

Det skatterettslige virksomhetsbegrep

Særlig grensen mot arbeidsinntekter

Kandidatnr: 258

Veileder: Bettina Banoun

Leveringsfrist: 25.11.05

Til sammen 17533 ord

23.11.2005

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	1
1.1	PROBLEMSTILLING	1
1.2	AVGRENSNINGER.....	2
1.3	BEGREPSBRUKEN	2
1.4	DEN VIDERE FREMSTILLING	3
<u>2</u>	<u>SKATTELOVENS VIRKSOMHETSINNTEKTSBEGREP</u>	3
2.1	INNLEDNING.....	3
2.2	VIRKSOMHETSBEGET	4
2.3	ARBEID.....	6
2.4	FOLKETRYGDLOVEN.....	7
2.4.1	INNLEDNING.....	7
2.4.2	BEGREPENE.....	8
<u>3</u>	<u>VIRKNINGER AV KLASIFISERINGEN</u>	10
3.1	INNLEDNING.....	10
3.2	SKATTERETTLIG.....	10
3.2.1	OPPDRAKSGIVER OG ARBEIDSGIVER	10
3.2.2	SELVSTENDIG NÆRINGSDRIVENDE ELLER ARBEIDER	11
3.2.3	ENKELTPERSONAKSJESELSKAP.....	13
3.3	FOLKETRYGDLOVEN.....	14
3.3.1	ANDRE LOVER.....	15
3.3.2	ARBEIDSGIVERANSVARET	16
3.3.3	MERVERDIAVGIFTSLOVEN.....	17
<u>4</u>	<u>GRENSEDRAGNINGEN</u>	18
4.1	INNLEDNING.....	18
4.2	”EGEN REGNING OG RISIKO”.....	18
4.2.1	IKKE-OPPFYLLELSE.....	20
4.2.2	EGNE DRIFTSMIDLER	28
4.2.3	ET AVGRENSET OPPDRAG	31

4.2.4	BETALINGEN	33
4.2.4.1	Beregningsmåten	33
4.2.4.2	Betalingstidspunkt	34
4.2.4.3	Samlet vurdering av betalingen	34
4.2.5	SPESIALKOMPETANSE	35
4.2.6	FLERE INNTEKTER ELLER KUN DELER AV SAMME INNTEKT	35
4.2.7	STYRINGSRETTEEN	37
4.2.7.1	Administrativ styring	37
4.2.7.2	Faglig styring	39
4.2.7.3	Styringselskaper eller ”management for hire”	40
4.2.7.4	Samlet vurdering av styringsretten	44
4.2.8	ADGANG TIL Å SETTE INN VIKAR	45
4.2.9	PARTENES RUBRISERING AV FORHOLDET	46
4.2.10	FORHOLDET TIL DE OFFENTLIGE MYNDIGHETER	46
4.2.11	EGNE ANSATTE	46
4.2.12	KRAV PÅ NYE OPPDRAG ELLER VEDERLAG	47
4.2.13	ANSVARSBEGRENSING	48
4.2.14	FORSIKRING	48
4.2.15	OPPSUMMERING	49
4.2.16	RETTSPOLITISK VURDERING	50
4.3	”VEDVARENDE VIRKSOMHET”	51
4.3.1	INNLEDNING	51
4.3.2	OMFANG OG VARIGHET	52
4.3.3	OBJEKTIVISERT VURDERING AV INTENSJONEN	54
4.3.4	OPPSUMMERING	55
4.3.5	RETTSPOLITISK VURDERING	55
5	<u>LITTERATURLISTE</u>	56

1 Innledning

1.1 Problemstilling

Grensen mellom arbeidsinntekter og næringsinntekter er avgjørende for flere bestemmelser i og utenfor skatteretten. Oppgavens problemstilling er den skatterettslige grensedragningen mellom næringsinntekter og arbeidsinntekter. Den mer lempelige beskatningen av næringsinntekter har ført til et press mot reglene, ved at skattytere forsøker å få arbeidsinntekter klassifisert som næringsinntekter.

Dette kan vanskeliggjøre de vurderinger som ligningsmyndighetene og eventuelt domstolene må ta. Bedømmelsen er objektiv og skal skje på bakgrunn av objektivt konstaterbare handlinger og rettsakter. Det skal tas hensyn til skattyters motiver eller subjektive formål med handlingen. Skattyters klassifisering i selvangivelser og andre oppgaver vil være et utgangspunkt for vurderingen. Denne klassifiseringen blir i de fleste tilfeller akseptert av ligningsmyndighetene. Men de underliggende økonomiske realiteter kan tilsa en annen skatterettslig klassifikasjon.

Ved den skattemessige behandlingen av store selskaper vil det aldri være nødvendig å trekke grensen mellom virksomhets- og arbeidsinntekter. Det er helt opplagt at selskapets inntekter er næringsinntekter. Med store selskaper menes selskaper som eies av flere, har flere ansatte eller deltakere og driver med økonomisk virksomhet av et kvalifisert omfang. Behovet for å avgrense næringsinntekter mot arbeidsinntekter oppstår først når en eller et fåtall fysiske personer starter med inntektsskapende aktivitet av et visst omfang gjennom et foretak eller et selskap.

Oppgaven vil konsentreres om å trekke opp en grense mellom *selvstendige næringsdrivende* og *arbeidere*. *Arbeidere* vil være både arbeidstakere i tjenesteforhold og frilansere utenfor tjenesteforhold. Disse gruppene vil utgjøre to ulike avgrensninger

som må gjøres mot det skatterettslige virksomhetsbegrepet. Skatterettslig skiller det ikke mellom arbeid i og utenfor tjenesteforhold likt, se skatteloven § 5-10 a.¹ Noen klar grense mellom *arbeidstakere* og *frilansere* vil det derfor ikke være nødvendig å trekke.

1.2 Avgrensninger

Virksomhetsbegrepet har også en grense mot kapitalinntekter, herunder skillet mellom passiv kapitalforvaltning og virksomhet med de tilsvarende kapitalinstrumenter. En grensedragnings som vil bli viktig med de nye reglene om beregnet personinntekt for enkeltpersonforetak i sktl § 12-10. Virksomhetsbegrepets grense mot kapitalinntekter vil falle utenfor oppgavens problemstilling. Det samme vil gjelde virksomhetsbegrepets nedre grense mot ikke-økonomisk aktivitet. Med ikke-økonomisk aktivitet menes hobbyer, fritidssysler og frivillig arbeid for veldedige formål.

Inntektsklassifisering kan utgjøre en del av en større omgåelsesvurdering. Den skatterettslige tilordningen av inntekter og utgifter til aksjeselskap vil kunne avhenge av inntektsklassifiseringen. Den ulovfestede omgåelsesregel og skatterettslige prinsipper for tilordning vil falle utenfor oppgaven.

1.3 Begrepsbruken

Det vil være en del begreper som vil bli brukt om hverandre i oppgaven, uten at det skal medføre noen realitetsforskjell. Virksomhetsinntekter eller arbeidsinntekter vil referere til den aktiviteten inntekten oppsto fra. Begrepet ”*arbeider*” vil referere både til frilansere og arbeidstakere. ”*Frilanser*” vil være ensbetydende med en som utfører arbeid utenfor tjeneste, men uten å være selvstendig næringsdrivende. ”*Arbeidstaker*” og ”*lønnstaker*” vil bety det samme. Begrepene vil være forbeholdt arbeid i tjenesteforhold.

”*Arbeidsgiver*” vil bare bli brukt dersom det foreligger et tjenesteforhold, hvis ikke annet blir uttrykkelig sagt. Begrepet ”*oppdragstaker*” vil bli brukt både om

¹ Lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (sktl)

frilansere og selvstendig næringsdrivende. ”*Virksomhet*” vil være ensbetydende med (selvstendig) næringsdrift.

1.4 Den videre fremstilling

Oppgaven vil bestå av fire hoveddeler i tillegg til innledningen. I kapittel 2 vil de viktigste begrepene bli definert og få en foreløpig behandling. Kapittel 3 vil omfatte reglene der skillet mellom arbeid og virksomhet er relevant. Oppgavens hoveddel vil være kapittel 4. Der vil først grensen mellom arbeidstakere og oppdragstakere behandles. Deretter vil grensen mellom selvstendig næringsdrivende og frilansere bli trukket opp. Avgjørende for begge vurderingene er en helhetsvurdering av momenter oppstilt av juridisk teori, doms- og ligningspraksis. Disse momentene utgjør underkapitelene i kapittel 4.

2 Skattelovens virksomhetsinntektsbegrep

2.1 Innledning

Skattelovsrevisjonen i 1999 førte til at skatteregler som før var spredt i forskjellige lover ble samlet i en lov. Skatteloven av 1999 erstattet skatteloven av 18. aug. 1911 nr. 8 og åtte særskattelover, herunder selskappskatteloven av 20. juli 1991 nr. 65.

Hovedformålet var å gi skattereglene en enklere og mer oversiktlig form, slik at reglene ville bli lettere tilgjengelig for flere brukere. Reglenes materielle innhold skulle være uforandret, noe som kommer frem av innledningen av Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Ny skattelov på side 1:

”Det dreier seg om en teknisk lovfornyelse, uten endring av de skattepolitiske og materielle løsningene som er nedfelt i det nåværende regelverket om skatt”.

I forarbeidene til den nye loven ble begrepene ”*virksomhet*” og ”*arbeid*” drøftet i tilknytning til flere av de nye lovbestemmelsene, særlig §§ 5-1, 5-10 og 5-30.

Begrepene blir forklart med henvisninger til både juridisk litteratur, lignings- og

domspraksis. Ot.prp. nr. 86 (1997-1998). Ny skattelov vil være et naturlig utgangspunkt for den videre fremstilling.

2.2 Virksomhetsbegrepet

I skatteloven av 1911 var det ikke gitt en klar definisjon av virksomhetsbegrepet. Virksomhetsbegrepet ble utviklet i et samspill mellom lignings- og domspraksis og juridisk litteratur. Magnus Aarbakke kom med et viktig bidrag i sin doktorgradavhandling om det skatterettslig virksomhetsbegrep.² Dette samspillet mellom teori og praksis kommer frem i Rt. 1985 s. 319 (*Rignes-dommen*). Førstvoterende redegjør for virksomhetsbegrepets gradvise utvikling:

”Det er ikke gitt noen definisjon av begrepet « virksomhet » i skatteloven eller dens forarbeider. Det foreligger heller ingen avgjørelse av Høyesterett som gir klar veiledning om innholdet i dette begrepet. Men i den skatterettslige teori er begrepet analysert blant annet på bakgrunn av Høyesteretts dom inntatt i Rt-1965-1159 (*Visterdommen*). Se særlig Aarbakke 1 c. side 175, og Ole Gjems-Onstad: Avskrivninger side 314. Det kan også vises til NOU 1981:48 side 100”.

I forarbeidene til skatteloven av 1999 blir virksomhetsbegrepet definert og den tidligere praksis oppsummert. I Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 48, blir alle bestemmelsene i 1911-loven med begrepene ”*virksomhet*” og ”*næring*” ramset opp. Den viktigste regelen var § 42 (1) 1 pkt. som fastslo at skattepliktig inntekt var ”*enhver fordel vunnet som er vunnet ved [...] virksomhet*”.

Det kommer videre frem av Ot.prp. nr. 86 s. 48 at begrepene ”*virksomhet*”, ”*næring*”, ”*næringsvirksomhet*” og ”*næringsdrift*” ble brukt om hverandre i skatteloven av 1911. I noen tilfeller ble også begrepene ”*forretningsforetak*” og ”*forretningsforetagende*” brukt.

² Magnus Aarbakke, *Virksomhetsbegrepet i Norsk skatterett*, 1967

Begrepene har blitt regnet som forholdsvis like, men de har ikke helt sammenfallende grenser. I Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) nevnes det videre, at både skatterettslig teori og ligningspraksis har funnet at virksomhetsbegrepet favner litt videre enn næringsbegrepet. Forskjellen ligger i at ”forretningsforetagende” har falt utenfor næringsbegrepet, men innenfor virksomhetsbegrepet. Med ”forretningsforetagende” har en tenkt seg mer enkeltstående foretak eller transaksjoner.

Det skal normalt foretas en skjønnsmessig vurdering om en aktivitet skal kunne anses som virksomhet i skattelovens forstand. I ot.prp. nr. 86 er det listet opp sentrale momenter i denne vurderingen fra doms- og ligningspraksis og skatterettslig teori. Momentet som først trekkes frem, er at det må være utøvet *aktivitet av et visst omfang og av en viss varighet*. Varighetskravet kan fravikes hvis aktiviteten ble påbegynt med sikte på et mer varig inntektsserverv, men uforutsette etterfølgende omstendigheter har gjort at skattyter måtte slutte. Kravet om varighet medfører at enkeltstående transaksjoner ikke skal regnes som virksomhet.

Det neste momentet er at aktiviteten må være utøvet for *skattyterens regning og risiko*. Selve ansvarsforholdet for virksomheten vil utgjøre en del av betraktningen. Aktiviteten må være utøvet av skattyteren alene eller av skattyteren i fellesskap med andre eller med andre som må likestilles med skattyteren. Den sistnevnte gruppe vil omfatte ektefelle eller andre nærstående til skatteyteren.

Avslutningsvis må aktiviteten ha *økonomisk karakter* og må objektivt sett være *egnet til å gi overskudd*. Aktiviteter uten rimelige muligheter for økonomisk overskudd faller derfor utenfor. Likeledes hobbyer, fritidssysler mv, der disse ikke har økonomisk siktemål.

I sktl § 5-30 finnes det en ikke-uttømmende beskrivelse av sider ved virksomhetsbegrepet. Virksomhetsbegrepet innebærer ”*fordel vunnet ved omsetning av varer og tjenester, realisasjon av andre formuesobjekter i virksomheten og avkastning av kapital i virksomheten*.” Det er ikke nødvendig å skille mellom virksomhetens omløpsmidler (*varer*) og anleggsmidler (*andre formuesobjekter*), for alle realisasjonsgevinster er omfattet av virksomhetsbegrepet. Kapitalavkastning i virksomheten er også omfattet, slik at grensen mellom kapitalgevinster og kapitalavkastning ikke må trekkes.

Likheten mellom næringsinntekter og arbeidsinntekter er omsetningen av tjenester. Arbeidstakeren stiller sin arbeidskraft til disposisjon for arbeidsgiveren. Den næringsdrivende selger sine tjenester til forskjellige oppdragsgivere.

2.3 Arbeid

I Ot.prp.nr.86 (1997-1998) s. 47 kommer det frem at arbeidsinntekter omfatter fordeler vunnet i og utenfor tjenesteforhold. I tjenesteforhold vil nesten alle fordeler fra arbeidsgiver regnes som arbeidsinntekt. Dette vil omfatte lønn og andre fordeler som arbeidstakeren har rettslig krav på, men også mer tilfeldige fordeler fra arbeidsgiver. Fordel vunnet ved arbeid utenfor tjenesteforhold omfatter inntekt fra oppdragsforhold, så fremt i ikke aktiviteten er virksomhet. Arbeidsbegrepet omfatter også arbeid skattyteren yter seg selv. Dette følger nå forutsetningsvis av sktl § 5-15 (1) bokstav j nr. 6 og 7. Arbeidsinntekter kan kun innvinnes av fysiske personer.

Det skatterettslige arbeidstakerbegrepet er også behandlet i forarbeidene til lov av 21. nov. 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt. I Ot.prp. nr. 17 1951 s. 48 flg. er vurderingen av om det foreligger et tjenesteforhold, knyttet opp mot den øvrige lovgivningen om arbeidstakere. Denne lovningen var lov av 6. juni 1930 nr. 18 om syketrygd § 1, lov av 16. juni 1936 nr. 8 om arbeidervern § 2 og lov av 14. november 1947 nr. 3 om ferie § 1.

Det er i Ot.prp. nr. 17 1951 s. 49 trukket frem at arbeidstakeren stiller sin arbeidskraft til arbeidsgiverens disposisjon mot vederlag, og at arbeidstakeren utfører arbeidet for arbeidsgiverens regning og er underlag arbeidsgiverens styring:

”Karakteristisk for et tjenesteforhold er i alminnelighet at det er inngått en avtale mellom arbeidsgiver og arbeidstaker om at sistnevnte for et bestemt vederlag skal stille sin arbeidskraft til rådighet for utførelsen av arbeid for arbeidsgiverens regning, og slik at arbeidstakeren plikter å følge arbeidsgiverens instruksjoner med omsyn til utførelsen av arbeidet m.v.”.

2.4 Folketrygdloven

2.4.1 Innledning

Lovgiver knyttet folketrygdlovens virksomhets- og arbeidsbegreper opp mot skatterettens begreper.³ Det kommer blant annet frem i Ot.prp.nr.17 (1965-1966) s. 24 der begrepet ”*selvstendig næringsdrift*” skulle ha samme innhold ved fastsettingen av arbeidsgiveravgift til folketrygden som i skatteretten. Ved fastleggelsen av det skatterettslige næringsbegrepet, ville en henvisning til det folkerettslige næringsbegrepet kun være en sirkelhenvisning.

I forbindelse med den nye folketrygdloven av 1997 ble begrepene ”*frilanser*”, ”*arbeidstaker*” og ”*selvstendig næringsdrivende*” definert i egne bestemmelser.⁴ Den tidligere folketrygdloven av 1966 hadde ingen tilsvarende bestemmelser. Definisjonene ble innført for at samme begrep skulle ha det samme innholdet i hele loven. I NOU 1990: 20 s. 173 kommer det frem at begrepet ”*arbeidstaker*” ble tolket annerledes i kapittel 4 om stønad ved arbeidsløshet, enn i resten av loven.

Folketrygdlovens definisjoner fikk skatterettslig relevans da de ble brukt av førstvoterende i Rt. 2000 s. 1981 (*Fabcon*). Høyesterett viste til Ot.prp. nr. 17 (1965-1966) s. 24 der begrepet ”*selvstendig næringsdrift*” skal ha det samme innholdet i skatteloven og folketrygdloven. Den nye definisjonen i ftrl § 1-10 blir brukt i et saksforhold før loven trådte i kraft:

”Avgrensinga i § 1-10 i den nye folketrygdlova av 1997 byggjer på den tidlegare rettstilstanden, og det som der er sagt er såleis av vekt når eg skal ta stilling i vår sak”.

