

F-skattesystemet

– en översyn

Slutbetänkande av F-skatteutredningen

Stockholm 2019



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2019:31

SOU och Ds kan köpas från Norstedts Juridiks kundservice.
Beställningsadress: Norstedts Juridik, Kundservice, 106 47 Stockholm
Ordertelefon: 08-598 191 90
E-post: kundservice@nj.se
Webbadress: www.nj.se/offentligapublikationer

För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Norstedts Juridik AB
på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

Svara på remiss – hur och varför

Statsrådsberedningen, SB PM 2003:2 (reviderad 2009-05-02).

En kort handledning för dem som ska svara på remiss.

Häftet är gratis och kan laddas ner som pdf från eller beställas på regeringen.se/remisser

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet

Omslag: Elanders Sverige AB

Tryck: Elanders Sverige AB, Stockholm 2019

ISBN 978-91-38-24942-0

ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Regeringen beslutade den 9 november 2017 att tillsätta en särskild utredare med uppdrag att se över F-skattesystemet. Samma dag förordnades f.d. landshövdingen Lars-Erik Lövdén som särskild utredare.

Som experter förordnades den 7 december 2017 välfärdsekonomen Thomas Andrén (Sveriges akademikers centralorganisation), departementssekreteraren Viveca Bergstrand (Näringsdepartementet), rättsliga experten Pia Blank Thörnroos (Skatteverket), kanslirådet Nils-Fredrik Carlsson (Finansdepartementet), kanslirådet Helle Ellehøj (Arbetsmarknadsdepartementet), samhällspolitiska chefen Samuel Engblom (Tjänstemännens centralorganisation), juristen Jonas Hamark (Arbetsmiljöverket), departementssekreteraren Marianne Kilnes (Finansdepartementet), skattepolitiska experten Patrick Krassén (Företagarna), kanslirådet Susanne Mattsson (Socialdepartementet), skatteexperten Lynda Ondrasek Olofsson (Svenskt Näringsliv), juris doktor och skattechefen Urban Rydin (Lantbrukarnas Riksförbund) och utredaren Mattias Schulstad (Landsorganisationen i Sverige). Den 24 augusti 2018 förordnades även departementssekreteraren Mats N Andersson (Finansdepartementet) och den 30 augusti 2018 vice chefsåklagare Maria Häljebo Kjellstrand (Ekobrottsmyndigheten).

Den 23 augusti 2018 entledigades Samuel Engblom och som ny expert förordnades fr.o.m. den 24 augusti 2018 juristen Magnus Lundberg. Den 17 oktober 2018 entledigades Thomas Andrén och som ny expert förordnades från samma datum förbundsjuristen Mia Wallgren. Den 25 oktober 2018 entledigades Helle Ellehøj och som ny expert förordnades fr.o.m. den 26 oktober 2018 departementssekreteraren Ann-Sofie Mattsson.

Som sekreterare anställdes fr.o.m. den 1 december 2017 rättsliga utredaren Liselotte Westerlind. Kammarrättsassessorn Catarina Fäger var anställd som sekreterare fr.o.m. den 11 december 2017 t.o.m. den 31 juli 2018. Under perioden 1 april – 15 juni 2018 var den fristående utredaren Christer Persson på deltid anställd som sekreterare i utredningen. Som ny sekreterare anställdes hovrättsassessorn Sara Fröding Linebäck fr.o.m. den 27 augusti 2018. Nationalökonomerna Henrik Solback var anställd som sekreterare i utredningen fr.o.m. den 3 september 2018 t.o.m. den 30 april 2019.

Utredningen som har antagit namnet F-skatteutredningen (Fi 2017:08) överlämnade den 15 juni 2018 delbetänkandet *F-skattesystemet – några särskilt utpekade frågor* (SOU 2018:49).

Härmed överlämnas utredningens slutbetänkande *F-skattesystemet – en översyn* (SOU 2019:31). Två särskilda yttranden har bifogats betänkandet. Uppdraget är med detta slutfört.

Stockholm i juni 2019

Lars-Erik Lövdén

/Liselotte Westerlind
Sara Fröding Linebäck
Henrik Solback

Innehåll

Sammanfattning	13
Summary	27
1 Författningsförslag.....	43
1.1 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	43
1.2 Förslag till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980).....	50
2 Utredningens uppdrag och arbete.....	51
2.1 Uppdraget.....	51
2.2 Utredningens arbete	52
2.3 Utredningens delbetänkande	53
2.4 Underlaget och dess begränsningar	53
2.4.1 Det statistiska underlaget.....	53
2.4.2 Övrigt underlag	55
2.5 Utredningens begreppsanvändning	55
2.5.1 Näringsidkare, egenföretagare och falska egenföretagare.....	56
2.5.2 Fysiska och juridiska personer.....	57
2.5.3 Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag.....	58
2.5.4 Skattefel, skattefusk och skatteundandragande.....	58
2.5.5 Missbruk	59
2.6 Betänkandets disposition.....	60

3	Bakgrund och allmänna utgångspunkter.....	61
3.1	Inledning.....	61
3.2	Närmare om utredningens delbetänkande.....	62
3.2.1	Utredningens analys och bedömning.....	62
3.2.2	Det fortsatta arbetet.....	65
3.3	Några vägledande principer.....	66
3.3.1	Ett sunt företagsklimat.....	66
3.3.2	Ett ändamålsenligt skydd för arbetstagarare.....	72
3.3.3	Säkra skatteintäkter.....	73
4	Gällande rätt.....	77
4.1	Inledning.....	77
4.2	Företagsformer.....	78
4.3	Förfarandet vid uttag av skatter och avgifter.....	79
4.3.1	Skyldighet att anmäla sig för registrering.....	79
4.3.2	Godkännande för F-skatt.....	81
4.3.3	Särskilt om näringsbegreppet.....	86
4.3.4	Särskilt om hinder för att godkännas för F-skatt och grunder för att återkalla ett godkännande.....	91
4.3.5	Särskilt om den utvidgade prövningen.....	100
4.4	Rättsverkan av ett godkännande för F-skatt.....	103
4.4.1	Inkomstskatt.....	103
4.4.2	Socialavgifter – arbetsgivaravgifter eller egenavgifter.....	106
4.4.3	Ansvar när anmälan om F-skatt inte har gjorts...	107
4.5	Skattebrottslagen.....	108
4.6	Konkurrenslagen.....	114
4.7	Lagen om näringsförbud.....	115
4.8	Lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete.....	120

5	F-skattesystemets inverkan på företagens villkor	123
5.1	Inledning.....	123
5.2	Bakgrund	124
5.2.1	F-skattesystemet och förenklingar för företagen	124
5.2.2	Förändringar sedan systemet infördes	125
5.3	Tidigare utvärdering av näringsbegreppets påverkan på företagandets villkor	127
5.4	Svenskt företagande i ett internationellt perspektiv	130
5.5	Den officiella statistiken om företag	132
5.5.1	Företag utan anställda – det vanligaste företaget	132
5.5.2	Tjänstesektorn växer	134
5.5.3	En mindre andel företag bedriver näringsverksamhet utan godkännande för F-skatt	137
5.6	Företagsregistrering hos Skatteverket	140
5.6.1	Antal godkända för F-skatt ökar	140
5.6.2	Företag som är registrerade endast under en kortare tid.....	145
5.7	Konkurrens på lika villkor	145
5.7.1	Samverkan mot osund konkurrens.....	146
5.7.2	Lagöverträdelse som konkurrensmedel	147
5.8	Förenklingsarbeten för företag och myndigheter.....	149
5.8.1	En digitalt samverkande förvaltning.....	149
5.8.2	Internationella samarbeten för digitalisering och standardisering för företag.....	150
5.8.3	Myndigheternas digitala förenklingsarbete för företag och myndigheter.....	151
5.9	Utredningens analys och bedömning	153
5.9.1	Näringsbegreppets betydelse för företagens villkor	153
5.9.2	F-skattesystemets inverkan på företagens villkor	157

5.10	Särskilt om återkallelse vid överträdelse av konkurrensbestämmelser.....	163
5.10.1	Närmare om bestämmelserna i konkurrenslagen.....	163
5.10.2	Konkurrensverkets yrkanden eller ansökningar om att näringsidkare ska meddelas näringsförbud	166
5.10.3	Utredningens bedömning.....	167
6	F-skattesystemets betydelse för skyddsregler för arbetstagare	171
6.1	Inledning	171
6.2	Bakgrund.....	172
6.2.1	Näringsbegreppet och utvecklingen på arbetsmarknaden	172
6.2.2	Nya arbetsformer och trender på arbetsmarknaden	174
6.3	Bestämmelser till skydd för arbetstagare	175
6.3.1	Det svenska systemet.....	175
6.3.2	Kort om skyddsregler för arbetstagare	176
6.3.3	Arbetstagare eller uppdragstagare	179
6.3.4	Sammanfattande kommentarer	183
6.4	Bestämmelser i trygghetssystemen.....	184
6.4.1	Socialförsäkringen.....	184
6.4.2	Arbetslöshetsförsäkringen	189
6.4.3	Sammanfattande kommentarer	192
6.5	Några särskilt utpekade frågor.....	193
6.5.1	Anställda som anlitas som näringsidkare.....	193
6.5.2	Egenanställning eller liknande.....	195
6.6	Utredningens analys och bedömning.....	197
6.6.1	Näringsbegreppets och F-skattesystemets betydelse för arbetsrätten	197
6.6.2	Missbruk av F-skattesystemet i syfte att kringgå skyddsregler för arbetstagare	200

7	F-skattesystemets betydelse för att förebygga skattefusk och skatteundandragande	205
7.1	Inledning.....	205
7.2	Beslut vid ansökan om godkännande för F-skatt	206
7.2.1	Avslagsbeslut för fysiska och juridiska personer.....	207
7.3	Beslut om återkallelse av godkännande för F-skatt	210
7.3.1	Återkallelser för fysiska personer.....	211
7.3.2	Återkallelser för juridiska personer.....	214
7.3.3	Efter ett beslut att återkalla godkännandet.....	217
7.4	Skattefel, skattefusk och skatteundandragande	218
7.4.1	Skattefelet i olika inkomstslag	218
7.4.2	Skatteskulder hänförliga till näringsverksamhet	223
7.4.3	Straffrättsliga sanktioner vid skattefusk	224
7.4.4	Särskilt om utbetalningar vid skattereduktion för hushållsarbete (rut- och rotarbeten)	226
7.4.5	Antal näringsförbud	228
7.5	Några uppmärksammade företeelser	230
7.5.1	Godkända för F-skatt som inte bedriver näringsverksamhet.....	230
7.5.2	Företag som brottsverktyg	234
7.6	Utredningens analys och bedömning	239
7.6.1	Uppföljning av dem som är godkända för F-skatt	240
7.6.2	Missbruk av F-skattesystemet i syfte att undgå skatter och avgifter	245
7.6.3	Särskilt om juridiska personer som kan användas som brottsverktyg	247
7.7	Särskilt om återkallelse vid kriminalitet.....	250
7.7.1	Bakgrund.....	250
7.7.2	Utredningens bedömning	252

8	Utredningens överväganden och förslag.....	259
8.1	Inledning.....	259
8.2	Allmänna överväganden.....	260
8.2.1	Begreppet godkännande.....	260
8.2.2	Ett enklare och mer överskådligt regelverk.....	261
8.3	Ett flexiblarare förfarande vid ansökan om godkännande	263
8.3.1	Ett godkännande får tidsbegränsas i vissa fall	263
8.4	Ett mer korrekt beslutsunderlag.....	275
8.4.1	Uppgiftsskyldighet och möjlighet att förelägga den som är godkänd	276
8.4.2	En utvidgad prövning i vissa fall	281
8.5	Hinder vid ansökan och grunder för att återkalla ett godkännande vid brister	293
8.5.1	Den som inte följt föreläggande att fullgöra uppgiftsskyldighet.....	295
8.5.2	Den som inte redovisar eller inte betalar sina skatter och avgifter.....	300
8.5.3	Den som inte betalat tillbaka felaktigt utbetalt belopp i samband med rut- och rotarbeten	306
8.6	Hinder vid ansökan och grunder för att återkalla ett godkännande vid missbruk.....	314
8.6.1	Den som missbrukat sitt godkännande	315
8.7	Ansvar för skatter och avgifter	320
8.7.1	Behovet av att se över reglerna om solidaransvar.....	320
9	Konsekvenser av förslagen	327
9.1	Inledning.....	327
9.2	Konsekvenser av ett oförändrat regelverk	328
9.3	Offentligfinansiella effekter.....	330
9.3.1	Direkta effekter av förslagen.....	330
9.3.2	Indirekta effekter av förslagen	333
9.3.3	Skattefelets storlek och effekterna av förslagen.....	335

9.4	Effekter för myndigheter, företag och andra	336
9.4.1	Effekter för Skatteverket	337
9.4.2	Effekter för företag och enskilda.....	344
9.4.3	Effekter för andra	348
9.4.4	Effekterna av en utökad automatisering	349
9.5	Konsekvenser för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet.....	350
9.6	Konsekvenser för jämställdheten mellan kvinnor och män och de integrationspolitiska målen	352
9.7	Konsekvenser för sysselsättningen och fördelningseffekter	353
9.8	Förhållandet till regeringsformen och EU-fördragen	353
9.8.1	Regeringsformen (RF)	353
9.8.2	EU-fördragen.....	355
10	Ikraftträdande och övergångsbestämmelser	359
11	Författningskommentarer	361
11.1	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	361
11.2	Förslaget till lag om ändring i socialavgiftslag (2000:980).....	373
	Särskilda yttranden	375
	Referenser	391
	Bilaga	
Bilaga 1	Kommittédirektiv 2017:108	405

Sammanfattning

Uppdraget

Utredningen har sett över F-skattesystemet och analyserat effekterna i vissa avseenden av bestämmelsernas utformning och tillämpning.

Utredningen har i sitt slutbetänkande analyserat om utformningen av bestämmelserna om godkännande för F-skatt i 9 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), möjliggör att F-skattesystemet kan missbrukas för att undgå skatter eller avgifter, om det finns behov av åtgärder för att underlätta och förbättra Skatteverkets uppföljning av företag som är godkända för F-skatt, t.ex. F-skatt på prov eller tidsbegränsade godkännanden för F-skatt och om det finns behov av att införa en möjlighet att vägra eller återkalla ett godkännande för F-skatt vid kriminalitet eller överträdelse av konkurrensbestämmelser som inte lett till näringsförbud. Utredningen har också analyserat om och på vilket sätt utformningen av F-skattesystemet inverkar på villkoren för att starta, driva och utveckla företag samt om det förekommer ett missbruk av F-skattesystemet för att kringgå bestämmelserna om skyddsregler för arbetstagare och i vilken utsträckning systemet uppfattas kunna ge sådan effekter.

I ovanstående delar har utredningen, där det bedömts lämpligt, föreslagit författningsändringar. Det har inte legat i utredningens uppdrag att överväga ett slopande av F-skattesystemet. Det har inte heller legat i uppdraget att lämna förslag på det arbetsrättsliga området.

Utredningens utgångspunkter

Utredningens uppdrag har varit omfattande och innehåller såväl skatterättsliga som arbetsrättsliga problem som påverkar ett konkurrenskraftigt och dynamiskt företagsklimat. Skattesystemets främsta syfte är att

finansiera den gemensamma välfärden, olika samhällsfunktioner och andra offentliga utgifter. För att skatterna långsiktigt ska kunna finansiera detta måste såväl allmänheten som företagen ha ett högt förtroende för skattesystemet. Utöver att säkra goda och stabila skatteintäkter ska systemet även skapa förutsättningar för en hållbar tillväxt och hög sysselsättning. Ett bra företagsklimat utgör grunden för tillväxt och jobbskapande. Skattesystemet ska också skapa förutsättningar för ett rättvist fördelat välstånd samt bidra till ett miljömässigt och socialt hållbart samhälle. En sund konkurrens samt ordning och reda på arbetsmarknaden utgör i det avseendet viktiga faktorer.

Utredningens uppdrag i delbetänkandet var att ta ställning till om bestämmelserna behöver ändras i syfte att bekämpa skattefusk och skatteundandragande med utgångspunkt i företeelserna falskt egenföretagande och egenanställning eller liknande. Utredningen fann att det fanns skäl att överväga ändringar i bestämmelserna om F-skatt i 9 kap. skatteförfarandelagen. Utredningens uppdrag i slutbetänkandet är att göra en översyn av F-skattesystemet även utifrån andra perspektiv.

Ett sunt företagsklimat

Näringsfriheten är av grundläggande betydelse för vårt moderna samhälle. En väl fungerande näringsfrihet förutsätter samtidigt att det seriösa näringslivet skyddas. Bra förutsättningar för en god konkurrens genom lika villkor för företag bidrar till ett sunt företagsklimat. I detta syfte är det enligt utredningens mening viktigt att motverka att konkurrensfördelar uppnås genom att bestämmelser om skyddsregler för arbetstagare kringgås eller genom att företag inte betalar rätt skatt.

När det gäller F-skattesystemets betydelse i sammanhanget så finns det inte något krav på ett godkännande för F-skatt för att bedriva näringsverksamhet. Däremot utgör ett godkännande en förutsättning för att en näringsidkare själv ska få sköta redovisningen och inbetalningen av sina skatter och avgifter när denne får ersättning för utfört arbete. I praktiken kan det många gånger därför vara svårt att bedriva näringsverksamhet i tjänstesektorn utan att vara godkänd för F-skatt då godkännandet och ett återopande av detta kan vara avgörande för

om företaget får ett uppdrag eller inte. Beslut om att avslå en ansökan om godkännande för F-skatt eller att återkalla ett sådant kan därmed vara mycket ingripande för den enskilde.

För att förbättra villkoren att starta, driva och utveckla företag behöver dock F-skattesystemet vara utformats så att det seriösa näringslivet skyddas och osund konkurrens motverkas. Tyngdpunkten läggs därför på åtgärder mot dem som inte sköter sina åtaganden.

Ett ändamålsenligt skydd för arbetstagare

En viktig del i ett hållbart arbetsliv är samverkan mellan anställningsförhållandets parter. Anställningsavtalet är en form för samarbete och får anses bygga på en ömsesidig skyldighet för arbetsgivare och arbetstagare att beakta varandras intressen.

Även om anställningsförhållandet bygger på en ömsesidighet står en arbetstagare många gånger i en stark beroendeställning till sin arbetsgivare. Inom arbetsrätten finns därför ett omfattande regelverk till skydd för arbetstagare. På samma sätt som utformningen av F-skattesystemet kan få betydelse för företagens villkor kan utformningen också ha en inverkan på det arbetsrättsliga området. En viktig uppgift vid utformningen av F-skattesystemet är därför att även beakta de konsekvenser som bestämmelserna kan få för skyddet för arbetstagare.

Säkra skatteintäkter

När det gäller F-skattesystemets påverkan på skattefelet kan nämnas att själva statusen som F-skatteinnehavare i sig inte har någon direkt effekt på skattefelet eller statens intäkter. En felaktig skatteform kan dock indirekt leda till skattebortfall genom förlorade intäkter inom olika inkomstslag, då ett godkännande för F-skatt medför en större grad av självrapportering vilket är svårare för Skatteverket att kontrollera. Det kan också förekomma att personer, som redan vid ansökan har en avsikt att genom ett företag begå brott eller undanhålla skatt, får ett godkännande för F-skatt. En felaktig skatteform eller ett företag som används som brottsverktyg skapar då en osund konkurrens gentemot majoriteten av företagen som bedriver seriös näringsverksamhet och som vill göra rätt för sig. Av den anledningen är det av stor vikt att uppgifter om dem som är godkända för F-skatt

speglar verkliga förhållanden. Utformningen av F-skattesystemet påverkar således de faktiska intäkterna, skattefelet samt skattesystemets legitimitet. Vidare är ett högt förtroende nödvändigt för att skatterna långsiktigt ska kunna finansiera den gemensamma välfärden, olika samhällsfunktioner och andra offentliga utgifter. Ett högt förtroende för skattesystemet förutsätter enkla regler och bra förutsättningar att göra rätt. Men också effektiva åtgärder för att bekämpa skattebrott, skattefusk och skatteundandragande.

Utredningens bedömningar

F-skattesystemets inverkan på företagens villkor

Bestämmelserna om godkännande för F-skatt inklusive dess rättsverkningar har stor inverkan på förutsättningarna för att starta, driva och utveckla företag. Bestämmelserna ska därför vara enkla, tydliga och lätthanterliga för både enskilda och myndigheter.

Ett godkännande som missbrukas leder till osund konkurrens och påverkar företagsklimatet negativt. Det måste därför finnas bra förutsättningar för Skatteverket att vägra och att återkalla ett godkännande för F-skatt för den som inte konkurrerar på lika villkor.

Näringsbegreppets betydelse för företagens villkor

Utformningen av näringsbegreppet i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen, (1999:1229), är ändamålsenligt utifrån den inverkan begreppet har på företagens villkor. Det finns inte något behov att ändra den nuvarande utformningen av näringsbegreppet eller dess koppling till F-skattesystemet.

Särskilt om återkallelse av ett godkännande för F-skatt vid överträdelse av konkurrensbestämmelser

Det finns inte skäl att införa en möjlighet att vägra eller återkalla ett godkännande för F-skatt vid överträdelse av konkurrensbestämmelser som inte har lett till näringsförbud.

F-skattesystemets betydelse för skyddsregler för arbetstagare

Näringsbegreppets och F-skattesystemets betydelse för arbetsrätten

Den skatterättsliga tolkningen av näringsbegreppet i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen har genom dess koppling till F-skattesystemet en indirekt betydelse även för arbetsrätten.

Ett godkännande för F-skatt är en omständighet som beaktas vid en arbetsrättslig prövning men ska inte ensamt ges någon avgörande betydelse. Några skäl att ändra den nuvarande utformningen av näringsbegreppet i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen på grund av arbetsrättsliga överväganden anses därför inte föreligga.

Missbruk av F-skattesystemet i syfte att kringgå skyddsregler för arbetstagare

Förekomsten av s.k. falska egenföretagare visar att F-skattesystemet kan missbrukas genom att personer som inte uppfyller näringskriterierna likväl är godkända för F-skatt. Orsakerna till förekomsten kan vara flera varav en kan vara en uppdragsgivares vilja att kringgå arbetsrättsliga skyddsregler. Att någon är godkänd för F-skatt fast denne inte uppfyller kriterierna för näringsverksamhet kan på så sätt urholka skyddsregler för arbetstagare.

För att motverka att personer som inte uppfyller näringskriterierna är godkända för F-skatt bör Skatteverkets möjligheter till uppföljning av dem som är godkända underlättas och förbättras.

F-skattesystemets betydelse för att förebygga skattefusk och skatteundandragande

Uppföljningen av dem som är godkända för F-skatt

I syfte att säkerställa att endast den som bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet är godkänd för F-skatt behöver Skatteverket bättre rättsliga förutsättningar för att effektivt kunna följa upp dem som är godkända för F-skatt. Bestämmelserna för godkännande och återkallelse bör därför ses över och anpassas utifrån ett mer automatiserat arbets sätt.

Missbruk av F-skattesystemet i syfte att undgå skatter och avgifter

F-skattesystemet kan missbrukas för skattefusk och skatteundandragande av oseriösa personer. I syfte att förebygga att F-skattesystemet missbrukas bör Skatteverkets möjligheter att vägra och återkalla ett godkännande för F-skatt utvidgas.

Särskilt om juridiska personer som kan användas som brottsverktyg

Förutsättningen att den som är godkänd för F-skatt bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet innebär för en juridisk person att denne ska bedriva rörelse dvs. någon form av verksamhet eller aktivitet.

Särskilt om återkallelse av ett godkännande för F-skatt vid kriminalitet

Det finns inte skäl att införa en generell bestämmelse om att ett godkännande för F-skatt ska återkallas vid kriminalitet även i fall då näringsförbud inte meddelats.

Utredningens förslag

Utredningen anser i huvudsak att F-skattesystemet är ett väl fungerande system. Det finns emellertid anledning att överväga ändringar av bestämmelserna i skatteförfarandelagen i olika avseenden. Det handlar om ändringar i syfte att ge företagen bättre förutsättningar att konkurrera på lika villkor genom åtgärder som motverkar skattefusk och skatteundandraganden. Förbättrade möjligheter att kontrollera att endast de som bedriver näringsverksamhet är godkända för F-skatt kan också motverka att skyddsregler för arbetstagare kringgås. I översynen har utredningen även identifierat ett behov av författningsändringar i 9 kap. skatteförfarandelagen i syfte att göra regelverket tydligare och mer överskådligt.

Ett enklare och mer överskådligt regelverk

Det är viktigt att förutsättningarna för att bli godkänd för F-skatt tydligt framgår av lagen. Motsvarande gäller givetvis för i vilka situationer som Skatteverket ska kunna återkalla ett godkännande. Utredningen anser att regelverkets nuvarande utformning kan göras mer lättillgänglig och föreslår därför en strukturell omarbetning av bestämmelserna.

Förutsättningarna för att vara godkänd delas upp i två olika paragrafer. En där det framgår vilka omständigheter som utgör hinder för att bli godkänd och en av vilken det framgår på vilka grunder Skatteverket kan återkalla ett godkännande. Utredningen anser att detta ökar tydligheten och förutsebarheten för såväl den som ansöker som den som redan är godkänd. Genom detta kommer också utflöde och inflöde till F-skattesystemet att regleras separat, vilket är bättre anpassat till systemets uppbyggnad och gör det möjligt för Skatteverket att utforma sina kontroller på ett effektivare sätt. Vissa ändringar i sak innebär att hindren för att bli godkänd för F-skatt kommer att skilja sig åt mot grunderna för att återkalla ett godkännande. Även detta talar för en uppdelning av bestämmelsen. Utredningen förslår ändrade rubriker och i vissa avseenden annan ordningsföljd på paragraferna. Samtliga dessa förslag syftar till att skapa ett tydligare och mer lättillgängligt system.

Det finns också skäl att överväga ändringar i syfte att utforma systemet utifrån en mer automatiserad och standardiserad handläggning. Ofta krävs omfattande manuellt arbete hos Skatteverket för att bedöma om det föreligger hinder för att godkänna en ansökan eller för att bedöma om det finns grund för återkallelse. En viss manuell handläggning är nödvändig för att kunna beakta omständigheter i det enskilda fallet. En ökad automatisering och standardiserad handläggning kan emellertid få positiva effekter på handläggningstider och en ökad förutsebarhet för företagen vilket talar för att anpassa systemet utifrån objektiva kriterier som möjliggör en mer maskinell hantering. Detta innebär också att resurser kan omfördelas hos Skatteverket och användas för riktade kontroller där risken för fel bedöms som störst.

Ett flexiblare förfarande vid ansökan om godkännande

Ett antal skattskyldiga, också begränsat skattskyldiga, bedriver näringsverksamhet i Sverige endast under en kort period. I de fall dessa har ansökt om och blivit godkända för F-skatt kommer de flesta att vara godkända, ofta även när de inte längre bedriver näringsverksamhet i Sverige, ända till dess att de anmäler att de inte längre vill vara det. Med hänsyn till den betydelse ett godkännande för F-skatt kan ha för att få uppdrag är det nödvändigt med en möjlighet att godkännas redan innan en verksamhet faktiskt kommit i gång. Vid ansökningstillfället är det dock svårt såväl för Skatteverket som för den sökande att avgöra hur verksamheten kommer att utveckla sig. I dessa fall är därför möjligheten till uppföljning av stor betydelse. Utredningen anser att det nuvarande systemet i dessa avseenden kan göras flexiblare och mer effektivt.

Ett godkännande får tidsbegränsas i vissa fall

En ny bestämmelse införs som innebär att ett godkännande för F-skatt kan tidsbegränsas. Giltighetstiden av beslut enligt första stycket ska begränsas om den sökande begär det, eller ännu inte bedriver men har för avsikt att bedriva näringsverksamhet.

Om en sökande begär ett godkännande för en begränsad tid ska giltigheten upphöra senast vid den tidpunkt sökanden har angett. För en sökande som ännu inte bedriver, men har för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige ska giltigheten upphöra senast vid beslut om slutlig skatt det andra året efter det beskattningsår under vilket godkännandet har medgetts. Om det vid tidpunkten för giltighetens upphörande framgår att näringsverksamhet bedrivs ska godkännandet i stället förlängas tills vidare utan ny ansökan.

Ett godkännande som tidsbegränsats har samma rättsverkningar som när godkännandet gäller tills vidare.

Ett mer korrekt beslutsunderlag

I takt med att de tekniska möjligheterna att inhämta och ta del av uppgifter ökar, höjs också förväntningarna på att myndigheternas åtgärder och beslut grundas på fullgoda och riktiga underlag. Ett

korrekt beslutsunderlag bidrar också till ökad rättssäkerhet för den enskilde som kan känna trygghet i att fattade beslut inte kommer att ändras utan att godtagbara skäl för en sådan ändring föreligger. Ett ärende ska bli så väl utrett att det kan förväntas utmynna i ett materiellt riktigt beslut. I detta avseende får också frågan om vem som har bäst möjligheter att visa att ett visst förhållande föreligger stor betydelse.

Uppgiftsskyldighet och möjlighet att förelägga den som är godkänd

En ny paragraf införs i 9 kap. skatteförfarandelagen som innebär att den som är godkänd för F-skatt ska, om Skatteverket begär det, tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för att kontrollera om förutsättningarna för att vara godkänd för F-skatt föreligger.

En utvidgad prövning i vissa fall

Bestämmelsen om vem som ska prövas när sökanden är ett *fåmansföretag* utvidgas. Prövningen ska omfatta företagsledare och annan fysisk person som har det bestämmande inflytandet över företaget. Prövningen ska också omfatta andra fåmansföretag som personen är eller under de senaste två åren har varit företagsledare i eller haft ett bestämmande inflytande över.

Bestämmelsen om vem som ska prövas när en sökande är en *fysisk person* som under de senaste två åren har varit företagsledare i ett fåmansföretag utvidgas. Prövningen ska utöver fåmansföretag som den som söker är eller har varit företagsledare i även omfatta fåmansföretag som denne haft ett bestämmande inflytande över.

Den som genom innehav av aktier, andra andelar eller medlemskap kontrollerar mer än 50 procent av det totala antalet röster i fåmansföretaget ska anses ha ett bestämmande inflytande.

Hinder vid ansökan och grunder för att återkalla godkännandet vid brister

Den som inte är godkänd för F-skatt har A-skatt. Att ställa krav på den som vill bli eller som är godkänd för F-skatt syftar till att i det enskilda fallet åstadkomma en säkrare och effektivare form för betalning av preliminärskatt och socialavgifter. Syftet kan i regel uppnås genom att ett godkännande återkallas och ersätts med den enskildes A-skatt. Då ska uppdragsgivarna i princip såväl göra skatteavdrag som betala arbetsgivaravgifter. Näringsförbud och konkurs innebär i princip att den sökande eller den godkände inte har rätt att driva näringsverksamhet. Att dessa grunder utgör hinder för godkännande eller grund för återkallelse ligger därför i sakens natur. När näringsförbudet upphört att gälla eller när konkursen är avslutad föreligger inte längre något hinder för att bli godkänd för F-skatt. Det kan också föreligga sådana omständigheter som utgör brister vilka den godkände själv vanligtvis kan läka. När bristerna är undanröjda föreligger inte längre något hinder för godkännande eller grund för återkallelse. Utredningen föreslår nedanstående ändringar vad gäller sådana brister.

Den som inte följt föreläggande att fullgöra uppgiftsskyldighet

En ny grund för återkallelse införs när den som är godkänd för F-skatt inte följt ett föreläggande att tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för att kontrollera att förutsättningar för att vara godkänd föreligger.

Den som inte redovisar eller inte betalar sina skatter och avgifter

Den nuvarande regleringen ändras så att brister i redovisning och betalning av skatter och avgifter delas upp och regleras separat i två olika punkter.

Bestämmelsen om när hinder vid ansökan föreligger utvidgas så att endast om det föreligger särskilda skäl får den som inte har betalat skatter eller avgifter som lämnats för indrivning enligt skatteförfarandelagen eller motsvarande utländska skatter eller avgifter vid den tidpunkt då prövningen görs, godkännas för F-skatt.

Formuleringen i bestämmelsen om när det föreligger grund att återkalla ett godkännande för F-skatt ändras så att den omfattar den som inte har betalat skatter eller avgifter enligt denna lag eller inte betalat motsvarande utländska skatter eller avgifter, till ett belopp som sammanlagt uppgår till ett halvt prisbasbelopp eller mer vid den tidpunkt då prövningen av F-skatt görs.

Den som inte betalat tillbaka felaktigt utbetalt belopp i samband med rut- och rotarbeten

Ett nytt hinder för godkännande och en ny grund för återkallelse införs för den som inte betalat tillbaka felaktigt utbetalt belopp vid återkrav som beslutats enligt lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete.

Hinder vid ansökan och grunder för att återkalla ett godkännande vid missbruk

Utöver sådana förhållanden som kan utgöra brister enligt ovan kan också missbruk leda till en återkallelse eller att den som ansöker inte godkänns för F-skatt. Den nuvarande bestämmelsen tar sikte på situationer där den som är godkänd har brutit mot villkor eller på annat sätt missbrukat ett godkännande för F-skatt. Tillämpningen av bestämmelsen om missbruk leder till en karenstid i syfte att understryka vikten av att ett godkännande används på ett riktigt sätt. Först när två år förflutit från missbrukstillfället föreligger inte längre, i det avseendet, något hinder för att bli godkänd för F-skatt. Utredningen föreslår följande när den som är godkänd har missbrukat sitt godkännande för F-skatt.

Den som missbrukat sitt godkännande

Bestämmelsen om när återkallelse ska ske på grund av missbruk förtydligas. Av bestämmelsen ska framgå att grund för återkallelse föreligger när missbruket inte är obetydligt och har gett upphov till fara för att skatter eller avgifter undanhålls.

Ändringen görs i syfte att understryka vikten av att ett godkännande används på ett riktigt sätt och att återkallelsegrunden missbruk bör användas när det finns förutsättningar för detta. En återkallelse innebär då att den som missbrukat sitt godkännande kommer att få en karenstid. De ursprungliga motiven för karenregeln vid återkallelse på grund av missbruk är enligt utredningens mening alljämt giltiga. Det bör även i fortsättningen gälla en karenstid på två år vid missbruk. Karenstiden ska också fortsättningsvis gälla från det senaste missbrukstillfället. Liksom tidigare ska det inte heller föreligga grund att återkalla godkännandet om missbruket är obetydligt. Det innebär att bestämmelsen ska tillämpas restriktivt och endast när missbruket är av mer allvarlig karaktär.

Några ytterligare frågor av betydelse

Utredningen konstaterar att det finns skäl att se över förutsättningarna för Skatteverkets och Bolagsverkets informationsutbyte. Inte bara i syfte att göra handläggningen mer effektiv och bidra till ett mer korrekt beslutsunderlag utan också för att underlätta för företagen. En direktåtkomst för Skatteverket skulle ha många fördelar. Direktåtkomsten skulle kunna omfatta uppgifter om verklig huvudman vilka registreras av Bolagsverket men också uppgifter som finns i stämmoprotokoll. Det skulle på sikt kunna bidra till att minska företagens administration och pappershantering på så sätt att information som företagen lämnar till Bolagsverket i dag bara skulle behöva lämnas dit för att sedan kunna återanvändas av Skatteverket. Frågor om direktåtkomst måste dock föregås av noggranna överväganden rörande personuppgiftsbehandling och uppgifternas ändamål m.m. Detta skulle kräva ett mer omfattande utredningsarbete än vad som är möjligt att genomföra inom ramen för utredningens arbete. Informationsutbytet mellan Skatteverket och Bolagsverket skulle dessutom omfatta frågor som till stora delar ligger utanför utredningens uppdrag. Dessa frågor bör därför ses över i särskild ordning.

När det gäller samhällets möjligheter att motverka målvaktsproblematik som förekommer i samband med mer organiserad och systematisk ekonomisk brottslighet anser utredningen att det finns skäl att lyfta fram Bolagsverkets viktiga funktion i samband med att

personer registreras. Utredningen anser att det är av vikt att Skatteverket i samband med prövningen om godkännande för F-skatt kan utgå från att uppgifter som registrerats av Bolagsverket speglar verkliga förhållanden. För att motverka målvaktsproblematiken måste därför framför allt Bolagsverkets förutsättningar att motverka målvakter förbättras. Mot den bakgrunden anser utredningen att det är av stor vikt att ta ställning till de förslag som Bolagsverket lyfter fram vilka skulle förbättra deras förutsättningar att arbeta förebyggande i syfte att förhindra att företag används som brottsverktyg.

Slutligen anser utredningen också att bestämmelserna om solidaransvar bör ses över i särskild ordning i syfte att utreda hur bestämmelserna bättre kan utformas för att motverka att F-skattesystemet används för att t.ex. tillhandahålla svart arbetskraft och för att motverka att ett godkännande för F-skatt missbrukas i andra situationer.

Konsekvenser av utredningens förslag

Förslagen syftar till att förbättra F-skattesystemets funktionalitet, förbättra konkurrensvillkoren för företag samt förhindra skattebortfall i form av fusk och skatteundandragande. Utredningen bedömer att en förändrad lagstiftning och en högre grad av automatisering kan leda till ett samhällsekonomiskt effektivare system. Utredningen bedömer att förslagen leder till bättre möjligheter för Skatteverket att direkt påverka skattefelet. Förslagen kommer också leda till en säkrare och bättre uppörd. Om Skatteverkets förbättrade förmåga att fastställa korrekt skatt följs av en fortsatt hög uppördseffektivitet så leder förslagen till ökade intäkter för staten. Förslagen kan även förväntas medföra indirekta effekter på skattebasen. Med indirekta effekter avses följdverkningar av Skatteverkets direkta åtgärder. Genom förslagen ges Skatteverket ett bättre underlag för att bedöma vilka som uppfyller förutsättningarna för att vara godkända för F-skatt och vilka som inte gör det. Förslagen som motverkar illojal konkurrens får också en indirekt effekt i form av bättre konkurrensvillkor för majoriteten av näringslivet som sköter sig och följer rådande regelverk. Under antagandet att efterfrågan av de tjänster som tillhandahålls av företag som inte följer det skatterättsliga regelverket finns kvar, så är det rimligt att anta att denna efterfrågan i stället kommer andra företag till godo. Detta bör således resultera i ökade skatteintäkter.

Vad gäller effekter för myndigheter uppskattar utredningen att samtliga förslag på sikt är självfinansierade. Vissa initiala investeringar behöver genomföras till vilka kan behövas ett utökat anslag till Skatteverket. Förslagen kan förväntas påverka Kronofogdemyndighetens och de allmänna förvaltningsdomstolarnas verksamhet endast marginellt. Förslagen förväntas inte få några konsekvenser för andra myndigheter.

Vad avser effekter för företag och enskilda leder utredningens förslag till ett flexiblarare förfarande vid ansökan om att bli godkänd för F-skatt. Förslagen minskar möjligheterna att missbruka F-skattesystemet vilket leder till att förutsättningarna att motverka att företag skaffar sig konkurrensfördelar genom att kringgå arbetsrättsliga eller skatterättsliga regelverk förbättras. Utredningen bedömer således att förslagen stärker företagets konkurrenskraft och skapar bättre och mer rättvisa spelregler för företagandet. Förslagen påverkar företag i tjänstesektorn och främst mindre företag. Utredningen bedömer att förslagen sammantaget inte får några effekter på företagets administrativa börda.

Utredningen bedömer att flera av förslagen får direkta effekter för att motverka skatterelaterad brottslighet och stärker det brottsförebyggande arbetet. Förslagen bedöms inte påverka jämställdheten mellan kvinnor och män eller de integrationspolitiska målen. Utredningen bedömer att förslagen inte får några större effekter på sysselsättningen.

Förslagen bedöms slutligen vara förenliga med grundläggande principer om näringsfrihet och överensstämmer med de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till Europeiska unionen. De föreslagna bestämmelserna är inte att anses som diskriminerande. Inte heller anses förslagen ge upphov till någon inskränkning som står i strid med EU-rätten.

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2021. Utredningen bedömer att det finns behov av övergångsbestämmelser.

Summary

Remit

The Inquiry has reviewed the F-tax system (for the self-employed) and analysed the effects in certain respects of the formulation and application of the provisions.

In its final report, the Inquiry has analysed whether the formulation of the provisions on approval for F-tax in Chapter 9 of the Tax Procedures Act (2011:1244) make it possible to misuse the F-tax system to avoid paying taxes or contributions, whether measures are needed to facilitate and improve the Swedish Tax Agency's follow-up of businesses approved for F-tax, such as provisional F-tax approval or time-limited approval for F-tax, and whether there is a need to introduce the possibility of refusing or revoking approval for F-tax in the event of criminal activity or infringement of competition provisions, which have not resulted in a trading prohibition. The Inquiry has also analysed whether, and in what way, the design of the F-tax system influences the conditions for starting, running and developing a business, and whether misuse of the F-tax system occurs to circumvent provisions on employee protection, and the degree to which the system can be perceived to result in such effects.

Where deemed appropriate in the areas above, the Inquiry has proposed legislative amendments. It has not been part of the Inquiry's remit to consider abolishing the F-tax system. Nor has it been part of the remit to submit proposals in the field of labour law.

The Inquiry's starting points

The Inquiry's remit has been extensive, including both tax- and labour-law problems that have an impact on a competitive and dynamic business climate. The primary purpose of the tax system is to finance universal welfare, various public services and other public expenditure. To ensure that taxes can finance this in the long term, the general public and businesses must have a high level of trust in the tax system. In addition to securing good and stable tax revenues, the system must also create conditions for sustainable growth and high employment. A good business climate is fundamental for growth and job creation. The tax system should also create conditions for welfare that is fairly distributed, and contribute to an environmentally and socially sustainable society. Fair competition and decent conditions in the labour market are important factors in this respect.

The Inquiry's remit in its interim report was to determine whether the provisions need to be amended to combat tax evasion and tax avoidance, based on the phenomena of 'bogus self-employment' and 'umbrella contracting' or similar arrangements. The Inquiry found that there were grounds to consider amendments to the provisions on F-tax in Chapter 9 of the Tax Procedures Act. The Inquiry's remit in its final report has been to conduct a review of the F-tax system based on other perspectives as well. It was therefore noted in the interim report that, based on the Inquiry's continuing remit, there may be other grounds for amending the formulation of the provisions in Chapter 9 of the Tax Procedures Act.

A healthy business climate

Freedom to conduct a business is of fundamental importance for our modern society. Effective freedom to conduct a business also requires the protection of genuine businesses. Good conditions for healthy competition through equal terms for businesses contribute to a healthy business climate. For this reason, the Inquiry considers it important to combat the possibility of gaining any competitive advantage by circumventing provisions on employee protection or by businesses not paying the correct tax.

With regard to the significance of the F-tax system in this context, there is no requirement to be approved for F-tax to conduct

business activities. However, approval is required for a business operator to take care of its own reporting and payment of taxes and contributions when it receives remuneration for any work performed. In practice, it can therefore often be difficult to conduct business activities in the services sector without approval for F-tax as this approval, and making reference to it, can be decisive for whether a business receives any orders. A decision to reject an application for F-tax approval, or to revoke such approval, can thus have far-reaching consequences for the individual.

In order to improve conditions for starting, running and developing a business, however, the F-tax system must be designed to protect genuine businesses and combat unfair competition. The main focus will therefore be on measures against those who do not meet their obligations.

Appropriate protection for employees

Collaboration between the social partners is one of the fundamental principles of a stable working life. The employment contract is a form of cooperation and may be considered as based on a mutual obligation of employers and employees to take account of each other's interests.

Although the employment relationship is based on reciprocity, employees are often strongly dependent on their employer. Labour law therefore consists of an extensive regulatory framework to protect employees. In the same way that the design of the F-tax system can have a bearing on business conditions, its design can also have an impact in the field of labour law. An important task in designing the F-tax system is also to take account of the impact the provisions may have on employee protection.

Secure tax revenues

With regard to the impact of the F-tax system on the tax gap, it can be noted that the actual status of being registered for F-tax has no direct impact on the tax gap or central government revenues. An incorrect tax form, however, can indirectly lead to loss of tax revenue through lost revenues from other types of income, since approval for F-tax involves a greater degree of self-assessment, which is

more difficult for the Swedish Tax Agency to check. It may also be the case that individuals who even at the time of applying have the intention to commit crime or evade taxes via a business are approved for F-tax. An incorrect tax form or a business used as an instrument of crime creates unfair competition in relation to the majority of businesses that conduct genuine business activities and want to do the right thing. For this reason, it is very important that the information about anyone approved for F-tax reflects their real circumstances. The design of the F-tax system thus has an impact on actual revenues, the tax gap and the legitimacy of the tax system. Moreover, a high level of trust is essential to ensure that taxes are able to finance our universal welfare, various public services and other public expenditure in the long term. A high level of trust in the tax system requires simple rules and good opportunities to do the right thing, as well as effective measures to combat tax crime, tax evasion and tax avoidance.

The Inquiry's assessments

F-tax system's impact on business conditions

The provisions on approval for F-tax, including its legal consequences, have a major impact on the conditions for starting, running and developing a business. The provisions must therefore be simple, clear and easily managed, for both individuals and government agencies.

Misuse of approval for F-tax leads to unfair competition and has an adverse impact on the business climate. Consequently, the Swedish Tax Agency must have good possibilities to refuse or revoke approval for F-tax for anyone failing to compete on equal terms.

Implications of the concept of 'business' on business conditions

The wording of the concept 'business' in Chapter 13, Section 1 of the Income Tax Act (1999:1229) is suited to its purpose based on the impact the concept has on business conditions. There is no need to amend the current wording of the concept of business or its connection to the F-tax system.

Specifically on revoking approval for F-tax in the event of infringement of competition provisions

There is no reason to introduce the possibility of refusing or revoking approval for F-tax in the event of an infringement of the competition provisions that has not resulted in a trading prohibition.

F-tax system's implications on labour law

Implications of the concept of 'business' and the F-tax system on labour law

The tax interpretation of the concept of 'business' in Chapter 13, Section 1 of the Income Tax Act, through its connection to the F-tax system, also has indirect implications on labour law.

Approval for F-tax is a circumstance that is taken into account in an examination with respect to labour law, but which on its own should not play any decisive role. There should therefore be no grounds for amending the current wording of the concept of business in Chapter 13, Section 1 of the Income Tax Act on the basis of labour law considerations.

Misuse of the F-tax system to circumvent employee protection regulations

The occurrence of 'bogus' self-employed workers shows that the F-tax system can be misused by individuals who do not fulfil the business criteria, yet are approved for F-tax. There may be several reasons for this occurrence, including a principal's desire to circumvent protective labour law regulations. That an individual has been approved for F-tax, despite not fulfilling the criteria for business activities, can thus undermine employee protection regulations.

To combat the incidence of approval for F-tax by individuals not fulfilling the business criteria, the Swedish Tax Agency's ability to follow up those who are approved should be facilitated and improved.

F-tax system's implications on preventing tax evasion and tax avoidance

Follow-up of those approved for F-tax

To ensure that only those who conduct or have the intention to conduct business activities are approved for F-tax, the Swedish Tax Agency's legal framework for effectively following up those who are approved must be improved. The provisions on approving and revoking F-tax registration should therefore be reviewed and adapted, based on a more automated method of working.

Misuse of the F-tax system to avoid taxes and contributions

The F-tax system can be misused by fraudulent individuals for tax evasion and tax avoidance. In order to prevent the misuse of the F-tax system, the ability of the Swedish Tax Agency to refuse or revoke approval for F-tax should be expanded.

Specifically on legal persons used as instruments of crime

The requirement that anyone approved for F-tax conducts or has the intention to conduct business activities means for a legal person that they will run an enterprise, i.e. some form of operation or activity.

Specifically on revoking approval for F-tax in the event of criminal activity

There is no reason to introduce a general provision that approval for F-tax be revoked in the event of criminal activity, even in cases when a trading prohibition has not been imposed.

The Inquiry's proposals

The Inquiry considers that the F-tax system is generally an effective and well-functioning system. However, there is reason to consider amendments to the provisions in the Tax Procedures Act in various respects. This includes amendments aimed at ensuring businesses

have better conditions to compete on equal terms through measures that combat tax evasion and tax avoidance. Improved opportunities to check that only those conducting business activities are approved for F-tax may also combat the possibility of circumventing employee protection regulations. In its review, the Inquiry has also identified a need for legislative amendments in Chapter 9 of the Tax Procedures Act to make the regulatory framework clearer and more transparent.

A simpler and more transparent regulatory framework

It is important that the requirements for being approved for F-tax are clear in the Act. The equivalent naturally applies concerning situations in which the Swedish Tax Agency can revoke an approval. The Inquiry considers that the current design of the regulatory framework can be made more easily accessible and therefore proposes a structural revision of the provisions.

The requirements for approval should be divided into two different sections: one section that clearly states the circumstances comprising impediments to approval and a second that states the grounds on which the Swedish Tax Agency can revoke an approval for F-tax. The Inquiry considers that this will increase the clarity and predictability for both anyone applying and anyone who has already received approval. This will also enable outflows and inflows to the F-tax system to be regulated separately, which is better suited to the system's structure and will enable the Swedish Tax Agency to more effectively design its system of controls. Certain substantive changes mean that the impediments to approval for F-tax will differ from the grounds for revoking an approval. This is also an argument for dividing up the provisions. The Inquiry proposes changing the headings and in certain respects ordering the sections differently. All these proposals aim to create a system that is clearer and more easily accessible.

There are also grounds to consider amendments aimed at designing the system on the basis of more automated and standardised processing. Often extensive manual efforts are required by the Swedish Tax Agency to assess whether there are any impediments to approving an application or to assess whether there are grounds for revoking an approval. Some manual processing is necessary to be able to

consider the circumstances of an individual case. However, an increase in the automation and standardisation of processing may have a positive impact on processing times and increasing predictability for businesses, which is an argument in favour of adapting the system based on objective criteria that facilitate more automatic handling. This also means that resources can be redistributed at the Swedish Tax Agency and used for targeted checks where the risk of errors is considered greatest.

A more flexible procedure for applying for approval

A number of businesses liable to pay taxes, as well as those with limited tax liability, conduct business activities in Sweden for only a short period. In cases where they have applied and been approved for F-tax, most will be approved, often even when they are no longer conducting business activities in Sweden, until they send notification that they no longer want this approval. Considering the implications an approval for F-tax can have for receiving orders, it must be possible to be approved even before business activities have actually begun. At the time of application, however, it is difficult for both the Swedish Tax Agency and the applicants to determine how the business will develop. In such cases, the opportunity for follow-up is therefore of great importance. The Inquiry considers that in this respect the current system can be made more flexible and more effective.

Approval may be time-limited in certain cases

A new provision should be introduced meaning that approval for F-tax may be time-limited. The validity period of decisions under the first paragraph must be limited if the applicant requests this or if the applicant does not yet conduct, but has the intention to conduct, business activities.

If an applicant requests F-tax approval for a limited time, validity will cease no later than the date the applicant requested. For an applicant who does not yet conduct, but has the intention to conduct, business activities in Sweden, the validity will cease no later than on a decision on final tax, the second year following the tax year in which the approval was granted. If, at the time the validity ceases, it is clear

that business activities are being conducted, the approval will instead be extended until further notice without having to reapply.

Time-limited approval has the same legal consequences as approval until further notice.

A more correct basis for decisions

As the technological ability to gather and access information improves, there is also an increase in expectations that government agency decisions and measures are based on adequate and accurate information. A correct basis for decisions also contributes to greater legal security for individuals, who can feel confident that decisions will not be changed without acceptable grounds for making such a change. A case must be so well investigated that it can be expected to result in a materially correct decision. In this respect, the question of who has the best opportunity to show that a certain circumstance exists will be of great importance.

Obligation to provide information and potential to regulate those who are approved

A new section will be introduced into Chapter 9 of the Tax Procedures Act, meaning that anyone who is approved for F-tax must, if the Swedish Tax Agency so requests, provide any documents and submit any information the Agency needs to check whether the requirements for approval for F-tax have been fulfilled.

An expanded examination in certain cases

The provision on who will be examined when an applicant is a *closely held corporation* is to be expanded. The examination must include business executives and other natural persons who have controlling influence in the business. The examination must also include any other closely held corporations in which the person is, or in the last two years has been, an executive or has had a controlling influence.

The provision on who will be examined when an applicant is a natural person, who in the last two years has been an executive in a

closely held corporation, will be expanded. In addition to closely held corporations that the applicant is or has been an executive in, the examination will also include closely held corporations in which this person has had a controlling influence.

Anyone who, through shareholdings, other participating interests or memberships, controls more than 50 per cent of the total number of votes in a closely held corporation is considered to have a controlling influence.

Impediments to applying and grounds for revoking approval in the event of shortcomings

Anyone who has not been approved for F-tax is subject to A-tax. The aim of imposing requirements on anyone who wishes to be, or has been, approved for F-tax is to achieve, in individual cases, a more secure and efficient form of paying preliminary tax and social security contributions. This aim can generally be achieved by an approval being revoked and replaced by the individual's A-tax. In that case, the principal essentially both makes tax deductions and pays social security contributions. Trading prohibition and bankruptcy essentially mean that the applicant or the individual approved is no longer entitled to conduct business activities. It goes without saying that these grounds constitute impediments to approval or grounds for revocation. When the trading prohibition expires, or when the bankruptcy has been concluded, there is no longer any impediment to being approved for F-tax. There may also be circumstances that constitute shortcomings, which the approved individual is often able to remedy on their own. When these shortcomings are removed, there is no longer any impediment to approval or ground for revocation. The Inquiry proposes the following changes concerning such shortcomings.

Anyone who has failed to comply with an order to fulfil their obligation to provide information

A new ground for revocation will be introduced when anyone who is approved for F-tax has not complied with an order to provide the documents and submit the information needed to check whether the requirements for approval have been fulfilled.

Those who fail to report or pay their taxes and contributions

The current regulations should be changed so that shortcomings in reporting or paying taxes and contributions are divided up and regulated separately in two different paragraphs.

The provision concerning impediments to applying should be expanded so that only when there are special grounds for doing so can approval for F-tax be granted to anyone who has failed to pay taxes or contributions that have been turned over for collection under the Tax Procedures Act or corresponding foreign taxes or contributions at the time of examination.

The wording of the provision concerning when there are grounds for revoking an approval for F-tax should be amended so that it includes anyone who has failed to pay taxes or contributions pursuant to this Act or have not paid corresponding foreign taxes or contributions, to an amount totalling at least a half price base amount at the time of the examination for F-tax was conducted.

Anyone who has failed to repay any amounts paid in error in connection with RUT or ROT work

A new impediment to approval and a new ground for revocation should be introduced for anyone who has failed to repay any amounts paid in error in claims for repayment pursuant to the Act on the procedure for tax deduction for domestic services (*lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete*).

Impediments to applying and grounds for revoking approval in the event of misuse

In addition to the circumstances described above that constitute shortcomings, misuse can also result in a revocation or a failure to be approved for F-tax. The current provision focuses on situations in which anyone who is approved has violated the conditions or in some other way misused an approval for F-tax. The application of the provision on misuse results in a waiting period aimed at emphasising the importance of using an approval correctly. Only once two years have

elapsed since the incident of misuse is there no longer, in this respect, any impediment to approval for F-tax. The Inquiry proposes the following when anyone, who has been approved, has misused their approval for F-tax.

Anyone who has misused their approval

The provision concerning whether revocation should take place on grounds of misuse should be clarified. It should be clear from the provision that there are grounds for revocation if the misuse is not insignificant and has caused a risk that taxes or contributions are withheld.

The amendment aims to emphasise the importance that an approval is used correctly and that the ground for revocation of misuse should be used when there are conditions for this. A revocation means that anyone who has misused their approval will be subject to a waiting period. The Inquiry considers that the original reasons for the waiting period regulation in the event of revocation on grounds of misuse still apply. A waiting period of two years should continue to apply in cases of misuse. The waiting period should also continue to apply from the most recent incident of misuse. As previously, there should be no grounds for revoking an approval if the misuse is insignificant. This means that the provision should be applied restrictively and only when the misuse is of a more serious nature.

A few further matters of importance

The Inquiry notes that there is reason to review the conditions for exchanging information between the Swedish Tax Agency and the Swedish Companies Registration Office. Not only to make processing more effective and efficient, and provide a more correct basis for decisions, but also to make it easier for businesses. Direct access for the Swedish Tax Agency would provide many advantages. Direct access could include information on the beneficial owner registered at the Swedish Companies Registration Office, as well as information found in meeting minutes. This could contribute to reducing business administration and paperwork in the long term, as the information

that businesses currently submit to the Swedish Companies Registration Office would need only to be submitted there to then be used by the Swedish Tax Agency. However, questions of direct access must be preceded by careful consideration concerning personal data processing and the purpose of the information, etc. This would require more extensive investigative work than what is possible to conduct within the framework of the Inquiry's remit. The exchange of information between the Swedish Tax Agency and the Swedish Companies Registration Office would also include matters that largely lie outside the Inquiry's remit. These matters should therefore be reviewed separately.

With regard to society's ability to combat the problem of 'fronts' that arises in connection with more organised and systematic economic crime, the Inquiry considers there is reason to highlight the Swedish Companies Registration Office's important role in connection with the registration of individuals. In the Inquiry's view, it is important that the Swedish Tax Agency, in connection with its examination on approval for F-tax, can assume that the information registered at the Swedish Companies Registration Office reflects real circumstances. To prevent the problem of fronts, therefore, the conditions for the Swedish Companies Registration Office to combat the use of fronts must improve. In light of this, the Inquiry considers that it is particularly important to take a position on the proposals put forward by the Swedish Companies Registration Office, which would improve the Office's conditions for working preventively to stop businesses from being used as instruments of crime.

Finally, the Inquiry also considers that the provisions on joint liability should be reviewed separately to investigate how to improve the formulation of the provisions in order to prevent the F-tax system from being used to i.e. supply undeclared labour and to prevent the misuse of approval for F-tax in other situations.

Implications of the Inquiry's proposals

The proposals aim to improve the functionality of the F-tax system, improve business competitiveness and prevent tax loss through fraud and tax avoidance. In the Inquiry's assessment, amended legislation and a greater level of automation may result in a more economically efficient system. The Inquiry considers that the proposals

will result in better opportunities for the Swedish Tax Agency to directly impact the tax gap. These proposals will also result in a more secure and improved collection. If the Swedish Tax Agency's improved ability to assess the correct tax is accompanied by a continued high level of collection effectiveness, the proposals will result in increased revenues for central government. The proposals can also be expected to result in indirect effects on the tax base. These indirect effects refer to the consequences of the Swedish Tax Agency's direct measures. The proposals will provide the Swedish Tax Agency with better data for assessing who fulfils the requirements for approval for F-tax and who does not. The proposals that combat unfair competition also have an indirect effect in the form of improved competitiveness for the majority of responsible businesses that follow the existing regulatory frameworks. Assuming that the demand for the services supplied by businesses operating outside the regulations for tax remains, it is reasonable to assume that this demand will benefit other businesses instead. This should consequently result in increased tax revenues.

With regard to the effects on government agencies, the Inquiry estimates that all proposals will be self-financed in the long term. Certain initial investments will need to be implemented, which may necessitate an increased appropriation to the Swedish Tax Agency. The proposals can be expected to have only a marginal impact on the activities of the Swedish Enforcement Authority and the administrative courts. The proposals are not expected to result in any consequences for other government agencies.

With regard to the impact on businesses and individuals, the Inquiry's proposals will lead to a more flexible procedure when applying for approval for F-tax. The proposals will reduce the potential to misuse the F-tax system, which will result in an improvement in the conditions for preventing businesses from gaining any competitive advantage by circumventing labour- or tax-law regulations. The Inquiry therefore estimates that the proposals will strengthen business competitiveness and create better and more equitable rules for entrepreneurship. The proposals will impact businesses in the services sector, primarily small businesses/enterprises. The Inquiry does not expect that the proposals will have any overall effect on businesses' administrative burden.

The Inquiry considers several of the proposals will have a direct impact on combating tax-related crime and strengthening crime prevention work. The proposals are not expected to have any impact on gender equality or integration policy objectives. Nor does the Inquiry expect the proposals to have any major effects on employment.

Finally, the proposals are considered to be compatible with fundamental principles of freedom to conduct a business and comply with the obligations that follow from Sweden's membership of the European Union. The proposed provisions are not considered discriminatory. Nor are the proposals expected to give rise to any restriction that is contrary to EU law.

Entry into force and transitional provisions

It is proposed that the provisions enter into force on 1 January 2021. In the Inquiry's view, there is no need for any transitional provisions.

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)

dels att 9 kap. 2 § ska upphöra att gälla,

dels att rubrikerna närmast före 9 kap. 3 och 4 §§ ska utgå,

dels att nuvarande 9 kap. 3 § ska betecknas 9 kap. 2 §,

dels att 9 kap. 1 och 4 §§, 10 kap. 11 § och rubriken närmast före 9 kap. 1 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas fyra nya paragrafer, 9 kap. 3, 5–7 §§, och närmast före 9 kap. 3, 5 och 7 §§ nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap.

Förutsättningarna för godkännande

Beslut om godkännande

1 §

Skatteverket ska efter ansökan godkänna den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige för F-skatt.

Första stycket gäller dock inte om

1. det finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas,

Skatteverket ska efter ansökan godkänna den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige för F-skatt. *Ett godkännande gäller tills vidare.*

Giltighetstiden av beslut enligt första stycket ska dock begränsas om den sökande

1. begär det, eller

2. ansökan bara grundar sig på en delägars intäkter från ett svenskt handelsbolag, eller

3. den sökande eller någon som ska prövas enligt 2 §

a. inom de senaste två åren har brutit mot villkor som har meddelats enligt 3 § eller på annat sätt missbrukat ett godkännande för F-skatt och missbruket inte är obetydligt,

b. inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter enligt denna lag eller motsvarande utländska skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig,

c. inte har följt ett föreläggande att lämna inkomstdeklaration eller sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 §, eller har lämnat eller godkänt så bristfälliga uppgifter att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattning,

d. har näringsförbud, eller

e. är försatt i konkurs.

Om det finns särskilda skäl, får beslut om godkännande för F-skatt fattas trots vad som föreskrivs i andra stycket 3.

2. ännu inte bedriver men har för avsikt att bedriva näringsverksamhet.

Om en sökande begär ett godkännande för en begränsad tid ska giltigheten upphöra senast vid den tidpunkt sökanden har angett.

För en sökande som ännu inte bedriver, men har för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige ska giltigheten upphöra senast vid beslut om slutlig skatt det andra året efter det beskattningsår under vilket godkännandet har medgetts. Om det vid tidpunkten för giltighetens upphörande framgår att näringsverksamhet bedrivs ska godkännandet i stället förlängas utan ny ansökan.

Hinder för godkännande

3 §

Skatteverket får besluta att ett godkännande för F-skatt för en fysisk person ska förenas med villkoret att det bara får åberopas i hans eller hennes näringsverksamhet.

En ansökan ska inte godkännas om det finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas. En ansökan som bara

Skatteverket får besluta att ett godkännande för F-skatt som inte har förenats med ett villkor enligt första stycket ska bytas ut mot ett godkännande med ett sådant villkor.

grundar sig på en delägars intäkter från ett svenskt handelsbolag ska inte godkännas.

En ansökan ska inte heller godkännas om den sökande eller någon som ska prövas enligt 4 §

1. har näringsförbud,

2. är försatt i konkurs,

3. inte har redovisat skatter eller avgifter enligt denna lag i en utsträckning som inte är obetydlig,

4. inte har följt ett föreläggande om att lämna inkomstdeklaration eller sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 §,

5. inte har betalat skatter eller avgifter som lämnats för indrivning enligt denna lag eller inte har betalat motsvarande utländska skatter eller avgifter,

6. inte har följt ett beslut om återbetalning som har beslutats enligt 14 § lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete,

7. har fått ett godkännande återkallat enligt 5 § första stycket 3–8 så länge grunden för återkallelsen finns kvar, eller

8. har fått ett godkännande återkallat enligt 5 § första stycket 9, förrän två år efter det senaste missbrukstillfället.

Om det finns särskilda skäl, får beslut om godkännande för F-skatt fattas trots vad som föreskrivs i andra stycket.

4 §

Skatteverket ska återkalla ett godkännande för F-skatt om innehavaren begär det, eller förutsättningarna för godkännande för F-skatt inte är uppfyllda enligt 1 § andra stycket.

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket avstå från återkallelse enligt första stycket 2.

Om den sökande är ett fåmansföretag ska prövningen enligt 3 § andra stycket även avse företagsledare och annan fysisk person som har bestämmande inflytande över företaget. Även andra fåmansföretag som han eller hon är eller under de senaste två åren har varit företagsledare i eller haft bestämmande inflytande över ska prövas.

Om den sökande är en fysisk person, som är eller under de senaste två åren har varit företagsledare i eller haft bestämmande inflytande över ett fåmansföretag, ska prövningen enligt 3 § andra stycket även avse det företaget.

Hinder föreligger endast vid sådana missförhållanden som kan hänföras till företagsledaren eller den med bestämmande inflytande.

Den som genom innehav av aktier, andra andelar eller medlemskap kontrollerar mer än 50 procent av det totala antalet röster i fåmansföretaget ska anses ha ett bestämmande inflytande.

Det som sägs i första – fjärde styckena om fåmansföretag gäller även fåmanshandelsbolag.

Grunder för att återkalla godkännande för F-skatt

5 §

Skatteverket ska återkalla ett godkännande för F-skatt om den som är godkänd

- 1. begär det,*
- 2. inte kan antas bedriva näringsverksamhet i Sverige,*
- 3. har meddelats näringsförbud,*
- 4. har försatts i konkurs,*
- 5. inte har redovisat skatter eller avgifter enligt denna lag i en utsträckning som inte är obetydlig,*
- 6. inte har följt ett föreläggande om att lämna inkomstdeklaration eller sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 §, eller inte har följt ett föreläggande som sänts ut om att fullgöra sin uppgiftsskyldighet enligt 7 §,*
- 7. inte har betalat skatter eller avgifter enligt denna lag eller motsvarande utländska skatter eller avgifter, till ett belopp som sammanlagt uppgår till ett halvt prisbasbelopp,*
- 8. inte har följt ett beslut om återbetalning som har beslutats enligt 14 § lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete,*
- 9. inom de senaste två åren har brutit mot villkor som har meddelats enligt 2 § eller på annat sätt har missbrukat ett godkännande och därigenom gett upphov till fara för att skatter eller avgifter*

undandras och missbruket inte är obetydligt.

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket avstå från återkallelse enligt första stycket 3–9.

6 §

Om den som är godkänd är ett fåmansföretag ska prövningen enligt 5 § första stycket 3–9 även avse företagsledare och annan fysisk person som har bestämmande inflytande över företaget. Även andra fåmansföretag som han eller hon är eller under de senaste två åren har varit företagsledare i eller haft bestämmande inflytande över ska prövas.

Om den som är godkänd är en fysisk person, som är eller under de senaste två åren har varit företagsledare i eller haft bestämmande inflytande över ett fåmansföretag, ska prövningen enligt 5 § första stycket 3–9 även avse det företaget.

Grund för återkallelse föreligger endast vid sådana missförhållanden som kan hänföras till företagsledaren eller den med ett bestämmande inflytande.

Den som genom innehav av aktier, andra andelar eller medlemskap kontrollerar mer än 50 procent av det totala antalet röster i fåmansföretaget ska anses ha bestämmande inflytande.

Det som sägs i första–fjärde styckena om fåmansföretag gäller även fåmanshandelsbolag.

Uppgiftsskyldighet och föreläggande

7 §

Om Skatteverket begär det, ska den som är godkänd tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för att kontrollera om förutsättningarna för att vara godkänd föreligger.

Skatteverket får förelägga den som inte fullgör sina skyldigheter enligt första stycket att fullgöra dem.

10 kap.

11 §

Skatteavdrag ska inte göras om den som tar emot ersättning för arbete är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut.

Om mottagaren är godkänd för F-skatt med villkor enligt 9 kap. 3 §, gäller första stycket bara om godkännandet åberopas skriftligen.

Om mottagaren är godkänd för F-skatt med villkor enligt 9 kap. 2 §, gäller första stycket bara om godkännandet åberopas skriftligen.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2021.
 2. För ansökningar som lämnats före ikraftträdandet gäller 9 kap. 1–3 §§ i den äldre lydelsen.
 3. Bestämmelsen i 9 kap. 5 § 8 gäller inte för återkrav som har beslutats före ikraftträdandet.
 4. Bestämmelsen i 9 kap. 6 § tillämpas inte på missförhållanden som uppkommit före i ikraftträdandet.

1.2 Förslag till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)

Härigenom föreskrivs i fråga om socialavgiftslagen (2000:980) att 2 kap. 5 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

5 §¹

Arbetsgivaravgifter ska inte betalas om den som tar emot ersättning för arbete är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut. En uppgift om godkännande för F-skatt från mottagaren får godtas om den lämnas i en handling som upprättas i samband med uppdraget och som innehåller nödvändiga identifikationsuppgifter för utbetalaren och mottagaren. Om utbetalaren känner till att en uppgift om godkännande för F-skatt är oriktig, får den inte godtas.

Om mottagaren är godkänd för F-skatt med villkor enligt 9 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244), gäller första stycket första meningen bara om godkännandet åberopas skriftligen.

Om mottagaren är godkänd för F-skatt med villkor enligt 9 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244), gäller första stycket första meningen bara om godkännandet åberopas skriftligen.

Första och andra styckena gäller inte ersättning från semesterkassa.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2021.

¹ Senaste lydelse 2011:1257.

2 Utredningens uppdrag och arbete

2.1 Uppdraget

Utredningen ska enligt kommittédirektivet *Översyn av F-skattesystemet* (dir. 2017:108) se över F-skattesystemet och analysera effekterna i vissa avseenden av bestämmelsernas utformning och tillämpning. Syftet med översynen är bl.a. att bekämpa skattefusk och skatteundandragande.

Utredningen ska bl.a.

- analysera om utformningen av bestämmelserna möjliggör att F-skattesystemet kan missbrukas för att undgå skatter eller avgifter och, om det bedöms lämpligt, föreslå författningsändringar i syfte att bekämpa skattefusk och skatteundandragande,
- analysera om det finns behov av åtgärder för att underlätta och förbättra Skatteverkets uppföljning av företag som är godkända för F-skatt, t.ex. F-skatt på prov eller tidsbegränsade godkännanden för F-skatt, och föreslå författningsändringar om det bedöms lämpligt,
- analysera om och på vilket sätt utformningen av F-skattesystemet inverkar på villkoren för att starta, driva och utveckla företag och, om det bedöms lämpligt, föreslå författningsändringar, och
- analysera om det förekommer ett missbruk av F-skattesystemet för att kringgå bestämmelserna om skyddsregler för arbetstagare och, om det bedöms lämpligt, föreslå författningsändringar.

Det ligger inte i utredningens uppdrag att överväga ett slopande av F-skattesystemet. Det ligger inte heller i utredningens uppdrag att lämna förslag på det arbetsrättsliga området.

I ett delbetänkande som ska lämnas senast den 15 juni 2018, ska utredaren lämna en analys av om och i vilken utsträckning F-skattesystemet uppfattas leda till att de som egentligen är anställda anlitas som näringsidkare, s.k. falska egenföretagare. Utredningen ska redovisa det slutliga uppdraget senast den 3 juni 2019.

Kommittédirektivet bifogas i sin helhet i *bilaga 1*.

2.2 Utredningens arbete

Utredningsarbetet inleddes i december 2017. Utredningens arbete med de särskilt utpekade frågorna redovisas i delbetänkandet *F-skattesystemet – några särskilt utpekade frågor* (SOU 2018:49).

Utredningens arbete har bedrivits på sedvanligt sätt med regelbundna sammanträden med experterna. Under arbetet med slutbetänkandet har utredningen haft sex sammanträden, varav ett tvådagarsmöte. I direktivet anges att samråd ska ske med arbetsmarknadens parter. Företagarna, Landsorganisationen i Sverige (LO), Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Sveriges akademikers centralorganisation (Saco), Svenskt Näringsliv och Tjänstemännens centralorganisation (TCO) har varit representerade i expertgruppen. Samråd med dessa har till övervägande del skett vid expertgruppsmöten, men sekretariatet har även haft kontakt med experterna mellan mötena. I expertgruppen har också Arbetsmiljöverket, Ekobrottsmyndigheten och Skatteverket ingått. Under januari, februari och mars 2018 genomförde utredningen dialogmöten med representanter från de organisationer och myndigheter som då var representerade i expertgruppen. Syftet med mötena var att fånga upp information, kunskap och synpunkter utifrån från myndigheternas och organisationernas perspektiv. I samma syfte och under samma tidsperiod träffade utredningen Arbetsgivarverket, Brottsförebyggande rådet (Brå), Egenanställningsföretagens branschorganisation, Ekobrottsmyndigheten, Stora Branschgruppen och Sveriges Kommuner och Landsting. I oktober 2018 träffade utredningen Konkurrensverket. Information har också inhämtats från Kronofogdemyndigheten och Bolagsverket. Vid sidan av ovanstående har utredningen haft fortlöpande kontakt med representanter från Skatteverket och Statistiska centralbyrån (SCB) avseende statistik och annat underlag. Utredningen har också genomfört möten med medarbetare från Skatteverket i syfte att få

en ökad kunskap om handläggningen av ärenden som rör godkännande för F-skatt.

2.3 Utredningens delbetänkande

I delbetänkandet *F-skattesystemet – några särskilt utpekade frågor* (SOU 2018:49) redovisar utredningen en analys av om och i vilken utsträckning F-skattesystemet uppfattas leda till att personer som egentligen är anställda har anlitats som näringsidkare, s.k. falska egenföretagare. En företeelse som utredningen särskilt analyserat är användandet av s.k. faktureringsplattformar, egenanställningsföretag eller liknande, där personer med A-skatt anser sig i formell mening anställda av ett faktureringsföretag och använder det företags F-skatt vid fakturering av arbetet. Utredningen har tagit ställning till om bestämmelserna om F-skatt i 9 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, behöver ändras i syfte att bekämpa skattefusk och skatteundandragande utifrån de företeelser som utredningen hade i uppdrag att analysera. I avsnitt 3.2 och 6.5 redovisas delar av delbetänkandet som är av betydelse för nu aktuella frågor.

Synpunkter på utredningens delbetänkande

Utredningen lämnar inte några förslag i delbetänkandet men konstaterar utifrån sin analys att det finns skäl att överväga ändringar i bestämmelserna om F-skatt i 9 kap. SFL. Delbetänkandet har remissbehandlats. De synpunkter som inkommit i remissvaren behandlas i relevanta delar i respektive avsnitt.

2.4 Underlaget och dess begränsningar

2.4.1 Det statistiska underlaget

Det saknas en utpekad myndighet som ansvarar för att registrera olika typer av företag eller juridiska personer. Registreringsansvaret är i stället fördelat på flera olika aktörer, bl.a. SCB, Bolagsverket och Skatteverket.

SCB för ett allmänt företagsregister med stöd av förordningen (1984:692) om det allmänna företagsregistret. I registret finns alla företag i Sverige som bedriver någon form av ekonomisk verksamhet, oavsett om de tillhör den privata eller den offentliga sektorn. SCB ansvarar även för Företagsdatabasen som innehåller basuppgifter om företag, myndigheter, organisationer och deras arbetsställen. Uppgifter som används för att klassificera företagen finns också i registret, t.ex. näringsgrenskoder och antal anställda. Företagsdatabasen används som urvalsram för den ekonomiska statistiken och för arbetsmarknadsstatistiken.

Bolagsverket för ett offentligt näringslivsregister. Näringslivsregistret är ett samlingsbegrepp för ett stort antal av Bolagsverkets register som bl.a. innehåller uppgifter om företag. Uppgifterna behandlas med stöd av bestämmelser i bl.a. 2 kap. aktiebolagsförordningen (2005:559) och 1–3 a §§ handelsregisterförordningen (1974:188). Vissa företag måste registreras hos Bolagsverket såsom aktiebolag, handelsbolag och kommanditbolag, men det är inte alltid nödvändigt att registrera en enskild näringsverksamhet. Det kan vara nödvändigt om företaget deltar vid offentliga upphandlingar eller om företaget behöver tillstånd för viss verksamhet.

Skatteverket för inte något samlat register över företag. I beskattningsverksamheten registreras dock uppgifter som används gemensamt i verksamheten. Uppgifterna får bara användas för ändamål som är särskilt angivna i databasens registerförfattning. Uppgiftssamlingen benämns ”beskattningsdatabasen” men består rent tekniskt av ett antal olika system. I ett av dessa system finns uppgifter om företag som är godkända för F-skatt.¹

Utredningen har inhämtat statistiska uppgifter från Skatteverket för åren 2007–2017 beträffande bl.a. registreringar av godkännande för F-skatt fördelat på fysiska och juridiska personer, antal avslag på ansökan om godkännande för F-skatt och återkallelser av godkännande för F-skatt. Uppgifter om företag har också inhämtats från SCB och Bolagsverket.

Det finns skäl att redan inledningsvis lyfta fram att det delade registreringsansvaret gör det svårt att studera F-skattesystemets betydelse i olika avseenden på en statistiskt djupgående nivå. Framst

¹ Enligt 2 kap. 3 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet får uppgifter behandlas i beskattningsdatabasen för ändamålet registrering för skatter och avgifter.

beror det på att jämförelser försvåras av att tillgängliga uppgifter hos olika myndigheter bygger på olika beräkningssätt. Det ska därför framhållas att jämförelser av den statistik som har inhämtats måste göras med viss försiktighet. Därutöver är det även förenat med stora svårigheter att identifiera och inhämta uppgifter om företeelser som är dolda. Även om vissa företeelser kan fångas upp via punktinsatser av exempelvis Skatteverket så är det inget som ackumuleras i någon form av databas, vilket försämrar förutsättningarna för att få en överblick.

2.4.2 Övrigt underlag

Utredningen har tagit del av en stor mängd tidigare utredningar och rapporter. Det finns flera statliga utredningar men också rapporter som på olika sätt har varit relevanta för utredningens uppdrag. Underlaget har utgjort en värdefull kunskapskälla för att identifiera behov av förändringar i F-skattesystemet.

Myndigheter och arbetsmarknadens parter som hanterar ärenden rörande företagare och arbetstagare har stor kunskap om det nuvarande F-skattesystemet. Hos dessa finns det också kännedom om vilka effekter, såväl positiva som negativa, den nuvarande utformningen av F-skattesystemet leder till. Det finns även erfarenheter av huruvida regelverk kringgås och på vilka sätt. Myndigheternas och parternas synpunkter har därför utgjort ett viktigt underlag för utredningens bedömningar och förslag.

2.5 Utredningens begreppsanvändning

Flera av de begrepp som används i betänkandet har inte några fasta eller entydiga definitioner. Utredningen har därför varit hänvisad till att definiera dessa utifrån uppdraget. Även utredningens användning av ett antal centrala begrepp och uttryck i betänkandet behöver klargöras. När ett begrepp används i en rapport eller utredning som återges i betänkandet används emellertid det begrepp som finns i den ursprungliga texten.

2.5.1 Näringsidkare, egenföretagare och falska egenföretagare

Det finns inte några entydiga definitioner av begreppet egenföretagare eller uttrycket falska egenföretagare inom svensk rätt eller EU-rätten. Begreppet näringsidkare används emellertid i inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL och skatteförfarandelagen, på ett enhetligt sätt även om det inte finns någon legaldefinition.

Näringsidkare

Begreppet näringsidkare används såväl i skatteförfarandelagen som inkomstskattelagen utan att närmare förklaras. Av förarbetena till inkomstskattelagen framgår dock att när man i vissa fall talar om näringsidkare, omfattas alla som bedriver näringsverksamhet² vare sig det görs i ett aktiebolag, handelsbolag eller i enskild näringsverksamhet.³ Begreppet har samma innebörd i skatteförfarandelagen.⁴ Motsvarande gäller när begreppet näringsidkare används i utredningens betänkande.

Egenföretagare

Som ovan nämns finns det ingen entydig definition av begreppet egenföretagare inom svensk rätt eller EU-rätten.⁵ När utredningen använder begreppet i betänkandet avses (om inget annat anges) en fysisk person som bedriver enskild näringsverksamhet, handelsbolag eller näringsverksamhet i fåmansföretag, utan några utomstående anställda.

² Den skattemässiga definitionen av näringsverksamhet finns i 13 kap. 1 § IL.

³ Proposition 1999/2000:2 *Inkomstskattelagen* (prop. 1999/2000:2) s. 507.

⁴ Enligt 3 kap. 2 § SFL har termer och uttryck som används i lagen samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka en skatt eller en avgift bestäms. Detta gäller dock inte om annat anges i skatteförfarandelagen.

⁵ I ett yttrande från Europeiska ekonomiska och sociala kommittén, *Missbruk av status som egenföretagare*, (2013/C 161/03) punkt 3.1 och fotnot 7, konstateras att det inte finns någon enhetlig referens till egenföretagare i några lagar eller andra bestämmelser, utan att det finns olika uppfattningar och definitioner av termen egenföretagare i de olika medlemsstaterna.

Falska egenföretagare

I utredningens delbetänkande anges att uttrycket ”falska egenföretagare” ska förstås på följande sätt.

Med falsk egenföretagare avses en fysisk person som formellt uppträder som egenföretagare (per definition i delbetänkandet), svensk som utländsk, med godkännande för F-skatt men som arbetar under anställningsliknande förhållanden och som, om alla omständigheter vore kända för Skatteverket, skulle beskattas i inkomstslaget tjänst. Det spelar i detta sammanhang ingen roll om egenföretagandet grundas på fri vilja eller inte. Begreppet falsk används för att understryka att det är *statusen egenföretagare som är falsk*. Falskheten ligger alltså i att egenföretagandet döljer anställningsförhållandet.⁶

I remissbehandlingen av delbetänkandet har flera remissinstanser lämnat synpunkter på användningen av begreppet ”falska egenföretagare”.⁷ Synpunkterna rör bl.a. att begreppet är främmande inom skatterättens område samt att ordet ”falsk” har en negativ laddning och sänder fel signaler. Flera remissinstanser anser att begreppet ”dold anställning” är ett bättre alternativ.

Begreppet falska egenföretagare finns med i utredningens direktiv och det har därför varit nödvändigt för utredningen att förhålla sig detta. Att nu, i samband med slutbetänkandet, använda ett annat begrepp skulle enligt utredningens mening kunna leda till oklarheter om vad som avses med begreppet och dessutom riskera att ändra dess betydelse. Utredningen kommer därför även i slutbetänkandet använda begreppet falska egenföretagare. Begreppet används i samma betydelse som det har definierats i delbetänkandet.

2.5.2 Fysiska och juridiska personer

Såväl fysiska som juridiska personer kan godkännas för F-skatt. För att inte texten ska tyngas i onödan anges fysiska personer och juridiska personer endast när det görs skillnad mellan dessa. I de fall det

⁶ SOU 2018:49, s. 25–26. Jfr betänkandet *Ett arbetsliv i förändring – hur påverkas ansvaret för arbetsmiljön?* (SOU 2017:24) s. 110 och där angivna hänvisningar.

