

9 Gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet, tjänst och kapital samt näringsverksamhet och kapital

9.1 Gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet

Gränsdragningen har betydelse ur flera synvinklar. Vid inkomst av tjänst ska arbetsgivaren vanligen betala socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag, medan i fråga om näringsverksamhet den skattskyldige själv i regel ska betala socialavgifterna i form av egenavgifter och själv svara för inbetalning av preliminär skatt.

Det avgörande för vem som ska betala socialavgifter och svara för inbetalning av preliminär skatt är vilket slag av skattsedel för preliminär skatt som inkomstagaren innehar. Den som bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet kan efter ansökan tilldelas en F-skattsedel. F-skatt är den normala skatteformen för näringsidkare och innebär att innehavaren själv svarar för betalning av socialavgifter och preliminärskatt. Detta gäller också för ersättningar som ska tas upp i inkomstslaget tjänst om innehavaren har en F-skattsedel utan villkor. En F-skattsedel med villkor (FA) innebär att innehavaren har både A- och F-skatt och ska använda A-skattsedeln i anställningsförhållanden och F-skattsedeln i sin näringsverksamhet. En näringsidkare som saknar F-skattsedel ska inte betala egenavgifter på ersättningar för arbete för annans räkning som han erhåller. Bestämmelserna om skatteformerna och de olika skattsedlarnas rättsverkningar finns i skattebetalningslagen (1997:483) och socialavgiftslagen (2000: 980).

Av 10 kap. 1 § IL framgår att till inkomstslaget tjänst räknas inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. Vidare sägs att med tjänst avses;

1. anställning,
2. uppdrag, och
3. annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur.

Skatteformen för den som har inkomster som ska beskattas i inkomstslaget tjänst är A-skatt. I normalfallet utfärdas ingen skattsedel på preliminär A-skatt. Den som inte har F-skatt anses ha skatteformen A-skatt.

Inkomst av tjänst redovisas enligt kontantprincipen. Inkomst av näringsverksamhet redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Inkomst av tjänst delas inte upp i förvärvskällor, vilket kan ske med inkomst av näringsverksamhet.

Med näringsverksamhet avses enligt 13 kap. 1 § IL förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Självständighetskriteriet är i regel det som avgör om en inkomst ska hänföras till tjänst eller näringsverksamhet. För vissa uppdrag gäller nämligen att om uppdragstagaren är osjälvständig hänförs inkomsten till tjänst. Bestämmer däremot uppdragstagaren självständigt under vilka former uppdraget ska utföras är det att hänföra till näringsverksamhet. Samtliga omständigheter sammanvägs vid bedömningen. De faktorer som har betydelse är bl.a. uppdragets art, antalet uppdragsgivare, uppdragens omfattning, om medhjälpare kan anlitas av uppdragstagaren, var uppdraget ska utföras, vem som håller med arbetsredskap, vem som bestämmer om arbetstider och om uppdragstagaren står någon ekonomisk risk.

I ett överklagat förhandsbesked, RÅ 2001 ref. 25, har gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet utförligt och med hänvisning till tidigare regeringsrättsavgöranden behandlats. Rättsfallet gäller en s.k. avbytare inom jordbruket som fått avslag på sin ansökan om F-skatt. SRN och RR ansåg däremot att avbytarverksamheten utgjorde näringsverksamhet (se vidare Handledning för skattebetalning 2004 avsnitt 4.2.1.3).

Självständig verksamhet som bedrivs utan vinstsyfte beskattas i inkomstslaget tjänst. Hit hör främst hobbyverksamhet (se avsnitt 19.14).

För t.ex. kulturarbetare som författare och konstnärer har verksamhetens varaktighet betydelse. Ett tillfälligt uppdrag som författare eller konstnärer hänförs till tjänst. Se t.ex. R77 1:15.

Inkomstslaget tjänst är det inkomstslag dit inkomster hänförs som inte utgör inkomster av de klarare avgränsade inkomstslagen kapital eller näringsverksamhet.

9.2 Gränsdragningen mellan tjänst och kapital

Inkomster av kapital beskattas endast statligt till skillnad från de övriga inkomstslagen, där beskattning sker både statligt och kommunalt. Kapitalbeskattningen omfattar endast inkomster av egenomsavkastning. Vissa gränsfall kan nämnas såsom beskattningen av ränteförmåner. Förmånen beskattas i tjänst, medan avdrag för förmånsvärdet medges i kapital. Kapitalbeskattningen är alltid proportionell (30 %), medan beskattningen i tjänst är progressiv.

9.3 Gränsdragningen mellan kapital och näringsverksamhet

Juridiska personer utom handelsbolag, EEIG och dödsbon kan inte ha inkomst av kapital. Om kapitalet är nedlagt i näringsverksamhet ska inkomsten hänföras till näringsverksamhet och beskattning ske där. Innehav av fastigheter hänförs till näringsverksamhet om det inte är fråga om privatbostadsfastighet enligt 2 kap. 13 § IL. Detsamma gäller bostadsrätter. Avkastning av privatbostäder beskattas i inkomstslaget kapital.