Folketrygdlovens begreper var også fremme i Rt. 2002 s. 996 (*Skoog Hedrén*). Førstvoterende hadde en lignende begrunnelse som i *Fabcon*-dommen med at

³ Lov av 17. juni 1966 nr. 12 om folketrygd

⁴ Lov av 28 feb. 1997 nr. 19 om folketrygd (ftrl)

bestemmelsene i ftrl §§ 1-8, 1-9 og 1-10 ”tar sikte på å kodifisere tidligere rettsoppfatning og skatteetatens praksis, jf. Ot.prp. nr.29 (1995-1996)”.

Det må skilles mellom avgrensningen av virksomhetsbegrepet og sonderingen mellom aktiv og passiv deltakelse i virksomhet. Begrepet ”næring” blir brukt i begge sammenhenger i forarbeidene til folketrygdloven. I NOU 1990: 20 s. 179 blandes de to drøftelsene sammen. Kravet til ”aktivitet” er for å skille passive og aktive deltakere i næringsvirksomhet. I folketrygdloven behandles slike deltakere i næringsvirksomhet forskjellig. Uttalelsen gjelder ikke virksomhetsbegrepets grense mot arbeids- eller kapitalinntekter:

”Når det gjelder trygdeavgift og arbeidsgiveravgift, kan skatterettens næringsbegrep legges til grunn ved grensedragningen. Folketrygdloven stiller imidlertid et strengere krav til aktivitet enn skatteloven. Dette forhold medfører at næringsbegrepet i folketrygdloven ikke fullt ut er sammenfallende med begrepet i skatteloven. Som eksempel kan nevnes at inntekt fra et kommandittselskap eller et ansvarlig selskap skattemessig betraktes som næringsinntekt for den enkelte deltaker, forutsatt at selskapet driver næringsvirksomhet. Dette innebærer at også passive deltakere i slike selskaper kan få status som næringsdrivende blant annet etter distriktsskatteloven og fondsavsetningsloven av 1962”.

2.4.2 Begrepene

Den viktigste bestemmelsen er folketrygdloven § 1-10. Definisjonene i ftrl §§ 1-8 og 1-9 må tolkes på bakgrunn av ftrl § 1-10. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

§ 1-10. Selvstendig næringsdrivende

Med selvstendig næringsdrivende menes i denne loven enhver som for egen regning og risiko driver en vedvarende virksomhet som er egnet til å gi nettoinntekt.

Ved avgjørelsen av om en person skal regnes som selvstendig næringsdrivende, legges det blant annet vekt på

- om virksomheten har et visst omfang,
- om vedkommende har ansvaret for resultatet av virksomheten,
- om vedkommende har arbeidstakere i sin tjeneste eller nytter frilansere,
- om vedkommende driver virksomheten fra et fast forretningssted (kontor, verksted e.l.),
- om vedkommende har den økonomiske risikoen for virksomheten,
- om vedkommende bruker egne driftsmidler.

Selvstendig næringsdrivende må avgrenses mot arbeidstakere i ftrl § 1-8 og frilansere i ftrl § 1-9. Arbeidstaker blir i ftrl § 1-8 definert som ”enhver som arbeider i en annens

tjeneste for lønn eller annen godtgjørelse". Dette samsvarer i stor grad med den definisjonen i forarbeidene til skattebetalingsloven i punkt 2.3.⁵

Det kan ikke utledes av ordlyden i ftrl § 1-8 at det er vilkåret *"egen regning og risiko"* i ftrl § 1-10 som skiller arbeidstakere fra selvstendig næringsdrivende. I NOU 1990: 20 Forenklet folketrygdlov s. 171., kommer denne delen av arbeidstakerbegrepet frem. Den opprinnelige definisjonen av arbeidstaker (§ 3-22) hadde to ledd. Bestemmelsens andre ledd la opp til en helhetsvurdering om vedkommende skulle regnes som arbeidstaker. Momentene var i stor grad en negasjon av momentene i ftrl § 1-10. Det andre leddet var derfor uhensiktsmessig når momentene indirekte fulgte av ftrl § 1-10 (2) og ble tatt ut av departementet, se Ot.prp.nr.29 (1995-96) s. 29.

Selvstendig næringsdrivende må også avgrenses mot frilansere. I ftrl § 1-9 er frilansere definert som *"enhver som utfører arbeid eller oppdrag utenfor tjeneste for lønn eller annen godtgjørelse, men uten å være selvstendig næringsdrivende"*. For å bli regnet som frilanser må arbeidet eller oppdraget være utført utenfor tjeneste, dvs. ikke å bli regnet som arbeidstaker. En arbeidstaker utfører ikke arbeidet for *"egen regning og risiko"*. For å ikke være arbeidstaker må frilanseren utføre aktiviteten for *"egen regning og risiko"*.

Det er videre et krav om at frilanseren ikke skal være selvstendig næringsdrivende. Definisjonen i ftrl § 1-10 (1) oppstiller to krav for at en skal regnes som selvstendig næringsdrivende. Vedkommende må drive *"vedvarende virksomhet"* for *"egen regning og risiko"*. For å bli regnet som frilanser må kravet til *"vedvarende virksomhet"* ikke være oppfylt. Definisjonen av frilanser er formulert på en vanskelig måte.

⁵ Ot.prp. nr. 17 1951 s. 49

3 Virkninger av klassifiseringen

3.1 Innledning

Inntektsklassifiseringen er viktig for flere regler. De fleste reglene finnes i skatteloven og folketrygdloven, men andre lover vil også bli trukket frem. I dette kapittelet vil betegnelsen oppdragsgiver være forbeholdt den som kjøper ytelser fra en selvstendig næringsdrivende, og arbeidsgiver vil omfatte en som bruker arbeidere i eller utenfor tjenesteforhold (frilansere).

3.2 Skatterettslig

3.2.1 Oppdragsgiver og arbeidsgiver

Inntektsklassifiseringen avgjør om det skal betales arbeidsgiveravgift av vederlaget. Avgiften skal betales av lønn eller annen godtgjørelse til arbeidere, jf. ftrl § 23-2. Dette er den største forskjellen mellom å bruke arbeidere og selvstendige næringsdrivende. De fleste av de avsagte inntektsklassifiseringsdommene handler om arbeidsavgift. Høyesterett behandlet avgiftsspørsmålet i blant annet Rt. 1973 s. 1136 (*Hybo*), Rt. 1985 s. 644 (*EMI*), og Rt. 2000 s. 1981 (*Fabcon*).

Ligningsmessig har arbeidsgivere flere plikter enn oppdragsgivere. En arbeidsgiver plikter etter skattebetalingsloven § 4 jf. § 5 å foreta forskuddstrekk i godtgjørelse for arbeid eller oppdrag som ikke er utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet.⁶ Unnlatelse av å foreta forskuddstrekk kan medføre økonomisk ansvar etter sktbl § 49 eller straffeansvar etter sktbl § 51. Skattebetalingsloven har et videre arbeidsgiverbegrep enn andre lover. I et arbeidsleieforhold svarer både innleier og utleier (den formelle arbeidsgiver) for at pliktene og ansvaret etter skattebetalingsloven blir oppfylt, se sktbl § 3 (2). Dette medfører at en næringsdrivende som kjøper arbeidsleietjenester fra en annen næringsdrivende vil bli regnet som arbeidsgiver etter denne bestemmelsen.

Lønnsinnberetningsplikten etter ligningsloven § 6-2 er en annen arbeidsgiverplikt.⁷ Regelen omfatter både arbeid i og utenfor tjeneseteforhold, se lignl § 6-2 (1) bokstav a. Brudd på plikten kan medføre tilleggsskatt etter lignl § 10-2 eller forsinkelsesavgift etter lignl § 10-1. Ved grovere pliktbrudd er straffeansvar for skattesvik mulig, se lignl §§ 12-1 flg.

3.2.2 Selvstendig næringsdrivende eller arbeider

Grensedragningen mellom arbeidsinntekter og næringsinntekter er mest aktuelt når det drives næringsvirksomhet i et beskjedent omfang. Næringsvirksomhet i et slikt omfang blir som regel drevet gjennom et enkeltpersonaksjeselskap eller et enkeltpersonforetak. Denne forutsetningen slår ikke alltid til. Enkeltpersonaksjeselskaper kan drive med betydelig virksomhet. Enkeltpersonforetaket vil bli behandlet i dette underkapittelet og enkeltpersonaksjeselskapet i det neste underkapittelet (punkt 3.2.3).

Fradragsretten er en forskjell mellom arbeidstakere og personlig næringsdrivende. Utgifter og kostnader til inntektservervelse vil være fradragsberettiget etter sktl § 6-1. Men minstefradraget etter sktl § 6-30 flg. er avhengig inntektsklassifiseringen. Det er i hovedsak arbeidsinntekter det gis fradrag i, se sktl § 6-31 (1) a. Fradraget vil konsumere arbeidstakerens faktiske utgifter i forbindelse med inntektservervet. Det er først når de faktiske utgiftene blir større enn minstefradraget, at arbeideren kan kreve disse fradratt.

Personlige næringsdrivende får bare fradrag for de faktiske utgiftene. I 2005 var det maksimale minstefradraget på 57 400,- kroner.⁸ Ved å ha både arbeidsinntekter og næringsinntekter kan skattyteren få fullt minstefradrag og fradrag for alle utgiftene, hvis alle utgiftene tilordnes næringsvirksomheten. Ligningsmyndighetene kan nekte en slik

⁶ Lov av 21. nov. 1952 nr.2 om betaling og innkrevning av skatt (skbtl)

⁷ Lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltningen (lignl)

⁸ Stortingets skattevedtak av 25. nov. 2004 nr. 1547 for inntektsåret 2005 § 7-2

fordeling, og da kan de enten tilordne noen eller alle utgiftene til arbeidsinntektene eller klassifisere all inntekten som arbeids- eller næringsinntekt.

Utenlandske arbeidstakere har ikke krav på minstefradrag. Disse kan få et standardfradrag etter sktl § 6-70. Standardfradraget vil utgjøre 15 % av arbeidsinntekten, jf. sktl § 6-70 (2). Etter en lovendring i 20. desember 2002 nr. 99 kan skattytere velge mellom standardfradraget eller få fradrag for faktiske utgifter.

Standardfradraget var den bakenforliggende problemstillingen i Rt. 2002 s. 996 (*Skoog Hedrén*). *Skoog Hedrén* ble nektet fradrag for faktiske utgifter som oversteg standardfradraget. Denne opplysning finnes ikke i høyesterettsdommen eller lagmannsrettsdommen. Problemstillingen kommer frem i en artikkel av Frederik Zimmer og informasjonen kommer fra skattyters prosessfullmektig.⁹

Trygdeavgiften er den andre forskjellen mellom arbeidere og selvstendige næringsdrivende. Arbeidere skal svare trygdeavgift etter mellomsats, jf. ftrl 23-3 (1) nr. 2 mens selvstendig næringsdrivende etter høy sats, se ftrl § 23 (1) nr. 3. I Stortinget skattevedtak for 2005 utgjorde dette henholdsvis 7,8 % for lønnsinntekt og 10,7 % for næringsinntekt.¹⁰

Beregningsgrunnlaget er heller ikke det samme for arbeidere og næringsdrivende. Arbeideres beregningsgrunnlag for trygdeavgift og toppskatt er brutto arbeidsinntekt, se sktl § 12-2 bokstav a. For næringsdrivende skal kapitalinntekter trekkes fra alminnelig næringsinntekt og kapitalutgifter legges til før trygdeavgiften beregnes, se sktl 12-2 bokstav g jf. sktl §§ 12-10 til 12-17. Lignende regler er foreslått for den nye foretaksmodellen.

⁹ Frederik Zimmer, Høyesterettsdommer i skatterett 2002, SR. s. 332-337

¹⁰ Forskrift av 25. nov. 2004 nr. 1548 om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2005 § 2 bokstav b og c

Selvstendig næringsdrivende må også sende inn næringsoppgave i tillegg til den ordinære selvangivelsen. Innehavere av enkeltpersonforetak vil ofte unngå regnskaps- og revisjonsplikt, se regnskapsloven § 1-2 (1) nr. 12 og revisorloven § 2-1 (2).¹¹

3.2.3 Enkeltpersonaksjeselskap

Selvstendig næringsdrivende kan drive virksomheten gjennom enkeltpersonaksjeselskap. Det følger forutsetningsvis av aksjeloven og allmennaksjeloven § 2-1 der det står: ”den eller de som skal tegne aksjer”.¹² Tidligere var det et krav om minst tre aksjonærer. Aksjeloven av 1910 § 3 (1) stilte krav om at ”[e]t aksjeselskap kan ikke bestå av færre enn tre personer”.¹³ Det var videre et krav om at ”[e]nhver som deltar i stiftelsen må tegne minst én aksje”. Det var først i 1976 åpnet lovgiver for enkeltpersonaksjeselskaper. Aksjeloven av 1976 § 1-1 (3) bestemte at et aksjeselskap kunne ha en aksje og da følgelig en aksjonær.¹⁴

De private begynte å bruke aksjeselskaper som de facto var enkeltpersonaksjeselskaper tidligere. Denne praksisen aksepterte Høyesterett bare noen år etter at den første aksjeloven av 1910 trådte i kraft, se Rt. 1912 s. 486 og Rt. 1919 s. 754. De formelle kravene i aksjeloven § 3 (1) måtte overholdes. I Rt. 1937 s. 196 kom Høyesterett med generelle uttalelser om disse enkeltpersonaksjeselskapene:

”Den omstendighet at samtlige aksjer på en nær eides av de to ... berettiger ikke ligningsmyndighetene til å behandle selskapsdannelsen som proformaverk. Aksjeselskapsformen kan ha sin fulle realitet også i selskaper hvor den reelle makt er på en eller to aksjonærers hender”.

¹¹ Lov av 17. juli 1998 nr. 56 om regnskap m.v. (rskl) og lov av 15. jan. 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revl)

¹² Lov av 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (asl) og lov av 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (asal)

¹³ Lov av 19. juli 1910 nr. 1 om aktieselskaper og kommanditaktieselskaper

¹⁴ Lov av 4. juni 1976 nr. 59 om aksjeselskaper

For arbeidsinntekter er den skatterettslige behandlingen annerledes. I Rt. 1994 s. 1064 (*Bye*) ble bruken av aksjeselskaper til optjening av arbeidsinntekter avvist.

Førstvoterende fremhevet at ”[a]rbeids- eller ansettelsesforhold kan et aksjeselskap derimot ikke være part i”. Skillet mellom arbeidsinntekter og næringsinntekter avgjør om aksjeselskapet skal tilordnes inntektene.

Selvstendig næringsdrift i enkeltpersonaksjeselskap har noen fordeler i forhold næringsdrift gjennom et enkeltpersonforetak. Aksjeselskapet betaler kun 28 % skatt på løpende inntekter. Utbytte utover skjermingsfradraget fører til en samlet beskatning på 48,16 %. Utbytteskatten kan unngås hvis pengene ikke tas ut av selskapet.

Innehaveren av enkeltpersonforetaket blir løpende inntektsbeskattet med en maksimal skattesats på 50,7 %.¹⁵ Vedkommende vil i motsetning til aksjeeieren få pensjonspoeng for inntekten, se ftrl § 3-15. Aksjeeieren kan likevel få pensjonspoeng hvis overføringene fra selskapet klassifiseres som lønnsinntekt. Selskapet må da betale arbeidsgiveravgift i tillegg til den skatten som faller på lønsmottakeren.

Aksjeselskapsformen medfører revisjonsplikt og full regnskapsplikt. Det finnes ikke tilsvarende unntak for aksjeselskaper som for enkeltpersonforetak, se rskl § 1-2 (1) nr. 1 og revl § 2-1 (1).

3.3 Folketrygdloven

Folketrygdloven hjemler ikke bare plikter, men gir også borgerne rett til en del ytelser. Det er forutsatt i NOU 1990: 20 s. 180 en ensartet praksis i alle folketrygdlovens kapitler. Formålet var blant annet ”å få en sammenheng mellom avgiftsplikt og trygderettigheter”.

I motsetning til skatteretten må det i relasjon til noen av folketrygdens ytelser også trekkes en grense mellom *arbeidstakere* og *frilansere*. Arbeidstakere får sykepengene fra første sykdomsdag. Det er arbeidsgiveren som må dekke sykepengene de første 14 dagene av sykefraværet, se ftrl § 8-18. Frilansere har ikke arbeidsgivere, og

¹⁵ Forutsetter at Regjeringens forslag om 12 % toppskatt blir vedtatt.

trygden utbetaler ikke sykepenger før 14 dager ut i sykefraværet, jf. ftrl § 8-38 (2). Videre er det kun arbeidstakere som har obligatorisk yrkesskadedekning etter ftrl § 13-6 jf. § 13-13.

Skillet mellom *arbeidere* og *selvstendig næringsdrivende* er avgjørende for andre regler i folketrygden. Det er bare arbeidere som får dagpenger under arbeidsløshet, se ftrl § 4-3 (1) 1. og 2. pkt. Arbeidere får etter ftrl §§ 8-16 og 8-38 sykepenger med 100 % av sykepengegrunnlaget fra folketrygden (etter 14 dager). Selvstendig næringsdrivende får kun 65 % av sykepengegrunnlaget i sykepenger fra folketrygden, se ftrl § 8-34.

Frilansere og *selvstendig næringsdrivende* behandles likt når det gjelder karenstiden på 14 dagers for sykepenger og obligatorisk yrkesskadedekning. Dette følger av ftrl §§ 8-34 (2) og 13-13. Selvstendige næringsdrivende og frilansere kan oppnå den samme trygdedekningen som arbeidstakere ved å tegne en frivillig forsikring i folketrygden, se ftrl § 23-6.

3.3.1 Andre lover

Det skatterettslige virksomhetsbegrepet og arbeidsbegrepet kan kun legges til grunn for skatterettslige og folketrygdrettslige regler. Utenfor disse rettsområdene har de skatterettslige begrepene et begrenset anvendelsesområde. De hensyn som begrunner den skatterettslige avgrensingen av begrepene, vil ha begrenset vekt på andre rettsområder.

For ikke-skatterettslige lover må fortolkningen ta utgangspunkt i den enkelte bestemmelse. Språklige konvensjoner vil kunne medføre at kjernen av det skatterettslige begrepet vil sammenfalle med det tilsvarende begrepet utenfor skatterettens område. Hensynet til rettsenhet og rettsharmoni kan tilsi at også selve grensdragningen bør være lik. Men her vil ofte andre hensyn enn skatterettslige hensyn være avgjørende, noe som fører til at begrepet får et annet innhold enn det skatterettslige begrepet.