⁷ Se remissvar från Almega, Företagarförbundet fria företagare, Företagarna, Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetsnämnd (KLYS), Konstnärsnämnden, Näringslivets Skatte-delegation (NSD), Skatteverket, Småföretagarnas riksförbund, Svenska läkarförbundet, Svenskt näringsliv och Sveriges byggindustrier.

endast anges personer som är godkända för F-skatt avses således såväl fysiska som juridiska personer.

2.5.3 Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

Med fåmansföretag avses aktiebolag och ekonomiska föreningar där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget. Med fåmansföretag avses också aktiebolag och ekonomiska föreningar där näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat (56 kap. 2 § IL).

Med fåmanshandelsbolag avses handelsbolag där fyra eller färre delägare genom innehav av andelar eller på liknande sätt har ett bestämmande inflytande, eller där näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet (59 kap. 4 § IL).

2.5.4 Skattefel, skattefusk och skatteundandragande

Med skattefel avses skillnaden mellan de fastställda och de teoretiskt riktiga beloppen för skatter och avgifter, dvs. den skatt som skulle ha blivit fastställd om alla lämnade korrekta uppgifter och den skatt som fastställs efter Skatteverkets kontroller.⁸ Med skattefusk avses avsiktliga fel, oavsett belopp, i syfte att undvika skatt medan ett skatteundandragande, utöver skattefusk också kan omfatta skatteupplägg som i efterhand visar sig ligga utom lagens ram. Skatteundandragande kan således omfatta även oavsiktliga fel och är därför ett bredare begrepp än skattefusk. Gärningar som utgör skattefusk

⁸ Jfr regeringen, beslut 2018-12-21, *Regleringsbrev för Skatteverket 2018*, Fi2018/02453/S3, Fi2018/03199/S3, Fi2018/03673/S3 m.fl. och *Årsredovisning för Skatteverket 2018*, s. 195.

och skatteundandragande kan också utgöra brott och leda till straffrättsliga sanktioner. Begreppens betydelse har utvecklats i utredningens delbetänkande.⁹

2.5.5 Missbruk

Av direktiven framgår att utredningen ska analysera om utformningen av bestämmelserna möjliggör att F-skattesystemet kan missbrukas i olika avseenden. Ett missbruk av själva systemet i vid bemärkelse kan omfatta såväl den som är godkänd som den som förmår annan att på felaktig grund skaffa ett godkännande. Missbruk skulle då omfatta varje utnyttjande av F-skattesystemet som inte är det avsedda. I utredningens uppdrag att analysera och identifiera missbruk av F-skattesystemet kan en sådan vid tolkning av begreppet vara att föredra. Detta för att minska risken att förbigå företeelser eller tillvägagångssätt som kan innebära ett missbruk. En snävare tolkning av vad som avses med missbruk skulle i stället kunna utgå från den godkändes användande av sin F-skatt. Med en sådan tolkning skulle ett missbruk då endast omfatta den som själv är godkänd men använder sitt godkännande på ett felaktigt sätt. Vidare finns det fall då den som är godkänd egentligen inte uppfyller kraven för att vara godkänd, till exempel de som är godkända för F-skatt även då de arbetar under anställningsliknande förhållanden, s.k. falska egenföretagare, eller de som är godkända för F-skatt utan att bedriva näringsverksamhet.

Utredningen anser det inte möjligt att använda begreppet missbruk i betänkandet utifrån en mer definierad betydelse. Det försvåras också av att begreppet missbruk finns i nuvarande lagstiftning där det anses omfatta vissa särskilt angivna fall. Utredningen har därför valt att inte definiera missbruk närmare utan använder begreppet i den betydelse som framgår av sammanhanget.

⁹ SOU 2018:49 s. 28.

2.6 Betänkandets disposition

Slutbetänkandet är indelat i 11 kapitel. I kapitel 3 redovisar utredningen de delar av delbetänkandet som är av betydelse för nu aktuella frågor. Där finns också några allmänna utgångspunkter som påverkat utredningens ställningstaganden. I kapitel 4 redovisar utredningen gällande rätt m.m.

Uppdraget är komplext och omfattande och behandlar F-skattesystemet utifrån flera olika perspektiv. Utredningen har därför delat in uppdraget i tre övergripande delar och behandlar frågorna utifrån den indelningen i kapitel 5–7. Där behandlas också de bedömningar som utredningen gjort utifrån sina analyser. I samma kapitel behandlas vissa utpekade frågor som utredningen haft i uppdrag att analysera men som inte lett till några förslag.

1. Bedömningar avseende F-skattesystemets inverkan på företagens villkor (kapitel 5).
2. Bedömningar avseende F-skattesystemets betydelse för skyddsregler för arbetstagare (kapitel 6).
3. Bedömningar avseende F-skattesystemets betydelse för att förebygga skattefusk och skatteundandragande (kapitel 7).

De förslag som utredningens bedömningar föranlett redovisas i kapitel 8. Förslagen har också motiverats utifrån andra behov som utredningen uppmärksammat under arbetets gång.

I kapitel 9 redovisar utredningen sin konsekvensanalys och i kapitel 10 ikraftträdande- och övergångsbestämmelser. Författningskommentarerna återfinns i kapitel 11.

3 Bakgrund och allmänna utgångspunkter

3.1 Inledning

Utredningens uppdrag är omfattande och innehåller såväl skatterättsliga som arbetsrättsliga frågor som påverkar ett konkurrenskraftigt och dynamiskt företagsklimat. Skattesystemets främsta syfte är att finansiera den gemensamma välfärden, olika samhällsfunktioner och andra offentliga utgifter. För att skatterna långsiktigt ska kunna finansiera detta måste såväl allmänheten¹ som företagen¹ ha ett högt förtroende för skattesystemet. Utöver att säkra goda och stabila skatteintäkter ska systemet även skapa förutsättningar för en hållbar tillväxt och hög sysselsättning. Ett bra företagsklimat utgör grunden för tillväxt och jobbskapande. Skattesystemet ska också skapa förutsättningar för ett rättvist fördelat välstånd samt bidra till ett miljömässigt och socialt hållbart samhälle. En sund konkurrens och ordning och reda på arbetsmarknaden utgör i det avseendet viktiga faktorer.

Med beaktande av ovanstående redogör utredningen i avsnitt 3.3 för några vägledande principer som tjänat som utgångspunkt för utredningens arbete. I avsnitt 3.3.1 beskrivs några principiella utgångspunkter vilka har betydelse för ett sunt företagsklimat som till exempel näringsfriheten med dess begränsningar. I avsnitt 3.3.2 redovisas några utgångspunkter som rör ordning och reda på arbetsmarknaden och ett ändamålsenligt skydd för arbetstagare. Avslutningsvis behandlas i avsnitt 3.3.3 sådant som utgör viktiga förutsättningar för att säkra goda och stabila skatteintäkter såväl på kort som på lång sikt.

Utredningen inleder emellertid med att i avsnitt 3.2 redovisa vad som i huvudsak framkom i utredningens arbete med delbetänkandet och vad där ansetts relevant för det fortsatta arbetet. Där redovisas

¹ Angående begreppet allmänhet och företag se proposition 2017/18:1 *Budgetpropositionen för 2018* (prop. 2017/18:1) utgiftsområde 3, avsnitt 2.3.

också några utgångspunkter för utredningens fortsatta arbete som slogs fast redan i delbetänkandet.

3.2 Närmare om utredningens delbetänkande

I delbetänkandet har utredningen behandlat några i kommittédirektivet särskilt utpekade frågor. Av direktivet framgår att utredningen i ett delbetänkande skulle

- analysera om och i vilken utsträckning F-skattesystemet uppfattas leda till att personer som egentligen är anställda har anlitats som näringsidkare, s.k. falska egenföretagare,
- särskilt analysera användandet av s.k. faktureringsplattformar, egenanställningsföretag eller liknande, och
- utifrån analyserna ta ställning till om bestämmelserna om F-skatt i 9 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, behöver ändras i syfte att bekämpa skattefusk och skatteundandragande.

3.2.1 Utredningens analys och bedömning

Falska egenföretagare förekommer i vissa branscher men omfattningen är oviss

I delbetänkandet konstateras att falskt egenföretagande är en företeelse som förekommer på den svenska arbetsmarknaden.² Utredningen bedömde att branscherna bygg- och anläggning samt transport är särskilt utsatta och att företeelsen dessutom ökar i byggbranschen. Som utredningen uppfattar det, är falskt egenföretagande också en utbredd företeelse inom musiker- och frisörbranschen. Det var inte möjligt att med någon säkerhet kvantifiera eller uppskatta omfattningen av falska egenföretagare i dessa eller andra branscher. Omfattningen av företeelsen är således oviss.

² SOU 2018:49 s. 202–206.

Utformningen av F-skattesystemet uppfattas kunna leda till företeelsen falskt egenföretagande

Utredningen bedömde i delbetänkandet att utformningen av F-skattesystemet kan leda till och påverka förekomsten av falska egenföretagare. Orsaken till denna effekt har, enligt utredningens mening, sitt ursprung i att F-skatt tilldelas redan om sökanden har för avsikt att bedriva näringsverksamhet. Skatteverket har vid ansökningsstillfället inte någon möjlighet att göra en djupare kontroll av om den beskrivna verksamheten uppfyller förutsättningarna för näringsverksamhet eller inte och godkännande för F-skatt tilldelas därför normalt på sökandens egna uppgifter. Detta kan medföra att fler blir godkända för F-skatt i förhållande till hur många som rätteligen borde ha blivit det.³ Utformningen av F-skattesystemet och enkelheten i att få godkännande för F-skatt kan även användas av vissa huvudmän/arbetsgivare på så sätt att dessa, i stället för att anställa personal, uppmanar personer som de vill anlita att skaffa godkännande för F-skatt och därefter upprättar avtal som anger att den arbetspresterande parten är näringsidkare.⁴

Det finns en risk att falskt egenföretagande leder till skattefusk och skatteundandragande⁵

I delbetänkandet konstateras vidare att det inte varit möjligt att, inom ramen för utredningens uppdrag, mäta eller närmare uppskatta om eller vilken effekt företeelsen falskt egenföretagande har på skattefelet.

Delbetänkandets definition av falska egenföretagare, förklarar i sig varför det inte varit möjligt att med någon säkerhet kvantifiera eller uppskatta omfattningen av falska egenföretagare. Som nämns i kapitel 2 avses med falsk egenföretagare en fysisk person som formellt uppträder som en egenföretagare, svensk som utländsk, med godkännande för F-skatt men som arbetar under anställningsliknande förhållanden och som, om alla omständigheter vore kända för

³ Det kan dock konstateras att den skatterättsliga prövningen av om en person bedriver näringsverksamhet eller är anställd är en komplicerad fråga, där bedömningen ska ske utifrån ett stort antal kriterier som i olika fall har olika tyngd.

⁴ SOU 2018:49 s. 207.

⁵ A.a. s. 207–210.

Skatteverket, skulle beskattas i inkomstslaget tjänst. Falskheten ligger alltså i att egenföretagandet döljer anställningsförhållandet.⁶ Detta innebär att en kvantitativ mätning eller närmare uppskattning av företeelsens påverkan på skattefelet inte var möjlig att göra, dvs. eftersom förutsättningarna inte varit kända så har effekten inte heller varit mätbar.

Utredningen gjorde i stället en bedömning utifrån ett resonemang om den påverkan företeelsen kan ha i form av risker. Resonemanget bygger på vilka risker som erfarenhetsmässigt följer av att en enskild person eller given verksamhet beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet i stället för inkomstslaget tjänst. Erfarenhetsmässigt vet man att risken för skattefel är större för inkomster som ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet än i inkomstslaget tjänst.⁷ Generellt innebär den omständigheten, att fysiska personer som egentligen inte uppfyller kraven för F-skatt ändå innehar och använder godkännandet för F-skatt, att en del av arbetsinkomsterna flyttas från systemet med skatteavdrag och förtryckta uppgifter i deklarationen till systemet där mottagaren av ersättningen själv ska redovisa sina inkomster i inkomstdeklarationen. Även om skattesatserna är desamma och skillnaderna i de sociala avgifternas storlek små så innebär ordningen att den som bedriver näringsverksamhet själv ska redovisa vad som ska tas upp till beskattning att det finns en risk att skatteintäkterna och avgiftsunderlaget blir mindre än dessa annars hade blivit. Av erfarenhet vet man också att när Skatteverket baserar beskattningen på uppgifter som finns i register eller lämnas in från andra än skattebetalaren själv, exempelvis från arbetsgivare, är felutrymmet litet. På motsvarande sätt blir alltså felutrymmet större när beskattningen baseras endast på information som skattebetalaren själv redovisar. En ökad andel förifyllda uppgifter minskar emellertid inte bara felutrymmet utan ökar även förutsättningarna för att göra rätt. Utöver ovanstående riskresonemang lyfte utredningen i delbetänkandet fram den problembild som finns i vissa branscher.

Utredningens samlade bedömning var att det finns en risk att falskt egenföretagande leder till skattefusk och skatteundandragande eller i vart fall att systemet kan ge sådana effekter. Bedömningen får även stöd i Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs

⁶ A.a. s. 26.

⁷ Skatteverket, rapport (2014), *Skattefelets utveckling i Sverige 2007–2012* s. 28–29.

uttalande om att falskt egenföretagande kan innebära allt från kringgående av sociala avgifter, via skatteundandragande och missbruk av arbetstagarnas rättigheter, till odeklarerat arbete.⁸ Stöd finns även i EU-parlamentets uttalande att falskt egenföretagande i grunden är en svårupptäckt partiell skatteflykt.⁹

Skäl att överväga ändringar i bestämmelserna om F-skatt i 9 kap. skatteförfarandelagen¹⁰

Mot bakgrund av analysen av falskt egenföretagande och med hänsyn till risken att företeelsen leder till skattefusk och skatteundandraganden, bedömde utredningen att det finns behov av åtgärder i syfte att motverka denna risk och att det därför kan finnas skäl att överväga ändringar i bestämmelserna om F-skatt.

Utöver de särskilda frågor som rörde falska egenföretagare analyserade utredningen i delbetänkandet också egenanställning och liknande företeelser. Något motsvarande behov av att ändra bestämmelserna om F-skatt utifrån analysen om egenanställning eller liknande ansågs inte föreligga.

3.2.2 Det fortsatta arbetet

Utredningens uppdrag i delbetänkandet var att ta ställning till om bestämmelserna behöver ändras i syfte att bekämpa skattefusk och skatteundandragande med utgångspunkt i företeelserna falskt egenföretagande och egenanställning eller liknande. Utredningens uppdrag i sin helhet är att göra en översyn av F-skattesystemet även utifrån andra perspektiv. I delbetänkandet konstaterades därför att det utifrån utredningens fortsatta uppdrag kan finnas andra skäl att ändra utformningen av bestämmelserna i 9 kap. SFL.¹¹

⁸ Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande *Missbruk av status som egenföretagare* (2013/C 161/03), punkterna 1.1 och 2.7.

⁹ Europaparlamentet (2013), Utskottet för sysselsättning och sociala frågor, *Betänkande om social trygghet för alla, inklusive egenföretagare* (2013/2111(INI), punkterna K–N. Notera att det inte finns någon koppling till F-skatt när begreppet falska egenföretagare används i EU-sammanhang.

¹⁰ I ett särskilt yttrande bifogat delbetänkandet (SOU 2018:49 s. 239) anges bl.a. att det underlag som togs fram inom ramen för utredningen inte var tillräckligt för att ta ställning till om bestämmelserna i F-skattesystemet behöver ändras.

¹¹ SOU 2018:49 s. 211 och 225.

Utredningen redogjorde bl.a. för att reglerna om F-skatt i vissa avseenden har kommit att bli ålderdomliga och onödigt komplicerade. F-skattehanteringen kräver, enligt Skatteverket, en omfattande manuell handläggning vad gäller ansökan, ändringsanmälan och beslut om återkallelse. Utredningen konstaterade att det därför fanns anledning för utredningen att i det fortsatta arbetet närmare undersöka om hanteringen av F-skatt kan ske på ett mer automatiserat sätt med t.ex. inbyggda maskinella kontroller. En automatiserad hantering skulle innebära tidsvinster både för sökanden och Skatteverket samtidigt som resurser skulle kunna frigöras för mer riktade kontroller där risken för fel bedöms som stor.

Mot bakgrund av ovanstående ansåg utredningen att förslagen måste ta sin utgångspunkt i att F-skattesystemet ska fungera inom ramen för en modern e-förvaltning och vara så lätthanterligt som möjligt, både för allmänhet, företag och tillämpande myndigheter.¹² Detta bidrar också till en väl avvägd ordning som bibehåller en förutsäbarhet om vem som svarar för skatter och avgifter samtidigt som förutsättningarna att bekämpa skattefusk och skatteundandragande förbättras.

3.3 Några vägledande principer

3.3.1 Ett sunt företagsklimat

Näringsfriheten

En grundläggande princip i svensk rätt är att var och en har rätt att bedriva näringsverksamhet, dvs. friheten att etablera, driva och utveckla en näringsverksamhet med det innehåll och den form som han eller hon önskar. Närings- och yrkesfriheten anses ingå i de ”klassiska” fri- och rättigheterna.¹³

¹² Av prop. 2017/18:1, utg.omr. 2, avsnitt 6.2 framgår att digitalt ska vara förstahandsval i den offentliga förvaltningens verksamhet och i kontakter med privatpersoner och företag. Digitalt som förstahandsval innebär att den offentliga förvaltningen, när det är lämpligt, ska välja digitala lösningar vid utformningen av sin verksamhet. Se bl.a. regeringens beslut 2018-03-21 med uppdrag till Bolagsverket (N2018/02033/FF) *Uppdrag att utveckla tjänsten för digital ingivning av årsredovisningar m.m. för alla företagsformer*.

¹³ Betänkandet *Medborgerliga fri- och rättigheter – Regeringsformen* (SOU 1975:75) s. 169. Närings- och yrkesfriheten kommer numer också till uttryck i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (2010/C 83/02), artikel 15 och 16.

Rätten att bedriva näringsverksamhet hindrar inte att det införs generella inskränkningar för att tillgodose intressen som från allmänna utgångspunkter framstår som angelägna. Av 2 kap. 17 § regeringsformen, förkortad RF, framgår att begränsningar i rätten att driva näring eller utöva yrke endast får införas för att skydda angelägna allmänna intressen och aldrig i syfte att enbart ekonomiskt gynna vissa personer eller företag. Utgångspunkten för grundlagsbestämmelsen är den s.k. likhetsprincipen, som kan sägas innebära att alla ska ha möjlighet att konkurrera på lika villkor under förutsättning att de i övrigt uppfyller de krav som kan ställas på till exempel kompetens. Syftet med en begränsning av närings- och yrkesfriheten får således inte enbart vara att ekonomiskt gynna vissa näringsidkare eller yrkesutövare framför andra, utan syftet måste vara att skydda något från samhällets synpunkt skyddsvärt intresse.¹⁴

Den svenska grundlagsregleringen är mer långtgående än många andra länder som i exempelvis Norge och Danmark. I mitten av 1980-talet uttryckte *Kommissionen mot ekonomisk brottslighet* att vi ”i Sverige i dag har en internationellt sett närmast unik frihet att etablera företag”, då utgångspunkten från ett internationellt perspektiv var att det fanns mer eller mindre omfattande system för etableringskontroll av nya företagare.¹⁵ Administrativa åtgärder i form av krav på tillstånd och vandelsprövningar m.m. har dock fått ökad betydelse även i Sverige under de senaste decennierna. I en rapport från Brå anges att det beror delvis på att den ekonomiska brottslighetens konsekvenser för de seriösa näringsidkarna i allt högre grad kommit upp på bordet men även på att de förändringar som det svenska näringslivet har genomgått – exempelvis avregleringen av offentliga monopol och EU-inträdet – har haft en inverkan på lagstiftningen.¹⁶

¹⁴ Se Holmberg, E, m.fl., *Grundlagarna*, kommentaren till 2 kap. 17 § RF (den 2 juli 2018, Zeteo) och proposition 1993/94:117 *Inkorporering av Europakonventionen och andra fri- och rättighetsfrågor* (prop. 1993/94:117) s. 21.

¹⁵ Betänkandet *Ekonomisk brottslighet i Sverige* (SOU 1984:15) s. 200.

¹⁶ Brå, rapport 2015:15 *Administrativa åtgärder mot ekonomisk och organiserad brottslighet*, s. 65.

Näringsförbud och administrativa åtgärder

Även om näringsfriheten är stark finns det sedan lång tid tillbaka en omfattande reglering som begränsar närings- och yrkesfriheten i olika hänseenden, t.ex. på grund av hänsyn till säkerhets-, hälsovårds-, arbetarskydds- och ordningssynpunkt eller för att tillgodose krav på särskilda kvalifikationer som ställs upp för många yrken. Det finns också regleringar som syftar till att motverka att personer som verkar inom företagssektorn använder samhällets administrativa infrastruktur för kriminell verksamhet. I praktiken är således närings- och yrkesfriheten reglerad i ganska stor utsträckning.¹⁷

Den mest ingripande inskränkningen i näringsfriheten är näringsförbud. Näringsförbudet är ett undantagslöst förbud att bedriva näringsverksamhet och tar inte sikte på någon särskild bransch eller yrkesgrupp. Näringsförbud kan, enligt lagen (2014:836) om näringsförbud, under vissa förutsättningar meddelas personer som bedriver enskild näringsverksamhet och vissa personer med anknytning till juridiska personer. Bland annat kan en person som grovt åsidosatt sina skyldigheter i näringsverksamheten och därvid gjort sig skyldig till brottslighet som inte är ringa meddelas näringsförbud. Också den som har agerat grovt otillbörligt mot borgenärer eller på annat sätt grovt har åsidosatt sina skyldigheter i samband med att en näringsverksamhet har försatts i konkurs kan meddelas näringsförbud. Personer kan också under vissa förutsättningar meddelas näringsförbud på grund av underlåtenhet att betala skatt eller på grund av överträdelse av konkurrensbestämmelser. Näringsförbudet syftar till att hindra oseriösa näringsidkare från att fortsätta bedriva verksamhet och samtidigt stärka de seriösa företagens ställning på marknaden. Bestämmelserna ska bidra till att skapa en mer rättvis spelplan för de seriösa företag som bedriver verksamhet.¹⁸

Näringsförbudet bygger på tanken om en fri rätt att inträda på olika marknader men med inskränkningar mot de som därefter missbrukar friheten. Det finns emellertid ett flertal administrativa regleringar som utgår från att redan innan ett inträde på en marknad förebygga att vissa utnyttjar sin frihet på ett felaktigt sätt. Sådana regleringar kan till exempel innebära att krav ställs på särskilda yrkesgrupper eller på personer med särskilda befattningar, exempelvis revisorer. Det kan

¹⁷ Prop. 1993/94:117 s. 20.

¹⁸ Proposition 2013/14:215 *Ny lag om näringsförbud* (prop. 2013/14:215) s. 38.

också vara att krav ställs för att få bedriva vissa typer av näringsverksamhet, t.ex. anmälan för yrkesmässig rådgivning avseende skatter och avgifter (skatterådgivare) eller krav på tillstånd för finansiella verksamheter eller taxiverksamheter.¹⁹ För det fall rätten att bedriva viss verksamhet ändå missbrukas kan en företrädare eller ett företag tvingas upphöra med verksamheten även om företrädaren inte meddelas näringsförbud. Så kan ske till exempel när tillstånd krävs för verksamheten och detta återkallas. Ett företag kan också tvingas upphöra med viss försäljning. Exempel på en sådan åtgärd är kommuners möjligheter att återkalla serveringstillstånd enligt alkohollagen (2010:1622). En liknande möjlighet har Transportstyrelsen att återkalla taxitrafiktillstånd enligt taxitrafiklagen (2012:211). En återkallelse av tillstånd kan då få liknande konsekvenser som näringsförbud om än inte alls lika långtgående. Näringsfriheten hindrar inte heller att det ställs generella krav för att bedriva näringsverksamhet i vissa avseenden. Som exempel på sådana kan nämnas kapitalskyddet i aktiebolag enligt 1 kap. 5 § aktiebolagslagen (2005:551) för den som vill bedriva näringsverksamhet i ett aktiebolag eller näringsidkares generella dokumentationsskyldighet enligt 39 kap. 3 § SFL.

Som framgår ovan finns ett flertal regleringar som syftar till att skydda något från samhällets synpunkt skyddsvärt intresse. Näringsförbudet utgår från den individuella näringsidkarens bristande lämplighet att bedriva näringsverksamhet, medan tillståndsplikt och andra etableringsbegränsningar utgår från en viss näringsverksamhet. Medan det är förutsättningarna inom en tillståndspliktig bransch som styr vilka som ska få möjlighet att etablera sig inom den, är det samhällets intresse av att en person avhåller sig från att bedriva näringsverksamhet som är avgörande för om näringsförbud ska meddelas i ett enskilt fall.²⁰

Utöver ovanstående nämnda regleringar och administrativa åtgärder så har också näringslivet självt utvecklat en rad egenåtgärder i form av frivillig auktorisation, etiska krav m.m. i syfte att motverka missförhållanden och oseriösa aktörer.²¹

Utredningen kan konstatera att näringsfriheten är av grundläggande betydelse för vårt moderna samhälle. En väl fungerande näringsfrihet förutsätter samtidigt att det seriösa näringslivet skyddas. Bra

¹⁹ Se t.ex. 1 kap. 2 § 19 lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism.

²⁰ Brå, rapport 2015:15 s. 64.

²¹ A.a. s. 17.

förutsättningar för en god konkurrens genom lika villkor för företag bidrar dessutom till ett sunt företagsklimat. I detta syfte är det enligt utredningens mening viktigt att motverka att konkurrensfördelar uppnås genom att bestämmelser om skyddsregler för arbetstagare kringgås eller genom att företag inte betalar rätt skatt.

Näringstillstånd eller näringsförbud

I det svenska systemet är, som framgår ovan, näringsförbud det huvudsakliga instrumentet för att motverka att oseriösa näringsidkare bedriver näringsverksamhet. Detta, även om det under senare år också införts ett flertal krav på verksamhetsspecifika tillstånd. Frågan om att införa ett mer generellt system med krav på näringstillstånd för att etablera sig har dock diskuterats. Likaså har frågan att införa ett slags ”företagarkörkort” som förutsättning för att få driva näringsverksamhet varit uppe i olika sammanhang.²²

Kommissionen mot ekonomisk brottslighet hade bl.a. i uppdrag att lägga fram förslag om etableringskontroll som ett medel att komma till rätta med ekonomisk kriminalitet, annan skattebrottslighet och skatteundandragande.²³ Något allmänt system för tillståndsplikt omfattande hela näringslivet fanns det, enligt kommissionen, inte skäl för. I stället föreslogs ett krav på näringstillstånd för att få driva företag i vissa kritiska branscher som var utsatta för problem med ekonomisk brottslighet.²⁴ Kommissionen föreslog ett system med näringstillstånd i restaurang-, transport-, bygg-, bil- och städbranscherna. Beroende på behovet skulle näringstillståndet kunna innebära olika krav: vandel, utbildning eller ekonomiska garantier. Näringstillstånd i enlighet med

²² Jfr betänkandet *Innovationer och företagande – Sveriges framtid* (SOU 2008:121) s. 84, motion *Företagarkörkort för egna företagare* (2009/10:N457) och proposition 2009/10:148 *Företagsutveckling – statliga insatser för finansiering och rådgivning samt information och rådgivning riktade till företag* samt näringsutskottet avslag av möjligheten att ta företagarkörkort i statlig regi i bet.2009/10:NU25.

²³ Kommittédirektiv 1982:101 *Åtgärder mot ekonomisk brottslighet m.m.* (dir. 1982:101) s. 4 och 7 p 5.

²⁴ Delbetänkandet *Näringstillstånd* (SOU 1984:8). I direktiven användes uttrycket etableringskontroll som ett samlande begrepp för de krav som kan ställas på företagare för att de ska ha rätt att driva näring. Kommissionen anförde i betänkandet att hos de flesta människor för uttrycket etableringskontroll tankarna till att samhället prövar behovet av företag och reglerar antalet företag inom olika branscher, på olika orter etc. Det var för kommissionen främmande att föreslå åtgärder som innebär att tillträdet till marknaden skulle regleras på sådant sätt. Kommissionen valde därför att i stället samla de åtgärder som föreslogs under den mer neutrala benämningen näringstillstånd.

kommissionens förslag infördes dock aldrig.²⁵ Regeringen bedömde bland annat att ett omfattande näringstillståndssystem skulle kunna verka etableringshämmande i större utsträckning än vad som avsetts samt förbruka stora resurser då prövningen även skulle komma att omfatta seriösa näringsidkare.²⁶

När det gäller frågan om att införa ett slags ”företagarkörkort” har det framförts att ett sådant skulle kunna stärka företagarens möjligheter att långsiktigt bygga upp livskraftiga företag. Kravet skulle exempelvis kunna gälla grundläggande kunskaper i ett företags skötsel, som bokföring, kalkylering och skattelagstiftning. Att det är ett rimligt krav från samhällets sida att en företagare känner till de grundläggande regler som gäller för skötseln av ett företag framhölls i förslaget om näringstillstånd.²⁷

Utredningen konstaterar att skälet till att man i Sverige i större utsträckning har fokuserat på näringsförbud än på generella tillstånd för att få bedriva näringsverksamhet, återspeglar ett principiellt synsätt som betonar vikten av näringsfrihet. Näringsförbudet är en sanktion som endast drabbar den som faktiskt allvarligt brutit mot de regler som gäller för näringsverksamhet, medan ett mer generellt system med näringstillstånd drabbar alla företagare, såväl blivande som befintliga. Enligt utredningens mening kan motsvarande resonemang föras vid överväganden om ändringar i andra administrativa system som bl.a. kan skydda det seriösa näringslivet.

Ett F-skattesystem som stärker företagens villkor

Vad avser F-skattesystemets betydelse i sammanhanget så finns det inte något krav på att den som bedriver näringsverksamhet också är godkänd för F-skatt. Däremot utgör ett godkännande en förutsättning för att en näringsidkare själv ska få sköta redovisningen och inbetalningen av sina skatter och avgifter när denne får ersättning för utfört arbete. I praktiken kan det därför många gånger vara svårt att bedriva näringsverksamhet i tjänstesektorn utan att vara godkänd för

²⁵ Förslaget om näringstillstånd ledde dock fram till att den redan befintliga lagstiftningen om servering av alkohol och för att driva yrkestrafik ändrades genom en utökad vandelsprövning.

²⁶ Proposition 1985/86:126 om lag om näringsförbud m.m. (prop. 1985/86:126) s. 27.

²⁷ SOU 1984:8 s. 243–246.

F-skatt då godkännandet och ett åberopande av detta kan vara avgörande för om företaget får ett uppdrag eller inte.²⁸

Utredningen kan därmed konstatera att ett beslut om att avslå en ansökan om godkännande för F-skatt eller att återkalla ett sådant kan vara mycket ingripande för den enskilde. För att förbättra villkoren att starta, driva och utveckla företag behöver dock F-skattesystemet vara utformat så att det seriösa näringslivet skyddas. Tyngdpunkten i utredningens förslag om utformningen av F-skattesystemet läggs därför på åtgärder mot dem som inte sköter sina åtaganden.

3.3.2 Ett ändamålsenligt skydd för arbetstagare

En viktig del i ett hållbart arbetsliv är samverkan mellan anställningsförhållandets parter. Anställningsavtalet är en form för samarbete och får anses bygga på en ömsesidig skyldighet för arbetsgivare och arbetstagare att beakta varandras intressen.²⁹

Även om anställningsförhållandet bygger på en ömsesidighet står en arbetstagare många gånger i en stark beroendeställning till sin arbetsgivare. Inom arbetsrätten finns därför ett omfattande regelverk till skydd för arbetstagare och en utvecklad praxis från Arbetsdomstolen. Kompletterande regler om skydd för arbetstagare finns också i särskild lagstiftning och allmänna arbetsrättsliga grundsatsar.³⁰ I socialförsäkringsbalken regleras bl.a. rätten till socialförsäkringsförmåner.

Som framgår av kapitel 2 har utredningen inte i uppdrag att lämna författningsförslag på det arbetsrättsliga området utan uppdraget begränsar sig till F-skattesystemet och utformningen av bestämmelserna om godkännande för F-skatt i 9 kap. SFL. På samma sätt som utformningen av F-skattesystemet kan få betydelse för företagets villkor kan dock utformningen också ha en inverkan på det arbetsrättsliga området. Utredningen har därför sett det som en viktig uppgift att vid utformningen av F-skattesystemet även beakta de konsekvenser som bestämmelserna kan få för skyddet för arbetstagare.

²⁸ Proposition 2008/09:62 *F-skatt åt fler* (prop. 2008/09:62) s. 22.

²⁹ Departementspromemorian *Hållfast arbetsrätt för ett föränderligt arbetsliv* (Ds 2002:56) s. 18 och s. 408 f.

³⁰ Se t.ex. lagen (2016:749) om särskilt skydd mot repressalier för arbetstagare som slår larm om allvarliga missförhållanden, lagen (2002:293) om förbud mot diskriminering av deltidsarbetande arbetstagare och arbetstagare med tidsbegränsad anställning.

3.3.3 Säkra skatteintäkter

När det gäller F-skattesystemets påverkan på skattefelet kan nämnas att själva statusen som F-skatteinnehavare i sig inte har någon direkt effekt på skattefelet eller statens intäkter. En felaktig skatteform kan dock indirekt leda till skattebortfall genom förlorade intäkter inom olika inkomstslag, då ett godkännande för F-skatt medför en större grad av självrapportering vilket är svårare för Skatteverket att kontrollera. Det kan också förekomma att oseriösa personer, som redan vid ansökan har en avsikt att genom ett företag begå brott eller undanhålla skatt, får ett godkännande för F-skatt.

Enkla regler och bra förutsättningar att göra rätt

En förutsättning för att skatterna långsiktigt ska kunna finansiera den gemensamma välfärden och andra offentliga utgifter är att allmänhet och företag har ett högt förtroende för skattesystemet. Förtroendet och viljan att bidra till den gemensamma välfärden påverkas av ett flertal faktorer som till exempel hur Skatteverket fullgör sina uppgifter och om regelverken upplevs som onödigt krångliga och svåra.

Enligt 10 § förordningen (2017:154) med instruktion för Skatteverket ska verket bidra till ett väl fungerande samhälle och utföra sina uppgifter på ett sätt som är rättssäkert, kostnadseffektivt och enkelt för såväl allmänhet och företag som för Skatteverket. En förutsättning för att Skatteverket ska kunna utföra sina uppgifter är därför att också regelverket är lätt att förstå och inte leder till onödiga administrativa kostnader för dem som tillämpar det.

Utredningen slog redan i sitt delbetänkande fast att förslagen måste ta sin utgångspunkt i att F-skattesystemet ska fungera inom ramen för en modern e-förvaltning och vara så lätthanterligt som möjligt, både för allmänheten, företag och tillämpande myndigheter. Det ska vara enkelt att digitalt komma i kontakt med det offentliga Sverige och uppgifter ska om möjligt bara behöva lämnas en gång.³¹ Det kan också konstateras att förenklingspotentialen med nationella digitala tjänster är stor, inte minst för de företag som verkar i regeltunga branscher med omfattande myndighetskontakter.³²

³¹ Betänkandet *Ett minskat och förenklat uppgiftslämnande för företagen* (SOU 2013:80) s. 83–87 och prop. 2017/18:1, utg. omr. 2, avsnitt 6.2.

³² Prop. 2017/18:1, utg. omr. 24, avsnitt 3.7.2.

Nytan av förenklingar ska dock alltid vägas mot behovet av att värna skatteintäkterna, åstadkomma rättvisa mellan skattskyldiga samt motverka skattefusk och skatteundandragande. Det är därför minst lika viktigt att myndigheterna har rätt verktyg för att kunna fatta korrekta beslut. Digitaliseringsåtgärder som är ämnade att göra det enklare för företagen, måste därför följas av effektiva och användarvänliga handläggningssystem för att myndigheterna ska kunna effektivisera och förbättra sitt arbete såväl ur kontroll som serviceperspektiv. En förutsättning för ett sådant förenklingsarbete är att det vid sidan om digitaliseringen finns ett effektivt och rättssäkert informationsutbyte såväl mellan som inom myndigheter. Frågan är dock komplex då ett utökat informationsutbyte ofta får konsekvenser för den enskildes integritet samtidigt som det finns en förväntan från allmänhet, företagare och andra att staten och myndigheterna uppträder samordnat och utbyter information på ett kostnadseffektivt sätt.

Effektiv bekämpning av skattebrott, skattefusk och skatteundandragande

Ett högt förtroende är, som ovan sagts, nödvändigt för att skatterna långsiktigt ska kunna finansiera den gemensamma välfärden, olika samhällsfunktioner och andra offentliga utgifter.³³ Ett högt förtroende för skattesystemet förutsätter också effektiva åtgärder för att bekämpa skattebrott, skattefusk och skatteundandragande. Oseriösa personer kan genom skattefusk och annan illojal konkurrens medverka till att företag som följer regelverken slås ut, då de inte konkurrerar på lika villkor. Verksamheter som drar nytta av skattefusk kan även dra till sig mer arbete och kapital än vad som skulle varit fallet vid lika konkurrensvillkor.³⁴ Utöver att detta direkt leder till minskade skatteintäkter kan det också upplevas som stötande och orättvist. Detta kan i sin tur leda till minskad tillit till skattesystemet och därmed minskad vilja att medverka till den gemensamma välfärden vilket påverkar skatteintäkterna på längre sikt. Det finns också oseriösa personer som mer systematiskt sätter de av samhället uppställda reglerna ur spel och därigenom tillskansar

³³ I Långtidsutredningens huvudbetänkande, *Långtidsutredningen 2015* (SOU 2015:104) analyseras detta närmare.

³⁴ Se bl.a. *Årsredovisning för Skatteverket 2017* s. 17.

sig oförtjänta fördelar på samhällets och de seriösa företagens bekostnad. För att bekämpa såväl mer systematisk och organiserad ekonomisk brottslighet som annat skatteundandragande krävs att det finns effektiva regelverk inom såväl det straffrättsliga som det skatterättsliga området.

I utredningen är det F-skattesystemet som har setts över. Syftet med F-skattesystemet är att möjliggöra för de personer som bedriver näringsverksamhet att själva svara för inbetalningar av preliminär skatt och socialavgifter och samtidigt befria den som anlitar en företagare med godkännande för F-skatt från ansvaret för motsvarande skatter och avgifter. När systemet infördes år 1993 angavs att de nya reglerna syftade till att göra det möjligt för den som betalar ut ersättningen att på ett enkelt sätt få uppgift om huruvida han är skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter eller inte.³⁵

Ett F-skattesystem som är förutsägbart och minskar utrymmet för skattefusk och skatteundandragande

En utgångspunkt för utredningens arbete har varit att systemet ska utformas så att Skatteverket ges förutsättningar att effektivt försäkra sig om att den som är godkänd för F-skatt också uppfyller kraven för att vara det. Väl avvägda administrativa åtgärder vid beslut om godkännande och vid återkallelse av ett godkännande för F-skatt som verktyg för att motverka skattefusk och skatteundandragande och osund konkurrens utgör också enligt utredningens mening ett viktigt komplement till traditionell bekämpning av ekonomisk och skatterelaterad brottslighet.³⁶

³⁵ Proposition 1991/92:112 om *F-skattebevis m.m.* (prop. 1991/92:112) s. 1.

³⁶ Se vidare Brå, rapport 2015:15 s. 13–18 bl.a. angående skillnaden mellan ”policing” och ”regulation” och s. 74 där det anges att det bör finnas stora möjligheter att bättre dra nytta av verktygslådan med reglering och administrativa åtgärder.

4 Gällande rätt

4.1 Inledning

I skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, finns regler om hur skatter och avgifter ska betalas och redovisas, s.k. förfaranderegler. I avsnitt 4.3 redogör utredningen för bestämmelserna i 7 och 9 kap. som rör registrering och godkännande för F-skatt. Där redovisas också näringskriterierna som kommer till uttryck i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Näringsverksamhet kan emellertid bedrivas i olika former varför utredningen inleder med att i avsnitt 4.2 kort redogöra för olika företagsformer.

Utredningen har i sitt delbetänkande redogjort för de huvudsakliga skillnaderna i beskattningen mellan olika inkomstslag och olika företagsformer varför materiella bestämmelser om inkomstbeskattningen inte kommer behandlas vidare i slutbetänkandet.¹ Det finns däremot skäl att även här närmare redogöra för rättsverkningarna av ett godkännande för F-skatt. I avsnitt 4.4 redogör utredningen såväl för de rättsverkningar som ett godkännande har på inkomstbeskattningen som på skyldigheten att betala socialavgifter. I vissa fall kan en utbetalare av ersättning för utfört arbete göras betalningsansvarig för ett belopp som motsvarar skatten och avgifterna på ersättningen även om den som tar emot ersättningen är godkänd för F-skatt. Bestämmelserna kring detta behandlas översiktligt i samma avsnitt.

Det finns också andra regelverk som har betydelse för utredningens arbete. Dessa återges i avsnitt 4.5–4.8.

¹ SOU 2018:49 s. 82–90.

4.2 Företagsformer

De vanligaste formerna för att bedriva näringsverksamhet är aktiebolag, handelsbolag och enskild näringsverksamhet. Företagsformen påverkar bl.a. det personliga ansvaret och beskattningen.

Ett *aktiebolag* är ett företag där delägarna (aktieägarna), normalt sett inte har personligt ansvar för företagets skulder. Aktiebolag är efter registrering hos Bolagsverket såväl en juridisk person som ett eget skattesubjekt och beskattas enbart i inkomstslaget näringsverksamhet. Bolaget företräds av sin styrelse eller av en av styrelsen utsedd verkställande direktör. För att starta ett aktiebolag krävs en kapitalinsats, ett aktiekapital. Bestämmelser om aktiebolag finns i aktiebolagslagen (2005:551).

Ett *handelsbolag* är ett företag med två eller flera bolagsmän (delägare). Bolagsmännen kan vara privatpersoner eller företag. Ett *kommanditbolag* kan förenklat beskrivas som en särskild form av handelsbolag där vissa bolagsmäns ansvar är begränsat till deras insatser i bolaget. För dessa företagsformer gäller särskilda regler då de efter registrering hos Bolagsverket är juridiska personer men inte beskattas för sina inkomster.² Bolagsmännen har ett personligt ansvar för företagets skulder och är skattskyldiga för sin andel av bolagets inkomst, fysiska personer är också ansvariga att betala egenavgifter på inkomsten. Den grundläggande regleringen för handelsbolag och kommanditbolag finns i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag. Som namnet anger regleras även *enkla bolag* i denna lag. Ett enkelt bolag är den mest okvalificerade formen av bolag och är ingen juridisk person och inte heller något eget skattesubjekt. Inkomster beskattas hos delägarna, som måste vara minst två, efter var och ens andel av verksamheten.

En *enskild näringsverksamhet* uppkommer när en fysisk person yrkesmässigt och självständigt börjar driva förvärvsverksamhet. Det är den som driver verksamheten som är ansvarig för de avtal som ingås och det är också denne som är skattskyldig för resultatet. Enskild näringsverksamhet är ingen juridisk person och inte heller något eget skattesubjekt. Detta är den minst reglerade företagsformen då det inte finns någon särskild författning som reglerar själva företagsformen.

² Att bestämmelserna om svenska handelsbolag gäller också för europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) framgår av 5 kap. 2 § IL.

Även stiftelser och föreningar kan bedriva näringsverksamhet. En förening kan vara antingen ekonomisk eller ideell. En *ekonomisk förening* är en förening vars mål är att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom verksamhet där medlemmarna deltar med egen arbetsinsats eller genom att nyttja föreningens tjänster. Föreningen måste ha minst tre medlemmar och företrädas av en styrelse med minst tre ledamöter. Medlemmarna riskerar endast den insats som betalats till föreningen. Bostadsrättsföreningar och kooperativa hyresrättsföreningar är särskilda former av ekonomiska föreningar. Ekonomiska föreningar är såväl juridiska personer som egna skatteobjekt och beskattas enbart i inkomstslaget näringsverksamhet. Bestämmelser om ekonomiska föreningar finns i lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar. En *ideell förening* ska ha ett ideellt ändamål. Exempel på ideella föreningar är idrottsföreningar, fackföreningar och kulturföreningar. Medlemmarna har inget personligt ansvar för föreningens skulder, utan föreningen är en juridisk person som företräds av en styrelse. Det finns ingen särskild lag som reglerar ideella föreningar. En *stiftelse* är en juridisk person och ett eget skatteobjekt som till skillnad från föreningar och bolag varken har medlemmar eller ägare. Däremot har den en styrelse eller en förvaltare. Syftet med en stiftelse är att stödja ett eller flera särskilda ändamål.

Gemensamt för ovanstående företagsformer är att alla kan ansöka om att bli godkända för F-skatt. Detta gäller också för personer som bedriver näringsverksamhet i motsvarande utländska företagsformer.

4.3 Förfarandet vid uttag av skatter och avgifter

4.3.1 Skyldighet att anmäla sig för registrering

I vissa situationer är en person skyldig att anmäla sig för registrering hos Skatteverket.

Vem som är skyldig att anmäla sig för registrering framgår av 7 kap. 1 § SFL. Av första stycket punkt 1 och 2 framgår att Skatteverket ska registrera den som är skyldig att göra skatteavdrag och den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter. Skyldig att göra skatteavdrag är den som betalar ut ersättning för arbete, ränta, utdel-

ning eller annan avkastning som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen.³ Skyldig att betala arbetsgivaravgifter är den som utger avgiftspliktig ersättning enligt socialavgiftslagen (2000:980), förkortad SAL.⁴ I punkt 3–8 finns ett flertal olika bestämmelser om vem som ska registreras till mervärdesskatt och av punkt 9–12 framgår i vilka andra fall registrering ska ske.

Någon skyldighet att registrera sig endast på grund av att man bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet föreligger inte. Däremot ska den som avser att bedriva näringsverksamhet *och* ska registreras enligt 7 kap. 1 § SFL, anmäla sig för registrering hos Skatteverket innan näringsverksamheten påbörjas eller övertas (2 §).

Av 7 kap. 2 a–3 §§ SFL framgår vad en anmälan om registrering i vissa fall ska innehålla och i 4–6 §§ finns bestämmelser om uppgiftsskyldighet, föreläggande och avregistrering. Om en uppgift som ligger till grund för registreringen ändras, ska den som är registrerad underrätta Skatteverket om ändringen inom två veckor från det att ändringen inträffade (4 §). Skatteverket får förelägga den som inte fullgör sina skyldigheter enligt 7 kap. 2–4 §§ SFL att fullgöra dem eller att lämna uppgifter som verket behöver för att kunna avgöra om någon sådan skyldighet finns (5 §). Skatteverket får avregistrera den som inte längre ska vara registrerad. Om den som inte längre ska vara registrerad begär det, ska Skatteverket besluta om avregistrering. Om den som inte längre bedriver näringsverksamhet begär att få bli avregistrerad, får Skatteverket besluta att registreringen ska bestå till dess att avvecklingen av verksamheten har slutförts (6 §).

I en lagrådsremiss – *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige* – som överlämnades den 17 maj 2018, föreslås bl.a. ändrade regler för beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt

³ 10 kap. 2 § SFL. Av 10 kap. 6 § samma lag framgår att skatteavdrag från ersättning för arbete som betalas ut till en utländsk juridisk person eller en fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige, bara ska göras om ersättningen betalas ut för näringsverksamhet som mottagaren bedriver från ett fast driftställe i Sverige.

⁴ 2 kap.1 § SAL. Av 2 kap. 3 § samma lag framgår att bestämmelsen i 1 § första stycket inte ska tillämpas om en annan avgiftspliktig ersättning än sådan förmån som avses i 1 § andra stycket utges av en fysisk person som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person och ersättningen har sin grund i en anställning i Sverige hos någon annan än den som utgett ersättningen. I sådant fall ska arbetsgivaravgifter i stället betalas av den hos vilken mottagaren är eller har varit anställd i Sverige.

arbete i Sverige.⁵ Förslaget kan få betydelse för vem som har skyldighet att registrera sig. Förslaget har ännu inte lett till lagstiftning utan bereds för närvarande i Regeringskansliet.

Formen för registrering

En anmälan för mervärdesskatt- eller arbetsgivarregistrering ska enligt 2 kap. 1 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261), förkortad SFF, göras enligt ett fastställt formulär. För den som ansöker om att bli godkänd för F-skatt gäller motsvarande formkrav enligt 3 kap. 1 § SFF.

Med fastställt formulär avses blanketten *Företagsregistrering* (SKV 4620) och Skatteverkets e-tjänst på www.verksamt.se. För utländska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige avses med fastställt formulär, blanketten *Skatteanmälan för utländska företagare* (SKV 4632).

4.3.2 Godkännande för F-skatt

Förutsättningar

Bestämmelserna om godkännande för F-skatt finns i 9 kap. SFL. Till skillnad mot bestämmelserna i 7 kap. SFL finns det ingen skyldighet att ansöka om att bli godkänd och registrerad för F-skatt.

⁵ I lagrådsremissen och Finansdepartementets promemoria, *Kompletterande förslag rörande beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige* (Fi2018/02823/S3) föreslås bl.a. att en utbetalare som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftsställe i Sverige ska bli skyldig att göra skatteavdrag från den ersättning som betalas ut för arbete i Sverige. En svensk utbetalare ska bara göra skatteavdrag från ersättning för arbete som betalas ut till en utländsk juridisk person eller en fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige om ersättningen betalas ut för arbete som mottagaren utför i Sverige. En fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftsställe i Sverige ska i vissa fall vara skyldig att lämna särskilda uppgifter till Skatteverket.

Skatteverket ska enligt 9 kap. 1 § första stycket SFL efter ansökan godkänna den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige för F-skatt.⁶ Detta gäller oavsett om en person är skattskyldig i Sverige eller inte. Första stycket gäller dock inte om

1. det finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas,
2. ansökan bara grundar sig på en delägars intäkter från ett svenskt handelsbolag, eller
3. den sökande eller någon som ska prövas enligt 2 §
 - a) inom de senaste två åren har brutit mot villkor som har meddelats enligt 3 § eller på annat sätt missbrukat ett godkännande för F-skatt och missbruket inte är obetydligt,
 - b) inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter enligt denna lag eller motsvarande utländska skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig,
 - c) inte har följt ett föreläggande att lämna inkomstdeklaration eller sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 §, eller har lämnat eller godkänt så bristfälliga uppgifter att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattning,
 - d) har näringsförbud, eller
 - e) är försatt i konkurs.

Om det finns särskilda skäl, får beslut om godkännande för F-skatt fattas även om det föreligger sådana hinder som anges under punkten 3.

Godkänd för F-skatt med villkor

Fysiska personer kan enligt 9 kap. 3 § första stycket SFL få ett godkännande för F-skatt förenat med villkoret att det bara får återopas i hans eller hennes näringsverksamhet (FA-skatt). För den som vid

⁶ Av 3 kap. 14 § SFL framgår att med näringsverksamhet avses verksamhet av sådant slag att intäkter i verksamheten enligt bestämmelserna i 13 kap. IL räknas till inkomstslaget näringsverksamhet för den som bedriver verksamheten eller, när verksamheten bedrivs av ett svenskt handelsbolag, för någon delägare i bolaget.

sidan av näringsverksamheten har en anställning innebär villkoret att godkännandet inte får åberopas i anställningen. Från anställningsinkomsten ska i stället utbetalaren göra skatteavdrag.

Skatteverket får också enligt andra stycket samma bestämmelse besluta att ett godkännande för F-skatt som inte har förenats med ett villkor enligt första stycket ska bytas ut mot ett godkännande med ett sådant villkor. Avsikten med andra stycket är att Skatteverket ska kunna byta ut ett godkännande för F-skatt utan villkor mot ett F-godkännande för F-skatt med villkor utan att det första godkännandet ska behöva återkallas.⁷

Återkallelse av godkännande

Skatteverket ska enligt 9 kap. 4 § SFL återkalla ett godkännande för F-skatt om innehavaren begär det. Återkallelse ska också ske om innehavaren eller annan som ska prövas inte längre uppfyller förutsättningarna för att bli godkänd för F-skatt. En återkallelse av ett godkännande för F-skatt ses i allmänhet som en mycket ingripande åtgärd. Återkallelsegrunderna anges därför i detalj i lagtexten och ska tolkas restriktivt.⁸

Om det finns särskilda skäl får Skatteverket avstå från återkallelse som grundas på att förutsättningarna inte är uppfyllda.

Sökanden eller annan som ska prövas

I samband med en ansökan prövar Skatteverket om sökanden uppfyller förutsättningarna för att godkännas. Av 9 kap. 2 § SFL framgår att prövningen i vissa fall även ska omfatta andra än sökanden. Bestämmelsen syftar till att motverka att bestämmelserna om godkännande kringgås till exempel genom att verksamheten bedrivs vidare i annan företagsform och anger därför att även förhållanden hos någon annan än sökanden eller innehavaren ska beaktas vid prövningen av om förutsättningarna är uppfyllda.⁹ Det kan gälla en företagsledares, ett fåmansföretags eller ett fåmanshandelsbolags förhållanden.

⁷ Prop. 1991/92:112, s. 81.

⁸ A.a. s. 116 och proposition 2010/11:165 *Skatteförfarandet* (prop. 2010/11:165) s. 726.

⁹ Prop. 1991/92:112 s. 123, 125–127 och 171 och prop. 2010/11:165 s. 329–330 och 724–725.

Om den sökande är ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag framgår av 2 § första stycket 1 att prövningen förutom företaget också ska avse företagsledaren. Om företagsledaren är eller under de två senaste åren har varit företagsledare i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag ska prövningen dessutom avse dessa företag. Av 2 § första stycket 2 framgår att om den sökande är en fysisk person som är eller under de senaste två åren har varit företagsledare i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag ska prövningen även avse det företaget. Sambandet mellan en företagsledare och det företag där han eller hon tidigare har varit företagsledare bryts således när två år har gått sedan företagsledarskapet upphörde. Om två år har passerat när Skatteverket ska pröva en ansökan om godkännande för F-skatt saknar alltså förhållandena i företaget relevans för bedömningen av den tidigare företagsledarens rätt till godkännande för egen del eller för ett annat företag eller bolag i vilket han eller hon är företagsledare.

Av andra stycket samma paragraf framgår att prövningen bara ska avse missförhållanden i företaget som kan hänföras till företagsledaren. Exempel på missförhållanden är brister i redovisning och betalning av skatter och avgifter eller underlåtenhet att lämna deklARATION. När det gäller konkurs kan nämnas att om en företagsledare i allt väsentligt handlat i enlighet med de regler som gäller när ett företag kommer på obestånd bör han eller hon kunna bli godkänd för F-skatt i annan verksamhet som han eller hon bedriver, förutsatt att övriga förutsättningar för godkännande för F-skatt är uppfyllda. Konkursen kan i dessa fall inte anses vara ett missförhållande.¹⁰

Förhållanden hos någon annan än innehavaren ska beaktas också vid prövning av återkallelse.

Ett godkännande för F-skatt gäller tills vidare

I samband med att skatteförfarandelagen trädde i kraft den 1 januari 2012 ersattes det tidigare systemet, med utfärdande av F-skattsedel, av ett godkännande för F-skatt.¹¹

En F-skattsedel utfärdades tidigare för ett inkomstår (kalenderåret före taxeringsåret), antingen efter ansökan eller genom årlig

¹⁰ Prop. 2010/11:165 s. 725.

¹¹ Utredningen kommer fortsättningsvis använda såväl begreppet godkännande för F-skatt som F-skattsedel beroende på i vilket sammanhang begreppet används.

förnyelse. Vid årlig förnyelse fick den som vid ett inkomstårs utgång hade en F-skattsedel en ny sådan utan någon ytterligare prövning. Eftersom rättsverkningarna av ett godkännande för F-skatt inte längre skulle vara knutna till uppvisandet av en F-skattsedel eller ett F-skattebevis fanns det, enligt regeringen, ingen anledning att hålla fast vid ett förfarande med årliga beslut.¹² Regeringen ansåg också, med hänsyn till de goda erfarenheter som fanns av den dåvarande automatiska förnyelsen av F-skattsedlarna, att ett godkännande för F-skatt borde kunna gälla tills vidare utan att risken för missbruk ökar. Regeringen pekade i detta sammanhang på den möjlighet till årlig kontroll av om näringsverksamhet bedrivs som ges i samband med att den slutliga skatten fastställs.

Det årliga utskicket av F-skattsedlar och F-skattebevis avskaffades och godkännandet kom att gälla tills vidare. För Skatteverkets del ansågs det inte ha någon större betydelse eftersom Skatteverket ändå skulle behöva underrätta företagen om den årliga debiteringen av F-skatt. Regeringen menade dock att ändringen förutsatte att Skatteverket vidareutvecklade tjänster där uppgift om godkännande för F-skatt enkelt kunde fås. För företagen och andra enskilda personer ansågs förslaget inte få annat än marginella effekter.¹³

Omprövning av ett beslut om godkännande för F-skatt

I 66 kap. SFL finns bestämmelser om omprövning. Av 20 § första stycket framgår att beslut om ansvar för skatt eller avgift enligt 59 kap. SFL och beslut om skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts inte får omprövas till nackdel för den som beslutet gäller. Av andra stycket framgår att beslut som är möjliga att återkalla inte får omprövas till nackdel för den som beslutet gäller.

Det innebär att bestämmelserna i 66 kap. SFL om omprövning till nackdel inte ska tillämpas på beslut om godkännande för F-skatt. Beslut om godkännanden för F-skatt får alltså bara ändras till nackdel om förutsättningar för återkallelse föreligger. Förbudet gäller, som framgår, bara omprövning till nackdel för den som beslutet gäller. I andra fall ska övriga bestämmelser om omprövning i kapitlet alltså tillämpas.¹⁴

¹² Prop. 2010/11:165 s. 327.

¹³ A.a. s. 653.

¹⁴ A.a.s. 1097.

4.3.3 Särskilt om näringsbegreppet

En grundförutsättning för att godkännas för F-skatt är att den sökande bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet. Av hänvisningen i 3 kap. 14 § SFL framgår att bedömningen av om näringsverksamhet bedrivs eller inte, ska göras utifrån näringsbegreppet i 13 kap. IL.

Av 13 kap. 1 § IL framgår avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet. I 1 § första stycket anges att näringsverksamhet är förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. För att näringsverksamhet ska anses föreligga krävs att samtliga tre näringskriterier, dvs. förvärvsverksamhet, yrkesmässighet och självständighet, är uppfyllda.

För att underlätta tilldelningen av F-skatt och göra det lättare att starta näringsverksamhet i syfte att fler skulle ges möjlighet att starta företag förtydligades självständighetskriteriet genom en ändring av 1 § andra stycket. Där framgår därför att det vid bedömningen om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt särskilt ska beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet.

I bestämmelsens tredje stycke anges att innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter samt avverkningsrätt till skog alltid räknas som näringsverksamhet och att privatbostadsfastigheter, privatbostadsrätter och andra privatbostäder inte kan ingå i näringsverksamhet.

Förvärvsverksamhet

Uttrycket förvärvsverksamhet syftar på att verksamheten ska bedrivas i vinstsyfte. Verksamheten måste inte rent faktiskt gå med vinst, däremot ska det vara syftet. Kriteriet avgränsar i första hand verksamheten mot hobbyverksamhet och rent ideell verksamhet.¹⁵

Frågan om en verksamhet bedrivs med vinstsyfte eller inte avgörs utifrån en samlad bedömning i varje enskilt fall. Prövningen ska ske utifrån en objektiv bedömning och det är inte den skattskyldiges subjektiva uppfattning om eventuell vinstsyfte som ska ligga till

¹⁵ Andersson, M., m.fl., *Inkomstskattelagen en kommentar*, kommentaren till 13 kap. 1 § (Zeteo, 2018-09-25).

grund för bedömningen. Att en verksamhet drivs vidare trots att den gått med underskott under flera år kan emellertid vara en omständighet som tyder på att ett objektivet vinstsyfte saknas.¹⁶ Om verksamheten är självständig och varaktig men saknar vinstsyfte betraktas den i regel som hobbyverksamhet. Till hobbyverksamhet räknas vanligtvis därför försäljning i mindre skala av produkter som förädlats av hobbyidkaren genom, till exempel hemslöjd, trädgårdsodling, biodling, jakt och fiske, djuruppfödning, kulturell verksamhet och hästsport.¹⁷

Yrkesmässigt

Att verksamheten ska vara yrkesmässig innebär att den ska drivas regelbundet, varaktigt och ha en viss omfattning. Ibland uttrycks att verksamheten ska vara vanemässig. Syftet med detta kriterium är främst att skilja ut inkomster av näringsverksamhet från inkomster av kapital.

I det fall verksamheten är väldigt omfattande kan den anses vara yrkesmässig trots att verksamheten endast bedrivs under en kortare tid. Vidare gäller att om verksamheten i stället bedrivs under en längre tid ställs kravet på omfattning inte lika högt. Detta innebär att den ena förutsättningen kan väga upp avsaknaden av den andra.¹⁸

Självständigt

En verksamhet ska också bedrivas självständigt. Kravet avgränsar mot inkomstslaget tjänst och innebär att verksamheten inte får ha karaktären av en anställning.

Av 13 kap 1 § andra stycket IL framgår vad som särskilt ska beaktas vid bedömningen om en uppdragstagare ska anses bedriva verksamheten självständigt. I förarbetena anges bl.a. att en helhetsbedömning ska göras utifrån ett antal kriterier. Nedanstående tre

¹⁶ Se t.ex. RÅ 1968 not. 509 och RÅ 2010 ref. 111.

¹⁷ Se Skatteverkets rättsliga vägledning 2019, *Hobbyverksamhet*, www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.3/326279.html (hämtad 2019-04-12).

¹⁸ Jfr Andersson, M., m.fl., *Inkomstskattelagen en kommentar*, kommentaren till 13 kap. 1 §, (Zetec, 2018-10-23).

angivna kriterier lyfts dock fram och ges ökad betydelse.¹⁹ Dessa tre kriterier är inbördes likvärdiga.

Vad uppdragsgivare och uppdragstagare avtalat

En viktig omständighet är vad parterna har avtalat, vilket innebär att parternas avsikt att ingå ett uppdragsavtal och uppdragets villkor har betydelse vid bedömningen. Villkor som bedöms kan vara fördelning av ansvar och risk, liksom rätt att anta andra uppdrag parallellt eller rätt att tacka nej till fler uppdrag från uppdragsgivaren. Vid bedömningen kan också villkoren för uppdragsgivarens ordinarie anställda beaktas.

I vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren

Om en uppdragstagares beroende till uppdragsgivaren är stort kan det medföra att partsviljan inte får genomslag. Omständigheter som kan påverka bedömningen av om uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren är till exempel uppdragstagarens avsikt med verksamheten och om uppdragstagaren står under uppdragsgivarens arbetsledning. Uppdragstagarens avsikt att bedriva näringsverksamhet kan bl.a. framgå av om uppdragstagaren agerar som en företagare och till exempel har registrerat en firma och gjort de anmälningar som krävs av företagare i skatte- och avgiftshänseende. Det är då omständigheter som kan tala för att uppdragstagaren ser sig som näringsidkare. Å andra sidan kan inte det motsatta förhållandet tas till intäkt för att näringsverksamhet inte avses bedrivas. Betydelse för bedömningen om en uppdragstagare är beroende av uppdragsgivaren har också uppdragstagarens rätt att anlita medhjälpare, möjlighet att anta andra uppdrag och möjligheten att tacka nej till erbjudna uppdrag. Antalet uppdragsgivare är också en omständighet som kan påverka bedömningen om en uppdragstagare är beroende av uppdragsgivaren.

I denna bedömning kan då en verksamhet som bygger på att man hyr ut sig själv för längre uppdrag enbart för att ersätta ordinarie anställda normalt inte anses tillräckligt självständig. Avgörande blir då om arbetsuppgifterna är specifika och avgränsade till sin natur

¹⁹ Prop. 2008/09:62 s. 32–34.

eller om arbetsinsatserna endast gäller arbetsuppgifter allt eftersom de uppkommer. Om man hyr ut sig själv endast för kortare uppdrag till olika uppdragsgivare, exempelvis för att ersätta ordinarie anställda tillfälligt vid sjukfrånvaro eller vid arbetstoppar, skulle tjänsterna kunna anses tillhandahållna under sådana former och villkor att det är fråga om självständig verksamhet.

I vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet

Omständigheter som kan påverka bedömningen av om uppdragstagaren ska anses inordnad i uppdragsgivarens verksamhet är om verksamheten utförs i uppdragsgivarens lokaler och med dennes verktyg, ansvarsfördelning mellan parterna, ekonomiskt risktagande, om verksamheten avser utförande av ålagda arbetsuppgifter efter hand och om arbetsuppgifterna ingår i uppdragsgivarens ordinarie verksamhet samt uppdragets varaktighet.

Särskilt om antalet uppdragsgivare

I förarbetena anges några exempel på omständigheter som i tidigare praxis normalt talade för att det var fråga om en självständigt bedriven näringsverksamhet.²⁰ Där nämns bl.a. att uppdragstagaren hade flera uppdragsgivare.

Skatteverket har i ett ställningstagande år 2008 om *Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp* (dnr 131 751308-08/111) uttalat att i och med att relationen mellan uppdragstagaren och uppdragsgivaren och deras gemensamma avsikt lyfts fram minskar betydelsen av kravet på flera uppdragsgivare. Enligt ställningstagandet anses näringsverksamhet bedrivas i följande fall.

- Den som hyr ut sig själv för kortare uppdrag (kortare än två månader) till flera olika uppdragsgivare i syfte att ersätta ordinarie anställda till följd av tillfälliga behov av arbetskraft t.ex. på grund av sjukfrånvaro eller arbetstoppar förutsatt att det framgår

²⁰ A.a. s. 9.

att det är uppdragstagarens avsikt att bedriva uthyrningsverksamheten som näringsverksamhet. Detta gäller även om förmedlingen av uppdragstagaren sker via ett bemanningsföretag.

- Säljare som arbetar på provisionsbasis och som har sitt tjänsteställe i bostaden eller i egen lokal.
- Dagbarnvårdare som tar hand om andras barn (regelmässigt tre barn eller fler) om tillsynen sker i egen regi.
- Konsult, t.ex. ekonomi- eller it-konsult, som påbörjar sin näringsverksamhet med bara enstaka kunder och där den tidigare arbetsgivaren är en av kunderna förutsatt att det handlar om avgränsade uppdrag.

Även arbete som styrelseledamot för ett bolag som inte ägs av personen själv eller någon närstående om det finns minst tre sådana fortlöpande uppdrag bedömdes i ställningstagandet uppfylla kriterierna för näringsverksamhet. Med anledning av Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2017 ref. 41 har dock Skatteverket ändrat sitt ställningstagande i denna del.²¹

Av Skatteverkets ställningstagande framgår vidare att följande verksamheter *inte* anses uppfylla kraven på näringsverksamhet.

- En verksamhet som bygger på att man hyr ut sig själv för längre uppdrag i syfte att ersätta ordinarie anställda kan normalt inte anses uppfylla kraven för näringsverksamhet även om parterna kommit överens om att uppdragstagaren ska utföra arbetet som näringsidkare. Det kan exempelvis gälla lärarvikarier, vikarierande sjukvårdspersonal eller chaufförer som ställer sin arbetskraft till förfogande till en och samma uppdragsgivare för en längre tid (två månader eller mer).
- En verksamhet som bygger på att man hyr ut sig själv för kortare uppdrag räknas inte som näringsverksamhet om det sker till endast enstaka uppdragsgivare.
- En barnflicka/au pair som arbetar åt en familj och utför merparten av arbetet i familjens bostad kan inte anses bedriva näringsverksamhet.

²¹ Skatteverket, kommentar HFD, mål nr 278–17, *Beskattningsav styrelsearvode* (dnr 202 278405-17/111).

I de fall där det klart framgår att uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och inordnad i dennes verksamhet på liknande sätt som uppdragsgivarens ordinarie personal kan kravet på näringsverksamhet inte anses vara uppfyllt trots att partsviljan ger uttryck för att den beskrivna verksamheten ska utgöra näringsverksamhet.

4.3.4 Särskilt om hinder för att godkännas för F-skatt och grunder för att återkalla ett godkännande.

Förutsättningarna för att godkännas för F-skatt framgår av 9 kap. 1 § SFL. Skatteverket ska också enligt 9 kap. 4 § SFL återkalla ett godkännande för F-skatt om innehavaren eller annan som ska prövas inte längre uppfyller förutsättningarna för att bli godkänd för F-skatt. Vad som sägs nedan gäller därför också vid återkallelse.

Skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas (punkten 1)

När en person ansöker om att bli godkänd för F-skatt ska Skatteverket godkänna ansökan såvida det inte finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas. Det kan finnas skäl till ett sådant antagande om det framgår av sökandens uppgifter att verksamheten inte kan betraktas som näringsverksamhet, om sökanden inte har lämnat tillräckliga uppgifter om verksamheten eller inte lämnat några uppgifter alls.

Formuleringen att en F-skattsedel ska utfärdas *såvida det inte finns skälig anledning att anta* att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas infördes i syfte att göra det lättare att få F-skattsedel. I förarbetena som föregick ändringen lyftes fram att det blev än viktigare att sökanden informeras om att bedömningen är preliminär och att en annan bedömning kan göras senare t.ex. vid taxeringen (numer beskattningen). Det angavs också att det med den föreslagna ändringen var lämpligt att genom samtal eller besök följa upp de som nyligen fått F-skattsedel i syfte att kontrollera att den bedrivna verksamheten är näringsverksamhet.²²

²² Proposition 1997/98:33 *Utfärdande av F-skattsedel m.m.* (prop. 1997/98:33) s. 41.

Tveksamhet i frågan om den beskrivna verksamheten är näringsverksamhet eller inte uppstår oftast i samband med ansökningar från fysiska personer.

Juridiska personer som inte bedriver verksamhet

En juridisk persons verksamhet beskattas alltid i inkomstslaget näringsverksamhet. Skatteverket behöver därför inte i normalfallet göra någon utredning om en juridisk person bedriver näringsverksamhet.²³ Frågan är därför när det kan finnas skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas av en juridisk person.

I förarbeten till lagen angavs att en F-skattsedel efter ansökan får utfärdas för en juridisk person som bedriver eller gör troligt att den kommer att bedriva verksamhet av sådant slag att intäkten därav räknas till intäkt av näringsverksamhet för den som bedriver verksamheten eller, när verksamheten bedrivs av ett handelsbolag, hos någon delägare i bolaget. Någon mera ingående utredning av om ett aktiebolag eller en ekonomisk förening bedriver eller avser att bedriva näringsverksamhet skulle inte behövas. En enkel ansökan torde i de flesta fall vara tillräcklig. En mer ingående prövning blir naturligtvis aktuell om den juridiska personen i fråga tidigare har fått sin F-skattsedel återkallad.²⁴ I samma förarbeten anges vidare att i överensstämmelse med vad som föreslogs i fråga om fysiska personer bör även för juridiska personer gälla att återkallelse ska ske om den juridiska personen begär det och att det låg i sakens natur att återkallelse bör kunna beslutas om den juridiska personen inte längre ska bedriva näringsverksamhet.²⁵

Frågan om när det finns skälig anledning att anta att en juridisk person bedriver näringsverksamhet har behandlats i Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2012:6). Där anges bl.a. följande.

²³ Jfr Skatteverkets rättsliga vägledning 2019, www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.3/1292.html#h-Juridiska-personer-anses-alltid-bedriva-naringsverksamhet (hämtad 2019-05-05).

²⁴ Prop. 1991/92:112 s. 92.

²⁵ A.a. s. 124.

Skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas bör anses föreligga då ett aktiebolag har bildats för att överlåtas och först därefter ska starta sin verksamhet, så kallat lagerbolag. När bolaget har upphört att vara lagerbolag kan godkännande för F-skatt komma i fråga.

Frågan om när juridiska personer inte bedriver näringsverksamhet har också behandlats av Skatteverket i ett nyligen publicerat ställningstagande från den 14 februari 2019.²⁶ Där anges att ett bolag som inte kommit i gång med sin verksamhet eller som upphört att bedriva verksamhet kan jämföras med ett lagerbolag i så motto att det inte bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet vid bedömningen av godkännande för F-skatt. Skatteverket anser att enbart de omständigheterna att den juridiska personens eventuella inkomster ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet och att ett nybildat aktiebolag får anses bedriva en näringsverksamhet som fortgår intill dess att bolaget upphör, inte medför ensamt att en juridisk person kan anses bedriva näringsverksamhet vid bedömningen av om bolaget uppfyller kraven för godkännande för F-skatt. Vid bedömandet av godkännande för F-skatt bör även en bedömning göras av om den juridiska personen bedriver rörelse, det vill säga någon form av verksamhet eller aktivitet. Först när bolaget bedriver eller har för avsikt att bedriva någon form av rörelse uppkommer ett behov av att bli godkänd för F-skatt. Med rörelse avses annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Om kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar innehåses som ett led i rörelsen, räknas innehavet dock till rörelsen, 2 kap. 24 § IL.

Avsikt att bedriva näringsverksamhet

För företagare kan det många gånger vara en förutsättning att bli godkänd för F-skatt redan innan verksamheten kommit i gång. Det räcker därför med att sökanden uppger sig ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige för att han eller hon ska kunna godkännas för F-skatt.

I skatteförfarandelagen regleras inte hur lång tid innan en verksamhet kommit i gång som ett beslut om godkännande för F-skatt

²⁶ Skatteverket, Ställningstagande (2019), *Återkallelse av F-skatt – juridiska personer som inte bedriver verksamhet* (dnr 202 65842-19/111).

kan fattas. Enligt Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2012:6) bör dock Skatteverket kunna fatta beslut om verksamheten beräknas starta inom tre månader från ansökningstillfället.

Godkännande när tillstånd att vistas i Sverige saknas

F-skattesystemet är som utgångspunkt neutralt i förhållande till om en person är svensk eller utländsk. För att bli godkänd för F-skatt krävs emellertid, som ovan angetts, att personen bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige. Med näringsverksamhet avses som tidigare angetts förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Med kravet på yrkesmässighet följer att verksamheten ska bedrivas regelbundet, varaktigt och med en viss omfattning. För att en person ska kunna godkännas för F-skatt krävs därför att avsikten är att verksamheten ska bedrivas regelbundet och varaktigt i Sverige.

Även frågan om F-skatt när tillstånd att vistas i Sverige saknas har behandlats av Skatteverket i ett ställningstagande publicerat den 15 februari 2019.²⁷ Där anges bl.a. följande. En person som inte har nödvändiga tillstånd att vistas i Sverige saknar enligt Skatteverkets uppfattning förutsättningar att bedriva en yrkesmässig verksamhet i Sverige, eftersom personen inte lagligen kan vistas här. Personer från land utanför EES-området eller Schweiz och som behöver tillstånd²⁸ från Migrationsverket för att vistas i Sverige måste visa upp sådan handling eller handlingar i samband med att personen ansöker om godkännande för F-skatt. En person som saknar tillstånd att vistas i Sverige har inte möjlighet att bedriva näringsverksamhet här i landet varför ansökan om godkännande för F-skatt normalt ska avslås. På motsvarande vis gäller att ett godkännande normalt ska återkallas för en person som bedriver näringsverksamhet i Sverige men som inte längre har laglig rätt att vistas i landet. I det fallet kan inte kravet på yrkesmässighet anses vara uppfyllt.

²⁷ Skatteverket, Ställningstagande (2019), *Fråga om F-skatt när tillstånd att vistas i Sverige saknas*, (dnr 202 81287-19/111).

²⁸ En utlänning som reser in i eller vistas i Sverige ska ha Schengenvisering eller nationell visering, 2 kap. 3 § utlänningslagen (2005:716), förkortad UTL. En utlänning som vistas i Sverige mer än tre månader ska ha uppehållstillstånd, 2 kap. 5 § UTL. Asyl enligt utlänningslagen är ett uppehållstillstånd som beviljas en utlänning därför att personen är flykting eller alternativt skyddsbehövande, 1 kap. 3 § UTL. Beslut om uppehållstillstånd meddelas av Migrationsverket, 5 kap. 20 § UTL.

Ansökan grundar sig på en delägars intäkter från ett svenskt handelsbolag (punkten 2)

Om den sökande är delägare i ett svenskt handelsbolag eller kommanditbolag ska Skatteverket inte besluta om godkännande för F-skatt om hans eller hennes inkomster bara grundar sig på intäkter från bolaget. Undantaget beror på att även om inkomsten i ett handelsbolag ska beskattas hos dess delägare är det bolaget, och inte delägarna, som kan godkännas för F-skatt för bolagets verksamhet. Delägaren måste därför också bedriva enskild näringsverksamhet för att för egen del bli godkänd för F-skatt.

Missbruk av ett godkännande för F-skatt (punkten 3a)

En förutsättning för att vara godkänd för F-skatt är att sökanden eller någon annan som ska prövas enligt 2 §, inom de senaste två åren inte

1. har brutit mot villkor att F-skatten bara får återopas i hans eller hennes näringsverksamhet och missbruket inte är obetydligt eller
2. på annat sätt har missbrukat ett godkännande för F-skatt och missbruket inte är obetydligt.

Det första fallet gäller bara fysiska personer. Det andra fallet berör både fysiska och juridiska personer.

Brutit mot villkor

Missbruk kan anses föreligga när någon som godkänts för F-skatt med villkor (FA-skatt) återopat godkännandet i ett anställningsförhållande.²⁹ En förutsättning för att det ska betraktas som missbruk är också att den som återopat godkännandet i ett anställningsförhållande borde ha insett att han eller hon därmed bröt mot villkoret.³⁰ Missbruket ska inte heller vara obetydligt. För att en ansökan inte ska godkännas eller att grund för återkallelse ska föreligga

²⁹ A.a. s. 119.

³⁰ SKV A 2012:6.

kvävs att den preliminära skatt som inte innehållits på grund av missbruket uppgår till minst tio procent av den beräknade slutliga skatten, dock lägst ett prisbasbelopp.³¹

Vid missbruk som inte är obetydligt får Skatteverket inte besluta om ett nytt godkännande under en tvåårsperiod. Denna karenstid räknas från det senaste missbrukstillfället, dvs. från datumet för den senaste utfärdade fakturan eller annan motsvarande handling då godkännandet för F-skatt missbrukades.

Missbruk på annat sätt

Vad som avses med missbruk på annat sätt är en fråga där rättspraxis saknas. I förarbetena framfördes dock att även andra former av missbruk borde medföra en återkallelse. Återkallelse skulle dock inte få ske om missbruket var ringa. Vidare tillades att man bör vara mycket restriktiv vid tolkningen av begreppet missbruk. Om F-skattsedeln används på ett sådant sätt att skatter och avgifter undandras, exempelvis i sådana fall där skattsedelsinnehavaren bedriver uthyrning av arbetskraft i strid mot bestämmelserna i lagen om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft eller uppträder som s.k. mellanman när det föreligger ett anställningsförhållande borde det enligt förarbetena givetvis anses föreligga ett missbruk.³²

Karenstid

Missbruk av godkännande för F-skatt som inte är obetydligt leder alltså till att ett nytt godkännande inte kan meddelas under en tvåårsperiod. Om det har gått mindre än två år från missbrukstillfället när ansökan om godkännande för F-skatt prövas, ska en ansökan avslås. Numera räknas tiden från missbrukstillfället och inte som i den tidigare bestämmelsen i skattebetalningslagen från återkallelsebeslutet.³³

Karenstid följer bara efter återkallelse på grund av missbruk. I övriga fall kan godkännande för F-skatt meddelas så snart det miss-

³¹ SKV A 2012:6.

³² Prop. 1991/92:112 s. 119.

³³ Prop. 2010/11:165 s. 724.

förhållande som hindrar ett godkännande (och varit grund för återkallelse enligt 4 § första stycket 2) har undanröjts, exempelvis genom att en skatteskuld har betalats (se vidare nedan).

Inte redovisat eller betalat skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig (punkten 3 b)

En ansökan ska inte godkännas och ett godkännande ska återkallas om den sökande, eller någon annan som ska prövas enligt 2 §, inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter enligt skatteförfarandelagen eller motsvarande utländska skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig.

En betalning eller redovisningsbrist som inte är obetydlig

Huruvida bristerna är mer än obetydliga bör bedömas med hänsyn till såväl betalningsdröjsmålets längd som skuldbeloppets storlek. Enstaka betalningsförsummelse bör inte ens vid stora skuldbelopp föranleda att godkännande vägras. Har betalning uteblivit vid fler än två tillfällen kan det komma i fråga att vägra ett godkännande. En skatteskuld som hänför sig till endast en eller två betalningstillfällen bör dessutom kunna föranleda att ett godkännande vägras om betalningsdröjsmålet blir långvarigt.³⁴

I förarbetena till F-skattereformen uttalas att om inte skulden betalas senast närmast följande år bör återkallelse i regel ske.³⁵ Uppstår mer än obetydliga skatte- eller avgiftsskulder bör det finnas grund för att återkalla företagets godkännande och hindra företagsledaren från att driva företaget vidare med F-skatt, om det inte finns särskilda skäl.³⁶

Om sökanden brister i både redovisning och betalning av skatter och avgifter ska bristerna sammanvägas vid prövningen av ansökningsen.³⁷

³⁴ Se Almgren, K., och Leidhammar, B., *Skatteförfarandelagen m.m.* kommentaren till 9 kap. 1 §, Zeteo 2018-11-27.

³⁵ Prop. 1991/92:112 s. 121.

³⁶ Prop. 2010/11:165 s. 330.

³⁷ Skatteverkets rättsliga vägledning 2019, www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.3/1293.html#h-Sokanden-eller-annan-som-ska-provas-brister-i-redovisning-eller-betalning-av-skatter-eller-avgifter (hämtad 2019-05-05).

Intyg om skuldfrihet

Enskilda näringsidkare som inte är bosatta i Sverige och som inte heller vistas här stadigvarande, bör genom intyg eller på annat sätt visa att de inte har skatteskulder i sitt hemland. Detsamma gäller personer som två år innan de ansökte om godkännande för F-skatt inte var bosatta i Sverige eller stadigvarande vistades här.

Utländska juridiska personer som ansöker om godkännande för F-skatt bör visa att de inte har skatteskulder i det land där företaget har sitt säte. De kan göra det genom att komma in med intyg eller på något annat sätt. Detta gäller oavsett om den juridiska personen har fast driftställe i Sverige eller inte. Om den sökande är en juridisk person som kan jämföras med ett svenskt fåmansföretag ska även företagsledaren intyga att han eller hon inte har skatteskulder i utlandet.

