som fortfarande skall tillämpas bl.a. i fråga om preliminär skatt för tid före den 1 januari 1998. UBL har numera ersatts av skattebetalningslagen (1997:483), SBL.

Enligt 33 a § UBL skall skattsedel på preliminär A-skatt (A-skattsedel) utfärdas för skattskyldig som inte har tilldelats en F-skattsedel. En A-skattsedel skall även utfärdas för skattskyldig om skattemyndigheten beslutat om sådant villkor som avses i 33 b § andra stycket UBL.

I 33 b § första stycket UBL anges att skattsedel på preliminär F-skatt (F-skattsedel) skall, om inte annat följer av 33 c §, efter ansökan utfärdas för en skattskyldig som bedriver eller kan antas komma att bedriva näringsverksamhet. I andra stycket sägs att skattemyndigheten får besluta att en F-skattsedel utfärdas under villkor att den inte återropas i ett anställningsförhållande. Av F-skattsedeln skall i sådant fall framgå att även en A-skattsedel har utfärdats. I tredje stycket anges att i det fall som avses i andra stycket skall sådan arbetsgivare till den skattskyldige som skattemyndigheten känner till underrättas om beslutet. I 33 c § UBL finns bestämmelser om att F-skattsedel i vissa fall inte får utfärdas. Med näringsverksamhet avses enligt 2 § 2 mom. UBL verksamhet av sådant slag att intäkten därav räknas till intäkt av näringsverksamhet för den som bedriver näringsverksamheten.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

När C.O. ansökte om F-skattsedel hade skattemyndigheten att göra en preliminär bedömning av om den verksamhet som han avsåg att bedriva skulle komma att utgöra näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370). För denna bedömning har det varit av betydelse bl.a. om C.O:s arbete inom Uppdragsutbildningen skulle ses som ett led i hans anställning som lärare, som särskilda tillfälliga anställningar eller som uppdrag.

Skattemyndighetens bedömning var uppenbarligen att C.O. kunde antas komma att bedriva näringsverksamhet. Mot bakgrund av att han också innehade anställning fanns det anledning att besluta att F-skattsedeln skulle förenas med villkor att den inte fick åberopas i ett anställningsförhållande. Någon möjlighet att föreskriva att den inte fick åberopas i uppdragsförhållande fanns emellertid inte och inte heller att den inte fick åberopas i fråga om ersättning från viss fysisk eller juridisk person. Villkoret får således inte innefatta ett ställningstagande till frågan om ett visst arbete utförs inom ramen för ett anställningsförhållande eller ett uppdragsförhållande och därmed till frågan om den som utför arbetet har rätt att åberopa en F-skattsedel med villkor enligt 33 b § andra stycket UBL.

Om den som har en F-skattsedel med villkor enligt 33 b § andra stycket UBL utför ett arbete under sådana förhållanden att tvekan kan råda om det sker inom ramen för ett anställningsförhållande eller ett uppdragsförhållande, kan alltså osäkerhet uppkomma om han har rätt att åberopa F-skattsedeln. Någon förändring i denna del har inte inträffat genom att UBL ersatts av SBL. I denna har visserligen villkoret fått en annorlunda utformning, nämligen att F-skattsedeln får åberopas endast i innehavarens näringsverksamhet (4 kap. 9 § SBL). Hinder föreligger alltså att åberopa den inte bara i fråga om anställning utan också i fråga om uppdrag, om ersättningen för uppdraget skall tas upp som intäkt av tjänst. Tveksamheten torde därför i första hand komma att avse till vilket inkomstslag ersättningen för ett uppdrag skall hänföras.

För den som skall betala ut ersättning för arbetet uppkommer inte några svårigheter. Om F-skattsedeln åberopas, skall skatteavdrag inte göras och sociala avgifter inte betalas, medan motsatsen gäller i annat fall. Någon skyldighet att göra anmälan enligt 40 a § UBL (5 kap. 7 § SBL) föreligger inte, eftersom det inte uppenbart är fråga om anställning.

Innehavaren av F-skattsedeln kan givetvis undvika problemet genom att avstå från att åberopa F-skattsedeln. Något myndighetsbeslut i frågan huruvida skattsedeln får åberopas kan han däremot inte få. Frågan torde inte vara sådan att besked kunnat lämnas enligt 44 § andra stycket UBL, en bestämmelse som för övrigt inte har någon motsvarighet i SBL.

En viss bedömning av frågan om ett anställningsförhållande föreligger eller ej kan skattemyndigheten behöva göra, eftersom kända arbetsgivare enligt 33 b § tredje stycket UBL skall underrättas om en skattsedel utfärdats med villkor att den inte får användas i ett anställningsförhållande. Någon överprövning av skattemyndighetens ställningstagande kan dock inte ske och bestämmelsen har inte någon motsvarighet i SBL.

En egentlig prövning som kan bli föremål för överklagande kan därför komma till stånd först i efterhand när intäkten vid taxeringen skall hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst.

En bedömning som kan bli föremål för överklagande kan också komma att göras i ett ärende om återkallelse av F-skattsedeln enligt 38 § första stycket 3 UBL (4 kap. 13 § SBL) på grund av att innehavaren anses ha brutit mot villkoret. Det framstår dock som tveksamt om en missbedömning i ett svårbedömt fall skulle anses som ett sådant missbruk som återkallelsereglerna i denna del syftar till att motverka.

Skattemyndighetens beslut i förevarande mål gäller preliminär skatt som är att hänföra till uppbördsåret februari 1994 - januari 1995 (33 c § UBL). Den fråga som omfattas av överklagandet har således förfallit. Överklagandet föranleder därför inte något vidare yttrande.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avskriver målet.

Föredraget 1997-12-10, föredragande Ekroth, målnummer 2751-1995

---

**Sökord:** Uppbörd

**Litteratur:** prop. 1991/92:112, s. 80-82, 88-89, 118-119, 167, 170 och 177; prop. 1996/97:100, Del I, s. 249-250 och 535; prop. 1997/98:33, s. 39-41.

---