Denne problematikken ble drøftet i forbindelse med revisjonen av folketrygden. Det kan sondres mellom lover som pålegger plikter, og lover som innrømmer rettigheter. I NOU 1990: 20 s. 173 ble folketrygdlovens arbeidstakerbegrepet sammenlignet med det tilsvarende begrepet i erstatningsretten:

”I utgangspunktet legges det vekt på de samme momenter i forhold til de forskjellige lovbestemmelsene der arbeidstakerbegrepet er av betydning, men

tolkningsresultatet kan likevel bli forskjellig, da hensynene bak de ulike bestemmelsene er forskjellig.

I forhold til folketrygdeloven medfører det for eksempel visse særrettigheter dersom en blir ansett som arbeidstaker. I erstatningsretten, derimot, har tolkningsresultatet betydning for om det foreligger erstatningsansvar for en eventuell arbeidsgiver”.

De fleste juridiske tvister handler om grensespørsmål. Rent praktisk vil derfor ikke de skatterettslige grensedragningene være mer enn et reelt hensyn. Skadeerstatningsloven og merverdiavgiftloven vil bli behandlet i denne sammenhengen.¹⁶

3.3.2 Arbeidsgiveransvaret

Skadeerstatningsloven § 2-1 pålegger arbeidsgiver et ansvar for sine arbeidstakere. Bestemmelsen fanger opp arbeidstakerens skadeforvoldelse under utføring av arbeidet. Kumulative og anonyme feil er også omfattet av arbeidsgiveransvaret. Ansvarer gjelder heller ikke frilansere og selvstendig næringsdrivende.

Arbeidstakerbegrepet er ganske omfattende i skadeerstatningsloven.

Definisjonen i skl § 2-1 nr. 2 omfatter ”*enhver som gjør arbeid eller utfører verv i arbeidsgivers tjeneste*”. Begrepet omfatter videre ”*ombudsmann i offentlig virksomhet, befal eller menig under militærtjeneste og andre pålagt tjenestegjøring for det offentlige samt innsatte pasienter o.l. som deltar i arbeidsvirksomhet i fengselsvesenets anstalter, i helseinstitusjoner e.l.*”.

I Ot.prp. nr.29 (1995-96) Om ny lov om folketrygd s. 30 er den som mottar godtgjørelse som medlem i styrer og råd regnet som frilanser hvis ikke kravene til selvstendig næringsdrift er oppfylt. Skadeerstatningsloven klassifiserer den som ”*utfører verv*” som arbeidstaker. Tvungen tjenestegjøring er også omfattet av § 2-1 nr. 2.

¹⁶ Lov av 13. juni 1969 nr. 26 om skadeserstatning (skl) og lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (mval)

3.3.3 Merverdiavgiftsloven

Merverdiavgiftsloven pålegger næringsdrivende forskjellige plikter. Mval § 10 bestemmer at registreringspliktige ”næringsdrivende” skal beregne og betale avgift på omsetning og uttak. Til gjengjeld får registreringspliktige næringsdrivende fradragsrett for inngående merverdiavgift på varer og tjenester, se mval § 21. Den avgiftspliktige må etter mval § 29 sende inn omsetningsoppgave der omsetning, uttak, inngående og utgående avgift skal registreres.

I juridisk teori er det antatt at ”næringsdrivende” etter merverdiavgiftsloven skal som et utgangspunkt ligge nært det tilsvarende begrep i skatte- og trygderetten, se merverdiavgifthåndboken punkt 10.2.¹⁷ Men næringsbegrepet i merverdiavgiftsloven er videre enn det tilsvarende i skatteretten. Mval § 5 (1) nr. 1 bokstav d, gjør at omsetning som er unntatt fra inntektsbeskatningen etter sktl § 2-32, er merverdiavgiftspliktig. Bestemmelsen i merverdiavgiftsloven unntar bare omsetning av gjenstander av ubetydelig verdi. Det samme kommer frem i *Bye*-dommen. Førstvoterende påpekte at ”[m]erverdiavgiftsloven og skatteloven opererer ikke med det samme næringsbegrepet”.

Forskjellen mellom skatterettens og merverdiavgiftslovens næringsbegrep kan føre til at frilansere etter folketrygdloven vil bli regnet som selvstendig næringsdrivende i merverdiavgiftsloven. Dette kommer frem i NOU 1990: 20 s. 178:

”Fordi næringsbegrepet ikke er sammenfallende i skatte- og avgiftsretten, kan den situasjonen oppstå at det skal svares både arbeidsgiveravgift og merverdiavgift av samme tjenester. ... Det kan også forekomme at det skal foretas forskottstrekk hos oppdragstakere som etter merverdiavgiftsreglene anses som næringsdrivende”.

¹⁷ Skattedirektoratet, Merverdiavgiftshåndboken, 2. utg. s. 142

4 Grensedragningen

4.1 Innledning

Grensedragningen mellom arbeidsinntekter og næringsinntekter er en toleddet drøftelse. Selvstendig næringsdrivende må skilles fra arbeidstakere og frilansere. Oppgaven vil behandle spørsmålene i samme rekkefølge som Høyesterett i Rt. 2000 s. 1981 (*Fabcon*). Der ble selvstendig næringsdrivende først avgrenset mot arbeidstakere for deretter å bli avgrenset mot frilansere:

”Det er likevel grunn til å understreke at det i avgjerda av om konsulentane var sjølvstendige næringsdrivande er nødvendig at to vilkår er oppfylte. For det første må dei ha drive verksemda for eigen rekning og risiko. Og for det andre må det ha vore eit siktemål at verksemda skulle vere vedvarende. Er det første, men ikkje det andre vilkåret opplyst, vil konsulentane gå inn under kategorien frilansarar. ...”

4.2 ”Egen regning og risiko”

Vilkåret har vært drøftet i en del høyesterettsdommer. I *Bye*-dommen ble det formulert en problemstilling som senere ble gjentatt av Høyesterett i *Fabcon*-dommen. Det avgjørende var om konsulentvirksomheten var ”*ble drevet for dette selskapets regning og risiko, eller om den ble drevet for Akers regning og risiko*”. Selskapet var Byes aksjeselskap TMBE og Aker var TMBEs oppdragsgiver.

Vilkåret ”*regning*” ble i *Fabcon*-dommen forstått som ”*at vedkomande endeleg må bere dei kostnadene verksemda medfører*” mens vilkåret ”*risiko*” innebar ”*at vedkomande får overskot eller må dekkje underskot ved verksemda*”. Det å påta seg risikoen, er å ta del i gevinstene når virksomheten går i pluss, og være med å bære tapet hvis det går dårlig.

I arbeidstakerforhold blir aktiviteten drevet for arbeidsgivers regning. Den viktigste utgiften eller regningen vil være lønnskostnaden til arbeidstakeren. Oppdragsgivere betaler også vederlag til oppdragstakere. Oppdragstakere kan ha egne utgifter som gjør at aktivitetene også er drevet for oppdragstakerens regning. Det utslagsgivende blir hvem som har den økonomiske risikoen for virksomheten. Arbeidsgiveren har den økonomiske risikoen i et arbeidstakerforhold. For at det skal foreligge et oppdragstakerforhold, må frilanseren eller den selvstendige næringsdrivende påta seg en økonomisk risiko som overstiger den risikoen en arbeidstaker har.

Den økonomiske risikoen vil være lik det den næringsdrivende risikere å tape. Risikoen vil bestå av potensielle, men ikke materialiserte kostnader og utgifter. Det kan være ansvar for skadehandlinger utenfor kontrakt eller ansvar for kontraktbrudd. Hvis omstendigheter inntreffer slik at kostnaden eller utgiften blir pådratt, vil risikoen gå over til å bli aktørens regning. Det foreligger heller ikke noe behov å skille klart mellom begrepene ”*regning og risiko*”, siden begge begrepene er likestilte.

Det som kompliserer dette noe, er at det er en glidende overgang fra de tilfellene der aktiviteten drives for egen regning og risiko og de tilfellene der aktiviteten drives for arbeidsgivers risiko og regning. På det ene ytterpunktet er normale ansettelsesforhold. Arbeidstakeren vil ha en omsorgsforpliktelse som vil fordre en god og forsvarlig arbeidsinnsats. Kravet på lønn vil som regel opptjenes uavhengig av om arbeidsresultater oppnås eller ikke. Kontraktsbrudd vil kun oppstå ved forsettelige eller uaktsomme handlinger fra arbeidstakerens side. Erstatningsansvar i kontrakt for arbeidstakere er lite praktisk, foruten ansvar for tap ved ulovlig streik.

Det vil være et deliktsansvar ved siden av kontraktsansvaret. For arbeidsgivere er dette ansvaret mer praktisk enn kontraktsansvaret. Siden det foreligger et visst rom for feilmargin og hendige uhell, vil den vanlige arbeidstaker som regel ikke pådra seg noen former for ansvar i sin yrkesutøvelse. Det som kan betegnes som normalrisiko, vil alltid oppstå der det ytes en personlig arbeidsinnsats. Det at risikoen er liten og at den alltid oppstår, gjør det mulig å se bort i fra den i en risikovurdering.

For den næringsdrivende vil risikoen være større. Typiske kjennetegn ved næringsvirksomhet er innsatsfaktorene risikokapital (egenkapital) og personinnsats. I aksjeselskaper er det kun risikokapitalen som satses. Innehavere av enkeltpersonforetak og deltagere i ansvarlige selskaper satser mer, hvis de ikke er kommandittister eller stille deltakere, se selskapsloven § 1-2 (1) nr. d og f.¹⁸

En svakhet ved en del av rettspraksisen på området, er at dommene kan fremstå som en oppramsing av momenter for og imot at det foreligger et arbeidsforhold. Selve

¹⁸ Lov av 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (sel)

vektingen av momentene kan bli uklar, og rettspraksisen virker på enkelte punkter motstridende. Høyesterett kommenterte vanskene med inntektsklassifiseringen i *Skoog Hedrén*-saken. Førstvoterende understreker at det må foretas en vurdering av det underliggende forhold:

”Dette avgjøres etter en helhetsvurdering av realitetene i hele avtaleforholdet. ... Jeg tilføyer at ved utføring av forskjellige former for tjenester kan grensen mellom å drive for egen regning og risiko og arbeid i en annens tjeneste bli vanskelig å fastlegge”.

Det skal i det følgende gjennomføres en analyse av en del momenter som har fremkommet i lignings- og domspraksis. Listen av momenter er ikke uttømmende. Et viktig formål med analysen er å avdekke hvorfor de enkelte vilkårene medfører økt risiko eller ikke. Dette vil gjøre det enklere å vurdere hvor stor risiko oppdragstakeren eller arbeidstakeren har påtatt seg.

4.2.1 Ikke-oppfyllelse

Ansvar for resultatet og risikoen for ikke-oppfyllelse sto sentralt i Rt. 2000 s. 1981 (*Fabcon*) og Rt. 2002 s. 996 (*Skoog Hedrén*). Dette vil særlig gjelde hvis resten av den økonomiske risikoen er liten og utgiftene er lave. I begge dommene var dette tilfellet. For leger og advokater o.l. vil den øvrige økonomiske risikoen og utgiftene være større enn de konsulentene i *Skoog Hedrén*-dommen og *Fabcon*-dommen hadde. Da er risikoen for ikke-oppfyllelse ikke like sentralt.

Problemstillingen i *Skoog Hedrén*-dommen var konsentrert rundt vilkåret om ikke-oppfyllelse. I en del avtaler er ikke dette spørsmålet særlig regulert eller så stemmer ikke de underliggende realiteter med avtalens formelle innhold. Mange av de andre momentene i helhetsvurderingen kan bidra i fastleggelsen av oppdragstakers forpliktelse noe førstvoterende også trekker frem:

”Dette avgjøres etter en helhetsvurdering av realitetene i hele avtaleforholdet. I helhetsvurderingen inngår en rekke elementer som er trukket fram i avgjørelsene. Sentralt står spørsmålet om hvem som har risikoen og ansvaret for resultatet, det vil si konsekvensene for oppdragstaker om avtalen ikke oppfylles. Dette kan ofte bare avgjøres ved en nærmere analyse av de øvrige elementer i avtaleforholdet, herunder hvor ledelsen, instruksjonen og kontrollen med utføring av oppdraget ligger”.

For å fastlegge hvem som hadde risikoen for ikke-oppfyllelse, tok Høyesterett utgangspunkt i Skoog Hedréns avtale med Norsk Teknologi. Ordlyden i kontrakten trakk i retning av arbeidsutleie (omsorgsforpliktelse). Tolkningen ble støttet av at Skoog Hedréns arbeidsinnsats under oppfyllelsen av avtalen var integrert i prosjektet på lik linje med de andre arbeidstakere under Kværners ledelse.

Kontrakten inneholdt en del vilkår som ikke er vanlige i arbeidsavtaler. Det var avtalt flat timerate, plikt til å utføre oppdraget og oppsigelse uten varselsfrist. Isolert sett hadde kontrakten likhetstrekk med kontraktene til konsulentene i *Fabcon*-dommen. Der kom retten til at konsulentene var selvstendig næringsdrivende. Det var nok også i denne saken partenes forutsetning at Skoog Hedrén skulle være selvstendig næringsdrivende. Avtalen om at foretaket til Skoog Hedrén skulle betale forskuddsskatt og arbeidsgiveravgift støtter et slikt synspunkt.

Førstvoterende tilla de nevnte vilkårene i Skoog Hedréns kontrakt liten vekt. En del av vilkårene var også i strid med den dagjeldende arbeidsmiljølov. Brutto vederlag og dekning av egne utgifter var ikke tilstrekkelig for at virksomheten skulle anses drevet for egen regning og risiko. Det ble av førstvoterende konkludert med at avtalen mellom Norsk Teknologi og Skoog Hedrén (Chesa Konsult), ikke ga noe svar om Skoog Hedrén hadde et resultatansvar.

Avgjørende ble derimot rammeavtalen mellom Kværner og Norsk Teknologi. Oppdraget til Norsk Teknologi var å stille ingeniører til disposisjon for Kværner. Norsk Teknologi skulle videre skaffe Kværner nødvendig informasjon om ingeniørene de kunne tilby. Kværner skulle på bakgrunn av denne informasjonen velge ut ingeniører. En slik regulering er vanlig i et arbeidsutleie-forhold. Hvis det var meningen at Norsk Teknologi skulle hatt en mer omfattende forpliktelse, burde dette ha vært regulert i avtalen. Høyesterett fastslo på bakgrunn av dette, at Skoog Hedréns ikke hadde påtatt en resultatforpliktelse ovenfor Norsk Teknologi:

”Når det i vår sak konstanteres at Skoog Hedréns oppdragsgivere i forhold til Kværner ikke har noe ansvar for arbeidsresultatet, blir dette uansett avgjørende også i forhold til Chesa Konsult og Skoog Hedrén. Bakgrunnsretten om selvstendige næringsdrivendes kontraktansvar får i et slikt tilfelle ingen betydning”.

Resultatet kan forklares med den ulovfestede skatterettslige omgåelsesregel eller de hensynene som begrunner reglen. Det som formelt sett må sies å være en avtale om

selvstendig næringsdrift, ble av en samlet Høyesterett satt til side. Norsk Teknologi og Skoog Hedrén hadde brukt samme fremgangsmåte som Fabcon og konsulentene. Det var forutsatt både mellom partene og utad, at Skoog Hedrén skulle regnes selvstendig næringsdrivende.

En slik konstruert ratio decidendi kan begrunnes med sammenhengsbetraktninger. Skoog Hedréns forpliktelse ble begrenset av avtaleforholdet mellom Kværner og Norsk Teknologi. Den faktiske risikoen slo igjennom, selv om en mer omfattende risiko var avtalt. Sentralskattekontoret for utenlandssaker anfører slike betraktninger i en artikkel i tidsskriftet *Revisjon og Regnskap*.¹⁹ Inntektsklassifisering består i utgangspunktet av faktumfastleggelse og rettsanvendelse. Sammenhengsbetraktningene supplerer rettsanvendelsen i *Skoog Hedrén*-saken.

I *Bye*-dommen og *Fabcon*-dommen ble resultatet et annet. Høyesterett kom til at disse konsulentene hadde en resultatforpliktelse. Dommene har likhetstrekk med *Skoog Hedrén*-saken. En likhet var at alle konsulentene var underlagt en personlig arbeidsplikt. Personlig arbeidsplikt vil være et relevant moment i avgjørelsen av hvor omfattende en kontraktsforpliktelse er. Avtaler som involverer personlig innsats er oftest omsorgsforpliktelser. Men avgjørende er det ikke, noe førstvoterende i *Fabcon*-dommen påpeker:

”Det var et krav om personleg arbeidsyting frå konsulentane, men dette er også vanleg der konsulentar tvillaust er sjølvstendige næringsdrivande”.

Rt.1994 s. 1064 (*Bye*) var den første av de tre dommene om konsulentvirksomhet.

Dag Erik Bye var utdannet som sivilingeniør og fikk gjennom flere ansettelsesforhold spesialkompetanse innen ventilteknologi i tilknytning til sokkelrelatert virksomhet. I 1985 inngikk han, som innehaver av enmannsforetak DEB Engineering, en avtale om ytelse av konsulenttjenester innen hans spesialområde

¹⁹ Det er ikke oppgitt forfatter, artikkelen står under headingen; nytt fra Sentralkontoret for utenlandssaker, *Fabcon vs. Hedrén*, i *Revisjon og Regnskap*, Årg. 73 nr. 4, s. 59-60

med et selskap i Akergruppen (heretter kalt Aker). En av Akers standardavtaler (rammeavtale) regulerte rettsforholdet mellom Aker og Bye. Avtaleforholdet ble supplert med etterfølgende bestillinger av konkrete og tidsbegrensede tjenester.

Det påfølgende året stiftet Bye og Byes kone aksjeselskapet TMB Engineering AS (heretter kalt TMBE). Bye var selskapets enestyre og ansatt i firmaet. Konen var ansatt med ansvar for enkelte administrative oppgaver. Aker samtykket i å behandle det nyopprettede selskapet som kontraktmotpart i fremtiden. Vederlaget fra Aker ble stort sett benyttet til lønnsutbetalinger i selskapet, fratrukket arbeidsgiveravgift, feriepenger mv.

Ligningen for 1988 ble fraveket og ligningene fra 1985-87 ble senere endret. Flere fradragposter ble tilbakeført, men først og fremst ble det lagt til grunn at TMBE ikke drev næringsvirksomhet og at Bye var ansatt hos Aker. Overligningsnemndas stadfestelse av ligningen, ble brakt inn for Ringerike herredsrett. Bye hevdet at TMBE hadde hatt risikoen og dekket utgiftene i forbindelse med tjenesteytingen. Herredsretten ga Bye medhold i dette og opphevet ligningene til Bye og TMBE. Konens ligning ble imidlertid opprettholdt. Kommunen anket dommen. Eidsivating lagmannsrett frifant kommunen. Bye anket dommen inn for Høyesterett.