Inte följt föreläggande att lämna föreskrivna uppgifter

En ansökan ska inte godkännas och ett godkännande ska återkallas om den sökande, eller någon annan som ska prövas enligt 2 §, inte har följt ett föreläggande att lämna inkomstdeklaration eller sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 §, eller har lämnat eller godkänt så bristfälliga uppgifter att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattning. Ett exempel på en bristfällig uppgift kan vara att man inte har lämnat näringsbilaga trots att man bedrivit näringsverksamhet.³⁸

Näringsförbud

Den som har näringsförbud ska inte vara godkänd för F-skatt.

Näringsförbud kan meddelas på grund av vissa brott, i samband med konkurs, på grund av underlåtenhet att betala skatt m.m. eller på grund av överträdelse av konkurrensbestämmelser enligt 4–7 §§ lagen (2014:836) om näringsförbud. För att näringsförbud ska få meddelas krävs att förbudet är påkallat från allmän synpunkt.

³⁸ Skatteverkets rättsliga vägledning 2019, www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.3/1295.html#h-Innehavaren-eller-annan-som-ska-provas-har-inte-lamnat-inkomstdeklaration-eller-sarskild-uppgift-som-kan-laggas-till-grund-for-beskattning (hämtad 2019-05-05).

Är försatt i konkurs

En person som är försatt i konkurs får inte bedriva näringsverksamhet som innebär bokföringsskyldighet. Den som är försatt i konkurs bör inte godkännas för F-skatt med tanke på det ansvar för skatter och avgifter som följer med F-skatten.³⁹ Efter avslutad konkurs har däremot den som försatts i konkurs i regel åter rätt att bedriva bokföringspliktig näringsverksamhet. Beslut om godkännande kan efter ansökan fattas så snart konkursen är avslutad om övriga förutsättningar för godkännande är uppfyllda.

En konkurs i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag ska endast läggas företagsledaren till last om han eller hon varit försumlig. Det framgår av uttrycket ”missförhållanden som kan hänföras till företagsledaren” i 9 kap. 2 § andra stycket SFL.⁴⁰

Särskilda skäl för att godkänna en ansökan eller för att avstå från återkallelse av ett godkännande

Ett beslut om godkännande får fattas, trots vad som föreskrivs i 9 kap. 1 § punkten 3 SFL, om det finns särskilda skäl. Motsvarande gäller om det föreligger särskilda skäl som talar mot att återkalla ett godkännande för F-skatt.

I tidigare förarbeten ges som exempel på vad som kan utgöra särskilda skäl att en skattskyldig som försummat att betala skatter eller avgifter ändå ska kunna få en F-skattsedel om orsaken till betalningsförsummelsen är tillfälliga likviditetsproblem på grund av omständigheter som han eller hon inte kunnat råda över. Det krävs dock att Skatteverket bedömer att den skattskyldige kan reda ut sina betalningsproblem och kan bedömas ha vilja att göra rätt för sig. Ett annat exempel är när en juridisk persons samtliga skattebetalningar gjorts i föreskriven tid och ordning trots att företagsledaren handlat så att han inte hade kunnat få en F-skattsedel.⁴¹

Att sökanden har gjort upp om en avbetalningsplan eller annan betalningsuppgörelse, att den som har näringsförbud har dispens att bedriva näringsverksamhet eller att en utländsk näringsidkare har

³⁹ Prop. 1991/92:112 s. 122.

⁴⁰ Prop. 2010/11:165 s. 330.

⁴¹ Proposition 1996/97:100 *Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.* (prop. 1996/97:100) del 1 s. 539.

begränsad möjlighet att få intyg från hemlandet som visar att han eller hon inte har skatteskulder där är andra exempel på vad som kan utgöra särskilda skäl i samband med godkännande och återkallelse av ett godkännande för F-skatt.⁴²

4.3.5 Särskilt om den utvidgade prövningen

Som framgår ovan (avsnitt 4.3.2) ska inte bara förhållanden hos den fysiska eller juridiska person som ansöker eller är godkänd för F-skatt beaktas vid ansökan eller vid en återkallelse. Om den som ansöker eller är godkänd för F-skatt är ett *fåmansföretag* ska prövningen även avse en företagsledare i företaget och även andra fåmansföretag denne under senaste två åren varit företagsledare i, även fåmanshandelsbolag omfattas (9 kap. 2 § 1 SFL).

Med fåmansföretag avses aktiebolag och ekonomiska föreningar där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget (56 kap. 2 § första stycket 1 IL).⁴³ Med fåmanshandelsbolag avses handelsbolag där fyra eller färre delägare genom innehav av andelar eller på liknande sätt har ett bestämmande inflytande (56 kap. 4 § första stycket 1 IL). Med företagsledare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag avses den eller de fysiska personer som genom eget eller närståendes innehav av andelar och sin ställning i företaget har ett väsentligt inflytande i företaget (56 kap. 6 § andra stycket IL).

Anledningen är att en fysisk person som bedrivit näringsverksamhet genom fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag annars skulle kunna kringgå ett beslut om återkallelse och fortsätta att bedriva näringsverksamhet i enskild näringsverksamhet med ett godkännande för F-skatt i stället. Det är därför otillräckligt att låta ett beslut om återkallelse endast gälla företaget eller bolaget. I dessa fall brukar man tala om ”smitta” från företag till företagsledare. Den

⁴² Prop. 1991/92:112 s. 121, 123 och Skatteverkets rättsliga vägledning 2019, www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.3/1293.html#h-Sokanden-har-avbetalningsplan-eller-annan-betalningsuppforelse (hämtad 2019-04-12).

⁴³ Det finns även en subsidiär definition i andra stycket som lyder *näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat*. Enligt den domstolspraxis som utvecklats ställs relativt höga krav på de olika delverksamheternas självständighet för att ett företag ska anses som ett fåmansföretag enligt den subsidiära definitionen. Den subsidiära definitionen har därför en mycket begränsad praktisk betydelse, se betänkandet *Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag* (SOU 2016:75) s. 69 och där gjorda hänvisningar.

företagsledare som varit orsak till att företagets eller bolagets godkännande återkallats bör inte själv kunna bedriva verksamhet i enskild näringsverksamhet med godkännande för F-skatt. I dessa fall kan därför inte heller företagsledaren vara godkänd.

Om den som ansöker eller är godkänd för F-skatt är eller under senaste två åren har varit företagsledare i ett fåmansföretag ska prövningen även avse företaget (9 kap. 2 § 2 SFL). Skälen här för är i princip de samma som ovan. En fysisk person som bedriver näringsverksamhet och som fått sitt godkännande återkallat skulle annars kunna fortsätta att driva sin verksamhet genom en juridisk person, till exempel ett handelsbolag som ansöker om godkännande för F-skatt. Skulle en sådan ansökan beviljas blir syftet med återkallelsen utan verkan. För att förhindra att en fysisk person kringgår bestämmelserna om återkallelse genom att i stället övergå till att bedriva sin verksamhet i bolagsform, kan Skatteverket vägra eller återkalla ett godkännande för F-skatt från ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag om företagsledaren i företaget eller bolaget agerat på ett sådant sätt som avses i 9 kap. 1 § andra stycket 3 SFL. I dessa fall brukar man tala om ”smitta” från företagsledare till företag.

Prövningen av fåmansföretaget eller fåmanshandelsbolaget avser bara missförhållanden som kan hänföras till företagsledaren. Om en företagsledare är företagsledare i flera fåmansföretag och missförhållandena endast gäller ett av företagen kan godkännandet återkallas för samtliga företag. Skatteverket kan dock avstå från återkallelse om det finns *särskilda skäl* att låta ett välskött företag behålla det.⁴⁴ Sambandet mellan en företagsledare och det företag där han eller hon tidigare har varit företagsledare bryts när två år har gått sedan företagsledarskapet upphörde. Om Skatteverket efter två år ska pröva en ansökan om godkännande för F-skatt saknar alltså förhållandena i företaget relevans för bedömningen av den tidigare företagsledarens rätt till godkännande för egen del eller för ett annat företag eller bolag i vilket han eller hon är företagsledare.

⁴⁴ I prop. 1991/92:112 s. 126 anges att det kan förekomma att de påvisade missförhållandena inte har något samband med bolagets verksamhet. Det kan t.ex. avse en verksamhet som företagsledaren driver vid sidan av ett handelsbolag. I ett sådant särskilt fall bör det vara möjligt att underlåta att återkalla F-skattsedeln för bolaget. I Skatteverkets rättsliga vägledning 2019, *När ska godkännande för F-skatt återkallas?* (hämtad 2019-04-12).

www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.3/1295.html anges också att om en företagsledare driver flera fåmansföretag enligt 56 kap. 2 eller 4 § IL och missförhållandena endast gäller ett företag kan Skatteverket avstå från att återkalla godkännandet för F-skatt för de välskötta företagen om det finns särskilda skäl. Möjligheten att avstå från att återkalla i dessa situationer är emellertid mycket begränsad.

*I nuvarande bestämmelse är företagsledaren
den centrala personen vid en prövning*

I nuvarande reglering är utgångspunkten att företagsledaren har det avgörande inflytandet över ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag och att ett förhållande i företaget normalt är hänförligt till denne. Ett inte obetydligt missbruk av godkännandet för F-skatt eller brister i redovisning och betalning av skatter eller avgifter som inte är obetydliga bör regelmässigt anses hänförliga till företagsledaren. Om det uppstår mer än obetydliga skatte- eller avgiftsskulder finns grund för att återkalla företagets godkännande och hindra företagsledaren från att driva verksamheten vidare med ett godkännande. Undantag kan göras om det finns särskilda skäl.⁴⁵

Vid bedömningen av om ett företag ska betraktas som ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag samt om en person ska anses som företagsledare eller inte gäller de definitioner som anges i 56 kap. 2, 4 och 6 §§ och 2 kap. 22 § IL. Av 2 kap. 2 § IL framgår att de termer och uttryck som används också omfattar motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses. Detta innebär att även utländska fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag omfattas av reglerna ovan.

Begreppet företagsledare har använts i skattelagstiftningen sedan 1976 och är sedan dess i princip oförändrat.⁴⁶ Företagsledare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag (enligt huvuddefinitionen) anses den eller de fysiska personer vara som har ett väsentligt inflytande i företaget, på grund av eget eller en närstående persons andelsinnehav i företaget, och på grund av sin ställning i företaget (56 kap. 6 § andra stycket IL). I fråga om fåmansföretag och fåmanshandelsbolag, vars verksamhet är uppdelad på flera självständiga verksamheter (den subsidiära definitionen), anses den person som har den reella bestämmanderätten över viss verksamhet och som självständigt kan förfoga över dess resultat vara företagsledare. För att en person ska anses som företagsledare enligt huvuddefinitionen är det således inte tillräckligt att han eller hon har ett väsentligt inflytande i företaget på grund av ägarintresse. Det väsentliga inflytandet måste också grunda sig på att personen har en ledande ställning i företaget. En person som har en ledande ställning i företaget men som saknar

⁴⁵ Prop. 2010/11:165 s. 330.

⁴⁶ Andersson, M., m.fl., *Inkomstskattelagen en kommentar*, kommentaren till 56 kap. 6 §, (Zeteo, 2019-01-03).

ägarintresse kan inte anses vara företagsledare och vice versa. I de fall det är svårt att avgöra om en person ska anses som företagsledare kan, förutom vederbörandes ställning och arbetsuppgifter, andra befogenheter i företaget som personen fått genom avtal eller på annan liknande grund vara omständigheter av betydelse. Om särskilt fördelaktiga avtal har ingåtts med företaget kan detta också vara av betydelse.⁴⁷

Flera personer kan genom sitt väsentliga inflytande över verksamheten i företaget anses vara företagsledare.⁴⁸ Om ägarkretsen är förhållandevis stor och om det kan göras sannolikt att ingen delägare har ett större inflytande än någon av de övriga ägarna, bör i regel ingen av dem anses som företagsledare.

4.4 Rättsverkan av ett godkännande för F-skatt

Rättsverkningarna av ett godkännande är knutet till godkännandet som sådant och åberopandet av detta. Om den som tar emot ersättning för arbete är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut, ska utbetalaren inte göra skatteavdrag för preliminär skatt. Utbetalaren ska inte heller betala arbetsgivaravgifter på ersättningen, utan mottagaren ska betala egenavgifter.

4.4.1 Inkomstskatt

Skattepliktiga inkomster delas in i tre inkomstslag: näringsverksamhet, kapital och tjänst. Bedömningen får betydelse eftersom att det är skillnad i beskattningen av de olika inkomstslagen.

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Bestämmelser rörande beskattning av sådana inkomster finns i 13–40 kap. IL. Utredningen har i avsnitt 4.3.2 närmare redogjort för näringsbegreppet i 13 kap. 1 § IL.

Till inkomst av kapital räknas, enligt 41 och 42 kap. IL, sådana inkomster och utgifter som inte ska hänföras till näringsverksamhet eller till tjänst till exempel uthyrning av privata tillgångar, utdelning på aktier, vinst vid försäljning av tillgångar och ränteutgifter.

⁴⁷ Proposition 1975/76:79 om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m. (prop. 1975/76:79) s. 73–74.

⁴⁸ Andersson, M. m.fl., *Inkomstskattelagen en kommentar*, kommentaren till 56 kap. 3 §, (Zeteeo 2019-01-02).

Till inkomstslaget tjänst räknas, enligt 10 kap. 1 § första stycket II, inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstlagen näringsverksamhet eller kapital. I andra stycket anges att med tjänst avses anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur. Inkomstslaget tjänst är ett restinkomstslag som ska omfatta alla ersättningar som kan anses hänförliga till eget arbete eller egen prestation om de inte hör till näringsverksamhet.⁴⁹

Betalning av preliminär skatt och skyldighet att göra skatteavdrag

En stor del av inkomstskatten betalas som preliminär skatt. Det innebär att skatten betalas i anslutning till att inkomsterna uppbärs. Den preliminära skatten betalas antingen genom särskild debitering (F-skatt) eller genom skatteavdrag (A-skatt).⁵⁰

Bestämmelserna om preliminär skatt finns i 10 kap. SFL. Av 2 § första stycket framgår att den som betalar ut ersättning för arbete, ränta, utdelning eller annan avkastning som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen ska göra skatteavdrag för preliminär skatt. Bestämmelsen gäller inte bara vid utbetalning av lön eller pension till en fysisk person, utan även när ersättning för arbete ska betalas till ett företag. Skatteavdrag ska göras vid varje tillfälle då utbetalning sker.

Det finns ett antal undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning för arbete vilka framgår av 10 kap. 4–13 § SFL. Uppräkningen av undantagen är uttömmande vilket innebär att skatteavdrag ska göras om ett undantag inte kan tillämpas. Av 11 § framgår att om den som ska ta emot ersättning för arbete är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut ska inte något skatteavdrag göras. Då är det i stället mottagaren som betalar in skatten genom särskild debitering. Den som betalar ersättning för arbete får, enligt 12 §, godta en uppgift om godkännande för F-skatt från mottagaren om den lämnas i en handling som upprättas i samband med uppdraget och som innehåller nödvändiga identi-

⁴⁹ Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 157–159.

⁵⁰ Det finns dessutom en debiterad form av A-skatt, särskild A-skatt, som kan beslutas om en fysisk persons totala skatt för inkomståret inte bedöms bli täckt av skatteavdrag eller för en juridisk person som saknar F-skatt. Skatteverket beslutar då med vilket belopp A-skatt ska betalas. Särskild A-skatt betalar den skattskyldige själv in på samma sätt som gäller för F-skatt.

fikationsuppgifter för utbetalaren och mottagaren. Känner utbetalaren till att en uppgift om godkännande för F-skatt är oriktig, får den inte godtas. Om mottagaren är godkänd för F-skatt med villkor enligt 9 kap. 3 § SFL, måste godkännandet åberopas skriftligen för att gälla.

Ett godkännande för F-skatt är således avgörande för vem som bär ansvaret för att göra skatteavdrag för preliminärskatt.⁵¹ Den avgörande tidpunkten för när ett godkännande för F-skatt får rättsverkan för den som ska betala ut ersättning för arbete är, som ovan sagts, antingen när *ersättningen bestäms* eller när den *betalas ut*. För det fall att ett godkännande återkallas under ett pågående uppdrag påverkas följaktligen inte ansvaret för vem som ska betala skatter och avgifter under förutsättning att den som utfört arbetet var godkänd när uppdraget påbörjades och ersättningen bestämdes. Är omständigheterna i stället så att den som utfört arbetet inte hade ett godkännande för F-skatt vid uppdragets början men väl när ersättningen väl ska betalas ut gäller även då godkännandets rättsverkningar.

Beslut om slutlig skatt

Som framgår ovan är villkoren för att bli godkänd för F-skatt direkt knutna till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. 1 § IL. Frågan om näringsverksamhet bedrivs eller kommer att bedrivas kan vara svår att avgöra vid ansökningstillfället. Detta gäller särskilt när ansökan grundas på en avsikt att bedriva näringsverksamhet eller om en nystartad verksamhet kan betraktas som näringsverksamhet eller inte. Det avgörande för Skatteverkets bedömning är hur verksamheten faktiskt har bedrivits. Den bedömningen kan göras först i efterhand. I förarbetena anges just att det är först efter någon tid och ofta inte förrän i samband med taxeringen (beskattningen) som det går att konstatera om verksamheten har bedrivits under sådana former att den är att hänföra till näringsverksamhet.⁵² I samband med beslut om slutlig skatt kan därför Skatteverket komma att göra en annan bedömning av i vilket inkomstslag en inkomst ska beskattas om de verkliga förhållandena

⁵¹ Se t.ex. HFD:s dom den 21 maj 2018 i mål 1889–1890–17, som bekräftar ett godkännandes långtgående rättsverkan.

⁵² Prop. 1997/98:33 s. 40.

visar att förutsättningarna för näringsverksamhet inte uppfyllts.⁵³ Av den anledningen har det också lyfts fram att sökanden ska informeras om att bedömningen är preliminär och att en annan bedömning kan göras senare t.ex. vid beskattningen.⁵⁴

4.4.2 Socialavgifter – arbetsgivaravgifter eller egenavgifter

Reglerna om arbetsgivaravgifter och egenavgifter finns i 2 respektive 3 kap. SAL. Avgifterna innefattar sjukförsäkringsavgift, föräldraförsäkringsavgift, ålderspensionsavgift, efterlevandepensionsavgift, arbetsmarknadsavgift och arbetsskadeavgift. Vissa inkomster faller utanför socialavgiftslagen och beläggs då med en särskild löneskatt.

Socialavgifter betalas som arbetsgivaravgifter av arbetsgivare och andra som betalar ut avgiftspliktig ersättning eller som egenavgifter av egenföretagare och delägare i handelsbolag. Om den som tar emot ersättning för arbete är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut, ska inte arbetsgivaravgifter betalas (2 kap. 5 § SAL). I stället ska mottagaren av ersättningen, om denne är en fysisk person, i stället betala avgifter i form av egenavgifter på löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete (3 kap. 8 § SAL). Den som ger ut ersättning för arbete till den som är godkänd för F-skatt med villkor enligt 9 kap. 3 § SFL ska betala arbetsgivaravgifter om inte godkännandet återopas skriftligen (2 kap. 5 § andra stycket SAL).

Sedan F-skattesystemet infördes är det i princip Skatteverkets beslut om godkännande för F-skatt och återopande av detsamma som är avgörande för vem som ska betala socialavgifter för ersättning för arbete.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett mål år 2017 prövat F-skattens rättsverkan i förhållande till skyldigheten att betala socialavgifter.⁵⁵ Målet gällde frågan om ett bolag som betalt konsultarvoden till

⁵³ Se prop. 2010/11:165 s. 726 där det i författningskommentaren särskilt anges vid F-skatt med villkor att Skatteverket tydligt ska informera den sökande såväl vilka delar som bedömts som näringsverksamhet som att bedömningen om verksamheten uppfyller kraven för näringsverksamhet är preliminär.

⁵⁴ Det kan noteras att senare uttalanden i förarbeten om att information bör lämnas om att bedömningen är preliminär synes mer avsett fall då F-skatt tilldelats på avsikt eller vid F-skatt med villkor godkänts, se prop. 2010/11:165 s. 726. Jfr också Skatteverkets rättsliga vägledning 2019, www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.3/1292.html#h-Ett-godkannande-for-F-skatt-kraver-att-man-bedriver-eller-har-for-avsikt-att-bedriva-naringsverksamhet-i-Sverige (hämtad 2019-05-05).

⁵⁵ Högsta förvaltningsdomstolens dom den 21 maj 2018 i mål nr 1889-17 och 1890-17.

två delägares enskilda firmor var skyldigt att betala arbetsgivaravgifter. Underinstanserna fann att de utbetalade konsultarvodena rätteligen utgjort lön för mottagarna och att arbetsgivaravgifter därför skulle påföras. Kammarrätten ansåg bl.a. att det faktum att mottagarna haft F-skatt inte medför skäl att göra en annan bedömning då det var fråga om ett fåmansföretag där de själva utgjort styrelse och därmed känt till att de brustit i självständighet gentemot bolaget. Det var trots det Skatteverket som överklagade kammarrättens dom som anförde att det saknades laglig möjlighet att påföra bolaget arbetsgivaravgifter på grund av att mottagarna varit godkända för F-skatt. Omständigheter som att mottagarna bedömts vara anställda eller beskattats för ersättningarna i inkomst av tjänst saknade enligt Skatteverket betydelse. Högsta förvaltningsdomstolen som biföll överklagandet konstaterade att mottagarna, såvitt framkommit i målen, varit godkända för F-skatt vid tiden för utbetalningarna från bolaget vilket de även hade åberopat skriftligen. De utbetalade ersättningarna avsåg arbete som hade utförts av dem båda. Av 2 kap. 5 § SAL följde därför att bolaget vid sådana förhållanden inte varit skyldigt att betala arbetsgivaravgifter på de aktuella ersättningarna. Den omständigheten att ersättningarna hade ansetts utgöra inkomst av anställning för mottagarna saknade, enligt domstolen, betydelse.

4.4.3 Ansvar när anmälan om F-skatt inte har gjorts

Om det är uppenbart att den som är godkänd för F-skatt är att anse som anställd hos utbetalaren, ska utbetalaren skriftligen anmäla detta till Skatteverket (10 kap. 14 § första stycket SFL). Anmälan ska göras senast den dag då arbetsgivardeklaration ska lämnas för den redovisningsperiod då utbetalningen gjordes. I förarbetena anges att anmälningsskyldigheten har ansetts viktig för att Skatteverket ska ha möjlighet att ingripa mot missbruk.⁵⁶ En anmälan innebär att Skatteverket kan utreda om godkännandet bör återkallas eller om ett godkännande utan villkor bör bytas ut mot ett villkorat godkännande.

Bestämmelser om ansvar när en anmälan om F-skatt enligt 10 kap. 14 § SFL inte har gjorts finns i 59 kap. 7–9 § SFL. Om anmälan inte görs, kan utbetalaren göras betalningsansvarig för ett belopp

⁵⁶ Prop. 2010/11:165 s. 735.

som motsvarar skatten och avgifterna på ersättningen. Högsta förvaltningsdomstolen har prövat frågan om uppenbar anställning i samband med bestämmelserna om anmälningsskyldighet och betalningsansvar i RÅ 2003 ref. 91. Av domen framgår bland annat att det ska ha varit uppenbart för uppdragsgivaren att det varit frågan om en anställning. Uppenbar anställning kan exempelvis föreligga om utgiven ersättning härrör från ett tidigare anställningsförhållande.

4.5 Skattebrottslagen

Skattefusk och skatteundandragande kan utgöra brott och leda till straffrättsliga sanktioner. Brott är en gärning som är beskriven i brottsbalken, förkortad BrB, eller i annan lag eller författning och för vilken straff är föreskrivet (1 kap. 1 § BrB). Det straffrättsliga sanktionssystemet för att förhindra skattefusk finns främst i skattebrottslagen (1971:69), förkortad SkBrL. Parallellt med det straffrättsliga sanktionssystemet finns ett administrativt sanktionssystem med skattetillägg och förseningsavgifter. I skattebrottslagen finns bestämmelser som omfattar gärningar då någon underlåter att göra avdrag för preliminär skatt eller uppsåtligen eller av grov oaktsamhet felaktigt uppger att man är godkänd för F-skatt.

Det finns också straffbestämmelser i brottsbalken som syftar till att komma till rätta med andra oaktsamma eller medvetna regelbrott i näringsverksamhet. I brottsbalken finns bestämmelser om brott som riktas mot borgenärer som exempelvis oredlighet mot borgenär (11 kap. 1 §), bokföringsbrott (11 kap. 5 §). Även brott som begås mot leverantörer eller kunder regleras i brottsbalken som till exempel bedrägeri (9 kap. 1 §) eller ocker (9 kap. 5 §).

Nedan behandlas endast gärningar som utgör brott enligt skattebrottslagen närmare.

Bakgrund

Skattebrottslagen trädde i kraft den 1 januari 1972 och ersatte då skattestrafflagen (1943:313). Lagen har under åren genomgått ett antal förändringar. De senaste stora förändringarna trädde i kraft den

1 juli 1996 då lagen blev generellt tillämplig på skatter och beteckningen skattebrott infördes.⁵⁷ Det centrala brottet konstruerades då som ett farebrott. Därefter har flera bestämmelser i lagen förändrats, bl.a. i syfte att stärka rättssäkerheten i skatteförfarandet med beaktande av Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna.⁵⁸ En av ändringarna är utvidgningen av den särskilda åtalsprövningsregeln i 13 § SkBrL som sedan 1 januari 2016 utvidgades att gälla även åtal vid skattebrott (2 §), vårdslös skatteuppgift (5 §) och skatteavdragsbrott (6 §) om det undandragna beloppet understiger två prisbasbelopp⁵⁹ och en felaktighet eller passivitet som skulle omfattas av åtalet även kan läggas till grund för beslut om skattetillägg för samma person. Bestämmelsen gällde tidigare endast skatteförseelse (3 §) då åtal endast får väckas om det föreligger särskilda skäl.

Skattebrottslagen gäller, enligt 1 § första stycket, i fråga om skatt och, om så särskilt föreskrivs, annan avgift till det allmänna som inte betecknas som skatt. Enligt 4 kap. 2 § SAL gäller i fråga om socialavgift vad som föreskrivs om skatt i skattebrottslagen.

Skattebrott

I 2 § SkBrL stadgas att den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklARATION, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan ska dömas för skattebrott till fängelse i högst två år.

Begreppet oriktig uppgift i skattebrottslagen har samma innebörd som begreppet har i skatteförfarandelagen. Vad som avses med oriktig uppgift anges i 49 kap. 5 § SFL.

Skattebrottet är konstruerat som ett farebrott. Ett farebrott innebär att det inte är nödvändigt att ett skatteundandragande faktiskt har skett utan det är tillräckligt om förfarandet ger upphov till fara för att så sker, dvs. ett faktiskt beslut om debitering av skatt behöver

⁵⁷ Proposition 1995/96:170 *Översyn av skattebrottslagen* (prop. 1995/96:170).

⁵⁸ Proposition 2014/15:131 *Skattetillägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rättsäkerhetsfrågor* (prop. 2014/15:131), bet. 2015/16:SkU4, rskr. 2015/16:16. Se också bl.a. proposition 2015/16:113 *Bättre straffrättsliga verktyg mot organiserad brottslighet*, bet. 2015/16:JuU16, rskr. 2015/16:234 och proposition 2017/18:144 *Skattetillägg vid rättelse på eget initiativ*, bet. 2017/18:SkU18, rskr. 2017/18:286.

⁵⁹ Med prisbasbeloppet avses det prisbasbelopp som enligt 2 kap. 6 och 7 §§ socialförsäkringsbalken gällde det år då brottet begicks, 13 § andra stycket SkBrL.

inte ha fattats, det är tillräckligt att det finns en fara för att så sker. Skattebrottet är fullbordat när en oriktig uppgift lämnas till myndigheten eller när tidpunkten för att lämna en föreskriven uppgift inträder utan att skyldigheten fullgjorts. Utgångspunkten är att fare-rekvisitet är uppfyllt om det är sannolikt att felet inte skulle ha upptäckts vid den normala rutinmässiga kontrollen.

Det subjektiva rekvisitet är numera enhetligt för skattebrottet och omfattar samtliga uppsåtsformer.⁶⁰ Av NJA 2010 s. 306 framgår att det krävs att den tilltalade haft uppsåt till skatteundandragande (och inte endast till fara för sådant). Det krävs dock inte att den skattskyldige har en exakt uppfattning om vilka skatter som påverkas av den oriktiga uppgiften eller om storleken på det belopp som riskerar att undandras.

Skatteförseelse

Enligt 3 § SkBrL döms för skatteförseelse till böter om ett brott som avses i 2 § SkBrL är att anse som ringa. Skatteförseelse omfattar skatteundandraganden på upp till ett prisbasbelopp.⁶¹

Grovt skattebrott

I 4 § SkBrL anges att, om brottet som avses i 2 § SkBrL är att anse som grovt, döms för grovt skattebrott till fängelse, lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömningen av om brottet är grovt ska särskilt beaktas om det rör mycket betydande belopp, om gärningsmannen använt falska handlingar eller vilseledande bokföring eller om förfarandet ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning eller i annat fall varit av synnerligen farlig art.

⁶⁰ Prop. 1995/96:170 s. 159.

⁶¹ NJA 1984 s. 384 och prop. 2014/15:131 s. 113.

Vårdslös skatteuppgift

Av 5 § SkBrL framgår att den som på annat sätt än muntligen av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift till myndighet och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för vårdslös skatteuppgift till böter eller fängelse i högst ett år. Om gärningen med hänsyn till skattebeloppet och övriga omständigheter är av mindre allvarlig art, ska inte dömas till ansvar.

Skatteavdragsbrott

Enligt 6 § SkBrL ska den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att fullgöra skyldighet att göra skatteavdrag på sätt som föreskrivs i skatteförfarandelagen dömas för skatteavdragsbrott till böter eller fängelse i högst ett år. I ringa fall ska inte dömas till ansvar.

Brottet tar inte sikte på undandragen skatt på samma sätt som de övriga brotten, utan på fall där till exempel arbetsgivare underlåter att göra skatteavdrag för preliminärskatt. Straffbestämmelser i uppbörds-lagen som gällde underlåtenhet att göra avdrag för och betala in käll-skatt överfördes den 1 juli 1996 till 6 § SkBrL. Skatteavdragsbrottet förutsätter numer inte att någon skatt har undanhållits. Vid över-förandet fördes en diskussion om att avkriminalisera underlåtenheten. I förarbetena angavs bl.a. att den huvudsakliga sanktionen mot under-låtenhet att verkställa skatteavdrag var av utomstraffrättslig art och att en arbetsgivare som utan skälig anledning underlåter att verkställa skatteavdrag enligt den då gällande 75 § uppbörds-lagen blev ansvarig för skattebeloppet. Regeringen ansåg dock att det var av största vikt att skapa respekt för arbetsgivarnas skyldigheter enligt uppbörds-lagen, och den principiella kriminaliseringen synes i detta avseende inte kunna fränkännas en viss betydelse. Sammantaget ansåg reger-ingen att underlåtenhet att göra skatteavdrag inte borde lämnas osank-tionerad.⁶² I samband med utvidgningen av den särskilda åtalspröv-ningen i 13 § SkBrL yttrade bl.a. lagrådet att när det gäller skatte-avdragsbrottet framstår det som oegentligt att över huvud taget tala om ett undandraget skattebelopp, eftersom brottet inte förutsätter att någon skatt undanhålls slutligt.⁶³ Regeringen menade dock att det med

⁶² Prop. 1995/96:170 s. 129–130.

⁶³ Prop. 2014/15:131 s. 313.

uttrycket ”det undandragna skattebeloppet” i 13 § avses när det gäller 6 § storleken av ej fullgjort skatteavdrag.⁶⁴ Även här har dock skattebeloppet betydelse och i grunden rör det sig om ett undandragande.

Skatteredovisningsbrott och vårdslös skatteredovisning

I 7 § SkBrL regleras skatteredovisningsbrott. I första stycket anges att den som, i annat fall än som avses i 2 § SkBrL, på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet, om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt (1), eller till någon som är skyldig att för honom innehålla skatt eller lämna kontrolluppgift eller motsvarande underrättelse, om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldighetens fullgörande eller för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt (2), döms för skatteredovisningsbrott till böter eller fängelse i högst sex månader. I andra stycket anges att detsamma gäller den som, i annat fall än som avses i 2 § SkBrL, uppsåtligen underlåter att lämna en föreskriven uppgift angående sådant förhållande som anges i första stycket 1 eller 2 till någon som avses där. Detta gäller dock endast under förutsättning att uppgiften ska lämnas utan föreläggande eller anmaning och inte avser egen inkomstdeklaration. I ringa fall ska inte dömas till ansvar.

I 8 § SkBrL regleras vårdslös skatteredovisning, vilket den döms för som av grov oaktsamhet begår gärning som avses i 7 § första stycket 2 eller andra stycket SkBrL. Bestämmelsen förutsätter inte någon fara för att skatteundragande föreläggat. Såväl uppsåtliga som grovt oaktsamma gärningar är straffbara. I samband med införandet av skattebrottslagen framfördes att det skulle leda allt för långt att generellt straffbelägga grovt oaktsamt lämnande av oriktiga uppgifter även när fara för skatteundragande ej föreligger. Ett område där en kriminalisering av oaktsamt lämnande av oriktiga uppgifter var nödvändigt ansågs dock vara att uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämna oriktiga uppgifter om innehav av F-skattsedel som då var straffbart genom 79 a § i uppborrlagen. Regeringen framförde bl.a. att det av prop. 1991/92:112 om F-skattebevis framgår att den som lämnar ett uppdrag åt någon ska få lita på uppgifter som motparten lämnar om sin skattsedel på preliminär skatt i en faktura. Man

⁶⁴ A.a. s. 116.

får annars ett alltför krångligt system. Åberopas en F-skattsedel ska den alltså i princip gälla. Genom att en företagare på detta sätt enkelt kan ange innehav av F-skattsedel ansågs det mycket viktigt att missbruk kan stävjas. Annars är det stor risk att systemet urholkas. Regeringen ansåg vidare att då det i många fall kan vara svårt att bevisa uppsåt när oriktig uppgift lämnats om F-skattsedel och då det i detta fall får anses lika straffvärt att lämna oriktig uppgift av grov oaktsamhet var det angeläget att straffbelägga även sådana fall.⁶⁵

Försvårande av skattekontroll

Försvårande av skattekontroll regleras i 10 § SkBrL. Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper, som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga och därigenom ger upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvåras, döms för försvårande av skattekontroll till böter eller fängelse i högst två år eller, om brottet är grovt, till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år. I ringa fall döms ej till ansvar.

Brottet är konstruerat som ett farebrott vilket innebär att brottet är fullbordat vid tidpunkten för handlingen eller underlåtenheten och det krävs inte att förfarandet faktiskt har försvårat skattekontrollen utan endast att det har gett upphov till fara för detta.⁶⁶

Förberedelse till grovt skattebrott

I 11 § SkBrL straffbeläggs förberedelse och stämpling till grovt skattebrott. För förberedelse eller stämpling till grovt skattebrott döms till ansvar enligt 23 kap. BrB.

Frivillig rättelse

I 12 § SkBrL anges under vilka förutsättningar ansvar för vissa brott inte kan dömas ut. Av första stycket framgår att den som på eget

⁶⁵ Prop. 1995/96:170 s. 121.

⁶⁶ A.a. s. 134.

initiativ vidtar åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp, inte döms till ansvar enligt 2–8 §§ SkBrL. Möjligheten att på eget initiativ rätta tidigare uppgifter som varit felaktiga gäller samtliga brottstyper i skattebrottslagen.

I bestämmelsens tredje stycke anges att en vidtagen åtgärd inte anses vara på eget initiativ om Skatteverket har informerat om att verket ska genomföra en generell kontroll (punkt 1) om åtgärden har en koppling till den generella kontrollen (punkt 2) och åtgärden vidtas först två månader efter utgången av den månad då Skatteverket informerade om den generella kontrollen (punkt 3). Om alla tre förutsättningar är uppfyllda, anses åtgärden inte vara på eget initiativ och då kan ansvar enligt lagen dömas ut.

Särskild åtalsprövning m.m.

Bestämmelser om särskild åtalsprövning, när bestämmelser om förverkande i 36 kap. 1 BrB ska tillämpas, när åklagaren inte får inleda en brottsprocess, preskription och anmälningsskyldighet m.m. finns i 13–17 § SkBrL.

4.6 Konkurrenslagen

Konkurrenslagen (2008:579) har till ändamål att undanröja och motverka hinder för en effektiv konkurrens i fråga om produktion av och handel med varor, tjänster och andra nyttigheter. Nedan redogör utredningen för de bestämmelser som är relevanta för utredningens uppdrag.

Konkurrensverket är förvaltningsmyndighet för konkurrensfrågor och tillsynsmyndighet för den offentliga upphandlingen.⁶⁷ Konkurrensverket ska bl.a. tillämpa de konkurrensregler som finns i konkurrenslagen och i artiklarna 101 och 102 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget). Konkurrenslagen innehåller två centrala bestämmelser, en som förbjuder konkurrensbegränsande samarbete mellan företag (2 kap. 1 §) och en som förbjuder företag med en dominerande ställning att missbruka sin marknadsakt (2 kap. 7 §).

⁶⁷ 1 § förordningen (2007:1117) med instruktion för Konkurrensverket.

Konkurrensverket har möjlighet att vidta ett flertal åtgärder mot konkurrensbegränsningar. Konkurrensverket får ålägga ett företag att upphöra med överträdelser av förbuden i 2 kap. 1 eller 7 § eller i artikel 101 eller 102 i EUF-fördraget.

Konkurrensverket kan också föra talan i domstol om att ett företag ska betala en särskild avgift (konkurrensskadeavgift), om företaget eller någon som handlar på dess vägnar uppsåtligt eller av oaktsamhet har överträtt förbuden i 2 kap. 1 eller 7 § eller i artikel 101 eller 102 i EUF-fördraget (3 kap. 5 §). Konkurrenslagen innehåller vidare bestämmelser om civilrättsliga följder. Avtal som omfattas av förbudet mot konkurrensbegränsande samarbete är ogiltiga enligt 2 kap. 6 § och ett företag kan enligt 3 kap. 25 § få betala skadestånd till den som drabbas om företaget bryter mot förbuden.⁶⁸ I samband med mål om konkurrensskadeavgift, eller utan att en sådan talan förs, kan Konkurrensverket föra talan om näringsförbud, med stöd av 3 kap. 24 § konkurrenslagen och 17 § lagen om näringsförbud (2014:836). Konkurrensverket får ge eftergift från näringsförbud (näringsförbudseftergift). Det innebär att Konkurrensverket avstår från att föra talan om eller ansöka om näringsförbud och att personen därmed undgår näringsförbud. Det är möjligt att få näringsförbudseftergift i följande två situationer: a) personen har en befattning vid ett företag som beviljas eftergift eller nedsättning av konkurrensskadeavgift, eller b) personen har själv medverkat till att i väsentlig mån underlätta Konkurrensverkets utredning av överträdelser.⁶⁹

4.7 Lagen om näringsförbud

Utredningen redovisar i kapitel 3 att en av hörnstenarna i dagens ekonomiska system är näringsfriheten, dvs. friheten för var och en att etablera, driva och avveckla en näringsverksamhet med det innehåll och den form som han eller hon önskar. Den starkaste och mest ingripande inskränkningen i näringsfriheten är näringsförbudet. Ett beslut om näringsförbud som meddelas en näringsidkare innebär under viss tid begränsningar i rätten att bedriva eller ta del i näringsverksamhet.

⁶⁸ I konkurrensskadelagen (2016:964) finns bestämmelser om skadestånd för överträdelser av förbuden i 2 kap. 1 och 7 §§ och i artiklarna 101 och 102 i EUF-fördraget.

⁶⁹ *Konkurrensverkets allmänna råd om näringsförbud vid överträdelser av konkurrensreglerna* KKVFS 2015:2 s. 5.

Näringsförbudet syftar till att hindra oseriösa näringsidkare från att fortsätta bedriva verksamhet och samtidigt stärka de seriösa företagens ställning på marknaden. Bestämmelserna ska bidra till att skapa en mer rättvis spelplan för de seriösa företag som bedriver verksamhet.⁷⁰ Bestämmelserna finns i lagen (2014:836) om näringsförbud och i förordningen (2014:936) om näringsförbud.

Personer som får meddelas näringsförbud

Den personkrets som kan träffas av näringsförbud är, när det är fråga om en enskild näringsverksamhet, den enskilda näringsidkaren och personer som utåt har framträtt som ansvariga för en enskild näringsverksamhet (2 §). Uttrycket ”utåt har framträtt som ansvarig för en enskild näringsverksamhet” kan få betydelse t.ex. i bulvanliknande förhållanden. I fråga om juridiska personer utgörs personkretsen av dem som faktiskt har utövat ledningen av den näringsverksamhet som den juridiska personen har bedrivit (3 §). Med denna formulering avses personer som i realiteten har utövat bestämmanderätten i företaget, oavsett om personen haft formell beslutanderätt eller inte. Den krets man avser att träffa är personer som utövat ledningsfunktioner motsvarande de som en styrelse eller en verkställande direktör utövar i ett aktiebolag. Om flera personer gemensamt har utövat ledningen ingår samtliga i den krets som kan meddelas näringsförbud. I lagen anges en rad befattningshavare i olika juridiska personer som alltid omfattas av reglerna om näringsförbud.

Förutsättningarna för näringsförbud

Näringsförbud på grund av brott

Enligt 4 § ska den som har grovt åsidosatt sina skyldigheter i näringsverksamheten och därvid har gjort sig skyldig till brottslighet som inte är ringa meddelas näringsförbud, om ett sådant förbud är påkallat från allmän synpunkt.

Vid bedömningen av om en person grovt har åsidosatt sina skyldigheter kan rätten väga in den begångna brottsligheten, men också sådana omständigheter som visar att personen är olämplig att bedriva

⁷⁰ Prop. 2013/14:215 s. 37–38.

näringsverksamhet. Rätten kan ta hänsyn till alla slags åsidosättanden av skyldigheter som kan förekomma i en näringsverksamhet, till exempel åsidosättande av förpliktelser mot borgenärer (exempelvis staten som skatte- eller avgiftsborgenär), åsidosättande av arbetsrättsliga förpliktelser (exempelvis arbetsmiljöbrott), beteenden i strid med marknadsrättsliga normer (exempelvis regler till skydd för konkurrenter och konsumenter) och även åsidosättande av civilrättsliga anspråk.

Bedömningen av om ett brott har skett i näringsverksamhet görs förhållandevis extensivt. Som exempel kan nämnas situationer då näringsverksamheten utövas på ett brottsligt sätt eller att näringsverksamheten som sådan bedrivs på ett lagligt sätt, men används för att genomföra eller dölja brott. Ytterligare en situation som omfattas är då brottets syfte har varit att främja gärningsmannens näringsverksamhet i ekonomiskt eller annat hänseende.⁷¹

Med ringa brottslighet avses i detta sammanhang brott för vilka endast böter ingår i straffskalan och sådana brott som innebär att den faktiska påföljden blir böter även om fängelse i och för sig ingår i straffskalan. Är det däremot frågan om höga bötesstraff som gäller brott mot en central straffbestämmelse, till exempel ocker eller trolöshet mot huvudman, kan det innebära att brottsligheten inte bör ses som ringa. Om det skulle vara fråga om upprepad brottslighet bör även brott som bara kan föranleda böter eller som i praktiken bara föranleder böter sammantagna innebära att brottsligheten inte är ringa.⁷²

Yrkande om näringsförbud enligt 4 § får framställas av allmän åklagare med tillämpning av bestämmelserna om talan i brottmål (15 §).

Näringsförbud i samband med konkurs

Av 5 § framgår att den som har agerat grovt otillbörligt mot borgenärer eller på annat sätt har grovt åsidosatt sina skyldigheter i samband med att en näringsverksamhet har försatts i konkurs, ska meddelas näringsförbud, om ett sådant förbud är påkallat från allmän synpunkt.

⁷¹ Prop. 1985/86:126 s. 48 och 150.

⁷² Jfr A.a. s. 151.

Endast den som ingick i den angivna personkretsen vid tiden för konkursbeslutet eller någon gång under den tolv månadersperiod som föregick beslutet får meddelas näringsförbud.

Enligt 15 § får yrkande om näringsförbud enligt bestämmelsen framställas av allmän åklagare. Om talan inte förs i samband med brottmål, ska yrkandet framställas genom ansökan vid allmän domstol. Om åklagaren har förklarat sig avstå från att ansöka om näringsförbud, får ansökan i stället göras av Kronofogdemyndigheten.

Näringsförbud på grund av underlåtenhet att betala skatt

Den som har grovt åsidosatt sina skyldigheter i en näringsverksamhet för vilken sådan skatt, tull eller avgift som omfattas av bestämmelserna om betalningssäkring i skatteförfarandelagen i avsevärd omfattning inte har betalats, ska meddelas näringsförbud, om ett sådant förbud är påkallat från allmän synpunkt.

Yrkande om näringsförbud enligt 6 § får framställas på samma sätt som vid näringsförbud på grund av konkurs.

Näringsförbud på grund av överträdelse av vissa konkurrensbestämmelser

Den som har grovt åsidosatt sina skyldigheter i en näringsverksamhet där förbudet i 2 kap. 1 § konkurrenslagen (2008:579) eller artikel 101 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt har överträtts på ett sätt som inneburit att företag i samma produktions- eller handelsled fastställer försäljningspriser, begränsar eller kontrollerar produktion eller delar upp marknader, ska meddelas näringsförbud, om ett sådant förbud är påkallat från allmän synpunkt.

I dessa fall är det Patent- och marknadsdomstolen som på begäran av Konkurrensverket kan meddela näringsförbud.

Påkallat från allmän synpunkt

Vid bedömningen av om näringsförbud är påkallat från allmän synpunkt ska rätten särskilt ta hänsyn till om åsidosättandet har varit systematiskt, syftat till betydande vinning eller orsakat eller varit

ägnat att orsaka betydande skada, eller om näringsidkaren tidigare har dömts för brott i näringsverksamhet. När det är fråga om näringsförbud på grund av brott är det dessutom så att om personen har gjort sig skyldig till ett brott i näringsverksamhet för vilket inte är föreskrivet lindrigare straff än fängelse i sex månader så ska näringsförbud anses påkallat från allmän synpunkt, om inte särskilda skäl talar mot det (8 §).

Enligt 9 § ska vid bedömningen av om näringsförbud är påkallat från allmän synpunkt vid överträdelse av konkurrensbestämmelser även särskild hänsyn tas till om förfarandet har varit ägnat att allvarligt hindra, begränsa eller snedvrída konkurrensen. Näringsförbud ska inte anses påkallat från allmän synpunkt, om den som kan komma i fråga för ett sådant förbud själv eller inom ramen för den bedrivna näringsverksamheten har medverkat till att i väsentlig mån underlätta en sådan utredning av överträdelse som görs av Konkurrensverket, en konkurrensmyndighet i en annan medlemsstat i Europeiska unionen, eller Europeiska kommissionen.

Vad näringsförbudet innebär

Näringsförbud ska meddelas för en viss tid, lägst tre och högst tio år (10 §). Av 11–14 §§ framgår vad näringsförbudet innebär för den enskilde. Det innebär att man bl.a. inte får:

- driva näringsverksamhet,
- faktiskt utöva ledningen av en näringsverksamhet,
- vara bolagsman i ett handelsbolag,
- vara firmatecknare,
- ha styrelseuppdrag,
- att under vissa närmare angivna förutsättningar äga aktier i ett aktiebolag eller europabolag,
- ha fullmakt att företräda en enskild näringsidkare eller en juridisk person (med undantag för ställningsfullmakt),
- vara anställd eller ta emot återkommande uppdrag i en näringsverksamhet som drivs av en närstående eller där en närstående har en viss ställning eller,

- vara anställd eller ta emot återkommande uppdrag i den näringsverksamhet näringsförbudet gäller.

Ett näringsförbud som har meddelats i Sverige gäller bara i Sverige. Det innebär att den som har meddelats ett svenskt näringsförbud i princip är oförhindrad att driva näringsverksamhet i ett annat land. Det gäller även om verksamheten helt eller delvis riktas mot en svensk marknad, så länge verksamheten inte drivs på ett sådant sätt att den ska anses vara bedriven i Sverige.⁷³

Det finns härutöver en rad specialbestämmelser och processuella bestämmelser som inte är relevanta att redogöra för i detta sammanhang.

Register och tillsyn över näringsförbuden

Bolagsverket för register över näringsförbud.⁷⁴ Det är dock Kronofogdemyndigheten som utövar tillsyn över att näringsförbuden följs. Den som har näringsförbud är skyldig att inställa sig personligen för samtal med företrädare för Kronofogdemyndigheten. Kronofogdemyndigheten kan förena en kallelse om samtal med vite och har också flera andra befogenheter för att fullgöra sin tillsyn och kan vidta de övriga utrednings- och spaningsåtgärder som är befogade för att klarlägga hur den som har näringsförbud försörjer sig. Myndigheten har även möjlighet att få biträde av Polismyndigheten vid utövande av tillsynen (41–46 §§).

4.8 Lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete

Den som köper vissa hushållsnära tjänster kan under vissa villkor få skattereduktion enligt 67 kap. 11 § IL. Det finns olika sätt att få rot- och rutavdrag på. Det absolut vanligaste sättet är enligt fakturamodellen. För att få reduktion enligt fakturamodellen ska den som utfört arbetet vara godkänd för F-skatt (67 kap. 16 § 1) eller om hushållsarbetet har utförts utomlands och utföraren inte har bedrivit någon näringsverksamhet i Sverige, ska utföraren när avtalet om

⁷³ Proposition 1995/96:98 *Ändrade regler för näringsförbud* (prop. 1995/96:98) s. 16.

⁷⁴ Det som anges om näringsförbud i detta stycke gäller även tillfälliga näringsförbud.

arbetet träffas eller när ersättningen betalas ut ha ett intyg eller någon annan handling som visar att företaget i fråga om skatter och avgifter i sitt hemland genomgår motsvarande kontroll som den som är godkänd för F-skatt (67 kap. 17 §).

Bestämmelser om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete enligt 67 kap. 11 finns i lagen (2009:194) om förfarande vid skattereduktion för hushållsarbete. Bestämmelser om begäran om utbetalning från Skatteverket finns i 6–12 §§. Fakturamodellen innebär att köparen får sitt rut- eller rotavdrag direkt i samband med betalningen av det utförda arbetet. Utföraren fakturerar kunden som vanligt men gör avdrag med viss del av arbetskostnaden inklusive mervärdesskatt. När arbetet är utfört och köparen har betalat sin del av arbetskostnaden kan utföraren ansöka om utbetalning av resterande del av arbetskostnaden hos Skatteverket. Skatteverket gör utbetalningen till utföraren och samtidigt tillgodoförs köparen en preliminär skattereduktion. Den preliminära skattereduktionen är förifylld i inkomstdeklarationen. När köparen lämnar sin inkomstdeklaration begär denne slutlig skattereduktion genom att underteckna deklarationen.

Bestämmelser om återbetalning finns i 13–16 §§. Om Skatteverket har betalat ut ett belopp utan att mottagaren har varit berättigad till det, ska mottagaren snarast underrätta Skatteverket om denna utbetalning. Om utföraren till köparen betalar tillbaka ett belopp, som tidigare har legat till grund för beslut om utbetalning av ett belopp från Skatteverket, ska utföraren snarast även underrätta Skatteverket om denna återbetalning (13 §). Enligt 14 § ska då Skatteverket snarast besluta att återbetalning ska ske med ett belopp som motsvarar vad som betalats tillbaka till köparen. Ett beslut om återbetalning får inte meddelas efter utgången av det sjätte året efter det beskattningsår som utbetalningen avser. Av 15 och 16 §§ framgår när och på vilket sätt återbetalningen ska ske. Bestämmelser om den preliminära skattereduktionens storlek, utredning m.m. finns i 17–20 §§.

Av 21 § första stycket framgår att ett ärende inte får avgöras till nackdel för utföraren eller annan mottagare som avses i 13 § första stycket utan att denne har fått tillfälle att yttra sig i ärendet. Om det är uppenbart obehövt, behöver den som ärendet gäller inte få tillfälle att yttra sig. Av andra stycket i samma paragraf framgår att om ett ärende har tillförts uppgifter av någon annan, får det inte avgöras utan att den som ärendet gäller har underrättats om uppgifterna och fått tillfälle att yttra sig över dem. Andra stycket gäller

dock inte om avgörandet inte är till nackdel för den som ärendet gäller, uppgiften saknar betydelse eller om det av någon annan anledning är uppenbart obehövt att den som ärendet gäller underrättas och får tillfälle att yttra sig, det finns risk att en underrättelse skulle göra det avsevärt svårare att genomföra beslutet i ärendet, eller avgörandet inte kan skjutas upp. Underrättelseskyldigheten gäller med de begränsningar som följer av 10 kap. 3 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

I 22–24 §§ finns bestämmelser om ränta, verkställighet och betalningssäkring samt överklagande. Av 23 § framgår bl.a. att om återbetalning inte görs i rätt tid, ska fordran lämnas för indrivning. Regeringen får meddela föreskrifter om att indrivning inte behöver begäras för ett ringa belopp. Bestämmelser om indrivning finns i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. Vid indrivning får verkställighet ske enligt utsökningsbalken.

5 F-skattesystemets inverkan på företagens villkor

5.1 Inledning

Villkoren för att starta, driva och utveckla företag ska vara så goda som möjligt. Utredningen har enligt direktiven i uppdrag att analysera om och på vilket sätt utformningen av näringsbegreppet i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, och bestämmelserna om godkännande för F-skatt och dess rättsverkningar inverkar på dessa villkor. Utifrån analysen ska utredaren redogöra för om det finns behov av att ändra bestämmelserna. Utredningen har också i uppdrag att särskilt analysera om det finns behov av att vägra eller återkalla ett godkännande för F-skatt vid överträdelse av konkurrensbestämmelser som inte har lett till näringsförbud.

Frågan om och på vilket sätt näringsbegreppet och F-skattesystemet inverkar på företagens villkor är komplex och omfattande och det har inte varit självklart hur denna bör avgränsas. Analysen och bedömningen måste dock utgå från ett skatteförfarandeperspektiv. Inledningsvis finns därför skäl att redogöra för vad som framkom i den utvärdering som gjordes av näringsbegreppets utformning och dess betydelse för företagens villkor efter den lagändring som trädde i kraft den 1 januari 2009. En redogörelse av utvärderingen i nu aktuella delar finns i avsnitt 5.2. Utredningen kan också konstatera att svenskt företagsklimat och enkelheten att starta företag står sig bra, sett ur ett internationellt perspektiv samt att skatteuppbördseffektiviteten bland företagare i Sverige kan antas vara hög. Utredningen redogör översiktligt för några jämförelser som rör svenskt företagande i ett internationellt perspektiv i avsnitt 5.3.

När det gäller utvecklingen av företagandet har utredningen som underlag för sin analys inhämtat statistik från SCB, Bolagsverket och Skatteverket. I avsnitt 5.4 redogör utredningen för den offentliga

statistiken som inhämtats om företaget och sysselsättningen. I avsnitt 5.5 finns de uppgifter som utredningen inhämtat från Skatteverket angående nyregistreringar och avslag i samband med ansökan om att bli godkänd för F-skatt. I båda dessa avsnitt redogör också utredningen för den information som inhämtats i syfte att identifiera de som bedriver näringsverksamhet utan att vara godkända för F-skatt.

En viktig del i företagens villkor är ett sunt företagsklimat där företag konkurrerar på lika villkor. Utredningen redogör därför något för det underlag som finns och den samverkan som förekommer i syfte att motverka osund konkurrens i avsnitt 5.6. Vidare har en utgångspunkt för utredningens arbete varit att det ska vara enkelt för företag att digitalt komma i kontakt med det offentliga Sverige. I avsnitt 5.7 redogör därför utredningen något för pågående digitaliseringsåtgärder som är ämnade att göra det enklare för företagen och som direkt eller indirekt kan få betydelse för utformningen av F-skattesystemet.

Utredningens bedömning om och på vilket sätt näringsbegreppet i 13 kap. 1 § IL och F-skattesystemet inverkar på villkoren att starta, driva och utveckla företag och om det finns behov av att ändra bestämmelserna redovisas i avsnitt 5.9. Den särskilt utpekade frågan om det finns ett behov att kunna vägra eller återkalla ett godkännande för F-skatt vid överträdelse av konkurrensbestämmelser som inte lett till näringsförbud behandlas i avsnitt 5.10.

5.2 Bakgrund

5.2.1 F-skattesystemet och förenklingar för företagen

Innan F-skattesystemet infördes ansågs reglerna om skyldigheten att göra skatteavdrag och betala socialavgifter ibland vara svåra att tillämpa. Reglerna ansågs framför allt ha brister som gjorde det svårt för en arbetsgivare eller en uppdragsgivare att avgöra om han eller hon var skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter eller inte på en ersättning för ett visst arbete. Förslaget att införa ett nytt system hade föregåtts av ett omfattande arbete som syftade till att göra systemet för redovisning och betalning av inkomstskatt och socialavgifter enklare och smidigare. Målet var att förenkla reglerna om skyldigheten att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter så att inte någon behövde sväva i ovisshet om huruvida det fanns en sådan skyldighet eller inte. Riksdagen hade redan vid flera tillfällen

antagit lagförslag som inneburit inte oväsentliga förenklingar för såväl de enskilda som för skattemyndigheterna (numer Skatteverket¹). Bland annat hade regler om en samordnad uppbörd av källskatt och arbetsgivaravgifter införts år 1985.²

Den samordnade uppbörden och flera av lagändringarna byggde på förslag som lämnats av socialavgiftsutredningen (S 1981:04). Utredningen hade dessutom utarbetat ett förslag om företagarregistrering i departementspromemorian *Företagarregistrering – klarare regler för socialavgifter* (Ds S 1985:1). Vid remissbehandlingen framhölls från flera håll att förslaget inte var tillräckligt långtgående. Kritik riktades bl.a. mot att reglerna om företagarregistrering inte skulle gälla juridiska personer. I samband med att utredningsförslaget sågs över inom Regeringskansliet arbetades också regler om skatteavdrag på biinkomster in i förslaget.³ Resultatet redovisades därefter i departementspromemorian, *F-skattebevis – nya regler för skatteavdrag och socialavgifter* (Ds 1988:59).⁴

Regler om F-skatt infördes den 1 april 1993. De nya reglerna syftade till att göra det möjligt för den som betalar ut ersättning för utfört arbete att på ett enkelt sätt få uppgift om huruvida skyldighet att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter föreligger eller inte.

5.2.2 Förändringar sedan systemet infördes

Sedan F-skattesystemet infördes har ett flertal regler som rör F-skattesystemet ändrats. I samband med att uppbördslagen ersattes med skattebetalningslagen år 1997 ändrades reglerna, så att F-skattsedel även kunde utfärdas till den som inte var skattskyldig i Sverige.

¹ Skatteverket bildades den 1 januari 2004 genom en sammanslagning av Riksskatteverket och landets dåvarande tio skattemyndigheter.

² Proposition 1983/84:167 om nya regler för uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, m.m. (prop. 1983/84:167), Sfu 1983/84:28, rskr.1983/84: 369, SFS 1984:668—673. Som exempel på andra åtgärder som bidrog till ett smidigare uppbördssystem var den ändring av uppbördslagen (1953:272), UBL, som innebar att en arbetsgivare som har överklagat ett beslut varigenom han ålagts betalningsskyldighet för en arbetstagers skatt, kan få anstånd med betalningen i avvaktan på att förvaltningsdomstolarna slutligt avgör ärendet och de ändringar som gjordes i lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare.

³ Förslaget byggde på Riksskatteverkets rapport 1983:3, *Skatteavdrag på biinkomster*.

⁴ I SOU 2018:49 s. 39–49 redovisas en utförligare beskrivning av utvecklingen av F-skattesystemet.

I budgetpropositionen för år 1998⁵ aviserade regeringen att den avsåg att förelägga riksdagen ett förslag som syftade till att göra det lättare för den som startar näringsverksamhet att få F-skattsedel. Förslaget lades fram genom propositionen *Utfärdande av F-skattsedel m.m.*⁶ Regeringen konstaterade att ordningen för utfärdande av F-skattsedlar hade fungerat mycket väl men att viss kritik hade riktats mot villkoren för att få en F-skattsedel. De som startade eget företag hade ibland alltför svårt att få F-skattsedel beroende på att bestämmelserna tolkades restriktivt och bl.a. krävde att företaget redan innan det startade skulle kunna uppge ett visst antal uppdragsgivare. Om inte tillräckligt många uppdragsgivare uppgivits bedömdes verksamheten inte vara näringsverksamhet. Regeringen föreslog därför en ändring som innebar att bevisbördan kastades om så att den som bedrev eller hade för avsikt att bedriva näringsverksamhet skulle tilldelas F-skattsedel efter ansökan om det inte fanns skäl原因 anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrevs eller skulle komma att bedrivas.

År 2007 beslutade regeringen att göra en översyn av F-skattesystemet. Bakgrunden var att kritik återigen hade riktats mot att F-skattesystemet utgjorde en försvårande faktor för de personer som ville starta företag. Kritiken tog framför allt sikte på att det krav på flera uppdragsgivare som ofta ställdes för att en verksamhet skulle bedömas som näringsverksamhet när övriga kriterier för näringsverksamhet inte var tillräckligt starka, motverkade möjligheterna att starta näringsverksamhet. Det framhölls att detta krav framför allt var negativt för företagande i branscher där många kvinnor var verksamma. Det påpekades också att samhället hade utvecklats och förändrats en del i fråga om både arbetsmarknad och företagande i förhållande till när reglerna utformades. Utredningens förslag som redovisades i betänkandet *F-skatt åt flera* (SOU 2008:76) ledde till den nuvarande utformningen av 13 kap. 1 § IL. Ändringen trädde i kraft den 1 januari 2009.⁷

Som utredningen redogör för i kapitel 4 ersattes den tidigare F-skattsedeln med ett godkännande för F-skatt i samband med införandet av skatteförfarandelagen år 2012. Rättsverkningarna knöts till godkännandet som sådant och åberopandet av detta. Godkännandet

⁵ Proposition 1997/98:1 *Budgetpropositionen för 1998*.

⁶ Prop. 1997/98:33.

⁷ Prop. 2008/09:62, bet. 2008/09:SkU18, rskr 2008/09:113, SFS 2008:1316.

skulle inte längre vara tidsbegränsat utan gälla tills vidare. Ändringarna innebar att det årliga utskicket av F-skattsedlar och F-skattebevis avskaffades. För Skatteverkets del ansågs det inte ha någon större betydelse eftersom verket ändå behövde underrätta företagen om den årliga debiteringen av F-skatt. Ändringen förutsatte dock att Skatteverket vidareutvecklade tjänster där uppgift om godkännande för F-skatt enkelt kunde fås. För företagen och andra enskilda personer ansågs förslaget inte få annat än marginella effekter. Samtidigt gjordes några andra mindre justeringar av förutsättningarna för godkännande för F-skatt. Regeringen bedömde att förändringarna innebar att reglerna blev något generösare.⁸

Som framgår ovan har F-skattesystemet utvecklats under lång tid. Den kritik som riktats mot systemet har främst omfattat möjligheterna att få F-skatt. Ett flertal åtgärder har också vidtagits för att underlätta detta.

5.3 Tidigare utvärdering av näringsbegreppets påverkan på företagandets villkor

Viss ledning i frågan om vilken betydelse näringsbegreppet i 13 kap. 1 § IL har för företagandets villkor finns i den utvärdering som Skatteverket gjorde år 2013.⁹ Utvärderingen utgick från den lagändring som hade genomförts år 2009 där syftet var att förenkla så att fler skulle få möjlighet att starta företag. Regeringen bedömde att ändringen av näringsbegreppet framför allt skulle leda till att fler fysiska personer ansågs bedriva näringsverksamhet och att detta borde leda till ett ökat nyföretagande. Det ansågs inte möjligt att storleksmässigt uppskatta denna ökning.¹⁰ Den föreslagna regleringen innebar enligt regeringen också en möjlighet att anpassa rättstillämpningen efter samhällsutvecklingen.¹¹

Skatteverkets uppdrag var att utvärdera effekterna av ändringen av inkomstskattelagens näringsverksamhetsbegrepp. I utvärderingen skulle konsekvenserna för skatteuppbörden och skattefelet belysas men

⁸ Prop. 2010/11:165 s. 653.

⁹ Skatteverket (2013), *Rapport om effekterna av den ändrade ordalydelsen i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229)*, (dnr 131-165148-13/113).

¹⁰ Prop. 2008/09:62 s. 29.

¹¹ A.a. s. 25.

också de nya reglernas effekter på arbetsmarknaden, arbetstagarens ställning och företagandets villkor.

Den första frågan att besvara var om lagändringen uppnått sitt syfte, dvs. hade det blivit lättare att starta näringsverksamhet, hade fler fått möjlighet att starta företag och hade lagen anpassats efter utvecklingen i näringslivet och på arbetsmarknaden. Skatteverket konstaterade bl.a. att tillämpningen av reglerna hade börjat förändras i en mindre restriktiv riktning flera år innan lagändringen genomfördes. Samtidigt hade Skatteverkets arbetssätt förändrats även på andra sätt. Ett exempel på detta var att ansökningsförfarandet blivit enklare, dels genom att färre uppgifter behövde lämnas i ansökan, dels genom att det infördes möjligheter att lämna ansökan elektroniskt. När lagändringen kom hade således näringsbegreppet redan utvidgats på grund av ändrad praxis och en annan tillämpning av Skatteverket. Enligt Skatteverkets uppfattning medförde lagändringen i sig ytterligare en utvidgning, som dock i sammanhanget kunde betraktas som liten. Skatteverket bedömde sammanfattningsvis att de stora förändringar som skett vid tilldelningen av F-skatt under åren före lagändringen var att betrakta som en anpassning till den utveckling som skett inom näringslivet och på arbetsmarknaden, och innebar att fler fick möjlighet att få F-skatt.

Som underlag till Skatteverkets utredning hade Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar (Tillväxtanalys) inkommit med en rapport som tog sikte på lagändringens effekter på företagandets villkor.¹² Enligt Tillväxtanalys kunde dessa effekter belysas dels utifrån egenföretagarens perspektiv dels utifrån uppdragsgivarens perspektiv. Detta ledde till två huvudsakliga frågeställningar:

- Har lagändringen påverkat etableringsmöjligheten för egenföretagare i olika branscher?
- Har lagändringen skapat förutsättningar för ökad flexibilitet och kompetensförsörjning för uppdragsgivarna?

För att besvara ovanstående frågeställningar och också komplettera Skatteverkets undersökning genomfördes intervjuer med branschorganisationer och fackliga organisationer. Sammanlagt intervjuades

¹² Bilaga till Skatteverkets rapport Tillväxtanalys, *Företagandets villkor* (dnr 2013/120).

11 organisationer.¹³ Resultatet gav en entydig bild av att lagändringen endast hade haft en marginell effekt på möjligheten för fysiska personer att starta eget. Förklaringen som angavs var att den förändring som genomfördes främst klargjorde redan rådande praxis i Skatteverkets handläggning av F-skatteärenden. Det förbund som nämnde att lagändringen gjort skillnad för deras medlemmar var Läkarförbundet som efter lagändringen hade färre personer som hörde av sig med problem om att Skatteverket betraktade dem som anställda i stället för företagare.

Av intervjusvaren framkom bl.a. att det även fanns andra förändringar som kunde ha påverkat söktrycket för att få F-skatt än den studerade regeländringen. En sådan förändring var införandet av ett EU-direktiv, som innebar att anställda i bemanningsföretag måste erbjudas samma grundläggande arbets- och anställningsvillkor som om de hade varit anställda direkt i kundföretaget. Detta hade enligt Svenska Byggnadsarbetareförbundet (Byggnads) gjort att tidigare anställda i bemanningsföretag i stället uppmanats att starta eget. I synnerhet gällde detta utländsk arbetskraft i byggbranschen. Sveriges kommuner och Landsting gav andra tänkbara förklaringar som till exempel ändrade regler för att godkänna enskilda familjehem. Övriga organisationer menade att den generella utvecklingen på arbetsmarknaden är att fler och fler startar eget.

Tillväxtanalys lyfte också fram de förenklingar av ansökningsblanketten som Skatteverket genomfört i samband med lagändringen. Tidigare skulle den sökande fylla i uppgifter om man tidigare hade varit anställd hos en kund, om kunden svarade för materialanskaffning och arbetsledning. Man skulle också redogöra för arbetslokaler, maskiner och inventarier, hur ersättningen skulle beräknas, om tillstånd krävdes för verksamheten och slutligen hur man skulle få nya uppdrag. Vid tidpunkten för utvärderingen var det tillräckligt att sökande gav en allmän beskrivning av verksamheten.

Tillväxtanalys samlade bedömning, med stöd i det empiriska underlag som presenterades, var att lagändringen i första hand befäst den praxis som redan fanns och därmed i sig troligtvis inte har haft någon märkbar påverkan på företagandets villkor.

¹³ Åtta av dessa utgjordes av arbetsgivar- och/eller branschorganisationer och tre av fackförbund.

5.4 Svenskt företagande i ett internationellt perspektiv

Svenskt företagsklimat och enkelheten att starta företag står sig bra, sett ur ett internationellt perspektiv. Enligt Världsbankens ranking för hur lätt det är att *bedriva* företag i ett land så rankades Sverige under år 2018 som det 12:e bästa landet av 190 representerade länder. När det gällde just hur lätt det är att *starta* företag så hamnade Sverige på en 18:e plats, med enbart ett fåtal europeiska länder bättre rankade än Sverige (däribland Irland och Estland). Den mätpunkt som påverkade Sveriges ranking mest negativt var möjligheten att få kredit. Att starta företag i Sverige bedömdes enligt rankingen alltså vara relativt enkelt i förhållande till andra länder.¹⁴

När det gäller internationella jämförelser av skattefelet finns inte några tillförlitliga uppgifter för inkomstslaget näringsverksamhet mellan olika länder och till skillnad från det s.k. momsgapet¹⁵ så finns det inte heller någon gemensam bedömningsmetodik på EU-nivå. I en rapport framtagen av The Tax Gap Project Group (TGPG)¹⁶, granskas olika metoder, i en form av ”best practice” för hur fel i CIT (Corporate income tax) kan mätas.¹⁷ Rapporten tar fasta på att det finns stora problem med hur denna typ av fel jämförs, och det finns ett flertal olika analysmetoder. Beroende på vilken metod som används så kan resultaten variera. En metod är att jämföra rapporter som liknar Skatteverkets årsredovisning länder emellan. Ett exempel på en sådan rapport är den i vilken siffror presenteras av HMRC¹⁸, där Storbritanniens skattefel för tidsperioden 2016–2017 på inkomster från näringsverksamheter uppskattas till cirka 9 procent för små och medelstora företag.¹⁹ Siffrorna kan jämföras med det genomsnittliga kontrollerbara skattefelet med vald kontrollmetod för små

¹⁴ Doing Business measuring business regulations, World bank www.doingbusiness.org/en/rankings, (hämtad 2019-04-12).

¹⁵ Momsgapet kan förklaras som skillnaden mellan det momsbelopp som faktiskt samlas in och teoretisk momsutskott baserad på medlemsstatens momsstiftning.

¹⁶ TGPG, är en undergrupp till Direct Tax Gaps som etablerades under the FISCALIS 2020 programme and the European Commission Directorate-General for Taxation and Customs Union (DG TAXUD).

¹⁷ FISCALIS Tax Gap Project Group (2018), The concept of tax gaps Report II: *Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies*, (FPG/041).

¹⁸ Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC).

¹⁹ Measuring tax gaps 2018 edition, HMRC.

och medelstora aktiebolag samt enskilda näringsidkare som Skatteverket bedömer uppgår till 3,32 procent av teoretisk skatt för beskattningsåren 2014 och 2015.²⁰ I vilken utsträckning dessa siffror är direkt jämförbara med siffror om skattefelet för företag i Storbritannien går inte att fastställa utan en djupare insyn i landets skatteuttag men det kan dock konstateras att det svenska skattefelet om 3,32 procent är betydligt lägre.

Som framgår ovan är en närmare bedömning av det svenska skattefelet i inkomstslaget näringsverksamhet i förhållande till andra länder inte möjlig att göra med någon högre grad av säkerhet. Med hänsyn till det svenska skattesystemets uppbyggnad, där Skatteverket har god tillgång till information från tredje part för kontroll och fastställande av beskattning, allmänhetens och företagens höga skattemoral²¹ och Sveriges låga skattefel inom mervärdesskatt vilket utgör en del av det totala skattefelet,²² finns det dock mycket som pekar på att skattefelet bland de svenska företagen vid en internationell jämförelse är lågt.

Ett ytterligare mått utöver skattefelet för att precisera skattesystemets effektivitet är uppbördseffektiviteten. Med uppbördseffektivitet menas skillnaden mellan fastställd skatt och faktisk skatteinhämtning (mättet kan sägas vara mindre teoretiskt än skattefelet). Enligt Skatteverkets årsredovisning uppgick Sveriges uppbördsförluster som andel av de totala skatterna till 0,23 procent år 2018, vilket motsvarar 4,7 miljarder kronor.²³ För att ställa detta i en internationell kontext så var genomsnittet för Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) under år 2014 cirka 3 procent. Det går därför att konstatera att också den svenska uppbördseffektiviteten generellt sett är stark ur ett internationellt perspektiv.

²⁰ Skatteverket, *Årsredovisning för Skatteverket 2017*, s. 24.

²¹ Skatteverket, rapport (2018), *Resultat från de årliga attitydundersökningarna 2017*.

²² Sverige har bland det lägsta mervärdesskattefelet i hela unionen enligt kommissionens senaste bedömning, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report TAXUD/2015/CC/131*.

²³ Skatteverket, *Årsredovisning för Skatteverkets 2018*, s 101.

5.5 Den officiella statistiken om företag

5.5.1 Företag utan anställda – det vanligaste företaget

Sett över tid har antalet företag i Sverige ökat. Detta gäller alla storleksklasser. År 2017 fanns det drygt en miljon företag i Sverige som klassades som aktiva enligt SCB.²⁴ Av tabell 5.1 nedan framgår hur dessa fördelar sig efter storleksklass mätt i antal anställda samt hur dessa utvecklats över tid.

Tabell 5.1 Företagens utveckling fördelat efter storleksklass

Storleksklass	År 2005 Antal företag	År 2008 Antal företag	År 2017 Antal företag	Förändring 2005–2017 i procent
0 anställda ²⁵	676 359	712 130	884 654	31
1–49 anställda	217 404	246 346	318 746	47
50–499 anställda	5 548	6 252	7 362	33
500+ anställda	840	861	955	14
Totalt	900 151	965 589	1 211 717	35

Källa: SBC, Företagsdatabasen efter storleksklass och år samt utredningens egna beräkningar.²⁶

Merparten av företagen har färre än 50 anställda och cirka 73 procent har inte någon anställd. Andelen av befolkningen som driver egna företag, dvs. andelen företagare, har varit relativt oförändrad det

²⁴ Totalt var 1 211 717 företag registrerade hos SCB under år 2017. För att bättre representera antalet företag i det svenska näringslivet bör vissa företag inte räknas med. Privatägda företag samt utländskt ägda företag inkluderas medan offentligt ägda företag inte räknas med. I fråga om juridisk form inkluderas aktiebolag, handels- och kommanditbolag, enkla bolag samt enskild näringsverksamhet medan bostadsrättsföreningar, kommuner och dödsbon exkluderas. Traditionellt offentliga branscher, som exempelvis försvaret och offentlig förvaltning tas också bort. Kvar blir drygt 1 000 000 företag.

²⁵ Enligt uppgift från SCB används kontrolluppgifter som källa för antal anställda. Det innebär att i regel räknas bara ägare till aktiebolag som anställda om de tagit ut lön. För gruppen med 0 anställda torde därför även aktiebolag som har delägare som inte redovisar lön från företaget ingå.

²⁶ I tabellen redovisas utvecklingen för mikro- eller soloföretag (0 anställda), mindre företag (1–49 anställda), medelstora företag (50–499 anställda) och storföretag (500 och fler anställda). Definitionen av stora företag kan skilja sig åt mellan olika statistikällor och ibland går gränsen för storföretag vid 250 eller fler anställda. I databasen registreras företag (juridisk eller enskild person) om verksamheten är aktiv. Dessutom måste företaget uppfylla ett eller flera av följande villkor: ha fått ett organisationsnummer, ha en inregistrerad firma, vara arbetsgivarregistrerad, vara registrerad för mervärdesskatt eller för F-skatt. Detta betyder att vissa organisationer ingår i databasen som i egentligen inte driver konventionell och typiskt näringsverksamhet som bostadsrättsföreningar, kommuner och vissa dödsbon.

senaste decenniet. Cirka 15 procent av alla sysselsatta driver eget företag antingen som enda syssla eller parallellt med en anställning.²⁷

Trots att de minsta företagen är många till antalet, och har en betydande roll för ekonomin, så svarar storföretagen för en dryg tredjedel av antalet anställda och omkring 40 procent av nettoomsättningen respektive förädlingsvärdet i näringslivet.²⁸ Samtliga anställda finns hos 27 procent av företagen.

Näringsverksamhet i aktiebolag ökar mest

Näringsverksamhet bedrivs i olika företagsformer. Av SCB:s statistik framgår att den vanligaste företagsformen är fysiska personer som driver företag genom enskild näringsverksamhet. Det går också att se att aktiebolag är den företagsform som ökat mest de senaste 10 åren. Statistiken framgår av tabell 5.2 nedan.

Tabell 5.2 Företag efter företagstyp åren 2007–2017

Företagsform	Antal företag 2007	Antal företag 2017	Procentuell förändring 2007–2017
Fysiska personer	538 101	609 726	13,31 %
Aktiebolag	269 937	461 428	70,94 %
Ekonomisk förening	14 480	8 304	-42,65 %
Handels och kommanditbolag	71 627	47 597	-33,55 %
Ideella föreningar	24 552	28 540	16,24 %
Totalt	918 697	1 147 291	25,79 %

Källa: SBC, Företagsdatabasen, efter företagsform samt utredningens egna beräkningar, när det gäller bolag så har posten övriga aktiebolag använts (exempelvis banker har exkluderats då dessa lyder under vissa särskilda regelverk).

Utvecklingen mot att fler väljer att bedriva näringsverksamhet i aktiebolag kan ha flera förklaringar. En förklaring kan vara att gränsen för lägsta tillåtna aktiekapital för privata aktiebolag sänktes från

²⁷ Calmfors, L. m.fl. (2018), *Arbetsmarknadsekonomisk rapport – Olika vägar till jobb*, Arbetsmarknadsekonomiska rådet. Beräkningarna i rapporten bygger på data från AKU och avser år 2016 med undantag för bemanningsanställda som gäller för 2015. De flesta av redovisade data avser åldersgruppen 15–74 år med undantag för bemanningsanställda som omfattar anställda i åldersgruppen 16–64 år, s. 14.

²⁸ Tillväxtverket (2014), *Förutsättningar för konkurrenskraftiga företag, Företagens villkor och verklighet*, s. 12.

100 000 till 50 000 kronor år 2010.²⁹ En annan kan vara att kravet på revisor slopats för små privata bolag eller andra skatterättsliga ändringar i de materiella bestämmelserna.³⁰ Ökningen framgår också av statistiken gällande antalet ansökningar om godkännande av F-skatt vilket behandlas nedan i avsnitt 5.5.2.

5.5.2 Tjänstesektorn växer

Sysselsatta inom tjänstesektorn

Företagandet i Sverige har förändrats med tiden, från att ha varit baserat kring tillverkningsindustrin till att i dag vara mer tjänsteinriktat. Under år 2015 arbetade cirka 77 procent av de sysselsatta i åldern 16–74 år inom den privata och offentliga tjänstesektorn, varav den största delen fanns i den privata tjänstesektorn. Fram till år 2035 väntas denna andel öka till 79 procent. Enligt SCB förväntas sysselsättningen inom tjänstesektorn öka med omkring 600 000 personer under perioden 2015–2035.³¹ Det kan dock noteras att övergången mot sysselsättning inom tjänstesektorn bl.a. påverkas av outsourcing. Vid en analys av statistiken över utvecklingen av varu- och tjänsteproduktion är det därför viktigt att vara försiktig med att dra förhastade slutsatser om förändringar i näringslivets struktur. De olika delarna av ekonomin är sammankopplade i värdekedjor som bildar en länk mellan olika branscher. Även gränsen mellan vad som är en vara och vad som är en tjänst suddas allt mer ut och olika delar av näringslivet är ömsesidigt beroende av varandra. Det är att förenkla att hävda att Sverige blivit mindre beroende av industrin och att all tillväxt sker i tjänstesektorn.³² Som exempel kan nämnas om en städtjänst köps in från ett tillverkningsföretag så karaktäriseras den som just en tjänst, detsamma gäller om en produktionslinjearbetare hyrs in via ett bemanningsföretag. Om dessa två personer i stället hade varit anställda av uppdragsgivaren hade de i statistiken betraktats som sysselsatta inom tillverkningsindustrin.

Av tabell 5.3 framgår de senaste årens ökning av personer sysselsatta inom tjänstesektorn.

²⁹ Se proposition 2009/10:61 *En sänkning av kapitalkravet för privata aktieföretag* (prop. 2009/10:61).

³⁰ Se bl.a. proposition 2009/10:204 *En frivillig revision* (prop. 2009/10:204).

³¹ SCB, *Trender och prognoser 2017, befolkningen utbildningen arbetsmarknaden med sikte på år 2035*.

³² Se resonemang i *Utvidgad industri och konkurrensutsatt sektor*, 2018, rapport från facken inom industrin s. 15.

Tabell 5.3 Antal anställda per näringsgren

Näringsgren	Antal anställda 2014	Antal anställda 2015	Antal anställda 2016
A jordbruk, skogsbruk och fiske	34 933	33 817	33 315
B+C tillverkning och utvinning	539 514	535 784	524 922
D+E energiförsörjning; miljöverksamhet	46 876	47 445	47 802
F byggverksamhet	280 774	291 531	303 562
G handel motorfordon etc.	528 189	534 813	545 380
H transport och magasinering	211 715	210 665	212 765
I hotell- och restaurangverksamhet	146 287	150 761	154 859
J information och kommunikation	164 954	166 162	185 063
K finans- och försäkringsverksamhet	89 342	90 166	91 249
L fastighetsverksamhet	63 343	65 682	67 788
M+N företagstjänster	471 686	491 392	508 857
O offentlig förvaltning och försvar	259 503	263 498	274 040
P utbildning	466 513	475 660	496 694
Q vård och omsorg; sociala tjänster	727 302	747 349	771 615
R+S+T+U kulturella och personliga tjänster m.m.	157 812	159 549	162 489
00 okänd verksamhet	25 813	25 729	26 983
Totalt alla näringsgrenar	4 214 556	4 260 003	4 407 383

Källa: SCB, Företagsdatabasen, företag efter näringsgren SNI 2007, storleksklass samt utredningens egna beräkningar.