Rammeavtalen fastslo at konsulenten hadde en plikt til å utbedre feil for egen regning. Aker hadde videre rett til å kreve erstatning for feil og forsinkelser etter kontraktrettslige regler. Ansvarer var begrenset til 20 prosent, uten at dette medførte at Bye ble regnet som arbeidstaker. Etter rammeavtalen skulle timelistene godkjennes av Aker før vederlaget til oppdragstaker ble utbetalt. Godkjennelsesordningen støttet opp under at det var en resultatforpliktelse.

Rt. 2000 s. 1981 (*Fabcon*) var på enkelte punkter litt uklar da den ble avsagt. Gregar Berg-Rolness trakk dette frem i en artikkel i skatterett 2001.²⁰ Den ene uklarheten bestod i at Høyesterett ikke hadde behandlet forholdet mellom operatørene og Fabcon. Det kunne virke som om dette forholdet var irrelevant for vurderingen av konsulentene.

Den andre uklarheten gjaldt måten Høyesterett gikk frem på for å fastlegge omfanget av konsulentenes forpliktelser. Høyesterett konkluderte med at når partene

²⁰ Gregar Berg-Rolness, Arbeidstaker, frilanser eller næringsdrivende – Fabcon-dommen reiser en del spørsmål, skatterett 2001 (20) s. 255-275

hadde inngått en avtale om engasjement av en selvstendig næringsdrivende, så hadde de samtidig valgt den bakgrunnsretten som følger med. En uttalelse som kunne tolkes slik at partene selv kunne velge hvorledes en inntekt skulle bli klassifisert, bare ved å inngå avtale som sa at oppdragstakeren var selvstendig næringsdrivende. *Skoog Hedrén*-dommen oppklarte disse uklarhetene i *Fabcon*-dommen.

Fabcon AS (heretter Fabcon) utførte mange tidsbegrensede konsulentoppdrag for oljeselskaper i 1989. Det ble brukt både egne ansatte og innleide konsulenter til å oppfylle konsulentoppdragene. De frittstående konsulentene ble meldt inn som selvstendig næringsdrivende til myndigheten. Fabcon betalte heller ikke arbeidsgiveravgift på sine utbetalinger til de frittstående konsulentene.

Det ble foretatt bokettersyn i 1990. I 1991 startet en lang ligningsbehandling, med en del brevvekslinger frem og tilbake. Endringsligningen ble først vedtatt i 1994. Grunnlaget for beregningen av arbeidsgiveravgiften ble økt. Vedtaket ble påklaget til Bergens overligningsnemnd. I begynnelsen av 1997 fattet overligningsnemnda vedtak i klagesaken. Konsulentene ble delt i tre grupper som ble behandlet hver for seg. Begrunnelsene for gruppene var forholdsvis like. Overligningsnemnda la i hovedsak vekt på at konsulentene hadde personlig arbeidsplikt og at Fabcon hadde hatt risikoen for konsulentens tjenester. Konsulentene hadde kun hatt en omsorgsforpliktelse ovenfor Fabcon. Dette medførte at overligningsnemnda betraktet konsulentene som lønnstagere og ikke som selvstendig næringsdrivende.

Fabcon stevnet Staten v/ Hordaland fylkesskattekontor til Bergen byrett. Ligningen for ti av de elleve konsulentene ble opphevet. Opphevelsen ble begrunnet i at konsulentene hadde utført oppdragene for egen regning og risiko. Den ellefte konsulenten hadde kun utført et enkeltstående oppdrag (frilanser) og var derfor ikke en selvstendig næringsdrivende.

Partene anket hver sin del av dommen, slik at hele saken fikk en fornyet behandling av Gulating lagmannsrett. Staten fikk i lagmannsretten medhold i både hovedanken og motanken. Lagmannsretten la særlig vekt på manglende dokumentasjon på at konsulentene hadde hatt ansvar for kvaliteten på det arbeidet de utførte. Selv om det var momenter som talte for næringsvirksomhet, var ikke det nok når konsulentene bare i begrenset grad hadde ansvaret for arbeidsresultatet. Fabcon fikk ansvaret for sakens manglende opplysning.

Sentralt i dommen var hvem som hadde risikoen for arbeidsresultatet. Det var ikke utrykkelig avtalt hvor omfattende forpliktelse konsulentene skulle ha. I *Bye*-dommen fulgte dette av rammeavtalen, og i Rt. 2002 s. 996 ble *Skoog Hedrén*s forpliktelse begrenset av Norsk Teknologis avtale med Kværner. Fabcons ansvars ovenfor operatørselskapene står det ikke mye om i *Fabcon*-dommen. Det som kom frem var at Fabcon hadde egne ansatte og at disse utførte tidsbegrensede, konkrete oppdrag. Fabcons ansvar kommer klarere frem i *Skoog Hedrén*-dommen. Førstvoterende foretar

en fortolkning av *Fabcon*-dommen og fastslår at ”*Fabcons resultatansvar i forhold til oppdragsgiverne uomtvistet*”.

Fabcons resultatansvar var en forutsetning for at konsulentene kunne ha en resultatforpliktelse. Forpliktelsens omfang måtte avgjøres på bakgrunn av en konkret fortolkning av avtalen mellom Fabcon og konsulentene. Avtalen hadde ingen bestemmelser som regulerte forpliktelsens omfang eller misligholdsbeføyelser ved ikke-oppfyllelse. Det var uomtvistet at konsulentene og Fabcon i sitt innbyrdes forhold la til grunn at konsulentene var selvstendig næringsdrivende.

Ingen av sakens andre momenter talte mot partenes syn og rubrisering av avtaleforholdet. Fabcon kunne i forhold operatørselskapene bruke underkontraktører. En klausul som fastslo at Fabcon skulle nytte egne ansatte, var kun avtalt for å presisere at operatørselskapene ikke skulle betale arbeidsgiveravgift. Arbeidets karakter ga også liten veiledning i fortolkningen. Selve avlønningen kunne tale for selvstendig næringsvirksomhet med brutto betaling og etterskuddsfakturering. I samme retning trakk opplegget for arbeidstidstid.

Fabcon og konsulentene hadde også i forhold til de offentlige myndighetene lagt til grunn at konsulentene var selvstendig næringsdrivende. Dette gjaldt både i forhold til betaling av skatt og trygderettigheter etter folketryktdloven. Det at ingen av momentene klart gikk mot Fabcons og konsulentenes syn på avtaleforholdet, gjorde at partenes syn ble lagt til grunn av Høyesterett. En avtaleregulering av ansvaret ville ha løst saken. Høyesterett lot partenes forutsetninger og felles oppfatning av avtaleforholdet være det utslagsgivende:

”Så langt er det etter mitt syn ikkje grunnlag for å sjå bort frå partane sitt utgangspunkt om statusen til konsulentane. ... Dersom det hadde vore avtala uttrykkeleg at konsulentane hadde denne risikoen, ville det vore klart at dei ikkje var tilsette. Etter det opplyste har då også Fabcon i ettertid innretta seg ved seinare å ta inn føresegner om dette i avtalar med konsulentane. Det illustrerer for meg at det er partane som i slike tilfelle sjølve i stor grad definerer ramma som avgjer om det er tale om sjølvstendige næringsdrivande eller ikkje”.

Etter at forpliktelsens omfang var fastslått, kunne avtalen suppleres med obligasjonsrettens misligholdsbeføyelser. Høyesterett påpekte at i et slikt tilfelle var det naturlig å unnlate særskilt regulering av ansvarsregler og reklamasjonsrett. Bakgrunnsretten var klar og den ville komme inn og supplere avtalen.

Personlig arbeidsplikt er vanlig i ansettelsesforhold, men forekommer også i næringsforhold. Avtaler med personlig arbeidsplikt medfører som regel en innsats- eller omsorgsforpliktelse, se Viggo Hagstrøms Obligasjonsrett s. 116.²¹ Utøveren er forpliktet til å gjøre en faglig god innsats. Risikoen for fravær ligger i utgangspunktet hos oppdragstakeren, men dette utgangspunktet modereres for arbeidstakere gjennom sykkelønnsordningen.

Det er oppdragsgiver, herunder arbeidsgiver, som må bære risikoen for ikke-oppfyllelse. Kostnadene som påløper for å rette opp eventuelle feil og mangler må dekkes av oppdragsgiveren. Ekstra lønnsutbetalinger, økt forbruk av materialer og prisavslagskrav for mangelfylte kontrakter er mulige konsekvenser av at kontrakter ikke blir oppfylt riktig. Erstatningskrav vil kunne komme i tillegg til oppdragsgiverens rettings- eller prisavslagskrav. Lønnstakere vil kun bli ansvarlig, hvis disse har opptrådt uaktsomt eller forsettelig har forårsaket kontraktsbruddet.

I næring vil omsorgsforpliktelsen være strengere enn for arbeidstakere. Den økte risikoen ansvaret medfører, vil være et moment for selvstendig næringsdrift. Advokater er en yrkesgruppe med et strengt profesjonsansvar. I Rt. 1988 s. 7 ble uvitenhet om en sentral regel (§7) i arveloven karakterisert som grovt uaktsomt.²² Høyesterett har også fastslått at det er uaktsomt og erstatningsbetingende å ha oversett en viktig regel (§7) i foreldelsesloven, se Rt. 1998 s. 740.²³ En ytterligere skjerpelse av advokaters profesjonsansvar kom i Rt. 2001 s. 1702. En advokat hadde gitt mangelfulle skatteråd om kjøp av KS-andeler med salgsoptjoner. Advokaten hadde ikke gitt uttrykk for den rettslige usikkerheten vedrørende fradragsretten for tap på slike andeler, noe Høyesterett karakteriserte som erstatningsbetingende uaktsomt. Foreldelsesfristen var utløpt og advokaten ble frikjent.

²¹ Viggo Hagstrøm i samarbeid med Magnus Aarbakke, Obligasjonsrett, 2003

²² Lov av 3. mars 1972 nr. 5 om arv m.m.

²³ Lov av 18. mai 1979 nr. 18 om foreldelse av fordringer

Avtalepartene står fritt til å avtale hvor omfattende forpliktelse skal være. Det kan avtales at et spesielt resultat skal nås. En mellomform er å avtale at kravet på vederlag skal være resultatavhengig, mens resten av avtalen bærer preg av å være en innsatsforpliktelse. Ikke-oppfyllelse av en slik avtale vil ikke være et kontraktsbrudd. På engelsk går disse avtalene under betegnelsen ”*no cure, no pay*”.

Advokater inngår i noen tilfeller avtaler med resultatavhengig vederlagskrav. Klienten vil slippe vederlagskravet hvis saken tapes. Men andre tap som motpartens advokatsalær og rettsgebyrer må klienten selv dekke. I arbeidsforhold kan det også avtales resultatavhengig avlønning. Det finnes mange varianter og mellomformer, noen er stykkakkord, slumpakkord eller timelønn med resultatbonus. Den siste avlønningsformen er en blanding mellom fast lønn og resultatavhengig lønn.

Ordentlig resultatforpliktelse foreligger først når ikke-oppfyllelse er et kontraktbrudd. I *Bye*-dommen og *Fabcon*-dommen hadde konsulentene ansvaret for ikke-oppfyllelse. Det oppstod en retteplikt for egne feil og mangler. De fikk også et kontraktrettslig ansvar for tap som skyldes feil og forsinkelser. I *Fabcon*-dommen fulgte denne delen av avtalen av deklarasjonsrett. Førstvoterende i *Fabcon*-dommen trekker frem at både reklamasjonsrett og resultatansvar var naturlige avtalevilkår i en avtale med en selvstendig næringsdrivende:

”Det er oftast lite naturleg å ta regulering av ansvar for mangelfull yting inn i ein avtale med ein sjølvstendig næringsdrivande. Reklamasjonsrett må vere eit sjølvstendig element i avtaletilhøvet der det blir inngått avtale med ein sjølvstendig næringsdrivande, utan at det trengst seiast noko om dette. Det inneber også at eg må leggje til grunn at konsulentane i vår sak har hatt det ansvar for arbeidsresultatet som ein sjølvstendig næringsdrivande har”.

Høyesteretts forutsetter at reklamasjonsrett og ansvar for arbeidsresultatet er ensbetydende med selvstendig næringsvirksomhet. Forutsetningen er nok riktig for konsulentvirksomhet, men uttalelsen har begrenset rekkevidde for andre enn konsulenter. Advokater, leger m.v. er selvstendig næringsdrivende selv om de vanligvis ikke har ansvaret for arbeidsresultatet. Uttalelsen bør tolkes på bakgrunn av *Fabcon*-dommens saksforhold.

Vederlagets størrelse er ofte et moment i avgjørelsen av en forpliktelses omfang. Det er ikke alltid et høyere vederlag vil skyldes at en mer omfattende forpliktelse er avtalt. Det høyere vederlag kan forklares med at arbeidsgiveravgiften spares. I inntektsklassifiseringen bør det legges vekt på om den som pretenderer å være

selvstendig næringsdrivende har et høyere vederlag enn oppdragsgiverens øvrige ansatte. I Bye-dommen ville Bye gjennom TMBE få ”en årsinntekt langt over det en ansatt hos Aker hadde”.

En resultatforpliktelse kan medføre et stort risikoområde. Det kontraktrettslige ansvaret vil kunne bli betydelig. En god eksemplifisering av dette ansvaret finnes i kjøpsloven § 67.²⁴ Bestemmelsen gir uttrykk for typiske tap som kan inntreffe ved kontraktsbrudd. Utenfor kjøpslovens virkeområde, vil tapets omfang alene avhenge av kravet om adekvat årsakssammenheng. Skillet i kjøpsloven mellom direkte og indirekte tap er av positivrettslig art og har kun relevans i kjøpsforhold, se blant annet kjl. 40.

Det er særlig kjl § 67 (1) 1 pkt. og (2) som er av interesse. Første ledd omfatter ”tap, herunder utlegg, prisforskjell og tapt fortjeneste, som den annen part er påført ved kontraktsbruddet”. Bestemmelsens andre ledd omfatter tap som skyldes driftsavbrudd, avsavn, bortfall av kontrakt med tredjemann og skade på gjenstander som har en nær sammenheng med ytelsen som er solgt.

Den kommersielle risikoen i næringsforhold vil påvirke påregnelighetskravet. I Rt. 1972 s. 449 var det inngått en kontrakt på kr 60 000. Kjøperen ble tilkjent en erstatning på kroner 440 000 for tap grunnet forsinket utbedring av mangler. Misforholdet mellom realytelsen og tapet var større i Rt. 1974 s. 269. En mangelfull hydratkalk forårsaket et erstatningsansvar på kroner 255 000.

4.2.2 Egne driftsmidler

I ftrl § 1-10 (2) er dette et eget moment i den vurderingen som skal foretas etter første ledd. Egne driftsmidler vil trekke i retning av at utøveren er en oppdragstaker. En dom der dette momentet var fremtredende er Rt. 1973 s. 1136 (*Hybo*).

Hybo var en forening som regelmessig arrangerte dansetilstelninger. Det var aftener som var åpne aftener og lukkede aftener som var forbeholdt foreningens medlemmer. Forskjellige musikkgrupper ble hyret inn

²⁴ Lov av 13. mai 1988 nr. 27 om kjøp (kjl)

for å stå for det musikalske. Dørvakter ble innleid for å sørge for ro og orden. Hybelboernes forening betalte ikke arbeidsgiveravgift for bandene eller dørvaktene.

Oslo ligningsnemnd fattet, etter et bokettersyn i 1969, vedtak om at Hybo var pliktig å svare arbeidsgiveravgift for årene 1967-69, og til å dekke unnlatte skattetrekk i samme periode. Kemneren foretok tvangsinn drivelse og utlegg hos foreningen for skaffe dekning for kravene. Hybo reiste sak for Oslo byrett. Byretten ga dem delvis medhold når det gjaldt bandene, men motsatt når det gjaldt vaktene. Begge partene anket hver sin del av dommen til lagmannsretten. I lagmannsretten ble Oslo kommune frifunnet og hele ligningen ble opprettholdt. Anken til Høyesterett gjaldt bare bandene. Høyesterett var av en annen oppfatning enn de lavere retter og opphevet ligningen så langt den var påanket.

Driftsmiddelene i *Hybo*-dommen var musikernes instrumenter med lydutstyr. Disse ble eid av den enkelte musiker. Forsterkere og annet lydutstyr var enten kjøpt inn av det enkelte bandmedlem eller av bandet i felleskap. Høyesterett trakk frem at instrumentene utgjorde betydelige verdier. Utgiftene med vedlikehold og fornyelse var noe medlemmene i bandet selv måtte dekke.

I Rt. 1985 s. 644 (*EMI*) var det plateselskapet som hadde alle driftsmidlene. Selskapet stod for studioet og det nødvendige tekniske utstyret. I denne dommen talte det for at det forelå et arbeidsforhold. Det var andre enn de konsulentene som stod for driftsmidlene i *Fabcon*-dommen. Der stilte operatørselskapet nødvendig utstyr til disposisjon. Konsulentene trengte ikke så mye utstyr for å utføre oppdragene sine, slik at momentet ikke fikk avgjørende betydning i saken.

I en del tilfeller kan det være hensiktsmessige at oppdragsgiveren står for driftsmidlene. Forklaringen kan være ofte være at driftsmidlene er nødvendig for egen produksjon. Dette var tilfellet i *Bye*-dommen. Oppdragsgiveren, Aker, dekket utgiftene ved å holde lokaler, datamaskiner og annet utstyr. Det ble av retten lagt vekt på at dette var utgifter ved Akers egen virksomhet, herunder utgifter ved å integrere konsulenttjenestene i den øvrige prosjektinnsats.

Om driftsmidlene eies eller leies vil ikke påvirke vurderingen. I Utv. 1995 side 1077 (generelle retningslinjer for budbilnæringen) trekkes denne valgfriheten frem i et av momentene. Sjøføren kunne velge mellom å eie eller lease kjøretøyet, som for budbilsjøførene utgjør det viktigste driftsmiddelet.

Det er en del likheter mellom driftsmidler og fast forretningssted. I skattelovens saldoavskrivningsregler blir fast forretningssted regnet som driftsmiddel, se sktl § 14-41 (1) bokstav i. Fast driftssted er klassifisert på samme måte i denne oppgaven.

I ftrl § 1-10 (2) er fast driftssted eksemplifisert ved kontor, verksted e.l. I *EMI*-dommen var det plateselskapet som stod for studioet. Momentet er mest relevant der virksomheten kan drives fra forskjellige steder. Regnskapsførere driver en slik virksomhet. I Utv. 1982 s. 295 var det et moment for næringsdrift, at en del av regnskapsarbeidet ble utført fra eget kontor. En advokat som utførte sekretærarbeid for to foreninger ble i Utv. 1968 s. 687 regnet som arbeidstaker. Skattedirektoratet la bl.a. vekt på at sekretærarbeidet var utført på oppdragsgivers kontor og ikke advokatens eget kontor.

Kjøp av driftsmidler utgjør ingen utgift eller kostnad i seg selv. Investeringen er i prinsippet kun en bytting av verdier. Det er slit, elde og ukurans som medfører verdireduksjon på driftsmidler. Verdireduksjonen er en løpende kostnad for den næringsdrivende. Muligheten for at disse fremtidige kostnadene ikke vil bli dekket vil utgjøre en økonomisk risiko for eieren. Alternativet til å eie driftsmidler er å leie eller lease dem. Leieutgiftene blir da løpende driftskostnader for den næringsdrivende. Vedlikeholdskostnader og utskiftningskostnader er andre kostnader som eiere og leiere kan pådra seg.

I enkelte kontorfellesskaper går selvstendige næringsdrivende sammen om å kjøpe og eie driftsmidler. I noen tilfeller gjøres dette igjennom et driftsselskap som leier driftsmidlene tilbake til virksomhetsutøverne. Driftsselskapet kan utføre flere tjenester de selvstendig næringsdrivende. Selskapet kan fronte virksomutøverne utad, stå som motpart til kundene og sørge for en felles ansvarsforsikring. For at virksomhetsutøverne skal ha nødvendig selvstendigheten i forhold til driftsselskapet, er det viktig at selskapet kun utfører virksomhet i navnet, mens aktiviteten reelt sett skjer for virksomhetsutøvernes regning og risiko. Blir tilknytningen for sterk mellom driftsselskapet og de næringsdrivende, vil disse lett bli betraktet som ansatte i selskapet. Dette ble resultat for noen leger og et legesenter i Utv. 2001 s. 916.

Det vil i slike tilfeller være et moment hvordan leieutgiftene til driftsselskapet blir beregnet. Leieutgiftene kan enten være variable og bli beregnet på bakgrunn av inntjening eller de kan være faste. Variable leieinntekter vil medføre at den økonomiske risikoen for driftsmidlene overføres til driftsselskapet. Ved faste leieinntekter vil det være virksomhetsutøverne bak selskapet som må bære risikoen for driftsmidlenes kostnader dekkes.

I en bindende forhåndsuttalelse om arbeidsgiveravgift den 10. mai 2005 aksepterte Skattedirektoratet et slikt driftsselskap. En del konsulenter eide et

aksjeselskap. Konsulentene ville bruke selskapet utad og som kundenes kontraktsmotpart. De skulle ikke ha krav på oppdrag eller lønn fra selskapet. Selskapet skulle heller ikke ha instruksjonsmyndighet over konsulentene. Konsulentenes virksomhet skulle drives ut av selskapets lokaler mot en partneravgift som skulle dekke den enkeltes del av felleskostnadene. I tillegg kom det en partneravgift på 1 % av omsetningen for bruken av aksjeselskapet i markedsføring av egne tjenester.

Det var et viktig moment mot arbeidsgiveravgift i Skattedirektoratets vurdering, var at selskapet skulle utrede det meste av konsulentenes kontorutgifter, fellesannonser mv og få betalt for den enkeltes andel av disse felleskostnadene i form av en partneravgift. Denne partneravgiften løp uavhengig av sykdom og skulle tas opp til en årlig vurdering basert på årlige regnskapstall og fremtidige budsjetter.

4.2.3 Et avgrenset oppdrag

Et avgrenset oppdrag vil trekke i retning av et oppdragsforhold. I flere avgjørelser har det vært en problemstilling om oppdragstakeren har utført et konkret og avgrenset oppdrag eller kun deltatt i den ordinære driften hos oppdragsgiver. I *Hybo*-dommen kunne musikkprestasjonene enkelt skilles fra den øvrige driften hos Hybo. Retten karakteriserte det hele som kjøp av musikkprestasjoner og ikke tjenesteansettelse av den enkelte musiker.

Tilsvarende fant sted i *Bye*-dommen. I dommen ble det presisert at Bye utførte konkrete oppdrag, for å skille Byes aktivitet fra Akers ordinære drift. Konsulentene i *Fabcon*-dommen utførte ”kortvarige, kunnskapsbaserte oppdrag”.

Rt. 2002 s.996 (*Skoog Hedrén*) skiller seg fra de foregående sakene. *Skoog Hedrén*s arbeidsinnsats lot seg ikke klart utskille fra felles aktiviteten som også *Kværners* egne ansatte tok del i.

Claes-Göran *Skoog Hedrén* var svensk og bosatt i Sverige. Han var en prosessingeniør med spesialkompetanse innen databaserte prosedyrer for dokumentasjon av utrustning til offshore plattformer. *Skoog Hedrén* utførte oppdrag i Norge gjennom det svenskregistrerte enkeltmannsforetaket *Chesa Konsult*.

Norsk Teknologi AS var et norsk selskap som var opprettet for å utføre ingeniøroppdrag i oljesektoren. Selskapet hadde egne ansatte og noen frittstående konsulenter. Disse ble stilt til rådighet for entreprenører, ingeniørtjenesteforetak o.l. Det avtalte vederlaget ble normalt fastsatt til en flat timerate, hvor størrelsen berodde på konsulentens kvalifikasjoner. Timeraten var den samme, enten oppdraget ble

utført av Norsk Teknologis egne ansatte eller de frittstående konsulentene. Norsk Teknologi ansvar var det samme for begge gruppene.

Et selskap i Kværnergruppen (heretter kalt Kværner) inngikk en avropsavtale (leieavtale) med Norsk Teknologi. Skoog Hedrén ble utleid til Kværner det samme året. Avtalen ga Kværner rett til å bytte ut innleid personell med eget personell, og utleier skulle ha minst 14 dagers varsel ved demobilisering. Leieavtalen ble senere forlenget og timeraten noe forhøyet.

Avropsavtalen ble supplert med en av Kværners standardavtaler. Norsk Teknologi hadde ikke rett til å overføre rettigheter eller plikter etter standardavtalen. Selskapets forpliktelse var å gi nødvendig opplysninger om de personen de kunne tilby. På bakgrunn av disse opplysningene skulle Kværnerselskapet velge ut hvem de ville benytte. Det oppstod en personlig arbeidsforpliktelse for den enkelte ingeniør. Den flate timeraten skulle dekke alle omkostningene Norsk Teknologi måtte ha som arbeidsgiver. Begge selskapene skulle holde hverandre skadeløse for tap inntil to millioner kroner ved dødsfall, tings- eller personskade.

Norsk Teknologi og Chesa Konsult inngikk en avtale om "innleie". Vederlaget ble beregnet etter en flat timerate. Avtalen var bygd opp slik at Chesa Konsult var ansvarlig for de skatter og avgifter som Hedrén måtte pådra seg og var arbeidsgiver for Skoog Hedrén. Lignende avtaler ble inngått året etter, men med Tee Squared Engineering som formidler.

Sentralskattekontoret for utenlandssaker endret i 1994 ligningene til Skoog Hedrén for årene 1992-93. Skoog Hedrén ble ansett å være lønnstager med skattepliktig til Norge for oppdragene utført for Norsk Teknologi og Tee Squared Engineering. Ligningen ble påklaget, men overligningsnemnda fastholdt endringsligningen. Overligningsnemnda begrunnet dette med at verken Norsk Teknologi, Tee Squared Engineering eller Skoog Hedrén hadde hatt resultatansvar i forbindelse med oppfyllelsen av kontraktene. Det var Kværnerselskapet som måtte risikoen for at det utførte arbeid var av økonomisk verdi for dem.

Saken ble brakt inn for Stavanger byrett som ga Skoog Hedrén medhold og opphevet ligningen. Resultatet var basert på en samlet vurdering av avtaleforholdet, der ingen av de vanlige kjennemerkene for et lønnstakerforhold var til stede. Dommen ble anket til Gulating lagmannsrett. Retten ga staten medhold og begrunnet avgjørelsen med at Hedrén ikke hadde hatt resultatansvar. Dette ble støttet av den kontrollen Kværner hadde hatt over Skoog Hedrén. Godkjennelsen av Skoog Hedréns timelister hadde kun hatt som funksjon å kontrollere at han hadde vært i arbeid og ikke en kvalitetskontroll av det utførte arbeid. Kværners myndighet over Skoog Hedrén trakk i samme retning.

Skoog Hedrén inngikk som en integrert del av Kværners drift. Han hadde systemansvar for noen prosess- og støttesystemer på oljeplattformen under sammenkoplingen av moduler, mekanisk ferdigstilling og testingen av utstyret. Det var fem systemansvarlige, hvorav to av disse var selvstendige konsulenter. Prosessen ble styrt og overvåket av ledere og spesialister fra Kværner og Statoil. Ved alvorlige feil ville de andre systemansvarlige eller personalet fra Kværner og Statoil oppdage feilen raskt. De

andre ville ha overtatt hvis Skoog Hedrén hadde manglet erfaring eller kjennskap til gjøremålene. På bakgrunn av dette fastslo Høyesterett:

”Det kan ut fra dette konkluderes med at selve oppdraget ikke gir noe grunnlag for at Skoog Hedrén hadde ansvar for arbeidsresultatet. Tvert om utførte han arbeid integrert i prosjektet på linje med andre arbeidstakere under Kværners ledelse, instruksjon og kontroll”.

Noen ganger kan grensen mellom to virksomheter være vanskelig å trekke. Det ene oppdraget kan være integrert i et annet oppdrag, gjerne der en hovedkontraktør benytter en underkontraktør. Dette underkjenner ikke muligheten for at begge kan være næringsdrivende. Førstvoterende berører dette i *Bye*-dommen:

”At det kan være vanskelig å dra en praktisk grense mellom disse to virksomheter, er en annen sak, som ikke berører det prinsipielle”.

Dette momentet henger sammen med det å ha ansvaret for ikke-oppfyllelse. Det er enklere å vurdere om et resultat er oppnådd, når de forskjellige ytelsene kan holdes fra hverandre. Ansvar for feil og forsømmelser er vanskeligere å fastlegge når konsulentens arbeid blandes sammen med de andres arbeid, noe som er vanlig når arbeidskraft stilles til disposisjon.

4.2.4 Betalingen

4.2.4.1 Beregningsmåten

Vederlaget kan være avtalt til å være en fast sum eller bli fastsatt løpende etter antall brukte timer. En fast sum vil trekke i retning av et oppdragsforhold, mens timelønn vil trekke i retning av et ansettelsesforhold. Det finnes også andre avlønningsformer. I *Hybo*-dommen fikk bandene en fast rund sum for spillejobbene. Det var et moment for at bandmedlemmene var oppdragstakere. I Rt. 1958 s. 1229 (*to sceneinstruktører*) var samme betalingsmåte ikke til hinder for at de ble regnet som arbeidstakere. Avlønning i form av royalty, dvs. en betaling som utmåles på grunnlag av solgte enheter, er heller ikke ukjent i arbeidsforhold, jf. Rt. 1985 s. 644 (*EMI*).

I *Bye*-dommen ble *Bye* betalt etter antall timer, mens konsulentene i *Fabcon*-dommen ble betalt etter antall dager, såkalte dagrater. Helge- og overtidsbetalingen ble ikke utbetalt i *Bye*-dommen eller *Fabcon*-dommen. I *Siemens*-dommen (Rt. 1997 s. 653) ble bruken av timebetaling i næringsforhold spesielt kommentert. Dommen handlet

om det tyske selskapet Siemens som hadde sendt arbeidere til Norge. Spørsmålet var om Siemens drev med arbeidsutleie eller næringsvirksomhet i Norge. Høyesterett kom til det siste. Førstvoterende uttalte at bruken av timebetaling kunne være hensiktsmessig:

”Tilpasning av monteringsarbeid til all annen virksomhet ville nødvendigvis medføre betydelig dødtid. Dette gjør det etter min mening under enhver omstendighet naturlig at vederlaget ble ytet som timegodtgjørelse”.

4.2.4.2 Betalingstidspunkt

Tidspunktet for betaling var et moment i *Bye*-dommen, *Fabcon*-dommen og *Skoog Hedrén*-dommen. Byes krav på oppgjør forfalt 60 dager etter at oppdragsgiver hadde mottatt faktureringen. Konsulentenes og Fabcons krav på vederlag forfalt 30 dager etter fakturaene ble mottatt av oppdragsgiver. Det sene forfallet var i disse sakene et moment for næringsdrift. I *Skoog Hedrén*-saken forfalt kravet 60 dager etter fakturering. De andre momentene i saken gjorde at forfallstidspunktet ikke fikk nevneverdig betydning i saken.

4.2.4.3 Samlet vurdering av betalingen

Der vederlaget er en på forhånd fastsatt sum, vil mottakeren få risikoen for forsinkelser og andre uforutsette hindringer som måtte oppstå. Timebetaling vil overføre denne risikoen over på oppdragsgiver. I arbeidsmiljøloven § 46 defineres arbeidstid som ”*den tid arbeidstakeren står til disposisjon for arbeidsgiveren*”.²⁵ Timebetaling for effektiv arbeidstid som i Rt. 1997 s. 653 (*Siemens*), vil tale for oppdragsforhold. For arbeidstakere vil en slik avlønningsform kunne komme i strid med aml. § 46. Dette viser at timebetaling ikke er tungtveiende moment for arbeidstakerforhold.

I varehandelen er det vanlig at grossisten eller produsenten yter detaljisten en leverandørkreditt. Vederlagskravet pleier ofte å forfalle til betaling 30 dager etter første

²⁵ Lov av 4. feb. 1977 nr. 4 om arbeidervern og arbeidsmiljø m.v. (aml)

månedsskifte. Konsulentenes sene forfallstidspunkt er en kreditt til oppdragsgiveren. Kredittrisikoen vil avhenge av hvor likvid og solvent debitor er og når fordringen forfaller. Er motparten et stort selskap vil kredittrisikoen være liten. Hvor lang betalingsutsettelsen er, vil som regel ikke bety så mye for debtors betalingsevne.

For kreditor kan en lang forfallstid medføre likviditetsproblemer og dermed en risiko. Uforutsette utgifter kan fremtvinge et kortsiktig lån med høy rente. Men er begge parter likvide, vil dette momentet ikke være tungtveiende. Dette kommer tydelig frem i Rt. 2002 s. 996 (*Skoog Hedrén*). Betalingstidspunktet blir kort nevnt i gjengivelsen av saksforholdet i begynnelsen av dommen, men helt utelatt i dommens permissis.

4.2.5 Spesialkompetanse

Oppdragstakers spesialkompetanse vil ofte være den viktigste grunnen til at oppdragsavtaler blir inngått. Men også arbeidstakere kan ha spesialkompetanse. Jurister er ansatt i offentlig og privat sektor. Advokatfirmaer ansetter også advokater og advokatfullmektiger. Det er mangel på spesialkompetanse som gjør at forholdet trekker i retning av et ansettelsesforhold.

Spesialister betinger seg ofte et høyere vederlag enn ikke-spesialister. Advokaters høye salærer kan delvis forklares med at advokater har spesialkompetanse innen juss. Pris og kvalitet er to faktorer som er knyttet nært sammen. Spesialistenes høye vederlag medfører at den forventede kvalitet på ytelsene øker og kravet til god faglig standard heves.

Det strenge profesjonsansvaret er den andre begrunnelsen for advokaters høye salærer. Profesjonsansvaret medfører en økt økonomisk risiko i forhold til arbeidstakere. Dette momentet og andre momenter som eget kontor, juridisk bibliotek, advokatfullmektiger osv. medfører at advokater regnes som selvstendige næringsdrivende.

4.2.6 Flere inntekter eller kun deler av samme inntekt

Det kan oppstå spørsmål om alle inntektene skal anses som næringsinntekt eller om noen av inntektene skal klassifiseres som arbeidsinntekt. Problemstillingen oppstår når selvstendig næringsdrivende påtar enkeltstående engasjementer ved siden av vanlige gjøremål. Spørsmålet blir om disse ekstraengasjementene skal regnes som næringsinntekter eller arbeidsinntekter.

Den motsatte situasjonen kan også forekomme. Det skjer når arbeidstakeren utfører oppdrag ved siden av tjenesteforholdet. Inntekter fra enkeltstående oppdrag vil bli regnet som arbeidsinntekt og bli behandlet likt arbeidstakerens øvrige arbeidsinntekter. Det er først når oppdragene skjer mer regelmessig og får et visst omfang at oppdragsinntektene vil bli klassifisert som næringsinntekt. I *Hybo*-dommen hadde bandmedlemmene sine hovedstillinger i andre yrker, uten at det medførte at spillejobbene mistet sin karakter av næringsvirksomhet.

I teorien er det åpnet for en ”*smitteregel*”.²⁶ Drives det næringsvirksomhet, vil det være et moment for at enkeltoppdrag også skal regnes som næringsvirksomhet. ”*Smitteeffekten*” forutsetter en saklig sammenheng mellom oppdraget og yrkessituasjonen, se Berg-Rolness s. 266. Foreligger det ikke saklig sammenheng må oppdraget regnes som et frilansoppdrag og arbeidsinntekt. Det virker også til at ”*smitteregelen*” lemper kravet til at oppdraget må være utført for ”*egen regning og risiko*”.

Det finnes i lignings- og domspraksis vedrørende advokater, en del eksempler på den såkalte ”*smitteeffekten*”. I en uttalelse fra skattedirektoratet, ble det antatt at en foredragsholder som ble engasjert over en lengre periode (17 kulturkvelder på en båt), var i et tjenesteforhold, se Utv. 1968 s. 692. Resultatet ble annerledes i Utv. 1977 s. 464. Her kom skattedirektoratet til at en advokats foredragsvirksomhet skulle regnes som et ledd i advokatens øvrige næringsvirksomhet. Foredragene ble holdt innen hans spesialområde (skatterett) og var rettet mot potensielle kunder. Reklameverdien ble også trukket frem som et argument for næringsvirksomhet i dette tilfellet.