Som framgår av tabellen minskar antalet anställda inom näringslivsgrenarna A, B och C mellan åren. Det är också de enda näringslivsgrenarna som har färre anställda år 2016 än 2014.

Företag inom tjänstesektorn

Frågan är om övergången mot ett mer tjänsteinriktat samhälle också speglas i nyföretagandet. En mer övergripande bild av utvecklingen inom tjänstesektorn i relation till industrin ges om man samlar företagen inom olika näringslivsgrenar i de olika sektorerna.³³

En sådan sammanläggning utgör en grov uppskattning men kan ge en generell bild över utvecklingen för sysselsättningen inom de olika sektorerna.

Tabell 5.4 Utvecklingen för företag i olika storleksklass åren 2008–2017, efter näringsgren³⁴

Näringsgren	Företag utan anställda	Företag med 1–49 anställda	Företag med 50–499 anställda	Företag med 500+ anställda
2008				
Tjänsteföretag	425 963	183 710	4 124	654
Annat	286 167	62 636	2 128	207
Totalt alla näringsgrenar	712 130	246 346	6 252	861
2017				
Tjänsteföretag	547 964	240 773	5 257	776
Annat	336 690	77 973	2 105	207
Totalt alla näringsgrenar	884 654	318 746	7 362	983
Förändring mellan år 2008 och 2017				
Tjänsteföretag	+ 122 001	+ 57 063	+ 1 133	+ 122
Annat	+ 50 523	+ 15 337	-23	±0
Totalt alla näringsgrenar	+ 172 524	+ 72 400	+ 1 110	+ 122

Källa: SCB, Företagsregistret, företag efter näringsgren SNI 2007, storleksklass samt utredningens egna beräkningar. Företagen är de som klassas som aktiva och är registrerade för moms, arbetsgivare eller F-skatt.

Statistiken visar att antalet företag inom tjänstesektorn ökar mer än antalet företag inom det som enligt SCB:s definition klassas som övriga sektorer. Tillväxten av företagsbasen sker främst i företag med mellan 0–49 anställda och ökningen av antal företag med mer än 50 anställda är förhållandevis begränsad.

³³ SNI kod 01–43 hamnar under kodningen för industrisektorn och kodning mellan 45–99 hamnar under tjänstesektorn.

³⁴ I annat ingår samtliga företag som inte kodats under tjänstesektorn.

5.5.3 En mindre andel företag bedriver näringsverksamhet utan godkännande för F-skatt

Behovet av att vara godkänd för F-skatt varierar beroende på vilken typ av verksamhet som bedrivs. F-skattesystemet har rättsverkningar endast när det sker utbetalningar som avser ersättning för utfört arbete.

Av inhämtade uppgifter framgår att av de drygt 1 200 000 företag som finns i SCB:s register så bedriver cirka 246 500 företag verksamhet utan godkännande för F-skatt. Dessa fördelar sig på olika företagsformer där det är vanligast bland fysiska personer (cirka 67 procent), därefter kommer aktiebolag (cirka 7 procent) och handelsbolag (cirka 3 procent) och ekonomiska föreningar (cirka 1 procent).

Företag som inte är godkända för F-skatt inom olika sektorer och storleksklasser

Antalet företag som bedriver verksamhet utan F-skatt är som störst inom gruppen med 0 anställda och är sedan kraftigt avtagandet. Av de totalt cirka 885 000 företag som under år 2017 bedrev verksamhet utan att ha någon anställd så var cirka 75 procent registrerade för F-skatt.

En mer detaljerad bild över relationen kring storleksklass, sektor och F-skatt redovisas i tabell 5.5.

Tabell 5.5 Företag registrerade och ej registrerade för F-skatt efter storleksklass och sektor (år 2017)³⁵

Sektor	Antal ej registrerade för F-skatt	Antal registrerade för F-skatt	Andel registrerade för F-skatt
Företag utan anställda			
Tjänstesektor	66 054	481 910	87,9 %
Annat	159 317	177 373	52,7 %
Totalt	225 371	659 283	74,5 %
Företag med 1–49 anställda			
Tjänstesektor	18 878	221 895	92,2 %
Annat	2 057	75 916	97,3 %
Totalt	20 935	297 811	93,4 %
Företag med 50–499 anställda			
Tjänstesektor	176	5 081	96,7 %
Annat	5	2 100	99,7 %
Totalt	181	7 181	97,5 %
Företag med 500+ anställda			
Tjänstesektor	13	763	98,3 %
Annat	0	179	100 %
Totalt	13	942	98,6 %
Totalt			
Tjänstesektor	85 121	709 649	89,3 %
Annat	161 379	255 568	61,3 %
Totalt	246 500	965 217	79,7 %

Källa: Företagsregistret SCB och egna beräkningar.

Sett till samtliga storleksklasser kan konstateras att cirka 89 procent av företagen inom tjänstesektorn bedriver näringsverksamhet med F-skatt. Motsvarande siffror inom övriga sektorer är 61 procent. Inom tjänstesektorn är antalet företag som bedriver verksamhet utan F-skatt störst inom gruppen med 0 anställda och är sedan kraftigt avtagande. Av de cirka 548 000 företagen som under år 2017 bedrev verksamhet i tjänstesektorn utan att ha någon anställd så var cirka 88 procent registrerade för F-skatt.

³⁵ I annat ingår samtliga företag som inte kodats under tjänstesektorn.

Särskilt om fåmansaktiebolag³⁶

I tabell 5.6 redovisas statistik över antalet registrerade fåmansaktiebolag mellan åren 2008–2016.

Tabell 5.6 Fåmansaktiebolag i Sverige åren 2008–2016

	2008	2010	2012	2014	2016
Antal fåmansaktiebolag	199 604	196 084	251 829	271 400	312 182
Har aldrig varit registrerad för F-skatt	16 536	20 416	24 493	27 054	31 901
Registrerad för F-skatt	175 403	171 301	220 256	235 807	270 680
Avregistrerad för F-skatt	7 665	4 367	7 080	8 539	9 601

Källa: SCB, FRIDA.³⁷

Statistiken i tabell 5.6 visar på att i snitt har cirka 10 procent av fåmansaktiebolagen aldrig varit registrerade för F-skatt för varje givet år. Den visar också att cirka 3 procent av företagen varje år har avregistrerats för F-skatt.

Näringsverksamhet som bedrivs utan någon registrering alls

Statistiken från Bolagsverket och SCB utgår från de kriterier som nämnts i kapitel 2 (avsnitt 2.4.1). Detta innebär att statistiken inte nödvändigtvis omfattar samtliga personer som bedriver näringsverksamhet i Sverige. Näringsverksamhet kan bedrivas utan att personen i fråga finns registrerad i något register. Enligt uppgift från Skatteverket så fanns det exempelvis 769 026 fysiska personer som beskattades i inkomstslaget näringsverksamhet under år 2016, vilket är avsevärt många fler än antalet registrerade för F-skatt och antalet fysiska personer som bedriver näringsverksamhet enligt statistiken från SCB. För att få en mer heltäckande bild finns det därför skäl att också redogöra för den statistik som särskilt behandlar förhållandena i vissa branscher. Ett exempel är den statistik som redovisas i en rapport från Skogsstyrelsen från år 2017.³⁸ Av rapporten framgår att det finns cirka 320 000 fysiska personer som är skogsägare i

³⁶ Uppgifterna är inhämtade från SCB. I underlaget anges att statistiken avser fåmansaktiebolag och inte fåmansföretag.

³⁷ FRIDA data från SCB kopplat mot K-10 blanketter.

³⁸ Skogsstyrelsen, rapport 2018/12, *Strukturstatistik. Statistik om skogsägande 2017*, s. 19.

Sverige. Många av dessa redovisas troligtvis inte i den offentliga statistiken från SCB, då antalet överstiger totalen för den andel som finns inom SNI-gruppen för skogsbruk, jordbruk och fiske. För att ingå i statistiken krävs att näringsverksamheten har visat aktivitet. För en skogsägare sker aktivitet oftast i samband med avverkning och försäljning av virke vilket ofta inträffar med längre tids mellanrum.

5.6 Företagsregistrering hos Skatteverket

Skatteverket fattade totalt cirka 260 000 beslut om företagsregistreringar år 2017.³⁹ I siffrorna ingår såväl ärenden gällande nya registreringar (avseende F-/FA-skatt, mervärdesskatt- och arbetsgivarregistrering) som ärenden avseende ändring och avslut av befintliga registreringar.

5.6.1 Antal godkända för F-skatt ökar

Statistiken som framgår av tabell 5.7 visar att antalet godkända för F-skatt har ökat tämligen kraftigt under tidsperioden 2007–2017. Detta ligger också väl i linje med ökningen av antalet företag i den offentliga statistiken.

³⁹ Skatteverket, *Årsredovisning för Skatteverket 2017*, s. 154.

Tabell 5.7 Totalt antal godkända för F-skatt och FA-skatt

År	F-skatt för juridiska personer	F-skatt för fysiska personer	Totala antalet med F-skatt	Totala antalet med FA-skatt
2007	303 134	127 864	430 998	275 286
2008	325 065	134 730	459 795	289 549
2009	347 112	142 681	489 793	299 171
2010	375 820	149 960	525 780	311 978
2011	407 398	154 616	562 014	325 933
2012	425 883	156 262	582 145	318 615
2013	441 920	158 341	600 261	321 975
2014	459 262	160 647	619 909	326 079
2015	478 464	161 690	640 154	330 486
2016	501 252	163 005	664 257	332 353
2017	520 771	164 258	685 029	331 668

Källa: Skatteverket.

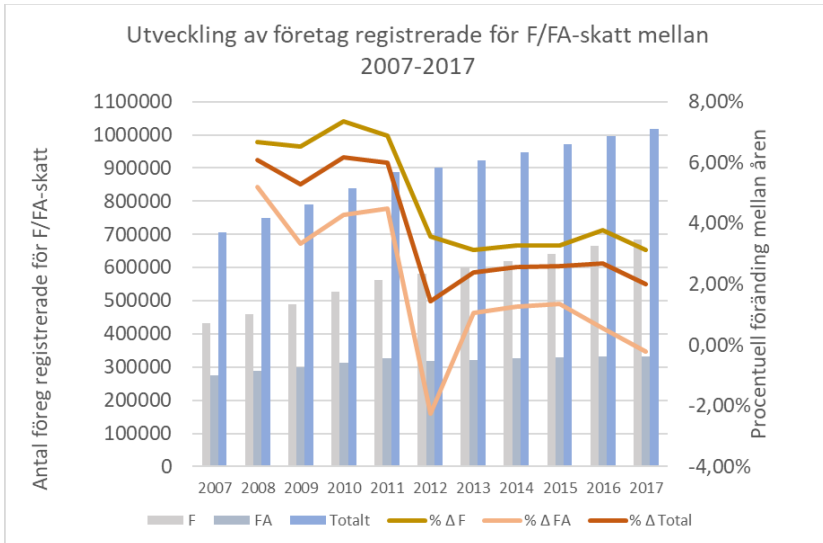
Vid utgången av år 2007 var 430 998 personer godkända för F-skatt och vid utgången av år 2017 hade antalet ökat till 685 029.

Av de som var godkända för F-skatt år 2017 var nästan 521 000 juridiska personer och drygt 164 000⁴⁰ fysiska personer. Det innebär att 76 procent av företagen med F-skatt var juridiska personer och 24 procent var fysiska personer detta år. Av den totala ökningen av antalet personer med F-skatt under åren 2007–2017 svarar juridiska personer för nästan 86 procent.

Utvecklingen av antalet registreringar för F-skatt och FA-skatt har varit positiv sett under hela den granskade perioden. Detta framgår av figur 5.1 nedan.

⁴⁰ Detta inkluderar således inte personer med FA-skatt, utan enbart de personer som endast beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Figur 5.1 Utvecklingen av antalet personer godkända för F/FA-skatt mellan åren 2007–2017



Källa: Skatteverket och egna beräkningar.

Tillväxten av antalet företag registrerade för F-skatt var störst mellan åren 2007 och 2011 och har sedan dess stagnerat. Under år 2012 minskade antalet personer registrerade för FA-skatt med 2,2 procent, en marginell minskning kunde även noteras under år 2017. Ökningstakten av antal godkända för F/FA-skatt gick ner kraftigt efter 2011 och har sedan dess nått ett nytt normalt läge med en lägre ökningstakt.⁴¹

Dessa observationer korrelerar relativt väl med den generella ökningstakten kring antalet företag i Sverige i den offentliga statistiken. Samma höga ökningstakt av antalet företag registrerade i Sverige kan inte ses mellan åren 2008 och 2010. Det går inte att dra några slutsatser om angivna data tyder på att synen på innehav av F-skatt förändrats bland företagare eller om det är det faktum att fler företagare övergått till aktiebolag som lett till att fler har F-skatt (se vidare nedan).

⁴¹ Delar av förändringen år 2011 beror på att SCB då ändrade definitionen av aktivt företag till ett företag som redovisat moms, arbetsgivaravgift eller debiterad preliminärskatt. I mitten av 2011 ändrades definitionen tillbaka till företag som är registrerat för moms eller som arbetsgivare.

Antal godkännanden för personer som har för avsikt att bedriva näringsverksamhet

I de fall Skatteverket vid ansökan om godkännande för F-skatt bedömer att näringsverksamheten ännu inte kommit i gång kan ett godkännande under vissa förutsättningar ändå beslutas. Förutsättningarna är att Skatteverket bedömer att det finns en avsikt att komma i gång med verksamheten inom en viss tid. Enligt Skatteverkets allmänna råd om godkännande för F-skatt bör med avsikt att bedriva näringsverksamhet avses att verksamheten kan beräknas starta inom tre månader från ansökningstillfället.⁴² Det finns dock ingen lagstadgad tidsram, utan varje ärende bedöms individuellt. Enligt uppgift från Skatteverket har det varit uteslutande fysiska personer som godkänns för F-skatt på avsikt eftersom juridiska personer har förutsatts i princip alltid bedriva näringsverksamhet.⁴³ Under år 2018 godkändes, enligt uppgift från Skatteverket, 1 005 personer för F-skatt innan verksamheten hade kommit i gång, vilket utgör cirka 2 procent av det totala antalet godkännanden för fysiska personer.⁴⁴

Ansökan och avslag

I tabell 5.8 redovisas antalet ansökningar och avslag för FA-skatt och F-skatt för såväl fysiska personer som för juridiska personer.

⁴² SKV A 2012:6.

⁴³ Se dock Skatteverket, Ställningstagande (2019), *Återkallelse av F-skatt – juridiska personer som inte bedriver verksamhet*, (dnr 202 65842-19/111).

⁴⁴ Enligt uppgift från Skatteverket så kan en handläggare åsätta de som godkänns för F-skatt "på avsikt" en särskild handläggningskod. Den statistiska uppgiften är hämtad utifrån dessa koder.

Tabell 5.8 Ansökningar och avslag för F-skatt och FA-skatt⁴⁵

År	Antal ansökningar, fysiska personer (F/FA-skatt)	Antal avslag, fysiska personer	Avslag i procent av fysiska personers ansökningar	Antal ansökningar, juridiska personer	Antal avslag, juridiska personer	Avslag i procent av juridiska personers ansökningar
2007	57 838	1 340	2,3	32 529	367	1,1
2008	52 372	1 378	2,6	27 281	410	1,5
2009	54 204	1 151	2,1	27 785	519	1,9
2010	57 015	1 152	2,0	35 601	731	2,1
2011	55 599	1 161	2,1	43 870	848	1,9
2012	51 215	1 333	2,6	39 671	801	2,0
2013	51 869	1 970	3,8	39 797	952	2,4
2014	50 921	2 429	4,8	41 094	1 060	2,6
2015	49 597	3 181	6,4	42 643	1 211	2,8
2016	49 193	3 827	7,8	46 008	1 348	2,9
2017	47 478	3 838	8,1	43 867	1 287	2,9

Källa: Skatteverket och utredningens egna beräkningar.

Ökat antal ansökningar om godkännande för F-skatt från juridiska personer

Under den ovan angivna perioden går det att notera en tydlig övervärling av ansökningar från fysiska personer till juridiska personer, i synnerhet från år 2010 och framåt. Som nämns ovan torde detta delvis kunna förklaras av sänkningen av lägsta tillåtna aktiekapital för privata aktiebolag under år 2010 samt att senare under samma år även revisionsplikten togs bort för små aktiebolag. I vilken utsträckning som förändringar i de materiella skattereglerna för att driva näringsverksamhet i fåmansföretag har påverkat valet av företagsform är svårt att uttala sig om. Det totala antalet registreringar har som framgår ovan varit relativt konstant under perioden. Andelen företagare som ansöker om godkännande för F-skatt i form av juridiska personer har dock ökat markant. Från cirka 36 procent år 2007 till cirka 47 procent år 2017.

⁴⁵ Den statistik som utredningen erhållit från Skatteverket var inte uppdelad enligt tabell 5.7 utan var uppdelad efter nyregistreringar och avslag. Under antagandet att alla ansökningar som inkommer till Skatteverket under ett år handläggs av Skatteverket samma år har utredningen valt att slå samman nyregistrering och avslag i den nya posten antal ansökningar.

Antalet avslag ökar

Antalet nyregistreringar för F-skatt påverkas såväl av antalet ansökningar som av antalet avslag. När det gäller antalet avslag för fysiska personer så kan det noteras en viss nedgång mellan åren 2009–2011. Från år 2014 och framåt så har däremot antalet avslag ökat för både fysiska och juridiska personer. Andelen avslag för fysiska personer ökar med mellan 0,5–1 procent per år mellan åren 2011–2017. Samtidigt som avslagen ökar, både som andel och i absoluta tal mellan åren 2011–2017, så minskar också antalet ansökningar för fysiska personer, dock inte i samma takt som avslagen ökar. Detta innebär att den avtagande ökningstakten av antalet fysiska personer som är godkända för F-skatt beror på fler avslag samt troligtvis även på att näringsverksamhet oftare bedrivs i andra företagsformer.

5.6.2 Företag som är registrerade endast under en kortare tid

För vissa företag så kan det finnas behov av ett godkännande för F-skatt endast under en kortare tidsperiod. Detta kan bero på flera olika saker. Det kan exempelvis vara så att verksamheten är säsongsbetonad eller att behov av F-skatt enbart behövdes för ett specifikt arbete/projekt. För att få en uppfattning om hur många av nyregistreringarna som är fortfarande är aktiva två år efter sin initiala registrering har utredningen inhämtat uppgift om detta för nyregistreringar år 2015.⁴⁶ Under år 2015 nyregistrerades totalt 92 240 företag som godkända för F-skatt. Av dessa återkallades 15 183 godkännanden under år 2016. Under år 2017 återkallades ytterligare 8 689 av godkännandena. Uppgifterna visar således att cirka 26 procent av totalt antal registrerade företag inte var godkända för F-skatt i mer än två år efter att de först registrerats.

5.7 Konkurrens på lika villkor

Ett väl fungerande näringsklimat förutsätter att det seriösa näringslivet skyddas och att osund konkurrens motverkas. Med osund eller illojal konkurrens menas när företag mer eller mindre medvetet och

⁴⁶ Företag som registrerats någon gång under år 2015 har jämförts med återkallelser för samma företag någon gång under 2016 och 2017. Ett företag kan således ha varit registrerat mer än ett eller två år men kategoriseras på helårsbasis.

systematiskt bryter mot olika regelverk för att skaffa sig orättvisa fördelar gentemot sina konkurrenter. Det kan exempelvis handla om att en leverantör inte redovisar rätt inkomster till grund för skatter och avgifter, inte följer arbetsrättsliga regelverk, inte anlitar personer med giltiga arbetstillstånd, inte bedriver något systematiskt arbetsmiljöarbete eller inte har rätt utbildning och kompetens för arbetet.

En förutsättning för sund konkurrens mellan företag är att det finns tydliga och enhetliga spelregler som behandlar företag lika och som ger bra förutsättningar att göra rätt.

5.7.1 Samverkan mot osund konkurrens

Arbetsmiljöverket har haft i uppdrag att under åren 2015–2018 ta krafttag mot den osunda konkurrensen.⁴⁷ Detta bland annat genom att förstärka tillsynen av företag som bryter mot arbetsmiljöreglerna för att få konkurrensfördelar. I budgetpropositionen för år 2018 satsade regeringen ytterligare resurser för att stärka myndigheternas arbete mot osund konkurrens.⁴⁸ Åtta myndigheter har fått i uppdrag att utveckla metoder för en myndighetsgemensam kontroll för att motverka fusk, regelöverträdelse och brottslighet i arbetslivet.⁴⁹

I syfte att skapa förutsättningar för sund konkurrens pågår också samverkan mellan arbetstagarorganisationer, arbetsgivarorganisationer, bransch- och intresseorganisationer samt myndigheter. En sådan samverkan sker genom *Stora branschgruppen*⁵⁰ som arbetar för lösningar som ska leda till ökad konkurrensneutralitet mellan företag i Sverige. Stora branschgruppen arbetar sedan år 2008 för att möjliggöra en sund konkurrens. Målet är att både företag och anställda ska känna att de verkar på säkra arbetsplatser, där alla agerar enligt gällande lagar och regler. För att uppnå detta måste myndigheter kunna genomföra kontroller för att säkerställa att lagar och regler

⁴⁷ Regeringen, beslut 2014-12-22, *Regleringsbrev för budgetåret 2015 avseende Arbetsmiljöverket*, A2014/4479/ARM A2014/4486/SV (delvis).

⁴⁸ Prop. 2017/18:1 avsnitt 1.4.

⁴⁹ I uppdraget ingår Arbetsmiljöverket, Arbetsförmedlingen, Ekobrottsmyndigheten, Försäkringskassan, Jämställdhetsmyndigheten, Migrationsverket, Polismyndigheten och Skatteverket.

⁵⁰ I Stora branschgruppen ingår Almega-Serviceföretagen, Arbetsförmedlingen, Arbetsmiljöverket, Byggnads, Ekobrottsmyndigheten, Facket för skogs-, trä- och grafisk bransch, Fastighets, Frisörföretagarna, Kommunal, Konkurrensverket, LO, Migrationsverket, Skatteverket, SMF, Svenska Taxiförbundet, Sveriges tvätteriförbund, Sveriges Åkeriföretag Transportarbetareförbundet och Upphandlingsmyndigheten.

följs. Detta leder även till att företag som anlitar andra företag kan säkerställa att deras underleverantörer är seriösa. Tre viktiga åtgärder som lyfts fram och som enligt gruppen leder till ökad konkurrensneutralitet är ändrad sekretesslagstiftning som möjliggör informationsutbyte mellan myndigheter, digital tillgång till Skatteverkets information även för privata aktörer samt att alla företag verksamma i svenska synliggörs, svenska som utländska.⁵¹

5.7.2 Lagöverträdelser som konkurrensmedel

Som framgår ovan samverkar olika myndigheter utifrån sitt eget ansvarsområde för att motverka osund konkurrens. Någon myndighet med ett övergripande ansvar finns inte.

Svartarbete

Konkurrensverket som är tillsynsmyndighet för den offentliga upphandlingen behandlade frågan om lagöverträdelser som konkurrensmedel i en rapport från år 2013.⁵² I rapporten beskrivs olika former av osund konkurrens och Konkurrensverket ger sin syn på hur upphandlande myndigheter kan motverka sådana företeelser i offentliga upphandlingar. Rapporten behandlar oseriös anbudsgivning, korruption i offentlig upphandling samt anbudskarteller och otillåtna anbudssamarbeten.

I rapporten konstaterar Konkurrensverket att svartarbete är den lagöverträdelse som medför störst konkurrensproblem i samband med oseriös anbudsgivning.⁵³ Som ett led i eller som en konsekvens av svartarbetet begås ofta också andra typer av brott som t.ex. penningtvätt, bokföringsbrott, missbruk av lönegarantin eller brukande av förfalskade handlingar. Konkurrensverket konstaterar också att

⁵¹ Stora branschgruppen (2017), *Stora branschgruppen presenterar tre åtgärdsförslag för Konkurrens på lika villkor*, version dec 2017.

⁵² Konkurrensverket, rapport 2013:6, *Osund konkurrens i offentlig upphandling – om lagöverträdelser som konkurrensmedel* med däri angivna källor.

⁵³ Att svart arbetskraft utgör ett allvarligt konkurrenshinder för seriösa företagare framgår också av tidigare utredningar se bl.a. *Ansvar för skatt vid entreprenad m.m.* (Ds Fi 1976:4), *Den grå arbetskraften och skattekontrollen* (Ds B 1980:10), *Branschsanering och andra metoder mot ekobrott* (SOU 1997:111) och *Skärpning gubbar! – Om konkurrensen, kvaliteten, kostnaderna och kompetensen i byggsektorn* (SOU 2002:115).

omfattningen av svartarbete i Sverige överlag är svår att fastställa, eftersom det ligger i själva svartarbetets natur att undanhålla kunskapen från myndigheterna.⁵⁴ Konkurrensverket ansåg inte att ekonomiska kontroller ensamt är effektiva utan att sådana kontroller måste kompletteras med andra åtgärder.

Konkurrensverkets redogörelse kring problemet med svart arbete stöds också av tidigare utredningar och av andra rapporter.⁵⁵ I kapitel 7 redogör utredningen närmare för svartarbete och på vilket sätt detta är kopplat till F-skattesystemet.

Andra lagöverträdelser

Även om svartarbete kan anses utgöra det största problemet i offentliga upphandlingar så finns även andra typer av överträdelser som skapar stora problem för konkurrensneutraliteten. Det gäller till exempel överträdelser av arbetsmiljölagstiftningen, brott mot olika regelverk som i hög grad är specifika för olika verksamheter samt avtalsbrott.⁵⁶

När det gäller arbetsmiljön konstaterade Arbetsmiljöverket i en rapport år 2012 att med ett ökat antal entreprenader och långa entreprenadkedjor i kombination med det svårtillämpade regelverket på upphandlingsområdet riskerar arbetsmiljöansvaret att bli otydligt.⁵⁷ Detta var också något som lyftes fram i betänkandet *Ett arbetsliv i förändring – hur påverkas ansvaret för arbetsmiljön?* (SOU 2017:24).⁵⁸

Även andra överträdelser av lagstiftning och regler som är specifika för olika typer av verksamheter kan förekomma i syfte att vinna

⁵⁴ I rapporten hänvisas till att Skatteverket beräknade skattefelet till 115–120 miljarder kronor eller cirka 5 procent av Sveriges bruttonationalprodukt år 2006. Svartarbetet bedömdes stå för ungefär halva det totala skattefelet – 66 miljarder kronor, se Skatteverkets rapport 2008:1, s. 7.

⁵⁵ Se bl.a. Brå, rapport 2007:27 *Organiserat svartarbete i byggbranschen* s. 122–123 och Brå, rapport 2011:7 *Storskaliga skattebrott – en kartläggning av skattebrottslingens kostnader*, s. 32.

⁵⁶ Se not 54 och Konkurrensverket, rapport 2013:6, s. 25–28.

⁵⁷ Arbetsmiljöverket (2012), *Förstudie kring det fortsatta arbetet med utländska företag och arbetstagare*. Konkurrensverket lyfter i sin rapport fram att även andra utredningar har kommit till samma slutsatser och hänvisar till bl.a. Arbetarrörelsens tankesmedja (2012), *Verkligheten på spåret – Rapport om villkoren för anställda och resenärer i Stockholms tunnelbana*; Ahlberg, K. och Bruun, N. (2010) *Upphandling och arbete i EU*, SIEPS rapport 2010:3, s. 141–145.

⁵⁸ SOU 2017:24, s. 127. Se också Arbetsmiljöverket (2012), *Förstudie kring det fortsatta arbetet med utländska företag och arbetstagare*, s. 10 och LO (2010), *När arbetskraftskostnaderna pressar priset – en genomlysning av offentliga investeringar i infrastruktur* s. 23.

konkurrensfördelar. Det kan till exempel gälla regler för yrkestrafik, hantering av miljöfarligt avfall eller hälso- och sjukvård.⁵⁹

5.8 Förenklingsarbeten för företag och myndigheter

I budgetpropositionen för år 2018 anger regeringen att digitalt ska vara förstahandsval i den offentliga förvaltningens verksamhet och i kontakter med privatpersoner och företag.⁶⁰ Det ska vara enkelt att digitalt komma i kontakt med det offentliga Sverige och uppgifter ska om möjligt bara behöva lämnas en gång.

Med detta som utgångspunkt finns pågående lagstiftningsarbeten samt utvecklingsprojekt såväl nationellt som internationellt som på olika sätt har betydelse för utredningens uppdrag.

5.8.1 En digitalt samverkande förvaltning

Den snabba tekniska utvecklingen innebär att det finns en stor potential i ökad digital samverkan för att ge medborgare enklare och sammanhängande e-tjänster, minska behovet av uppgiftslämnande och effektivisera myndigheternas verksamheter. Frågor om digitalisering har behandlats i ett flertal olika utredningar och genomsyrar många myndigheters utvecklingsarbeten. Ett led i detta är inrättandet av Myndigheten för digital förvaltning (DIGG) som startade den 1 september 2018.⁶¹ Myndighetens uppdrag är att samordna och stödja den förvaltningsgemensamma digitaliseringen i syfte att göra den offentliga förvaltningen mer effektiv och ändamålsenlig.

Målet är att digitalt ska vara förstahandsval i den offentliga förvaltningen. Just när det gäller uppgifter som rör företag anses det dock finnas en stor förbättringspotential. Detta anses bero på att digitaliseringen har gått långsammare för företag än för privatpersoner. I betänkandet *Juridik som stöd för förvaltningens digitalisering* (SOU 2018:25) framförde utredningen bl.a. att en förklaring till att utvecklingen för digitala tjänster riktade till juridiska personer gått långsammare kunde vara att det saknas en utpekad myndighet som

⁵⁹ Konkurrensverket, rapport 2013:6, s. 27.

⁶⁰ Prop. 2017/18:1, utg. omr. 2, avsnitt 6.2.

⁶¹ Kommittédirektiv 2017:117 *Inrättande av en myndighet för digitalisering av den offentliga sektorn*.

ensam ansvarar för att registrera alla typer av juridiska personer. Registreringsansvaret är i stället fördelat på flera olika aktörer, bl.a. Bolagsverket, Skatteverket, länsstyrelser och Lantmäteriet. För vissa juridiska personer saknas dessutom krav på registrering, t.ex. för föreningar, nätverk, klubbar och andra liknande sammanslutningar. En konsekvens av det splittrade ansvaret är att det saknas ett centralt register eller decentraliserat system över samtliga juridiska personer dit det också går att koppla uppgifter om behöriga företrädare.⁶²

5.8.2 Internationella samarbeten för digitalisering och standardisering för företag

Ett arbete med att digitalisera och standardisera företagens rapportering till myndigheter pågår också i myndighetsövergripande projekt. Olika åtgärder har minskat både antalet rapporteringar till myndigheter och banker och det administrativa arbetet för överföring av data. Det nordiska samarbetsprojektet Nordic Smart Government (NSG) är ett led i detta arbete.⁶³ NSG har visionen att förenkla för företagare genom digitalisering och smart hantering av ekonomiska och finansiella data. I samarbetet ingår Bolagsverket och registermyndigheterna i Danmark, Norge, Finland, Island samt The Finnish Association of Accounting Firms. I ett system med Smart Government kan företagen i realtid tillgängliggöra finansiella data till myndigheter och privata intressenter. Det innebär minskat uppgiftslämnande för företagen och förutsättningar för tillväxt och datadriven innovation. Enligt de beräkningar som gjorts i det nordiska samarbetet finns det en potential vid ett fullt genomförande av Smart Government som skulle resultera i ett ekonomiskt nyttovärde på upp till 10 miljarder euro.⁶⁴

I detta sammanhang bör också principen om uppgiftslämnande endast en gång, ”The Once-Only Principle” nämnas. Principen har kommit till uttryck inom EU genom *The Once-Only Principle Project* (TOOP) som startade i januari 2017. Projektets syfte är att i första hand minska de administrativa bördorna för företag som

⁶² SOU 2018:25, s. 77.

⁶³ Se bl.a. Regeringen, beslut 2018-03-21 *Uppdrag att utveckla tjänsten för digital ingivning av årsredovisningar m.m. för alla företagsformer*, (N2018/02033/FF).

⁶⁴ <https://bolagsverket.se/om/oss/press/meddelanden/2018/digital-inlamning-av-arsredovisning-oppnar-nya-mojligheter-1.16280+&cd=1&hl=sv&ct=clnk&gl=se> (hämtad 2019-04-19).

kommunicerar med offentlig sektor. Det syftar också till att minska administrationen inom förvaltningen. Att återanvända uppgifter av god kvalitet, som redan finns hos myndigheter, som underlag för olika typer av åtgärder och beslut skapar förutsättningar för än mer rättssäkra förfaranden. Att förvaltningen inte gång efter annan kräver inrapportering av samma uppgifter underlättar också för de enskilda samtidigt som antalet tillfällen när fel kan uppstå i de uppgifter som lämnas minskar.⁶⁵ Inom EU-projektet pågår ett arbete för att underlätta för utländska företagare att utföra ärenden mot europeiska myndigheter digitalt i vilket Skatteverket tillsammans med Bolagsverket och eGovlab vid Stockholms universitet deltar. Projektet ska möjliggöra även för utländska företagare att digitalt ansöka om bland annat registrering för att bli godkända för F-skatt. E-tjänsten kommer att göra det möjligt för förifyllda uppgifter som redan lämnats till annan myndighet i hemlandet. Detta får betydelse om fler utländska företag kommer att anmäla sig för registrering och även ansöka om godkännande för F-skatt med anledning av det förslag till som rör beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige. Antalet arbetsgivare som ska anmäla sig för registrering beräknas i sådana fall öka med cirka 7 600 per år.⁶⁶

5.8.3 Myndigheternas digitala förenklingsarbete för företag och myndigheter

Myndigheter som hanterar information från företag har också samarbeten med varandra i syfte att underlätta företagens uppgiftslämnande och effektivisera myndigheternas och näringslivets informationshantering. Som exempel kan nämnas e-samverkansprogrammet (eSam). Programmet är ett medlemsdrivet program för samverkan mellan 21 myndigheter och Sveriges kommuner och landsting som arbetar för att underlätta och påskynda digitaliseringen av det offentliga Sverige.

Digitaliseringen ger myndigheter möjlighet att erbjuda enklare lösningar för företag. I stället för att använda blanketter eller e-tjänster för att utföra sina uppgifter kan man utföra uppgifterna direkt i

⁶⁵ För mer information se www.toop.eu/

⁶⁶ Lagrådsremiss *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige*, den 17 maj 2018, s. 112.

det egna systemet. Med öppna applikationsprogrammeringsgränssnitt (API) kan exempelvis delar av Skatteverkets information integreras i företagens system eller i system som företagen har köpt från programvaruföretag. Företagen kan därmed utföra sina uppgifter gentemot Skatteverket på ett smidigare sätt. Det handlar bland annat om förenkling inom redovisning, fakturering och löneadministration. Skatteverket publicerade under år 2017 ett första öppet API och har under 2018 fortsatt utveckla fler sådana tjänster.

När det gäller F-skattesystemet kan nämnas att ett sätt att möjliggöra en bättre service är att skapa ett öppet API för företagsregistrering. Detta innebär att Skatteverkets API tillsammans med Bolagsverkets möjliggör en registreringsprocess för kunden. API:et skulle då även kunna nyttjas av privata aktörer som har företagsregistrering som ett erbjudande till sina kunder. Andra utvecklingsinsatser som rör F-skattesystemet är att underlätta kontroll vid upphandling. Genom att skapa ett öppet API som innehåller till exempel ett ja eller nej på uppgift om F-skatt, moms- och arbetsgivarregistrering samt beslutade arbetsgivaravgifter de tre senaste månaderna skulle möjligheterna att få ut relevant information vid upphandling väsentligt förenklas och förbättras.⁶⁷

I sammanhanget finns också skäl att nämna Bolagsverkets nya tjänst för digital ingivning av årsredovisning för aktiebolag som följer regelverket *Årsredovisning i mindre företag* som öppnades i mars 2018. Bolagsverket har i tilläggsuppdrag att utvidga tjänsten till att också omfatta större företag som redovisar enligt regelverket *Årsredovisning och koncernredovisning*.⁶⁸ Bolagsverket har genomfört uppdraget i samarbete med Bokföringsnämnden, Skatteverket, SCB och representanter från det svenska näringslivet. Finansinspektionen har i ett vidgat samarbete bidragit med kunskap och information inom sitt ansvarsområde. Genom en digital lösning för inlämning av årsredovisningar och koncernredovisningar ska finansiell information enkelt lämnas endast en gång och sedan återanvändas av myndigheter och andra intressenter.

⁶⁷ Stöd för ett sådant utlämnande via medium för automatiserad behandling finns om informationen lämnas ut till uppdragsgivare för kontroll i samband med upphandling och under avtals-tiden enligt 10 a § förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskatt-ningsverksamhet.

⁶⁸ Regeringen, beslut 2018-03-21 (N2018/02033/FF), *Uppdrag att utveckla tjänsten för digital ingivning av årsredovisningar m.m. för alla företagsformer*.

5.9 Utredningens analys och bedömning

Utredningen har i uppdrag att analysera om och på vilket sätt utformningen av näringsbegreppet i 13 kap. 1 § IL, och bestämmelserna om godkännande för F-skatt och dess rättsverkningar inverkar på företagens villkor. Utifrån analysen ska utredningen redogöra för om det finns behov av att ändra bestämmelserna. Förslagen ska i så fall ha som utgångspunkt att förbättra villkoren för att starta, driva och utveckla företag samt bidra till en ökad sysselsättning. Detta ska dock vägas mot behovet av att värna skatteintäkterna och motverka skattefusk och skatteundandragande.

5.9.1 Näringsbegreppets betydelse för företagens villkor

Utredningens bedömning: Utformningen av näringsbegreppet i 13 kap. 1 § IL är ändamålsenligt utifrån den inverkan begreppet har på företagens villkor. Det finns inte något behov att ändra den nuvarande utformningen av näringsbegreppet eller dess koppling till F-skattesystemet.

Skälen för utredningens bedömning

Utformningen av näringsbegreppet är ändamålsenligt

Näringsbegreppet i 13 kap. 1 § IL definierar vad som utgör näringsverksamhet i skatterättslig mening. Näringsverksamhet är förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Om näringskriterierna är uppfyllda ska inkomster och utgifter beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Om det brister i något av dessa avseenden är det fråga om ett annat inkomstslag om inte inkomsten är skattebefriad. Tolkningen av begreppet i inkomstskattelagen avgör således i första hand vilka materiella skatteregler som ska tillämpas vid inkomstbeskattningen.

Näringsbegreppet är väletablerat och har i princip inte ändrats sedan kommunalskattelagen (1928:370) var gällande. Däremot har bestämmelser som exemplifierat eller förtydligat hur kriterierna i definitionen ska tolkas och vad som är inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet (tidigare rörelse) utvecklats under årens

lopp. Sådana ändringar kan sägas ha inneburit att näringsbegreppet har fått en något utvidgad innebörd trots att utformningen i förhållande till kommunalskattelagens regel inte har ändrats på något avgörande sätt (se vidare avsnitt 6.2.1).⁶⁹ Näringsbegreppets närmare innebörd har också under lång tid mejslats ut i praxis där bedömningen av om en verksamhet utgör näringsverksamhet eller inte görs efter en helhetsbedömning utifrån ett antal olika omständigheter (se avsnitt 4.3.3).

Utformningen av näringsbegreppet har främst har betydelse för vem som anses bedriva näringsverksamhet vilket innebär att ändringar i begreppet kan medföra en minskning eller ökning av antalet personer som betraktas som företagare. Personens inkomster beskattas då i enlighet med bedömningen. Skattereglerna ska dock vara utformade på sådant sätt att de är neutrala i förhållande till ekonomiskt handlande enligt den s.k. neutralitetsprincipen.⁷⁰ Tanken är att skattereglerna inte ska påverka den skatteskyldiges val mellan olika handlingsalternativ, dvs. två alternativ som är ekonomiskt likvärdiga innan beskattningen ska även vara ekonomiskt likvärdiga efter beskattningen.

När det gäller förutsättningarna för företag att komma i gång, växa och bli framgångsrika finns det en mängd faktorer som har stor inverkan.⁷¹ Hur de materiella skatte- och momsregler som följer av inkomstslaget är utformade samt hur komplicerade regelverken upplevs har trots neutralitetsprincipen stor betydelse. Det är, bl.a. med hänsyn till detta, svårt att isolera effekten av den inverkan som näringsbegreppet ensamt har på företagens villkor att starta, driva och utveckla sina verksamheter.

Utredningen bedömer att andra faktorer har större inverkan på företagens villkor än själva utformningen av näringsbegreppet. För detta talar även utvärderingen av den senaste lagändringen år 2009

⁶⁹ Som exempel kan nämnas att vid införandet av inkomstskattelagen kom också vinster och förluster vid avyttring av kapitaltillgångar i större utsträckning att ingå i uttrycket "inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet".

⁷⁰ Neutralitetsprincipen har behandlats i ett stort antal framställningar, se t.ex. Rabe, G. och Hellenius, R., *Det svenska skattesystemet*, s. 47 och Lodin S-O. m.fl. *Inkomstskatt del 1, en läro- och handbok i Skatterätt*, s. 45–49.

⁷¹ Se t.ex. Tillväxtverkets rapport 0232 i serien *Företagens villkor och verklighet 2017*, i vilken bl.a. anges att de personalrelaterade reglerna samt regler kopplade till skatt och moms är de som upplevs som störst hinder för tillväxt, s. 24.

som bl.a. lyfte fram att den effekt som ändrade arbetssätt hos Skatteverket och andra förenklingar för företagande fått, spelat en stor roll för företagandets villkor.⁷² Det har inte heller framkommit synpunkter på att den nuvarande utformningen av näringsbegreppet i förhållande till F-skattesystemet har några negativa effekter på företagens villkor att starta, driva och utveckla sin verksamhet.⁷³ Utredningen kan konstatera att tolkningen av begreppet i rättspraxis också kommit att anpassas efter förändringar i samhällsutvecklingen.⁷⁴

Mot bakgrund av ovanstående anser utredningen att den nuvarande utformningen av näringsbegreppet är ändamålsenlig utifrån den inverkan begreppet har på företagens villkor. Det finns inte skäl, att i syfte att förbättra villkoren för att starta, driva och utveckla företag, föreslå några ändringar av den nuvarande utformningen.

F-skattesystemets koppling till näringsbegreppet i inkomstskattelagen är ändamålsenlig

Den inverkan som näringsbegreppet i vissa fall kan få på företagens villkor genom dess koppling till F-skattesystemet är betydligt tydligare än inverkan på grund av begreppets utformning (se vidare avsnitt 5.9.2). Det ligger inte utredningens uppdrag att överväga ett slopande av F-skattesystemet och utredningen överväger inte heller några ingripande förändringar i grunden för F-skattesystemet. Med hänsyn till uppdraget att analysera på vilket sätt utformningen av näringsbegreppet i 13 kap. 1 § IL inverkar på företagens villkor finns likväl skäl att kort beröra frågan om näringsbegreppets koppling till F-skattesystemet.

Frågan behandlades i betänkandet *F-skatt åt flera* (SOU 2008:76 s. 165–171) med uppdrag att utreda om det var ändamålsenligt att behålla kravet på att bedriva näringsverksamhet för att tilldelas F-skattsedel eller om det fanns andra sätt att avgöra vem som ska göra skatteavdrag och vem som själv ska betala in preliminär skatt på arbetsinkomst samt betala socialavgifter. Utredningen redogjorde

⁷² Notera att utvärderingen främst fann att lagändringen i första hand befäst den praxis som redan fanns och därmed i sig troligtvis inte hade haft någon märkbar påverkan på företagandets villkor.

⁷³ Det ska dock noteras att Svenskt Näringsliv 2018-11-13 har hemställt att 13 kap. 1 § IL ändras (Fi2018/03566). Frågan avsåg tolkningen av näringsbegreppet när det gäller inkomster från styrelseuppdrag.

⁷⁴ Jfr bl.a. Lagrådets yttrande utdrag ur protokoll vid sammanträde 2008-10-06, bilaga 5 prop. 2008/09:62.

för ett flertal alternativa lösningar där kopplingen till näringsbegreppet i 13 kap. 1 § IL i inkomstskattelagen helt eller delvis bröts och där en tilldelning av F-skatt skulle ske på väsentligen andra grunder. Det mest ingripande alternativet som redovisades var en ändring av betalningssystemet för socialavgifter där varje försäkringstagare själv fick svara för inbetalningen till socialförsäkringen motsvarande det system som finns i Danmark. F-skatten skulle således endast behålla sin styrande funktion i förhållande till preliminärskatteavdraget. Uppbördseffektiviteten skulle enligt utredningens mening inte påverkas eftersom F-skattsedeln behöll sin rättsverkan avseende vem som bar betalningsansvaret för preliminärskatten. Detta alternativ innehöll enligt utredningens mening många intressanta delar men innebar omfattande förändringar av hela skattebetalningssystemet vilka inte rymdes inom utredningens uppdrag. När det gällde andra alternativa lösningar som redovisades, vilka delvis eller helt bröt kopplingen till näringsbegreppet i inkomstskattelagen, framstod problemet med att F-skattesystemets förutsebarhet skulle försämrats som den största nackdelen.

Ett grundläggande syfte med F-skattesystemet är att det ska vara klart, enkelt och förutsebart i fråga om vem som ska betala in skatter och avgifter för utfört arbete. Det nuvarande systemet med en koppling till inkomstskattelagen innebär att den som är godkänd för F-skatt ska uppfylla kriterierna för näringsverksamhet vid beskattningen. Utan att göra någon mer omfattande analys av själva kopplingen mellan F-skattesystemet och inkomstskattelagen, vilket även i nu aktuell utredning ligger utanför uppdraget, kan ändå konstateras att ett system där kopplingen till 13 kap. 1 § IL bryts torde leda till ett mindre förutsebart och effektivt system för såväl Skatteverket som den enskilde. Det torde också kunna få negativa effekter i form av en ökad risk för skatteundandragande och minskad uppbördseffektivitet då fler personer som inte anses bedriva näringsverksamhet ändå skulle kunna vara godkända för F-skatt. Utredningen delar den tidigare utredningens bedömning om att det nuvarande F-skattesystemets koppling 13 kap. 1 § IL är ändamålsenligt.

5.9.2 F-skattesystemets inverkan på företagens villkor

Utredningens bedömning: Bestämmelserna om godkännande för F-skatt inklusive dess rättsverkningar har stor inverkan på förutsättningarna för att starta, driva och utveckla företag. Bestämmelserna ska därför vara enkla, tydliga och lätthanterliga för både enskilda och myndigheter.

Ett godkännande som missbrukas leder till osund konkurrens och påverkar företagsklimatet negativt. Det måste därför finnas bra förutsättningar för Skatteverket att vägra och att återkalla ett godkännande för F-skatt för den som inte konkurrerar på lika villkor.

Skälen för utredningens bedömning

Att vara godkänd för F-skatt har stor inverkan på förutsättningarna för att starta, driva och utveckla tjänsteföretag

F-skattesystemet har en inverkan på företagens villkor. På vilket sätt och graden av inverkan varierar beroende på företagsform och beroende av vilken typ av verksamhet som bedrivs. Det är främst i samband med att ett företag startar sin verksamhet som det går att dra några slutsatser om det orsakssamband som ett godkännande för F-skatt har för företaget. När en verksamhet väl har fått ett godkännande är det svårare att isolera F-skattesystemets effekter på företagen då förutsättningar till utveckling och tillväxt också påverkas av en stor mängd andra faktorer som behovet av kompetensförsörjning, konjunktur, materiella skatteregler m.m. Det är därför, av samma skäl som anges i analysen om näringsbegreppets inverkan, inte möjligt att helt isolera den effekt som F-skattesystemet och dess rättsverkningar har på företagens förutsättningar att starta, driva och utveckla sin verksamhet.

Inhämtat underlag visar att endast en mindre andel av företagen bedriver verksamhet utan att vara godkända för F-skatt. Det skiljer sig dock åt mellan olika sektorer. Det finns branscher där en majoritet bedriver näringsverksamhet utan F-skatt. Inom exempelvis jordbruk, skogsbruk och fiske är det endast 37 procent av de aktiva företagen som bedriver näringsverksamhet med godkännande för

F-skatt.⁷⁵ Sett över samtliga sektorer och samtliga storleksklasser bedriver 80 procent näringsverksamhet med F-skatt, vilket redovisas i tabell 5.5. Enligt utredningens mening visar underlaget på att F-skattesystemet torde ha stor betydelse för förutsättningarna att bedriva näringsverksamhet i Sverige i dag.

För en näringsidkare som mottar ersättning för arbete ses det ofta som en förutsättning att vara godkänd för F-skatt för att kunna driva sin verksamhet även om det inte utgör ett formellt krav. För ett företag med sådan verksamhet kan ett godkännande för F-skatt och ett återopande därav vidare ha avgörande betydelse för om företaget får ett uppdrag eller inte.⁷⁶ Detta har sin grund i de direkta rättsverkningar som följer av ett godkännande och återopandet av detta, dvs. att utbetalaren inte behöver göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter. För andra företag torde F-skattesystemet också ha en indirekt inverkan på så sätt att ett godkännande för F-skatt signalerar att näringsidkaren åtminstone uppnår en viss grad av stabilitet, i den meningen att denne till exempel sköter sina skattebetalningar.

När det gäller F-skattesystemets indirekta inverkan på företagens villkor vill utredningen särskilt lyfta fram följande. Syftet med F-skattesystemet är, liksom det var när det infördes, att skapa en tydlighet och förutsebarhet i fråga om skyldigheterna för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för den som betalar ut ersättning till annan för utfört arbete. Även om F-skattesystemet har en inverkan på företagens villkor utgör det inte ett krav för att bedriva näringsverksamhet. Utredningen anser därför att det är viktigt att utformningen av bestämmelserna i 9 kap. SFL sker med utgångspunkt i hur skatter och avgifter ska betalas och att dess indirekta effekter i andra avseenden inte ges för stor betydelse. Med hänsyn till den direkta betydelse som F-skattesystemet har för företag i tjänstesektorn ska dock det huvudsakliga syftet med F-skattesystemet värnas och ändringar i systemet ska inte leda tillbaks till en ökad osäkerhet för den som betalar ut ersättning för utfört arbete.

⁷⁵ Gäller för företag utan anställda enligt SCB:s företagsregister.

⁷⁶ Jfr bl.a. prop. 2008/09:62 s. 22.

*Några generella kunskapskrav för att bli godkänd för F-skatt
bör inte införas*

Det har från tid till annan diskuterats om det finns skäl att införa generella krav för att starta och driva näringsverksamhet. Kravet skulle till exempel kunna gälla kunskaper i ett företags skötsel, bokföring, kalkylering och skattelagstiftning.⁷⁷ I vilken utsträckning sådana kunskaper har betydelse för att långsiktigt bygga upp livskraftiga företag kan dock diskuteras. Frågan är om inte andra faktorer som exempelvis personliga egenskaper som drivkraft, uthållighet, förmåga att sälja och långsiktigt affärsstrategiskt tänkande har större betydelse för ett framgångsrikt företagande. Mer djupgående kunskaper om bokföring, redovisning, skattelagar m.m. är förstås viktigt för den företagare som vill hantera räkenskaperna själv. Bristande kunskaper inom dessa områden kan dock kompenseras genom att företagaren köper in tjänster för bokföring, revision och skattekonsultation. Det ökar också möjligheten att koncentrera sig på att utveckla sina affärsidéer m.m.

Det får ändå anses rimligt att den som vill bedriva näringsverksamhet känner till vad som kan förväntas av den som startar företag, vilket innebär att det åtminstone bör krävas kännedom om vilka grundläggande regler som gäller. Sådan kännedom är viktig ur ett skatteuppbördsperspektiv men kanske ännu viktigare sett ur den enskildes perspektiv. Bristande kännedom om vad som följer av att driva näringsverksamhet hos den enskilde kan leda till allvarliga konsekvenser som hade kunnat undvikas genom kunskap och bra information om vilka skyldigheter en företagare har. Ökad kunskap minskar också risken för oaktsamma fel. Som exempel kan nämnas personer som har för avsikt att starta en näringsverksamhet och därför ansöker om att bli godkända för F-skatt men där verksamheten inte riktigt kommer i gång. I dessa fall kan obetald preliminär skatt, skönsbeskattningar eller förseningsavgifter för eventuella skattedeclarationer leda till skuldföring som uppstår i onödan då den debiterade preliminära skatten egentligen borde varit noll och personen kanske aldrig borde varit registrerad för moms och arbetsgivaravgifter. Det är därför viktigt att lyfta fram att den som har för avsikt att bedriva näringsverksamhet också förstår vad det innebär i olika avseenden.

⁷⁷ Se t.ex. SOU 1984:8 s. 243-244, SOU 2008:121 s. 84, motion 2009/10:N457 och prop. 2009/10:148 samt näringsutskottets avslag av möjligheten att ta företagarkörkort i statlig regi i 2009/10:NU25.

Här fyller givetvis den information som myndigheter bidrar med, och som är särskilt riktad till den som vill starta företag, en viktig funktion.

Det kan dock ifrågasättas om informationsinsatser är tillräckliga eller om det finns ett behov av andra kompletterande åtgärder för att undvika att oavsiktliga fel begås. I detta sammanhang kan nämnas effekterna av reformen om att avskaffa revisionsplikten för små aktiebolag, som trädde i kraft den 1 november 2010.⁷⁸ I Riksrevisionens granskning av reformen redovisas slutsatsen att nackdelarna var större än fördelarna. Enligt Riksrevisionen hade reformen visserligen inneburit att aktiebolagen fått ökad valfrihet, men de som valt bort revision hade inte haft högre tillväxt, snarare tvärtom.⁷⁹ Den kostnadsbesparing som bolagen gjorde på att inte ha revision var liten, lönsamheten blev inte bättre och samtidigt innebar avsaknaden av revision minskade möjligheter till kontroll och insyn i bolagen. Riksrevisionen konstaterade bl.a. att formaliafelen i årsredovisningarna ökat betydligt sedan revisionsplikten avskaffades.

Utredningen anser att det finns skäl att betona vikten av att den som driver företag har grundläggande kunskaper om vilket ansvar det innebär att bedriva näringsverksamhet med godkännande för F-skatt och att därmed själv ansvara för att betala sina skatter och avgifter. Skälen är emellertid inte så starka att det är motiverat att införa några generella kunskapskrav för att vara godkänd. Sådana generella krav skulle öka den administrativa bördan för såväl företag som för kontrollerande myndigheter. Det skulle också skapa svåra bedömningssituationer och gränsdragningsproblem samt resa omotiverade hinder mot nyföretagande. Enligt utredningens mening är det inte heller de materiella kunskaperna i sig som är det väsentliga utan snarare den enskildes kännedom om vilka åtaganden och skyldigheter som ett företagande innebär och vilka konsekvenser som företagandet kan få i olika avseenden. Det finns också, enligt utredningens mening, starka skäl att ur ett principiellt perspektiv betona vikten av näringsfrihet genom att inte ställa upp några mer generella krav på kunskaper som begränsar möjligheterna att starta företag. Detta utesluter dock inte att det kan finnas skäl att höja kraven på skötsamhet.

⁷⁸ Se bl.a. Riksrevisionen, RIR 2017:35, *Avskaffandet av revisionsplikten för små aktiebolag – en reform som kostar mer än den smakar*.

⁷⁹ Jfr Huq, m.fl. *Free to choose: Do voluntary audit reforms increase employment growth?* HUI Working Paper Series, number 131.

Åtgärder för att stärka det seriösa näringslivet ska riktas mot dem som missbrukar systemet

Med grundinställningen att det även fortsättningsvis ska vara enkelt att bli godkänd för F-skatt ställs krav på effektiva åtgärder mot dem som missbrukar systemet. En sund konkurrens mellan företag handlar om, förutom att det ska finnas tydliga och enhetliga spelregler, att ett företag inte ska ha en fördel framför andra på grund av fusk.

Svartarbete och andra typer av lagöverträdelser skapar stora problem för konkurrensneutraliteten och oseriösa personer kan på olika sätt kringgå systemen. Företag som drivs av personer som kringgår regelverken kan också vara svåra att upptäcka då de utan en närmare granskning kan uppvisa en betryggande ekonomisk stabilitet. När det gäller svart arbetskraft är det dessutom ofta svårt att i efterhand utreda och lagföra dessa, bevisläget kan vara dåligt och utredningarna är ofta komplicerade och tar lång tid. När det gäller lagöverträdelser i samband med offentliga upphandlingar får det också anses vara ett problem i sig om allmänhet och företag får uppfattningen att leverantörer som fuskar med skatter och avgifter eller på annat sätt kringgår regelverk kan få offentliga uppdrag. Konkurrensverket har beräknat värdet av de inköp som omfattas av upphandlingsreglerna till 683 miljarder kronor 2016.⁸⁰ Såvitt utredningen känner till saknas det i dag kunskap om i vilken utsträckning aktörer inom den organiserade brottsligheten är aktiva i offentliga upphandlingar. Polismyndigheten uppger dock att det finns konstaterade fall, och att det finns en uppenbar risk för att det offentligas inköp utnyttjas för komplexa brottsupplägg som leds och styrs av aktörer inom den organiserade brottsligheten.⁸¹

Mot denna bakgrund finns det enligt utredningens mening skäl att se över bestämmelserna i 9 kap. SFL i syfte att förebygga att personer som använder lagöverträdelser som konkurrensmedel över huvud taget ska kunna verka på marknaden. Vid sidan av prövningen om villkoren är uppfyllda vid ansökan om godkännande för F-skatt krävs också en effektiv uppföljning av dem som är godkända. För att förbättra villkoren för seriösa företag anser därför utredningen att

⁸⁰ *Statistik om offentlig upphandling 2018*, Upphandlingsmyndigheten (2018:2 och Konkurrensverket (2018:9).

⁸¹ Polismyndigheten (2017), *Myndighetsgemensam lägesbild om organiserad brottslighet 2018–2019*, s. 6.

Skatteverket bör ges bättre förutsättningar att följa upp dem som är godkända för F-skatt.

Sammanfattningsvis anser utredningen att det måste finnas bra förutsättningar att vägra och att återkalla ett godkännande för F-skatt för den som använder lagöverträdelse som konkurrensmedel. Ett system där främst uppföljningen förstärks innebär en möjlighet att vidta åtgärder endast mot dem som brutit mot de regler som gäller för att vara godkänd för F-skatt. Det innebär också att tyngdpunkten i det svenska systemet som bygger på näringsfrihet, även fortsättningsvis kommer att läggas på åtgärder för dem som missbrukar systemet.

Utredningens överväganden och förslag som bl.a. har sin grund i ovanstående presenteras i avsnitt 8.4.1, 8.4.2, 8.5.1, 8.5.3 och 8.6.1.

Utformningen av bestämmelserna ska förenkla för företagen

Det finns många åtgärder som kan vidtas i syfte att förbättra företagsklimatet. När det gäller regelverken kan dessa ibland upplevas som krångliga och mängden av uppgiftslämnande som betungande. En utgångspunkt för utredningens arbete har varit att företagets administration ska underlättas och pappershanteringen minska. Standardiserade bestämmelser kan i det avseendet skapa förutsättningar för ökad effektivitet, säkerhet, transparens och spårbarhet. Som framgår av avsnitt 5.8 pågår också på olika håll förenklingsarbeten som rör F-skattesystemet.

Utredningen vill i detta sammanhang lyfta fram vikten av sådana förenklingsarbeten och betona att bestämmelserna i 9 kap. SFL också måste utformas på ett sådant sätt att det skapar förutsättningar för såväl Skatteverket som andra myndigheter att förfarandet vid handläggningen av ansökningar och återkallelser kan ske på ett för företagen så enkelt sätt som möjligt.⁸²

Utredningens överväganden och förslag som kan få positiva effekter i ovanstående avseende presenteras i avsnitt 8.3.1, 8.5.2.

⁸² I Tillväxtverkets remissvar på utredningens delbetänkande SOU 2018:49, Fi2018/02428/S5 (dnr Å 2018-1309) lyfter också Tillväxtverket fram webbsidan verksamt.se som drivs i samverkan med andra myndigheter, däribland Skatteverket som är till för att förenkla för företag. Tillväxtverket anser att det bör finnas bra information om egenanställning och att Verksamt.se kan användas som en kanal för det. Det måste då ske i samverkan med Skatteverket som har expertkunskapen.

5.10 Särskilt om återkallelse vid överträdelse av konkurrensbestämmelser

Den som fått näringsförbud ska inte godkännas för F-skatt och ett godkännande ska återkallas. Näringsförbud kan meddelas på grund av vissa brott, i samband med konkurs, på grund av underlåtenhet att betala skatt m.m. eller på grund av överträdelse av konkurrensbestämmelser. Bestämmelserna finns i 4–7 §§ lagen (2014:836) om näringsförbud. Grund för att vägra eller återkalla ett godkännande för F-skatt föreligger också för den som är försatt i konkurs eller inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig. Detta gäller oavsett om förhållandet har lett till näringsförbud.

Vid överträdelse av konkurrensbestämmelser är det endast om näringsförbud har meddelats som det finns grund att vägra eller återkalla ett godkännande för F-skatt. Utredningen har i uppdrag att särskilt analysera om det finns behov av att införa en möjlighet att vägra eller återkalla ett godkännande vid överträdelse av konkurrensbestämmelser som inte lett till näringsförbud.

5.10.1 Närmare om bestämmelserna i konkurrenslagen

Till grund för bestämmelserna i konkurrenslagen ligger uppfattningen att dynamik och tillväxt i en ekonomi förutsätter att det råder en effektiv konkurrens på marknaden som är till nytta för konsumenterna. Dessa utgångspunkter är av stor betydelse vid tillämpningen av bestämmelserna i lagen. För att inte företagen genom sina egna åtgärder ska kunna sätta konkurrensen ur spel och hindra dynamik och tillväxt i ekonomin måste det alltså finnas vissa spelregler för aktörerna på marknaden.

Konkurrenslagen innehåller tre förbud. I 2 kap. 1 § finns ett förbud mot konkurrensbegränsande samarbete. Därutöver finns bestämmelser om förbud mot missbruk av dominerande ställning och förbud mot konkurrensbegränsande offentlig säljverksamhet. Lagen innehåller också regler om kontroll av företagskoncentrationer.

Bestämmelsen om konkurrensbegränsande samarbete mellan företag tar sikte på sådana avtal mellan företag som har till syfte eller resultat att hindra, begränsa eller snedvrیدا konkurrensen på marknaden på ett märkbart sätt. Detta gäller särskilt sådana avtal som innebär att

inköps- eller försäljningspriser eller andra affärsvillkor direkt eller indirekt fastställs, produktion, marknader, teknisk utveckling eller investeringar begränsas eller kontrolleras, marknader eller inköpskällor delas upp, olika villkor tillämpas för likvärdiga transaktioner, varigenom vissa parter får en konkurrensnackdel, eller att det ställs som villkor för att ingå ett avtal att den andra parten åtar sig ytterligare förpliktelser som varken till sin natur eller enligt handelsbruk har något samband med föremålet för avtalet.⁸³

Näringsförbud på grund av överträdelse av konkurrensbestämmelser

I syfte att motverka överträdelser av konkurrensrättsliga regler finns i lagen ett reglerat sanktionssystem.⁸⁴ Den primära sanktionsformen för överträdelser av förbjudna konkurrensbegränsningar är konkurrensskadeavgift. En pågående överträdelse av förbudet kan stoppas genom ett åläggande och ett avtal eller avtalsvillkor som är förbjudet enligt paragrafen är enligt 2 kap. 6 § civilrättsligt ogiltigt. Vidare finns bestämmelser om skadestånd för överträdelser av förbuden i konkurrensskadelagen (2016:964). När det gäller överträdelser enligt 2 kap. 1 § konkurrenslagen eller artikel 101 EUF-fördraget finns också en möjlighet att ansöka om eller yrka näringsförbud. Näringsförbudet ska dock ses som ett komplement till den primära sanktionsformen konkurrensskadeavgift i vissa särskilt allvarliga fall av överträdelser.⁸⁵

I samband med införandet av den nya konkurrenslagen, som trädde i kraft den 1 november 2008, utökades sanktionsmöjligheterna för vissa allvarliga överträdelser av konkurrensreglerna genom att det blev möjligt att i vissa fall meddela näringsförbud i samband med överträdelse av förbudet mot konkurrensbegränsande samarbete mellan företag.⁸⁶ Omständigheter som talade för ett införande av regler om näringsförbud var att reglerna skulle sända en tydlig signal

⁸³ Paragrafen reglerar samarbetsförbudet i konkurrenslagen och stämmer i materiellt avseende överens med samarbetsförbudet i artikel 101.1 FEUF med undantag av att den artikeln också innehåller ett samhandelskriterium.

⁸⁴ Åtgärderna omfattar även överträdelser i samband med företags missbruk av dominerande ställning enligt 2 kap. 7 § konkurrenslagen eller artikel 102 FEUF.

⁸⁵ Proposition 2007/08:135 *Ny konkurrenslag m.m.* (prop. 2007/08:135), s. 167.

⁸⁶ Prop. 2007/08:135. Utredningen hade i uppdrag bl.a. att pröva det lagtekniska förslaget till kriminalisering av kartellförfaranden som har lämnats av Utredningen om en modernisering av konkurrensreglerna i betänkandet *Konkurrensbrott En lagstiftningsmodell* (SOU 2004:131).

till samtliga aktörer på marknaden att samhället ser allvarligt på kartellsamarbete. Eftersom reglerna riktar sig till personer i företagsledande ställning så nås också de personer som har störst möjlighet att påverka hur företagens företrädare på olika nivåer i organisationen förhåller sig till konkurrensreglerna. Vidare uppgavs som skäl att dessa personer dessutom skulle få ytterligare ett incitament att vidta åtgärder för att företaget inte ska delta i konkurrensbegränsande samarbete, nämligen risken för att personligen drabbas av en ingripande påföljd. Det konstaterades att regler om näringsförbud skulle ha en såväl allmänpreventiv som handlingsdirigerande effekt och dessutom ha en positiv effekt på konkurrenslagens bestämmelser om eftergift och nedsättning av konkurrensskadeavgift.⁸⁷

Bestämmelsen som infördes i 7 § lagen om näringsförbud innebär att den som grovt har åsidosatt sina skyldigheter i en näringsverksamhet, där förbudet i 2 kap. 1 § konkurrenslagen eller artikel 101 EUF-fördraget har överträtts på ett sätt som inneburit att företag i samma produktions- eller handelsled fastställt försäljningspriser, begränsat eller kontrollerat produktion eller delat upp marknader, ska meddelas näringsförbud om ett sådant förbud är påkallat från allmän synpunkt.

I 8–9 § lagen om näringsförbud anges när näringsförbud är påkallat från allmän synpunkt. Vid bedömningen ska utöver det som anges i 8 § särskild hänsyn tas till om förfarandet har varit ägnat att allvarligt hindra, begränsa eller snedvrیدا konkurrensen (9 §). Av samma bestämmelse framgår också att näringsförbud inte anses påkallat från allmän synpunkt, om den som kan komma i fråga för ett sådant förbud själv eller inom ramen för den bedrivna näringsverksamheten har medverkat till att i väsentlig mån underlätta en sådan utredning av överträdelse som görs av Konkurrensverket, en konkurrensmyndighet i en annan medlemsstat i Europeiska unionen, eller Europeiska kommissionen.

Enligt förarbetena är det i allmänhet endast vid förhållandevis långvariga karteller vilka varit ägnade att allvarligt skada konkurrensen som ett näringsförbud anses påkallat från allmän synpunkt.⁸⁸

⁸⁷ Prop. 2007/08:135 s. 159–160.

⁸⁸ A.a. s. 166.

5.10.2 Konkurrensverkets yrkanden eller ansökningar om att näringsidkare ska meddelas näringsförbud

Konkurrensverket har uppgett till utredningen att frågan om eventuellt näringsförbud aktualiseras regelmässigt i samband med utredningar av misstänkta överträdelser av 2 kap. 1 § konkurrenslagen eller artikel 101 EUF-fördraget. För att näringsförbud ska kunna meddelas krävs dels att Konkurrensverket kan styrka att förbudet mot konkurrensbegränsande samarbete har överträtts på det sätt som anges i lagen om näringsförbud, dels att andra rekvisit som anges i samma lag är uppfyllda. Som framgår ovan är det också i allmänhet endast vid förhållandevis långvariga karteller som varit ägnade att allvarligt skada konkurrensen som ett näringsförbud anses påkallat från allmän synpunkt.

I samband med att Konkurrensverket utreder misstänkta konkurrensöverträdelser upprättas en intern utredningspromemoria. I de fall det kan bli aktuellt med näringsförbud, ska det även upprättas en särskild intern utredningspromemoria som rör frågor om näringsförbud. Om det i ärendet förekommer flera personer som kan drabbas av näringsförbud undersöker Konkurrensverket för var och en av dessa personer om rekvisiten för att näringsförbud ska kunna meddelas personen är uppfyllda. För att underlätta för företag som vill anmäla en kartell och ansöka om eftergift från konkurrensskadeavgift, eller nedsättning av avgiften, har Konkurrensverket en särskild eftergiftsgrupp som tar hand om ärenden och frågor om eftergift och nedsättning. Anställda vid ett företag som beviljas eftergift eller nedsättning av konkurrensskadeavgiften omfattas automatiskt av företagets ansökan och behöver inte göra en egen ansökan om näringsförbudseftergift. Företaget behöver inte ange vilka personer det vill ska omfattas av dess ansökan. Om företaget beviljas eftergift eller nedsättning av konkurrensskadeavgiften får personerna automatiskt näringsförbudseftergift. Det gäller också om eftergift eller nedsättning har beviljats av en annan konkurrensmyndighet inom EU eller av Europeiska kommissionen. En person kan också på egen hand ansöka om näringsförbudseftergift utan att ett företag samtidigt ansöker om eftergift. Det finns inga begränsningar för hur många personer som kan få näringsförbudseftergift för samma överträdelse. Ett krav är dock att personen har medverkat till att i väsentlig mån underlätta Konkurrensverkets utredning. Konkurrensverket

har utfärdat allmänna råd om näringsförbud vid överträdelser av konkurrensreglerna av vilka framgår hur Konkurrensverket tolkar och tillämpar bestämmelserna 2, 3 och 7–9 §§ lagen om näringsförbud.⁸⁹

Enligt uppgift till utredningen har Konkurrensverket inte framställt något yrkande eller ansökt om att någon näringsidkare ska meddelas näringsförbud enligt lagen om näringsförbud sedan bestämmelsen trädde i kraft år 2008.⁹⁰

5.10.3 Utredningens bedömning

Utredningens bedömning: Det finns inte skäl att införa en möjlighet att vägra eller återkalla ett godkännande för F-skatt vid överträdelse av konkurrensbestämmelser som inte har lett till näringsförbud.

Skälen för utredningens bedömning

Behovet av att införa en möjlighet att vägra eller återkalla F-skatt vid överträdelser av konkurrensbestämmelser

Syftet med de sanktionsmöjligheter som de konkurrensvårdande myndigheterna har, tillsammans med eftergifter och nedsättningar, är att komma till rätta med konkurrensproblem som uppkommer på marknaden. Systemet bidrar till att hindra att karteller bildas, att göra kartellsamarbeten instabila och att underlätta för Konkurrensverket att utreda allvarliga överträdelser av samarbetsförbudet. Utredningen anser att det finns goda skäl att ifrågasätta på vilket sätt återkallelse av företagets F-skatt skulle utgöra ett effektivt medel för att motverka överträdelser av konkurrensrättsliga regler. Det i konkurrenslagen reglerade sanktionssystemet är särskilt anpassat för att motverka överträdelser av konkurrensrättsliga regler. Dessutom finns näringsförbudet att tillgå i de fall det finns ett behov att förhindra att personer som orsakat stora skador inom ramen för bedriven näringsverksamhet fortsätter ägna sig åt näringsverksamhet.

⁸⁹ KKVFS 2015:2.

⁹⁰ Uppgift till utredningen vid samråd med Konkurrensverket den 18 oktober 2018, uppgiften bekräftad i e-post den 30 oktober 2018.

Utredningen har inte kunnat identifiera något behov utifrån överträdelser av konkurrensbestämmelser att vägra eller återkalla ett godkännande av F-skatt då en överträdelse inte lett till näringsförbud. Frågan är då om det ändå kan finnas andra skäl att utvidga möjligheterna att vägra eller återkalla ett godkännande för F-skatt när en överträdelse av konkurrensbestämmelser skett.

Utvidgade återkallelsegrunder ska i första hand utgå från skatterättsliga överväganden

Ett meddelat näringsförbud har utgjort en grund för att vägra och återkalla ett godkännande för F-skatt sedan systemet infördes år 1993. I förarbetena vid F-skattesystemets införande uppgavs att den viktigaste konsekvensen av ett näringsförbud är att den som har meddelats förbudet inte har rätt att driva näringsverksamhet utan särskild dispens. Genom detta ansågs den grundläggande förutsättningen för innehav av F-skatt, nämligen att innehavaren bedriver näringsverksamhet, inte vara uppfyllt. Att ett undantagslöst näringsförbud, oavsett på vilken grund det är meddelat, skulle resultera i en återkallelse ansågs därför ligga i sakens natur.⁹¹

En återkallelse av ett godkännande ska i första hand syfta till att i det enskilda fallet åstadkomma en säkrare och effektivare form för betalning av skatter och socialavgifter än vad som följer av ett innehav av F-skatt. Detta syfte kan i regel uppnås genom att godkännandet återkallas. När så skett är det personens A-skatt som gäller och den som betalar ut ersättning till annan för utfört arbete ska i princip göra såväl skatteavdrag som betala arbetsgivaravgifter.⁹²

Enligt utredningens mening kan det mycket väl finnas situationer där förutsättningarna för att meddela ett näringsförbud inte är uppfyllda men att bristerna i andra avseende är så allvarliga att ett godkännande av F-skatt borde återkallas. Bristerna eller förhållandena bör dock vara sådana att det finns en koppling till ett godkännande för F-skatt och att i det enskilda fallet åstadkomma ett säkrare och effektivare förfarande för betalning av skatter och avgifter. Detta kan knappast göras gällande avseende överträdelser av konkurrensregler. Att använda möjligheterna att vägra eller återkalla en F-skatt som en sanktion i situationer som inte ligger inom ramen för

⁹¹ Prop. 1991/92 :112 s. 123.

⁹² A.a. s. 116.

F-skattesystemets syfte är inte rimligt och är enligt utredningens mening inte heller lämpligt. En möjlighet att vägra eller återkalla ett godkännande för F-skatt vid överträdelse av konkurrensbestämmelser som inte lett till näringsförbud bör därför inte införas.

6 F-skattesystemets betydelse för skyddsregler för arbetstagare

6.1 Inledning

I utredningens delbetänkande *F-skattesystemet – några särskilt utpekade frågor* (SOU 2018:49) redovisar utredningen sin analys av om och i vilken utsträckning F-skattesystemet uppfattas leda till att de som egentligen borde vara anställda i stället anlitas som näringsidkare, s.k. falska egenföretagare. I delbetänkandet redovisas också en analys av egenanställning och liknande företeelser. Utredningen har nu i uppdrag att närmare analysera om tolkningen av begreppet näringsverksamhet i skatterättslig mening har fått för stor betydelse på det arbetsrättsliga området och om det i så fall har lett till en icke avsedd urholkning av skyddet för arbetstagare. I uppdraget ska frågan om det ska krävas mer än en uppdragsgivare för att godkännas för F-skatt belysas särskilt.

I avsnitt 6.2 ges en beskrivning av näringsbegreppets anpassning till utvecklingen i samhället. Därefter följer i avsnitt 6.3 en översiktlig genomgång av några centrala skyddsbestämmelser inom arbetsrätten. I avsnitt 6.4 ges en kort beskrivning av hur de sociala trygghetssystemen¹ förhåller sig till det skatterättsliga näringsbegreppet och ett godkännande för F-skatt. En utförlig beskrivning av de kriterier som har betydelse för det skatterättsliga näringsbegreppet finns i kapitel 4 (avsnitt 4.3.3).

Utredningen har i kapitel 3 redovisat de delar från delbetänkandet som är relevanta för nu aktuella frågor. Det finns dock skäl att närmare beröra några frågor som behandlades i delbetänkandet. Detta redovisas i avsnitt 6.5 tillsammans med kompletterande uppgifter av

¹ Med trygghetssystemen avses här socialförsäkring, pensionsförsäkring och rättigheter vid arbetslöshet.

betydelse som utredningen tagit del av efter att deluppdraget hade redovisats.

Utredningens bedömning vad avser F-skattesystemets inverkan på skyddet för arbetstagare redovisas i avsnitt 6.6. Det har inte legat i utredningens uppdrag att lämna förslag på det arbetsrättsliga området.

6.2 Bakgrund

6.2.1 Näringsbegreppet och utvecklingen på arbetsmarknaden

Fram till den reformering av inkomst- och företagsbeskattningen som genomfördes i början av 1990-talet fanns sex inkomstslag varav ett var inkomst av rörelse. Inkomst av rörelse definierades i 3 kap. 18 § i den då gällande kommunalskattelagen (1928:370), förkortad KL. Med rörelse avsågs ”varje förvärvsverksamhet, som med avseende på enhetlighet i verksamhetens art samt gemensamhet i driftledning och driftkostnader är att anse såsom självständig rörelse”. I samband med 1990 års reform minskades antalet inkomstslag för fysiska personer till tre; inkomst av tjänst, inkomst av näringsverksamhet och inkomst av kapital. Begreppet rörelse utmönstrades och ersattes av begreppet näringsverksamhet. Den nya lydelsen som infördes i 21 § KL var att ”med näringsverksamhet avses yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet”. I specialmotiveringen uttalades att den nya definitionen av vad som utgör näringsverksamhet anslöt till kraven i gällande rätt för rörelse och att den rättspraxis som fanns på området fortfarande var aktuell.² Den nuvarande definitionen av näringsverksamhet, förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt, har således i princip varit densamma sedan den infördes. Förändringar i bestämmelserna som exemplifierat eller förtydligat hur kriterierna i definitionen ska tolkas eller vad som ska ingå i inkomstslaget har däremot skett genom åren (jfr avsnitt 5.2).³

² Proposition 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning s. 649. Förslagen byggde bl.a. på betänkandena *Reformerad inkomstbeskattning* (SOU 1989:33) och *Reformerad företagsbeskattning* (SOU 1989:34). Se även 1980 års företagsskattekommittés betänkande *Beskattning av fåmansföretag* (SOU 1989:2).

³ Som exempel angavs i 3 kap. 27 § KL en icke uttömmande uppräkningslista av verksamheter som normalt ansågs hänförliga till inkomstslaget rörelse. Se *Kungl. Maj:ts proposition med förslag till kommunalskattelag m. m.*, 1928 nr 213 s. 15.

Den senaste lagändringen av betydelse för tolkningen av näringsbegreppet i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, trädde som tidigare nämnts i kraft år 2009. Innan lagändringen var huruvida man hade en eller flera uppdragsgivare en omständighet som vid bedömningen av självständighetsrekvisitet tillmättes stor vikt. I praxis hade dock tillämpningen redan börjat förändras och det hade framförts önskemål om en översyn av F-skattereformen, med hänsyn till den utveckling arbetsmarknaden hade genomgått under de tio år som F-skatten funnits.⁴ En förändrad arbetsmarknad hade enligt Skatteverket gett upphov till nya yrken som inte fullt ut omfattades av begreppet näringsverksamhet. I de förarbeten som föregick lagändringen angavs att formerna för företagande och anställning hade förändrats. Det ansågs blivit allt vanligare att ett företag bestod av en kärna av fast heltidsanställda omgiven av ringar av personer med allt lösare anknytning till företaget såsom deltidsanställda, tidsbegränsat anställda, inhyrd personal och egenföretagare som anlitas för olika uppdrag. Även om det traditionella anställningsavtalet mellan arbetsgivare och arbetstagare fortfarande var den dominerande formen för anlitan av arbetskraft, hade företagen i större utsträckning börjat anlita underleverantörer, konsulter och bemanningsföretag. Regeringen anförde vidare att de senaste decennierna bedömdes i hög grad kännetecknas av att de större företagen köper in tjänster i stället för att anställa personer. Till en del handlade det om inköp av specialisttjänster t.ex. vad gällde it-kompetens. Företagen köpte också in sådana tjänster som tidigare hade utförts internt; antingen styckvis från fristående företag eller genom att lägga ut verksamheten på entreprenad. Det ansågs vanligt att verksamheter som t.ex. städning, fönsterputsning, vaktmästeri, telefonväxel och reception lades ut på entreprenad. I andra fall handlade det om avknoppning av avdelningar inom produktionen, som inte bedömdes höra till företagets kärnverksamhet. Den avknoppade enheten kunde fortsätta att arbeta på entreprenad åt sin tidigare arbetsgivare. Avknoppningen kunde också avse speciella tjänster, där den eller de anställda som tidigare skött dessa inom företagets ram erbjöds att i stället som egenföretagare utföra dessa uppgifter på entreprenad åt den tidigare arbetsgivaren. Sammantaget bedömde regeringen att arbetsmarknaden blivit mer flexibel och att fler fått möjligheter att arbeta i andra

⁴ Skatteverkets rapporter Fi2004/5559 och Fi2007/1405.

former än i ett vanligt anställningsförhållande.⁵ Ändringen av 13 kap. 1 § IL, som innebar att lagtexten kom att förtydliga att parternas vilja i ett avtal om arbete skulle ges större vikt vid bedömningen av om det var fråga om näringsverksamhet eller om ett anställningsförhållande, skulle enligt regeringen bl.a. innebära en möjlighet att anpassa rättstillämpningen efter samhällsutvecklingen.⁶

I och med att relationen mellan uppdragstagaren och uppdragsgivaren och deras gemensamma avsikt lyftes fram minskade också betydelsen av kravet på flera uppdragsgivare.⁷

6.2.2 Nya arbetsformer och trender på arbetsmarknaden

Den beskrivning av utvecklingen som gjordes inför lagändringen år 2009 är enligt utredningens mening alltså gällande. Samhället har utvecklats och fortsatt förändrats i samma riktning både ifråga om företagande och arbetsmarknad på samma sätt som sedan reglerna om F-skatt infördes år 1993.