Advokater kan også påta seg oppdrag som forretningsfører eller som sekretær for foreninger o.l. som ledd i sin næringsvirksomhet, se Utv. 1967 s. 215. Konkrete omstendigheter kan imidlertid føre til at forholdet likevel må klassifiseres som et tjenesteforhold. I Utv. 1968 s. 687 ble en advokat som var sekretær for to foreninger,

²⁶ Gregar Berg-Rolness, Arbeidstaker, frilanser eller næringsdrivende – Fabcon-dommen reiser en del spørsmål, Skatterett 2001 (20) s. 255-275

regnet for å være i deres tjeneste. Foreningene stilte kontorer og sørget for at advokaten fikk nødvendig kontorhjelp. Redaktører vil som regel anses som arbeidstakere for den publikasjonen de jobber for. For en advokat som var redaktør for et juridisk tidsskrift, ble vederlaget i Utv. 1977 s. 464 klassifisert som næringsinntekt.

De nevnte uttalelser støtter opp om en regel, der næringsvirksomheten kan ”*smitte*” over på annet den næringsdrivende foretar seg. Dette vil gjelde selv om oppdragene ikke medfører betydelig økonomisk risiko eller utgifter for den næringsdrivende. Særlig tydelig er dette i Utv. 1997 s. 464, der den økonomiske risikoen som redaktør for et juridisk tidsskrift er beskjedent, selv med et redaktøransvar.

”*Smitteregelen*” kan begrunnes med effektivitetshensyn. Ligningsmyndighetene slipper å undersøke om alle oppdragene den næringsdrivende påtar seg medfører tilstrekkelig økonomisk risiko og utgifter. Vurderingstemaet blir forenklet slik at myndighetene bare trenger å ta stilling til om oppdraget har tilstrekkelig saklig sammenheng med den øvrige virksomheten.

Problemet er at samme type oppdrag har blitt bedømt forskjellig i ulike uttalelser. Sekretærvirksomhet hadde saklig sammenheng med advokatens øvrige virksomhet i Utv. 1967 s.215, men ikke i Utv. 1968 s. 687. ”*Smitteregelen*” skaper nye grensespørsmål om når *smitteregelen* skal gjelde, og når det skal legges vekt på om oppdraget utføres for ”*egen regning og risiko*”.

4.2.7 Styringsretten

Høyesterett skiller mellom den faglige og administrative styringen, se bl.a. *Byedommen* s. 1071. Den faglige styringen består i å bestemme hvordan oppgaver skal utføres. En oppgave kan ofte utføres på flere måter. Den som har den faglig styringsretten får bestemme hvilken metode eller teknikk som skal brukes.

Administrativ styring består i å velge hvem som skal utføre oppgavene, hvor oppgavene skal utføres og når dette skal skje. Skillet har ingen juridisk betydning.

Styringsretten er en naturlig følge av å være underordnet en annen. Dette er et typisk kjennetegn ved et ansettelsesforhold. Også i næringsforhold vil det være behov for styring. Graden av styring vil variere alt etter hva slags virksomhet som drives.

4.2.7.1 Administrativ styring

Den administrative styringen var et viktig moment for arbeidsleie (ansettelsesforhold) i Rt. 1985 s. 644, (*EMI*). Saken ble gitt et generelt opplegg av partene i Høyesterett, slik

at den ble sentrert rundt EMIs standardkontrakt. Vurderingen vil kunne bli en annen i det konkrete tilfellet.

EMI var et grammofonplateselskap som hadde inngått platekontrakter med forskjellige musikkartister. Artistene fikk en prosentberegnet godtgjørelse. Grammofonplateselskapet hadde behandlet artistene som selvstendig næringsdrivende og unnlatt å betale arbeidsgiveravgift.

Etter et bokettersyn i 1979, fastsatte ligningsnemnda arbeidsgiveravgift for årene 1976-78. Ligningsnemnda la til grunn at utbetalt godtgjørelse til sang- og musikksoilister i forbindelse med plateinnspilling, var å anse som godtgjørelse for utført arbeid. Avgjørelsen ble påklaget, men avgjørelsen ble opprettholdt av overligningsnemnda. Saken endte i retten. Ligningsmyndighetene fikk medhold i Oslo byrett og Eidsivating lagmannsrett.

Plateselskapet bestemte tid og sted for innspillingene. Det var videre opp til selskapet hvem som skulle medvirke i produksjonen av produsere, teknikere og bakgrunnsmusikere. Selskapet administrerte hele produksjonen og stod for den endelige omsetningen av produktet. Likeledes var det opp til selskapet om hvor mange ganger innspillingen skulle gjentas før resultatet ble godtatt. Produktet som oppstod hadde EMI den fulle rådighet over. Særlig viktig var beslutningen om platen skulle utgis eller ikke når den var ferdig innspilt.

I kontraktørforhold vil det oppstå behov for styring. Dette vil gjelde både for likestilte kontraktører og hoved- og underkontraktører. Kontraktørenes arbeidsresultater vil i disse tilfellene utgjøre deler av en større helhet. Behovet for klare linjer og styring, har kommet til syne i standardavtalen for entrepriser i bygg- og anleggssektoren. I NS 8405 pkt. 16.3 finnes det bestemmelser om administrerende sideentreprenører. Disse skal stå for byggeplassadministrasjon og fremdriftskontroll. En viss styringsrett ligger som en forutsetning i rettsforholdet mellom hoved- og underkontraktører. Dette kan spores i *Bye*-dommen:

”En *administrativ* og faglig styring må nødvendigvis til når selvstendige konsulenter og oppdragsgiverens ansatte, og deres innsats skal integreres i prosjektarbeid for øvrig”[min uth.].

I *Fabcon*-dommen var det operatørselskapene (oljeselskapene) som hadde den administrative styringen over konsulentene. Fabcon hadde kun den faglige styring over egne ansatte og ikke over konsulentene. Førstvoterende kommenterer begge forhold:

”Fabcon hadde ikkje instruksjonsmynde, verken fagleg eller administrativt. ... Instruksjonsmyndet – først og fremst administrativt – må lege til operatørselskapet både for dei som var vanlege tilsette i Fabcon og for konsulentane”.

Utv. 2001 s. 916 omhandler en konkret uttalelse fra skattedirektoratet til et ligningskontor. Ligningskontorets spørsmål var om leger knyttet til et legesenter, skulle anses som næringsdrivende eller lønnstagere. I uttalelsen kommer det frem at legesenteret hadde valgt administrative løsninger som var sterkt begrensende på legenes frie yrkesutøvelse. Det var avtalt vilkår som prøvetid og oppsigelsestid i avtalene. Prøvetiden var et moment som Skattedirektoratet særlig fremhevet, et vilkår som ikke vil forekomme i et oppdragsforhold:

”Særlig synes det spesielt å knytte prøvetid til en avtale som hevdes å regulere kjøp og salg av tjenester. Ved kjøp av tjenester m.v. fra andre, er det normalt kjøper som tester kvaliteten av tjenesteytelsene og eventuelt velger å knytte seg til et annet selskap som leverer bedre tjenester, og ikke slik som her, hvor også den som hevder å selge tjenestene vurderer kjøperens kvalifikasjoner”.

4.2.7.2 Faglig styring

Manglende faglig styring har vært et moment som taler for oppdragsforhold i de fleste dommene der det ble konstatert næringsvirksomhet. I *Hybo*-dommen ble den faglige frihet fremhevet. Det var musikkgruppene som selv valgte repertoaret. Musikkutvalget måtte holde et visst breddenivå og treffe det oppmøtte publikum. Alt ved fremførelsen styrte gruppene selv, som programvalg, hvilepauser og liknende.

Konsulentene i *Fabcon*-dommen hadde ingen faglig styring, noe som talte for at konsulentene var selvstendig næringsdrivende. Den styringen som forelå var først og fremst av administrativ art. Momentet er også oppe i *Bye*-dommen. Men i dommen ble ikke Byes faglige selvstendighet særlig vektlagt. Tilsvarende var det i Rt. 1958 s. 1229 (*To sceneinstruktører*).

To sceneinstruktører hadde i 1953 og 1954 utført oppdrag for Nationalteatret. Oppdragsforholdet var regulert av en standardavtale fremforhandlet mellom Norsk Teaterlederforening og Norsk Sceneinstruktørforening. Vederlaget skulle forfalle når innstuderingen var ferdig. Besetningen av roller, bearbejdelser og beskjæringer skulle bestemmes av teatersjefen og instruktøren i samråd. Ved uenighet skulle teatersjefen ha det avgjørende ordet. Hvis teatersjefen fremsatt krav om forandring som instruktøren ikke ville finne kunstnerisk forsvarlig å bøye seg for, kunne instruktøren fratre med rett til

betaling. Den kunstneriske eiendomsrett til iscenesettelsen tilhørte instruktøren. I prøvetiden fra klokken 1100 til 1500 måtte instruktøren innfinne seg på teateret.

Sceneinstruktørene gikk i 1956 til sak mot Nationaltheatret ved Oslo byrett. De krevde å bli tilkjent feriepenge for sine utførte oppdrag, jf ferieloven § 7. Problemstillingen var om disse var arbeidstakere i henhold til ferieloven § 1. Oslo byrett ga sceneinstruktørene medhold i at de var arbeidstakere og dømte Nationaltheatret til å betale skyldige feriepenge. Nationaltheatret anket saken. Kjæremålsutvalget samtykket i direkte anke til Høyesterett og uten hensyn til ankegjensstandens verdi.

Førstvoterende kom til at vitenskapelige og kunstnerisk høyt kvalifiserte personer [sceneinstruktører] kunne være arbeidstakere så fremt de øvrige momenter talte for det. Manglende faglig styring utelukket ikke at det kunne forligge et ansettelsesforhold, enten dette skyldtes arbeidsgiverens manglende kunnskaper eller at arbeidets art tilsa det:

”Det er imidlertid innlysende at arbeidstager av denne klasse i alminnelighet vil innta en meget fri og selvstendig stilling og ikke sjelden vil være undergitt et minimum av instruksjoner. Undertiden kan dette skyldes at arbeidsgiveren likefrem mangler de nødvendige forutsetninger for å utforme instruksjoner i detalj, men det kan også henge sammen med at arbeidstageren i en ganske særlig grad er og må være avhengig av arbeidstagerens personlighet og individuelle stilling”.

Uttalelsen vil ha overføringsverdi til ledere og mellomledere i en bedrift. Disse vil også kunne ha en betydelig frihet og selvstendighet. I ansvarlige selskaper vil aktiviteten bli gjort for deltakernes regning og risiko. Det er først og fremst aksjeeierne som bærer risikoen for ledere og mellomledere i aksjeselskaper.

4.2.7.3 Styringsselskaper eller ”management for hire”

Styringsselskaper er selskaper som står for den daglige ledelse av et annet selskap. Det finnes lite rettspraksis om slike selskaper og problemstillingen er heller ikke behandlet inngående i juridiske litteratur. Dette skaper tvil om den rettslige behandlingen av slike selskaper, noe som også vil påvirke denne analysen av styringsselskaper.

Allmennaksjeselskaper skal ha en daglig leder, se asal § 6-2. Det samme gjelder som et utgangspunkt også for aksjeselskaper, men i asl § 6-2 (1) 2 pkt. er det åpnet for at aksjeselskaper med en aksjekapital mindre enn tre millioner kan være uten daglig leder. Styrelederen vil da stå for den daglige ledelse om ikke annet er bestemt, jf. asl § 6-14 (1) 2. pkt.

Den daglig leder må være en fysisk person. Det følger av aksjelovens system med et mindre unntak for skipsaksjeselskaper i asl og asal § 20-1 flg, se også Andenæs s. 272.²⁷ Den daglige leder vil som regel være fast ansatt i selskapet og rettsforholdet vil være underlagt arbeidsmiljølovens regler. For en ansatt daglig leder vil den økonomiske risikoen og de løpende utgiftene ikke være store nok til at vedkommende kan regnes som næringsdrivende.

Dette ble slått fast i en lagmannsrettsdom i Utv. 2002 s. 1023 (*pub*). En daglig leder av en pub ble ikke ansett å være selvstendig næringsdrivende. Retten fastslo at den daglige lederen kun stilte sin arbeidskraft til disposisjon. Avlønningen skjedde i form av provisjon på 15 % (inkludert feriepenger) av brutto omsetning. Puben stod for driftsmidlene og utgifter som husleie, vareinnkjøp, vedlikehold osv. Den daglige lederen måtte dekke utgiftene til innleie av musikk og annonsering. Disse kostnadene var frivillige og ville medføre en større omsetning og en større inntjening for den daglige lederen. Lagmannsretten fastslo at den daglige lederen ”*i realiteten ikke hadde noen økonomisk risiko av betydning*”. Selskapet ble dømt til å betale arbeidsgiveravgift som ikke var blitt innbetalt.

Dommen har overføringsverdi, selv om det er en lagmannsrettsdom. De fleste daglige ledere vil ha en tilsvarende risiko i sine arbeidsforhold. Resultatavhengig avlønning vil ikke være nok når nesten av den økonomiske risikoen bæres av andre.

I Ot.prp. nr. 23 (1996-97) Om lov om aksjeselskaper s. 145 står det at ”*aksjeloven ikke er til hinder for at den daglige ledelse overlates til en person som et oppdrag, med selskapet som oppdragsgiver*”. Uttalelsen kom først inn etter høringsrunden og er ikke særskilt kommentert i proposisjonen. I aksjelovens øvrige forarbeider er ikke oppdragsproblemstillingen drøftet.²⁸ Det er uklart om uttalelsen skal forstås slik at daglige lederen kan være oppdragstaker i arbeidsrettslig eller skatterettslig

²⁷ Mads Henry Andenæs, Aksjeselskaper & Allmennaksjeselskaper, 1998

²⁸ NOU 1992: 29 Lov om aksjeselskaper, Ot.prp. nr. 36 (1993-1994) Om lov om aksjeselskaper og NOU 1996: 3 Ny aksjelovgivning

forstand, eller om uttalelsen bare åpner for bruk av midlertidige ansettelse av daglig leder. Ordlyden i asl § 6-2 (2) støtter det siste tokningsalternativet, ved daglig leder ”tilsettes” av styret hvis ikke annet er bestemt i vedtektene.

I NOU 1992: 29 s. 147 står det at ”[a]dministrerende direktør er ansatt i selskapet, og for ansettelsesforholdet gjelder de alminnelige arbeidsrettslige regler” uten at det er tatt et forbehold for oppdragstakere. På side 158 i NOUen drøftes den daglig leders stillingsvern. Det argumenteres for at dette skal være svakere enn det andre arbeidstakere har. De samme hensynene som gjør seg gjeldende for et svakere stillingsvern kan også begrunne en større adgang til midlertidige ansettelser. Særlig hensynet til fleksible løsninger og muligheten til rask omorganisering av ledelsen kan begrunne unntakene fra arbeidsmiljøloven.

Juridisk teori er også uklar i spørsmålet om daglig ledere kan være oppdragstakere. I Marthinussen/Aarbakke s. 217-218 står det daglige ledere som regel er underlagt arbeidsmiljølovens regler og i Skåre/Knudsen s. 148 vil daglige ledere i sin alminnelighet være arbeidstakere.²⁹ Begge steder påpekes det kun at arbeidsmiljøloven vil gjelde i de fleste tilfeller, uten at det tas stilling til hva som vil gjelde for grensetilfellene. I nyere juridisk teori har uttalelsen i Ot.prp. nr. 23 (1996-97) s. 145 blitt lagt grunn uten at den har blitt problematisert nærmere, se Aarbakke/Aarbakke s. 279.³⁰

Reelle hensyn kan tale for at uttalelsen i forarbeidene bør tolkes innskrenkende. Oppdraget medfører ikke tilstrekkelig økonomisk risiko og utgifter til at det bør klassifiseres som et oppdrag i skatterettslig forstand, se Utv. 2002 s. 1023 (*pub*). Det underordningsforholdet som daglig leder har i forhold til styret støtter også en slik fortolkning, se asl §§ 6-13 og 6-14.

²⁹ Hans Fredrik Marthinussen og Magnus Aarbakke, *Aksjeloven med kommentarer*, Oslo 1986 og Jan Skåre og Gudmund Knudsen, *Lov om aksjeselskaper med kommentarer*, Oslo 1987

³⁰ Hans Fredrik Marthinussen og Magnus Aarbakke, *Aksjeloven med kommentarer*, 2 utg. ved Magnus Aarbakke og Asle Aarbakke, Oslo 1996

Den daglige lederen kan bruke medhjelpere til å løse sine oppgaver som daglig leder. Styringsselskapene vil være en gruppe medhjelpere. Adgangen til å bruke slike medhjelpere er kommentert i Aarbakke m.fl., kommentarutgaven til aksjeloven og allmennaksjeloven.³¹ Medhjelperne kan være personer som er ansatt i selskapet eller utenforstående tjenesteytere. Disse kan gis beslutningsmyndighet på avgrensede områder, herunder representasjonsrett utad.

Det blir videre påpekt at den daglige lederen ikke kan overlate det alminnelige ansvaret og myndigheten som daglig leder til andre. Aksjeloven har ikke uttrykkelige bestemmelser om dette, men det må følge av lovens system, særlig ansvarsreglene. Det må videre følge av lovens system, at medhjelperne må stå under daglig leders tilsyn, og at daglig leder må ha myndighet til å gripe inn hvis ikke oppdraget blir utført i selskapets interesse.

Det som gjelder ved bruk av utenforstående tjenesteytere, vil i følge kommentarutgaven ha betydning i ”*konsernforhold hvor f.eks morselskapets administrasjon etter avtale med datterselskapet kan forestå oppgaver som hører under datterselskapets daglige ledelse*”. Et interessant poeng er at ”*andre styringsselskaper*” ikke omtales i forbindelse med daglig leders bruk av medhjelpere. Disse ”*andre styringsselskapene*” blir ofte eid av den eller de som utfører den daglige ledelsen.

Brukes prinsippet i *Skoog Hedrén*-dommen om at avtalene skal ses i en sammenheng, så får medhjelperen maksimalt den samme forpliktelsen som den daglige lederen. I Utv. 2002 s. 1023 (*pub*) var ikke daglig leders risiko tilstrekkelig for at det skulle foreligge virksomhetsinntekter. Skatterettslig bør ikke slike andre styringsselskaper aksepteres, fordi virksomheten drives for en annens regning og risiko, se også *Bye*-dommen s. 1069.