Utöver ovan beskrivna utveckling har också den senare tidens digitalisering lett till ändrade arbetsätt för olika yrken och till att nya företagsformer och arbetsformer som tidigare inte funnits eller i vart fall inte varit vanligt förekommande dyker upp på arbetsmarknaden. Som exempel kan nämnas it-baserat mobilt arbete eller arbete via digitala plattformar. Andra övergripande trender på arbetsmarknaden som bl.a. lyfts fram i betänkandet *Ett arbetsliv i förändring – hur påverkas ansvaret för arbetsmiljön?* (SOU2017:24) är ökningen av egenföretagare och förekomsten av egenanställningar.⁸ Även förekomsten av s.k. falska egenföretagare samt att det i vissa branscher har blivit vanligt med långa underentreprenörskedjor är något som uppmärksammats.⁹

När det gäller outsourcing kan det noteras att den svenska arbetsmarknaden traditionellt sett haft en stor andel anställda som arbetat i storföretag. Eftersom större företag i dag i högre grad väljer att

⁵ Prop. 2008/09:62 s. 20–21.

⁶ A.a. s. 25–26.

⁷ Jfr Skatteverket, Ställningstagande (2008), *Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp*, (dnr 131 751308-08/111).

⁸ I SOU 2017:24 redovisas några övergripande trender och nya former för arbete som förekommer i Sverige i dag.

⁹ A.a. s. 107–127 och 159–175.

fokusera enbart på sin kärnverksamhet och att köpa in tjänster i stället för att ha egna anställda (outsourcing) får detta också genomslag i statistiken (jfr avsnitt 5.5.2). Den tekniska utvecklingen har också lett till att en del kvalificerade tjänster blivit rumsligt obundna så att dessa lättare kan läggas ut, outsourceas, på externa företag såväl inom som utanför Sveriges gränser.¹⁰

6.3 Bestämmelser till skydd för arbetstagare

6.3.1 Det svenska systemet

Den svenska arbetsmarknadsmodellen utmärker sig genom att förhållandet mellan arbetsgivare och arbetstagare till stor del styrs av kollektivavtal.¹¹ Den svenska modellens reglering av förhållandena på arbetsmarknaden har således en relativt liten statlig inblandning. Lagstiftaren har det övergripande ansvaret för regleringen när det gäller bl.a. arbetsmiljö, skydd mot diskriminering, arbetsmarknadspolitiska åtgärder och vissa ledighetsförmåner, men förhållandena på arbetsmarknaden regleras i stor utsträckning genom kollektivavtal. Efterlevnaden av kollektivavtalen övervakas av de avtalslutande organisationerna. En förutsättning för att den svenska modellen ska fungera är därför att det finns en hög organisationsgrad bland såväl arbetstagare som arbetsgivare.

Ett grundläggande skydd för arbetstagare finns emellertid i ett antal lagar, vilka reglerar förhållandet mellan arbetsgivare och arbetstagare och dessas organisationer. Flera bestämmelser i de arbetsrättsliga lagarna är tvingande till arbetstagarens fördel. Lagstiftningen är dock i stor utsträckning semidispositiv, vilket betyder att arbetsmarknadens parter genom kollektivavtal kan komma överens om regler som kompletterar eller avviker från vad som annars gäller enligt lagen.

¹⁰ A.a. s. 100.

¹¹ För en utförligare redogörelse av den svenska arbetsmarknadsmodellen se t.ex. betänkanterna *Översyn av lex Laval* (SOU 2015:83) s. 43–52 och *Tid för trygghet* (SOU 2019:5) s. 40–66.

6.3.2 Kort om skyddsregler för arbetstagare

En grundläggande fråga inom arbetsrätten är vem som är att anse som arbetstagare. Trots denna frågas centrala betydelse saknas en definition i lag av arbetstagarbegreppet i den svenska arbetsrätten. Den som utför arbete mot ersättning åt annan är inom arbetsrätten antingen att anse som arbetstagare eller uppdragstagare. De arbetsrättsliga bestämmelserna är i huvudsak tillämpliga enbart mellan arbetstagare och arbetsgivare.¹² Arbetstagarbegreppet får härigenom en viktig funktion genom att det anger gränserna för de arbetsrättsliga bestämmelsernas tillämpningsområde. Gränsdragningen görs på rent objektiva grunder och i princip oberoende av vad parterna själva har avtalat (se vidare nedan). Utgångspunkten är att arbetstagarbegreppet ska ha en och samma omfattning oavsett i vilken lag det förekommer. Detta gäller åtminstone för civilrättsliga lagar.¹³ Tolkningen av arbetstagarbegreppet utgår dock ytterst ifrån syftet med den lag och den bestämmelse som saken gäller. Man kan därför inte alltid utgå från att begreppet ”arbetstagare” betyder helt detsamma i all civilrättslig lagstiftning.¹⁴ Det ska i detta sammanhang betonas att arbetstagarbegreppet inom arbetsrätten är tvingande i den meningen att parterna i princip inte förfogar över huruvida den arbetspresterande parten är att anse som arbetstagare eller inte. Det innebär att arbetsgivaransvaret aldrig kan ”avtalas bort”. Skälet är att det annars vore möjligt att undgå tillämpning av tvingande bestämmelser till skydd för arbetstagen.

Det finns ett flertal lagar som reglerar arbetsgivarens ansvar gentemot sina anställda. En av de viktigaste lagarna inom den individuella arbetsrätten är lagen (1982:80) om anställningsskydd, förkortad LAS. Andra centrala bestämmelser finns i semesterlagen (1977:272), arbetstidslagen (1982:673), lönegarantilagen (1992:497) och arbetsmiljölagen (1977:1160). Inom den kollektiva arbetsrätten är lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet, förkortad MBL, den mest centrala. Den individuella arbetsrätten reglerar förhållandet mellan arbetsgivare och arbetstagare medan den kollektiva arbets-

¹² I bl.a. arbetsmiljölagen (1977:1160) finns dock undantag. Fler än arbetsgivare har och kan få ett arbetsmiljöansvar.

¹³ Malmberg J., m.fl. *Medbestämmandelagen, En kommentar del 1*, kommentaren till 1 §, Zeteco 2018-12-19.

¹⁴ Se Lunning, L., Toijer, G. och Lindblom, P., *Anställningsskydd en kommentar 1 §*, Zeteco 2018-12-19, och där givna hänvisningar till NJA 1982 s. 784 och NJA 1992 s. 631.

rätten rör förhållandet mellan arbetsgivare/arbetsgivarorganisationer och arbetstagarorganisationer. Nedan följer en översiktlig beskrivning av regelverken.

Lagen om anställningsskydd

Lagen om anställningsskydd skyddar arbetstagare vid uppsägningar och avskedanden bl.a. genom bestämmelser om att saklig grund för uppsägning krävs. Syftet med lagen är att stärka arbetstagarens generella ställning på arbetsmarknaden och hindra godtyckliga uppsägningar. Huvudregeln är att turordningen vid uppsägningar på grund av arbetsbrist ska styras av anställningstid – sist in, först ut. I 1 § LAS stadgas att lagen gäller arbetstagare i allmän eller enskild tjänst. I andra stycket anges fem undantag, bl.a. för dem som har företagsledande ställning eller som tillhör arbetsgivarens familj. Lagen omfattar inte heller den som utför arbete i egenskap av uppdragstagare, delägare, självständig företagare etc.

Semesterlagen

Semesterlagen reglerar förmånerna semesterledighet och semesterlön under ledigheten samt semesterersättning vid anställningens upphörande. Syftet med semesterlagen är att ge alla arbetstagare rätt till betald vila. Lagen gäller för alla arbetstagare. Uppdragstagare omfattas inte av lagen.

Arbetstidslagen

Arbetstidslagen har sitt ursprung i arbetsmiljölagen och dess förarbeten. Därmed är lagen i grunden en lag vars syfte är att förbättra arbetsmiljön för arbetstagare. Lagen bygger också delvis på obligatoriska EU-regler om arbetstidens förläggning i vissa avseenden.¹⁵ Arbetstidslagen reglerar hur mycket man får arbeta per dygn, per vecka och per år. Den tar upp jourtid och beredskap, vilka raster och pauser man har rätt till och vad som gäller för nattvila. Lagen gäller

¹⁵ EU-direktivet 2003/88/EG. Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/88/EG av den 4 november 2003 om arbetstidens förläggning i vissa avseenden.

enligt 1 §, med vissa inskränkningar, varje verksamhet där arbetstagare utför arbete för en arbetsgivares räkning. För en uppdragsstagare gäller inte arbetstidslagen.¹⁶

Lönegarantilagen

Statlig lönegaranti syftar till att skydda den arbetstagare som inte fått sin lön när arbetsgivaren gått i konkurs eller är föremål för företagsrekonstruktion. Det innebär att staten genom länsstyrelsen i vissa fall betalar ut lönen efter beslut av en konkursförvaltare eller en företagsrekonstruktör. Normalt kan ersättning betalas ut för lön som tjänats in tre månader innan konkursansökan lämnades till tingsrätten och ersättningen är begränsad till fyra prisbasbelopp. Endast den som är arbetstagare omfattas av lagen.

Arbetsmiljölagen

I arbetsmiljölagen finns regler om skyldigheter för arbetsgivare och andra skyddsansvariga att förebygga ohälsa och olycksfall i arbetet. I lagen finns bestämmelser om samverkan mellan arbetsgivare och arbetstagare, till exempel regler om skyddsombudens verksamhet. Syftet är att förebygga ohälsa och olycksfall i arbetet men också att i övrigt skapa en god arbetsmiljö. Arbetsmiljölagen skyddar i huvudsak arbetstagare men omfattar i begränsade delar även andra som utför arbete.

Lagen om medbestämmande i arbetslivet

Lagen reglerar den kollektiva arbetsrätten. Den innehåller bestämmelser bl.a. om att de fackliga organisationerna har rätt till information om verksamheten, att det finns ett fackligt tolkningsföreträdare i vissa typer av ärenden, en facklig vetorätt och att det i vissa angivna fall finns en förhandlingsrätt eller förhandlingskyldighet. Är parterna bundna av kollektivavtal råder dessutom fredsplikt. Arbetsgivaren är skyldig att förhandla med facket före beslut om att

¹⁶ För vissa chaufförer gäller dock lagen (2005:395) om arbetstid vid visst vägtransportarbete.

förändra verksamheten eller ändra förhållanden för enskilda arbetstagare. Lagens syfte är alltså att främja ett arbetstagsidans inflytande över arbetsvillkor och företagsledning.

Lagen har ett något utvidgat arbetstagarbegrepp jämfört med det civilrättsliga arbetstagarbegreppet. I 1 § första stycket MBL anges att lagen är tillämplig på förhållandet mellan arbetsgivare och arbetstagare. Av paragrafens andra stycke framgår att som arbetstagare i lagen anses även den som utför arbete åt annan och därvid inte är anställd hos denne men har en ställning av väsentligen samma slag som en anställd (jämförda uppdragstagare).

6.3.3 Arbetstagare eller uppdragstagare

Avgörande för vem som omfattas av det arbetsrättsliga skyddet är gränsdragningen mellan arbetstagare, å ena sidan, och uppdragstagare å den andra. Av praxis följer att domstolarna vid denna gränsdragning har att göra en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet.¹⁷ Grunden för hur denna prövning ska gå till slogs fast redan i rättsfallet NJA 1949 s. 768. I förarbetena till lagen om medbestämmande i arbetslivet räknade arbetsrättskommittén, efter en genomgång av den praxis som då fanns på området, upp ett antal kriterier som bör beaktas när det civilrättsliga arbetstagarbegreppet ska bedömas. Vid sidan av de grundläggande förutsättningarna om avtalade arbetsprestationer har följande omständigheter ansetts tyda på att den arbetspresterande parten är arbetstagare:

- att avtalsparten ska utföra arbetet personligen, antingen detta framgår av avtalet eller får anses vara förutsatt,
- att avtalsparten helt själv eller så gott som helt själv har utfört arbetet,
- att den arbetspresterande parten har ställt sin arbetskraft till förfogande allteftersom arbetsuppgifter har uppkommit,
- att arbetsuppgifterna har varierat,
- att förhållandet parterna emellan har varit av mera stadigvarande eller regelbunden karaktär,

¹⁷ Se bl.a. AD 2005 nr 16, AD 2006 nr 24, AD 2012 nr 24 och AD 2013 nr 92.

- att avtalsparten har varit förhindrad t.ex. genom att tid och krafter inte har räckt till att samtidigt utföra liknande arbete av betydelse för någon annan,
- att avtalsparten beträffande arbetets utförande, arbetsplatsen eller arbetstiden har varit underkastad bestämda direktiv eller annans kontroll,
- att avtalsparten har haft att i arbetet använda maskiner, redskap eller råvaror som har tillhandahållits av motparten,
- att avtalsparten har fått ersättning för direkta utlägg, t.ex. för resor i samband med arbetet,
- att ersättningen för arbetsprestationen åtminstone delvis har utgått i form av garanterad lön, och
- att avtalsparten allmänt sett är i ekonomiskt eller socialt hänseende jämställd med en arbetstagare.

Omständigheter som enligt arbetsrättskommittén talar för att det i stället rör sig om ett uppdrags- eller affärsförhållande är om avtalsparten har fått ett personligt tillstånd för verksamheten eller auktorisation av myndighet eller har fått en egen firma registrerad.¹⁸ Frågan om vem som är arbetstagare har prövats vid ett flertal tillfällen i Arbetsdomstolen och det finns flera klagande rättsfall.¹⁹

Frågan om ett arbetsavtals utformning ansetts syfta till att kringgå tvingande lag eller kollektivavtal har i tidigare rättspraxis ofta varit relevant.²⁰ Denna prövning tycks ha haft en slags kontrollfunktion där domstolarna kontrollerat helhetsbedömningens utfall. Man kan också konstatera att det finns vissa omständigheter som generellt tycks tala för respektive mot ett syfte att kringgå tvingande lag eller kollektivavtal. Omständigheter som talar mot ett sådant syfte är t.ex. att en avtalspart som skulle skyddas av den tvingande lagstiftningen av egen fri vilja med öppna ögon avstår ifrån detta skydd eller att arbetsavtalet är utformat på ett sätt som är förekommande och accepterat inom den bransch som tvisten gäller. Omständigheter

¹⁸ Betänkandena *Demokrati på arbetsplatsen – Förslag till ny lagstiftning om förhandlingsrätt och kollektivavtal* (SOU 1975:1) s. 722, *Ny anställningskyddslag* (SOU 1993:32) s. 227 och SOU 2008:76 s. 79–81 samt Lunning, L., Toijer, G., Lindblom, P., *Anställningskydd, En lagkommentar*, Zeteo, kommentaren till 1 §.

¹⁹ Se bl.a. AD 1975 nr 33, AD 1975 nr 43, AD 1981 nr 121 och AD 2005 nr 16.

²⁰ Se bl.a. AD 1983 nr 159, AD 1994 nr 66, AD 1994 nr 130 och RH 1998 nr 73.

som i stället talar för att ett kringgåendesyfte föreligger är om en person som tidigare varit anställd hos en huvudman sedermera i bolagsform utför likartade arbetsuppgifter som tidigare för samma person eller att den person, vars bolag är avtalspart i ett arbetsavtal, har en personlig förpliktelse rörande arbetets utförande direkt gentemot huvudmannen.²¹

Arbetstagarbegreppet och skatterätten

Näringskriterierna i 13 kap. 1 § IL används för att avgöra om någon ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet och för bedömningen av om den som ansöker om att bli godkänd för F-skatt bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet.

Flera av de omständigheter som har betydelse för att avgöra om det arbetsrättsligt föreligger ett anställningsförhållande har också betydelse för gränsdragningen mellan beskattning i inkomstlagen näringsverksamhet eller tjänst. Skatterätten bygger på civilrätten och huvudregeln är att rättsområdena ska följa varandra. Det är dock inte säkert att den som arbetsrättsligt faller utanför arbetstagarbegreppet ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Så kan t.ex. vara fallet om inte kravet på varaktighet är uppfyllt. Det är å andra sidan inte heller säkert att den som beskattas i inkomstslaget tjänst omfattas av det civilrättsliga arbetstagarbegreppet. Det finns alltså ett utrymme där det kan uppstå en diskrepans mellan vem som arbetsrättsligt bedöms vara arbetstagare och vem som ska beskattas i inkomstslaget tjänst.

Vid införandet av socialavgiftslagen, förkortad SAL, diskuterades begreppen arbetsgivare respektive arbetstagare, när det gällde skyldigheten att betala socialavgifter. Föredragande statsrådet framhöll i sammandrag följande. Det gäller ett utvidgat arbetsgivarbegrepp inom skatterätten medan begreppet har en mer inskränkt betydelse inom andra rättsområden. Även i dagligt tal har uttrycket en snävare betydelse. Eftersom uttrycket kan ersättas med ”den som utger ersättning” bör begreppet arbetsgivare inte användas som ett särskilt begrepp i avgiftssammanhang. På motsvarande sätt uppnås inga lagtekniska fördelar med att använda begreppet arbetstagare för att

²¹ Ds 2002:56 s. 119.

peka ut någon som tar emot ersättning för arbete, vilket är den principiella betydelse uttrycket har i nuvarande lagstiftning. Inte heller arbetstagare bör därför användas som ett särskilt begrepp i socialavgiftslagen.²² Att lagstiftaren utmönstrade begreppen arbetsgivare respektive arbetstagare ur regelsystemet inom skatterätten i övrigt har uttryckts som ett försök att mildra de oklarheter som tycktes råda på arbetsmarknaden på grund av den nuvarande diskrepansen mellan arbetstagarbegreppets olika innebörd inom t.ex. skatterätt och arbetsrätt.²³

I den arbetsrättsliga bedömningen kan det vägas in om den arbetspresterande parten beskattas som näringsidkare och det kan ha betydelse om han eller hon driver verksamheten med godkännande för F-skatt.²⁴ Att vara godkänd för F-skatt är då en omständighet som talar för att den arbetspresterande parten är att se som uppdragstagare och inte arbetstagare.²⁵ Det bör emellertid framhållas att Skatteverkets bedömning inte är bindande vid det arbetsrättsliga ställningstagandet.²⁶

I samband med Skatteverkets utvärdering av ändringarna i 13 kap. 1 § IL gjorde Arbetsmiljöverket en bedömning av ändringens effekter för arbetstagarernas ställning. Av denna framgår bl.a. följande.²⁷ Arbetsmiljöverket uppfattar inte att lagändringen står i strid med de kriterier myndigheten beaktar vid bedömning av om det ska anses föreligga ett anställningsförhållande eller inte. Det arbetsmiljörättsliga regelverket omfattar i många delar alla yrkesverksamma, alltså även egenföretagare. Men eftersom många arbetsmiljöregler inte är tillämpliga på egenföretagare, innebär en förskjutning mot fler egenföretagare att deras arbetsmiljö riskerar att försämrats. Av yttrandet framgår vidare att Arbetsmiljöverket har att göra en självständig bedömning,

²² Proposition 2000/01:8 *Ny socialavgiftslag* s. 74.

²³ Ds 2002:56 s. 78–79.

²⁴ Malmberg, J., m.fl. *Medbestämmandelagen, En kommentar del 1*, 1 §, Zeteo 2018-12-19. Där anges bl.a. att mot bakgrund av att beslut om godkännande av F-skatt inte föregås av någon ingående prövning av under vilka villkor och förhållanden som arbetet bedrivs har godkännandet begränsad betydelse för bedömning av om den arbetspresterande parten är arbetstagare.

²⁵ Det finns flera utredningar som velat knyta bedömningar inom olika områden till innehav av F-skattsedel se bl.a. betänkandena *Uppdragstagare i arbetslöshetsförsäkringen* (SOU 2011:52) och *Ny anställningsskyddslag* (SOU 1993:32).

²⁶ Se bl.a. AD 1998 nr 139, AD 2005 nr 16 och AD 2008 nr 4.

²⁷ Arbetsmiljöverket (2013), *Angående effekterna av ändringen i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen*, JU2013/100476. I yttrandet används ömsom begreppen självständigt företagande och egenföretagare. I arbetsmiljölagen används emellertid inte något av dessa begrepp.

oberoende av den skattemässiga klassificeringen, av ifall en verksamhet ska anses vara ett självständigt företagande eller ett anställningsförhållande.

6.3.4 Sammanfattande kommentarer

Frågan om skyddet för arbetstagare urholkas måste analyseras utifrån de konsekvenser som klassificeringen för med sig vid ett eventuellt kringgående. Att tillhöra arbetstagargruppen inom det arbetsrättsliga området innebär tillgång till ett omfattande arbetsrättsligt skydd. Andra trygghetsfaktorer som följer en arbetstagare till skillnad från en uppdragstagare kan vara sådant som är reglerat i kollektivavtal som exempelvis årliga lönehöjningar, avtalade försäkringar och avtalspension. En arbetstagare skyddas dessutom av arbetsgivarens principalansvar, dvs. arbetsgivarens ansvar för skador som arbetstagare orsakar.

Flera organisationer har uppgett att det inom deras branscher finns en trend där antalet anställningar minskar till förmån för ett ökat antal egenföretagare som arbetar under anställningsliknande förhållanden.²⁸ Av remissvaren på utredningens delbetänkande framgår också att genom att en uppdragstagare inte får ersättning enligt kollektivavtal (i den mån sådana finns) riskerar detta ofta leda till dumpade ersättningsnivåer. Andra negativa konsekvenser kan vara försvårat arbetsmiljöarbete, minskad social trygghet och minskat medinflytande. Uppdragstagaren drabbas också vid konkurser. Den trygghet som LAS ger i form av anställningsskydd saknas också för uppdragstagaren.

²⁸ Se utredningens delbetänkande SOU 2018:49 och Svenska Musikerförbundet, KLYS, och Teaterförbundets remissyttranden över betänkandet där ökningen bland deras medlemmar beskrivs. Konstnärsnämnden uppger i sitt remissyttrande att deras uppfattning är att inom konstområdet finns en ökande grupp företagande konstnärer i form av ”ofrivilliga företagare” som beskrivs ha en sorts ”dold anställning”.

6.4 Bestämmelser i trygghetssystemen

6.4.1 Socialförsäkringen

Bestämmelser om rätten till socialförsäkringsförmåner finns i socialförsäkringsbalken, förkortad (SFB). Socialförsäkringens grundläggande syfte är att ge ekonomisk trygghet vid t.ex. sjukdom, ålderdom och föräldraledighet. Socialförsäkringen avgränsas utifrån ett praktiskt synsätt, och någon egentlig definition av själva begreppet socialförsäkring finns inte i balken.²⁹ Området omfattar bl.a. sjukförsäkring, pension och föräldraförsäkring. Socialförsäkringen finansieras till största delen av skatter och socialavgifter.

Den svenska socialförsäkringen omfattar i stort sett alla som bor eller arbetar i Sverige. Socialförsäkringen är indelad i en bosättningsbaserad och en arbetsbaserad försäkring. För utredningen är det framförallt den arbetsbaserade försäkringen som är av intresse. Den arbetsbaserade försäkringen omfattar alla som arbetar i Sverige.³⁰ Vad gäller anslutningen till försäkringen för arbetsbaserade förmåner, det vill säga reglerna i 6 kap. SFB, definieras arbete i Sverige som ”förvärvsarbete i verksamhet här i landet” (6 kap. 2 § första stycket SFB). Det finns en särskild definition av när näringsverksamhet som bedrivs av en fysisk person ska anses vara arbete i Sverige (6 kap. 2 § andra stycket SFB). Därutöver görs också skillnad mellan ”arbetstagare” och ”andra” beträffande när försäkringen börjar gälla (6 kap. 8 § första stycket SFB). Vid tillämpningen av dessa regler – i synnerhet av om någon ska anses vara ”arbetstagare” görs en helhetsbedömning där såväl avtalet mellan parterna som andra omständigheter beaktas.³¹

Som beräkningsunderlag i den arbetsbaserade försäkringen används den sjukpenninggrundande inkomsten (SGI). Bestämmelserna om SGI finns i 25 kap. SFB. SGI är den årliga inkomst i pengar som en försäkrad kan antas komma att tills vidare få för eget arbete

²⁹ Av 1 kap. 1 § SFB framgår att balken innehåller bestämmelser om social trygghet genom de sociala försäkringar samt andra ersättnings- och bidragssystem som behandlas i avdelningarna B–G (socialförsäkringen).

³⁰ Skyddet gäller enligt huvudregeln i 6 kap. 2 § SFB, vid allt förvärvsarbete som rent fysiskt utförs i Sverige av fysisk person och för fysisk person som bedriver näringsverksamhet som har sådant fast driftställe i Sverige som avses i 2 kap. 29 § IL ska verksamhet som hänför sig till driftstället anses bedriven här i landet. Från denna regel finns det dock några undantag för särskilda personkategorier i både utvidgande och inskränkande riktning (jfr 3–5 §§ SFB).

³¹ Hessmark, L-G. m.fl., *Socialförsäkringen – en kommentar*, kommentaren till 6 kap. 2 § SFB (Zeteo 2017-12-17) och Försäkringskassans remissvar över SOU 2018:49 s. 2.

antingen som arbetstagare i allmän eller i enskild tjänst (inkomst av anställning), eller på annan grund (inkomst av annat förvärvsarbete).³² Beräkningsunderlaget ligger till grund för beräkningen av exempelvis sjukpenning och föräldrapenning. SGI kan enbart fastställas för fysiska personer och inte juridiska. Den närmare beräkningen av SGI skiljer sig åt mellan dem med inkomst av anställning och dem med inkomst av annat förvärvsarbete såsom inkomst av näringsverksamhet (se nedan). Ett godkännande för F-skatt innebär att ersättning för arbete som betalas ut till den som är godkänd för F-skatt eller åberopar godkännande för F-skatt alltid hänförs till inkomst av annat förvärvsarbete.³³ Undantag gäller för delägare i handelsbolag där inkomster räknas som inkomst av annat förvärvsarbete vid beräkningen av SGI även om ett godkännande för F-skatt saknas. Ett godkännande för F-skatt har således en avgörande betydelse för de delar av socialförsäkringen som utgår ifrån SGI. För de fall en fysisk person är godkänd för F-skatt utan att förutsättningarna för det är uppfyllda, innebär bedömningen att man oavsett andra omständigheter betraktas som näringsidkare och får sin ersättning beräknad utifrån inkomst av annat förvärvsarbete i stället för av anställning.

När det gäller andra försäkringar som sjukersättning och pensionsförsäkringar så beräknas inte dessa utifrån SGI. Till grund inom sjuk- arbetsskade- och pensionsförsäkringarna har ursprungligen lagts det civilrättsliga arbetstagarbegreppet, närmast det som har tillämpats inom semesterlagstiftningen. När det gäller arbetstagarbegreppet görs gränsdragningarna numera efter en helhetsbedömning där såväl avtalet mellan parterna som andra omständigheter ska beaktas.³⁴ I denna helhetsbedömning kan dock ett godkännande för F-skatt utgöra en av flera bedömningsgrunder.

³² 25 kap. 2 § SFB. Tidigare benämndes detta som SGI-A respektive SGI-B.

³³ Se 25 kap. 7–14 § § SFB, vilka bestämmelser syftar till att harmonisera med skyldigheten att betala avgifter enligt socialavgiftslagen. Ett undantag avser ersättningar som betalas ut av en svensk semesterkassa som alltid anses som inkomst av anställning (2 kap. 11 § 5 SAL).

³⁴ Hessmark, L.-G., m.fl., *Socialförsäkringsbalken – en kommentar*, kommentaren till 6 kap. 2 §, (Zetec, 2018-12-19).

Några skillnader i SGI om den försäkrade är godkänd för F-skatt eller inte

SGI fastställs på olika vis beroende på om den grundar sig på inkomst av anställning eller inkomst av annat förvärvsarbete. Den mest centrala skillnaden är att för den med inkomst av anställning bestäms SGI utifrån beräknad årlig arbetsinkomst. För den med inkomst av annat förvärvsarbete (den som är godkänd för F-skatt) bestäms SGI utifrån näringsverksamhetens förväntade resultat, dvs. nettointäkten. Eftersom det är den framtida inkomsten som ska uppskattas, så ska man i allmänhet bortse från skatterättsliga dispositioner som beror på resultat eller avsättningar från tidigare år.³⁵ Om företagaren under en följd av år i inkomstdeklaration redovisat en lägre inkomst av näringsverksamhet än vad som motsvarar jämförelseinkomsten³⁶ kan i stället SGI:n beräknas med ledning av de tre senaste årens beskattningsbara inkomst. Det finns också särskilda bestämmelser om beräkningar av SGI under en verksamhets uppbyggnadsskede.³⁷

Fysiska personer som driver enskild näringsverksamhet eller handelsbolag brukar inom socialförsäkringen gemensamt omnämnas egenföretagare.³⁸ Fysiska personer som bedriver verksamhet i aktiebolagsform och därför är anställda i bolagen betraktas även inom socialförsäkringen som anställda och har därför en SGI beräknad på inkomst av anställning. Den socialförsäkringsrättsliga indelningen av inkomster är, som ovan nämnts, i princip avhängig förekomsten av ett godkännande för F-skatt. Eventuella brister i systemet för godkännande för F-skatt kan således ge földeffekter inom socialförsäkringen.

Tanken med systemet är att det så långt som möjligt ska vara neutralt i förhållande till om någon har inkomst av anställning eller av annat förvärvsarbete. Vissa skillnader finns dock utöver den gällande SGI. Skillnad finns till exempel vad beträffar regler om karens i sjukförsäkringen. Även i fråga om rehabilitering vid nedsatt arbetsförmåga uppstår skillnader mellan egenföretagare och dem med en

³⁵ Försäkringskassan, *Sjukpenninggrundande inkomst och årsarbetstid*, Vägledning 2004:5 Version 14, s. 16.

³⁶ Den inkomst som motsvarar skälig avlöning för liknande arbete för annans räkning kallas för jämförelseinkomst.

³⁷ 25 kap. 7 a och 9 §§ SFB.

³⁸ Proposition 2009/10:120, *Trygghetssystemen för företagare* (prop. 2009/10:120) s. 41.

anställning där arbetsgivaren har ett långtgående rehabiliteringsansvar. En större osäkerhet kan emellertid upplevas för dem som bedriver näringsverksamhet framförallt beträffande förutsebarheten av vilken ersättning de är berättigade till.³⁹ Försäkringskassan är dock av uppfattningen att flera av de skillnader som finns mellan hur anställda och näringsidkare behandlas inom socialförsäkringsrätten ofta faller ut till fördel för de som (felaktigt eller inte) betraktas som näringsidkare.⁴⁰

Särskilt om pensionsgrundande inkomst

I 59 kap. finns bestämmelser om pensionsgrundande inkomst (PGI). PGI beräknas av Skatteverket på inkomster som den försäkrade har haft och som är pensionsgrundande (2 §). Pensionssystemet, som är en del av socialförsäkringen, bygger på principen att den inkomstgrundade pensionen en person har rätt till som pensionär ska vara direkt kopplad till de avgifter som betalats in baserat på personens inkomst. Den allmänna pensionen är därför beroende av korrekt redovisade inkomster för att avgifterna som betalas in för pensionen ska bli rätt. Varje inkomstbortfall kan ge en lägre pension. Det beror på att pensionen grundas på alla inkomster en person har genom livet.

PGI kan bestå av inkomst av anställning, inkomst av annat förvärvsarbete, eller skattepliktiga inkomster från socialförsäkringen, som till exempel sjuk- eller aktivitetsersättning, föräldrapenning och arbetslöshetsersättning. Till inkomst av annat förvärvsarbete räknas inkomst av näringsverksamhet. Vilka inkomster som är pensionsgrundande regleras i 59 kap. 8–21 §§ SFB. Skatteverket beslutar om pensionsgrundande inkomst i samband med beslut om slutlig skatt för aktuellt inkomstår. För varje år som den försäkrade har pensionsgrundande inkomst fastställs därmed en pensionsrätt. Avgörande för bedömningen av om en inkomst är att hänföra till inkomst av aktiv näringsverksamhet, och därmed ska anses som en pensionsgrundande

³⁹ Jfr a.a. s. 40 som hänvisar till Tillväxtverkets undersökning *Företagens villkor och verklighet 2008*, vilken visade att etablerade företagare anser att de har mindre trygghet jämfört med anställda med avseende på ekonomisk trygghet vid sjukdom, arbetslöshet m.m.

⁴⁰ Försäkringskassans remissyttrande över utredningens delbetänkande SOU 2018:49.

inkomst av annat förvärvsarbete, är det ställningstagande som Skatteverket gör vid inkomstbeskattningen.⁴¹

En arbetstagare betalar allmän pensionsavgift, därtill betalar dennes arbetsgivare ålderspensionsavgift. En egenföretagare ska själv betala in motsvarande avgifter. Pensionsmyndigheten har uppgett att de ser en risk för att personer som saknar erfarenhet av att bedriva näringsverksamhet och har bristande kunskaper om de förpliktelser som följer av detta, brister i redovisning och betalning av skatter. Myndigheten framhåller bl.a. att till skillnad från anställda så saknar många egenföretagare tjänstepension, vilket gör att de riskerar att få en lägre framtida pension än anställda med kollektivavtalad eller annan tjänstepension.⁴²

Pågående lagstiftningsarbete

Skillnader mellan företagare och anställda i förhållande till trygghetsystemen behandlades bl.a. av den parlamentariska socialförsäkringsutredningen i slutbetänkandet *Mer trygghet och bättre försäkring* (SOU 2015:21). Utredningen ansåg att tryggheten vid sjukdom, föräldraskap och arbetslöshet behövde bli bättre för de som har inkomst av annat förvärvsarbete och bedriver näringsverksamhet. Förslag i den riktningen har genomförts av regeringen och ytterligare arbete pågår.⁴³

I juni 2018 utsåg regeringen en särskild utredare att utreda ett antal frågor i syfte att förbättra villkoren i socialförsäkringssystemen för företagare och för att främja ett tryggare företagande.⁴⁴

⁴¹ Proposition 1997/98:151 *Inkomstgrundad ålderspension, m.m.* s. 192–193.

⁴² Pensionsmyndighetens remissyttrande över utredningens delbetänkande SOU 2018:49.

⁴³ Proposition 2017/18:168 *Stärkt försäkringskydd för studerande och företagare*, betänkandet *Jämställt föräldraskap och goda uppväxtvillkor för barn – en ny modell för föräldraförsäkringen* (SOU 2017:101) och det pågående arbetet inom Regeringskansliet i fråga om ett nytt beräkningsunderlag, ersättningsgrundande inkomst (EGI). I detta sammanhang ses även beräkningsunderlaget för dem som bedriver näringsverksamhet över.

⁴⁴ Kommittédirektiv 2018:54, *Ett tryggare företagande i ett förändrat arbetsliv – för tillväxt och innovation* (dir 2018:54).

6.4.2 Arbetslöshetsförsäkringen

Arbetslöshetsförsäkringen regleras i lagen (1997:238) om arbetslöshetsförsäkring, förkortad ALF, och syftar till att skydda den som blir arbetslös genom att ge ersättning under tiden nytt arbete söks. Arbetslöshetsförsäkringen skiljer sig från socialförsäkringen då den är frivillig och inte obligatorisk. Den omfattar både arbetstagare och företagare enligt 1 § ALF, och kan komma i fråga för fysiska personer som under viss tid har haft förvärvsarbete. Det kan handla om inkomst av anställning eller inkomst av annat förvärvsarbete. Förvärvsarbetet kan ha avsett i princip vad som helst så länge det varit fråga om arbete i syfte att förvärva en inkomst, även om det kanske inte blev någon inkomst av arbetet.⁴⁵

Bedömningen av om en person är att anse som företagare eller arbetstagare utgår från 34 § ALF. Där anges att med företagare avses en fysisk person som bedriver näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL, och som han eller hon personligen utför arbete i och har ett väsentligt inflytande över. Kravet på att den sökande personligen ska utföra arbete i verksamheten innebär att den sökande måste ha arbetat i verksamheten. Med väsentligt inflytande avses att den sökande har ett inflytande på verksamheten som varit så starkt att det ekonomiska utfallet till stor del berott på dennes kompetens samt de åtgärder och ställningstaganden som han eller hon har gjort i verksamheten. För att avgöra om så har varit fallet måste en sammanvägning av samtliga relevanta omständigheter göras i varje enskilt ärende.⁴⁶ Det väsentligaste kriteriet vid bedömningen är den sökandes självständighet gentemot uppdragsgivaren och dennes verksamhet. För arbetstagare och företagare finns det i arbetslöshetsförsäkringslagen dels gemensamma bestämmelser, dels särskilda bestämmelser för företagare.

I rättspraxis används begreppen självständiga eller osjälvständiga uppdragstagare för personer som inte självklart kan hänföras till den ena eller andra gruppen. En självständig uppdragstagare anses vanligtvis vara företagare och en osjälvständig uppdragstagare anses vara anställd. Då lagen reglerar förhållandet för arbetstagare eller företagare finns i dag inte någon särskild reglering vad gäller uppdragstagare, och inte heller någon definition av begreppet i lagen. Uppdragstagaren måste definieras som företagare eller som arbetstagare,

⁴⁵ Se RÅ 2005 ref. 90.

⁴⁶ Prop. 2009/10:120 s. 78. Se även resonemang i HFD 2015 ref 44.

vilket innebär att bestämmelserna för den ena eller andra gruppen ska tillämpas på varje enskild sökande.

Det skatterättsliga näringsbegreppet får direkt inverkan genom hänvisningen till 13 kap. 1 § IL i 34 § ALF men också genom att ett godkännande för F-skatt utgör en av flera omständigheter som spelar roll vid bedömningen om någon ska anses som arbetstagare eller företagare vid tillämpning av lagen om arbetslöshetsförsäkring. Av rättspraxis framgår att man tillmäter just ett godkännande för F-skatt relativt stor betydelse vid bedömningen av självständighetskriteriet, samtidigt som också antalet uppdragsgivare i flera fall tillmätts en mycket stor betydelse.⁴⁷

Några skillnader för dem som bedöms vara arbetstagare eller företagare

Den avgörande skillnaden av att anses som arbetstagare eller företagare är på vilket sätt man har rätt till ersättning. En arbetstagare som blir arbetslös får under en viss tid arbetslöshetsersättning och kan under denna tid söka jobb hos andra.⁴⁸ För att en företagare ska få arbetslöshetsersättning måste denne lägga ner sin verksamhet eller begära tillfälligt uppehåll, och söka anställning i ett annat företag. Anledningen till det är att arbetslöshetsersättningen enligt lagen inte får subventionera företag. Det skulle skapa orättvisa konkurrensfördelar gentemot dem som inte uppbär någon arbetslöshetsersättning.⁴⁹

⁴⁷ Jfr också Inspektionen för arbetslöshetsförsäkringen, IAF, 2016:3 *Uppdragstagare i arbetslöshetsförsäkringen - Kartläggning initierad av IAF*.

⁴⁸ I Sverige inrättades en allmän arbetslöshetskassa 1998, arbetslöshetskassan Alfa, som vänder sig till både arbetare och företagare. Där kan den som inte är medlem i någon arbetslöshetskassa i stället ansöka om arbetslöshetsersättning med ett grundbelopp.

⁴⁹ Prop. 2009/10:120 s. 83–85. Sedan 2010 finns möjligheten att ha ”tillfälligt uppehåll” i en verksamhet och man måste inte lägga ner den. Man kan då få arbetslöshetsersättning, ersättning kan utgå vid flera uppehåll i näringsverksamheten. För att inte snedvrida konkurrensen finns dock en väntetid. Regeln får bara användas om det förflutit minst fem år sedan man själv eller någon närstående återupptog näringsverksamheten. ”Tillfälligt uppehåll” betyder förbud mot att vidta någon som helst åtgärd i företaget. Man får inte göra inköp, leta kunder eller marknadsföra sig. Det är också ett krav att vara inskriven hos Arbetsförmedlingen, stå till hela arbetsmarknadens förfogande och följa förmedlingens program.

Tidigare och pågående lagstiftningsarbete

Frågan om vilken betydelse som ett godkännande för F-skatt ska ha för bedömningen om den som utför arbete ska anses som arbetstagare eller företagare när det gäller arbetslöshetsförsäkringen har behandlats av tidigare utredningar.

Utredningen om uppdragstagare i arbetslöshetsförsäkringen ansåg i betänkandet *Uppdragstagare i arbetslöshetsförsäkringen* (SOU 2011:52) att den princip som ter sig starkast i kammarrättspraxis är att den som gett uttryck för en vilja att betraktas som företagare också betraktas som detta i arbetslöshetsförsäkringen.⁵⁰ Det framstod då, enligt utredningen, som rimligt att den som i ett sammanhang i förhållande till en myndighet sagt sig vara eller vilja vara företagare också betraktas som det i arbetslöshetsförsäkringen. Utredaren föreslog bl.a. att innehav av F-skatt skulle vara avgörande för bedömningen. Förslaget ledde dock inte till vidare åtgärder. Intressant att nämna är dock att utredningen, som gjorde en genomgång av praxis på området, konstaterade att den uppdragstagare som hos Skatteverket registrerat sig för mervärdesskatt eller varit godkänd för F-skatt vanligtvis betraktades som företagare i arbetslöshetsförsäkringen.⁵¹ För uppdragstagare för vilka uppdragsgivarna betalade in preliminär skatt och avgifter gällde följande. Den uppdragstagare som hade *fler än två* uppdragsgivare betraktades som företagare, medan den uppdragstagare som bara hade en eller två uppdragsgivare betraktades – oberoende av antalet uppdrag från dessa uppdragsgivare – som arbetstagare i arbetslöshetsförsäkringen.⁵²

Regeringen tillsatte i februari 2018 en särskild utredare för att se över arbetslöshetsförsäkringen. I direktiven⁵³ anges att arbetslöshetsförsäkringens nuvarande utformning inte kan anses anpassad till de förhållanden som råder på dagens arbetsmarknad. Vidare anges att personer som vare sig är anställda eller företagare, som t.ex. uppdragstagare, eller en kombination av dessa former, s.k. kombinatorer, har svårt att förutse sitt försäkringsskydd. Arbetslöshetsförsäkringen behöver därför ses över för att skapa förutsebarhet för den som förvärvsarbetar oavsett i vilken form förvärvsarbetet utförs.

⁵⁰ SOU 2011:52 s. 63–65.

⁵¹ A.a. s. 97–98 där utredningen redogör för kammarrättspraxis.

⁵² A.a. s. 39–40.

⁵³ Kommittédirektiv 2018:8 *En ny arbetslöshetsförsäkring för fler, grundad på inkomster* (dir 2018:8).

I direktiven anges bl.a. att omotiverade skillnader i arbetslöshetsförsäkringen mellan egenföretagare, kombinatörer, uppdragstagare och anställda bör utjämnas. Personer som har arbetat både som anställda och företagare, som arbetar inom flera olika företagsformer eller som uppdragstagare behöver också i ett nytt försäkringssystem kunna förutse sitt försäkringsskydd.

6.4.3 Sammanfattande kommentarer

Rättigheterna i trygghetssystemen kan skilja sig åt beroende på om någon anses vara arbetstagare eller uppdragstagare samt om den som utför arbete får sin inkomst beräknad som inkomst av anställning eller inkomst av annat förvärvsarbete. Utgångspunkten är att trygghetssystemen ska vara neutrala i förhållande till om en person är arbetstagare eller inte men förutsättningarna skiljer sig åt och därför också lösningarna. De skillnader som kan uppstå i trygghetssystemen har ofta sin grund i att det ställs högre krav på att den enskilde är mer aktiv och har kunskap om systemet för att åtnjuta likartade förmåner eller rättigheter som en arbetstagare. Ersättningsnivåerna i trygghetssystemen påverkas dock av inkomstnivåerna och indirekt kan då de negativa effekterna som beskrivs ovan inverka även här.

När det gäller pensioner finns det en risk för att personer som saknar erfarenhet av att bedriva näringsverksamhet och har bristande kunskap om de förpliktelser som följer av detta, brister i redovisning och betalning av skatter. Detta kan få stora konsekvenser för deras framtida pensioner. För den som övergår från att vara anställd till att vara näringsidkare kan det också vara viktigt att överväga att kompensera för tjänstepensionen som arbetsgivaren tidigare kan ha betalat. En låg pension kan därtill innebära en belastning på de offentliga försörjningssystemen på så vis att behovet av grundskyddsförmåner ökar. Det är därför av vikt även ur ett offentligfinansiellt perspektiv med insatser som främjar livsinkomsten och korrekta pensionsinbetalningar för individen.⁵⁴

⁵⁴ Jfr Pensionsmyndighetens remissyttrande över utredningens delbetänkande SOU 2018:49.

6.5 Några särskilt utpekade frågor

6.5.1 Anställda som anlitas som näringsidkare

Utredningen redovisade i delbetänkandet att uttrycket falska egenföretagare förekommer främst inom arbetsrätten. Inom detta område talar man även om ekonomiskt beroende egenföretagare (economically dependent worker), i vissa fall utan att skilja detta uttryck från uttrycket falska egenföretagare (bogus [or sham] self-employment).⁵⁵ Det finns emellertid både skillnader och likheter mellan de nämnda situationerna. Likheten mellan ekonomiskt beroende egenföretagare och falskt egenföretagande anges vara att båda är arbets-situationer som gränsar till annan status. Skillnaden är att uttrycken var för sig understryker olika följder. Utredningen fann inte någon närmare vägledning för hur uttrycket falska egenföretagare ska förstås i ett skatterättsligt sammanhang och det var därför inte självklart hur uttrycket skulle användas i delbetänkandet.⁵⁶ Den omständigheten att Skatteverket inte bedömer om en person är anställd utan i stället avgör om en person ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst talade dock för att den i direktiven angivna definitionen behövde utvecklas. Som redovisas i kapitel 2 (avsnitt 2.5.1) ansågs därför en falsk egenföretagare vara en fysisk person som formellt uppträder som egenföretagare (per definition i betänkandet), svensk som utländsk, med godkännande för F-skatt, men som arbetar under anställningsliknande förhållanden och som, om alla omständigheter vore kända för Skatteverket, skulle beskattas i inkomstslaget tjänst.⁵⁷

Utredningen bedömde att s.k. falskt egenföretagande är en företeelse som förekommer på den svenska arbetsmarknaden och att utformningen av F-skattesystemet kan leda till och påverka förekomsten av företeelsen.⁵⁸ Som angetts tidigare har orsaken till denna effekt, enligt utredningens mening, sitt ursprung i att F-skatt tilldelas redan om sökanden har för avsikt att bedriva näringsverksam-

⁵⁵ Eurofound (2017), *Exploring self-employment in the European Union*, s. 39 och Thörnquist, A., *Falskt egenföretagande – ett fenomen i arbetsmarknadens gråzon*.

⁵⁶ Se avsnitt 2.5.1 och där redovisade synpunkter på begreppet.

⁵⁷ SOU 2018:49 s. 26. Det ska dock poängteras att den skatterättsliga prövningen av om en person bedriver näringsverksamhet eller är anställd är en komplicerad fråga, där bedömningen ska ske utifrån ett stort antal kriterier som i olika fall har olika tyngd.

⁵⁸ A.a. s. 31–35 och s. 207.

het och Skatteverket vid ansökningstillfället inte har någon möjlighet att göra en djupare kontroll av om den beskrivna verksamheten uppfyller förutsättningarna för näringsverksamhet eller inte.

Kompletterande uppgifter om förekomsten av s.k. falskt egenföretagande

Omfattningen av företeelsen

Inför utredningens delbetänkande tog TCO fram en rapport i ett försök att kvantifiera det s.k. falska egenföretagandet. I rapporten uppskattar TCO att 8,6 procent av de företagare som säljer tjänster till andra företag, myndigheter eller organisationer gör det under förhållanden som innebär att de uppfyller de tre viktigaste kriterierna för att anses som arbetstagare. Alla dessa skulle inte vid en prövning i domstol anses som arbetstagare, men sammantaget drar TCO slutsatsen att det på den svenska arbetsmarknaden finns ett antal tusen företagare som är falska i bemärkelsen att de av sig själva eller andra uppfattas ha en annan status än den de skulle ha om deras fall prövades i domstol. I rapporten dras slutsatsen att även om avgifterna och skattesatserna mellan att vara företagare och anställd är relativt små, så finns det större möjligheter som företagare att undanhålla belopp för staten.⁵⁹ Även Företagarna gjorde inför delbetänkandet en undersökning bland sina medlemmar gällande förekomsten av s.k. falskt egenföretagande.⁶⁰ Av de svar som erhöles framgår att 17 procent av de svarande upplevt förekomsten av falskt egenföretagande.⁶¹ Företagarnas slutsats av undersökningen är att en så begränsad företeelse inte bör leda till förändringar i F-skattesystemet som påverkar samtliga företag. Dessutom är det inte säkert att förekomsten av falskt egenföretagande kan härledas till F-skattesystemet i sig.⁶²

⁵⁹ TCO, *Atypiska företagare Om relationen mellan företagare och deras uppdragsgivare*, 2018 s. 3 och 12. En mer utförlig sammanfattning återfinns i utredningens delbetänkande.

⁶⁰ Se Företagarnas undersökning, "Falska egenföretagare" – ett ovanligt fenomen, www.foretagarna.se/nyheter/riks/2018/april/falska-egenforetagare--ett-ovanligt-fenomen/ (hämtad 2018-04-18).

⁶¹ I enkäten ställdes frågan "Har du varit med om att personer som har varit anställda har sagts upp i syfte att anlitas som näringsidkare (med F-skatt) för samma arbete i er bransch?" för att genom dessa svar kunna mäta förekomsten av falskt företagande enligt utredningens definition.

⁶² En mer utförlig sammanfattning finns i utredningens delbetänkande SOU 2018:49.

Sedan utredningen lämnat sitt delbetänkande redovisade LO i en rapport *F-skattesystemets skuggor – om en maktförskjutning på arbetsmarknaden*⁶³ resultatet från en enkätundersökning om förekomsten av s.k. falskt egenföretagande. Enkäten har riktats till LO-förbunden. LO menar att enkätsvaren visar att det förekommer ett omfattande missbruk av F-skattesystemet på LO-förbundens avtalsområden. Det händer att anställda sägs upp och erbjuds att fortsätta med samma arbetsuppgifter som ”F-skattare” och att allt fler har sagts upp och ersatts med falska egenföretagare under de senaste fem åren. Skillnaderna är dock stora mellan förbunden.⁶⁴ I rapporten görs vidare gällande att de olika arbetstagarbegreppen inom arbetsrätten och skatterätten inte sällan är förvirrande för den enskilde. Ett godkännande för F-skatt tycks, i LO:s mening, innebära att man tror sig vara uppdragstagare och stå utanför arbetsrätten och att F-skattesystemet härigenom skapar en illusion av att man är fristående. Det kan då påverka maktbalansen mellan uppdragsgivaren och uppdragstagaren.⁶⁵

6.5.2 Egenanställning eller liknande

En annan företeelse som utredningen hade i uppdrag att analysera särskilt var användandet av s.k. faktureringsplattformar, egenanställningsföretag eller liknande. Även om egenanställning och andra företeelser som liknar egenanställning aktualiserar vissa skatterättsliga frågor bedömde utredningen att egenanställning eller liknande inte uppfattades leda till skattefusk och skatteundandragande.⁶⁶

När det gäller egenanställning eller liknande är det främst risken för att den som utför arbetet hamnar i en juridisk gråzon mellan arbetstagare och egenföretagare som har diskuterats. Egenanställning är en relativt ny företeelse på den svenska arbetsmarknaden och

⁶³ LO (2018), *F-skattesystemets – skuggor om en maktförskjutning på arbetsmarknaden*.

⁶⁴ A.a. s. 24. Inom Transportarbetareförbundets, Byggnadsarbetareförbundets och Musikerförbundets verksamhetsområden anges att missbruk av F-skattesystemet är mycket vanligt medan missbruk inte alls finns på t.ex. Pappersindustriarbetareförbundets arbetsplatser.

⁶⁵ A.a. s. 21–22.

⁶⁶ Samtliga remissinstanser utom Teaterförbundet och KLYS delar utredningens bedömning eller har inte lämnat synpunkter i frågan. Teaterförbundet och KLYS framför bl.a. att användande av egenanställningsföretag kan leda till samma problematik som finns rörande falska egenföretagare vilket kan leda till skatteundandragande. Se Teaterförbundets och KLYS yttranden över utredningens delbetänkande SOU 2018:49.

egenanställningsföretagens affärsidé uppges vara att skapa möjligheter för personer att ta uppdrag, oftast tillfälliga, utan att de behöver vara godkända för F-skatt och sköta den administration som är förenad med egenföretagande. Egenanställning, så som utredningen definierade den i delbetänkandet, bygger på att det är uppdragstagaren själv som tar initiativet och inkommer med uppdraget.

Utredningen konstaterade att det inte finns någon gemensam syn på vad som avses med egenanställning eller andra liknande företeelser. Avsaknaden av en sådan gemensam utgångspunkt för olika diskussioner riskerar leda till att många frågor som rör den egenanställdes trygghet och egenanställningsföretagens förutsättningar att göra rätt förblir olösta eftersom man många gånger synes tala om olika företeelser. Vidare ansåg utredningen att det för egenställda eller liknande kan vara oklart vilken trygghet man har i olika avseenden. En del egenanställda uppfattar sig själva som egenföretagare. I dessa fall finns en medvetenhet om att tryggheten vid arbetslöshet och sjukdom ser ut på ett annat sätt än om man haft en anställning under normala förhållanden. Andra kan dock uppfatta att en egenanställning, liksom namnet antyder, innebär den trygghet som en anställning i normala fall leder till.⁶⁷

I delbetänkandet konstaterar utredningen sammanfattningsvis att personer som utför arbete som egenanställda eller liknande har samma skyddsbehov som andra arbetstagare men att det ligger utanför utredningens uppdrag att lämna förslag på det arbetsrättsliga området och att ta ställning till frågan om t.ex. egenanställning eller liknande företeelser på arbetsmarknaden bör omfattas av samma regelverk som bemanningsföretag eller om det finns ett behov av en särskild reglering för egenanställning. Utredningen noterar dock att det inom Regeringskansliet pågår arbeten inom olika rättsområden som kan få betydelse för egenanställdas trygghet i olika avseenden och understryker vikten av att utvecklingen på området noga följs.⁶⁸

⁶⁷ SOU 2018:49 s. 222–223.

⁶⁸ A.a. s. 224. Som exempel kan nämnas det arbete som pågår som en följd av SOU 2017:24 och Socialförsäkringsutredningens betänkande SOU 2015:21 samt inom ramen för dir. 2018:8, och dir. 2018:54.

6.6 Utredningens analys och bedömning

6.6.1 Näringsbegreppets och F-skattesystemets betydelse för arbetsrätten

Utredningens bedömning: Den skatterättsliga tolkningen av näringsbegreppet i 13 kap. 1 § IL har genom dess koppling till F-skattesystemet en indirekt betydelse även för arbetsrätten.

Ett godkännande för F-skatt är en omständighet som beaktas vid en arbetsrättslig prövning men ska inte ensamt ges någon avgörande betydelse. Några skäl att ändra den nuvarande utformningen av näringsbegreppet i 13 kap. 1 § IL på grund av arbetsrättsliga överväganden anses därför inte föreligga.

Skälen för utredningens bedömning

Tolkningen av begreppet näringsverksamhet i 13 kap. 1 § IL och F-skattesystemet har en indirekt betydelse för arbetsrätten

Den skatterättsliga gränsdragning som görs mellan den som redovisar inkomst av näringsverksamhet och den som redovisar inkomst av tjänst uppvisar stora likheter med den arbetsrättsliga gränsdragningen mellan ett anställningsförhållande och ett uppdragsförhållande, eftersom vad som skatterättsligt anses utgöra ett anställningsförhållande bygger på det civilrättsliga arbetstagarbegreppet. Vad gäller den arbetsrättsliga gränsdragningen mellan arbetstagare och uppdragstagare följer av praxis att domstolarna har att göra en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Det förhållandet att en fysisk person är godkänd för F-skatt är då en omständighet som beaktas men har inte ensamt någon avgörande betydelse. Högsta domstolen har framhållit att det är önskvärt att bedömningen av frågan huruvida någon är arbetstagare i förhållande till annan utfaller lika, oavsett vilken domstol eller annan myndighet som gör bedömningen och oavsett vilken lag som tillämpas. Det kan dock vara svårt att helt bortse från syftet med den rättsregel som det är fråga om i det särskilda fallet.⁶⁹ Vid bedömningen av vem som är arbetstagare kan följaktligen olika kriterier få olika tyngd beroende

⁶⁹ NJA 1982 s. 784.

på vilken funktion den aktuella rättsregeln har. De tvingande arbetsrättsliga bestämmelserna ska tillämpas om en helhetsbedömning talar för att det är en anställning.

När det gäller tolkningen av näringsbegreppet kan konstateras att denna är avgörande när det gäller ett godkännande för F-skatt. Genom att ett godkännande för F-skatt tillmäts betydelse vid den arbetsrättsliga bedömningen av om någon ska anses vara arbetstagare får begreppet också *indirekt* betydelse inom arbetsrätten (se avsnitt 6.3.3). I de allra flesta fall är denna påverkan enligt utredningens mening rimlig då den omständigheten att någon uppgett sig vilja vara företagare och bedömts bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet bör ha betydelse för frågan om man är arbetstagare eller inte.

Utredningen delar Högsta domstolens uppfattning att det kan anses önskvärt att bedömningen av frågan om den som utför arbete bedriver näringsverksamhet också i så stor utsträckning som möjligt sammanfaller med bedömningen inom andra rättsområden oavsett vilken domstol eller myndighet som gör bedömningen och oavsett vilken lag som tillämpas. Det måste dock beaktas att det bakomliggande syftet med de olika regelverken skiljer sig åt. Med hänsyn till detta är det därför angeläget att bibehålla, och där det behövs även tydliggöra, den självständiga bedömning som ska göras och inte låta en bedömning inom ett rättsområde vara styrande för ett annat.⁷⁰ Om näringsbegreppet och ett godkännande för F-skatt skulle tillmätas avgörande betydelse inom arbetsrätten skulle det i praktiken innebära att Skatteverket, vid bedömningen av om någon bedriver näringsverksamhet, skulle behöva göra arbetsrättsliga överväganden. En sådan utveckling vore enligt utredningens mening inte lämplig.

Den negativa effekt som näringsbegreppet och F-skattesystemets inverkan kan få, inträder när personer som inte uppfyller näringskriterierna ändå är godkända för F-skatt och någon objektiv helhetsprövning inte sker, dvs. i alla de fall bedömningen i princip görs av parterna själva. Risken är då att ett felaktigt godkännande får effekter även i andra avseenden än inbetalning av skatter och avgifter och att det i praktiken styr hur parterna ser på sin relation även arbetsrättsligt. Man skulle kunna uttrycka det som att den arbetsrättsliga

⁷⁰ Detta är en uppfattning som delas av flera remissinstanser, se TCO, Teaterförbundet, KLYS och Journalistförbundets yttranden över utredningens delbetänkande SOU 2018:49.

bedömningen parterna emellan då tar en ”genväg” genom ett godkännande för F-skatt vilket skapar förutsättningar för ett kringgående av skyddsreglerna. Det finns därför anledning att påpeka att i de fall ett godkännande för F-skatt tilldelats någon som inte uppfyller näringskriterierna så medför detta felaktiga förutsättningar för den arbetsrättsliga bedömningen.

Den nuvarande utformningen av näringsbegreppet i 13 kap. 1 § IL bör inte ändras på grund av arbetsrättsliga överväganden

En särskild fråga som utredningen har i uppdrag att belysa är om det ska krävas mer än en uppdragstagare för att godkännas för F-skatt. I detta sammanhang finns därför skäl att se närmare på självständighetskriteriet och tolkningen av kriteriet i skatterättslig mening jämfört med den arbetsrättsliga. Det är i den bedömningen som frågan om en eller flera uppdragsgivare haft en återkommande roll.

En konsekvens av det förtydligande som gjordes i 13 kap. 1 § andra stycket IL som trädde i kraft år 2009 var att det blev enklare att bli godkänd för F-skatt även med bara en eller ett fåtal uppdragsgivare. Som utredningen redogjort för i avsnitt 6.3.3 uppfattade inte Arbetsmiljöverket att lagändringen stod i strid med de kriterier myndigheten beaktar vid bedömning av om det ska anses föreligga ett anställningsförhållande eller inte. Arbetsmiljöverket lyfte också fram att en självständig bedömning, oberoende av den skattemässiga klassificeringen, om huruvida en verksamhet ska anses vara ett självständigt företagande eller ett anställningsförhållande ska göras.

Utredningen kan konstatera att omständigheten att den som utför arbete bara har en eller ett fåtal uppdragsgivare inte tillmäts någon avgörande betydelse vid den arbetsrättsliga bedömningen. Helhetsbedömningen görs utifrån ett flertal omständigheter (se avsnitt 6.3.3.). Enligt utredningens mening innebär den nuvarande tolkningen av självständighetskriteriet i 13 kap. 1 § IL att den skatterättsliga och arbetsrättsliga prövningen snarare torde närmat sig varandra. Vidare kan den nuvarande tolkningen av näringsbegreppet anses motsvara förhållandena på arbetsmarknaden även vad gäller betydelsen av antalet uppdragsgivare. Det har dock framförts till utredningen att det bör införas ett krav på flera uppdragsgivare för

att komma till rätta med falskt egenföretagande.⁷¹ Utredningen anser dock inte att det är tolkningen av näringsbegreppet som påverkar företeelsen varför ett krav på fler uppdragsgivare vid den skatterättsliga bedömningen inte torde vara lösningen på problemet. Snarare krävs bättre uppföljning så att de som inte uppfyller näringskriterierna, och alltså inte bedriver eller har för avsikt att näringsverksamhet, inte är godkända för F-skatt.

6.6.2 Missbruk av F-skattesystemet i syfte att kringgå skyddsregler för arbetstagare

Utredningens bedömning: Förekomsten av s.k. falska egenföretagare visar att F-skattesystemet kan missbrukas genom att personer som inte uppfyller näringskriterierna likväl är godkända för F-skatt. Orsakerna till förekomsten kan vara flera varav en kan vara en uppdragsgivares vilja att kringgå arbetsrättsliga skyddsregler. Att någon är godkänd för F-skatt fast denne inte uppfyller kriterierna för näringsverksamhet kan på så sätt urholka skyddsregler för arbetstagare.

För att motverka att personer som inte uppfyller näringskriterierna är godkända för F-skatt bör Skatteverkets möjligheter till uppföljning av dem som är godkända underlättas och förbättras.

⁷¹ Några remissinstanser framför önskemål om ett krav på fler uppdragsgivare, se LO, Transportarbetarförbundet och Coompanions remissyttranden över utredningens delbetänkande SOU 2018:49. LO och Transportarbetareförbundet har anfört att två eller flera uppdragsgivare är en ändring som krävs för att säkerställa att en självständig och långsiktig näringsverksamhet bedrivs. Coompanion uppger att F-skattesystemet bidrar till fler s.k. falska egenföretagare på grund av det minskade kravet på flera uppdragsgivare. Teaterförbundet framhåller å andra sidan i sitt remissvar att ett krav på flera uppdragsgivare troligen inte är lösningen då den som tvingats skaffa F-skatt för att den inte längre får vara anställd ofta tvingas söka andra uppdragsgivare för att klara sig ekonomiskt.

Skälen för utredningens bedömning

Förekomsten av s.k. falska egenföretagare visar att F-skattesystemet kan missbrukas

F-skattesystemet är ur flera aspekter ett nödvändigt och välfungerande system. Enligt utredningens bedömning förekommer det dock personer som är godkända för F-skatt som inte uppfyller de skatterättsliga kraven för att bedriva näringsverksamhet. Som utredningen redogör för i sitt delbetänkande torde det inte vara tolkningen av näringsbegreppet i 13 kap. 1 § IL utan framför allt att ett godkännande för F-skatt är möjligt redan på avsikt, och att det därefter finns brister i uppföljningen av vem som uppfyller näringskriterierna, som påverkar företeelsen. Att personer som inte bedriver näringsverksamhet är godkända för F-skatt kan bero på såväl prioriteringar hos handläggande myndighet som att regelverket inte ger bra förutsättningar att följa upp de personer som är godkända för F-skatt.

Det kan finnas flera skäl till att personer som vid en närmare bedömning skulle betraktas som arbetstagare ansöker om godkännande för F-skatt. Det kan finnas situationer där den som egentligen är arbetsgivare av olika anledningar inte vill anställa och därför uppmanar personer som de vill anlita att skaffa ett godkännande för F-skatt och därefter upprättar avtal som anger att den arbetspresterande parten är uppdragstagare. I dessa fall kan det, för en arbetsgivare som vill undvika att stå i ett tvingande arbetsgivarförhållande till någon som utför ett arbete för hans eller hennes räkning, tyckas intressant att komma överens om att den som utför arbete i stället för att vara anställd ska utföra arbete i egenskap av egenföretagare, det vill säga som uppdragstagare. För arbetsgivaren kan en sådan lösning tyckas innebära fördelar i form av att man inte behöver ta hänsyn till exempelvis gällande regler i ett kollektivavtal eller tvingande skyddslagstiftning. Utredningen har konstaterat att det förekommer att personer som inte uppfyller näringskriterierna är godkända men har inte närmare kunnat beräkna hur vanligt det är eller i vilket utsträckning själva syftet är att kringgå arbetsrättsliga regelverk.

Att någon är godkänd för F-skatt fast denne inte uppfyller kriterierna för näringsverksamhet kan urholka skyddsregler för arbetstagare

Det arbetsrättsliga arbetstagarbegreppet är tvingande och arbetsgivaransvaret kan i princip inte avtalas bort. Detta är utgångspunkten. Inte heller genom att skaffa sig ett godkännande för F-skatt ska parterna kunna komma runt den tvingande lagstiftningen om omständigheterna i övrigt är sådana att det egentligen är ett anställningsförhållande som föreligger. I arbetsrättsliga tvister görs, som redovisats i avsnitt 6.6.1, en helhetsbedömning där den omständigheten att någon är godkänd för F-skatt är en omständighet bland flera.

Utredningen bedömer att när den som egentligen borde betraktas som anställd anlitas som näringsidkare, s.k. falsk egenföretagare, kan detta leda till negativa konsekvenser för den enskilde. Så är fallet när en objektiv prövning inte sker och den som utför arbete felaktigt inte tror sig omfattas av det arbetsrättsliga regelverket. Följderna av detta kan vara att man inte ställer berättigade krav i olika situationer, t.ex. i fråga om lön, arbetsmiljö, arbetstid och semester. Den som utför arbete kan således komma att missuppfatta sin rättsliga status.⁷² I dessa fall kan det arbetsrättsliga skyddet riskera att urholkas. För den enskilde kan det också få konsekvenser om ett felaktigt godkännande för F-skatt tillmäts betydelse vid bedömningen i samband med andra trygghetssystem.

Det skydd som den som utför arbete ska ha måste regleras inom respektive rättsområde

Som framgår av avsnitt 6.3 finns det skillnader i fråga om trygghetssystemen och arbetsrättsligt skydd för den som utför arbete beroende på om personen är arbetstagare eller uppdragstagare. Det ryms inte inom utredningens uppdrag att göra några djupare analyser av skillnaderna för att kunna överblicka samtliga konsekvenser av dessa

⁷² Jfr SOU 2018:49 s. 223 där utredningen för ett motsvarande resonemang för dem som är egenanställda där det kan vara oklart vilken trygghet man har i olika avseenden även om situationen i dessa fall är något av det motsatta. En del egenanställda uppfattar sig själva som egenföretagare. I dessa fall finns en medvetenhet om att tryggheten vid arbetslöshet och sjukdom ser ut på ett annat sätt än om man haft en anställning under normala förhållanden. Andra kan dock uppfatta att en egenanställning, liksom namnet antyder, innebär den trygghet som en anställning i normala fall leder till.

skillnader. I vissa fall finns en ambition om neutralitet inom respektive rättsområde men många gånger förutsätts den som inte är arbetstagare vara mer aktiv och ta ett större eget ansvar.

När det gäller konsekvenser i trygghetssystemen torde det främst vara så att den enskilde många gånger faktiskt inte är så aktiv eller känner till att man behöver vara mer aktiv som egenföretagare för att uppnå samma skydd som man har som anställd. När det gäller de delar i socialförsäkringen som utgår ifrån SGI blir dock konsekvenserna av ett felaktigt godkännande för F-skatt direkta, då själva innehavet av ett godkännande där är styrande för på vilket sätt beräkningen ska ske. Det är därför av stor vikt att endast de som uppfyller näringskriterierna är godkända för F-skatt. Enligt utredningens mening är det också av stor vikt att regelverken för de sociala trygghetssystemen är anpassade till dagens arbetsmarknad och att eventuella skillnader mellan företagare och arbetstagare är tydliga och väl-motiverade. Det kan vidare finnas skäl att överväga andra åtgärder för att förtydliga för den som utför arbete vilka konsekvenser som olika former att utföra arbete på för med sig och därmed öka kunskapen och förutsebarheten för den enskilde.⁷³ Utredningen kan också notera att relevanta utredningar pågår inom Regeringskansliet.⁷⁴

Flera remissinstanser har i samband med lämnade synpunkter på utredningens delbetänkande påpekat att de problem som företeelsen med anställda som anlitas som näringsidkare medför, faller utanför skatterättens område och i stället bör regleras inom respektive rättsområde.⁷⁵ Det är en uppfattning som utredningen i huvudsak delar. Skyddet som den som utför arbete ska ha måste regleras inom respektive rättsområde utifrån varje regelverks syfte. Det hindrar dock inte att åtgärder som vidtas för att säkerställa att den som är godkänd för F-skatt uppfyller de skatterättsliga förutsättningarna för att vara godkänd även får positiva effekter på arbetsrättens område. Ändringar i F-skattesystemet utifrån arbetsrättsliga överväganden bör dock inte göras.

⁷³ Tillväxtverket framför i sitt remissyttrande över utredningens delbetänkande SOU 2018:49 att deras webbsida [verksamt.se](https://www.verksamt.se) kan vara en lämplig kanal för att sprida information.

⁷⁴ Dir. 2018:8 och dir. 2018:54.

⁷⁵ Se bl.a. NSD:s, Almegas, Svenskt Näringslivs, och Egenanställdas branschorganisations yttranden över utredningens delbetänkande SOU 2018:49.

För att motverka missbruk av F-skattesystemet bör Skatteverkets möjligheter att följa upp de som är godkända förbättras

Eftersom problemet, enligt utredningens mening, framförallt uppkommer till följd av att F-skatt tilldelas på avsikt och att personer därigenom felaktigt får F-skatt bör åtgärder vidtas i syfte att säkerställa att endast de som bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet godkänns för F-skatt. Ett system som tillåter tilldelning av F-skatt på avsikt är nödvändigt då ett godkännande ofta är eller ses som en förutsättning för en verksamhet att komma i gång. Ett problem med att man kan bli godkänd för F-skatt på avsikt är dock att det vid ansökningstillfället inte går att bedöma om näringskriterierna är uppfyllda. Det är också svårt att veta hur den verksamhet som sökanden har för avsikt att bedriva kommer att utveckla sig. Det är därför viktigt att Skatteverket har de verktyg som behövs för uppföljning i dessa fall och att uppföljningen kan utföras effektivt.

Skatteverket anger i sitt remissvar att det redan i gällande lagstiftning finns grund att återkalla en s.k. falsk egenföretagares F-skatt på grund av att näringsverksamhet inte bedrivs (9 kap. 4 § första stycket 1 samt 9 kap. 1 § andra stycket 1 SFL) eller att godkännandet för F-skatt har missbrukats (9 kap. 1 § andra stycket 3 a SFL).⁷⁶ Det krävs alltså enligt Skatteverket inga nya bestämmelser för att återkalla en falsk egenföretagares godkännande för F-skatt. Utredningen anser emellertid, mot bakgrund av att det ändå förekommer att personer är godkända för F-skatt trots att de arbetar under anställningsliknande förhållanden och alltså inte bedriver näringsverksamhet, att nuvarande bestämmelser inte torde vara tillräckliga eller för ändamålet effektiva. Utredningen anser därför att det nuvarande regelverket bör ändras i syfte att ge Skatteverket bättre förutsättningar för uppföljning. En utgångspunkt i ett effektivt uppföljningssystem bör vara att kontroller i möjligaste mån bör kunna utföras automatiserat.

Utredningens överväganden och förslag vilka kan få positiva effekter även i ovanstående avseenden presenteras i avsnitt 8.3.1.

⁷⁶ Se Skatteverkets remissyttrande över utredningens delbetänkande SOU 2018:49.

7 F-skattesystemets betydelse för att förebygga skattefusk och skatteundandragande

7.1 Inledning

I utredningens delbetänkande behandlas bl.a. frågan om sambandet mellan vissa särskilt utpekade företeelser och skattefusk och skatteundandragande. Utredningen redovisar där sin uppfattning om att utformningen av F-skattesystemet kan leda till och påverka förekomsten av s.k. falskt egenföretagande och att det finns en risk att företeelsen leder till skattefusk och skatteundandragande. Utredningen ska nu analysera om utformningen av bestämmelserna i 9 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, möjliggör att F-skattesystemet kan missbrukas i *syfte* att undgå skatter eller avgifter.

När det gäller F-skattesystemets betydelse för skattefusk och skatteundandragande kan inledningsvis konstateras att själva statusen som godkänd för F-skatt inte i sig behöver ha någon direkt effekt på statens intäkter. F-skattesystemet har emellertid stor betydelse för hur skatter och avgifter ska redovisas och betalas och får därmed en indirekt påverkan på skattefelet. Det är därför viktigt att registrerade uppgifter hos Skatteverket speglar verkliga förhållanden och att endast de som uppfyller förutsättningarna för att vara godkända för F-skatt är registrerade. Av direktiven framgår att utredningen särskilt ska analysera om det finns behov av åtgärder för att underlätta och förbättra Skatteverkets uppföljning av företag som är godkända för F-skatt, t.ex. F-skatt på prov eller tidsbegränsade godkännanden för F-skatt. För att kunna ta ställning till vilka åtgärder som kan underlätta och förbättra Skatteverkets uppföljning finns anledning att redogöra något om den utredning och kontroll som sker i dag.

I avsnitt 7.2 redogör utredningen för Skatteverkets beslut vid ansökningar om godkännande för F-skatt och i avsnitt 7.3 för beslut om återkallelse för de som är godkända för F-skatt.

Som redovisats i kapitel 5 torde skattefelet vara lågt för svenska små och medelstora företag, därutöver är också den generella upp-bördseffektiviteten hög. Det är dock viktigt att det finns effektiva verktyg för att säkra ett korrekt uttag av skatter och avgifter i de fall som regelverken kringgås. I avsnitt 7.4 redogör utredningen för skattefelet, skattefusk och skatteundandragande. I avsnittet redovisas tidigare uppskattningar av skattefelet och dess förändringar samt något om de attitydundersökningar om illojal konkurrens och svartarbete som genomförts. Vidare redovisar utredningen några statistiska uppgifter om misstänkt skattebrottslighet som begås i näringsverksamhet. I avsnitt 7.5 redogörs särskilt för några uppmärksammade företeelser.

Utredningens analys och bedömning redovisas i avsnitt 7.6. I utredningens direktiv är det särskilt angivet att utredningen ska analysera om det finns behov av att vägra eller återkalla ett godkännande för F-skatt vid kriminalitet som inte har lett till näringsförbud. Utredningens ställningstagande i den frågan redovisas i avsnitt 7.7.

7.2 Beslut vid ansökan om godkännande för F-skatt

Skatteverket handlägger cirka 90 000¹ ansökningar om godkännande för F-skatt per år. En ansökan ska göras skriftligt och på fastställt formulär enligt 3 kap. 1 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261), förkortad SFF, och vara undertecknad av sökanden eller behörig firma-tecknare.²

När en person ansöker om godkännande för F-skatt ska Skatteverket bedöma om det föreligger förutsättningar att godkänna ansökan. En ansökan utreds utifrån en värdering av risken för fel. Detta innebär att inkomna ärenden inledningsvis granskas och bedöms utifrån komplexitet, till exempel om ärendet direkt kan läggas till grund för beslut om registrering eller om det behövs kompletterande

¹ Siffran utgör summan av antalet registrerade godkännanden och antalet avslag per år. I utredningens delbetänkande (s. 211) anges att Skatteverket får in cirka 130 000 ansökningar om F-skatt per år. Det ska noteras att siffran 130 000, enligt uppgift från Skatteverket, utgör antalet anmälningar om företagsregistrering per år.

² Ansökan kan göras digitalt på www.verksamt.se

uppgifter. Utifrån denna bedömning kategoriseras ärendena för att därefter handläggas utifrån ärendets utredningsbehov.

Om Skatteverket bifaller en inkommen ansökan helt i enlighet med sökandens begäran får sökanden i regel inget annat beslut än ett registerutdrag. Om Skatteverket har prövat ett ärende i sak och kommit fram till att sökanden inte kan få den registrering eller ändring som önskas (eller på det sätt som begärts) ska Skatteverket i stället fatta ett avslagsbeslut. I de fall Skatteverket fattar ett för sökanden negativt beslut, dvs. avslagsbeslut, avskrivningsbeslut eller avvísingsbeslut måste ett skriftligt beslut skickas till sökanden. I dessa fall måste också kommunikation ske innan beslut fattas.

7.2.1 Avslagsbeslut för fysiska och juridiska personer

Skatteverket godkänner totalt cirka 95 procent av de ansökningar som inkommer.³ Resterande 5 procent avslås på olika grunder.

Av tabell 7.1 framgår avslagsbesluten fördelat på olika avslagsgrunder för de fysiska personer som ansökt om godkännande för F-skatt. Antalet avslag för den redovisade perioden är lägre under åren 2007–2012 för att sedan öka markant till ett nytt normalläge. En intressant aspekt när det gäller avslagsbesluten för fysiska personer är att antalet avslag har ökat samtidigt som antalet ansökningar har minskat (jfr avsnitt 5.6.1, tabell 5.8).⁴

³ Beräkningen utgör ett genomsnitt för de senaste tre åren.

⁴ Under år 2007 inkom cirka 59 000 ansökningar om F/FA skatt för fysiska personer. Under år 2017 hade dessa ansökningar minskat till cirka 51 000.

Tabell 7.1 Avslagsgrunder fysiska personer åren 2007–2017

Avslagsgrunder	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Bristande redovisning /betalning	429	427	451	465	433	446	549	564	610	582	540
Egen begäran	0	0	0	0	0	0	0	0	0	6	0
Försummelse av företagsledare ⁵	50	45	63	54	67	56	82	66	58	82	83
Försummelse fåmansbolag ⁶	31	40	29	38	28	26	34	37	38	53	40
Ink. dekl. ej lämnad/bristfällig	40	71	71	78	90	93	108	142	167	213	216
Kombination av orsakskoderna 514 och 515 ⁷	18	28	16	15	26	25	21	13	32	39	46
Konkurs	4	5	6	5	4	7	4	5	3	4	6
Missbruk F-skatt	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0
NVH ⁸ bedrivs ej	765	761	515	497	513	680	1 167	1 601	2 273	2 847	2 907
Näringsförbud	3	1	0	0	0	0	4	1	0	1	0
Totalt	1 340	1 378	1 151	1 152	1 161	1 333	1 970	2 429	3 181	3 827	3 838

Källa: Skatteverket.

Den avslagsgrund som tydligast drivit utvecklingen av en ökad mängd avslag för fysiska personer är ”NVH bedrivs ej”. År 2007 utgjorde avslagsgrunden cirka 57 procent av antalet avslag och år 2017 hade denna siffra växt till cirka 76 procent. Någon entydig förklaring till detta har utredningen inte kunnat få fram utan att göra en manuell genomgång av samtliga beslut.

När det gäller antalet avslag för juridiska personer under den redovisade perioden har också dessa ökat. För juridiska personer har dock ökningstakten varit relativt jämn. Avslagsbesluten fördelat på olika avslagsgrunder framgår av tabell 7.2.

⁵ Utredningen har uppfattat att avslagsgrunden ”försummelse av företagsledare” används när den som söker varit företagsledare i ett fåmansföretag där dennes agerande är orsaken till avslaget genom bestämmelserna i 9 kap 2 § om s.k. smitta.

⁶ Utredningen har uppfattat att avslagsgrunden ”försummelse fåmansföretag” används när den som söker varit företagsledare i ett fåmansföretag där dennes agerande är orsaken till avslaget genom bestämmelserna i 9 kap 2 § om s.k. smitta.

⁷ 515 är koden för bristande redovisning/betalning 514 är ej lämnad/bristfällig deklARATION.

⁸ Näringsverksamhet (NVH).

Tabell 7.2 Avslagsgrunder för juridiska personer åren 2007–2017

Avslagsgrunder	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Bristande redovisning/ Betaling	83	94	141	235	241	252	329	344	336	321	303
Egen begäran	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5	0
Försummelse av företagsledare ⁹	189	187	266	355	407	360	380	433	488	503	472
Försummelse fåmansbolag ¹⁰	8	8	14	15	11	15	24	42	33	32	36
Ink. dekl. ej lämnad/bristfällig	13	11	17	10	22	24	29	46	52	57	96
Kombination av orsakskoderna 514 och 515 ¹¹	1	7	3	7	8	12	16	8	12	24	18
Konkurs	0	2	1	4	3	4	3	2	3	4	11
Missbruk F-skatt	0	1	1	0	0	0	0	0	2	0	0
NVH bedrivs ej	73	100	76	105	155	133	171	184	285	402	351
Näringsförbud	0	0	0	0	1	1	0	1	0	0	0
Totalt	367	410	519	731	848	801	952	1 060	1 211	1 348	1 287

Källa: Skatteverket.

När det gäller avslag för juridiska personer finns det inte någon enstaka avslagsgrund som lika tydligt påverkat ökningen av antalet avslag under tidsperioden som det gör för fysiska personer. Visserligen har antalet avslag för ”NVH bedrivs ej” ökat även för juridiska personer, både i antal och som andel av totalen, från cirka 20 procent år 2007 till 27 procent år 2017, men ökningen är långt ifrån lika stor som den för fysiska personer. Flera avslagsgrunder som exempelvis ”Ink.dekl ej lämnad/bristfällig” och ”Försummelse fåmansbolag” har visserligen ökat som andel av totalt antal avslag, men dessa är så få i antal att de inte kan anses intressanta att analysera djupare här. Antalet ansökningar från juridiska personer har ökat

⁹ Utredningen har uppfattat att avslagsgrunden ”försummelse av företagsledare” används när det är företagsledarens agerande som är orsaken till avslaget genom bestämmelserna i 9 kap 2 § om s.k. smitta.

¹⁰ Utredningen har uppfattat att avslagsgrunden ”försummelse fåmansbolag” används när ett missförhållande i ett annat fåmansföretag är orsaken till avslaget genom bestämmelserna i 9 kap 2 § om s.k. smitta.

¹¹ 515 är koden för bristande redovisning/betaling 514 är ej lämnad/bristfällig deklaration.

markant under perioden, vilket också innebär att antalet avslag bör ha påverkats av det ökade inflödet (jfr avsnitt 5.6.1, tabell 5.8).

Omprövning och överklagande

Ett avslagsbeslut på en ansökan om godkännande för F-skatt kan överklagas. Den som berörs av beslutet kan också begära att Skatteverket omprövar sitt beslut. Av inhämtade uppgifter framgår att antalet överklagade beslut i förhållande till antalet ärenden torde vara mycket lågt.¹² En orsak till detta kan vara att i de fall en ansökan avslås på grund av brister i ansökan är det enklare att försöka åtgärda eventuella brister för att sedan skicka in en ny ansökan än att låta saken gå till rättslig prövning.