I praksis blir slike selskaper anvendt uten at ligningsmyndighetene har slått ned på bruken. Det finnes også rettspraksis som forutsetter at slike selskaper kan brukes. En

³¹ Aarbakke m.fl., Kommentارutgaven til allmennaksjeloven og aksjeloven, (1999), 1. utg., side 409 punkt 1.3.

dom er inntatt i Utv. 1999 s. 775. En forenings daglige leder gikk ut i permisjon. Den vikarierende daglige leders inntekt ble klassifisert som lønnsinntekt og ikke næringsinntekt, selv om vikaren et halvt år tidligere hadde hatt lignende oppgaver som næringsdrivende konsulent for foreningen. Det var en presumsjon for at vikaren hadde de samme vilkårene som den permitterte daglige lederen. Lagmannsretten er ikke avvisende til slike ”*andre styringsselskaper*”:

”Det er riktignok ikke noe til hinder for å engasjere et rådgivningsfirma eller en næringsdrivende også for slike oppdrag – ordninger som betegnes som ”management for hire””.

De samme mothensynene gjør seg ikke gjeldende for konsernselskaper som brukes som styringsselskaper. Det må være opp til den enkelte virksomhetsutøver om virksomheten skal organiseres i et selskap med underavdelinger eller i mor- og datterselskaper. Skattereglene bør ikke motarbeide en foretningmessige begrunnede organisering av en virksomhet.

4.2.7.4 Samlet vurdering av styringsretten

Grader av styring vil forekomme i oppdragsforhold og arbeidstakerforhold. En inngripende og detaljert styring vil tale for at det foreligger et ansettelsesforhold, men det motsatte vil ikke være et tungtveiende moment for oppdragsforhold, se Rt. 1994 s. 1064 (*Bye*) særlig s. 1071.

Styringsretten vil føre til at oppdragstakeren eller arbeidstakeren får mindre valgmuligheter. Størrelsen på oppdragstakerens kontraktrettslige risikoområde vil avhenge av hvor inngripende oppdragsgiverens styring er. Prinsippet gjelder generelt i erstatningsretten. Handlingsalternativer er et vilkår for at erstatningsansvar kan i dømmes. Culpaansvaret forutsetter at skadevolder har valgt feil handlingsalternativ. Foreligger det ingen alternative handlingsalternativer, kan heller ikke ansvaret bli aktuelt. For oppdragstakeren vil oppdragsgiverens styring føre til at den økonomiske risikoen blir mindre ved at handlingsalternativer forsvinner.

Feil som kan tilbakeføres til oppdragsgiverens styring, må oppdragsgiveren selv svare for. En god illustrasjon på dette finnes i standardavtalen NS 8405 pkt. 19.4. Entreprenørens ansvar for kvaliteten eller anvendeligheten av materialer blir begrenset, hvis byggherren forlanger et spesielt materiale brukt eller leverer dette. Entreprenøren

vil være ansvarlig hvis ikke byggherren tar slike valg. Byggherrens styring medfører at den økonomiske risikoen flyttes fra entreprenøren til byggherren.

4.2.8 Adgang til å sette inn vikar

I Rt.1973 s. 1136 (*Hybo*) var det et viktig moment at bandene hadde adgang til å sette inn vikar. Det var gruppen og ikke bandmedlemmene som var forpliktet etter avtalen med Hybo. Personlig arbeidsplikt er et moment for arbeidsforhold, men i denne saken forelå det kun en svakere ”*kjerneforpliktelse*”. Bandet oppfylte sin forpliktelse hvis kjernen av bandet møtte opp. Bandet som helhet hadde forpliktet seg til spillejobbene, slik at hvert enkelt bandmedlem hadde en viss plikt til å prøve å møte.

Kjerneforpliktelsen og adgangen til å sette inn vikar, var to viktige momenter som resulterte i at bandene ble ansett å drive med næringsdrift, det sistnevnte ble særlig fremhevet av førstvoterende:

”Gruppens sammensetning er stort sett stabil, og avtalen med arrangøren forutsetter normalt at i alle fall kjernen av gruppen møter opp. Men det er akseptert at ved forfall for enkelte musikere skaffer gruppen selv en vikar uten at arrangøren spørres eller underrettes. ... Særlig vekt legger jeg på gruppens adgang til selv å sette inn vikarer etter behov, ...”.

Et interessant poeng fra dommen var at selv om det ikke forelå noen personlig arbeidsplikt for noen av bandmedlemmene, så måtte det likevel foretas en helhetsvurdering for å avgjøre om inntektene var arbeids- eller næringsinntekter. En ”*kjerneforpliktelse*” utelukker ikke at forholdet kan bli klassifisert som et arbeidsforhold, selv om det viktigste kjennetegnet ved et arbeidstakerforhold er den personlige arbeidsplikten.

Adgangen til å bruke vikar medfører at vederlaget kan opptjenes selv om noen av de opprinnelige bandmedlemmene ikke kan møte opp. Til gjengjeld kan bandet få noen ekstra utgifter når vikarer må skaffes. Vikaren kan bli regnet som frilanser eller midlertidig ansatt og da må bandet betale arbeidsgiveravgift. Blir en vikar tilkalt på kort varsel vil det ofte bli krevd et ubekvemstillegg. Disse potensielle utgiftene vil utgjøre en del av bandenes økonomiske risiko.

I *Hybo*-dommen forelå det en ”*kjerneforpliktelse*”. Det er noen kontraktsforhold som det ikke vil forligge noen form for personlig tilknytnings- eller underordningsforhold. Dette vil gjelde i verksleiekontrakter og rene tingsentrepriser. Disse kontraktene skiller seg fra arbeidsforhold og personellentrepriser ved at det som

bygges eller repareres er det sentrale ved ytelsen og ikke den personlige tjenesteytingen. Grensedragningen mot arbeidsinntekter vil ikke være nødvendig i kontraktsforhold.

4.2.9 Partenes rubrisering av forholdet

I Rt. 2000 s. 1981 (*Fabcon*) konkluderte Høyesterett med at hvis ”*det er inngått avtale om engasjement av ein sjølvstendig næringsdrivande, så har partene samstundes valt den bakgrunnsretten som følgjer med*”. Denne uttalelsen kunne forstås slik at partene selv kunne velge hvorledes inntektene skulle klassifiseres, noe som ble trukket frem og kritisert av Berg-Rolness i SR 2001 s. 255 flg.

Høyesterett oppklarte denne tvilen i Rt. 2002 s. 996 (*Skoog Hedrén*). Partenes rubrisering var ikke et moment i vurderingen av ”regning og risiko”, men et moment i vurderingen av forpliktelsens omfang. Momentet fikk derfor indirekte virkning i vurderingen av om konsulentene skulle anses som arbeidstakere eller oppdragstakere. Forpliktelsens omfang må fastsettes ved hjelp av alminnelig avtaletolkning. Det må foretas en konkret helhetsvurdering av alle relevante tolkningsdata. Partenes rubrisering vil bare være et av flere tolkningsmomenter.

4.2.10 Forholdet til de offentlige myndigheter

Klassifiseringen av rettsforholdet overfor myndighetene var et moment i *Fabcon*-dommen. *Fabcons* og konsulenten hadde i sine oppgaver til myndighetene bygd på at konsulentene var selvstendig næringsdrivende. Momentet har en del likheter med det foregående momentet, partenes rubrisering. Det er først hvis forpliktelsens omfang er uklar og må fastsettes, momentet vil ha noe vekt.

Dette kommer frem i *Bye*-dommen. *TMBE* var registrert i merverdiavgiftregisteret og fakturerte med merverdiavgift. Selskapet var også registrert i arbeidsgiverregisteret, betalte arbeidsgiveravgift og foretok skattetrekk. I saken var det ikke omtvistet at *Bye* hadde en resultatforpliktelse. Førstvoterende kunne derfor ikke legge avgjørende vekt på de foregående forhold og uttalte:

”Men de nevnte forhold viser iallfall at *TMBE* har trukket konsekvenser av avtaleforholdet som er reelle nok”.

4.2.11 Egne ansatte

I ftrl § 1-10 (2) er et av momentene å ha ”*arbeidstakere i sin tjeneste eller nytter frilansere*”. Står oppdragstaker helt fritt i valget av hvem som skal utføre oppdraget, blir

likhetene med arbeidsforhold små. Det er særlig den personlig arbeidsplikten som kjennetegner et arbeidsforhold.

Lønnskostnader og sosiale kostnader vil falle under begrepet ”egen regning” i ftrl § 1-10 (2). Det samme vil gjelde arbeidsgiveravgiften som må betales for vederlag til arbeidstakere og frilansere. Arbeidsgiveren må betale sykepenger de første 14 dagene hvis arbeidstakere blir syke. Lønn til arbeidstakere må utbetales selv om etterspørselen på virksomhetens varer og tjenester synker. Arbeidstakere kan permitteres, men da må arbeidsgiver betale lønn i en arbeidsgiverperiode, se permitteringsloven § 3.³²

En arbeidsgiver kan få ekstrakostnader hvis kontrakter blir forsinket eller ved sykdom. Ekstrakostnadene kan være overtidsbetaling eller vikarutgifter som kommer i tillegg til sykepengene. Disse utgiftene er potensielle og utgjør en del av virksomhetens økonomiske risiko. Arbeidsgiveransvaret etter skl. § 2-1 er en annen følge av å ha ansatte.

4.2.12 Krav på nye oppdrag eller vederlag

I *Bye-dommen* hadde Bye verken krav på nye oppdrag eller krav på vederlag når ikke nye oppdrag var bestilt. Høyesterett uttalte at dette med ”*atskillig styrke*” talte mot at det forelå et ansettelsesforhold. Pågående oppdrag kunne avbestilles uten noen grunn, og oppdragstakeren ville bare ha krav på vederlag frem til avbestillingen.

Et tidsbegrenset oppdrag vil være ensbetydende med at oppdragstakeren ikke har krav på nye oppdrag. Høyesterett standpunktet ble noe moderert i *Fabcon-dommen*. Der trekkes det frem at ansettelsesavtaler også kan være tidsbegrensede og at arbeidstakeren ikke vil ha krav på lønn når arbeidsavtalen opphører. Risikoen for å være uten arbeid og inntekt blir den samme for en midlertidig ansatt og en oppdragstaker.

Rett til vederlag vil fortsatt være et viktig moment, selv om tidsbegrensningsmomentet har blitt modifisert noe. I en uttalelse i Utv. 2001 s. 916 om et legesenter, var retten til vederlag eller minstelønn et viktig moment i Skattedirektoratets vurdering.

³² Lov av 6. mai 1988 nr. 22 om lønnsplikt under permittering

Enkelte av legene hadde avtaler med legesenteret som sikret dem en garantert minsteinntekt. Dette medvirket til at legene ble ansett som lønnstakere og ikke selvstendig næringsdrivende.

Lange oppdrag vil medføre at risikoen for å stå uten vederlag vil bli mindre. Momentet var fremme i *Bye*-dommen. Akers behov for Byes tjenester var så stort at det ga Bye fulltidsbeskjeftigelse. Men Bye utførte tjenesteytelser på bakgrunn av en rekke bestillinger fra Aker. Det lange oppdragsforholdet hadde sin forklaring i de konkrete prosjektene, og ble derfor ikke ansett på som et tungtveiende argument mot næringsvirksomhet.

4.2.13 Ansvarsbegrensning

En ansvarsbegrensning vil medføre at den økonomiske risikoen overføres fra oppdragstaker til oppdragsgiver. Risikooverføringen vil være et momentet for at det foreligger et arbeidstakerforhold. Det kontraktrettslige erstatningsansvaret for feil og forsinkelser ble begrenset av Akers standardavtale i *Bye*-dommen. Rammeavtalen begrenset erstatningen 20 % av den samlede kontraktsverdi av alle oppdrag som oppdragstaker utførte på ett og samme prosjekt. Byes plikt til å rette opp feil ble ikke berørt av ansvarsbegrensningen. Byes tjenesteoppdrag måtte også godkjennes av Aker før vederlag ble utbetalt.

Ansvarsbegrensningen har sin naturlige forklaring. Et lite aksjeselskap vil lett kunne gå konkurs uten en slik klausul i oljesektoren. Forsinkelser og feil kan føre til betydelige tap for operatørselskapene på norsk sokkel. Operatørselskapene vil også lettere kunne absorbere slike tap.

Muligheten til å avtale slike ansvarsbegrensninger, kan begrunne at frilansere ikke får bruke aksjeselskap til frilansoppdrag, se *Bye*-dommen på side 1069. Det ansvaret frilansere kan pådra seg i risikofylte oppdrag, har ofte blitt brukt som argument for at aksjeselskapsformen skal kunne benyttes. En avtaleregulering av ansvaret vil føre til det samme som aksjeselskapets indirekte og begrensede ansvar.

4.2.14 Forsikring

Forsikring vil på samme måte som en ansvarsbegrensning fjerne deler av den økonomiske risikoen for oppdragstaker. Forsikringspremiene vil være en utgift som går under vilkåret ”*regning*”. Dette avgjørende blir om det er oppdragstakeren eller oppdragsgiveren som betaler premien.

Konsulentens forsikringsdekning var et moment i *Fabcon*-dommen. Konsulentene som ble innhyret var omfattet av Fabcons ulykkes- og ansvarsforsikringer. Det retten la vekt på var at forsikringen bare gjaldt skadevoldelse og ikke feilutføring. Normalrisiko er omtalt i oppgavens punkt. 4.2. Dette er risiko som alltid vil oppstå i arbeidstakerforhold og oppdragsforhold. Det var et poeng at denne risikoen var så liten at den kunne ses bort fra. Forsikring som dekker denne risikoen vil derfor ikke være et tungtveiende argument for arbeidstakerforhold, selv om oppdragsgiveren betaler premien. Det var derfor av underordnet betydning at Fabcon betalte premiene. Det er ofte flere grunner til at fellesforsikringer benyttes, noe som trukket frem av Høyesterett:

”Det var eit krav frå operatørane at det skulle vere slik forsikring, og det må vore praktiske og økonomiske fordelar med ei sams forsikring”.

4.2.15 Oppsummering

I grensedragningen mellom arbeidstakere og oppdragstakere er det avgjørende hvem som har den økonomiske risikoen og dekker utgiftene. Den økonomiske risikoen er en størrelse som er vanskelig å fastsette helt nøyaktig, noe som gjør avgjørelsen skjønnsmessig. Det må foretas en konkret helhetsvurdering av de momentene som hittil er blitt behandlet.

Generelt vil det i arbeidstakerforhold være arbeidsgiveren som har den økonomiske risikoen og dekker aktivitetens utgifter. For at det skal foreligge et oppdragsforhold må oppdragstakeren ha en del av den økonomiske risikoen eller dekke en del av utgiftene. Det er ikke helt klart hvor mye som kreves, men oppdragstakeren må i hvert fall ha en større risiko enn den arbeidstakere har. Høyesteretts praksis viser at det ikke er tilstrekkelig med en risiko som bare er litt høyere enn den vanlige arbeidstakere har.

En del arbeidstakere eier driftsmidler. Dette vil ikke alene medføre at aktiviteten blir utført for ”*egen regning og risiko*”, selv om dette er en risiko som ikke de fleste arbeidstakere påtar seg. I *Hybo*-dommen hadde bandmedlemmene egne instrumenter. Dette var ikke nok til at de ble regnet som selvstendig næringsdrivende. Det var særlig adgangen til å sette inn vikarer som gjorde at forholdet ble klassifiseres som næringsvirksomhet.

I *Bye*-dommen var ikke driftsmidler så viktig for de oppdragene som Bye utførte. De vesentlige av TMBEs utgifter var lønnskostnader til Bye og hans ektefelle.

Det avgjørende for grensedragningen var den risikoen Bye påtok seg. Resultatforpliktelsen gjorde at den økonomiske risikoen ble større enn den en tilsvarende arbeidstaker ville ha hatt, selv med ansvarsbegrensningen. Tilsvarende var det i *Fabcon*-dommen. Konsulentene til Fabcon hadde heller ikke særlige utgifter eller driftsmidler av betydning. Men den resultatforpliktelsen de hadde, gjorde at de ble regnet som oppdragstakere.

I *EMI*-dommen var det EMI som eide driftsmidlene, dekket utgiftene og hadde risikoen for at utgiftene ville bli dekket inn. Artistens akkordlønn kunne ikke forhindre at rettsforholdet ble klassifisert som et arbeidsleieforhold. Resultatavhengig lønn var i følge førstvoterende heller ikke ukjent i andre arbeidstakerforhold. Lønnen var også et moment i *Skoog Hedrén*-saken. Bestemmelser om brutto vederlag eller dekning av egne utgifter var i følge Høyesterett ikke tilstrekkelig til å bli regnet som oppdragstaker. Dette gjelder særlig når det foreligger en omsorgsforpliktelse, noe som også forekommer i de fleste arbeidstakerforhold.

4.2.16 Rettspolitisk vurdering

Det kan reises spørsmål hvorfor skillet mellom arbeidstakere og oppdragstakere skal trekkes etter hvem som har den økonomiske risikoen og hvem som betaler utgiftene. Den som driver virksomheten for ”*egen regning og risiko*” har en innsatsfaktor som den andre ikke har, kapital. Arbeidstakeren vil i hovedsak stille sin arbeidskraft til disposisjon. Den næringsdrivende vil i tillegg til personlig arbeidsinnsats skyte inn kapital i virksomheten. Denne kapitalfaktoren kan begrunne at næringsinntekt beskattes annerledes enn arbeidsinntekter. I reglene om beregnet personinntekt i skattelovens kapittel 12, skal kapitalinntektene trekkes fra når beregningsgrunnlaget fastsettes, se sktl § 12-10.

Kapital er også en maktfaktor. Begge parter inngår en kontrakt for å tjene penger. Den som allerede har penger vil ha et overtak i forhandlingene. Dette skaper en skjevhet i avtaleforholdet. Arbeidstakeren kommer i et underordningsforhold. Arbeidstakerlovgivningen er en vernelovgivning for den svake part. I en avtale mellom to næringsdrivende vil det som regel være en bedre balanse mellom partene.

4.3 "Vedvarende virksomhet"

4.3.1 Innledning

Vilkåret om "*regning og risiko*" har ført til at arbeidstaker har blitt skilt fra oppdragstakere. Oppdragstakere utgjør selvstendig næringsdrivende og frilansere. Det som skiller selvstendig næringsdrivende fra frilansere, er at selvstendig næringsdrivende driver med "*vedvarende virksomhet*".

I de tilfellene det er opplagt av kravet om "*vedvarende virksomhet*" ikke er oppfylt, vil det heller ikke være nødvendig å ta stilling til om virksomheten er drevet "*egen regning og risiko*". Vedkommende vil da ikke være selvstendig næringsdrivende, og skatterettslig skiller det ikke mellom frilansere og arbeidstakere.