7.3 Beslut om återkallelse av godkännande för F-skatt

Ett godkännande för F-skatt gäller till dess att det återkallas. En återkallelse kan ske på egen begäran av den som är godkänd eller om det framkommer att sökanden eller annan som ska prövas vid godkännandet inte längre uppfyller förutsättningarna för att vara godkänd för F-skatt, till exempel på grund av att verksamhet inte längre bedrivs i Sverige (9 kap. 4 § första stycket SFL).

Skatteverket återkallade cirka 74 000 godkännanden för F-skatt och FA-skatt år 2017. Under den senaste tioårsperioden har, som ovan redovisats, antalet återkallelser för såväl fysiska som juridiska personer ökat.

År 2017 var nästan 521 000 juridiska personer och drygt 164 000 fysiska personer registrerade som godkända för F-skatt. Det innebär att 76 procent av antalet registrerade företag var juridiska personer. Juridiska personer svarar också för nästan 86 procent av den ökning

¹² Enligt uppgift från Domstolsverket inkom 183 mål till förvaltningsrätterna under år 2018 av måltypen 0811. I den ärendegruppen ingår till exempel förtidsåterbetalning av skatt, preliminärskatt, ansökan om F-skatt, tilldelning av F-skatt, återkallelse av F-skatt, ändrad beräkning av skatteavdrag, registrering som arbetsgivare. Den närmare fördelningen går inte att få fram. Utredningen bedömer, mot bakgrund av dessa siffror och uppgiften från Skatteverket att det under år 2017 inkom exempelvis endast 24 överklaganden gällande ansökningar och återkallelse av F-skatt till Skatteverket att antalet överklaganden är få.

som skett av antalet godkända för F-skatt under tidsperioden 2007–2017.¹³ Ökningstakten för såväl juridiska personer som fysiska personer har emellertid varit avtagande (se avsnitt 5.5.1). Den avtagande ökningstakten av antal godkända för F-skatt beror inte främst på färre ansökningar, utan på att mängden återkallelser och avslag har ökat betydligt under samma period. Hur ökningen av återkallelser fördelas på olika orsaksgrunder redovisas närmare nedan.

7.3.1 Återkallelser för fysiska personer

Antalet återkallelser för fysiska personer har ökat under den granskade tioårsperioden. Detta och fördelningen över de olika återkallelsegrunderna framgår av tabell 7.3.

¹³ Se tabell 5.7 i kapitel 5.

**Tabell 7.3 Återkallelser av F- och FA-skatt för fysiska personer
åren 2007–2017**

Återkallelsegrund	2007	2009	2011	2013	2015	2017
Konkurs (503)	186	136	101	107	67	65
Maskinellt avregistrerad (508)	0	0	0	1 261	1 253	1 374
Egen begäran (511) ¹⁴	23 840	29 624	35 199	38 370	37 357	38 307
NVH bedrivs ej (512)	4 052	7 716	1 583	5 849	3 846	6 594
Ink. dekl. ej lämnad /bristfällig (514)	654	786	1 582	1 390	1 514	1 326
Bristande redovisning/Betalning (515)	1 898	2 223	2 898	2 576	2 172	1 820
Näringsförbud (516)	1	9	1	4	2	3
Missbruk av F-skatt (517)	1	0	0	11	1	0
Försummelse fåmansbolag (518) ¹⁵	5	6	12	11	10	18
Försummelse företagsledare (519) ¹⁶	2	2	10	7	8	3
Kombination orsakskoder 514/ 515 (524) ¹⁷	96	84	129	152	249	296
Totalt	30 735	40 586	41 515	49 738	46 479	49 806

Källa: Skatteverket.

Antalet återkallelser på återkallelsegrunden ”*NVH bedrivs ej*” varierar mellan åren. Viss variation ses också för återkallelsegrunden ”*Bristande redovisning/Betalning*”. I likhet med återkallelserna för juridiska personer visar dock tabell 7.3 en stor ökning av antalet maskinella avregistreringar, från en obefintlig nivå till över 1 000 återkallelser per år efter år 2011. Den grund som utöver maskinella avregistreringar haft den tydligaste kontinuerliga tillväxten i absoluta tal är ”*Egen begäran*”. Som andel av totalt antal återkallelser har dock

¹⁴ Om den som är godkänd för F-skatt begär den återkallad används denna grund under förutsättning att ingen information om förseelse som leder till annan återkallelsegrund framkommer vid utredningen.

¹⁵ Utredningen har uppfattat att återkallelsegrunden ”försummelse av företagsledare” används när den som söker varit företagsledare i ett fåmansföretag där dennes agerande är orsaken till återkallelsen genom bestämmelserna i 9 kap 2 § om s.k. smitta.

¹⁶ Utredningen har uppfattat att återkallelsegrunden ”försummelse fåmansföretag” används när den som söker varit företagsledare i ett fåmansföretag där dennes agerande är orsaken till återkallelsen genom bestämmelserna i 9 kap 2 § om s.k. smitta.

¹⁷ 515 är koden för bristande redovisning/betalning 514 är ej lämnad/bristfällig deklaration.

denna återkallelsegrund i princip konstant legat på en nivå om cirka 78 procent under den redovisade tioårsperioden.

Närmare om de olika återkallelsegrunderna

År 2012 ökade antalet återkallelser med orsakskod ”*NVH bedrivs ej*” för fysiska personer, från att under år 2011 ha legat på en nivå kring 1 500 återkallelser till över 11 000 återkallelser. Detta kan möjligen förklaras av en specifik insats som gjordes av Skatteverket vid denna tidpunkt.¹⁸ I insatsen utreddes företag som ansågs vilande av Skatteverket i syfte att plocka bort företagets moms- och arbetsgivarregistrering. I de flesta fall rörde det sig om enskilda näringsidkare. Eftersom företagen många gånger också var godkända för F-skatt så återkallades även denna. Detta kan vara en förklaring till den stora ökningen mellan år 2011 och 2012.

Missbruk kan anses föreligga då någon som godkänts för F-skatt med villkor (FA-skatt) åberopat godkännandet i ett anställningsförhållande eller när någon på annat sätt har missbrukat ett godkännande för F-skatt och missbruket inte är obetydligt. När det gäller missbruk som återkallelsegrund visar statistiken att det är en ovanlig grund för återkallelse. Under åren 2007–2017 återkallade Skatteverket godkännandet för fysiska personer med stöd av denna återkallelsegrund endast i 13 fall. En tänkbar förklaring till det låga antalet är, enligt Skatteverket, att utredning kring missbruk är mycket tidskrävande och upptäcks främst vid revision eller annan fördjupad kontroll.

En sökande, eller annan som ska prövas, som inte har följt ett föreläggande att lämna inkomstdeklaration eller vissa särskilda uppgifter, eller har lämnat eller godkänt så bristfälliga uppgifter att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattning, ska inte vara godkänd för F-skatt. En stor del återkallelser sker med detta som grund.

Den som har näringsförbud ska inte vara godkänd för F-skatt. Statistiken visar att återkallelse av ett godkännande på grund av

¹⁸ Enligt uppgift från Skatteverket genomfördes insatsen inom ramen för en s.k. Riksplansaktivitet för åren 2011–2012. Någon särskild uppföljning avseende återkallade godkännanden för F-skatt gjordes inte utan all uppföljning var inriktad på mervärdesskatt. Skatteverket kan därför inte med säkerhet säga att insatsen är orsaken till det ökade antalet återkallelser under år 2012.

näringsförbud är ovanligt. Detta kan förklaras av ett godkännande för F-skatt ofta redan borde ha återkallats i ett tidigare skede.

När det gäller återkallelse på grund av konkurs sker enbart ett fåtal återkallelser för fysiska personer på denna grund. I de fall personen är registrerad hos Bolagsverket aviseras uppgift om att någon försatts i konkurs till Skatteverket maskinellt från Bolagsverket vilket genererar en automatisk återkallelse av godkännandet.

7.3.2 Återkallelser för juridiska personer

Av tabell 7.4 framgår återkallelser för juridiska personer fördelat på återkallelsegrund.

Tabell 7.4 Återkallelser av F-skatt för juridiska personer åren 2007–2017

Återkallelsegrund	2007	2009	2011	2013	2015	2017
Konkurs (503)	93	526	2 526	3 487	2 534	2 503
Maskinellt avregistrerad (508)	37	20	52	7 170	7 585	7 995
Egen begäran (511) ¹⁹	1 962	2 695	4 927	7 844	8 102	8 456
NVH bedrivs ej (512)	871	950	852	1 652	1 172	1 022
Ink. dekl. ej lämnad /bristfällig (514)	479	475	1 266	1 030	1 439	1 625
Bristande redovisning och betalning (515)	651	1 331	3 071	3 070	2 597	2 543
Näringsförbud (516)	1	0	1	0	0	0
Missbruk av F-skatt (517)	1	0	2	0	0	0
Försummelse fåmansbolag (518) ²⁰	0	2	4	8	9	22
Försummelse företagsledare (519) ²¹	32	40	196	135	163	151
Kombination kod 514/ 515 (524) ²²	42	51	113	113	203	228
Totalt	4 169	6 090	13 010	24 509	23 804	24 454

Källa: Skatteverket.

Antalet återkallelser har även för juridiska personer ökat mellan åren 2007 och 2017. Fördelningen på de olika återkallelsegrunderna skiljer sig något åt jämfört med för fysiska personer. De återkallelsegrunder som främst har påverkats är återkallelse på grund av konkurs som ökat från 2 till 10 procent, samt maskinella avregistreringar som har ökat från 1 procent till 33 procent. Även om återkallelse på egen begäran och återkallelse på grund av bristande redovisning/betalning har ökat markant i antal så har likväl andelen återkallelser på dessa

¹⁹ Om den som är godkänd för F-skatt begär den återkallad används denna grund under förutsättning att ingen information om förseelse som leder till annan återkallelsegrund framkommer vid utredningen.

²⁰ Utredningen har uppfattat att återkallelsegrunden ”försummelse av företagsledare” används när det är företagsledarens agerande som är orsaken till återkallelsen genom bestämmelserna i 9 kap 2 § om s.k. smitta.

²¹ Utredningen har uppfattat att återkallelsegrunden ”försummelse fåmansbolag” används när ett missförhållande i ett annat fåmansföretag är orsaken till återkallelsen genom bestämmelserna i 9 kap 2 § om s.k. smitta.

²² 515 är koden för bristande redovisning/betalning 514 är ej lämnad/bristfällig deklaration.

grunder minskat. De maskinella avregistreringarna tillsammans med återkallelser på egen begäran står för cirka 67 procent av alla återkallelser för juridiska personer. Ökningen av antalet återkallelser är som störst efter år 2011.

Närmare om de olika återkallelsegrunderna

En juridisk person kan avregistreras för F-skatt maskinellt i samband med att avregistrering skett hos Bolagsverket och den juridiska personen därmed upphört att existera. När en avregistrering skett hos Bolagsverket överförs information om detta till Skatteverket. När avregistreringen hos Bolagsverket har verkställts och aviserats Skatteverket, avslutas även vissa av företagets företagsregistreringar automatiskt (maskinellt) hos Skatteverket. Detta gäller bl.a. godkännande för F-skatt, momsregistrering och arbetsgivarregistrering.

Återkallelser på grund av att näringsverksamhet inte bedrivs har hittills främst aktualiserats i samband med ansökningar från fysiska personer.²³ En juridisk person kan i princip bara ha inkomst av näringsverksamhet och utredning om den juridiska personen bedriver näringsverksamhet eller torde, för den period som statistiken avser, inte gjorts i normalfallet. Antalet återkallelser på grunden "NVH bedrivs ej" torde därför i huvudsak vara ärenden där återkallelse sker på initiativ av företrädare för den juridiska personer.

När det gäller missbruk som återkallelsegrund visar statistiken på samma sätt som för fysiska personer att det är en ovanlig grund för återkallelse. Under åren 2007–2017 återkallade Skatteverket juridiska personers godkännande på den grunden i tre fall. Även för juridiska personer kan en tänkbar förklaring till det låga antalet vara att utredning kring missbruk är mycket tidskrävande och upptäcks främst vid revision eller annan fördjupad kontroll samt att återkallelsegrunden för missbruk i huvudsak används i de fall F-skatten har använts i ett uppenbart anställningsförhållande.

Den som är godkänd, eller annan som ska prövas, som inte har följt ett föreläggande att lämna inkomstdeklaration eller vissa särskilda uppgifter eller som har lämnat eller godkänt så bristfälliga uppgifter att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattning, ska inte vara

²³ Jfr numera upphävda SKV M 2012:05 s. 2–3 med Skatteverkets ställningstagande (2019), *Återkallelse av F-skatt – juridiska personer som inte bedriver verksamhet* (dnr 202 65842-19/111) och SKV A 2012:6.

godkänd för F-skatt. En stor andel återkallelser även för juridiska personer sker med detta som grund.

Den som har näringsförbud ska inte vara godkänd för F-skatt. Näringsförbud kan endast meddelas en fysisk person. För att en juridisk persons godkännande för F-skatt ska kunna återkallas på grund av näringsförbud krävs att bestämmelserna om ”smitta” i 9 kap. 2 § punkt 2 kan tillämpas. Statistiken visar att återkallelse av godkännandet för F-skatt på grund av näringsförbud inte är vanligt förekommande. På samma sätt som för fysiska personer kan det dock noteras att ett godkännande ofta bör ha återkallats på andra grunder redan i ett tidigare skede.

En stor del av antalet återkallelser har sin grund i konkurser. Uppgift om att någon försatts i konkurs meddelas, på samma sätt som för fysiska personer, Skatteverket maskinellt från Bolagsverket.

7.3.3 Efter ett beslut att återkalla godkännandet

Om ett beslut att återkalla ett godkännande för F-skatt har fattats ska Skatteverket i vissa fall lämna en underrättelse till andra om att återkallelse har skett.

Skatteverket ska till exempel i vissa fall anmäla till Transportstyrelsen att återkallelse av godkännande för F-skatt har skett.²⁴ Så kan vara fallet om den bedrivna verksamheten är åkeri- eller taxiverksamhet och Transportstyrelsen inte automatiskt får denna uppgift på annat sätt. En skyldighet att underrätta andra kan också uppstå när det föreligger omständigheter som kan vara av betydelse för Revisorsinspektionens verksamhet enligt 31 § revisorslagen (2001:883) eller för Fastighetsmäklarinspektionen enligt 10 § fastighetsmäklarförordningen (2011:668). Även andra typer av tillstånd ska ibland återkallas om ett godkännande för F-skatt återkallas. Som exempel kan nämnas ett godkännande som upplagshavare eller en registrering som lagerhållare för alkohol-, tobak- och energiskattepliktiga varor.

²⁴ En myndighet ska anmäla till Transportstyrelsen om myndigheten uppmärksammar en omständighet som kan vara av betydelse för prövningen av om en tillståndshavare ska underrättas enligt artikel 13.1 i förordning (EG) nr 1071/2009 eller om tillståndet ska återkallas eller tillfälligt dras in (5 kap. 1 § första stycket yrkestrafikförordningen, [2012:237]).

Omprövning och överklagande av beslut

Ett beslut om återkallelse av F-skatt kan överklagas till förvaltningsrätten. Den som berörs av beslutet kan också vid återkallelse begära att Skatteverket omprövar sitt beslut. Vid omprövning/överklagande av ett återkallelsebeslut är det förhållandena på dagen för återkallelsebeslutet som har betydelse. Har förutsättningarna för godkännande för F-skatt uppfyllts först efter återkallelsebeslutet och särskilda skäl inte föreligger är återkallelsebeslutet riktigt. Sökanden får i stället lämna in en ny ansökan om godkännande för F-skatt.

Av inhämtade uppgifter framgår att antalet överklagade beslut i förhållande till antalet ärenden torde vara mycket lågt.²⁵

7.4 Skattefel, skattefusk och skatteundandragande

7.4.1 Skattefelet i olika inkomstslag

Skattefelet utgör skillnaden mellan de fastställda och de teoretiskt riktiga beloppen för skatter och avgifter, dvs. skillnaden mellan de teoretiska och de faktiskt fastställda skatterna och avgifterna. Skillnaden mellan fastställda och teoretiskt riktiga belopp för skatter och avgifter (skattefelet) ska vara så liten som möjligt. Skatteverket ska bedöma skattefelets storlek och i vilken grad skattefelet har förändrats.²⁶

När det gäller skattefelets storlek delas det upp i det som är kontrollerbart, alltså de delar som är möjliga att mäta via kontroller, och det som inte är kontrollerbart, det dolda skattefelet. Till de dolda delarna brukar exempelvis svartarbete och utländska kapitalinkomster räknas. I årsredovisningen för 2018 skriver Skatteverket att bedömningar av skattefel är förknippade med stor osäkerhet. Generellt sett är osäkerheten lägst för det kontrollerbara skattefelet och högst för det dolda skattefelet, men osäkerheten är genomgående i alla delar.²⁷

När det gäller frågan om i vilken grad skattefelet har förändrats bedömer Skatteverket felets utveckling sammantaget genom olika

²⁵ Se fotnot 12.

²⁶ Regeringsbeslut 2017-12-18, *Regleringsbrev för budgetåret 2018 avseende Skatteverket*, Fi2017/00719/S3, Fi2017/01017/S3, Fi2017/02920/S3 m.fl.

²⁷ Skatteverket, *Årsredovisning för Skatteverket 2018*, s. 23.

indikatorer som speglar utvecklingen av skattefelet såsom förutsättningarna att göra rätt, felutrymmet, upplevd upptäcktsrisk, motivation och social tillit.²⁸

Det kontrollerbara skattefelet

I Skatteverkets årsredovisning för år 2018 finns en sammanställning av det genomsnittliga resultatet från mätningar och uppskattningar av kontrollerbart skattefel med vald kontrollmetod för olika grupper. Skatteverket har inte kunnat bedöma skattefelet när det gäller stora bolag och gör inte heller någon bedömning av storleken på det dolda skattefelet.²⁹ Skattefelet för små och medelstora företag framgår nedan av tabell 7.5. Det kan dock noteras att de små och medelstora företag för vilka Skatteverket har bedömt ett skattefel, står för cirka 40 procent av total inkomstskatt, mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter för alla företag och offentlig sektor.

²⁸ Prop. 2017/18:1 utg.omr. 3 avsnitt 3.2.2.

²⁹ En närmare beskrivning hur Skatteverket beräknat skattefelet framgår av Skatteverket, *Årsredovisning för Skatteverket 2018*, s. 23–28.

Tabell 7.5 Uppskattning av det kontrollerbara skattefelet bland små och medelstora företag åren 2014–2016

För små och medelstora företag, miljarder kronor per år

	Totalt	Aktiebolag ³⁰	Enskilda Näringsidkare
<i>Undersökt population³¹</i>			
Inkomstskatt	2,8	0,4	2,4
Egenavgifter	1,9	-	1,9
Mervärdesskatt	3,9	2,3	1,6
Arbetsgivaravgifter	3,1	3,0	0,03
Summa undersökt population³²	11,7	5,7	6,0
Företag med omsättning under 100 000 ³³	1,1	0,1	1,0
Handelsbolag³⁴	1,4	-	-
Totalt kontrollerbart skattefel	14,2	5,8	7,0

Källa: Skatteverkets årsredovisning 2018.

Det kontrollerbara skattefelet bland små och medelstora företag, för de skatteslag som har kontrollerats, bedöms uppgå till 14,2 miljarder kronor per år (genomsnitt för åren 2014–2016). Det beräknade skattefelet för små och medelstora företag skulle motsvara en höjning av den fastställda skatten på 3,5 procent att jämföra med skattefelet för privatpersoner som motsvarar en höjning på 0,8 procent. Skattefelet för dessa företag är således mer än tre gånger så stort i förhållande till privatpersonernas skattebas. Aktiebolag bedöms stå för 5,8 miljarder kronor och enskild näringsverksamhet för 7,0 miljarder kronor, vilket motsvarar 1,7 respektive 20,0 procent av fastställd skatt.

³⁰ Värt att notera är att skattefelet för delägare och anställda i fåmansföretag inte räknas in i skattefelet för små och medelstora företag. Det räknas i stället som skattefel för privatpersoner. Detta gör att det inte direkt går att jämföra aktiebolag och enskilda näringsverksamhet. Skattefelet för delägare och anställda i fåmansbolag beräknas uppgå till 3,4 miljarder kronor.

³¹ Avser resultatet från slumpkontrollerna.

³² Statistiska felmarginaler: $\pm 2,2$ mdkr (totalt), $\pm 1,6$ mdkr (aktiebolag) och $\pm 1,5$ mdkr (enskilda näringsidkare).

³³ Företag som inte ingår i den undersökta populationen. Uppskattningen av skattefelet bygger på antagandet att dessa grupper gör lika mycket fel i förhållande till dess skatt som företagen i den undersökta populationen gör.

³⁴ Aktiebolag och enskilda näringsidkare med en omsättning under 100 000 kronor det aktuella beskattningsåret och/eller föregående år. Här ingår således nystartade företag.

Det finns här anledning att uppmärksamma att i det kontrollerbara skattefelet som redovisas ovan ingår såväl oavsiktliga som avsiktliga fel. Det högre skattefelet för de som driver enskild näringsverksamhet kan därför delvis bero på självrapporteringsgraden och vara en följd av att förutsättningarna att göra rätt är sämre vilket då kan leda till en högre grad av omedvetna fel.³⁵ Ett aktiebolag kan ha en mindre andel oavsiktliga fel bl.a. beroende på aktiebolagets skyldighet att lämna årsredovisning till Bolagsverket samt att många aktiebolag anlitar revisorer. När det gäller oavsiktliga och omedvetna fel är det därför rimligt att det för en enskild näringsverksamhet finns ett något större skattefel än för aktiebolag.

Tidigare beräkningar av skattefelet och dess förändring

Att beräkna skattefelet är svårt och innebär många osäkerheter. Det skattefel som tidigare redovisats i *Skattefelskartan* år 2008 utgjorde en grov uppskattning och baserades bl.a. på flera års historiska data och analyser av kontrollresultat.³⁶ Med reservation för de stora osäkerheterna i beräkningarna beräknades skattefelet till 133 miljarder kronor, vilket motsvarade 5 procent av BNP eller cirka 10 procent av den fastställda skatten. I *Skattefelskartan* delades skattefelet in i tre huvudkategorier baserat på skattefelets karaktär: svartarbete, internationellt och annat nationellt. Skattefelet delades även upp i grupper av skattebetalare och på skatteslag. Någon uppdatering av kartan eller delarna i kartan har därefter inte gjorts.

Skatteverket fick dock i regleringsbrevet för år 2013 i uppdrag att bl.a. ta fram en ny skattefelskarta men konstaterade att det tyvärr inte var möjligt. Främst eftersom tillgången till data, som behövdes vid beräkningarna, hade förändrats till det sämre. Skatteverket ansåg emellertid att även om inte skattefelet kunde kvantifieras var det möjligt att göra en bedömning av skattefelets förändring mellan år 2007 och 2012, även om osäkerheten även i detta avseende ansågs vara stor. Uppdraget redovisades år 2014 i rapporten *Skattefelets utveckling i Sverige 2007–2012*. Utifrån resultaten som redovisades kunde Skatteverket inte med säkerhet säga något om hur skattefelet hade förändrats för tiden. Vid en samlad bedömning ansåg dock

³⁵ Skatteverket (2014), *Skattefelets utveckling i Sverige 2007–2012*, s 31.

³⁶ Skatteverket, rapport 2008:1, *Skattefelskarta för Sverige – hur togs den fram och hur kan den användas?*

Skatteverket att trender i enkätresultat, effektmätningar, skatteinformationskartan och det internationella informationsutbytet tydde på att skattefelet i procent av BNP hade minskat mellan åren 2007 och 2012. I Skatteverkets rapport användes en sammanvägning av både makro- och mikroberäkningar för bedömningen av riktningen på skattefelets utveckling. Dessa kompletterades med enkätundersökningar. Vidare var det möjligt, utifrån den tillgång till data som Skatteverket hade, att ta fram en ”skatteinformationskarta”. Skatteinformationskartan, som redovisades i rapporten, tar fasta på en viktig faktor för risken för skattefel, nämligen tillgången till information från annan än skattebetalaren själv. Ju mer fullständig sådan information Skatteverket har tillgång till desto mindre är utrymmet och risken för fel i beskattningen. Om beskattningen endast beräknas utifrån skattebetalarens självrapportering så är risken för fel större. Tillgången till skatteinformation har således betydelse för med vilken säkerhet skatter och avgifter kan fastställas.

En del i att uppskatta skattefelets utveckling är också de attitydundersökningar som görs av Skatteverket.³⁷ I dessa har företagen sedan 2011 fått ta ställning till ett påstående om utsatthet för illojal konkurrens som lyder ”Vårt företag är i stor utsträckning utsatt för konkurrens från företag inom branschen som skattefuskar”. I undersökningen från år 2017 redovisade Skatteverket att andelen som instämde var 19 procent, jämfört med 18 procent 2016 och 17 procent 2015.

När det gäller svartarbete har privatpersoner sedan år 2012 fått ta ställning till två påståenden som gäller kännedom om svartarbete. I 2017 års undersökning var andelen som instämde i påståendet ”Jag känner någon som anlitat svart arbetskraft under det senaste året” 21 procent, jämfört med 22 procent 2016 och 24 procent 2015. För påståendet ”Jag känner någon som arbetat svart under det senaste året” var andelen som instämde 26 procent år 2017, jämfört med 28 procent 2016 och 29 procent 2015. För båda påståendena har andelen som instämmer alltså sjunkit två år i rad, men förändringarna i resultaten, sett till hela svarsskalan, är inte statistiskt säkerställda.³⁸

³⁷ Skatteverket, Rapport 2018-02-16, *Resultat från de årliga attitydundersökningarna 2017*.

³⁸ A.a. s. 42–43.

7.4.2 Skatteskulder hänförliga till näringsverksamhet³⁹

I dagsläget finns det totalt drygt 96 000 fysiska personer som har skatteskulder hos Kronofogdemyndigheten. Den totala skatteskulden för dessa personer uppgår till cirka 16,5 miljarder kronor. Av dessa 96 000 är det 14,6 procent, eller cirka 14 000 som bedriver näringsverksamhet varav cirka 5 000 fortfarande är godkända för F-skatt. Den totala skatteskulden för de fysiska personer som bedriver näringsverksamhet är cirka 4,1 miljarder kronor, varav cirka 530 miljoner kan hänföras till de som fortfarande är godkända för F-skatt.

De fysiska personer som är godkända för F-skatt samt är restförd⁴⁰ för en skatteskuld kan delas upp i personer med skulder över och under 20 000 kronor. Fysiska personer som fortfarande är godkända för F-skatt med skatteskulder över 20 000 kronor utgör cirka 60 procent (cirka 3 000 personer) av totalt antal restförda som är godkända för F-skatt. Dessa står dock för 96 procent av de godkändas totala skatteskuld, vilket motsvarar 510 miljoner kronor. Resterande 40 procent (cirka 2 000 personer) har skatteskulder under 20 000 kronor, vilka uppgår till knappt 20 miljoner kronor.

När det gäller juridiska personer⁴¹ som är godkända för F-skatt så finns det cirka 3 500 som har restförda skatteskulder hos Kronofogdemyndigheten. Dessas totala skatteskuld uppgår till knappt 560 miljoner kronor.

Uppgifterna ovan avser de som redan bedriver näringsverksamhet eller som redan är registrerade för F-skatt. Det går därför inte, utifrån underlaget, att dra några slutsatser om skatteskulden har uppkommit i näringsverksamheten eller om den uppkommit innan näringsverksamheten startades. Därutöver så är det en manuell handläggningskod som åsätts personer som bedriver näringsverksamhet som ligger till grund för utredningens underlag. Det går därför inte att utesluta att vissa fel i underlaget kan uppstå mot bakgrund av den manuella hanteringen.

³⁹ Uppgifterna som redovisas i avsnittet har inhämtats från Kronofogdemyndigheten.

⁴⁰ En restföring är en obetald statlig skuld som har lämnats över till Kronofogdemyndigheten för indrivning.

⁴¹ Uppgifterna rör aktiebolag, handelsbolag och kommanditbolag och omfattar inte bolag som är försatta i konkurs.

7.4.3 Straffrättsliga sanktioner vid skattefusk

Som framgår ovan omfattar skattefelet såväl oavsiktliga som avsiktliga fel. Parallellt med det administrativa sanktionssystemet med skatte-tillägg och förseningsavgifter finns ett straffrättsligt sanktionssystem för att motverka skatteundandragande och skattefusk. Bestämmelserna finns främst i skattebrottslagen (1971:69), förkortad SkBrL, som företrädesvis tar sikte på förfaranden som avser större belopp och där gärningen skett uppsåtligen eller av grov oaktsamhet.

Totalt antal anmälda brott mot skattebrottslagen

Skatteverket ska enligt 17 § SkBrL göra en anmälan till åklagaren så snart det finns anledning att anta att brott enligt lagen har begåtts. Detta gäller dock inte om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd eller om anmälan av annat skäl inte behövs. Under år 2017 anmäldes cirka 12 000 misstänkta brott mot skattebrottslagen. Fördelningen mellan olika brott framgår av tabell 7.6. Utredningen utgår från den officiella statistik som redovisas av Brå och uppgifter som erhållits från Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten. Statistiken i tabell 7.6 nedan inkluderar misstänkta brott såväl i som utanför näringsverksamhet.

Tabell 7.6 Anmälda brott mot skattebrottslagen

Brottskod	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Övrig skatte- lagstiftning (5021)	6 845	6 042	5 601	3 912	3 283	2 382	2 431	3 684	3 656
Vårdslös skatte- uppgift (5022)	46	21	36	27	24	6	51	66	34
Vårdslös skatte- redovisning (5023)	314	279	119	181	242	256	239	434	125
Försvårande av skattekontroll (5024)	6 628	6 956	6 134	6 832	7 672	7 459	5 330	3 579	3 354
Skatteavdrags- brott (5025)	45	38	70	83	257	31	73	339	176
Grovt skattebrott (5026)	5 472	6 000	4 099	4 670	4 205	3 974	4 968	5 532	4 893
Totalt	19 350	19 336	16 059	15 705	15 683	14 108	13 092	13 634	12 238

Källa: Brå.

Det är inte möjligt att dra några slutsatser om den skatterelaterade brottslighetens omfattning utifrån antalet gjorda anmälningar. Detta beror främst på att antalet brottsanmälningar i hög grad är beroende av myndigheternas riktlinjer och kontrollsystem och speglar snarare myndigheternas och andra anmälares ambitionsnivå, effektivitet och observationsförmåga än den faktiska omfattningen. Den statistik som finns på området ger dock en bra uppfattning om fördelningen mellan olika brott. Antalet anmälningar som rör skatteavdragsbrott och skatteredovisningsbrott är som framgår av tabell 7.6 lågt. Utredningen har dessutom endast identifierat ett fåtal domar som rör dessa brott. Ett troligt skäl till detta är att brotten många gånger begås i kombination med andra ofta grövre brott och att misstankar om skatteavdragsbrott och skatteredovisningsbrott då inte utreds med beaktande av åklagarnas förundersökningsbegränsning.

Brott mot skattebrottslagen fördelat på privatpersoner och företag

Majoriteten av de brott som anmäls utgörs av misstankar om brott mot skattebrottslagen begångna i näringsverksamhet. Ett brott kan också begås till exempel genom att en arbetstagare lämnar oriktiga uppgifter i sin inkomstdeklaration. Enligt statistik från Skatteverkets skattebrottsenhet så är antalet anmälningar om misstanke om brott i näringsverksamhet överrepresenterat både under år 2017 och 2018. Av de 14 015 misstankar om brott som anmäldes av Skatteverket under år 2017 avsåg 12 445 misstankar om brott i näringsverksamhet, vilket motsvarar 89 procent. Av dessa brottsmisstankar så svarade juridiska personer för 70 procent och fysiska personer för 30 procent. Förhållandet var i princip detsamma under år 2018, då andelen brottsmisstankar avseende brott i näringsverksamhet uppgick till 90 procent varav juridiska personer svarade för 69 procent och fysiska personer för 31 procent.

7.4.4 Särskilt om utbetalningar vid skattereduktion för hushållsarbete (rut- och rotarbeten)

Skatteverket fick in cirka fem miljoner ärenden⁴² om skattereduktion för hushållsarbete för år 2017 och skattereduktion medgavs under samma år med cirka 14 miljarder kronor.⁴³

Oriktiga uppgifter i samband med en utbetalning enligt lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete omfattas inte av skattebrottslagen med hänsyn till att utbetalningen inte utgör skatt. När det gäller felaktiga utbetalningar i samband med rot- och rutarbeten är det i stället brottsrubriceringen bedrägeri enligt 9 kap. 1 § brottsbalken förkortad BrB, som tillämpas. I betänkandet *Kvalificerad välfärdsbrottslighet – förebygga, förhindra, upptäcka och beivra* (SOU 2017:37) gick utredningen igenom ett flertal brottsanmälningar som Skatteverket gjort för åren 2013–2015. I kartläggningen konstaterades att Skatteverket brottsanmält utbetalningar i samband med rot- och rutarbeten för granskad period om cirka 80 miljoner kronor. I redovisningen fanns ett stort antal anmälningar som

⁴² Skatteverket, *Årsredovisning för Skatteverket 2017*, s. 158.

⁴³ A.a. s. 154.

avsåg försök till bedrägeri. Huruvida Skatteverket i dessa fall hunnit stoppa utbetalningar framgick inte av undersökningen.⁴⁴

En felaktig utbetalning behöver dock inte föranleda en brottsanmälan. Däremot ska Skatteverket om det har betalats ut ett belopp utan att mottagaren har varit berättigad till det, snarast besluta att det felaktigt utbetalda beloppet ska betalas tillbaka enligt 14 § lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete. Skatteverket har redovisat återkrav av felaktigt utbetalda belopp enligt nedanstående tabell.

Tabell 7.7 Återkrav i samband med rut- och rotarbeten mellan åren 2013–2017⁴⁵

År	Antal återkrav	Andel obetalda återkrav	Återkrävd Summa	Obetald summa	Andel obetalt
2013	5 626	9,3%	101 040 990	27 834 312	27,5 %
2014	6 165	9,2%	119 097 184	42 232 287	35,5 %
2015	6 346	8,4%	123 889 578	34 613 818	27,9 %
2016	4 715	8,4%	93 482 442	26 045 805	27,9 %
2017	4 666	8,5%	55 683 335	11 968 846	21,5 %

Källa: Skatteverket.

Som tabell 7.7 visar så har antalet återkrav minskat mellan åren 2013–2017. Även andelen återkrav som är obetalda har minskat under tidsperioden. Anledningen till minskningen kan ha flera orsaker, exempelvis infördes nya krav på vad som ska rapporteras till Skatteverket under år 2015, vilket skulle kunna medföra att utbetalningarna kan hindras i förtid. Det kan även vara så att de nya reglerna efter år 2015 gjort det lättare att göra rätt för företagen.

Skatteverket har i en rapport om fakturamodellen från år 2012⁴⁶ redovisat vad som framkommit vid verkets kontroller i samband med rot- och rutavdrag. I kontrollerna upptäckte Skatteverket dels

⁴⁴ SOU 2017:37 s. 242–248.

⁴⁵ Skatteverkets promemoria, *Omedelbar verkställighet av beslut om återbetalning enligt busavdragets fakturamodell* (dnr 202 143715-19/113) s. 11.

⁴⁶ Skatteverket, *Skatteverkets uppföljning och utvärdering av skattereduktion för husarbete* (dnr 131 561711-11/113).

rena bedrägerier där det aldrig utförts något arbete, dels missbruk av systemet där exempelvis utförare låter en del av det använda materialet faktureras som arbete och därmed medverkar till att köparen får för hög skattereduktion.⁴⁷ Det kunde också vara så att köparen och utföraren kommit överens om att begära utbetalningar på felaktiga grunder. Skatteverket föreslår i rapporten flera åtgärder för att komma till rätta med fusk och missbruk av rut- och rotsystemet. Bland annat föreslås att återbetalning i fakturamodellen i vissa fall ska jämföras med skatt för att komma tillrätta med problem kring utmätning och företräddartalan i fall med obetalda återkrav. Ett sådant förslag skulle även innebära att obetalt återkrav i fakturamodellen skulle kunna föranleda återkallelse av godkännande för F-skatt.⁴⁸

7.4.5 Antal näringsförbud

I näringsförbudsregistret finns information om meddelade näringsförbud och tillfälliga näringsförbud. Det är Bolagsverket som är ansvarig för uppgifterna i näringsförbudsregistret. Bestämmelser om detta finns i 7–16 § förordningen (2014:936) om näringsförbud.

I det följande redovisas både antalet inledda näringsförbud (dvs. nya förbud) för varje år och antalet pågående näringsförbud för varje år (dvs. det totala antalet ”levande” näringsförbud). Av tabell 7.8 framgår att antalet näringsförbud i Sverige har haft en nedåtgående trend de senaste tre åren i förhållande till de tre första åren i tidsserien, både när det gäller antalet meddelade/inledda och antalet pågående näringsförbud.

⁴⁷ A.a. s. 26.

⁴⁸ A.a. s. 6.

Tabell 7.8 Antalet näringsförbud 2007–2017Pågående och inledda⁴⁹

År	Antal inledda	Antal pågående
2007	253	1 113
2008	271	1 229
2009	259	1 289
2010	242	1 327
2011	247	1 350
2012	246	1 366
2013	182	1 294
2014	215	1 227
2015	160	1 102
2016	164	1 004
2017	174	925

Källa: Bolagsverket.⁵⁰

Utredningen har efterfrågat uppgifter om hur meddelade näringsförbud fördelar sig på olika grunder, dvs. hur många näringsförbud som meddelats på grund av brott, i samband med konkurs, på grund av underlåtenhet att betala skatt m.m. eller på grund av överträdelse av konkurrensbestämmelser. Enligt uppgift till utredningen går det inte att få fram sådana uppgifter från Kronofogdemyndigheten, domstolarna eller Bolagsverket om det inte görs en manuell genomgång av de domar och beslut som legat till grund för näringsförbudet. En sådan genomgång låter sig inte göras inom ramen för utredningens uppdrag.

⁴⁹ Initierade näringsförbud avser de beslut som under året vunnit laga kraft. Pågående näringsförbud visar antal personer som haft näringsförbud någon gång under det aktuella året.

⁵⁰ Siffrorna i tabellen skiljer sig till viss del från de som redovisas i Bolagsverkets årsredovisning. I årsredovisningen redovisas de företag som hade näringsförbud vid årsslutet, siffrorna i tabell 7.8 redovisar i stället de företag som hade ett pågående näringsförbud någon gång under året.

7.5 Några uppmärksammade företeelser

Det förekommer att personer som är godkända för F-skatt inte bedriver näringsverksamhet. Anledningen till detta kan variera. I avsnitt 7.5.1 redogör utredningen för några sådan företeelser.

F-skattesystemet kan också användas på ett icke avsett sätt eller avsiktligt missbrukas i olika avseenden. Tidigare utredningar, undersökningar och rapporter som rör skattefusk, skatteundandraganden och annan ekonomisk brottslighet utgör i detta avseende en värdefull kunskapskälla för utredningens analys om och på vilket sätt F-skattesystemet kan missbrukas. Fokus i sådan dokumentation är vanligtvis inte F-skattesystemet utan främst behandlas frågor om skattefusk i ett bredare perspektiv. Materialet måste därför läsas med denna aspekt i åtanke. I avsnitt 7.5.2 redogör utredningen för några sådan företeelser. De rättsfall som utredningen hänvisar till i avsnittet utgör endast exempel men speglar den komplexitet som många gånger finns i upp-läggen på ett bra sätt.

7.5.1 Godkända för F-skatt som inte bedriver näringsverksamhet

Godkända för F-skatt som inte redovisat inkomst av näringsverksamhet eller lämnat skattedeklaration

Enligt Skatteverket finns det ett flertal företag som är registrerade för F-skatt men som inte redovisat någon inkomst av näringsverksamhet i samband med beskattningen och som därför kan betraktas som ”vilande”. I ett försök att identifiera dessa har Skatteverket gjort ett urval av alla företag som varit godkända för F-skatt under år 2017 men som inte lämnat några livstecken från sig i vare sig inkomst- eller skattedeklaration. Här kan dock ett okänt antal av de företag som godkändes för F-skatt under år 2017 ingå som haft möjligheten att få ett förlängt första räkenskapsår och därför inte behöver lämna någon deklaration förrän under år 2019. Efter en uppskattad korrigering för detta förhållande bedömer Skatteverket att det finns cirka 90 000 företag spridda över olika företagsformer i F-skattesystemet som är godkända för F-skatt men som visar få tecken på att vara aktiva. Av dessa 90 000 företag uppskattas cirka 60 000 vara juridiska personer och cirka 30 000 vara fysiska personer.

Förekomsten av anställda som anlitas som näringsidkare s.k. falskt egenföretagande

Utredningen bedömde i sitt delbetänkande att s.k. falskt egenföretagande är en företeelse som förekommer på den svenska arbetsmarknaden.⁵¹ Som nämnts möjliggörs detta, enligt utredningens mening, genom att ett godkännande kan beslutas redan om sökanden har för avsikt att bedriva näringsverksamhet. Skatteverket har vid ansökningstillfället då inte någon möjlighet att göra en djupare kontroll av om den beskrivna verksamheten uppfyller förutsättningarna för näringsverksamhet eller inte och ett godkännande för F-skatt tilldelas normalt på sökandens egna uppgifter. Som framgår av kapitel 6 (avsnitt 6.5.1) tog TCO fram en rapport inför utredningens delbetänkande i ett försök att kvantifiera s.k. falskt egenföretagande.⁵² Även Företagarna gjorde inför delbetänkandet en undersökning bland sina medlemmar gällande förekomsten.⁵³ Sedan utredningen lämnat sitt delbetänkande redovisade LO i en rapport *F-skattesystemets skuggor – om en maktförskjutning på arbetsmarknaden*⁵⁴ resultatet från en enkätundersökning om förekomsten av s.k. falskt egenföretagande. Enkäten riktades till LO-förbunden. LO menar att enkätsvaren visar att det förekommer ett omfattande missbruk av F-skattesystemet på LO-förbundens avtalsområden.⁵⁵

Utredningen har inte ansett det möjligt att med någon säkerhet kvantifiera eller uppskatta omfattningen av s.k. falskt egenföretagande. Det finns av naturliga skäl inga statistiska uppgifter på området och erfarenheten och kunskapen varierar mellan myndigheter och arbetsmarknadens parter. Av lämnade synpunkter på utredningens delbetänkande framgår dessutom att det råder delade meningar om förekomsten och hur utbredd den är.⁵⁶

⁵¹ SOU 2018:49 s. 31–35 och s. 207.

⁵² TCO (2018), *Atypiska företagare Om relationen mellan företagare och deras uppdragsgivare*, s. 3 och 12. En mer utförlig sammanfattning återfinns i utredningens delbetänkande.

⁵³ Se Företagarnas undersökning, *"Falska egenföretagare" – ett ovanligt fenomen*, www.foretagarna.se/nyheter/riks/2018/april/falska-egenforetagare--ett-ovanligt-fenomen/ (hämtad 2018-04-18).

⁵⁴ LO (2018), *F-skattesystemets skuggor om en maktförskjutning på arbetsmarknaden*.

⁵⁵ A.a. s. 21–22.

⁵⁶ Se å ena sidan t.ex. Svenska Musikerförbundet, KLYS, och Teaterförbundets remissyttranden över utredningens delbetänkande (SOU 2018:49), där samtliga förbund vittnar om förekomst bland deras medlemmar och å andra sidan t.ex. Svensk scenkonst som i sitt remissvar uppger att de inte känner till några sådana problem inom scenkonstbranschen, MAIS som uppger i sitt remissvar att de inte ser några "falska egenföretagare inom deras område" och Svenska Byggingustrier som i sitt remissvar uppger att det inte finns statistik som stöder ett påstående om att företeelsen skulle vara vanligt förekommande inom byggsektorn.

Även om det finns skäl att tolka resultaten av de undersökningar som har genomförts med försiktighet anser utredningen det klarlagt att det förekommer att fysiska personer som arbetar under anställningsliknande förhållanden och som, om alla omständigheter vore kända för Skatteverket, skulle beskattas i inkomstslaget tjänst formellt uppträder som egenföretagare (per definition i delbetänkandet) med ett godkännande för F-skatt.

I delbetänkandet bedömde utredningen vidare att det finns en risk att företeelsen falskt egenföretagande leder till skattefusk och skatteundandragande men att det inte är möjligt inom ramen för utredningens arbete att mäta eller att närmare uppskatta vilken effekt företeelsen har på skattefelet.⁵⁷ Bedömningen gjordes i stället utifrån ett resonemang om den påverkan företeelsen kan ha i form av risker. Resonemanget byggde på vilka risker som erfarenhetsmässigt följer av att en enskild person eller verksamhet beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet i stället för inkomstslaget tjänst.

Personer med samordningsnummer som är godkända för F-skatt

En fysisk person som inte är eller har varit folkbokförd i Sverige men som har för avsikt att bedriva näringsverksamhet här kan ansöka om att bli godkänd för F-skatt. I samband med att personen godkänns för F-skatt tilldelas denne ett samordningsnummer som en identitetsbeteckning förutsatt att personen är obegränsat skattskyldig i Sverige. Syftet med samordningsnummer är att myndigheter och andra samhällsfunktioner ska kunna identifiera personer även om de inte är folkbokförda i Sverige och därför saknar personnummer.

Skatteverket utförde under år 2016 en granskning av personer med samordningsnummer som tilldelats F-skatt. Tilldelningen av F-skatt till denna grupp hade sedan år 2008 ökat kraftigt från att ha legat på en i princip obefintlig nivå.⁵⁸ Det ansågs finnas flera naturliga förklaringar till detta, bl.a. lättnader vid tilldelningen av F-skatt samt utökat EU-samarbete. Ett syfte med undersökningen var dock att utveckla Skatteverkets kunskap och kännedom om företag som används som brottsverktyg för att kunna fånga upp tidiga signaler på misstänkta angrepp mot utbetalningssystemet. En av frågorna som

⁵⁷ SOU 2018:49 s. 207–210.

⁵⁸ Skatteverket (2016), Undersökande verksamhet, *Samordningsnummer F-skatt – Kartläggning av riskområden*.

undersökningen ämnade besvara var om samordningsnummer med F-skatt systematiskt används som ett brottsverktyg av oseriösa aktörer. Målgruppen bestod av samtliga personer med samordningsnummer som hade tilldelats F-skatt mellan åren 2010–2014. Skatteverket kom fram till tre övergripande slutsatser. Den första var att en övervägande majoritet av de personer med samordningsnummer som tilldelats F-skatt inte bedrev någon ekonomisk verksamhet och endast 11 procent hade kvar sin registrering efter två år.⁵⁹ Den andra var att det inte gick att urskilja något mönster av angrepp mot Skatteverket och välfärdens utbetalningssystem eller en övervikt av oseriösa aktörer i populationen. Den sista övergripande slutsatsen var att Skatteverkets interna hantering tillsammans med dåligt utformade regler leder till merarbete och risk för fel.

Skatteverket konstaterade att en hög andel av personer med samordningsnummer godkända för F-skatt var skuldsatta och förekom i Kronofogdemyndighetens register. Den övervägande delen hade hamnat där på grund av obetalda skatter. Det som genererat skulderna var som regel obetald preliminär skatt, skönstaxeringar eller förseningsavgifter för skattedeclarationer. Skatteverket ansåg att eftersom någon reell näringsverksamhet aldrig hade bedrivits hade skulderna uppstått helt i onödan då den debiterade preliminär skatten egentligen borde varit noll och personerna aldrig borde varit registrerade för mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter. I en senare promemoria av Skatteverket framgår att det, i förhållande till samtliga personer som driver näringsverksamhet, är ett fåtal personer med samordningsnummer som bedriver näringsverksamhet. Likväl är andelen personer med samordningsnummer som restförs på grund av obetalda skatter och avgifter högre.⁶⁰

⁵⁹ När det gällde frågan om ekonomisk aktivitet kunde Skatteverket redan vid framtagandet av urvalet konstatera att en stor andel av personer med samordningsnummer som var godkända för F-skatt inte uppvisat några tecken på att bedriva näringsverksamhet. I undersökningen visade 70 procent av företagen inga tecken på ekonomisk aktivitet i systemen. Med ekonomisk aktivitet i rapporten avses om personen lämnat något spår i Skatteverkets system sett till redovisad omsättning, redovisade arbetsgivaavgifter eller utbetalningar för rot- och rutavdrag eller utbetalning från Arbetsförmedlingen.

⁶⁰ Skatteverket (2018), *Samordningsnumrens funktion i sambället*, (dnr 2 04 319440-17/113) s. 43.

7.5.2 Företag som brottsverktyg

F-skattesystemet kan missbrukas av kriminella eller oseriösa företrädare, vilka redan vid ansökan avser att genom företaget begå brott och undanhålla skatt. Företaget används då som ett brottsverktyg i vilket ett godkännande för F-skatt ofta utgör en förutsättning för att kunna undgå skatter och avgifter.⁶¹

Svartarbete

Det saknas en enhetlig terminologi när man talar om svartarbete eller dolda inkomster. I vardagligt tal används begreppen oftast när någon utför arbete åt en privatperson ”utan kvitto” eller när en företagare avlönar någon vid sidan av en reguljär anställning. Svarta arbetsinkomster kan således finnas både hos företagare och hos anställda. Svartarbete kan i princip sägas vara alla dolda (obeskattade) arbetsinkomster, det vill säga de inkomster som undanhålls eller redovisas på andra sätt än som lönekostnader.⁶²

Det är svårt att beräkna storleken på den svarta sektorn eftersom det är fråga om verksamheter och transaktioner som är dolda och inte redovisas öppet. Med reservation för mycket stora osäkerheter redovisade Skatteverket i Skattefelskartan, som togs fram av Skatteverket år 2007, ett totalt skattefel på 133 miljarder kronor. Av dessa beräknades 66 miljarder avse riskområdet svart arbetskraft.⁶³ Oaktat osäkerheterna i beräkningarna leder svartarbete stora skattebortfall och i vissa fall är också svartarbetet organiserat och systematiskt. Svartarbetet leder inte bara till skattebortfall utan också till en osund konkurrens som försvårar för de seriösa företagarna (se avsnitt 5.6).

Problemet med svartarbete har främst angripits ut ett skattebortfallsperspektiv och frågan om vem som ska beskattas för ett utfört arbete. I detta avseende är rättsverkningarna av ett godkännande för

⁶¹ Att företag används som brottsverktyg har kartlagts och beskrivits i en rad rapporter, se t.ex. Brå, Rapport 2016:1 *Kriminell infiltration av företag* och Ekobrottsmyndigheten *Ekobrottsmyndighetens lägesbild om ekonomisk brottslighet i Sverige 2016*.

⁶² Se Skatteverkets definition i rapport 2006:4 *Skatteverket, Svartköp och svartjobb i Sverige, del 1: Undersökningsresultat* s. 17.

⁶³ Skatteverket, Rapport 2008:1, *Skattefelskarta för Sverige – hur togs den fram och hur kan den användas?* s. 7. Bedömningen gällande estimatet för svartarbetskraft kan ses som relativt robust då Skatteverket kan härleda 91 procent av det fel som estimerats från svartarbete, se rapporten, s. 36. Det ska dock noteras att beräkningarna har fått kritik från fler håll. Kritiken bestod huvudsakligen av att undersökningen innehöll ett antal osäkerheter och snedvridande faktorer, se bl.a. betänkandet *Enklare redovisning* (SOU 2008:67) s. 161–162.

F-skatt av avgörande betydelse. Det finns därför skäl att närmare analysera på vilket sätt som oseriösa aktörer kan använda sig av F-skattesystemet och missbruka detta vid svartarbete.

Osanna fakturor

För att ett företag ska kunna betala svarta löner behöver pengar frigöras vid sidan om dess bokföring. Det kan ske genom att företaget inte redovisar alla intäkter i sin bokföring och därmed krymper sin synliga omsättning. Det kan ske helt svart om kunden är medveten om att beloppet inte kommer att beskattas. Ett annat sätt är att företaget tar in osanna fakturor i sin bokföring. En faktura för en kostnad som bolaget inte har haft ”frigör” pengar för företagaren. Med osann faktura avses en faktura som ger sken av att ett avtal ingåtts mellan två parter om köp av varor eller tjänster men där avtalet mellan dem i själva verket avser köp av fakturan.⁶⁴ Ett exempel på hur utfärdandet och användandet av en osann faktura kan gå till redovisas på Skatteverkets hemsida.⁶⁵

Företag A behöver pengar för att betala svart arbetskraft. Företag B erbjuder sig att mot en viss ersättning utfärda en osann faktura som skickas till Företag A. Företag A betalar beloppet till Företag B, exempelvis 125 000 kronor. Företag A får sedan tillbaka större delen av beloppet kontant, säg 120 000 kronor. Nu kan företag A betala svarta löner med kontanterna. Företaget har dessutom möjlighet att kräva staten på momsen eftersom företag inte betalar moms, det är bara privatpersoner som gör. Vanligtvis är momsen 25 procent vilket i det här fallet ger 25 000 kronor. Företag A kan också ta upp fakturan i sin bokföring som en kostnad på 100 000 kronor. På så sätt minskas det eventuella över-skott som ska beskattas.

En osann faktura kan vara en helt osann där det inte finns något arbete alls utfört eller delvis osann där arbetet är utfört, men endast en del av arbetet omfattas av det fakturerade beloppet. I Skatteverkets granskningar har man upptäckt att sättet att ställa ut osanna fakturor har blivit alltmer avancerat. Ofta handlar det om fakturor i flera led och med flera företag inblandade. Skatteverket har också upptäckt att det finns företag som säljer osanna fakturor över internet.

⁶⁴ HFD 2012 ref.69 I–III.

⁶⁵ www.skatteverket.se/omoss/varverksamhet/styrningochuppfoljning/skattekontroller/specialgranskningar/svartjobb.4.76a43be412206334b89800022081.html?q=osanna+fakturor (hämtad 2018-11-27).

I uppläggen kan det fakturaskrivande företaget vara såväl ett bolag som en enskild näringsverksamhet. Med hänsyn till det personliga ansvaret som den som bedriver enskild näringsverksamhet har är det emellertid främst bolag som används som fakturaskrivande företag.

För att utbetalaren ska kunna betala ut ersättning för påstått eller utfört arbete utan att göra avdrag för skatt och betala arbetsgivaravgifter förutsätter det att den som skriver ut den osanna fakturan är godkänd för F-skatt.⁶⁶ Högsta förvaltningsdomstolen har i ett nytt mål 2019 prövat frågan om det förekommit osanna fakturor i näringsverksamhet (jfr HFD 2012 ref. 69 I–III), se vidare avsnitt 8.7.1.⁶⁷

Handel med bolag som är godkända för F-skatt

Brå har i två rapporter belyst olika perspektiv av storskaliga skattebrott och organiserat svartarbete.⁶⁸ I samband med organiserade skattebrott förekommer bolag vars enda funktion är att fungera som mellanled eller buffertar för att skapa avstånd mellan det bolag där skattebrottet begås och det bolag som redovisar och betalar skatter och avgifter. Av rapporterna framgår att det ibland inte sker någon verklig aktivitet i dessa bolag, utan de är rena pappersprodukter där osanna fakturor från företag med godkännande för F-skatt bokförs för att skapa en bild av affärsförbindelser mellan olika bolag.⁶⁹ Resultaten i Brå:s undersökning tyder på att aktörerna är skickliga på att använda bolag under den livslängd de har. I slutskedet kan de användas för att producera fakturor till en mängd olika bolag, plocka ut kontanter, handla varor på kredit osv.⁷⁰ Vidare framkommer att det finns ett kontinuerligt behov av nya bolag som på pappret fungerar som underentreprenörer. Dessa står oftast för fakturor och tar emot

⁶⁶ Svea Hovrätts dom den 6 november 2017 i mål B 6119-17 om grov penningtvåtsbrott m.m. där en enskild firma ställde ut osanna fakturor till flera byggbolag. Jfr HFD 2012 ref. 69 I–III, tre domar om s.k. osanna fakturor. I målen hade olika bolag bokfört fakturor från underentreprenörer som avsåg utföra arbeten av personal som tillhandahölls av underentreprenörerna. Underentreprenörerna, en enskild firma och två bolag, var alla godkända för F-skatt. HFD underkände dock Skatteverkets resonemang i två av målen och fann det inte bevisat att fakturorna varit osanna.

⁶⁷ HFD ref. 6.

⁶⁸ Se bl.a. Brå, rapport 2011:7 och 2007:27.

⁶⁹ Brå, rapport 2011:7 s. 32.

⁷⁰ A.a. s. 33.

betalning. Om kontakter saknas med personer som löpande kan starta nya bolag kan bolag i stället köpas via bolagsförmedlare.⁷¹

Förmedlare av bolag levererar det färdiga brottsverktyget – bolaget – klart att användas för skattebrott. När aktörer använder nyregistrerade företag kan det dock väcka misstankar om verksamhetens seriositet. Därför väljer vissa att lägga ned resurser på att söka upp företag med en legitim historik.⁷² Vissa gärningspersoner kan således vara beredda att betala extra för ett etablerat bolag med en lång historik i ett försök att minska upptäcktsrisken. Ibland krävs också att olika register saknar besvärande anteckningar om bolagets styrelseledamöter.⁷³ Internetanalysen i en av Brå:s undersökningar visar att det går lätt att hitta färdiga bolag på internet.

Även utredningen kan konstatera att det i dag är mycket enkelt att köpa ett bolag som är godkänt för F-skatt. För den som vill använda ett sådant bolag i ett oseriöst syfte är det således möjligt att genom flera olika webbsidor köpa ett bolag med eller utan ett godkännande.

Målvakter – ett sätt att dölja vem som är företagsledare

Med målvakt avses här en person som lånar ut sitt namn för att dölja för allmänhet och myndigheter vem som styr ett företag.⁷⁴ En målvakt deltar inte i företagets verksamhet och har inte heller för avsikt att göra det, utan ska endast skriva under vissa papper. Målvakt i skattebrottsammanhang för ofta tanken till utslagna människor med lite att förlora som låter sig bli utsedda till styrelseledamöter för ett bolag. Under dåliga villkor och mot en låg ersättning tar de på sig det juridiska ansvaret för bolag ofta med stora skatteskulder. Bolaget överges sedan eftersom det snart kommer att försättas i konkurs. Enligt Brå framgår att denna typ av målvakter finns, men att de inte utgör den vanligaste kategorin.⁷⁵ Flera av intervjupersonerna i Brå:s undersökning menar att andra kategorier av målvakter har blivit vanligare, möjligen för att gärningspersonerna vill försöka minska upptäcktsrisken. Så länge det finns tillgångar i bolaget och skattebrottet

⁷¹ A.a. s. 48–49.

⁷² A.a. s. 79.

⁷³ A.a. s. 10.

⁷⁴ Som exempel på hur målvakter används se t.ex. NJA 2003 s. 586, RH 2015:66 och Hovrätten för västra Sveriges dom den 24 februari 2015 i mål B 3686–14 om penninghäleri grovt brott.

⁷⁵ Brå, Rapport 2011:7 s. 34.

endast har påbörjats förekommer det att nära anhöriga till huvudmännen sätts in i bolagsstyrelser. Även ungdomar (över 18 år), som kanske inte alla gånger inser vilka risker de tar, engageras för en mindre summa kontanter.

Ibland kan det förekomma flera på varandra följande målvakter inom ett bolags "livscykel", innan det blir satt i konkurs. Om målvakterna inte får näringsförbud kan de återanvändas och sättas in i nya styrelser när bolaget har uppfyllt sitt syfte och ska överges. I någon mån påminner därför målvakterna om bolagen som används som brottsverktyg.

Det finns bestämmelser som reglerar när någon som inte har för avsikt att ta del i den verksamhet som enligt lag ankommer på styrelsen utses till styrelseledamot (8 kap. 12 § aktiebolagslagen [2005:551] och 7 kap. 11 § lagen [2018:672] om ekonomiska föreningar).⁷⁶ Motsvarande bestämmelse saknas för handelsbolag och enkla bolag. Av en promemoria från Bolagsverket⁷⁷ framgår att de anser sig ha mycket små möjlighet att i dagsläget avgöra vem som kan tänkas vara målvakt så länge de formella kraven i anmälan om registrering är uppfyllda (se vidare avsnitt 8.4.2).⁷⁸

Övrigt om företag som brottsverktyg

Den bild som redovisas ovan bekräftas också av andra. Ekobrottsmyndigheten skriver t.ex. i sin årsredovisning⁷⁹ att en typ av företagare som utmärker sig i myndighetens utredningar är kriminella entreprenörer som begår ekobrott systematiskt, med uppsåt att skaffa makt och/eller tjäna pengar. Dessa entreprenörer startar och driver företag för att sedan försätta dem i konkurs med uppsåt att tillskansa sig fördelar. Här finns ofta den organiserade brottsligheten med i bakgrunden. Huvudmännen skyddar sig själva genom att distansera sig från brotten genom att använda sig av målvakter. Svartjobbshärvor, momskaruseller, olaglig införsel av sprit och tobak

⁷⁶ Motsvarande bestämmelse finns även för verkställande direktör i 8 kap. 32 § aktiebolagslagen.

⁷⁷ Bolagsverket (2018), *Slutrapport ekobrottsuppdrag* (N2018/01305/SUN).

⁷⁸ A.a. s. 6.

⁷⁹ Ekobrottsmyndigheten, *Årsredovisning 2017*.

(punktskattepliktiga varor) samt bidragsfusk förekommer ofta i företag där själva företagskonstruktionen utgör den legitima fasaden som gör brottet möjligt. Den här utvecklingen har medfört en växande marknad för oseriös bolagsförmedling.⁸⁰

Det finns också andra brott där företagsformen och ett godkännande för F-skatt kan utgöra en förutsättning för att motta utbetalningar. I en rapport om den myndighetsgemensamma lägesbilden om grov organiserad brottslighet för åren 2016–2017 anges att bl.a. bedrägerier och bidragsbrott används av kriminella inom den grova organiserade brottsligheten för att säkra en grundinkomst.⁸¹ Det anges vidare att aktörerna kombinerar flera olika typer av brott som riktas mot flera olika myndigheter. Till exempel kan skattebrott kombineras med bidragsbrott. Man ser också tydliga indikationer på att användande av företag är vanligt och sker systematiskt. Företag används som brottsverktyg både före och efter konkurs och behövs för att genomföra exempelvis bokföringsbrott, skattebrott och rot- och rutbedrägerier. Efter en konkurs kan företaget dessutom utnyttjas för exempelvis lönegarantibedrägerier.

När det gäller bedrägerier mot rut- och rotssystemet förekommer, som tidigare nämnts, både tillvägagångssätt där en utförare i samråd med köparen lägger till vissa materialkostnader som arbetskostnad och sådana mer beräknande och organiserade tillvägagångssätt som innebär att arbete t.ex. aldrig har utförts. I de senare fallen kan falska eller osanna fakturor upprättats för att förmå Skatteverket att göra en felaktig utbetalning.⁸²

7.6 Utredningens analys och bedömning

En utgångspunkt för ett välfungerande F-skattesystem är att endast de som bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet och i övrigt uppfyller förutsättningarna ska vara godkända för F-skatt. Det förekommer dock att personer som inte bedriver näringsverksamhet som är godkända för F-skatt. Så kan vara fallet när personer som egentligen borde vara anställda anlitas som näringsidkare, s.k. falskt

⁸⁰ A.a. s. 14.

⁸¹ Polismyndigheten (2015), Nationella underrättelsecentret, *Myndighetsgemensam lägesbild om grov organiserad brottslighet 2016–2017*.

⁸² SOU 2017:37 s. 246. Se även t.ex. Svea Hovrätts domar den 8 maj 2013 i mål B 6601–12 om grovt bedrägeri, den 11 december 2014 i mål B 4012–14 om grovt bedrägeri m.m. och den 22 april 2015 i mål B 10776–14 om bedrägeri.

egenföretagande eller då personer av andra skäl är felaktigt godkända för F-skatt. I dessa fall behöver det inte finnas ett bakomliggande syfte att undanhålla skatter eller avgifter även om det kan finnas en risk för att så ändå kan ske.

Det förekommer också att F-skattesystemet missbrukas avsiktligt i syfte att undanhålla skatter och avgifter. Missbruket kan då utgöra ett led i komplexa upplägg där ett godkännande för F-skatt utgör en förutsättning för skattefusk eller annan ekonomisk kriminalitet. Det kanske viktigaste verktyget för att komma till rätta med detta är skattekontroll. För att effektivt motverka skattefusk och skatteundandragande måste kontrollen dock kompletteras även med andra åtgärder. Det finns därför skäl att se över på vilket sätt F-skattesystemet kan förebygga att företag godkända för F-skatt används i syfte att undgå skatter och avgifter.

7.6.1 Uppföljning av dem som är godkända för F-skatt

Utredningens bedömning: I syfte att säkerställa att endast den som bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet är godkänd för F-skatt behöver Skatteverket bättre rättsliga förutsättningar för att effektivt kunna följa upp dem som är godkända för F-skatt. Bestämmelserna för godkännande och återkallelse bör därför ses över och anpassas utifrån ett mer automatiserat arbetssätt.

Skälen för utredningens bedömning

Det förekommer att personer som inte bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet är godkända för F-skatt

Utredningen har inte ansett det möjligt att med någon säkerhet kvantifiera eller uppskatta omfattningen av s.k. falskt egenföretagande. Det finns av naturliga skäl inga säkerställda statistiska uppgifter på området och erfarenheten och kunskapen varierar mellan myndigheter och arbetsmarknadens parter.⁸³ Av lämnade synpunkter på utredningens delbetänkande framgår dessutom att det råder delade meningar om

⁸³ SOU 2018:49 s. 202.

hur utbredd förekomsten är. Även om resultaten av de undersökningar som har genomförts bör tolkas med försiktighet, anser utredningen det klarlagt att det förekommer att fysiska personer, som formellt uppträder som egenföretagare med godkännande för F-skatt, arbetar under anställningsliknande förhållanden och som, om alla omständigheter vore kända för Skatteverket, skulle beskattas i inkomstslaget tjänst.

Utöver ovanstående företeelse finns det även ett stort antal personer som är godkända för F-skatt men som inte redovisar någon inkomst av näringsverksamhet eller på annat sätt synes vara aktiva och som på den grunden kan ifrågasättas bedriva näringsverksamhet. Skatteverket uppskattar att det finns cirka 90 000 företag, spridda över olika företagsformer, som är godkända för F-skatt men som visar få tecken på att vara aktiva. Det innebär att ett stort antal personer finns i systemet utan att dessa bedriver näringsverksamhet i Sverige.

När det gäller frågan om en felaktig registrering som godkänd för F-skatt kan leda till skattefusk och skatteundragande konstateras redan inledningsvis att själva statusen som godkänd i sig inte behöver ha någon effekt på skattefelet eller statens intäkter. För inkomster som redovisas i fel skatteform finns det dock en risk att en felaktig registrering indirekt kan leda till skattebortfall då ett godkännande för F-skatt innebär en större grad av självrapportering vilket är svårare för Skatteverket att kontrollera. Även om skattesatserna är desamma och skillnaderna i de sociala avgifternas storlek små så innebär ordningen att det finns en större risk att skatteintäkterna och avgiftsunderlaget blir mindre än dessa annars hade blivit. Av erfarenhet vet man att när Skatteverket baserar beskattningen på uppgifter som finns i register eller lämnas från andra än skattebetalaren själv, exempelvis från en arbetsgivare, så är felutrymmet litet. På motsvarande sätt blir alltså felutrymmet större när beskattningen baseras endast på information som skattebetalaren själv redovisar.⁸⁴

När det gäller förekomsten av personer som finns i F-skattesystemet utan att visa tecken på någon egentlig aktivitet finns enligt utredningens mening inget som visar i vilken utsträckning den felaktiga registreringen lett till undanhållna skatter eller avgifter. Det kan handla om personer som har bedrivit näringsverksamhet endast under

⁸⁴ Se bl.a. Skatteverket, rapport (2014), *Skattefelets utveckling i Sverige 2007–2012 och Rapport om effekterna av den ändrade ordalydelsen i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229)* s. 14.

en kort period eller om personer som haft för avsikt att komma i gång med en näringsverksamhet men inte lyckats. Det kan även handla om personer som är bosatta utomlands och som kanske redan vid ansökan visste att de inte skulle bedriva näringsverksamhet under en längre period, eller personer som förlorat sin rätt att vistas i Sverige.⁸⁵ Det går dock inte att utesluta att det kan finnas andra orsaker än viljan än att bedriva företag som leder till att personer ansöker om att bli godkända för F-skatt. En orsak kan vara att symbolvärdet av ett godkännande kan ge vissa positiva indirekta effekter även utanför själva beskattningssystemet. Med hänsyn till att det är resurskrävande och förenat med betydande utredningssvårigheter att genomföra de registreringsåtgärder som är nödvändiga för att komma till rätta med detta, kommer i ovanstående fall de flesta att vara godkända för F-skatt ända till dess att de själva begär återkallelse.

Utredningen menar att det är angeläget att endast personer som bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet är godkända för F-skatt. En korrekt registrering bidrar till ett ändamålsenligt nyttjande av systemet och motverkar att F-skattens funktionalitet, den skatterättsliga statusen som näringsidkare, används för andra syften än den är avsedd för.

Utredningens förslag och överväganden som bl.a. har sin grund i ovanstående presenteras i avsnitt 8.3.1.

Skatteverket behöver bättre rättsliga förutsättningar att effektivt kunna följa upp dem som är godkända för F-skatt

Skatteverket ska på eget initiativ återkalla ett godkännande för F-skatt om myndigheten kan konstatera att den godkände inte längre bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige. Som framgår ovan finns det ett stort antal personer som är godkända för F-skatt men som inte kan anses bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet. Vad som är orsaken till detta kan variera. En trolig orsak som utredningen tidigare lyft fram när det gäller s.k. falskt egenföretagande är att ett godkännande för F-skatt kan beslutas redan på avsikt och att Skatteverket vid ansökningstillfället inte har någon möjlighet att göra någon kontroll av om den beskrivna verksamheten uppfyller förutsättningarna för näringsverksamhet eller

⁸⁵ Jfr Skatteverkets ställningstagande (2019), *Fråga om F-skatt när tillstånd att vistas i Sverige saknas*, (dnr 202 81287-19/111).

inte. Det stora antalet ansökningar gör det också omöjligt för Skatteverket att göra djupare kontroller av samtliga ansökningar i samband med den initiala beslutsprocessen utan att detta skulle få till följd att ansökningsprocessen såväl försvåras som försenas. Att personer som uppfyllde förutsättningarna vid ansökan men som inte längre kan anses bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet kvarstår i registret kan också bero på prioriteringar och att området inte har getts tillräckliga resurser. Utredningen anser att även om ovanstående kan förklara en stor del av felaktiga registreringar kan det också ifrågasättas om det finns rättsliga förutsättningar för Skatteverket att effektivt utreda frågan om personer som ansöker eller är godkända för F-skatt bedriver näringsverksamhet eller inte.

Mot bedömningen att det finns skäl att överväga ändringar i bestämmelserna om godkännande för F-skatt skulle kunna anföras att ett alternativ till att ändra regelverket är att tillföra Skatteverket mer resurser för olika åtgärder. Till exempel skulle Skatteverket då kunna utföra djupare kontroller av samtliga ansökningar i samband med den initiala beslutsprocessen. Utredningen anser att en sådan ordning inte är önskvärt eftersom alltför många personer som uppfyller förutsättningarna skulle komma att beröras på ett sätt som inte kan anses motiverat. Ansökningsprocessen skulle också försvåras och innebära en ökad administrativ börda för såväl Skatteverket som för den som ansöker. Även om det finns en strävan efter att en registrering ska vara rätt från början ligger det i sakens natur att en prövning som i flera fall utgår från en avsikt att bedriva näringsverksamhet inte heller ger förutsättningar att redan vid ansökningstillfället beakta hur verksamheten kommer att utvecklas. Fördjupade kontroller vid ansökan om att bli godkänd anser utredningen därför inte är en ändamålsenlig lösning på problemet. Ökade resurser skulle också kunna användas för efterföljande registervårdande åtgärder. Ytterligare resurser skulle dock inte grunden förändra Skatteverkets förutsättningar till en mer effektiv handläggning. När det gäller uppföljningen av de som är godkända är problemet snarare att det saknas förutsättningar i regelverket vad gäller effektiva möjligheter att utreda om någon bedriver näringsverksamhet eller inte.

För att komma till rätta med att personer som inte bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet godkänns eller är godkända för F-skatt bör, mot bakgrund av ovanstående, lösningen ske på annat sätt än genom ytterligare resurstilldelning med befintliga

bestämmelser som grund. Utredningen anser i stället att det finns anledning att ge Skatteverket bättre stöd i lagstiftningen och därigenom rättsliga förutsättningar för att säkerställa att personer som är godkända för F-skatt också bedriver näringsverksamhet. Detta skulle också leda till ett mer effektivt användande av statens resurser.

Utredningens förslag och överväganden som har sin grund i ovanstående presenteras i avsnitt 8.3.1, 8.4.1 och 8.5.1.

Bestämmelserna för godkännande och återkallelser bör anpassas utifrån ett mer automatiserat arbetssätt

Att döma av statistiken över utvecklingen av F-skattessystemet mellan åren 2007 och 2017 som framgår av kapitel 5, så har ökningen av antalet företag som är godkända för F-skatt varit avtagande, om än positiv för samtliga år inom observationsperioden. Den avtagande takten torde inte bero på att det kommer in färre ansökningar, utan snarare på att mängden återkallelser och avslag har ökat betydligt under den angivna tidsperioden. Ett ökat antal återkallelser eller avslag behöver inte bero på att fler missköter sig utan kan vara en effekt av ett ökat antal ansökningar, en effektivare och träffsäkrare kontroll eller ändrade prioriteringar hos Skatteverket. Utifrån det underlag som utredningen fått del av från Skatteverket går det inte att bedöma om det är Skatteverkets åtgärder och uppföljning som ligger bakom förändringarna eller om det är andra faktorer som påverkat. Det har därför inte varit möjligt att närmare bedöma vilka kontrollåtgärder som varit effektiva. Utredningen kan dock konstatera att de åtgärder som direkt ger effekt i systemet är de maskinella återkallelserna. Maskinella återkallelser är också ett kostnadseffektivt sätt att säkerställa en god registervård och bör ske i så stor utsträckning som möjligt under förutsättning att automatiseringen inte leder till försämrad rättssäkerhet. Som beskrivits i avsnitt 7.3.1 så genomfördes ett särskilt kontrollprojekt av Skatteverket år 2011. Kontrollprojektet ledde till en stor mängd återkallelser vilket ger tydliga indikationer på att balanser av registrerade företag som inte bedriver näringsverksamhet byggs upp över tiden. Att Skatteverket ska behöva göra särskilda insatser för att komma till rätta med detta är enligt utredningens mening inte kostnadseffektivt. Om regelverket i stället kan stödja att liknande åtgärder kan ske automatiserat och löpande skulle Skatteverket kunna uppnå både en högre resurs-

och flödeseffektivitet samtidigt som registervården skulle förbättras. Detta skulle även kunna resultera i att arbetsresurser frigörs för kontroller som inte går att automatisera, dvs. leda till fler och mer djupgående kvalitativa uppföljningar.

Enligt utredningens mening kommer ett regelverk som är mer anpassat för ett automatiserat kontrollsystem också bättre fungera inom ramen för en modern e-förvaltning och vara mer lätthanterligt, både för enskilda, företag och tillämpande myndigheter. En sådan utformning bidrar också till att riskerna för att F-skattesystemet används för andra syften än vad som var avsett minskar, samtidigt som förutsägbarheten för vem som svarar för skatter och avgifter bibehålls.

Utredningens förslag och överväganden som främst har sin grund i ovanstående presenteras i avsnitt 8.3.1 och 8.5.2.

7.6.2 Missbruk av F-skattesystemet i syfte att undgå skatter och avgifter

Utredningens bedömning: F-skattesystemet kan missbrukas för skattefusk och skatteundragande av oseriösa personer.

I syfte att förebygga att F-skattesystemet missbrukas bör Skatteverkets möjligheter att vägra och återkalla ett godkännande för F-skatt utvidgas.

Skälen till utredningens bedömning

F-skattesystemet kan missbrukas av oseriösa personer för skattefusk och skatteundragande

Det stora flertalet näringsidkare är seriösa och följer de spelregler som samhället ställt upp. Inslagen av skattefusk och skatteundragande kan dock ta sig sådana uttryck och ha en sådan omfattning att det både är ett problem för att säkra skatteintäkterna och för det seriösa näringslivet.

Utredningen har redogjort för några uppmärksammade företeelser där F-skattesystemet kan missbrukas av oseriösa personer i syfte att undanhålla skatter och avgifter som till exempel när osanna fakturor ställs ut för att frigöra pengar till svart arbetskraft. I dessa fall

är ofta ett godkännande för F-skatt en förutsättning för att kunna undanhålla skatter och avgifter. Det är därför angeläget att säkerställa att de personer som godkänns för F-skatt inte bara uppfyller kravet att bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet. Personerna måste också uppfylla de övriga förutsättningar som finns för att vara godkända. Den närmare omfattningen av svartarbete i Sverige är svår att fastställa eftersom det ligger i själva svartarbetets natur att undanhålla kunskapen från myndigheterna. Att svartarbete förekommer och att detta har stora skadeverkningar såväl på det seriösa näringslivet som på skatteintäkterna får enligt utredningens mening anses klarlagt. Svartarbetet kan också leda till att andra typer av brott som penningtvätt, bokföringsbrott, missbruk av lönegarantier eller bruk av förfalskade handlingar m.m. begås som ett led i eller en konsekvens av svartarbetet. Några skäl att ifrågasätta behovet av att föreslå åtgärder som motverkar att oseriösa personer utnyttjar och missbrukar de fria och legala system som gäller för företagandet, på grund av att omfattningen av problemet inte kan kvantifieras, anser utredningen inte finns.

De kanske främsta verktygen för att motverka mer organiserat skattefusk, skatteundandragande och osunda företeelser inom näringslivet är näringsförbud och en effektiviserad skattekontroll. Näringsförbud är emellertid ett mycket ingripande förfarande och syftar till att komma till rätta med de mest allvarliga fallen av misskötsamhet. När det gäller en effektiviserad skattekontroll så har en rad olika åtgärder införts för att förbättra Skatteverkets möjligheter att genomföra kontroller. Enligt utredningens mening finns det också skäl att överväga på vilket sätt F-skattesystemet kan fylla en funktion för att angripa problemet även ur ett förebyggande perspektiv. Ett F-skattesystem som inte kan kringgå och där endast personer som uppfyller förutsättningarna för att vara godkända för F-skatt kan då utgöra en grindvakt mot oseriösa personer och kan fylla en viktig funktion för att förebygga att företag som är godkända för F-skatt används som brottsverktyg.

Utredningen anser att det också i ovanstående syfte finns skäl att se över F-skattesystemet. Ett exempel är att säkerställa att den som är godkänd eller ansöker om godkännande också är den person som har den faktiska kontrollen över företaget eller att förebygga fusk i samband med rot- och rutbedrägerier. Som framgår av avsnitt 7.6.1 behöver också bestämmelserna utformas så att handläggningen kan

ske på ett mer automatiserat sätt med fler inbyggda maskinella kontroller. En automatiserad hantering skulle innebära att resurser frigörs hos Skatteverket för riktade kontroller där risken för fel bedöms som störst. Genom ett automatiserat arbetssätt kan också Skatteverket i större utsträckning än i dag överväga att återkalla ett godkännande direkt i samband med att olika förseelser uppkommer. Det skulle sammantaget innebära större möjligheter att förhindra ett avsiktligt missbruk av F-skattesystemet.

Utredningens förslag och överväganden som bl.a. har sin grund i ovanstående presenteras i avsnitt 8.3.1, 8.4.2, 8.5.1, 8.5.3 och 8.6.1.

7.6.3 Särskilt om juridiska personer som kan användas som brottsverktyg

Utredningens bedömning: Förutsättningen att den som är godkänd för F-skatt bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet innebär för en juridisk person att denne ska bedriva rörelse dvs. någon form av verksamhet eller aktivitet.

Skälen för utredningens bedömning

Bakgrund

Utredningen har i avsnitt 4.3.4 redogjort för kravet på att den som ansöker om eller är godkänd för F-skatt ska vara eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet. Utredningen har vidare redovisat att det hittills sällan funnits behov av att vid ansökan om godkännande för F-skatt mer ingående utreda om en juridisk person, i synnerhet aktiebolag, bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet. En juridisk person kan i princip endast ha inkomst av näringsverksamhet och har därför alltid bedömts bedriva näringsverksamhet. Det undantag som har tillämpats har avsett aktiebolag som har bildats för att överlåtas och först efter överlåtelsen ska starta verksamhet, s.k. lagerbolag, vilka inte bör godkännas för F-skatt så länge verksamhet inte bedrivs i bolaget.⁸⁶

⁸⁶ Skatteverkets rättsliga vägledning 2019, www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.3/1293.html#h-Undantag-lagerbolag-bedriver-inte-naringsverksamhet (hämtad 2019-05-04).

Grunden för denna uppfattning är en dom från Högsta förvaltningsdomstolen, RÅ 2006 ref. 58, där domstolen uttalade sig om begreppet näringsverksamhet i samband med prövningen av frågan om ett nybildat ”vilande” aktiebolag vid tillämpning av reglerna om koncernbidrag ansetts bedriva näringsverksamhet. Av domen framgår att för juridiska personer finns inget annat inkomstslag än näringsverksamhet och inkomstslaget näringsverksamhet avgränsas av bestämmelserna i 13 kap. 1 och 2 §§ IL. Ett svenskt aktiebolag anses därför bedriva näringsverksamhet från det att det registreras till dess att bolaget upphör.

Utredningen anser att det kan ifrågasättas om Högsta förvaltningsdomstolens uttalande i RÅ 2006 ref. 58 också innebär att den juridiska personen alltid ska vara berättigad till att inneha ett godkännande för F-skatt på det som det tolkats. Här kan erinras om att det av förarbetena till införandet av F-skattesystemet framgår att lagstiftarens avsikt var att ett godkännande för F-skatt skulle kunna återkallas om den juridiska personen inte längre bedriver näringsverksamhet.⁸⁷ Något krav på att den juridiska personen upplösts genom exempelvis genom likvidation för att F-skatten ska kunna återkallas har inte uppställts.

Utredningen anser att det inte varit lagstiftarens avsikt att en juridisk person skulle kunna vara fortsatt godkänd för F-skatt även om denne inte kommer i gång med sin verksamhet eller om verksamheten upphör. Även vad gäller juridiska personer är det av vikt att verksamhet verkligen bedrivs. Det är i dag är mycket enkelt att köpa ett bolag och utredningen kan konstatera att det även förekommer en handel med bolag som är godkända för F-skatt. För den som vill använda ett bolag i ett oseriöst syfte är det möjligt att genom flera olika webbsidor köpa ett bolag med eller utan F-skatt. Bolagen kan sedan användas sedan som brottsverktyg (avsnitt 7.5.2). Enligt redovisade uppgifter från bl.a. Brå förekommer, i samband med organiserade skattebrott, bolag vars enda funktion är att fungera som mellanled eller buffertar för att skapa avstånd mellan det bolag där skattebrottet begås och det bolag som redovisar och betalar skatter och avgifter. Det framgår att det ibland inte sker någon verklig aktivitet i dessa bolag, utan de är rena pappersprodukter där osanna fakturor bokförs för att skapa en bild av affärsförbindelser mellan

⁸⁷ Prop. 1991/92:112 s. 124.

olika bolag.⁸⁸ Vidare framkommer att det finns ett kontinuerligt behov av nya bolag som på pappret fungerar som underentreprenörer. Dessa står oftast för fakturor och tar emot betalning.⁸⁹

Som redovisats i avsnitt 7.3.1 finns enligt Skatteverket ett flertal företag som är godkända för F-skatt men som inte redovisat någon inkomst av näringsverksamhet i samband med beskattningen och som därför kan betraktas som ”vilande”. Antalet juridiska personer som var godkända under år 2017 men som inte lämnade några livstecken från sig i vare sig inkomst- eller skattedeklaration uppskattades av Skatteverket till cirka 60 000. Det kan dock finnas många skäl till att en juridisk person är ”vilande”.

Frågan är om det finns ett behov att ändra bestämmelserna för att ett bolag som inte är verksamt inte ska kunna vara godkänt för F-skatt.

Skälig anledning att anta att en juridisk person bedriver näringsverksamhet

Problematiken ovan aktualiserar frågan om vilka krav på aktivitet som kan ställas på en juridisk person som ansöker om eller är godkänd för F-skatt och när det finns skälig anledning att anta att en juridisk person bedriver näringsverksamhet. Ett sätt att säkerställa att de som är godkända för F-skatt också aktivt bedriver näringsverksamhet skulle vara att ändra kravet på att bedriva näringsverksamhet till ett krav på att driva *rörelse*. Före 1990 års skattereform användes ordet *rörelse* ofta i inkomstskattelagstiftningen, men i samband med att inkomstslaget *rörelse* fick ingå i inkomstslaget *näringsverksamhet* togs begreppet bort i de flesta bestämmelserna eller byttes mot *näringsverksamhet*. Begreppet förekommer emellertid och i 2 kap. 24 § IL anges att med *rörelse* avses annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Om kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar innehas som ett led i rörelsen, räknas innehavet dock till rörelsen. Det är därför inte tillräckligt att endast inneha aktiekapital för att bedriva *rörelse* utan annan aktivitet krävs.

Att juridiska personer i princip beskattas endast i inkomstslaget *näringsverksamhet* innebär dock inte, enligt utredningens mening,

⁸⁸ Brå, Rapport 2011:7 s. 32.

⁸⁹ A.a. s. 48–49.

att dessa alltid ska anses bedriva näringsverksamhet vid den bedömning som görs vid ansökan om godkännande för F-skatt. Denna uppfattning får också stöd i ett nytt ställningstagande från Skatteverket.⁹⁰ I ställningstagandet har Skatteverket uppgett att ett bolag som inte kommit i gång med sin verksamhet eller som upphört att bedriva verksamhet kan jämföras med ett lagerbolag i så motto att det inte bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet vid bedömningen av godkännande för F-skatt.

Ett krav på att det, liksom för fysiska personer, måste pågå någon form av aktivitet för att den juridiska personen ska få vara godkänd för F-skatt är enligt utredningens mening rimligt. Detta skulle också ge Skatteverket bättre förutsättningar att motverka att juridiska personer med godkännande för F-skatt används som brottsverktyg. När en juridisk person ansöker om godkännande för F-skatt bör därför en bedömning göras av om den juridiska personen aktivt bedriver näringsverksamhet, det vill säga att det pågår någon form av verksamhet eller aktivitet. Enligt utredningens mening är det först då kravet på att bedriva näringsverksamhet i F-skattesystemets betydelse är uppfyllt.

Utredningen anser att ett krav på att den som ansöker om att bli eller är godkänd för F-skatt bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet också har någon form av faktiskt aktivitet följer redan av nuvarande utformning av bestämmelsen. Utredningen anser därför att det inte finns behov av att ändra bestämmelsen genom att till exempel överväga att byta ut begreppet bedriva näringsverksamhet till att bedriva rörelse.

7.7 Särskilt om återkallelse vid kriminalitet

7.7.1 Bakgrund

Den som fått näringsförbud ska inte godkännas för F-skatt och ett godkännande ska återkallas. Näringsförbud kan meddelas på grund av vissa brott, i samband med konkurs, på grund av underlåtenhet att betala skatt m.m. eller på grund av överträdelse av konkurrensbestämmelser. Bestämmelserna finns i 4–7 §§ lagen (2014:836) om näringsförbud. Grund för att vägra eller återkalla ett godkännande

⁹⁰ Skatteverkets ställningstagande (2019), *Återkallelse av F-skatt – juridiska personer som inte bedriver verksamhet*, (dnr 202 65842-19/111).

för F-skatt föreligger också för den som är försatt i konkurs eller inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig. Detta gäller oavsett om förhållandet har lett till näringsförbud. Frågan om godkännande för F-skatt påverkas däremot inte av kriminalitet utan att näringsförbud har meddelats.

Att det i vissa fall funnits skäl att bygga ut möjligheterna att återkalla ett godkännande för F-skatt ytterligare, utöver meddelat näringsförbud, behandlades i förarbetena vid F-skattesystemets införande. Frågan rörde då återkallelse vid bristande betalning av skatter och avgifter och huruvida detta skulle utgöra en egen grund för återkallelse.⁹¹ I förarbetena anfördes bl.a. att bristande betalning av skatter och avgifter via ett näringsförbud kan resultera i att ett godkännande återkallas. Som skäl för att utvidga möjligheterna att vägra och återkalla en F-skatt utöver de fall som leder till näringsförbud uppgavs bl.a. att den då föreslagna F-skattsedeln hade getts rättsverkningar som jämfört med tidigare bestämmelser innebar en inte obetydlig uppmjukning av arbetsgivarnas ansvar för källskatt och socialavgifter. F-skatt borde därför få innehas endast av dem som sköter sin verksamhet på ett seriöst sätt och korrekt redovisar och betalar sina skatter och avgifter. Det skulle framstå som mycket otillfredsställande om en näringsidkare kom att kvarstå som innehavare av F-skatt en längre tid efter det han börjat brista i sin redovisning eller betalning av skatter och avgifter. Att avvakta ett näringsförbud skulle inte sällan medföra en fördröjning som inte var önskvärd. Det framfördes att det dessutom i flera fall skulle kunna vara så att förutsättningarna för att meddela ett näringsförbud inte är uppfyllda men att bristerna i fråga om redovisning och betalning av källskatt och socialavgifter är så allvarliga att F-skatten borde återkallas. Andra återkallelsegrunder kom därför att införas.

Av inhämtad statistik om återkallelser (se avsnitt 7.3.1 och 7.3.2) framgår att endast ett fåtal sker på grund av näringsförbud. Detta kan enligt utredningens mening främst bero på att det redan på andra grunder funnits skäl att återkalla godkännandet. Under år 2017 lagfördes cirka 1 000 personer i projekt- och särskilt krävande ärenden som rörde ekonomisk brottslighet och som handlades hos Ekobrottsmyndigheten.⁹² Under samma år yrkades näringsförbud i 264 fall. Vid

⁹¹ Prop. 1991/92:112 s. 120–121.

⁹² Ekobrottsmyndigheten, *Årsredovisning 2017*, s. 46.

en genomgång av statistiken över antal återkallelser av godkännanden för F-skatt under samma period uppgick dessa, om man undantar de återkallelser som skett på innehavarens begäran och maskinella återkallelser, till 18 128. Några uppgifter om hur många personer som dömts för ekonomisk brottslighet och som inte meddelats näringsförbud men som ändå fått sitt godkännande återkallat har utredningen inte kunnat få fram från berörda myndigheter.⁹³

Frågan är om det i samband med kriminalitet finns situationer där förutsättningarna för att meddela ett näringsförbud inte är uppfyllda och det inte heller föreligger skäl att återkalla ett godkännande på andra grunder, men att bristerna i andra avseenden är så allvarliga att ett godkännande av F-skatt borde återkallas. Utgångspunkten för utredningens analys i den frågan bör vara att bristerna eller förhållandena är sådana att återkallelsen i det enskilda fallet kan bidra till att åstadkomma ett säkrare och effektivare förfarande för betalning av skatter och avgifter.

7.7.2 Utredningens bedömning

Utredningens bedömning: Det finns inte skäl att införa en generell bestämmelse om att ett godkännande för F-skatt ska återkallas vid kriminalitet även i fall då näringsförbud inte meddelats.

Skälen för utredningens bedömning

Det första frågan som utredningen har att ta ställning till är om det finns ett behov av att införa en generell möjlighet att vägra eller återkalla ett godkännande vid kriminalitet som inte lett till näringsförbud är. För att besvara detta måste först analyseras vilka brott som lämpligen skulle kunna omfattas av en sådan utvidgning och hur sannolikt det är att personer som dömts för olika typer av ekonomiska brott inte redan omfattas av andra återkallelsegrunder.

Den andra frågan är om det är lämpligt utifrån regelverkets syfte att föreslå en generell grund för att återkalla ett godkännande vid kriminalitet.

⁹³ Utredningen har efterfrågat uppgifter från Kronofogdemyndigheten, Domstolsverket, Ekobrottsmyndigheten, Skatteverket och Bolagsverket i syfte att identifiera de som berörs.

*Behovet av att införa en möjlighet att vägra eller återkalla
ett godkännande vid brott mot skattebrottslagen*

Skattefusk och skatteundragande kan utgöra brott och leda till straffrättsliga sanktioner. Brott är en gärning som är beskriven i brottsbalken eller i annan lag eller författning och för vilken straff är föreskrivet (1 kap. 1 § BrB). Det straffrättsliga sanktionssystemet för att förhindra skattefusk finns främst i skattebrottslagen. Där finns också straffrättsliga bestämmelser som omfattar gärningar då någon underlåter att göra avdrag för preliminär skatt eller uppsåtligen eller av grov oaktsamhet felaktigt uppger att man är godkänd för F-skatt. I 2 § SkBrL stadgas att den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan ska dömas för skattebrott till fängelse i högst två år. Skattebrottet är konstruerat som ett farebrott vilket innebär att det inte är nödvändigt att ett skatteundragande faktiskt har skett utan det är tillräckligt om förfarandet ger upphov till fara för att så sker, dvs. ett faktiskt beslut om debitering av skatt behöver inte ha fattats, det är tillräckligt att det finns en fara för att så sker. Skattebrottet är fullbordat när en oriktig uppgift lämnas till myndigheten eller när tidpunkten för att lämna en föreskriven uppgift inträder utan att skyldigheten fullgjorts. Utgångspunkten är att farerekvisitet är uppfyllt om det är sannolikt att felet inte skulle ha upptäckts vid den normala rutinmässiga kontrollen.

När en person som är godkänd för F-skatt fälls för skattebrott borde mot bakgrund av ovanstående, oavsett om denne meddelas näringsförbud eller inte, frågan om återkallelse i princip alltid aktualiseras på grund av bristande redovisning eller bristande betalning av skatter och avgifter. Med hänsyn till de beloppsgränser som finns vid anmälan om brott borde det inte heller förekomma att bristerna betraktas som obetydliga.⁹⁴

⁹⁴ Brotts som avser fara för skatteundragande under ett prisbasbelopp anmäls normalt inte till åklagare se betänkandet SOU 2013:62 s. 120. I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2012:6) anges med en utsträckning som inte är obetydlig bör vid betalning av skatt avses skuldbelopp som sammanlagt överstiger 20 000 kr. Med en utsträckning som inte är obetydlig bör avses fyra eller fler brister avseende redovisning eller betalning även om skuldbeloppet inte överstiger 20 000 kr. En utebliven betalning enligt redovisning i arbetsgivardeklaration och en utebliven betalning enligt redovisning i mervärdesskattedeklaration samt en försummelse att betala debiterad skatt räknas i detta sammanhang som tre brister.

Behovet att införa en möjlighet att vägra eller återkalla ett godkännande vid andra brott i näringsverksamhet

Utöver de brott som omfattas av skattebrottslagen finns andra ageranden i näringsverksamhet som är kriminaliserade enligt bestämmelser i speciallagstiftning eller i brottsbalken.

Det finns enligt utredningens mening ingen självklar avgränsning för vilka brott som borde omfattas av ett övervägande att utvidga återkallelsegrunderna vid kriminalitet som inte lett till näringsförbud. Vissa brott är sådana att de bara kan begås i näringsverksamhet medan andra, huvudsakligen med förmögenhetsrättsliga inslag, kan begås såväl av näringsidkare som privatpersoner. Ledning kan emellertid hämtas utifrån begreppet ekonomisk brottslighet. Begreppet saknar en allmänt vedertagen definition men kan sägas vara ett kriminologiskt samlingsbegrepp som har olika definition beroende på i vilket sammanhang det används. De vanligast förekommande definitionerna tar dock sin utgångspunkt i de brott som begås med anknytning till en i huvudsak legal näringsverksamhet.⁹⁵ Ett sätt att försöka avgränsa den brottslighet som, utöver brott mot skattebrottslagen, skulle kunna vara relevant för utredningens uppdrag är att utgå från de vanligaste ekonomiska brotten som främst faller inom nedanstående kategorier.⁹⁶

- Borgenärsbrott (11 kap. brottsbalken) t.ex. bokföringsbrott och oredlighet mot borgenär.
- Brott mot aktiebolagslagen t.ex. överträdelse av låneförbudet och så kallad målvaktsverksamhet.
- Andra typer av brott som t.ex. bedrägerier, mutbrott och penningtvättsbrott som begås inom ramen för näringsverksamhet.

Majoriteten av dessa brott finns inom Ekobrottsmyndighetens ansvarsområde.⁹⁷ När det gäller borgenärsbrott är konkursförvaltare skyldiga att, enligt 7 kap 16 § konkurslagen, underrätta åklagare om gäldenären kan misstänkas för brott mot borgenär eller om talan om

⁹⁵ Se t.ex. betänkandena *Nya förutsättningar för ekobrottsbekämpning* (SOU 2007:8) s. 137–138, och *En samlad ekobrottsbekämpning* (SOU 2011:47) s. 31 och Brå 2015:15 s. 19.

⁹⁶ Jfr Ekobrottsmyndighetens ansvarsområde som bl.a. redovisas i Ekobrottsmyndigheten, *Årsredovisning 2017*, s. 13.

⁹⁷ Förordning (2015:744) med instruktion för Ekobrottsmyndigheten.

näringsförbud kan aktualiseras. Underrättelse ska även ske då gäldenären kan misstänkas för något annat brott av inte ringa beskaffenhet som har samband med näringsverksamhet som gäldenären bedrivit. Av de brott som Ekobrottsmyndigheten handlägger är cirka 40 procent anmälda av konkursförvaltare.⁹⁸ Av ovanstående torde det vara rimligt att utgå ifrån att majoriteten av de som misstänks för borgerhetsbrott redan på grund av konkursen fått sitt godkännande för F-skatt återkallat även om personen denne inte meddelas näringsförbud.

När det gäller personer som dömts för brott mot aktiebolagslagen, exempelvis vid överträdelse av låneförbudet och så kallad målvaktsverksamhet, eller dömts för andra typer av brott som t.ex. bedrägerier, mutbrott och penningtvättsbrott som begåtts inom ramen för näringsverksamhet, kan det mycket väl finnas situationer där förutsättningarna för att meddela ett näringsförbud inte är uppfyllda och att bristerna i andra avseenden inte omfattas av befintliga återkallelsegrunder. Så kan till exempel vara fallet för en person som döms för brott mot det s.k. målvaktsförbudet i 8 kap. 12 § aktiebolagslagen. I dessa fall kan det enligt utredningens mening av flera andra skäl ifrågasättas om en generell bestämmelse om återkallelse av ett godkännande för F-skatt vid kriminalitet är den lämpligaste åtgärden (se vidare nedan).

En generell möjlighet att återkalla ett godkännande vid kriminalitet bör inte införas

Utredningen anser att osunda företeelser inom näringslivet bör motverkas genom selektivt verkande åtgärder, som i möjligaste mån endast riktar sig mot de misskötsamma (jfr avsnitt 3.3.1). När det gäller ekonomisk brottslighet och skatteundragande tänker man då främst på ett utvidgat näringsförbud och en effektiviserad skattekontroll. Näringsförbud är emellertid ett mycket ingripande förfarande och syftar till att komma till rätta med de mest allvarliga fallen av misskötsamhet. För en effektiviserad skattekontroll behövs en rad olika åtgärder för att förbättra Skatteverkets möjligheter att såväl förebygga som motverka skattefusk och skatteundragande.

⁹⁸ Enligt uppgift från Ekobrottsmyndigheten i e-post den 17 januari 2019.

Som exempel kan nämnas att det inom vissa branscher, där verksamhetsförhållandena är sådana att traditionell skattekontroll har svårt att nå tillfredsställande resultat, har funnits skäl att införa krav på kassaregister eller krav på personaliggare. Som nämns i avsnitt 7.6.1 kan också effektiva återkallelsegrunder fylla en förebyggande funktion för att motverka skattefusk och skatteundandragande.

I detta sammanhang är det viktigt att föra ett principiellt resonemang om vilka effekter som en generell utformning kan få genom att en sådan reglering skulle kunna ses som en mildare form av näringsförbud. Inom olika regelverk finns sanktioner som har till syfte att motverka att regelverken inte följs. De reglerade sanktionerna bör vara särskilt anpassade för att bidra till att just det aktuella regelverkets syfte upprätthålls. När det gäller näringsförbud utgör detta ett undantagslöst förbud att bedriva näringsverksamhet, oavsett bransch eller om brottet riktar sig mot staten eller annan. Det är också samhällets intresse av att en person avhåller sig från att bedriva näringsverksamhet som är avgörande för om ett näringsförbud ska meddelas i ett enskilt fall.

När det gäller näringsförbudet och dess ingripande effekter på näringsfriheten är kraven för att ett sådant ska meddelas mycket högt ställda. Endast de personer som grovt har åsidosatt sina skyldigheter i näringsverksamhet och funnits skyldiga till brottslighet som inte är ringa, ska meddelas näringsförbud om ett sådant förbud är påkallat från allmän synpunkt. Skälet till att man införde ett krav på att näringsförbud ska vara påkallat från allmän synpunkt angavs i förarbetena vara att näringsförbud bara ska meddelas om det vid en helhetsbedömning framstår som motiverat med utgångspunkt i syftet att undanröja en skadehärd eller om det skulle framstå som stötande att låta en person som har gjort sig skyldig till allvarliga oegentligheter i näringsverksamhet få fortsätta att ägna sig åt sådan, eller av allmänpreventiva skäl.⁹⁹

När det gäller F-skattesystemet syftar detta till att skapa förutsebarhet avseende skyldigheterna att betala skatter och avgifter. Syftet med en återkallelse av ett godkännande bör därför i första hand vara att i det enskilda fallet åstadkomma en säkrare och effektivare form för betalning av skatter och socialavgifter. Konsekvensen av en återkallelse är att det i stället är personens A-skatt som gäller. Den som betalar ut ersättning för utfört arbete ska då göra skatteavdrag och om

⁹⁹ Prop. 1985/86:126 s. 58–59.

ersättningen avser arbete som utförts av fysisk person även betala arbetsgivaravgifter. Mot bakgrund av ovanstående anser utredningen att det av principiella skäl kan ifrågasättas om en generell återkallelsegrund vid kriminalitet som inte lett till näringsförbud är ändamålsenligt. Att använda möjligheterna att vägra eller återkalla ett godkännande för F-skatt som en generell sanktion i situationer som inte leder till näringsförbud och som inte ligger inom ramen för F-skattesystemets syfte skulle inte heller vara lämpligt. Det huvudsakliga instrumentet för att i ett bredare perspektiv motverka oseriösa personer som begår brott i näringsverksamhet bör därför även fortsättningsvis vara näringsförbud.

Utöver principiella överväganden som kan tala mot ett införande av en generell återkallelsegrund vid kriminalitet bedömer utredningen också, mot bakgrund av genomgången av den brottslighet som skulle kunna omfattas, att en utvidgning skulle beröra ett ytterst begränsat antal personer.

Som nämns ovan kan det i vissa fall, exempelvis vid brott mot det s.k. målvaktsförbudet i 8 kap. 12 § aktiebolagslagen eller vid vissa bedrägerier, finnas skäl att utvidga möjligheterna att återkalla ett godkännande för F-skatt. Frågan är dock om en sådan utvidgning bör ske genom en generell återkallelsegrund vid kriminalitet. Mot en generell utvidgning kan anföras att omständigheterna i det enskilda fallet vid sådan brottslighet torde variera i mycket stor utsträckning. Om en återkallelsegrund av generell karaktär vid kriminalitet införs skulle Skatteverket behöva göra en helhetsbedömning av det begångna brottet i fråga. Med hänsyn till syftet med regelverket skulle Skatteverket också behöva bedöma om personen som dömts, med beaktande av brottsligheten, kommer att betala sina skatter och avgifter. Stor vikt skulle då behövas fästas vid personliga förhållanden och hur bilden av personens framtid ter sig. Bestämmelsens utformning och dess tillämpning skulle därför kräva jämförelsevis komplexa avvägningar och bedömningar av brottet i olika avseenden.¹⁰⁰ Sammantaget skulle en generell utvidgning av återkallelsegrunderna i dessa fall innebära att Skatteverket skulle behöva göra en manuell bedömning av brottens allvar och dess koppling till betalningen av skatter och avgifter. Det kan enligt utredningens mening av flera skäl ifrågasättas om en sådan ordning vore lämplig.

¹⁰⁰ Jfr förarbetena till den tidigare körkortslagen, proposition 1975/76:155 om vissa körkortsfrågor s. 72–73 och 87.

En bestämmelse som använder en återkallelse av ett godkännande för F-skatt som en generell sanktion i de fall kraven för näringsförbud inte är uppfyllda föranleder också ett stort antal andra problem. Ett är att ett godkännande för F-skatt inte är nödvändigt för alla företagare utan endast för dem som mottar ersättning för utfört arbete för annan (se avsnitt 5.9.2). Detta innebär att en generell reglering om att vissa brott begångna i näringsverksamhet ska utgöra grund för återkallelse av ett godkännande skulle leda till olika konsekvenser för olika näringsidkare beroende på i vilken bransch som verksamheten bedrivs i. Ett annat är att noggranna överväganden även i andra avseenden hade behövts göras, som till exempel en sådan bestämmelses förenlighet med näringsfriheten och det s.k. dubbelbestraffningsförbudet eller förbudet mot dubbla förfaranden i Europakonventionen.¹⁰¹

Utredningen anser att det vid en första anblick kan det verka som att det finns en rad skäl som talar för att införa en återkallelsegrund av nu aktuell utformning. Utredningen anser emellertid, som framgår ovan, att det finns mycket starka skäl *mot* att införa en sådan bestämmelse.

Skäl att utvidga återkallelsegrunderna i vissa särskilt angivna fall

Som utredningen redogör för kan det emellertid finnas särskilda skäl att utvidga återkallelsegrunderna i vissa särskilt angivna fall. Enligt utredningens mening finns det situationer där förutsättningarna för att meddela ett näringsförbud inte är uppfyllda men där den godkändes agerande är så allvarligt att ett godkännande för F-skatt borde återkallas. Bristerna eller förhållandena kan också vara sådana att det finns en koppling till att i det enskilda fallet åstadkomma ett säkrare och effektivare förfarande för betalning av skatter och avgifter.

Utredningens förslag och överväganden som bl.a. har sin grund i ovanstående presenteras i avsnitt 8.4.2, 8.6.1 och 8.7.1.

¹⁰¹ Artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll.

8 Utredningens överväganden och förslag

8.1 Inledning

I kapitel 5–6 redogör utredningen för den inverkan som F-skattesystemet och näringsbegreppet i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, har för företagens villkor och för skyddsregler för arbetstagare. Utredningen bedömer att näringsbegreppets utformning i huvudsak är ändamålsenligt utifrån företagens villkor att starta, driva och utveckla företag. Utredningen anser inte att det finns skäl att föreslå ändringar näringsbegreppet utifrån arbetsrättsliga överväganden.

I delbetänkandet bedömde utredningen utifrån analysen om falska egenföretagare, att det fanns skäl att överväga ändringar av bestämmelserna om F-skatt i syfte att motverka risken för att företeelsen leder till skattefusk och skatteundandraganden. Av kapitel 6–7 framgår vikten av att endast de som bedriver näringsverksamhet är godkända för F-skatt och att det förekommer att systemet missbrukas i *syfte* att undgå skatter och avgifter. Även om F-skattesystemet är ett i huvudsak väl fungerande system finns det därför anledning att överväga ändringar av bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, i olika avseenden. Det handlar om ändringar i syfte att ge företagen bättre förutsättningar att konkurrera på lika villkor genom åtgärder som motverkar skattefusk och skatteundandraganden. Förbättrade möjligheter att kontrollera att endast de som bedriver näringsverksamhet är godkända för F-skatt kan också motverka att skyddsregler för arbetstagare kringgås till exempel vid s.k. falskt egenföretagande. I översynen har utredningen även identifierat ett behov av författningsändringar i 9 kap. SFL i syfte att göra regelverket tydligare och mer överskådligt.

I avsnitt 8.2 redogör utredningen för några allmänna överväganden som rör begreppet godkännande och några frågor av mer lagteknisk karaktär. Förslag som syftar till att möjliggöra ett mer flexibelt förfarande vid ansökan om att bli godkänd för F-skatt redovisas i avsnitt 8.3. I avsnitt 8.4 redogör utredningen för de förslag som syftar till att förbättra Skatteverkets beslutsunderlag vid såväl ansökningstillfället som vid uppföljning av dem som är godkända. Utredningens förslag vad gäller hinder vid ansökan och på vilka grunder som Skatteverket kan återkalla ett godkännande redovisas i avsnitt 8.5 och 8.6. Utredningen har också identifierat ett behov av att överväga andra åtgärder för att motverka skattefusk och skatteundandragande som kan följa av ett missbruk av F-skattesystemet. Detta redogörs för i avsnitt 8.7.

8.2 Allmänna överväganden

8.2.1 Begreppet godkännande

F-skattesystemet har en stor inverkan på ett flertal olika rättsområden vilket också framgår av uppdragets omfattning och komplexitet. Det är därför viktigt vid utformningen av F-skattesystemet, vars syfte är att klargöra vem som ska göra skatteavdrag och betala avgifter, att hålla isär F-skattens direkta rättsverkningar på skatteområdet från den indirekta inverkan som ett godkännande för F-skatt kan få inom andra rättsområden (se avsnitt 5.9.1, 5.9.2 och 6.6.1).

Behovet av att tydliggöra F-skattesystemets egentliga syfte och faktiska rättsverkningar har föranlett frågan om vilken betydelse som begreppet *godkänd* för F-skatt har för tolkningen av dess innebörd. Begreppet kan användas med delvis olika innebörd vilket innebär att det finns en risk att begreppet ges en vidare betydelse än vad som faktiskt är åsyftat. En tolkning utifrån ett mer allmänt språkbruk kan ge uppfattningen att Skatteverkets kontroll av näringsidkaren omfattar mer än vad som faktiskt är fallet. Det har förts fram till utredningen att det därför kan finnas skäl att byta ut begreppet och ersätta det med innehav, tilldelning, registrering eller ett annat mer neutralt begrepp. Utifrån vad som framkommit i utredningens analys kan också konstateras att begreppet i praktiken många gånger ges en vidare betydelse än vad som avsetts.

Som framgår av kapitel 4 infördes begreppet godkännande i samband med att skatteförfarandelagen trädde i kraft den 1 januari 2012. Bestämmelserna om F-skatt i den tidigare skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, var uppbyggda kring F-skattsedeln och F-skattebevis. Begreppet skattsedel ansågs föra tankarna till en handling i fysisk form, ett papper. Detsamma gällde begreppet bevis. Även om begreppen F-skattsedel och F-skattebevis inte i sig hindrade ett teknikneutralt förfarande ansåg regeringen att det fanns skäl att ersätta uttrycket att ”utfärda F-skattsedel” med ett uttryck som inte på samma sätt associerades till ett pappersanknutet förfarande. Regeringen, som såg fördelar med att ersätta de pappersanknutna F-skattsedlarna och F-skattebevisen med ett neutralt godkännande för F-skatt, föreslog därför att ett godkännande för F-skatt skulle ersätta F-skattsedeln.¹

Utredningen ifrågasätter om en ändring av ett numer väl etablerat och inarbetat begrepp är motiverad enbart för att balansera den utvidgade betydelse som ett godkännande för F-skatt ibland ges. De föreslagna alternativen som diskuterats för också med sig vissa problem i andra avseenden. Som exempel kan nämnas att begreppet registrering redan används i 7 kap. SFL och omfattar registrering för mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter. Utredningen anser därför att begreppet godkänd för F-skatt även fortsättningsvis bör användas. Några av de ändringar som utredningen föreslår kommer också bidra till att ett godkännande bättre kommer att spegla den betydelse som begreppet ges i praktiken.

8.2.2 Ett enklare och mer överskådligt regelverk

När skatteförfarandelagen infördes gjordes en grundlig omarbetning av bestämmelserna i syfte att göra regelverket, som upplevdes som komplicerat, enklare. Främst rörde det förändringar av lagteknisk karaktär.² Trots den omarbetning som då gjordes anser utredningen att det finns ett behov av ytterligare ändringar eftersom regelverket och bestämmelserna fortfarande kan uppfattas som svårtillgängliga.

¹ Prop. 2010/11:165 s. 325.

² A.a. s. 328 och betänkandet *Skatteförfarandet* (SOU 2009:58) s. 413–415.

Innan skatteförfarandelagen trädde i kraft framgick hindren för att utfärda F-skattsedel indirekt genom en uppsättning olika hänvisningar till återkallelsegrunderna i den då gällande 4 kap. 13 § SBL. Detta innebar att en hypotetisk prövning av om en F-skattsedel skulle återkallats behövde göras vid ansökan. Enligt de nuvarande bestämmelserna i 9 kap. 1, 2 och 4 §§ SFL finns i stället uttryckliga bestämmelser om förutsättningarna för att besluta om ett godkännande för F-skatt och att ett godkännande ska återkallas om den godkände begär det eller om förutsättningarna för godkännande inte längre är uppfyllda. Någon hypotetisk prövning av om ett godkännande skulle ha återkallats ska alltså inte göras vid ansökan. I stället ska, vid återkallelse, en prövning göras mot de bestämmelser som hindrar ett godkännande av en ansökan. Det är viktigt att förutsättningarna för att bli godkänd för F-skatt tydligt framgår av lagen. Motsvarande gäller givetvis för i vilka situationer som Skatteverket ska kunna återkalla ett godkännande. Utredningen anser att regelverkets nuvarande utformning kan göras mer lättillgänglig och föreslår därför en strukturell omarbetning av bestämmelserna.

Utredningen föreslår att förutsättningarna för att vara godkänd delas upp i två olika paragrafer. En där det framgår vilka omständigheter som utgör hinder för att bli godkänd och en av vilken det framgår på vilka grunder Skatteverket kan återkalla ett godkännande. Utredningen anser att detta ökar tydligheten och förutsebarheten för såväl den som ansöker som för den som redan är godkänd. Genom detta kommer också utflöde och inflöde till F-skattesystemet att regleras separat, vilket är bättre anpassat till systemets uppbyggnad och gör det möjligt för Skatteverket att utforma sina kontroller på ett effektivare sätt. Vissa ändringar som utredningen föreslår i sak innebär att hindren för att bli godkänd för F-skatt kommer att skilja sig åt mot grunderna för att återkalla ett godkännande (se avsnitt 8.5.1, 8.5.2 och 8.5.3). Även detta talar för en uppdelning av bestämmelsen. Utredningen föreslår vidare ändrade rubriker och i vissa avseenden annan ordningsföljd på paragraferna. Samtliga dessa förslag syftar till att skapa ett tydligare och mer lättillgängligt system.

Utöver ovanstående lagtekniska ändringar anser utredningen att det finns skäl att överväga ändringar i syfte att utforma systemet utifrån en mer automatiserad och standardiserad handläggning. Ofta krävs omfattande manuellt arbete hos Skatteverket för att bedöma om det föreligger hinder för att godkänna en ansökan eller för att

bedöma om det finns grund för återkallelse. En viss manuell handläggning är nödvändig för att kunna beakta omständigheter i det enskilda fallet. En ökad automatisering och standardiserad handläggning kan emellertid få positiva effekter på handläggningstider och en ökad förutsebarhet för företagen vilket talar för att anpassa systemet utifrån mer objektiva kriterier som möjliggör en mer maskinell hantering. Utredningens överväganden i det avseendet och de föreslagna ändringarna redovisas i förekommande fall under respektive förslag.

8.3 Ett flexiblare förfarande vid ansökan om godkännande

Ett antal skattskyldiga, också begränsat skattskyldiga, bedriver näringsverksamhet i Sverige endast under en kortare period. I de fall dessa har ansökt om och blivit godkända för F-skatt kommer de flesta att vara godkända, ofta även när de inte längre bedriver näringsverksamhet i Sverige, tills dess att de anmäler att de inte längre vill vara det.

Med hänsyn till den betydelse ett godkännande för F-skatt kan ha för att få uppdrag är det nödvändigt med en möjlighet att godkännas redan innan en verksamhet faktiskt kommit i gång. Vid ansökningstillfället är det dock svårt såväl för Skatteverket som för den sökande att avgöra hur verksamheten kommer att utveckla sig.

Utredningen anser att det nuvarande systemet i ovanstående avseenden kan göras flexiblare och mer effektivt.

8.3.1 Ett godkännande får tidsbegränsas i vissa fall

Utredningens förslag: En ny bestämmelse införs som innebär att ett godkännande för F-skatt kan tidsbegränsas. Giltighetstiden av beslut enligt första stycket ska begränsas om den sökande

1. begär det, eller
2. ännu inte bedriver men har för avsikt att bedriva näringsverksamhet.

Om en sökande begär ett godkännande för en begränsad tid ska giltigheten upphöra senast vid den tidpunkt sökanden har angett.

För en sökande som ännu inte bedriver, men har för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige ska giltigheten upphöra senast vid beslut om slutlig skatt det andra året efter det beskattningsår under vilket godkännandet har medgetts. Om det vid tidpunkten för giltighetens upphörande framgår att näringsverksamhet bedrivs ska godkännandet i stället förlängas tills vidare utan ny ansökan.

Skälen för utredningens förslag

Bakgrund

Om Skatteverket beslutat att godkänna en ansökan för F-skatt gäller beslutet tills vidare. Det innebär att godkännandet gäller till dess att det återkallas av Skatteverket. En återkallelse kan ske om den godkände begär det eller om det framkommer att förutsättningarna för att vara godkänd inte längre är uppfyllda (9 kap. 4 § första stycket SFL). Någon möjlighet att godkännas för F-skatt under en begränsad tid finns inte i dag.

Frågan om att införa en möjlighet till tidsbegränsad F-skatt har utretts tidigare. Skatteverket lämnade år 2004 ett förslag som innebar en tidsbegränsad giltighet av den då gällande F-skattsedeln.³ Bakgrunden till förslaget var att Skatteverket hade uppmärksammat problem i uppföljningen av de dåvarande F-skattsedlarna. Det fanns bl.a. problem att kontrollera dem som fått F-skattsedel men som var begränsat skattskyldiga i Sverige och saknade fast driftställe här. Skatteverket föreslog i promemorian att en tidsbegränsad F-skattsedel skulle tilldelas en fysisk person som i sin ansökan lämnat sådana uppgifter att preliminär skatt inte skulle debiteras eller att den preliminära skatten för inkomståret skulle uppgå till högst 5 000 kronor. Skatteverkets förslag remitterades men ledde inte till någon lagändring.⁴

³ Skatteverkets promemoria (dnr 130 224 875-04/121) med anledning av uppdrag i regeringsbeslut 2003-12-11, *Regleringsbrev för budgetåret 2004 avseende Skatteverket och exekutionsväsendet*, Fi2003/6152 (slutligt).

⁴ Regeringskansliet, dnr Fi2004/1607.

Frågan om tidsbegränsning har också varit uppe i andra sammanhang.⁵ I en rapport från år 2010 som skrevs på uppdrag av Svenskt Näringsliv, *F-skattsedelns rättsverkningar* angavs möjligheten att tidsbegränsa giltigheten av en F-skattsedel som en möjlig åtgärd för att förbättra kontrollen hos Skatteverket och att det kunde finnas skäl att bygga vidare på Skatteverkets tidigare lämnade förslag. En möjlighet som fördes fram i rapporten var att inte bara tidsbegränsa giltigheten av en F-skattsedel i de fall då sökanden är en fysisk person med låg omsättning, utan i alla de fall då det inte är klarlagt att en seriös näringsverksamhet redan bedrivs. Genom en tidsbegränsning i dessa fall ansågs man minska möjligheterna att under en längre tid använda F-skattsedeln i skatteundandragande syfte. En sådan åtgärd ansågs dock inte vara tillräcklig för mer utstuderad brottslighet, där företag många gånger endast är verksamma under en mycket begränsad tidsperiod för att sedan låta verksamheten återuppstå inom ramen för ett annat bolag. För denna typ av brottslighet lyftes i stället åtgärder som riktas mot dem som sitter i bolagens styrelser fram.⁶

Utredningen har övervägt olika utformningar av tidsbegränsade godkännanden för F-skatt. Utgångspunkten har varit att hitta den utformning som bäst säkerställer att de som är godkända verkligen bedriver näringsverksamhet enligt näringskriterierna i 13 kap. 1 § IL. Skatteverkets tidigare förslag utgick ifrån uppgift om preliminär skatt vid ansökan om F-skatt. En företagare ska vid ansökan om godkännande för F-skatt uppskatta sitt överskott av näringsverksamhet. Denna ligger sedan till grund för beräkningen av debiterad preliminär skatt. Utredningen anser att ett uppskattat överskott som är lågt i och för sig kan vara en indikation på att näringsverksamhet inte kommer bedrivas. Av naturliga skäl kan det emellertid vara mycket svårt att beräkna sin omsättning om inte verksamheten har kommit i gång ordentligt. Därtill finns det ofta naturliga orsaker till att en nystartad verksamhet inte har så hög debitering. En reglering som utgår från storleken på beräknad debiterad preliminär skatt skulle därför kunna försvåra för nystartade företag. Med hänsyn till ovanstående anser inte utredningen att det är motiverat att tidsbegränsa ett

⁵ Se t.ex. motionerna *Tidsbegränsad F-skattsedel* (2006/07:Sk254) och *Skattefusk och ekonomisk brottslighet* (2010/11:Sk380) samt skatteutskottets betänkande, *Skatteförfarande och folkbokföring* (2015/16:SkU20).

⁶ Silfverberg, C. och Persson Österman, R., (2010), *F-skattsedelns rättsverkningar*, del III *Slutsatser*, s. 3–4.

godkännande för F-skatt enbart av det skälet att den debiterade skatten uppskattas bli låg. En sådan reglering skulle dessutom leda till en ökad osäkerhet för företag som startar i liten skala. En annan alternativ utformning skulle kunna utgå ifrån att samtliga ansökningar godkänns under en viss tid. Utredningen bedömer emellertid att utgångspunkten bör vara att ett godkännande ska gälla tills vidare och att giltighetstiden endast ska begränsas när det finns skäl för det.

En möjlighet att ansöka om att godkännandet tidsbegränsas

Av utredningens underlag framgår att det finns personer som är godkända för F-skatt endast under en kortare period. Det kan handla om såväl fysiska som juridiska personer vars verksamhet inte visar sig tillräckligt lönsam för att fortsätta drivas. Det kan också handla om personer som har ett kortare uppdrag i Sverige eller personer som av andra anledningar redan vid ansökan vet att de inte ska bedriva näringsverksamhet under någon längre period till exempel på grund av säsongsbetonad verksamhet eller i samband med ett specifikt arbete eller projekt.

År 2015 godkändes totalt 92 240 personer för F-skatt. Av dessa återkallades 15 183 godkännanden under år 2016. Under år 2017 återkallades ytterligare 8 689 av dessa godkännanden. Uppgifterna visar således att cirka 26 procent av de personer som godkändes under 2015 inte var godkända för F-skatt i mer än två år (se avsnitt 5.6.2). Det framgår inte av underlaget på vilka grunder återkallelserna skett. Inte heller framgår det hur många som redan vid ansökningstillfället avsåg att bedriva verksamhet endast under en kortare tid. Det finns också ett stort antal företag, spridda över olika företagsformer, som är godkända för F-skatt men visar få tecken på aktivitet. Bland dessa finns cirka 30 000 fysiska personer (se avsnitt 7.3.1).⁷ Här kan finnas de som väljer att fortsätta att vara godkända för det fall att man återigen skulle vilja komma i gång med näringsverksamheten i framtiden. Det kan också handla om personer som till exempel finns utomlands och som Skatteverket inte lyckats få kontakt med och avregistrera. Att vara godkänd fast ingen näringsverksamhet bedrivs kan leda till omfattande konsekvenser för den enskilde. Det kan till exempel leda till att personer som inte bedriver näringsverksamhet i

⁷ Se också utredningens bedömning i avsnitt 7.6.3 angående de cirka 60 000 juridiska personer som inte visar några tecken på aktivitet.

Sverige blir skönsbeskattade eller påförs förseningsavgifter för skattekäklamationer helt i onödan då personerna inte heller borde varit registrerade för moms- och arbetsgivaravgifter (se avsnitt 7.5.1).

Mot bakgrund av vad som anförts ovan bedömer utredningen att det finns ett behov av ett mer flexibelt förfarande i samband med beslut om godkännande. Det är utifrån underlaget svårt att bedöma hur många som kommer att ansöka om en tidsbegränsning på eget initiativ. Underlaget visar emellertid att det finns ett stort antal personer som på olika grunder avregistreras inom två år och att det finns ett stort antal personer som är godkända för F-skatt utan att de synes bedriva någon näringsverksamhet. I dag kan Skatteverket på eget initiativ återkalla ett godkännande om det kan konstateras att den godkände inte längre bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet. Det är emellertid ofta resurskrävande och förenat med betydande utredningssvårigheter att genomföra den typen av utredningar. Ofta krävs i stället en aktiv åtgärd från den som själv är godkänd för att godkännandet ska återkallas. Någon möjlighet att få ett godkännande på viss tid även om den som ansöker vill det finns som sagt inte.

Ett sätt att underlätta förfarandet för dem som redan vid ansökan vet med sig att behovet av att vara godkänd för F-skatt är tillfälligt, är att Skatteverket ges rättsliga förutsättningar att besluta om att godkännandet ska gälla under en viss tid när sökanden begär det. På så sätt minskar risken för att den som inte längre bedriver näringsverksamhet likväl är godkänd och finns kvar i systemet. Ett godkännande som tidsbegränsas efter egen begäran förenklar och effektiviserar också förfarandet för Skatteverket vid uppföljning av dem som är godkända. Varken Skatteverket eller den godkände behöver med ett sådant system aktivt vidta åtgärder för att godkännandet ska återkallas. Vid tidens utgång kan i stället en avregistrering ske automatiskt.

Sammanfattningsvis anser utredningen att det bör införas en möjlighet för den som ansöker om godkännande att få detta tidsbegränsat. Om förutsättningarna för att bli godkänd är uppfyllda ska Skatteverket besluta om en sådan tidsbegränsning. Giltighetstiden när ett godkännande tidsbegränsas på begäran av den sökande ska beslutas i enlighet med den sökandes begäran och någon automatisk förlängning ska inte ske i dessa fall. För den som önskar förlänga sitt godkännande när giltighetstiden passerat finns det givetvis ingenting som hindrar att denne inkommer med en ny ansökan. Det kan också

noteras att en ansökan om en tidsbegränsning på begäran av den som ansöker inte hindrar att Skatteverket, om den som ansöker ännu inte kommit i gång med sin verksamhet, beslutar om en tidsbegränsning enligt nedan.

En möjlighet för Skatteverket att på eget initiativ besluta om ett tidsbegränsat godkännande när ansökan sker på avsikt

Det är många gånger nödvändigt att ha ett godkännande redan innan verksamheten kommit i gång. Regelverket är därför redan i dag utformat så att den som har för avsikt att bedriva näringsverksamhet kan ansöka om att bli godkänd innan verksamheten har startat. I dessa fall ska ansökan godkännas om avsikten är att verksamheten kan beräknas starta inom tre månader från ansökningstillfället.⁸ Skatteverket gör en bedömning utifrån vad som anges i ansökan om den verksamhet som sökanden har för avsikt att bedriva, för att bedöma om den är att betrakta som näringsverksamhet eller inte. Vid tidpunkten för en sådan ansökan kan det av naturliga skäl vara svårt att närmare avgöra om verksamheten kommer uppfylla kraven på näringsverksamhet. Den bedömningen kan göras först i efterhand då det avgörande är hur verksamheten faktiskt har bedrivits. Det är således först efter någon tid och ofta inte förrän i samband med inkomstbeskattningen som det går att konstatera om verksamheten har bedrivits under sådana former att den är att betrakta som näringsverksamhet. Med det nuvarande systemet ska Skatteverket manuellt följa upp den som ansökt på avsikt för att se om verksamheten kommit i gång. Att en sådan uppföljning är viktig har tidigare betonats av regeringen.⁹ I samband med att tilldelningen gjordes generösare lyfte regeringen fram att utformningen av reglerna innebar att det blev än viktigare att sökanden informerades om att bedömningen är preliminär och att en annan bedömning kan göras senare, till exempel vid inkomstbeskattningen. Vidare betonades behovet av att de dåvarande skattemyndigheterna följde upp dem som nyligen fått F-skattsedel i syfte att kontrollera att den bedrivna verksamheten var näringsverksamhet. Mot bakgrund av ovanstående kan det anföras att det nuvarande systemet där F-skatt beviljas på en avsikt att bedriva näringsverksamhet redan är ett slags godkännande som beviljats ”på

⁸ SKV A 2012:6.

⁹ Prop. 1997/98:33, s. 41.

prov”. Det ska nämligen stå klart att bedömningen är preliminär och att Skatteverket ska följa upp huruvida näringsverksamheten kommit i gång. Det skulle av detta skäl kunna framhållas att det saknas ett behov av att ändra regelverket. Mot detta kan bl.a. följande framföras.

Utredningen har efterfrågat underlag för att få bättre kunskap om vilken uppföljning som görs i dag av de som är godkända för F-skatt. Enligt uppgift från Skatteverket finns inte något dokumenterat underlag om uppföljningar. Det är därför inte möjligt för utredningen att bedöma i vilken omfattning uppföljning sker av dem som ansöker om att bli godkända innan en näringsverksamhet har kommit i gång och huruvida uppföljningen i sådana fall är effektiv. Det nuvarande regelverket innebär dock att även om uppföljning sker och verksamheten ändå inte kommit i gång vid tidpunkten för uppföljningen, så är det tillräckligt att den godkände uppger att verksamheten inom kort kommer att starta varför det då kan anses omotiverat att inte låta godkännandet fortsätta gälla ytterligare en tid. Vidare kräver det nuvarande regelverket med ett godkännande som gäller tills vidare också i samtliga fall en aktiv åtgärd av Skatteverket för att ett godkännande ska kunna återkallas. Uppföljnings- och kontrollmöjligheterna för Skatteverket är med nuvarande ordning således begränsade och resurskrävande. Ett system med tidsbegränsad F-skatt för sökande som inte bedriver men har för avsikt att bedriva näringsverksamhet är enligt utredningens mening ett sätt att bättre säkerställa Skatteverkets möjlighet till kontroll av att en näringsverksamhet verkligen har kommit i gång.

Enligt uppgift från Skatteverket uppskattas drygt 1 000 personer ha godkänts för F-skatt på avsikt att bedriva näringsverksamhet under år 2018. Samtliga dessa var fysiska personer, då juridiska personer presumerades bedriva näringsverksamhet. Enligt utredningens mening finns det dock anledning att behandla denna siffra med stor försiktighet. I dagens ansökningsförfarande finns oklarheter om på vilket sätt det framgår för Skatteverket att den som ansöker ännu inte kommit i gång med sin verksamhet. Bedömningen av när man kan anse att näringsverksamheten faktiskt bedrivs eller att avsikt föreligger kan även till viss del sägas vara subjektiv. Exakt hur stor andel av de som ansöker om att bli godkända som gör det med avsikt att bedriva näringsverksamhet får därför lämnas obesvarad. Det kan också ifrågasättas om det inte bland det stora antal personer som är

godkända för F-skatt men inte visar några tecken att bedriva näringsverksamhet kan finnas de som efter ett beslut om godkännande aldrig kommit i gång med sin näringsverksamhet.

Utredningen bedömer, även om det får anses oklart hur många personer som kommer omfattas av förslaget, att det finns skäl att få en tydligare uppdelning mellan dem som redan vid ansökningstillfället bedriver näringsverksamhet och dem som har för avsikt att bedriva näringsverksamhet. En sådan uppdelning förutsätter givetvis att ansökningsförfarandet och vilka uppgifter som ska lämnas i det fastställda formuläret utformas i enlighet med detta. Det kan i sammanhanget också påpekas att Skatteverket inte bör vara bunden till vad sökanden angett i sin ansökan angående sin avsikt eller om att verksamheten redan bedrivs. En sökande kan ju ha angett att han eller hon har kommit i gång med sin verksamhet men vid utredning uppmärksammar Skatteverket att så inte är fallet.

Sammanfattningsvis anser utredningen att det finns flera skäl att införa en bestämmelse som innebär att Skatteverket på eget initiativ ska besluta att ett godkännande tidsbegränsas. Det finns ett behov av att kunna besluta om godkännande på viss tid för såväl den som ännu inte kommit i gång med sin verksamhet alls, som för den som påbörjat ett uppdrag till exempel för sin tidigare arbetsgivare, och där det först efter en tid går att kontrollera om den uppgivna verksamheten är så självständig att den uppfyller näringskriterierna i 13 kap. 1 § IL. Bedömningen av om näringsverksamheten faktiskt kommit i gång skulle med en sådan reglering förflyttas till en tidpunkt när det finns faktisk möjlighet till kontroll. Med hänsyn till att det finns goda skäl till restriktivitet när det gäller återkallelse av ett godkännande, innebär förslaget att det införs andra funktioner i systemet som kan reglera att endast de som faktiskt uppfyller näringskriterierna är godkända. Med den utformning som utredningen föreslår nedan anser utredningen inte heller att den administrativa bördan för den som ansöker ökar.

I de fall den i ansökan beskrivna verksamheten inte kan betraktas som näringsverksamhet eller om övriga förutsättningar inte är uppfyllda ska dock liksom i dag den sökande inte godkännas för F-skatt.

*Giltighetstiden för ett godkännande som tidsbegränsas
på initiativ av Skatteverket*

Den föreslagna ordningen ska utformas så att den administrativa bördan för företagen blir så liten som möjligt. Den som på Skatteverkets initiativ godkänts på viss tid bör därför på ett enkelt sätt få sitt godkännande tills vidare under förutsättning att näringsverksamheten faktiskt kommit i gång. När giltighetstiden går ut bör därför beslutet antingen upphöra att gälla eller, om det kan antas att näringsverksamhet bedrivs, automatiskt bli gällande tills vidare.

Giltighetstiden för ett godkännande som tidsbegränsats på Skatteverkets initiativ när ansökan skett på avsikt bör sammanfalla med en tidpunkt då Skatteverket har förutsättningar att kontrollera att näringsverksamheten faktiskt kommit i gång. Den mest rimliga ordningen är därför att knyta giltighetstiden till tidpunkten för beslut om slutlig skatt. De flesta som bedriver näringsverksamhet ska deklarerat sitt resultat från verksamheten till Skatteverket. I de allra flesta fall torde det därför vara tillräckligt att den godkände till exempel redovisar ett över- eller underskott i inkomstdeklarationen och i de bilagor som beroende på företagsform ska lämnas, för att Skatteverket ska kunna konstatera att verksamheten har kommit i gång. Avgörande är inte resultatet i sig utan att det förekommit affärshändelser som gör att Skatteverket kan presumera att verksamheten har kommit i gång. För den som under den angivna tiden inte kommit i gång med sin tänkta näringsverksamhet och exempelvis inte i sin deklaration eller på annat sätt redovisar någon aktivitet i verksamheten finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet inte bedrivs. Utredningen anser att en ordning där ett tidsbegränsat godkännande med automatik förfaller, utan krav på aktiv åtgärd från den godkände eller från Skatteverket, i samband med att Skatteverket kan konstatera att någon aktivitet inte skett förenklar förfarandet såväl för den enskilde som för Skatteverket. Att ett tidsbegränsat godkännande förfaller vid giltighetstidens utgång innebär dock inte några begränsningar för den som vid senare tillfälle ansöker om ett nytt godkännande.

För att den som ansöker om ett godkännande i nära anslutning till ett beskattningsårs utgång inte ska få orimligt kort tid på sig att komma i gång med sin verksamhet har utredningen valt att låta beslutet automatiskt upphöra att gälla vid beslut om slutlig skatt senast *det*

andra året efter det beskattningsår under vilket godkännandet har medgetts. En sådan formulering innebär också en längre giltighetstid för dem som till exempel har förlängt räkenskapsår. Om det vid tidpunkten för giltighetstidens upphörande framgår att näringsverksamhet bedrivs ska godkännandet förlängas tills vidare utan ny ansökan.

Utredningens förslag att knyta tidpunkten för giltighetstiden till beslut om slutlig skatt innebär dock att Skatteverket inte på eget initiativ kommer att kunna tidsbegränsa ett godkännande för personer för vilka någon slutlig skatt inte fastställs. Så är fallet för de utländska näringsidkare som ansöker om att bli godkända för F-skatt men saknar fast driftställe i Sverige och därför inte ska lämna någon inkomstdeklaration. Med anledning av att det är svårare för Skatteverket att kontrollera om dessa personer har kommit i gång med näringsverksamheten i Sverige, eftersom det inte går att göra maskinella kontroller på samma sätt som för dem som är obegränsat skattskyldiga, skulle det kunna framstå som särskilt angeläget att dessa omfattades av regleringen att tidsbegränsa ett godkännande som söks innan näringsverksamheten kommit i gång. Utredningen har därför övervägt andra alternativ för att uppnå samma effekter med ett tidsbegränsat godkännande i dessa fall som för de som är obegränsat skattskyldiga. En tänkbar ordning skulle vara att knyta giltighetstiden till en annan tidpunkt än beslut om slutlig skatt. Utredningen har dock inte funnit någon annan lämplig tidpunkt att knyta giltighetstiden till där motsvarande fördelar för Skatteverkets uppföljning kan uppnås. För det fall att en utländsk näringsidkare som har för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige blir godkänd för F-skatt är det därför angeläget att denne följs upp på annat sätt. Detta innebär inte i sig någon ändring mot den uppföljning som lagstiftaren redan med den nuvarande lagstiftningen ansåg skulle följa i de fall någon hade godkänts på avsikt. Utredningens förslag vad avser möjligheterna att förelägga den som är godkänd kommer emellertid ge Skatteverket bättre möjligheter att följa upp även dem som är begränsat skattskyldiga.

Utredningens förslag kommer att gälla vid nyansökningar. Det innebär att de företagare som har kommit i gång med sin verksamhet men har tillfälliga svackor i verksamheten, till exempel på grund av sjukdom, inte kommer att påverkas. I dessa fall eller om det finns andra omständigheter som ger anledning att anta att näringsverksamhet inte bedrivs eller kommer att bedrivas har Skatteverket på

samma sätt som i dag möjlighet att utreda förhållanden som tyder på att näringsverksamhet inte bedrivs och aktivt besluta om en återkallelse. Förslaget innebär inte heller några begränsningar vad avser möjligheterna att återkalla ett godkännande om någon annan grund föreligger. Detta kommer till uttryck genom att giltigheten av ett tidsbegränsat godkännande upphör *senast* vid beslut om slutlig skatt det andra året efter det beskattningsår under vilket godkännandet har medgetts. När det gäller inom vilken tid näringsverksamheten ska ha kommit i gång så ska även fortsättningsvis den tremånadersperiod från ansökningstillfället som gäller i dag tillämpas, dvs. den som i sin ansökan uppger att verksamheten förväntas komma i gång senare än inom tre månader ska inte godkännas för F-skatt.

Rättsverkningarna av ett godkännande som tidsbegränsats

När det gäller frågan om rättsverkningarna av ett tidsbegränsat godkännande bör samma principer som tillämpas i dag vid återkallelse under ett pågående uppdrag gälla. Den aktuella tidpunkten när ett godkännande för F-skatt ska finnas för att ge rättsverkningar är antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut (se avsnitt 4.7). Den som fått ett godkännande tidsbegränsat och som har kommit i gång med sin verksamhet kommer enligt utredningens förslag få sitt godkännande förlängt per automatik. Några problem för den som har ett pågående uppdrag bör därför sällan uppstå.

Det kan diskuteras om ett godkännande som tidsbegränsats skulle behöva återopas skriftligen för att få rättsverkan. I dag gäller ett krav på skriftligt återopande endast i de fall då uppdragstagaren har en F-skatt med villkor enligt 9 kap. 3 § SFL. I dessa fall innebär villkoret att den som vid sidan av näringsverksamheten har en anställning inte får återopa godkännandet i anställningen. Ett skriftligt återopande i dessa fall syftar till att skapa någon form av garanti för att godkännandet används vid rätt tillfälle. Några motsvarande skäl att införa särskilda inskränkningar i rättsverkningarna av ett godkännande som tidsbegränsats föreligger inte enligt utredningens mening.

Med hänsyn till att det inte kommer finnas några skillnader i rättsverkningarna mellan ett godkännande som gäller tills vidare och ett som tidsbegränsats bedömer utredningen att det inte heller kommer

finnas något behov av att under pågående giltighetstid få ett godkännande omvandlat till ett tills vidare så snart den godkände kommit i gång med sin verksamhet.

Överklagande och förfaranderegler

Ett beslut om godkännande för F-skatt som tidsbegränsats motiverar inte några särskilda förfaranderegler. Ett sådant beslut ska därför följa de bestämmelser om överklagande som i övrigt gäller Skatteverkets beslut enligt 67 kap. SFL. Ett beslut om godkännande som tidsbegränsats kan då överklagas till förvaltningsrätten. Den som berörs av beslutet ska också kunna begära att Skatteverket omprövar sitt beslut (66 kap. SFL).

Utredningens samlade bedömning

Utredningen anser att det finns skäl att införa en möjlighet att godkännas på viss tid såväl när den enskilde begär det som i de fall när ansökan sker på avsikt, dvs. då det vid ansökningstillfället inte går att kontrollera om verksamheten faktiskt kommer att uppfylla näringskriterierna i 13 kap. 1 § IL på grund av att verksamheten ännu inte har kommit i gång.

Att införa en möjlighet för Skatteverket att på eget initiativ besluta om att godkänna en sökande på viss tid leder till bättre förutsättningar för uppföljning. Det blir härigenom tydligare vem som söker på avsikt och vad som avses med detta och uppföljningen kommer kunna automatiseras och effektiviseras. En ordning där ett tidsbegränsat godkännande med automatik förfaller, utan krav på aktiv åtgärd från den godkände eller från Skatteverket, i samband med att Skatteverket kan konstatera att någon aktivitet inte skett förenklar förfarandet såväl för den enskilde som för Skatteverket. Utformningen av förslaget innebär också att den administrativa bördan för företagen blir så liten som möjligt. Den som på Skatteverkets initiativ godkänts på viss tid får på ett enkelt sätt sitt godkännande tills vidare under förutsättning att näringsverksamheten faktiskt kommit i gång.

Att ett godkännande har tidsbegränsats utgör inte något hinder för att återkalla ett godkännande redan innan tiden för giltighetstiden löpt ut. Om det finns omständigheter som ger anledning att anta att näringsverksamhet inte bedrivs eller kommer att bedrivas kan Skatteverket utreda förhållanden som tyder på att näringskriterierna inte är uppfyllda och aktivt besluta om en återkallelse. Ett godkännande som tidsbegränsats kan således upphöra på andra grunder även innan giltighetstiden går ut. Det är också viktigt att konstatera att ett godkännande för F-skatt som tidsbegränsats har samma rättsverkningar som ett godkännande som gäller tills vidare, och bör därför inte leda till några negativa konsekvenser i konkurrenshänseende mellan olika näringsidkare. Utredningen bedömer att den bestämmelse som föreslås inte missgynnar näringsidkare med ett tidsbegränsat godkännande, och därmed inte leder till att F-skattesystemet skulle påverka konkurrensen negativt. Ett godkännande som tidsbegränsats kan inte bara bidra till att säkerställa att registreringar om godkännande för F-skatt bättre speglar verkliga förhållanden och ge mer rättvisande statistiska underlag, det kan också få positiva registervårdande effekter. Förslaget kan därtill motverka förekomsten av falska egenföretagare. Sammantaget är det utredningens mening att fördelarna med ett sådant förslag överväger nackdelarna.

Lagförslag

Förslaget föranleder ett nytt andra stycke i 9 kap. 1 § SFL som anger när Skatteverket ska tidsbegränsa ett godkännande för F-skatt. Vidare införs ett tredje och fjärde stycke som närmare anger giltighetstiden för beslut enligt andra stycket.

8.4 Ett mer korrekt beslutsunderlag

I takt med att de tekniska möjligheterna att inhämta och ta del av uppgifter ökar, höjs också förväntningarna på att myndigheternas åtgärder och beslut grundas på fullgoda och riktiga underlag. Ett korrekt beslutsunderlag bidrar också till ökad rättssäkerhet för den enskilde som kan känna trygghet i att fattade beslut inte kommer att ändras utan att godtagbara skäl för en sådan ändring föreligger. Ett

ärende ska bli så väl utrett att det kan förväntas utmyнна i ett materiellt riktigt beslut. I detta avseende får också frågan om vem som har bäst möjligheter att visa att ett visst förhållande föreligger stor betydelse.

8.4.1 Uppgiftsskyldighet och möjlighet att förelägga den som är godkänd

Utredningens förslag: En ny paragraf införs i 9 kap. SFL som innebär att den som är godkänd för F-skatt ska, om Skatteverket begär det, tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för att kontrollera om förutsättningarna för att vara godkänd för F-skatt föreligger.

Skatteverket ges möjlighet att förelägga den som inte fullgör sina skyldigheter enligt bestämmelsen.

Skälen för utredningens förslag

Bakgrund

I samband med en ansökan om att bli godkänd för F-skatt åligger det sökanden att visa att förutsättningar för att godkännas föreligger.¹⁰ Skatteverket har i och för sig en utredningsskyldighet vilket betyder att verket ska leda utredningen och ge den sökande möjlighet att komplettera sin ansökan eller lämna andra uppgifter som är nödvändiga och som Skatteverket inte har tillgång till. Bevisbördan åvilar dock den sökande och en ansökan kan avslås om en uppmaning att komplettera ansökan med uppgifter som visar att sökanden uppfyller förutsättningarna inte följs.

När en ansökan väl är godkänd gäller, enligt nuvarande ordning, beslutet tills vidare. Efter att en ansökan har godkänts kan det dock framkomma omständigheter som utgör skäl att ifrågasätta om kraven för att vara godkänd är uppfyllda. Det kan handla om omständigheter som tyder på att förhållandena har ändrats eller att de ursprungliga uppgifterna inte var riktiga. För att ändra ett beslut om godkännande måste utredningsmaterialet ha förändrats, dvs. det

¹⁰ Proposition 2000/01:11 *Utfärdande och återkallelse av F-skattsedel* (prop. 2000/01:11) s. 8.

måste ha tillkommit någon ny omständighet. Förhållandena i sig behöver inte ha förändrats sedan beslutet om godkännande utan det är tillräckligt att det kommit fram nya omständigheter, alltså uppgifter om tidigare okända förhållanden.¹¹ I vissa fall kan det handla om nya omständigheter som i sig utgör tillräckliga skäl att överväga en återkallelse, till exempel om den enskilde meddelas näringsförbud eller försätts i konkurs. I andra fall kan omständigheterna vara sådana att det behövs ytterligare utredning för att Skatteverket ska kunna fatta ett korrekt beslut i frågan. Som exempel kan nämnas när det framkommer omständigheter som tyder på att ett bolag har sålts och det är andra personer som bör betraktas som företagsledare och därmed omfattas av prövningen eller om det framkommer omständigheter som tyder på att den godkände ådragit sig utländska skatteskulder.

En återkallelse av ett godkännande betraktas som en ingripande åtgärd. När det gäller bevisbördan i ett ärende om eventuellt ingripande mot enskild part visar praxis att den – liksom utredningsansvaret – schematiskt åvilar det allmänna.¹² För att till exempel meddelade tillstånd ska kunna återkallas har det i praxis, med hänsyn till konsekvenserna, ställts höga krav på bevisning för att sådana missförhållanden som motiverar ingripandet föreligger.¹³ Det är därför Skatteverket som ska visa att förutsättningarna för att vara godkänd inte längre är föreligger.

Det primära syftet med utredningsskyldigheten är att ett ärende ska bli så väl utrett att det kan förväntas utmynna i ett materiellt riktigt beslut. I beskattningsverksamheten har Skatteverket ett flertal utredningsbefogenheter att tillgå för att få korrekta beslutsunderlag. När det gäller inhämtning av underlag för en eventuell återkallelse av F-skatt är emellertid utredningsbefogenheterna mycket begränsade. Utöver de uppgifter som Skatteverket har tillgång till genom olika register m.m. kan verket ställa frågor till den godkände om förhållanden som har betydelse för godkännandet. Normalt är det tillräckligt för att få in uppgifter att den godkände tillfrågas om vissa sakförhållanden eller ombeds inkomma med skriftligt material till styrkande av en viss uppgift genom en förfrågan eller ett telefonsamtal. Problem uppstår dock när den som är godkänd inte vill medverka eller inte svarar på de frågor som är nödvändiga för att Skatteverket

¹¹ Prop. 2010/11:165, s. 727.

¹² Betänkandet *En ny förvaltningslag* (SOU 2010:29) s. 408.

¹³ Se t.ex. RÅ 1994 ref. 88 (serveringstillstånd) och RÅ 2006 ref. 7 (tillstånd att driva fristående skola).

ska kunna fatta ett korrekt beslut avseende godkännandet. I dessa fall saknar Skatteverket, med nuvarande reglering, möjlighet att gå vidare med ärendet och godkännandet för F-skatt kan därför ligga kvar oavsett om förutsättningarna för att vara godkänd föreligger eller inte.

Den som är godkänd bör vara skyldig att lämna uppgift som behövs för att avgöra om förutsättningar att vara godkänd föreligger

Som utredningen påtalat i andra sammanhang är det av stor vikt att den som är godkänd för F-skatt också uppfyller kraven för att vara godkänd. När ett beslut om godkännande är fattat finns det ingen skyldighet för den godkände att, vare sig på eget initiativ eller på begäran av Skatteverket, lämna uppgift om ändrade förhållanden som det finns i vissa andra avseenden (jfr t.ex. 7 kap. 4 § SFL). Någon generell skyldighet för den som är godkänd att på eget initiativ lämna uppgifter om ändrade förhållanden bör enligt utredningens mening emellertid inte införas. En sådan uppgiftsskyldighet skulle kunna medföra en omotiverad administrativ börda för den enskilde, men också för Skatteverket som skulle behöva hantera en stor mängd uppgifter från näringsidkare som trots ändrade förhållanden uppfyller kraven för att vara godkända för F-skatt. Det är dock otillfredsställande att Skatteverket saknar handlingsmöjligheter i de fall den som är godkänd för F-skatt inte svarar på en fråga från Skatteverket när uppgifterna är nödvändiga för en riktig bedömning.

Den som är godkänd för F-skatt bör därför, om Skatteverket begär det, vara skyldig att tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för att avgöra om förutsättningarna för att vara godkänd föreligger.¹⁴ Uppgiftsskyldigheten omfattar således endast sådana handlingar eller upplysningar som har betydelse för bedömningen av om kraven för att vara godkänd enligt 9 kap. SFL är uppfyllda.

¹⁴ Angående den föreslagna utformningen jfr 42 kap. 5 § SFL.

Skatteverket bör ges möjlighet att förelägga den som är godkänd att lämna uppgifter

För att det ska vara meningsfullt att lagfästa en uppgiftsskyldighet i syfte att förhindra att systemet kringgås genom passivitet från den godkändes sida, bör skyldigheten förenas med en möjlighet att förelägga den som inte fullgör sina skyldigheter. För den som inte heller efter ett föreläggande lämnar de uppgifter som efterfrågas bör en möjlighet att återkalla ett godkännande införas (se vidare avsnitt 8.5.1).

Ett föreläggande är en formell begäran som innebär att mottagaren uppmanas att göra det som framgår av föreläggandet. Syftet med föreläggandet är således att förmå den godkände att lämna de uppgifter som är nödvändiga för att avgöra om förutsättningarna för att vara godkänd fortfarande föreligger. Som anges ovan kan det till exempel handla om att en utländsk näringsidkare ska inkomma med ett nytt skuldfrihetsintyg eller att den godkände ska inkomma med uppgifter som styrker att den som prövats vid ansökan fortfarande är den som ska prövas. Vilka uppgifter och upplysningar som Skatteverket kan förelägga den godkände att inkomma med styrs av föreläggandets syfte vilket är att bedöma om kraven för att vara godkänd föreligger. Av föreläggandet ska också tydligt framgå vilka uppgifter som behövs för Skatteverkets bedömning. Skatteverket bör normalt inte i första hand använda sig av föreläggandebefogenheten. Först om innehavaren inte svarar på en förfrågan från Skatteverket eller om det skulle visa sig att lämnade uppgifter innehåller sådana brister eller felaktigheter att det ändå inte går att bedöma om förutsättningarna för att vara godkänd föreligger kan det bli aktuellt att tillämpa bestämmelsen om föreläggande.

Sammanfattningsvis anser utredningen att en möjlighet att förelägga är motiverad när den som är godkänd inte svarar på Skatteverkets frågor efter att det i ett enskilt fall till exempel uppmärksammas ursprungliga felaktigheter vid ansökan eller andra omständigheter som tyder på att denne inte uppfyller kraven för att vara godkänd för F-skatt. Det kan också vara så att det har tillkommit nya omständigheter som innebär att det är tveksamt om ett godkännande bör bedömas på samma sätt som tidigare. Skatteverket bör därför ges möjlighet att förelägga den som är godkänd för F-skatt att tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för att

avgöra om förutsättningarna för att vara godkänd för F-skatt föreligger.

Ett föreläggande bör inte kunna överklagas särskilt

Förvaltningsrättsligt anses ett föreläggande utan vite ha en sådan verkan för den som föreläggs att beslutet är överklagbart.¹⁵ Det innebär att det krävs ett lagstadgat överklagandeförbud för att sådana förelägganden inte ska få överklagas. Ett sådant förbud finns i 67 kap. 5 § första stycket 2 SFL. Av bestämmelsen framgår att förelägganden utan vite inte får överklagas. Frågan är om det ur rättssäkerhetssynpunkt finns skäl att göra en annan bedömning för förelägganden i nu aktuella fall.

Med den föreslagna bestämmelsen kommer Skatteverket få förelägga den som är godkänd för F-skatt att inkomma med vissa uppgifter. Ett föreläggande utan vite syftar till att uppmana innehavaren att inkomma med uppgifter och ger inte i sig några rättsverkningar. Om den godkände däremot inte följer föreläggandet föreslår utredningen att Skatteverket ska kunna återkalla ett godkännande för F-skatt (avsnitt 8.5.1). Den som har fått sitt godkännande återkallat har rätt till domstolsprövning och beslutet om återkallelse får överklagas till förvaltningsrätten (67 kap. 2 och 6 §§ SFL). En rätt att överklaga ett föreläggande i nu förevarande fall skulle ge den enskilde rätt till domstolsprövning i ett tidigare skede än vad utredningen anser är motiverat ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Det ska också noteras att den som fått sitt godkännande återkallat på grund av denne inte följt ett föreläggande kan bli godkänd för F-skatt på nytt så snart ett föreläggande följts. Mot bakgrund av ovanstående samt för att undvika onödiga omgångar i förvaltningsdomstolarna anser utredningen att nu föreslagna förelägganden bör omfattas av samma överklagandeförbud som andra förelägganden utan vite.¹⁶

¹⁵ Proposition 1985/86:80, om ny förvaltningslag, s. 48, proposition 2016/17:180, *En modern och rättssäker förvaltning – ny förvaltningslag*, s. 248–251 och RÅ 1997 ref. 74.

¹⁶ Jfr prop. 2010/11:165, s. 613–617.

Bestämmelsens placering

I 37 kap. SFL finns bestämmelser om förelägganden. I kapitlet finns bestämmelser om föreläggande att fullgöra uppgiftsskyldighet (2 §), medverka personligen (3 §), och lämna uppgift (4–11 §§). Det finns även bestämmelser om föreläggande i andra kapitel i skatteförfarandelagen. Dessa finns i anslutning till respektive uppgiftsskyldighet, se till exempel 10 kap. 21 § eller 7 kap. 5 § SFL. Frågan är om den föreslagna bestämmelsen bör införas i 37 kap. eller i 9 kap. SFL. Utredningen anser att bestämmelsen bör placeras i nära anslutning till det regelverk som berörs och föreslår därför att bestämmelsen om uppgiftsskyldighet och föreläggande tas in i 9 kap. SFL. Detta stämmer också bäst överens med den nuvarande systematiken i skatteförfarandelagen.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 9 kap. 7 §, införs i SFL.

8.4.2 En utvidgad prövning i vissa fall

Utredningens förslag: Bestämmelsen om vem som ska prövas när sökanden är ett *fåmansföretag*¹⁷ utvidgas. Prövningen ska omfatta företagsledare och annan fysisk person som har det bestämmande inflytandet över företaget. Prövningen ska också omfatta andra fåmansföretag som personen är eller under de senaste två åren har varit företagsledare i eller haft ett bestämmande inflytande över.

Bestämmelsen om vem som ska prövas när en sökande är en *fysisk person* som under de senaste två åren har varit företagsledare i ett fåmansföretag utvidgas. Prövningen ska utöver fåmansföretag som den som söker är eller har varit företagsledare i även omfatta fåmansföretag som denne haft ett bestämmande inflytande över.

Den som genom innehav av aktier, andra andelar eller medlemskap kontrollerar mer än 50 procent av det totala antalet röster i fåmansföretaget ska anses ha ett bestämmande inflytande.

¹⁷ Vad som sägs i detta avsnitt om fåmansföretag gäller, om inte annat anges, också fåmanshandelsbolag.

Skälen för utredningens förslag

Bakgrund

Det är i första hand den fysiska eller juridiska person som ansöker om att bli godkänd för F-skatt som omfattas av prövningen i 9 kap. 1 § andra stycket SFL. Av 9 kap. 2 § SFL framgår att även annan ska prövas i vissa fall.

Om sökanden är ett *fåmansföretag*, ska prövningen även beakta missförhållanden som kan hänföras till företagsledare i företaget och andra fåmansföretag som han eller hon är eller under de senaste två åren har varit företagsledare i. Detta innebär att en fysisk person som bedrivit näringsverksamhet som enskild näringsidkare men som fått sitt godkännande för F-skatt återkallat inte med ett godkännande för F-skatt, kan fortsätta att bedriva sin verksamhet i stället genom till exempel ett fåmansföretag, så länge hindret kvarstår.

På motsvarande sätt ska, när sökanden är *en fysisk person* och denne är eller under de senaste två åren har varit företagsledare i ett fåmansföretag, även missförhållanden som skett i det företaget beaktas. Detta innebär att en fysisk person som bedrivit sin näringsverksamhet i ett fåmansföretag vars godkännande för F-skatt har blivit återkallat inte kan driva vidare sin verksamhet som enskild näringsidkare med godkännande för F-skatt så länge hinder för godkännande kvarstår i fåmansföretaget.

Det är endast missförhållanden som kan hänföras till företagsledaren som ska beaktas. Med hänsyn till att den som är företagsledare har ett stort inflytande i företaget är normalt ett förhållande i företaget hänförligt till företagsledaren.

Det har inte någon betydelse om den som ansöker tidigare varit godkänd för F-skatt. Ett exempel som anges i förarbeten är att om den som ansöker om godkännande till exempel är eller har varit företagsledare i ett fåmansföretag och där har medverkat till att skatteskulder har uppkommit, ska ansökan alltså avslås även om varken företagsledaren eller företaget tidigare har varit godkända för F-skatt. I en sådan situation bör ett godkännande bara medges om det finns särskilda skäl.¹⁸

Den nuvarande regleringen utgår från begreppet *företagsledare* i inkomskattelagens betydelse. Med företagsledare i fåmansföretag

¹⁸ Prop. 2010/11:165, s. 330.

avses den eller de fysiska personer som genom eget eller en närstående persons andelsinnehav i företaget *och* på grund av sin ställning i företaget har ett väsentligt inflytande i företaget (56 kap. 6 § andra stycket IL). Begreppet företagsledare infördes i samband med att särskilda regler för fåmansföretag och deras ägare föreslogs. Begreppet definierades utifrån syftet bakom regleringen vilket var att reglera beskattningen i de situationer där ägaren eller ägarna så fullständigt kan behärska ett företag så att man i realiteten inte kan tala om ett tvåpartsförhållande vid transaktioner mellan ägare och företaget.¹⁹

Syftet med bestämmelsen i 9 kap. 2 § SFL var när den infördes att förhindra att ett återkallelsebeslut kringgås genom att verksamheten drivs vidare i annan form.²⁰ Frågan är nu om det finns behov att komplettera den nuvarande regleringen bl.a. för att även motverka att Skatteverkets beslut kringgås på andra sätt.

Den utvidgade prövningens omfattning

När det sökande är ett *fåmansföretag* innebär den nuvarande hänvisningen till inkomstskattelagens företagsledarbegrepp att prövningen av fåmansföretaget inte omfattar missförhållanden som är hänförliga till en person som har det bestämmande inflytandet över fåmansföretaget om personen saknar en formell ställning i företaget. Som exempel kan nämnas att en fysisk person som har ådragit sig stora skatteskulder som enskild näringsidkare kan driva sin verksamhet vidare genom ett fåmansföretag där denne själv äger samtliga aktier men inte har några formella funktioner utan till exempel har satt in närstående som formella företrädare i fåmansföretaget. Med dagens regelverk omfattas den närstående av prövningen (genom ett indirekt ägande) men inte ägaren som genom sitt innehav av aktier eller andelar kan sägas ha den verkliga kontrollen och inflytandet över företaget. Inte ens i de fall det ter sig uppenbart att fåmansföretaget kontrolleras av någon som saknar en formell ställning i företaget finns det i dag möjlighet för Skatteverket att agera. Detta innebär att systemet utan större insatser kan kringgås av personer som inte

¹⁹ Prop. 1975/76:79 s. 69–74.

²⁰ Prop. 1991/92:112, s. 123 och prop. 2010/11:165, s. 329.

själva uppfyller förutsättningarna eller kraven på att vara godkända för F-skatt.

När den sökande är en *fysisk person* innebär den nuvarande hänvisningen till företagsledarbegreppet att missförhållanden i ett fåmansföretag där den som ska prövas har eller har haft det bestämmande inflytandet men inte en formell ställning inte kan beaktas. Som exempel kan nämnas att en fysisk person kan driva vidare en verksamhet i en enskild firma även om ett missförhållande i ett fåmansföretag där denne själv äger samtliga aktier men inte har några formella funktioner är hänförligt till denne.

Utredningen anser att begränsningen som följer av att den som ska omfattas av prövningen ska ha såväl ägarintresse som formell ställning i fåmansföretaget gör prövningen allt för statisk. När det gäller juridiska personer är det viktigt att komma ihåg att även om det är den juridiska personen som ansöker som i första hand prövas styrs verksamheten helt av de fysiska personer som förvaltar fåmansföretaget. Det väsentliga är därför att den utvidgade prövningen träffar den eller de personer som faktiskt påverkar hur företaget sköts. Enligt utredningens mening är den nuvarande utformningen för snäv och det finns därför skäl att utvidga personkretsen som ska prövas så att även andra än företagsledare med ett sådant inflytande omfattas när sökanden är ett fåmansföretag. Motsvarande gäller när sökanden är en fysisk person som har eller haft ett stort inflytande och kontroll över ett fåmansföretag i vilken han eller hon inte varit företagsledare. En sådan utvidgning skulle inte bara förhindra att personer som inte själva uppfyller förutsättningarna för att vara godkända kan starta eller driva vidare sin verksamhet med ett godkännande för F-skatt genom byte av företagsform. Den skulle också motverka att systemet kringgås när personer som inte har något reellt inflytande över företaget sätts in som formella företrädare. Utredningen anser därför att den nuvarande utvidgade prövningen bör kompletteras.

Alternativa avgränsningar

Frågan om vem som har inflytande eller kontrollerar ett företag är av naturliga skäl olika beroende på i vilket syfte som avgränsningen sker i lagstiftningen. Som framgår ovan har begreppet företagsledare

i huvudsak definierats utifrån ett annat syfte än det som den utvidgade prövningen i 9 kap. SFL tar sikte på. Det finns emellertid goda skäl att behålla den nuvarande prövningen av företagsledare vilket innebär att den som har såväl ett ägarintresse som en ledande ställning i ett fåmansföretag ska prövas. Begreppet företagsledare bör dock som framgår ovan kompletteras. Frågan är då på vilket sätt och vilka personer som bör omfattas.

I lagen (2014:836) om näringsförbud talas om den som faktiskt har utövat ledningen av en näringsverksamhet som en juridisk person har bedrivit. Med uttrycket "annan som faktiskt utövar ledningen" avses personer som i realiteten har bestämmanderätten i företaget. Det är utan betydelse om personen har eller inte haft någon formell beslutanderätt i företaget. När det gäller tillämpningen av näringsförbud då man ingriper mot misstänkta fall av ekonomisk brottslighet är det särskilt viktigt att komma åt de personer som faktiskt har utövat brottsligheten även om dessa inte är med i ett företags direkta ledning.²¹ Formuleringen som valts har därför sitt ursprung i att man vill komma åt de personer som exempelvis döljer sig bakom andra och bedömningen sker med utgångspunkt i vad som förevarit.