Partene i *Bye*-dommen hadde akseptert tilordning av TMBE for det tilfellet aktiviteten var drevet for TMBEs regning og risiko. Spørsmålet om "*vedvarende virksomhet*" kom derfor ikke opp i den saken. Problemstillingen ble drøftet i *Fabcon*-dommen. Førstvoterende uttalte at det var to måter at kravet om "*vedvarende virksomhet*" kunne oppfylles. Enten har virksomhet hatt et slikt omfang at kravet er oppfylt, eller så var det at intensjon at virksomheten skulle ha det. Formålet med virksomheten skal i følge førstvoterende i *Fabcon*-dommen fastsettes ut fra en objektivisert vurdering:

"... Avgjerande for grensedraginga vil vere om konsulentane *dreiv* eller *tok sikte på å drive* vedvarande verksemd.

Spørsmålet om verksemda var vedvarande må avgjerast ut frå *ei objektivisert vurdering av intensjonen* til konsulentane i høve oppdraga, og ikkje minst ut frå det konsulentane hadde gjort før og etter oppdraga hos Fabcon. Korleis denne andre aktiviteten til konsulentane var behandla i høve til og av offentlege styresmakter, særleg skattestyresmaktene, vil også ha vekt"[min uth.].

Vilkåret om "*vedvarende virksomhet*" har også blitt tolket i forarbeidene til skatteloven av 1999. I Ot.prp. nr. 86 (1997-98) s. 48 vil på noen punkter supplere den fortolkning som Høyesterett ga i *Fabcon*-dommen. Forarbeidene trekker inn grensedragningsmomenter som ikke Høyesterett gjør:

"Det må være utøvet aktivitet av *et visst omfang og en viss varighet*. Også aktivitet av kortere varighet vil kunne regnes som virksomhet, eksempelvis når forholdene tilsier at aktiviteten er påbegynt med sikte på et mer varig

inntektsserverv, men skattyteren har måttet avslutte aktiviteten på grunn av *uforutsette etterfølgende omstendigheter...*”[min uth.]

Det som er verdt å merke seg at kravet til vedvarende virksomhet relaterer seg både til aktivitetens omfang og varighet. Hensikten med aktiviteten på avtaletidspunktet vil være det avgjørende, hvis uforutsette etterfølgende omstendigheter gjør at virksomheten må avsluttes tidligere enn planlagt.

Fabcon-dommen gir liten veiledning til selve vurderingen. Saken var på dette punkt for dårlig opplyst av partene. Staten måtte bære risikoen for dette, da staten kunne avklart dette under ligningsbehandlingen. Det gjaldt særlig spørsmålet om hva konsulentene hadde drevet med i tiden før og etter at de var innhyret av *Fabcon*. Høyesterett kom til at det var ikke opplagt for *Fabcon* at myndighetene manglet slik informasjon, og det samme gjaldt om *Fabcon* hadde slik informasjon om konsulentene og andre næringsdrivende.

4.3.2 Omfang og varighet

Virksomheten må enten ha et tilstrekkelig omfang og varighet, eller så må det ha vært intensjonen at virksomheten skulle få et slikt omfang. En viktig spørsmål blir hva som kreves av faktisk virksomhet for at vilkåret om ”*vedvarende virksomhet*” skal være oppfylt.

Det er ikke slik at mange tjenesteoppdrag er synonymt med næringsdrift. Kravet om ”egen regning og risiko”, må også være oppfylt. Mange midlertidige ansettelsesforhold vil ikke regnes som næringsvirksomhet. Det er videre klart at aktiviteten må ha slikt omfang at terskelen ned mot fritidssysler og hobbyvirksomhet er passert. Aktiviteten må ha ”*økonomisk*” karakter.

Omfang og varighet kan ikke bestemmes ved å telle antall oppdrag, der vilkåret om egen regning og risiko er oppfylt, eller oppdragsgivere. Det bør helst være mer enn et langvarig oppdragsforhold, men det skyldes kravet om ”egen regning og risiko”. Istedenfor å fokusere på antall oppdragsgivere eller oppdrag, så er det mer riktig å legge sammen all oppdragsvirksomhet med saklig sammenheng. Når den samlede virksomhet når et visst nivå, kan forholdet karakteriseres som selvstendig næringsdrift.

Det er to mulige utfall i denne vurderingen, frilansoppdrag etter ftrl § 1-9 eller selvstendig næringsdrift etter ftrl § 1-10. Begrepene er litt uklare. Frilansoppdrag har en vært korte og mer tilfeldige oppdrag. Disse ad hoc-pregede oppdragene har ofte blitt utført ved siden av den ordinære yrkesutøvelse. Skoleeksempelet har vært

universitetsprofessoren som skriver juridiske betenkninger for private og blitt regnet som frilanser under utførelsen av oppdraget.

Den andre muligheten er selvstendig næringsdrift. Det vil være selvstendig næringsvirksomhet, hvis det er mulig å livnære seg av oppdragene. Hvor grensen skal trekkes, er mer uklart. Det vil være en glidende overgang fra frilansoppdrag til selvstendig næringsdrift.

I *Hybo*-dommen blir disse spørsmålene berørt. Det var enighet mellom partene at vilkåret var oppfylt, så retten går ikke inn på selve grensedragningsspørsmålet. Dommen gir likevel noen viktige momenter for hva ligger i kravet ”*vedvarende virksomhet*”. Bandene var aktive i store deler av året. Høyesterett trakk frem at de arbeidet regelmessig og i et betydelig omfang:

”... musikere som har hatt engasjementer for Hybo i minst 4 av 6 trekkperioder i kalenderåret. Det dreier seg altså om band hvis aktivitet har et visst omfang. ... Orkestrene på sin side regelmessig flere oppdragsgivere. ... De grupper som har vært sterkest benyttet av Hybo, har spilt opp i mot 40 av Hybos danseaftener i et år, men over halvparten av sine engasjementer har disse grupper således hatt med andre arrangører”.

Et viktig moment i vurdering er om aktiviteten er regelmessig eller ikke. I *Hybo*-dommen hadde gruppene vært aktiv i minst fire av årets seks trekkperioder. Gruppene hadde jobbet over 80 dager i året, og de hadde fått utbetalt rundt kroner 400- 500 pr. aften. Da gruppene enten var trioer, kvartetter og kvintetter, utgjorde dette rundt hundre kroner per musiker. Høyesterett fremhevet også at det var mulig å drive med næringsvirksomhet ved siden av å ha hovedinntektskilden fra et ansettelsesforhold:

”Musikervirksomheten er aftenbeskjeftigelse, ... Selv om deltakerne har sine hovedstillinger i andre yrker, har musikkvirksomheten et omfang som går langt utover det hobbypregede, ...”.

Utv. 1977 s. 482 er mer et grensetilfelle. Det ble godtatt at en tekstoversetter som hadde inntekter fra to forlag og ellers var uten annet arbeid, var å anse som selvstendig næringsdrivende. Men uttalelsen understreker at det er den samlede aktiviteten som er det avgjørende og ikke antall oppdragsgivere.

4.3.3 Objektivisert vurdering av intensjonen

Det kan forekomme tilfeller der den faktiske aktiviteten ikke har hatt et slikt omfang og varighet som må kreves for at det skal være virksomhet. Uforutsette etterfølgende omstendigheter kan ha medført at virksomhetsutøveren har måttet avbryte. I slike tilfeller må det foretas en objektivisert vurdering av formålet med virksomheten, for å fastslå om kravet til ”*vedvarende virksomhet*” likevel er oppfylt.

Objektiviserte vurderinger er brukt en del i skatte- og avgiftsretten. Hensynet til effektivitet og bevis tekniske hensyn begrunner bruken av slike vurderinger. Myndighetene må hvert år behandle et stort antall næringsoppgaver, selvangivelser, omsetningsoppgave for beregning av mva. osv. Det vil være en resursskrevende oppgave å fastlegge hva hvert enkelt skatte- og avgiftssubjekt faktisk tenkte da transaksjonene ble gjennomført. I ettertid å føre bevis for det samme vil ofte være en umulighet. En slik regel vil også gjøre det vanskeligere for skatte- og avgiftssubjektene å omgå reglene.

Vurderingstemaet blir om det var oppdragstakerens intensjon at virksomheten skulle bli vedvarende da virksomheten startet. Det er nødvendig med noen presiseringer av vurderingstemaet. Oppdragstakerens faktiske formål er irrelevant. En skal heller ikke være etterpåklok å konstantere at virksomheten opphørte og da følgelig ikke kunne bli ”vedvarende”. På bakgrunn av alle relevante objektive tolkingsdata skal det foretas en vurdering om aktiviteten ville ha fått et tilstrekkelig omfang og varighet i fremtiden, hvis ikke de uforutsette omstendighetene hadde inntrådt.

I det følgende skal noen momenter trekkes frem, en del av disse finnes i ftrl § 1-10 (2). Oppdragstakers foretatte investeringer vil kunne si noe om hvor lenge virksomheten kan vare og i hvilket omfang. Store og langsiktige investeringer kan tyde på at virksomheten vil vare en stund. Investeringene kan plasseres i driftsmidler eller i et fast driftssted. Hvis anleggsmidlene leies, vil lengden på leieforholdet kunne være relevant. Det samme vil gjelde hvis driftsmiddelet er tilpasset til et spesielt oppdrag og ikke kan brukes i andre oppdrag.

Ytelsen som oppdragstakeren tilbyr vil være av relevans. Det bør helst være et marked for tjenesten eller produktet. Muligheten for at virksomheten vil vedvare øker med antallet potensielle kunder. Hvis oppdragstakeren har egne ansatte, så vil det være et relevant moment i vurderingen.

Oppdragstakerens andre inntektskilder kan spille inn i vurderingen. Oppdragsvirksomheten blir vurdert opp mot oppdragstakerens øvrige inntekter, særlig

hvis vedkommende er i et tjenesteforhold ved siden av oppdragsvirksomheten. Kravene til virksomhetens omfang og varighet blir i ligningspraksis lempet noe hvis vedkommende ikke er arbeidstaker i tillegg.

I Utv. 1977 s. 486 påtok en pensjonert bokholder enkeltoppdrag som revisor/regnskapsfører for forskjellige firmaer. Oppdragene var hans hovedbeskjeftigelse og han ble derfor regnet som næringsdrivende. Løsningen ble en annen for en kommunal tjenestemann. I sin fritid og i det vesentligste som hjemmearbeid, utførte vedkommende regnskapsføring for tre næringsdrivende. Arbeidet bestod bl.a. i å fylle ut selvangivelser og oppgjørsskjemaer. Han ble ansett å være i et tjenesteforhold med oppdragsgiverne, se Utv. 1968 s. 702.

4.3.4 Oppsummering

Det finnes ikke så mye høyesterettspraksis vedrørende vilkåret ”*vedvarende virksomhet*”. Spørsmålet var ikke omtvistet i *Hybo*-dommen. I *Fabcon*-dommen ble problemstillingen reist, men den manglende opplysningen av saken resulterte i at Høyesterett kun foretok en generell fortolkning av vilkåret. Både i *Bye*-dommen og *Skoog Hedrén*-dommen hadde partene akseptert at det forelå næringsvirksomhet hvis vilkåret om ”regning og risiko” var oppfylt.

Det er derfor uklart hvor mye som kreves før vilkåret er oppfylt. Av ligningspraksis kan det tyde på at det kreves mindre hvis skattyter ikke i tillegg er arbeidstaker. I *Hybo*-dommen var det en viss regelmessighet over oppdragene som bandmedlemmene hadde ved siden hovedyrke. Kravet om ”*vedvarende virksomhet*” vil i hvert fall være oppfylt hvis skattyter kan leve av inntekten.

Den objektiviserte vurderingen av skattyters intensjon blir først nødvendig når aktiviteten ikke har hatt et tilstrekkelig omfang og varighet. I skatteretten forekommer det en del objektiviserte vurderinger, gjerne i forbindelse med den ulovfestede omgåelsesregel. Rettspraksis om den ulovfestede omgåelsesregel vil derfor ha overføringsverdi til denne vurderingen.

4.3.5 Rettspolitisk vurdering

I den rettspolitiske vurderingen av vilkåret ”*egen regning og risiko*” var det kapitalfaktoren og skjevheten i avtaleforholdet som begrunnet skillet mellom arbeidstakere og selvstendig næringsdrivende, se punkt. 4.2.16. Frilansere skiller seg fra

arbeidstakere ved at aktiviteten drives for ”*egen regning og risiko*”, noe som kunne tilsi at frilansere og selvstendig næringsdrivende skulle behandles likt.

Grunnen til at dette ikke gjøres, er nok at de fleste frilansere også er arbeidstakere. Inntektene fra frilansoppdragene vil bare utgjøre en mindre del av skattyters totale inntekter. I stedetfor at ligningsmyndighetene må bedømme de forskjellige inntektstypene etter forskjellige regler, så behandles alle inntekter likt med hovedinntekten. Effektivitetshensyn kan begrunne en slik behandling av frilansinntekter. Bli oppdragsvirksomheten så omfattende at den ikke lenger er ubetydelig i forhold til arbeidstakerinntektene, vil oppdragstakeren bli regnet som selvstendig næringsdrivende. Dette var tilfellet for bandmedlemmene i *Hybo*-saken.

5 Litteraturliste

Lover:

Lov av 19. juli 1910 nr. 1 om aktieselskaper og kommanditaktieselskaper

Lov av 18. august 1911 nr. 8 Skattelov for landet

Lov av 6. juni 1930 nr. 18 om sykestrygd

Lov av 19. juni 1936 nr. 8 om arbeidervern

Lov av 14. november 1947 nr. 3 om ferie

Lov av 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt

Lov av 17. juni 1966 nr. 12 om folketrygd

Lov av 13. juni 1969 nr. 26 om skadeserstatning

Lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

Lov av 3. mars 1972 nr. 5 om arv m.m.

Lov av 4. juni 1976 nr. 59 om aksjeselskaper

Lov av 4. februar 1977 nr. 4 om arbeidervern og arbeidsmiljø m.v.

Lov av 18. mai 1979 nr. 18 om foreldelse av fordringer

Lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

Lov av 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (Selskapsloven)

Lov av 6. mai 1988 nr. 22 om lønnsplikt under permittering

Lov av 13. mai 1988 nr. 27 om kjøp
Lov av 20. juli 1991 nr. 65 om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsskatteloven)
Lov av 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
Lov av 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven)
Lov av 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven)
Lov av 17. juli 1998 nr. 56 om regnskap m.v. (regnskapsloven)
Lov av 15. jan. 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven)
Lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
Lov av 20. desember 2002 nr. 99 Lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Lovforarbeider:

NOU 1990: 20 Forenklet folketrygdlov
NOU 1992: 29 Lov om aksjeselskaper
NOU 1996: 3 Ny aksjelovgivning
Ot.prp.nr.17 (1951) Om lov om betaling og innkrevning av skatt.
Ot.prp.nr.17 (1965-66) Om lov om folketrygd
Ot.prp.nr.36 (1993-94) Om lov om aksjeselskaper (aksjeloven)
Ot.prp.nr.29 (1995-96) Om ny lov om folketrygd (folketrygdloven).
Ot.prp.nr.23 (1996-1997) Om lov om aksjeselskaper (aksjeloven) og lov om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven)
Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Ny skattelov

Stortingets skattevedtak og skatteforskrifter:

Stortingets skattevedtak av 25. nov. 2004 nr. 1547 for inntektsåret 2005
Forskrift av 25. nov. 2004 nr. 1548 om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2005

Domsregister:

Rt. 1912 s. 486
Rt. 1919 s. 754
Rt. 1937 s. 196
Rt. 1958 s. 1229

Rt. 1985 s. 319
Rt. 1972 s. 449
Rt. 1973 s. 1136
Rt. 1974 s. 269
Rt. 1985 s. 644
Rt. 1988 s. 7
Rt. 1994 s. 1064
Rt. 1997 s. 653
Rt. 1998 s. 740
Rt. 2000 s. 1981
Rt. 2001 s. 1702
Rt. 2002 s. 996

Utv. (Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål):

Utv. 1967 s. 215
Utv. 1968 s. 687
Utv. 1968 s. 692
Utv. 1968 s. 702
Utv. 1977 s. 464
Utv. 1977 s. 482
Utv. 1977 s. 486
Utv. 1982 s. 295
Utv. 1995 s. 1077
Utv. 1999 s. 775
Utv. 2001 s. 916
Utv. 2002 s. 1023

Bindende forhåndsuttalelse (Skattedirektoratet):

Bindende forhåndsuttalelse 10. mai 2005

Standardvilkår:

NS 8405 (Norsk Standard)

Bøker:

Magnus Aarbakke, *Virksomhetsbegrepet i Norsk skatterett*, 1967
(doktorgradsavhandling)

Skattedirektoratet, *Merverdiavgiftshåndboken*, Gyldendal akademisk, 2.utg. Oslo 2004.

Viggo Hagstrøm i samarbeid med Magnus Aarbakke, *Obligasjonsrett*,
Universitetsforlaget 2003

Mads Henry Andenæs, *Aksjeselskaper & Allmennaksjeselskaper*, Grafisk Hus a.s,
Bergen 2.opplag 1998

Hans Fredrik Marthinussen og Magnus Aarbakke, *Aksjeloven med kommentarer*, Tano
Aschehoug, Oslo 1986

Jan Skåre og Gudmund Knudsen, *Lov om aksjeselskaper med kommentarer*, Tano, Oslo
1987

Hans Fredrik Marthinussen og Magnus Aarbakke, *Aksjeloven med kommentarer*, 2 utg.
ved Magnus Aarbakke og Asle Aarbakke, Tano Aschehoug, Oslo 1996

Aarbakke m.fl., *Kommentarutgaven til allmennaksjeloven og aksjeloven*, Tano
Aschehoug, 1. utg., 1999

Artikler:

Frederik Zimmer, *Høyesterettsdommer i skatterett 2002*, Skatterett Tidsskrift for skatt
og avgift, Årgang 2003, s. 332-337

Forfatter ukjent, artikkelen står under headingen; Nytt fra Sentralkontoret for
utenlandssaker, *Fabcon vs. Hedrén*, i Revisjon og Regnskap, Årg. 73 nr. 4, s. 59-60

Gregar Berg-Rolness, *Arbeidstaker, frilanser eller næringsdrivende – Fabcon-dommen
reiser en del spørsmål*, Skatterett Tidsskrift for skatt og avgift, Årgang 2001 (20) s. 255-
275