I lagen (2017:631) om registrering av verkliga huvudmän definieras en verklig huvudman som en fysisk person som, ensam eller tillsammans med någon annan, ytterst äger eller kontrollerar en juridisk person eller den fysiska person till vars förmån någon annan handlar (1 kap. 3 §). Definitionen kompletteras i lagen av presumtionsregler som ska tillämpas för att identifiera verkliga huvudmän (1 kap. 4–6 §§). I 4 § anges vad som kan medföra att en person ska antas utöva den yttersta kontrollen över en juridisk person. Det kan vara om han eller hon på grund av innehav av aktier, andra andelar eller medlemskap kontrollerar mer än 25 procent av det totala antalet röster i den juridiska personen, har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av den juridiska personens styrelseledamöter eller motsvarande befattningshavare, eller på grund av avtal med ägare, medlem eller den juridiska personen, föreskrift i bolagsordning, bolagsavtal och därmed jämförbara handlingar, kan utöva kontroll enligt 1 eller 2. Bestämmelserna i lagen riktar i huvudsak skyldigheter mot fysiska

²¹ Jfr prop. 1985/86:126 s. 24.

och juridiska personer som utövar finansiell och viss annan verksamhet att förebygga, upptäcka och förhindra penningtvätt och finansiering av terrorism i sin verksamhet.

Som framgår finns det bestämmelser som på olika sätt anger vilket ansvar den som förvaltar ett företag har. Avgränsningen utgår dock från andra syften än det nu avsedda och träffar därför en större eller mindre personkrets utifrån respektive regelverks ändamål. Utredningens förslag om att komplettera den utvidgade prövningen syftar till att regelverket varken ska kunna kringgås genom byte av företagsform eller genom att den som inte själv uppfyller förutsättningarna att vara godkänd i stället sätter in någon annan i sitt ställe. Utredningen anser därför att personkretsen bör avgränsas på annat sätt än utifrån de ovan beskrivna regleringarna. En lämplig ordning är att avgränsningen sker med utgångspunkt i begreppet delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag som finns i 56 kap. 6 § IL. Där anges att med delägare avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget.

Den utvidgade prövningen bör omfatta den med bestämmande inflytande

Vilket inflytande en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i ett fåmansföretag har kan variera. Det finns också flera sätt att utöva kontroll i ett fåmansföretag. När det gäller aktiebolag förvaltas bolaget genom bolagsstämman, styrelsen och den verkställande direktören.²² I aktiebolagslagen (2005:551) framgår vilka ansvarsområden dessa har. Bolagsstämman är delägarnas forum för bl.a. val av styrelse och revisorer. Styrelsen utses av stämman (ägarna) och företräder bolaget och tecknar dess firma, verkställande direktör (vd) som, i förekommande fall, utses av styrelsen och har rätt att företräda bolaget och teckna dess firma inom sitt

²² I lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar framgår att en ekonomisk förening ska ha minst tre medlemmar som inte är investerande medlemmar (1 kap. 3 §). Varje medlem har en röst, om inte något annat har bestämts i stadgarna (6 kap. 3 §). För ett handelsbolag är det i huvudsak bolagsavtalet som avgör vem som utövar kontrollen (lagen [1980:1102] om handelsbolag och enkla bolag).

förvaltningsområde. Samtliga delägare har rätt att delta i bolagsstämman.²³ Huvudregeln är att alla aktier har lika rätt (4 kap. 1 §).²⁴ I dessa fall kan en person som äger mer än 50 procent av aktierna i princip sägas ensam ha den faktiska kontrollen över ett aktiebolag. Bland annat innebär detta, om inte annat framgår av bolagsordningen, att den som har majoritet ensam kan utse styrelsen.

Ett fåmansföretag ägs vanligen av ett fåtal fysiska personer. Majoriteten av fåmansföretagen som är godkända för F-skatt har endast en eller två delägare (cirka 90 procent).²⁵ Av de fåmansföretag som ansökte om godkännande för F-skatt år 2018 (nästan 38 000 stycken) har utredningen beräknat att cirka 26 000 har en delägare, cirka 8 800 har två delägare, cirka 1 700 har tre delägare och drygt 700 har fyra delägare.²⁶ Utredningen anser som angetts ovan att det är lämpligt att utgå från delägarskapet i ett fåmansföretag när det gäller förslaget att utöka den utvidgade prövningen. Ett fåmansföretag kan emellertid ägas av ett stort antal personer och ändå betraktas som ett fåmansföretag. Det är därför inte rimligt att en delägars tidigare misskötsamhet ska kunna läggas ett nytt företag till last med mindre än att delägaren faktiskt också är den person som genom sitt andelsinnehav har det bestämmande inflytandet över fåmansföretaget. Utredningen anser därför att utvidgningen, utöver företagsledare, endast bör träffa de personer i ett fåmansföretag som utövar ett bestämmande inflytande över företaget. Ett bestämmande inflytande över en juridisk person kan en person, som genom ägande kontrollerar mer än 50 procent av det totala antalet röster i företaget och därigenom t.ex. kan utse majoriteten i företagets styrelse, anses ha.²⁷

På samma sätt som tidigare ska den utvidgade prövningen endast omfatta missförhållanden som kan *hänföras* till företagsledaren eller den som haft det bestämmande inflytandet över fåmansföretaget. Detta skulle innebära exempelvis följande. I ett fåmansföretag som

²³ I vissa fall kan dock styrelsen utses på annat sätt, se t.ex. lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda.

²⁴ Enligt 4 kap. 2 § ABL får det i bolagsordningen föreskrivas att aktier av olika slag får finnas eller ges ut.

²⁵ SOU 2016:75 s. 120.

²⁶ Utredningens egna beräkningar utifrån uppgifter om hur många som registrerats som delägare i fåmansaktiebolag per år (uppgift från Skatteverket) samt andelsberäkning av antalet delägare per bolag utifrån från angivna siffror i SOU 2016:75.

²⁷ Jfr proposition 2016/17:173 *Ytterligare åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism* (prop. 2016/17:173) s. 450, där regeringen anger att ett bestämmande inflytande kan utövas genom ägande till mer än 50 procent eller befogenhet att på annat sätt diktera beslut i alla förekommande frågor, t.ex. genom att kunna utse majoriteten i företagets styrelse.

ägs tillsammans av A, B och C, där A är företagsledare, B har ett bestämmande inflytande och C endast äger en mindre del kommer A och B att omfattas av prövningen. Prövningen kommer då att omfatta missförhållanden som uppstått på grund av A och B till exempel i en enskild näringsverksamhet eller i ett företag där A eller B varit majoritetsdelägare upp till två år tidigare. Med den nuvarande regleringen omfattas endast A. Med utredningens förslag kommer således också B som är en person med bestämmande inflytande över fåmansföretaget (majoritetsdelägare) förehavanden också beaktas vid prövningen om ett godkännande för F-skatt. Förslaget innebär dock *inte* att ett godkännande påverkas av missförhållanden i B:s tidigare fåmansföretag som berodde på en annan delägare i det företaget. Detta avgränsas genom att endast missförhållanden som kan hänföras till den som är företagsledare eller har det bestämmande inflytandet som är av betydelse.

En ytterligare fråga är om det finns situationer där närstående till den med bestämmande inflytande ska omfattas. Utredningen anser att det endast är den fysiska personen med bestämmande inflytande och inte dennes närstående som ska omfattas av den utvidgade prövningen. Utredningens förslag innebär därför att utvidgningen inte påverkar situationen där A, som är den som har skulder och för med sig smitta, överlåter både sitt hela ägande och formella funktion till en närstående. A är då varken företagsledare eller delägare med bestämmande inflytande. En utvidgning av bestämmelsen som även skulle omfatta dessa situationer skulle enligt utredningens mening träffa en allt för stor krets som inte kan anses motiverad av förslagets syfte.

Utredningens förslag innebär att missförhållanden som kan hänföras till den som har ett bestämmande inflytande i ett fåmansföretag kommer att få samma betydelse som missförhållanden som kan hänföras till en företagsledare. Vidare innebär utvidgningen, när sökanden är ett fåmansföretag, att det blir svårare för den som vill kringgå en prövning genom att använda sig av bulvaner eller målvakter som formella företrädare. Framför allt i de fall när det gäller den typ av bulvaner som sätts in i ett företag när syftet är att bli godkänd utan att uppfylla förutsättningarna som till exempel när nära anhöriga till huvudmännen som sätts in i bolagsstyrelser.²⁸

Utredningen vill dock betona att Skatteverket på samma sätt som i dag har möjlighet att beakta omständigheterna i varje enskilt fall

²⁸ Jfr Brå 2011:7 s. 34–35.

och därigenom fatta ett beslut om godkännande eller att avstå från en återkallelse för F-skatt om det finns särskilda skäl för detta.

Andra ändringar avseende den utvidgade prövningen som utredningen övervägt

Det finns skäl att nämna att utredningen har övervägt även andra ändringar av bestämmelsen i den nuvarande 9 kap. 2 § SFL. En sådan är om prövningen bör utvidgas till samtliga som innehar en formell ställning i ett fåmansföretag oavsett andelsinnehav. En annan om prövningen, i stället för att omfatta företagsledare och den som har det bestämmande inflytandet, bör knytas till begreppet faktisk företrädare.

När det gäller prövningen av *samtliga med en formell ställning* i ett fåmansföretag vill utredningen lyfta fram följande. I kapitel 7 redogörs för förekomsten av olika typer av kringgående av F-skattesystemet. När det gäller fåmansföretag kan det finnas olika syften till varför någon sätts i den verkliga företrädarens ställe. Oavsett i vilket syfte det görs utgör dessa bulvaner eller målvakter personer som lånar ut sitt namn för att dölja för allmänhet och myndigheter vem som egentligen styr företaget. En utvidgad prövning enligt utredningens förslag kommer inte motverka problemen med den kategori av målvakter som utgörs av människor med lite att förlora och som låter sig bli utsedda till styrelseledamöter för ett bolag som till exempel är konkursmässigt. Detta på grund av att dessa inte heller efter utredningens förslag kommer att omfattas av prövningen. Denna typ av målvakter kan själva ha stora skatteskulder men om de inte får näringsförbud kan de återanvändas och sättas in i nya styrelser när bolaget har uppfyllt sitt syfte och ska överges. Utredningen har därför övervägt om den utvidgade prövningen också bör omfatta samtliga personer som har en formell ställning men inte själva har någon ägarandel i fåmansföretaget.²⁹

²⁹ Jfr Riksskatteverkets remissvar till betänkandet (Ds 1988:59) *F-skattebevis – nya regler för skatteavdrag och socialavgifter*, (dnr A13-610-88) där Riksskatteverket bl.a. föreslår att det bör finnas möjlighet att återkalla ett aktiebolags F-skattsedel om styrelseledamot eller verkställande direktör underlåter att redovisa eller betala sin preliminära eller slutliga skatt under förutsättning att skatten eller avgiften hänförs till inkomst från aktiebolagets verksamhet. Förslaget motiveras inte närmare. Förslaget bemöts inte heller i den efterföljande paragrafen. 1991/92:112.

Det finns emellertid flera skäl som talar mot en sådan utvidgning. En generell prövning av alla med formell ställning i ett fåmansföretag, till exempel verkställande direktör eller styrelseledamöter skulle bli alltför vid och få konsekvenser redan vid anställningsförfarandet. För att en sådan utvidgning skulle fylla någon funktion skulle också en ny prövning behöva göras vid samtliga styrelseändringar i fåmansföretaget. Omfattningen av en sådan prövning skulle innebära en stor tidsåtgång och arbetsinsats såväl för Skatteverket som för företagen som inte kan motiveras av nyttan av densamma. Inte heller skulle en sådan utvidgning vara proportionerlig i förhållande till den positiva effekt som utvidgningen skulle kunna få på den beskrivna målvaktsproblematiken.

Utredningen har också prövat förutsättningarna att knyta utvidgningen av prövningen till begreppet *faktisk företrädare* (se ovan). Begreppet används för dem som faktiskt har utövat ledningen av en näringsverksamhet som en juridisk person har bedrivit.³⁰ En utvidgning som knyts till den som är faktisk företrädare för ett fåmansföretag skulle innebära att en person kan komma att prövas även om denne enligt upprättade handlingar och registreringar inte har någon formell ställning eller är delägare i fåmansföretaget. Med uttrycket ”annan som faktiskt utövar ledningen” avses personer som i realiteten har bestämmanderätten i företaget. Det är utan betydelse om personen har eller inte har haft någon formell beslutanderätt i företaget. Det avgörande är om han eller hon har varit den som de facto har fattat beslut i sådana frågor som ankommer på ett företags ledning.³¹

Utredningen ser stora problem med att knyta prövningen till begreppet faktisk företrädare. Framst på grund av att det i samband med en nystartad verksamhet inte är möjligt att i förhand ta ställning till vem som faktiskt utövat ledningen i företaget. Med hänsyn till att en bedömning av vem som är den faktiske företrädaren kräver en omfattande utredning av samtliga omständigheter skulle en sådan utformning av bestämmelsen sakna den tydlighet och förutsebarhet som är nödvändig ur rättssäkerhetssynpunkt. För den enskilde skulle en sådan utformning kunna medföra en omotiverad osäkerhet. Fördelarna med en sådan utvidgning skulle enligt utredningens mening inte heller uppväga den omfattande utredning som Skatteverket skulle behöva göra för att fastställa vem som är den faktiska företrädaren.

³⁰ Se 3 § lagen (2014:836) om näringsförbud.

³¹ Prop. 2013/14:215 s. 89.

Något om informationsutbytet mellan Skatteverket och Bolagsverket

Utredningen föreslår, som framgår ovan, att en delägars tidigare misskötsamhet ska kunna läggas ett nytt företag till last om delägaren också är den som genom sitt andelsinnehav eller liknade har ett bestämmande inflytande över fåmansföretaget. Vidare kan, när sökanden är en fysisk person, missförhållanden i andra fåmansföretag där denne har ett bestämmande inflytande i omfattas av prövningen.

När det gäller frågan om administrativ börda för företagen kan utredningen konstatera att uppgifter om samtliga delägare i ett fåmansföretag redan i dag lämnas vid ansökan om godkännande för F-skatt. Utredningens förslag, som knyter prövningen även till den som har det bestämmande inflytandet, innebär att Skatteverket också måste upplysas om andelarna ger olika rätt enligt bolagsordningen eller liknande. Den skillnad som uppstår för den som ansöker är i det avseendet mycket begränsad.

När det gäller Skatteverkets handläggning har det lyfts fram att redan den nuvarande kopplingen till begreppet företagsledare i inkomstskattelagen är problematiskt i flera fall. Framför allt rör det möjligheterna att utreda vem som är delägare och som därmed, tillsammans med sin formella ställning, ska betraktas som företagsledare i ett fåmansföretag. Något samlat delägarregister över vilka som äger andelar i ett sådant företag finns inte.³² I dag får Skatteverket i varje enskilt fall manuellt efterfråga det senaste stämmoprotokollet, där det – om ett sådant har lämnats in till Bolagsverket – kan framgå vilka som är ägare. Någon skillnad i det avseende innebär inte utredningens förslag. I samband med detta har dock frågan om Skatteverkets direktåtkomst till relevanta uppgifter som finns hos Bolagsverket förts fram. Här anser utredningen att det kan finnas skäl att se över förutsättningarna för Skatteverkets och Bolagsverkets informationsutbyte. Inte bara i syfte att göra handläggningen mer effektiv och också bidra till ett mer korrekt beslutsunderlag utan också för att underlätta för företagen. En direktåtkomst för Skatteverket skulle ha många fördelar. Direktåtkomsten skulle kunna omfatta uppgifter om verklig huvudman vilka registreras av Bolagsverket men också uppgifter som finns i stämmoprotokoll. Det skulle på sikt

³² Uppgifter om delägare i handels- och kommanditbolag registreras med stöd av 4 § handelsregisterlagen (1974:157). Sådana uppgifter hämtas i dag av Skatteverket från Bolagsverket (se Företagsregistrering SKV 418) s. 6.

kunna bidra till att minska företagens administration och pappershantering på så sätt att information som företagen lämnar till Bolagsverket i dag bara skulle behöva lämnas dit för att sedan kunna återanvändas av Skatteverket. Frågor om direktåtkomst måste dock föregås av noggranna överväganden rörande personuppgiftsbehandling och uppgifternas ändamål m.m. Detta skulle kräva ett mer omfattande utredningsarbete än vad som är möjligt att genomföra inom ramen för utredningens arbete. Informationsutbytet mellan Skatteverket och Bolagsverket skulle dessutom omfatta frågor som till stora delar ligger utanför utredningens uppdrag. Frågorna bör ses över i särskild ordning.

Behov av andra åtgärder som inte omfattas av utredningens uppdrag

När det gäller samhällets möjligheter att motverka målvaktsproblematik som förekommer i samband med mer organiserad och systematisk ekonomisk brottslighet anser utredningen att det finns skäl att lyfta fram Bolagsverkets viktiga funktion i samband med att personer registreras. Enligt 8 kap. 12 § aktiebolagslagen och 7 kap. 11 § lagen om ekonomiska föreningar är det inte tillåtet att utse någon till styrelseledamot som inte avser att ta del i den verksamhet som enligt lag ankommer på styrelsen. Motsvarande bestämmelse saknas i lagen om handelsbolag och enkla bolag. Bolagsverket har lyft fram problemen med att det inte enbart utifrån de uppgifter som lämnas i en anmälan eller som finns i deras register går att avgöra vem som är målvakt.³³ Dessutom lyfter Bolagsverket fram att målvaktsbestämelsen i 8 kap. 12 § aktiebolagslagen tar sikte på en person som inte ”avser att ...” delta i verksamheten, dvs. efter att personen har valts på bolagsstämma och registrerats hos Bolagsverket. Mot bakgrund av detta anser sig Bolagsverket ha mycket små möjligheter att avgöra vem som kan tänkas vara målvakt och har därmed oftast inte förutsättningar att vägra registrera ärenden där misstänkta målvakter anmäls så länge de formella kraven i anmälningarna är uppfyllda. I det avseendet lyfter Bolagsverket fram behovet av att få arbeta brottsförebyggande och få stöd i lag för att vägra registrering eller avregistrera uppgifter utifrån en samlad bedömning.

³³ Bolagsverket (2018), *Slutrapport ekobrottsuppdrag* (N2018/01305/SUN), s 6.

Utredningen anser att det är av vikt att Skatteverket i samband med prövningen om godkännande för F-skatt kan utgå från att uppgifter som registrerats av Bolagsverket speglar verkliga förhållanden. För att motverka målvaktsproblematiken måste därför framför allt Bolagsverkets förutsättningar att motverka målvakter förbättras. Mot den bakgrunden anser utredningen att det är av stor vikt att ta ställning till de förslag som Bolagsverket lyft fram, vilka skulle förbättra deras förutsättningar att arbeta förebyggande i syfte att förhindra att företag används som brottsverktyg.

Lagförslag

Förslaget föranleder en ny lydelse av den nuvarande utvidgade prövningen i 9 kap. 2 § SFL. Som en följd av att hinder för att godkännas för F-skatt och grunderna för återkallelse skiljs åt kommer också den utvidgade prövningen framgå av två nya paragrafer, 9 kap. 4 och 6 §§ SFL.

8.5 Hinder vid ansökan och grunder för att återkalla ett godkännande vid brister

Den som inte är godkänd för F-skatt har A-skatt. Att ställa krav på den som vill bli eller som är godkänd för F-skatt syftar till att i det enskilda fallet åstadkomma en säkrare och effektivare form för betalning av preliminärskatt och socialavgifter. Syftet kan i regel uppnås genom att ett godkännande återkallas och ersätts med den enskildes A-skatt. Då ska uppdragsgivarna i princip såväl göra skatteavdrag som betala arbetsgivaravgifter.

Som utredningen redogör för i kapitel 4 finns bestämmelser i 66 kap. SFL om när Skatteverket får ompröva beslut till nackdel för den som beslutet gäller. Beslut som är möjliga att återkalla får inte omprövas till nackdel för den som beslutet gäller (66 kap. 20 § andra stycket SFL). Beslut om återkallelse av ett godkännande för F-skatt i den nuvarande 9 kap. 4 § SFL är ett sådant beslut. Det innebär att bestämmelserna i 66 kap. SFL om omprövning till nackdel inte ska tillämpas på beslut om godkännande för F-skatt. Godkännanden för F-skatt får alltså bara ändras till nackdel om förutsättningarna för återkallelse är uppfyllda. Eftersom en återkallelse i allmänhet bör ses

som en mycket ingripande åtgärd bör också grunderna för återkallelse nogt anges i lagtexten.

Näringsförbud och konkurs innebär i princip att den sökande eller den godkände inte har rätt att driva näringsverksamhet. Att dessa grunder utgör hinder för godkännande eller grund för återkallelse ligger därför i sakens natur. När näringsförbudet upphört att gälla eller när konkursen är avslutad föreligger inte längre något hinder för att bli godkänd för F-skatt. De hinder för godkännande och grunder för återkallelse som finns har delvis olika karaktär. Nedan behandlas de hinder och grunder som rör *brister* till exempel i redovisning eller betalning av skatter och avgifter. Dessa brister utgör sådana förhållanden som den godkände själv vanligtvis kan läka. När bristerna är undanröjda föreligger inte längre något hinder för godkännande eller grund för återkallelse. Det är således endast de aktuella förhållandena som är avgörande.

Utredningen anser att det är otillfredsställande om en näringsidkare som inte sköter sina åtaganden kan ha kvar sitt godkännande för F-skatt om han själv inte vidtar åtgärder för att läka detta. Det kan naturligtvis finnas förhållanden som den enskilde inte själv kan påverka och omständigheterna i de enskilda fallen kan skilja sig mycket åt. Innan utredningen redovisar sina förslag bör därför möjligheten att beakta samtliga omständigheter i varje enskilt fall betonas. Enligt den nuvarande regleringen får Skatteverket fatta beslut om godkännande trots att hinder föreligger om det finns *särskilda skäl* (9 kap. 1 § tredje stycket SFL). Likaså får Skatteverket, om det föreligger särskilda skäl, avstå från återkallelse (9 kap. 4 § tredje stycket SFL). Med hänsyn till betydelsen av ett godkännande och att en återkallelse ses som en ingripande åtgärd är det av stor vikt att Skatteverket även fortsättningsvis har möjlighet att ta hänsyn till samtliga omständigheter i varje enskilt fall.

8.5.1 Den som inte följt föreläggande att fullgöra uppgiftsskyldighet

Utredningens förslag: En ny grund för återkallelse införs när den som är godkänd för F-skatt inte följt ett föreläggande att tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för att kontrollera att förutsättningar för att vara godkänd föreligger.

Skälen för utredningens förslag

Bakgrund

Den som inte har följt ett föreläggande att lämna inkomstdeklaration eller sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 § SFL eller har lämnat eller godkänt så bristfälliga uppgifter att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattning, ska inte vara godkänd för F-skatt (9 kap. 1 § andra stycket 3 c SFL). I 33 kap. 6 § SFL finns bestämmelser om vilka uppgifter som ska lämnas av svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med fast driftställe i Sverige, till ledning för delägarnas beskattning.

Nuvarande reglering omfattar skyldigheten att lämna inkomstdeklaration och motsvarande uppgift för handelsbolag. Det finns inte någon grund att vägra eller återkalla ett godkännande om sökanden eller den som är godkänd efter föreläggande från Skatteverket inte lämnar uppgifter som behövs i andra avseenden.

En ny återkallelsegrund bör införas när den som är godkänd inte följt ett föreläggande att fullgöra sin uppgiftsskyldighet

Utredningen föreslår att en ny paragraf införs i 9 kap. SFL som innebär att den som är godkänd för F-skatt ska, om Skatteverket begär det, tillhandahålla de handlingar och lämna de uppgifter som behövs för att kontrollera om förutsättningarna för att vara godkänd för F-skatt är uppfyllda. Om uppgiftsskyldigheten inte följs ges Skatteverket möjlighet att förelägga den som inte fullgör sina skyldigheter enligt bestämmelsen. Utredningens överväganden för förslaget finns i avsnitt 8.4.1.

För att förhindra att ett kringgående genom en medveten passivitet från den godkändes sida leder till att denne kan fortsätta vara godkänd utan att Skatteverket ges möjligheten att bedöma förutsättningarna, bör den föreslagna bestämmelsen om uppgiftsskyldighet kompletteras med en ny grund för återkallelse. Det innebär att om den som är godkänd inte fullgör sin uppgiftsskyldighet ens efter ett föreläggande enligt den nya bestämmelsen bör ett godkännande återkallas.

Närmare om förutsättningarna att återkalla ett godkännande när ett föreläggande enligt den nya bestämmelsen inte har följts

Det kan naturligtvis finnas flera skäl till att den som är godkänd inte fullgör sin uppgiftsskyldighet eller följer Skatteverkets föreläggande. Den som är godkänd kanske inte har fått del av föreläggandet, vilket kan bero på att mottagaren inte längre går att nå på den adress som lämnats vid ansökan om att bli godkänd eller av andra anledningar inte fått del av detsamma. Den godkände kan också medvetet underlåta att svara på Skatteverkets frågor. En återkallelse är en ingripande åtgärd för den som är godkänd och får vidtas endast om åtgärden kan antas leda till det avsedda resultatet. Åtgärden får också vidtas endast om det avsedda resultatet står i rimligt förhållande till de olägenheter som kan antas uppstå för den som åtgärden riktas mot. Utredningen bedömer att så är fallet och skälen till detta är följande.

Själva innebörden av ett godkännande för F-skatt tar sikte på ansvarsfördelningen när det gäller redovisning och betalning av skatter och avgifter. Att vara godkänd innebär därför att den som är godkänd förväntas att vid vissa angivna tidpunkter lämna uppgifter till Skatteverket, till exempel genom preliminär inkomstdeklaration, skattedeklarationer och inkomstdeklarationer. Detta förutsätter givetvis en löpande kontakt med Skatteverket. Enligt utredningens mening är det därför också rimligt att den som är godkänd för F-skatt är tillgänglig för Skatteverkets frågor som rör förhållanden som kan påverka förutsättningarna för dennes godkännande.

Utredningens förslag tar sikte på de som medvetet vill undanhålla Skatteverket uppgifter. För att motverka ett medvetet undanhållande och för att förfarandet inte ska begränsa handläggningens effektivitet och onödigt fördröja beslutsfattandet, bör det uttryckligen anges i lagtext att grund för återkallelse finns då den som är

godkänd inte har följt ett föreläggande om att fullgöra sin uppgiftsskyldighet som har sänts ut. Ett föreläggande som har sänts ut till gällande folkbokföringsadress anses normalt utsänt i paragrafens mening.³⁴ Med hänsyn till det ansvar den som är godkänd för F-skatt har avseende sin adress (se nedan) och att Skatteverkets handläggning kommer förutsätta att ett flertal försändelser sänds ut till den uppgivna adressen innan en återkallelse kan ske bör det inte ställas krav på att den uppgiftsskyldige har tagit del av förelägandet. Ett sådant krav skulle motverka själva syftet med bestämmelsen. Utredningen anser att detta är en rimlig ordning med hänsyn till den centrala betydelse som den godkändas medverkan har för att korrekta beslut ska kunna fattas och för att systemet med återkallelse på grund av att föreläganden inte följts ska fungera.

Utredningen vill också erinra om några frågor som rör möjligheten att återkalla ett godkännande när ett föreläggande kommer i retur. Det kan förekomma att den som är godkänd för F-skatt inte går att nå och att förelägandet kommer i retur för att adressen är felaktig eller ofullständig. Frågan är om det kan anses rimligt att ett godkännande återkallas även i dessa fall. För fysiska personer finns här skäl att erinra om de regler om flyttanmälningar som finns i folkbokföringslagen (1991:481). Den som är folkbokförd och har flyttat ska inom en vecka anmäla flyttningen till Skatteverket. Den som är folkbokförd och ändrar postadress utan att flyttning skett ska göra anmälan om postadressen ska gälla för minst sex månader (25 § folkbokföringslagen). Även den som är folkbokförd och avser att flytta till utlandet ska anmäla detta till Skatteverket. (27 § folkbokföringslagen). En anmälan om flytt ska bl.a. innehålla ny adress i Sverige eller i utlandet (28 och 29 §§ folkbokföringslagen). Det åligger därför den som var folkbokförd i Sverige vid ansökan om F-skatt att lämna sådana uppgifter som är nödvändiga för att Skatteverket ska kunna komma i kontakt med den som godkänts. Mot bakgrund av den skyldighet som finns enligt ovan för fysiska personer som bedriver näringsverksamhet i Sverige och som är folkbokförda här bör en återkallelse på den föreslagna grunden även kunna ske i de fall ett föreläggande kommit i retur.

³⁴ Jfr 57 kap. 2 § SFL och proposition 1977/78:136 om *ändrade regler för skattetillägg m.m.* s. 164 och 199–200, prop. 2010/11:165 s. 993 och RÅ 1990 ref. 83, RÅ 1991 ref. 95 och RÅ 2004 not. 85.

Motsvarande resonemang kan föras gällande juridiska personer. Även dessa har som regel en skyldighet att låta registrera bl.a. postadress hos Bolagsverket. Bestämmelserna kan dock se olika ut beroende på vilken form av juridisk person det handlar om.³⁵ När det gäller aktiebolag konstaterades i förarbetena till den ändring i delgivningslagen genom vilken bestämmelserna om särskild delgivning med aktiebolag (numer särskild delgivning med juridisk person) infördes, att det fanns ett stort behov av effektivare metoder för delgivning med juridiska personer.³⁶ Vidare konstaterades att ett aktiebolag enligt aktiebolagslagen har en skyldighet att anmäla en korrekt postadress till aktiebolagsregistret, samt att genast anmäla eventuella ändringar av denna. Som en följd av detta ansågs det rimligt att ett aktiebolag självt får stå risken om det försummat att anmäla rätt adress, samt att det är ett rimligt krav att företrädare för bolaget med jämna mellanrum bevakar inkommande post.

När det gäller fysiska personer som inte är folkbokförda i Sverige och vid ansökan lämnat en adress i utlandet finns dock inte någon skyldighet att anmäla nya adressuppgifter till Skatteverket.³⁷ När ett föreläggande i dessa fall kommer i retur är det därför tveksamt om en återkallelse bör få ske på den grunden att den som är godkänd inte har svarat på ett föreläggande. I dessa fall torde dock frågan ofta handla om huruvida näringsverksamhet verkligen bedrivs i Sverige eller inte. Det förhållandet att ett föreläggande kommer i retur tillsammans med andra omständigheter som tyder på att det inte bedrivs någon näringsverksamhet borde då i stället kunna utgöra skäl att återkalla ett godkännande på grund av att det kan antas att näringsverksamhet inte bedrivs i Sverige.

Sammanfattningsvis anser utredningen att den föreslagna regleringen är proportionerlig och väl avvägd i förhållande till konsekvenserna för den enskilde. Det kan också erinras om att den som fått

³⁵ Enligt 2 kap. 22 § aktiebolagslagen ska ett aktiebolag anmälas för registrering inom sex månader från stiftelseurkundens undertecknande. Enligt 8 kap. 43 § samma lag ska bolaget för registrering i aktiebolagsregistret bl.a. anmäla bolagets postadress. Anmälan enligt 43 § ska göras första gången när bolaget anmäls för registrering och därefter genast när ett förhållande som har anmälts eller ska anmälas för registrering har ändrats (44 §). För exempelvis handelsbolag, ekonomiska föreningar och vissa ideella föreningar finns en skyldighet att registrera uppgifter enligt handelsregisterlagen (1974:157). Även stiftelser ska i vissa fall registreras men då hos Länsstyrelsen, se stiftelselagen (1994:1220).

³⁶ Proposition 1996/97:132 *Delgivning med aktiebolag*, s. 15–17.

³⁷ Att någon inte är folkbokförd i Sverige förändrar inte huvudregeln om att en underrättelse normalt ska skickas i vanligt brev. Jfr också Kammarrätten i Göteborgs dom den 8 maj 2014 i mål nr 4068--4069-12.

sitt godkännande för F-skatt återkallat på grund av en underlåtenhet att följa ett föreläggande men uppfyller förutsättningarna för att vara godkänd alltid kan ansöka på nytt och då visa att förutsättningarna är uppfyllda.

Lagteknisk och språklig utformning

Den nya grunden för återkallelse placeras i samma punkt där återkallelse för den som inte har följt ett föreläggande om att lämna inkomstdeklaration eller sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 § SFL regleras.

Ett föreläggande att inkomma med uppgifter som omfattas av den nuvarande återkallelsegrunden skickas med stöd av 37 kap. 2 § SFL. En förutsättning för att förelägga någon enligt 37 kap. 2 § SFL är att uppgiftsskyldigheten inte fullgjorts. Med ”inte har fullgjorts” avses såväl att uppgift inte lämnats som att ofullständig uppgift lämnats. Utredningen föreslår därför att den nuvarande formuleringen i 9 kap. 1 § andra stycket 3 c SFL om ”uppgifter med så bristfälligt innehåll att de uppenbarligen inte är ägnade att ligga till grund för beskattning” tas bort från lagtexten. Någon ändring i sak är dock inte avsedd varför till exempel den som bedrivit näringsverksamhet och har förelagts att inkomma med inkomstdeklaration inte har uppfyllt sin uppgiftsskyldighet om denne inte också lämnat sin näringsbilaga.

Lagförslag

Förslaget föranleder ett tillägg i den nuvarande lydelsen om den som inte följt ett föreläggande. Tillägget kommer införas i den nya paragrafen 9 kap. 5 § 6 SFL.

8.5.2 Den som inte redovisar eller inte betalar sina skatter och avgifter

Utredningens förslag: Den nuvarande regleringen ändras så att brister i redovisning och betalning av skatter och avgifter delas upp och regleras separat i två olika punkter.

Bestämmelsen om när hinder vid ansökan föreligger utvidgas så att endast om det föreligger särskilda skäl får den som inte har *betalat* skatter eller avgifter som lämnats för indrivning enligt skatteförfarandelagen eller motsvarande utländska skatter eller avgifter vid den tidpunkt då prövningen görs, godkännas för F-skatt.

Formuleringen i bestämmelsen om när det föreligger grund att återkalla ett godkännande för F-skatt ändras så att den omfattar den som inte har *betalat* skatter eller avgifter enligt denna lag eller inte betalat motsvarande utländska skatter eller avgifter, till ett belopp som sammanlagt uppgår till *ett halvt prisbasbelopp eller mer* vid den tidpunkt då prövningen av F-skatt görs.

Skälen för utredningens förslag

Bakgrund

Enligt 9 kap. 1 § andra stycket 3 b SFL ska en ansökan om godkännande för F-skatt avslås om sökanden eller annan som ska prövas enligt 2 § inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter enligt denna lag eller motsvarande utländska skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig. Punkten behandlar såväl brister i redovisning som bristande betalning av skatter och avgifter.

Antalet avslag på denna grund var 540 för fysiska personer och 303 för juridiska personer under år 2017. Det utgör drygt 16 procent av alla avslag. För återkallelser var motsvarande siffror 1 820 för fysiska personer och 2 543 för juridiska personer, vilket utgör knappt 6 procent av alla återkallelser. Några statistiska uppgifter uppdelat på brister i redovisning respektive brister i betalning finns inte att tillgå utan att det görs en manuell genomgång av samtliga beslut.

Som framgår av kapitel 5–7 har ett godkännande för F-skatt på många sätt stor betydelse i olika sammanhang. I avsnitt 8.2.1 resonerar utredningen också kring begreppet godkännande och huruvida

detta speglar den betydelse som begreppet ges i praktiken. Det finns enligt utredningens mening anledning att överväga om det finns skäl att skärpa kraven på skötsamhet för redovisning och betalning av skatter och avgifter i vissa avseenden. En annan fråga är om den nuvarande regleringen av brister i redovisning och betalning kan anpassas för att bättre fungera inom ramen för en modern e-förvaltning som tillåter en mer automatiserad handläggning hos Skatteverket.

Den nuvarande tillämpningen vid hinder för ansökan och grund för återkallelse på grund av brister av redovisning och betalning

Frågan om när brister i redovisningen eller betalning av skatter och avgifter skulle anses som ringa (numer obetydlig) ansågs i förarbetena vara en fråga för rättstillämpningen att besvara. Vidare ansågs att det av administrativa skäl kan vara lämpligt att tillämpa schabloner så långt det är möjligt vid bedömningen.

När det gäller brister i *betalning* ska hänsyn tas till såväl skuldbeloppets storlek som till betalningsdröjsmålets längd. Skatteverket har i sina allmänna råd ansett att ett sammanlagt skuldbelopp på högst 20 000 kronor bör kunna betraktas som obetydligt.³⁸ Det innebär att ett godkännande normalt inte återkallas om den godkände har skatteskulder under 20 000 kronor. Detta gäller oavsett om skulden är hänförlig till en eller flera bristande betalningar och oavsett om skulden är ny eller har funnits en längre tid.

När det gäller brister i *redovisningen* framgår av samma allmänna råd att Skatteverket ansett att en ansökan om godkännande för F-skatt bör avslås om sökanden har sammanlagt fyra eller fler brister i sin redovisning. En utebliven mervärdesskattedeklaration, och en utebliven arbetsgivardeklaration avseende avdragen skatt och arbetsgivaravgifter, ska ses som två redovisningsbrister. Mervärdesskattskyldiga som har ett beskattningsunderlag som uppgår till högst en miljon kronor får redovisa mervärdesskatten för ett beskattningsår i en mervärdesskattedeklaration. Om innehavaren inte lämnar en sådan kan Skatteverket återkalla godkännandet för F-skatt, trots att antalet brister inte uppgår till fyra. Skatteverket ska då först ha kontaktat innehavaren och gett denne möjlighet att komma in med den saknade

³⁸ SKV A 2012:06 s. 2.

mervärdesskattedeclarationen. Ett beslut om skönsbeskattning ska också ha fattats innan ett övervägande om återkallelse kan skickas ut.³⁹

När Skatteverket beräknar antalet brister räknas brister i redovisning och betalning ihop. Vid ett övervägande om att återkalla ett godkännande för F-skatt kan innehavaren betala eller redovisa sina skatter i sådan utsträckning att de återstående bristerna anses som obetydliga. Skatteverket ska överväga att återkalla ett godkännande för F-skatt på grund av redovisnings- eller betalningsbrist tidigast en månad efter den dagen den första bristen uppkom. Skatteverket har i ett ställningstagande bedömt att ett godkännande för F-skatt kan återkallas om innehavaren under ett helt års tid ”rullat” en skatteskuld genom att fortlöpande betala endast tidigare förfallna skatter samtidigt som innehavaren låter bli att redovisa och betala innevarande månads skatter.⁴⁰ Om innehavaren ”rullat” en skatteskuld som inte är obetydlig så att beloppet funnits vid Skatteverkets månatliga avstämning under minst tolv månader i följd är det skäl att återkalla ett godkännande för F-skatt.

Utredningen anser att det finns ett behov att förenkla och förtydliga utformningen av bestämmelsen om brister i redovisning och betalning av skatter och avgifter. Utredningen föreslår att den nuvarande regleringen ändras så att brister i redovisning och betalning av skatter och avgifter delas upp och regleras separat i två olika punkter. Bestämmelserna behöver också ses över enligt nedan.

Kraven på skötsamhet för den som ansöker om att bli godkänd för F-skatt bör höjas vad avser betalning av skatter och avgifter

Som framgår ovan innebär den nuvarande ordningen att ett sammanlagt skuldbelopp på högst 20 000 kronor betraktas som obetydligt på så sätt att skulden inte hindrar att den skuldsatte blir godkänd för F-skatt.

Ett godkännande för F-skatt signalerar att näringsidkaren anses ha en viss grad av stabilitet, i vart fall i den meningen att företaget sköter sina skattebetalningar. I dagens reglering görs ingen skillnad mellan

³⁹ Skatteverket rättsliga vägledning 2019, www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.3/1295.html#h-Bedomningen-av-betalnings-och-redovisningsbrister-vid-aterkallelse (hämtad 2019-05-05).

⁴⁰ Skatteverket, Ställningstagande (2007), *Återkallelse av F-skattsedel vid rullande skuld*, (dnr 131 327393-07/111).

de brister i betalning av skatter och andra avgifter som kan utgöra hinder vid ansökan om godkännande eller de som kan utgöra grund för återkallelse. Den nuvarande bestämmelsen infördes ursprungligen som en återkallelsegrund och det är också utifrån det perspektivet som resonemang i förarbetena förs.⁴¹ Förhållanden som utgjorde grund för återkallelse skulle av naturliga skäl också utgöra ett hinder att godkännas för F-skatt. I samband med att skatteförfarandelagen infördes flyttades återkallelsegrunderna över till nuvarande 9 kap. 1 § SFL och kom i stället att utgöra förutsättningar för att en ansökan ska godkännas. Genom hänvisningar har dock hinder för godkännande och grunderna för återkallelse inte sedan införandet av F-skattesystemet skiljt sig åt.

Utredningen har bedömt att det finns starka skäl att ur ett principiellt perspektiv betona vikten av näringsfrihet genom att inte ställa upp några mer generella krav på *kunskaper* som begränsar möjligheterna att starta ett företag (se avsnitt 5.9.2). Det kan emellertid framstå som otillfredsställande att Skatteverket som huvudregel ska godkänna någon som har obetalda skatter eller avgifter. Utredningen anser att det finns skäl att höja kraven på *skötsamhet* för den som vill starta ett företag med ett godkännande för F-skatt. Att den som redan bedriver näringsverksamhet kan ha tillfälliga betalningssvårigheter som inte direkt bör föranleda en återkallelse av ett godkännande för F-skatt kan dock anses rimligt. När det gäller skötsamheten av betalning av skatteskulder är det därför, enligt utredningens mening, motiverat att ställa olika krav på den som vill starta en näringsverksamhet med godkännande för F-skatt och den som redan bedriver en sådan näringsverksamhet.

Utredningen anser att det är rimligt att utgångspunkten för att vara godkänd för F-skatt bör vara att den som ansöker om att bli godkänd ska ha betalat sina skatter och avgifter som lämnats för indrivning. Att en skuld lämnats för indrivning innebär att Skatteverket, efter skuldens förfallodag, ska ha överlämnat den obetalda fordringen för indrivning (restföring) till Kronofogdemyndigheten. För en betalningsskyldig som ska lämna skattedeklaration eller är godkänd för F-skatt kan Skatteverket begära indrivning om det obetalda beloppet uppgår till minst 10 000 kronor. För andra betalningsskyldiga, dvs. privatpersoner, är den lägsta beloppsgränsen för att begära

⁴¹ Prop. 1991/92:112 s. 119–120.

indrivning 2 000 kronor (70 kap. 1 § SFL).⁴² Möjligheten att lämna en skuld för indrivning regleras i den lag som styr respektive skatt och avgift.

Utredningen anser att det kan ifrågasättas om den beloppsgräns om 20 000 kronor som tillämpas i dag utifrån Skatteverkets allmänna råd kan anses motiverad, i vart fall för den som ska starta sin verksamhet. Det kan naturligtvis vara så att en betalningsskyldighet inte kunnat fullgöras på grund av orsaker den enskilde inte själv kunnat råda över. I dessa fall måste möjligheten att beakta samtliga omständigheter i varje enskilt fall tillvaratas. Liksom tidigare får Skatteverket därför, om det finns särskilda skäl, fatta ett beslut om godkännande även om det föreligger brister i betalning. Har sökanden gjort upp en avbetalningsplan eller annan betalningsuppgörelse och det kan förutsättas att den totala skatteskulden blir betald inom rimlig tid och att betalningsuppgörelsen följs kan det vara ett särskilt skäl att godkänna sökanden. Som rimlig tid bör, på samma sätt som nu, normalt anses ett år eller, om det rör sig om ett förhållandevis stort skuldbelopp, med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet den tid som har beslutats i betalningsuppgörelsen.⁴³

Mot bakgrund av ovan föreslår utredningen att begreppet obetydlig tas bort vid ansökan om att bli godkänd för F-skatt. Därmed skärps kraven på skötsamhet vad gäller betalning av skatter och avgifter i förhållande till vad som gäller i dag. Förslaget kan försvåra för dem som har skatteskulder att starta företag, i vart fall i branscher där ett godkännande för F-skatt kan anses nödvändigt. Med hänsyn till att en ansökan kan godkännas om det finns särskilda skäl anser utredningen emellertid att förslaget leder till en väl avvägd ordning i förhållande till behovet att värna skatteintäkterna. Utredningen kan inte heller finna några andra skäl mot en reglering som i övrigt motsvarar en rimlig förutsättning för att anförtros ett godkännande för F-skatt.

⁴² Om det finns särskilda skäl får Skatteverket avstå från att lämna en fordran för indrivning (70 kap. 2 § p 1 SFL).

⁴³ Jfr prop. 1991/92:112 s. 121 och Skatteverket rättsliga vägledning 2019, www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.3/1295.html#h-Bedomningen-av-betalnings-och-redovisningsbrister-vid-aterkallelse (hämtad 2019-05-05).

Vid återkallelse av ett godkännande på grund av brister i betalning bör begreppet obetydlig ersättas med ett halvt prisbasbelopp

Som anförts ovan kan den som redan är godkänd för F-skatt brista i betalningen av skatter och avgifter av olika skäl. Det kan handla om tillfälliga likviditetsproblem eller att kundfordringar inte har betalats i tid. När det gäller återkallelse anser utredningen därför att grund för en sådan även fortsättningsvis bör föreligga endast när bristen inte är obetydlig.

Den beloppsgräns om 20 000 kronor som tillämpas i dag utifrån Skatteverkets allmänna råd tycks väl avvägd när det gäller grund för återkallelse. Det finns dock, enligt utredningens mening, skäl att överväga om skrivningen ”*i en utsträckning som inte är obetydlig*” när det gäller bristande betalning bör ersättas av ett mer standardiserat begrepp. Utredningen anser att den nuvarande utformningen leder till en onödigt komplicerad tillämpning. Begreppet obetydlig bör därför bytas ut och ersättas med ett tydligare och enklare begrepp. En utformning som är enkel och bygger på objektiva kriterier skapar också förutsättningar för en ökad effektivitet och skapar en tydlighet och transparens för de enskilda som berörs. Ändringen bör göras med utgångspunkt i rättstillämpningen och de allmänna råd Skatteverket har meddelat då någon ändring i sak inte är avsedd. För att regleringen inte ska behöva ändras efter tidens behov bör beloppet anges som en del av prisbasbeloppet. Prisbasbeloppet är ett fastställt belopp som används bland annat för beräkning av olika förmåner eller avgifter. De ändras årligen eftersom avsikten med basbeloppen är att de ska spegla och justera för inflationen. Dagens beloppsgräns om 20 000 kronor motsvarar närmast ett halvt prisbasbelopp, vilket i dag uppgår till 23 250 kronor. En ändring till ett halvt prisbasbelopp skulle alltså innebära en höjning av gränsen med 3 250 kronor. Det är en höjning som enligt utredningens mening är godtagbar i förhållande till de fördelar den föreslagna ändringen medför i övrigt.

Frågan är om en motsvarande ändring i formuleringen bör ske vad gäller brister i *redovisning* av skatter och avgifter. Även brister i redovisning av skatter kan ha förklarliga orsaker och även i dessa fall bör det även fortsättningsvis endast vara i fall när bristen inte är obetydlig som det kan finnas skäl återkalla en F-skatt.

Som framgår ovan bör en ansökan avslås eller ett godkännande återkallas om godkännande om sökanden eller den godkände har sammanlagt fyra eller fler brister i redovisning. En utebliven mervärdesskattedeclaration, och en utebliven arbetsgivardeklaration avseende avdragen skatt och arbetsgivaravgifter, ska ses som två redovisningsbrister.⁴⁴ När det gäller brister i redovisningen finns inte något mer ändamålsenligt begrepp som kan ersätta obetydlig. Ett mer statistiskt begrepp, som till exempel ett visst antal redovisningstillfällen, skulle innebära att lagtexten förlorar förutsättningar att anpassas efter förändringar som kan ske vad avser redovisning av skatter och avgifter över tid.

Lagförslag

Förslaget föranleder att nuvarande punkt i 9 kap. 1 § andra stycket 3 b SFL delas upp i två olika punkter. Som en följd av att hinder för godkännande och grunderna för återkallelse för F-skatt skiljs åt kommer ändringarna framgå av två nya paragrafer 9 kap. 3 och 5 §§ SFL. Bestämmelsen om brister i betalning vad gäller hinder för godkännande ändras i sak. Bestämmelsen om grund för återkallelse ändras i huvudsak endast språkligt.

8.5.3 Den som inte betalat tillbaka felaktigt utbetalt belopp i samband med rut- och rotarbeten

Utredningens förslag: Ett nytt hinder för godkännande och en ny grund för återkallelse införs för den som inte betalat tillbaka felaktigt utbetalt belopp vid återkrav som beslutats enligt lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete.

⁴⁴ SKV A 2012:6 och Skatteverkets rättsliga vägledning 2019, www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.3/1293.html#h-Bedomningen-av-betalnings-och-redovisningsbrister-vid-ansokan (hämtad 2019-05-05).

Skälen för utredningens förslag

Bakgrund

Den som köper hushållsnära tjänster kan under vissa villkor få skatte-reduktion enligt 67 kap. 11 § IL. I samband med sådana rut- och rot-arbeten får en utförare genom den s.k. fakturamodellen begära ut-betalning från Skatteverket med den del av arbetskostnaden som köparen inte har betalat. Detta belopp utgör köparens skattelättnad och tillgodoräknas honom eller henne som preliminär skatteredu-ktion och motsvarar den utbetalning som Skatteverket beslutat om. Bestämmelser om förfarandet finns i lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete. Av 14 § samma lag framgår att om Skatteverket har betalat ut ett belopp utan att mottagaren har varit berättigad till det, ska Skatteverket snarast besluta att det felaktigt utbetalda beloppet ska betalas tillbaka. Om beloppet inte betalas tillbaka uppstår en obetald återbetalningsskuld. Bestämme-lsen i 9 kap. 1 § andra stycket 3 b SFL som tar sikte på obetalda skatteskulder omfattar endast skatter och avgifter enligt skatteför-farandelagen eller motsvarande utländska skatter eller avgifter. Det belopp som utbetalas till utföraren på grund av en köpares skatte-reduktion utgör inte skatt. Detta innebär att det finns ingen grund att överväga om den som har återbetalningsskulder ska få sitt god-kännande återkallat så som det finns för den som inte sköter sin redovisning och betalning av skatter och avgifter.

Inte heller finns det någon annan grund som tar sikte på åter-kallelse för den som på felaktiga grunder mottagit utbetalningar från Skatteverket i samband med rut- och rotarbeten. Därmed kan den som missbrukar rut- och rotsystemet eller av annan anledning fått en felaktig utbetalning och inte återbetalar beloppet fortsätta vara godkänd för F-skatt.

Tidigare lagstiftningsarbeten

I samband med fakturamodellens införande behandlades frågan om återkallelse av F-skatt när en person begär ersättningar eller bidrag på felaktiga grunder. Regeringen anförde bl.a. följande.⁴⁵

⁴⁵ Proposition 2008/09:77 *Ett enklare system för skattereduktion för hushållsarbete* (prop. 2008/09:77) s. 58.

Om det konstateras att utföraren har begärt att få utbetalning utan att något godkänt hushållsarbete har utförts eller att köparen inte har betalat sin andel av fakturan kan det diskuteras om ett sådant företag ska ha rätt att inneha F-skattsedel. Enligt dagens regelverk kan en F-skattsedel inte återkallas enbart av det skälet att en person begär ersättningar eller bidrag på felaktiga grunder. Med hänsyn till att återkallelse är en ingripande åtgärd måste det krävas mycket starka skäl för att föreslå att utförarens F-skattsedel ska återkallas om felaktiga utbetalningar för hushållsarbeten begärs från Skatteverket. Regeringen anser inte att det finns tillräckliga skäl för att föreslå en uttrycklig regel om att F-skattsedeln ska kunna återkallas i en sådan situation.

Frågan som behandlades var återkallelse redan när en felaktig utbetalning *begärs*. I förarbetena behandlades inte frågan om skäl till återkallelse i stället skulle kunna föreligga när en utbetalning inte bara skett på felaktiga grunder utan när den som fått betalningen dessutom inte följt ett krav att återbetala det felaktiga beloppet, dvs. när det uppstått en obetald återbetalningsskuld.

Att jämställa en återbetalningsskuld med en skatteskuld behandlades däremot i samband med att regeringen föreslog förbättringar av husavdragets fakturamodell.⁴⁶ Regeringen ansåg att det i och för sig är rimligt att motsvarande vad som gäller för den som missköter sina skatter och avgifter också gäller den som missköter återbetalningar av felaktiga utbetalningar inom fakturamodellen. Vidare anfördes att det kunde diskuteras om redan det faktum att utbetalningar har begärts felaktigt borde kunna utgöra hinder för godkännande för F-skatt. Enligt regeringen framstod det dock inte som motiverat att införa en särskild återkallelsegrund för situationer när felaktiga utbetalningar för husarbeten begärs från Skatteverket eftersom motsvarande inte gäller beträffande andra ersättningar eller bidrag som begärs felaktigt. Huruvida det borde finnas en mer generell återkallelsegrund som tar sikte på felaktigt erhållna ersättningar och bidrag i allmänhet var en fråga som, enligt regeringen, inte rymdes inom ramen för det då aktuella lagstiftningsarbetet. Det framhölls att F-skatt i första hand är ett sätt att betala preliminär skatt och att reglerna om återkallelse av godkännande för F-skatt inte är avsedda att utgöra ett substitut för reglerna om näringsförbud.

⁴⁶ Proposition 2014/15:10 *Förbättringar av husavdragets fakturamodell* (prop. 2014/15:10) s. 31–33.

En ny grund för återkallelse som tar sikte på felaktiga utbetalningar i samband med rut- och rotarbeten bör införas

Skatteverket fattar varje år ett stort antal beslut om utbetalningar i samband med rut- och rotarbeten. Företagen begärde ut sammanlagt cirka 14,5 miljarder kronor för år 2017, medan Skatteverket betalade ut cirka 13,9 miljarder kronor. Det betyder att Skatteverket samma år vägrade utbetalningar om cirka 0,6 miljarder kronor. En del av detta kan hänföras till fusk, medan en del är vad Skatteverket många gånger kan anta är oavsiktliga fel som till exempel att den skattskyldige har för lite skatt att reducera för att erhålla reduktionen eller materiella fel så som att restid eller materialkostnader har inkluderats.⁴⁷ Under år 2017 beslutade Skatteverket om återbetalning av utbetalda medel i 4 666 fall till ett sammanlagt belopp om cirka 56 miljoner kronor. Av dessa var det 21,5 procent återkrav som inte betalades vilket uppgick till ett belopp om cirka 12 miljoner kronor (se avsnitt 7.4.4). Beloppen kan i förhållande till totalt utbetalt belopp tyckas små. En betalningsovilja eller betalningsoförmåga på cirka 21,5 procent i jämförelse med den uppskattade uppbördsförlusten för år 2017 på 0,23 procent avseende skatter och avgifter kan dock konstateras vara mycket hög.⁴⁸

När det gäller organiserad och systematisk brottslighet som riktar mot rut- och rotsystemet kan utredningen konstatera att systemet är utsatt för sådan brottslighet. Som framgår av avsnitt 7.4.4. gjorde en tidigare utredning en genomgång av Skatteverkets brottsanmälningar för åren 2013–2015 och kom fram till att många brottsanmälningar avseende avdrag för hushållsarbete innehöll brottslighet som var organiserad eller systematisk enligt utredningens definition av dessa begrepp. Vidare konstaterades att under perioden 2013–2015 anmälde Skatteverket misstänkta bedrägerier i samband med rut- och rotarbeten motsvarande ett belopp om cirka 80 miljoner kronor.⁴⁹

Utredningen anser att det är angeläget att förbättra möjligheterna att förebygga och förhindra fusk och missbruk i samband med rut-

⁴⁷ Se bl.a. Lagrådsremiss *Krav på elektronisk betalning för rätt till rut- och rotavdrag*, den 17 maj 2018, s. 18 och Skatteverkets rapport 2011:1, *Om RUT och ROT och VITT och SVART*, s. 87.

⁴⁸ Jfr Skatteverkets promemoria, *Omedelbar verkställighet av beslut om återbetalning enligt husavdragets fakturamodell* (dnr 202 143715-19/113) s. 10.

⁴⁹ SOU 2017:37 s. 241–248. I redovisningen finns dock ett stort antal anmälningar som avser försök till bedrägeri. Huruvida Skatteverket i dessa fall hunnit stoppa utbetalningar framgår inte av utredningens undersökning.

och rotarbeten. Att motverka missbruk av rut- och rotsystemet torde även främja förutsättningarna att konkurrera på lika villkor. Enligt utredningens mening är det också otillfredsställande att en så stor andel av återkraven inte betalas. En ny grund för återkallelse som tar sikte på felaktiga utbetalningar i samband med rut- och rotarbeten bör därför övervägas.

En ny grund för återkallelse är motiverad även om motsvarande inte gäller vid andra felaktiga utbetalningar av ersättningar och bidrag

Utredningen delar den bedömning som gjorts i tidigare lagstiftningsarbeten om att återbetalningsskulder som nu är i fråga, inte principiellt bör jämföras med skatteskulder. Att det inte skulle vara motiverat att införa en återkallelsegrund som tar sikte på felaktiga utbetalningar i samband med rut- och rotarbeten på grund av att motsvarande inte gäller beträffande andra ersättningar eller bidrag som begärs felaktigt kan dock, enligt utredningens mening, ifrågasättas.

Utredningen kan konstatera att ett stort antal utbetalningar sker från välfärdssystemen och andra närliggande skattefinansierade eller skattesubventionerade system. En skillnad mellan utbetalningar från rut- och rotsystemet och utbetalningar av många andra bidrag och ersättningar är emellertid systemets koppling till utförarens innehav av ett godkännande för F-skatt. När skattereduktionerna infördes i Sverige första gången år 1993 var huvudsyftet att öka resursutnyttjandet inom byggsektorn och att motverka arbetslöshet och temporärt främja sysselsättningen i ett lågkonjunkturläge i svensk ekonomi, genom bl.a. tidigareläggning av beslut om vissa reparationsåtgärder. Ett kompletterande syfte med skattereduktionerna var att förvandla svart arbete till vitt och att stimulera övergång från hemarbete till vitt marknadsarbete genom att byggnadsåtgärder som utfördes i egen regi eller av svart arbetskraft i stället skulle utföras av näringsidkare med F-skattsedel.⁵⁰ Det föreligger således en stark koppling till F-skattesystemet i nu aktuella fall genom att rätten till skattereduktion endast föreligger om den som utför hushållsarbete (utföraren) antingen är godkänd för F-skatt när avtalet om arbetet träffas eller

⁵⁰ Proposition 2006/07:94 *Skattelättnader för hushållstjänster, m.m.*, s. 25, proposition 1992/93:150 *med förslag till slutlig reglering av statsbudgeten för budgetåret 1993/94, m.m. (kompletteringspropositionen)* och betänkandet 1992/93:SkU36, rskr. 1992/93:422, SFS 1993:672.

när ersättningen betalas ut (67 kap. 16 § 1 IL).⁵¹ Om hushållsarbetet har utförts utomlands och utföraren inte har bedrivit någon näringsverksamhet i Sverige, ska utföraren när avtalet om arbetet träffas eller när ersättningen betalas ut ha ett intyg eller någon annan handling som visar att företaget i fråga om skatter och avgifter i sitt hemland genomgår motsvarande kontroll som den som är godkänd för F-skatt (67 kap. 17 § IL). En annan skillnad mellan felaktiga utbetalningar i samband med rut- och rotarbeten och andra felaktiga utbetalningar av ersättningar och bidrag består av systemets nära koppling till köparens beskattning. Även om det inte alltid finns en sådan direkt koppling, till exempel när en utförare begär utbetalning för arbeten som aldrig har utförts hos en påstådd köpare, finns en tydligare koppling än i samband med felaktiga utbetalningar från andra utbetalningssystem.

Mot bakgrund av vad som anförts angående fusk och missbruk av utbetalningssystemet, den nära kopplingen till F-skattesystemet och att utbetalningen avser ett belopp motsvarande den preliminära skatte-reduktion som en köpare tillgodoräknas, anser utredningen att det finns tillräckliga skäl att införa en ny grund för att återkalla ett godkännande för F-skatt vid felaktiga utbetalningar i samband med rut- och rotarbeten.⁵² En sådan ny grund är motiverad även om motsvarande inte gäller vid andra felaktiga utbetalningar av ersättningar och bidrag från välfärdssystemet eller andra skattefinansierade eller skattesubventionerade system.

Den nya grunden bör knytas till när ett beslut om återbetalning av en felaktig betalning inte följs

I tidigare lagstiftningsarbeten har frågan om redan det faktum att utbetalningar har begärts felaktigt borde utgöra hinder för godkännande för F-skatt lyfts fram. När det gäller tidpunkten för när återkallelse av ett godkännande ska kunna ske i nu aktuella situationer vill utredningen anföra följande.

⁵¹ Om en privatperson utfört hushållstjänsten föreligger också rätt till reduktion enligt 67 kap. 16 § 2 IL om redovisning av arbetsgivaravgifter på ersättning för arbetet har skett i en förenklad arbetsgivardeklaration enligt 26 kap. 4 § SFL. Utföraren får då inte ha varit skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200) i fråga om verksamhet som omfattar hushållsarbetet.

⁵² Jfr möjligheten till betalningssäkring för att säkerställa återbetalning enligt lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete som infördes den 1 januari 2015.

Om utbetalning har skett av ett belopp utan att mottagaren har varit berättigad till det, ska Skatteverket snarast besluta att den felaktiga utbetalningen ska betalas tillbaka enligt 14 § lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete. En utbetalning är felaktig så snart någon av förutsättningarna för utbetalning brister. Det kan till exempel handla om att det inte är fråga om ett sådant arbete som omfattas av avdrag eller att lämnad uppgift om köparens betalning inte är korrekt. Det kan också vara fråga om att Skatteverket har gjort en felregistrering av belopp eller personnummer.⁵³ Utföraren eller annan mottagare som fått en felaktig utbetalning ska ges tillfälle att yttra sig innan ärendet avgörs, om det inte är onödigt. Detta gäller även i fråga om rätten att få del av uppgifter som har tillförts ärendet genom någon annan. En återbetalning ska göras senast den sista dagen i månaden efter den månad då Skatteverket fattade beslutet om återbetalning (16 §). Om återbetalning inte görs i rätt tid, ska fordran lämnas för indrivning. Av 3 § förordningen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete framgår att indrivning inte behöver begäras för en fordran som understiger 100 kronor om indrivning inte krävs från allmän synpunkt. Ett beslut om återbetalning gäller inte omedelbart och får därför verkställas först sedan det vunnit laga kraft (se 3 kap. 23 § utsökningsbalken). Överklagandetiden för beslut om återbetalning och andra beslut enligt lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete är tre veckor.⁵⁴

Som framgår ovan är en utbetalning felaktig så snart någon av förutsättningarna för utbetalning brister. Med hänsyn härtill kan en felaktig utbetalning handla om en stor mängd olika situationer. Detta innebär att förhållanden som utföraren över huvud taget inte kunnat råda över kan leda till att en utbetalning blir felaktig liksom organiserade och systematiska bedrägerier mot systemet. En förutsättning för att det ska vara rimligt att knyta tidpunkten för en återkallelse till när en *begäran* om felaktig utbetalning görs är att orsaken till den felaktiga begäran är utredd och kan läggas till grund för beslutet. Enligt utredningens mening skulle det inte vara rimligt om en utförares godkännande för F-skatt i dessa fall återkallas på grund

⁵³ Prop. 2014/15:10 s. 15.

⁵⁴ Av 44 § förvaltningslagen (2017:900) framgår att ett överklagande ska ha kommit in till beslutsmyndigheten inom tre veckor från den dag då den som överklagar fick del av beslutet genom beslutsmyndigheten. För att överklagandetiden ska börja löpa och ett beslut om återbetalning ska kunna vinna laga kraft måste därför samtliga parter (utförare och köpare) som kan överklaga beslutet först delges, 17 kap. 6 § SFF.

av orsaker denne själv inte kunna råda över. Att utforma ett system som knyter återkallelsen redan till en felaktig begäran om utbetalning skulle därför, enligt utredningens mening, kräva jämförelsevis komplexa utredningar och bedömningar av Skatteverket (jfr 7.6.3). En sådan ordning skulle av flera skäl inte vara lämplig.

Utredningen anser att grunden för återkallelse i stället bör knytas till förhållanden som utföraren kan råda över. Ett sådant är om den som fått en felaktig utbetalning inte följer Skatteverkets beslut om återbetalning. I dessa fall har Skatteverket efter utredning funnit att utbetalningen har varit felaktig och den som mottagit det felaktiga beloppet har getts möjlighet att yttra sig innan ärendet har avgjorts. Frågan är också om beslutet ska ha vunnit laga kraft för att utgöra grund för återkallelse. Som framgår ovan gäller inte ett beslut om återbetalning omedelbart och får verkställas först sedan det vunnit laga kraft. Frågan om ett beslut om återbetalning ska ha vunnit laga kraft för att Skatteverket ska kunna överväga att återkalla ett godkännande för F-skatt är komplicerad. Det som talar för att ett godkännande ska återkallas redan när återbetalning inte sker är att det är viktigt att snabbt kunna agera mot påkommet fusk och missbruk. En ordning där beslutet om återbetalning måste vinna laga kraft för att ett godkännande ska få återkallas skulle kunna motverka ett sådant syfte.⁵⁵ Å andra sidan är det viktigt att en utförare får sin sak prövad innan en återkallelse sker i de fall det råder oklarheter om tillämpningen av bestämmelserna gällande rut- och rotarbeten.⁵⁶ I dessa fall skulle dock sådana omständigheter kunna utgöra särskilda skäl mot att återkalla godkännandet. Det kan emellertid ändå ifrågasättas om den som underlåter att följa ett återbetalningsbeslut som inte har vunnit laga kraft, och kanske på grund av ett överklagande inte heller kommer behöva göra det, ska kunna utgöra grund för en så ingripande åtgärd som återkallelse. Vid en samlad bedömning anser utredningen att övervägande skäl talar för att beslutet om återbetalning måste ha vunnit laga kraft för att grund för återkallelse ska föreligga.

Sammanfattningsvis anser utredningen att grund för återkallelse av ett godkännande inte bör föreligga redan då den godkände begär

⁵⁵ För att ett beslut om återkrav inte ska riskera bli verkningslös får Skatteverket som ovan anges sedan den 1 januari 2015 använda sig av betalningssäkringsinstitutet. Se dock Kronofogdemyndighetens och Skatteverkets remissvar över promemorian om förbättringar av husavdragets fakturamodell (Fi2012/4585) angående vikten av att ett beslut om återbetalning skulle kunna verkställas innan det vunnit laga kraft och Skatteverkets promemoria *Omedelbar verkställighet av beslut om återbetalning enligt husavdragets fakturamodell*, (dnr 202 143715-19/113).

⁵⁶ Se bl.a. HFD 2016 ref. 29.

en felaktig utbetalning. Grund för återkallelse bör däremot föreligga när ett beslut om återbetalning är fattat, har vunnit laga kraft och den som är godkänd ändå inte följer beslutet. En sådan utformning är förenat med nödvändiga rättssäkerhetsgarantier för den enskilde och uppfyller kraven på en tydlig och förutsebar reglering. Det kan noteras att den nya föreslagna grunden kommer att skilja sig åt i förhållande till när en återkallelse får ske på grund av obetalda skatter och avgifter.⁵⁷ Förslaget kommer emellertid leda till en mer likartad behandling för de näringsidkare som missköter betalning av skatter och de näringsidkare som missköter återbetalningar av felaktiga utbetalningar inom fakturamodellen.

Om arbetet utförts utomlands och utföraren inte har bedrivit någon näringsverksamhet i Sverige kan även utbetalningar ske till en utförare som inte är godkänd för F-skatt (67 kap. 17 § IL).⁵⁸ Med hänsyn till att ett krav på återbetalning därför också kan drabba den som inte redan varit godkänd för F-skatt bör ett särskilt hinder vid ansökan motsvarande det vid återkallelse också införas.

Lagförslag

Förslaget föranleder ett nytt hinder och en ny återkallelsegrund som anges som en punkt i den nya paragrafen 9 kap. 3 § 6 SFL och en punkt i den nya paragrafen 9 kap. 5 § 8 SFL.

8.6 Hinder vid ansökan och grunder för att återkalla ett godkännande vid missbruk

Utöver sådana förhållanden som kan utgöra brister vilka kan leda till att den som ansöker inte godkänns för F-skatt eller till återkallelse av ett godkännande finns en bestämmelse som tar sikte på situationer där den som är godkänd har brutit mot villkor eller på annat sätt *missbrukat* ett godkännande för F-skatt. Tillämpningen av bestämmelsen om missbruk leder till en karenstid i syfte att understryka vikten av att ett godkännande används på ett riktigt sätt. Först när två år förflutit från missbrukstillfället föreligger inte längre i det

⁵⁷ I fråga om flertalet skatter gäller att verkställighet får ske trots att beslutet inte har vunnit laga kraft (68 kap. 1 § och 70 kap. 1 § SFL).

⁵⁸ Detta framgår av 6 § lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete.

avseendet, något hinder för att bli godkänd för F-skatt. I dessa fall får även tidigare förhållanden betydelse.

Utredningen har lyft fram ett flertal situationer där F-skattesystemet som sådant kan missbrukas på ett sådant sätt att skatter och avgifter undandras (avsnitt 7.5.2). Användningen av begreppet missbruk i betänkandet har diskuterats i kapitel 2. Utredningens förslag när det gäller återkallelse av ett godkännande för den som själv missbrukat sitt godkännande presenteras nedan.

8.6.1 Den som missbrukat sitt godkännande

Utredningens förslag: Bestämmelsen om när återkallelse ska ske på grund av missbruk förtydligas. Av bestämmelsen ska framgå att grund för återkallelse föreligger när missbruket inte är obetydligt och har gett upphov till fara för att skatter eller avgifter undanhålls.

Skälen till utredningens förslag

Inledning

Enligt 9 kap. 1 § andra stycket 3 a SFL ska en ansökan om godkännande för F-skatt avslås om sökanden eller annan som ska prövas enligt 2 §, inom de senaste två åren har brutit mot villkor som har meddelats enligt 3 § eller på annat sätt missbrukat ett godkännande för F-skatt och missbruket inte är obetydligt. Denna återkallelsegrund är den enda som är förenad med en karenstid. Det måste alltså gått två år sedan villkoret brutits eller missbruket skedde innan en ny ansökan kan godkännas.

Det finns två situationer när bestämmelsen är tänkt att tillämpas. Den första är när någon som godkänts för F-skatt med villkor (FA-skatt) åberopat godkännandet i ett anställningsförhållande. Enligt Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2012:6) är en förutsättning för att det i dessa fall ska betraktas som missbruk att den som åberopat godkännandet borde ha insett att han eller hon därmed bröt mot villkoret. För att en ansökan inte ska godkännas eller att grund för återkallelse ska föreligga krävs vidare att den preliminära skatt som inte innehållits på grund av missbruket uppgår till minst 10 procent

av den beräknade slutliga skatten, dock lägst ett prisbasbelopp. Den andra situationen är när den som är godkänd missbrukat sitt godkännande på *annat sätt*. Vad som avses med missbruk på annat sätt är en fråga där det saknas rättspraxis. I förarbetena anges att om F-skattsedeln används på ett sådant sätt att skatter och avgifter undandras, exempelvis i sådana fall där skattsedelsinnehavaren bedriver uthyrning av arbetskraft i strid mot bestämmelserna i lagen om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft eller uppträder som s.k. mellanman när det föreligger ett anställningsförhållande bör det givetvis anses föreligga ett missbruk. Av förarbetena framgår också att återkallelse inte får ske om missbruket är ringa och att man bör vara mycket restriktiv vid tolkningen av begreppet missbruk.⁵⁹

När F-skattesystemet infördes framhölls att mycket talade för att man skulle vara relativt generös när det gäller möjligheten att få en F-skattsedel, men att man samtidigt skulle skapa en ordning som så långt möjligt hindrade ett missbruk av det nya systemet.⁶⁰ Vidare ansågs att karensregeln behövdes för att understryka vikten av att skattsedeln användes på ett riktigt sätt.⁶¹

Av utredningens underlag framgår att det endast är i ett fåtal fall som ett godkännande återkallas på grund av missbruk. Under åren 2007–2017 återkallade Skatteverket godkännandet för F-skatt på denna grund endast i 13 fall för fysiska personer och i tre fall för juridiska personer. Frågan är om bestämmelsen har kommit att få en för begränsad betydelse i förhållande till vad som utredningen tolkar var lagstiftarens avsikt och om det därför finns skäl att överväga förtydliganden i bestämmelsen.

Missbruk när ett godkännande för F-skatt används i strid med villkor

Möjligheten att motverka missbruk när det nya systemet infördes tog främst sikte på de fall där de skattskyldiga vid sidan av sin näringsverksamhet hade tjänsteinkomster dvs. de som hade en F-skatt med villkor. Återkallelsegrunden tillämpas också enligt Skatteverket i prin-

⁵⁹ Prop. 1991/92:112, s. 119. Uthyrning av arbetskraft regleras sedan den 1 januari 2013 i lagen (2012:854) om uthyrning av arbetstagare.

⁶⁰ A.a. s. 80.

⁶¹ A.a. s. 129–130 och prop. 2010/11:165 s. 331.

cip enbart om ett godkännande har använts i ett uppenbart anställningsförhållande.⁶² Skatteverket har uppgett att utredningar kring missbruk ofta är mycket tidskrävande och upptäcks främst via revision eller annan fördjupad kontroll.

Utredningen anser att även om återkallelse på grund av missbruk är en återkallelsegrund som tillämpas ytterst sällan får de skäl som låg till grund för att införa bestämmelsen när den som är godkänd för F-skatt åberopat godkännandet i strid med villkor alltså anses giltiga. Utredningen anser därför, även med beaktande av den begränsade tillämpningen, att sådana fall även fortsättningsvis bör utgöra missbruk av godkännandet och därmed grund för återkallelse och karenstid.

Missbruk när godkännandet på annat sätt används av den godkände så att skatter och avgifter undandras

Den fråga som lämnats mer oklar är i vilka situationer den som är godkänd ska anses ha missbrukat sitt godkännande på annat sätt. Av förarbetena framgår att även andra former av missbruk bör medföra att ett godkännande återkallas till exempel när ett godkännande används på ett sådant sätt att skatter och avgifter undandras.⁶³ Frågan är då vilka fall där den godkände missbrukat sitt godkännande så att skatter och avgifter undandras som bör omfattas av bestämmelsen.

Här finns enligt utredningens mening anledning att beröra frågan om en generell återkallelsegrund vid kriminalitet (avsnitt 7.6.3). Utredningen har bedömt att det inte bör införas någon sådan generell bestämmelse. Ett av skälen till utredningens bedömning är att en återkallelse ofta kan ske på en annan grund, till exempel på grund av att skatter och avgifter inte har betalats. I princip leder dock inte de återkallelsegrunder som tillämpas i dag till någon karenstid utan så snart en brist är undanröjd finns inget som hindrar den som brustit i sina

⁶² Återkallelse på grund av missbruk skedde för tre juridiska personer. Med hänsyn till att endast fysiska personer kan ha F-skatt med villkor är det för utredningen oklart om återkallelsen för de juridiska personerna avser missbruk eller någon annan grund.

⁶³ Prop. 1991/92: 112 s. 119. Som exempel på missbruk angavs s.k. mellanmanssituationer. I utredningens delbetänkande (s. 255) angavs bl.a. att det kunde finnas skäl att återkomma till frågan om företets egenanställning eller andra konstruktioner som liknar egenanställning skulle kunna omfattas av missbruksbestämmelsen. Utredningen bedömde att egenanställning eller liknande inte generellt kan uppfattas leda till skattefusk och skatteundandragande. Detta hindrar dock inte enligt utredningens mening att även dessa företag vid missbruk, på samma sätt som andra, skulle kunna få sitt godkännande återkallat.

åtaganden att bli godkänd på nytt. Enligt utredningens mening finns det emellertid situationer där den godkände missbrukat sitt godkännande så allvarligt att dennes godkännande för F-skatt borde återkallas på grund av missbruk och att den godkände därmed under en karenstid förhindras att få ett nytt sådant. Detta ligger också enligt utredningens mening i linje med lagstiftarens avsikt med karenstiden när reglerna om missbruk infördes.

Det har diskuterats inom utredningen huruvida användande av falska handlingar, utfärdande av osanna fakturor och bristande bokföring borde kunna medföra att ett godkännande för F-skatt återkallas. För att ett missbruk av ett godkännande ska anses föreligga anser dock utredningen att det måste finnas en koppling till godkännandet för F-skatt. Så är till exempel fallet när ett godkännande utgör en förutsättning för möjligheten att undanhålla skatter och avgifter. Vidare måste agerandet, exempelvis utfärdandet av de osanna fakturorna, gett upphov till fara för att skatter och avgifter undanhålls. Med fara förstås konkret fara, dvs. en beaktansvärd risk. I dessa fall anses förhållandena vara sådana att en återkallelse i det enskilda fallet åstadkommer ett säkrare och effektivare förfarande för betalning av skatter och avgifter.

Ett godkännande för F-skatt ska återkallas när det missbrukats

I syfte att understryka vikten av att ett godkännande används på ett riktigt sätt bör återkallelsegrunden missbruk användas när det finns förutsättningar för detta. I de fall ett godkännande har missbrukats enligt ovan anser utredningen att en återkallelse bör ske på grund av missbruk, i stället för en annan tillämplig återkallelsegrund. En återkallelse innebär då att den som missbrukat sitt godkännande kommer att få en karenstid. De ursprungliga motiven för karensregeln vid återkallelse på grund av missbruk är enligt utredningens mening alltså giltiga. Det bör även i fortsättningen gälla en karenstid på två år vid missbruk och på samma sätt som i dag ska också karenstiden gälla från det senaste missbrukstillfället.⁶⁴ Det bör dock förtydligas att missbruket ska ha gett upphov till fara för att skatter och avgifter undanhålls.

Liksom tidigare ska det inte föreligga grund att återkalla godkännandet om missbruket är obetydligt. Det innebär att bestämmelsen

⁶⁴ Prop. 2010/11:165 s. 331.

ska tillämpas restriktivt och endast när missbruket är av mer allvarlig karaktär. Utredningen bedömer att flera av de fall som skulle ha omfattats av en ny generell återkallelsegrund vid kriminalitet omfattas av missbruksbestämmelsen. En återkallelse på grund av den nuvarande bestämmelsen om missbruk innebär dock, till skillnad från en ny återkallelsegrund på grund av kriminalitet, att tillämpningsområdet är avgränsat och bättre stämmer överens med syftet med en återkallelse, dvs. att i det enskilda fallet åstadkomma ett säkrare och effektivare förfarande för betalning av skatter och avgifter (jfr avsnitt 7.7.2).

Att återkalla ett godkännande på grund av missbruk kommer kräva att omständigheterna i det enskilda fallet beaktats vilket förutsätter en manuell hantering. Det skulle därför kunna ifrågasättas om det utifrån ett effektivitetsperspektiv finns skäl att i större utsträckning använda sig av bestämmelsen om missbruk som återkallelsegrund. Utredningen kan konstatera att det även i fortsättningen kommer vara tidskrävande att upptäcka sådant missbruk som avses. Sådant missbruk kommer dock främst upptäckas i samband med revision eller annan fördjupad skattekontroll. Underlaget för återkallelsen kommer då i de flesta fall komma ifrån den utredning som legat till grund för beslutet i skatteärendet. Den administrativa kostnaden för att återkalla ett godkännande i dessa fall kommer därför vara begränsad och kan anses rimlig med hänsyn till syftet att motverka skatteundandragande och skattefusk. Här vill utredningen erinra om att bestämmelsen ska tillämpas restriktivt och eftersom den endast ta sikte på de som på ett allvarligt sätt missbrukat systemet får förslaget också positiva effekter för den majoritet av företagare som använder sitt godkännande på det sätt som är avsett.

Lagförslag

Förslaget föranleder en ny språklig utformning av den nuvarande punkten i 9 kap. 1 § andra stycket 3 a SFL. Ändringen införs i den nya paragrafen i 9 kap. 5 § första stycket 9 SFL.

8.7 Ansvar för skatter och avgifter

Utredningens förslag i syfte att motverka att den som är godkänd missbrukar sitt eget godkännande presenteras i avsnitt 8.6. Det finns också fall där F-skattesystemet som sådant missbrukas till exempel i upplägg där personer mer organiserat och systematiskt kringgår systemet. Utöver att en återkallelse av godkännandet kan ske för den som missbrukat sitt godkännande finns det i dessa situationer skäl att överväga även andra åtgärder för att motverka det skattefusk och skatteundandragande som följer av missbruket.

I normalfallet ansvarar en person för sina egna skatte- och avgiftsskulder men i vissa situationer och under vissa förutsättningar kan någon annan än den skattskyldige bli betalningsansvarig för den andres skatte- eller avgiftsskuld. Bestämmelser om ansvar för skatter och avgifter finns i 59 kap. i SFL.

8.7.1 Behovet av att se över reglerna om solidaransvar

Utredningens bedömning: Bestämmelserna om solidaransvar bör ses över i särskild ordning i syfte att utreda hur bestämmelserna bättre kan utformas för att motverka att F-skattesystemet används för att till exempel tillhandahålla svart arbetskraft och för att motverka att ett godkännande för F-skatt missbrukas i andra situationer.

Skälen för utredningens bedömning

Bakgrund

Om en utbetalare inte gjort en skriftlig anmälan om att F-skatten har åberopats vid en uppenbar anställning (10 kap. 14 § SFL), kan utbetalaren bli solidariskt ansvarig för belopp som motsvarar skatten och avgifterna på ersättningen (59 kap. 7 och 8 §§ SFL). Reglerna har införts för att förhindra missbruk av ett godkännande och är avsedda att tillämpas under vissa förutsättningar när en person som är godkänd för F-skatt inte har betalat sina skatter och avgifter.

I rättstillämpningen har också frågan om i vilken utsträckning det, vid sidan av reglerna om solidariskt ansvar när anmälningsskyldigheten inte fullgjorts, är möjligt att helt bortse från ett företags godkännande för F-skatt behandlats.⁶⁵ Domstolarna har i ett stort antal fall haft att pröva bevisningen i mål om osanna fakturor. Skatteverket har i dessa fall ansett att uppdragstagarens godkännande för F-skatt endast använts i upplägg där fakturor som denne utfärdat varit osanna, eftersom arbetet inte utförts av uppdragstagarens personal utan av personal som uppdragsgivaren själv anlitat. Till följd härav har Skatteverket ansett att uppdragsgivaren varit skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på den ersättning som utbetalts för arbetet.

Frågan är om nuvarande regelverk ger förutsättningar för en enhetlig och förutsebar rättstillämpning och om det finns ett behov av ändringar som kan bidra till att motverka skattefusk och skatteundandragande.

Det finns ett behov av att i särskild ordning se över bestämmelserna om ansvar för skatter och avgifter

För att en utbetalare ska kunna göras betalningsskyldig med stöd av 59 kap. 7 § SFL krävs att det kan anses ha varit uppenbart för den som uppdragit arbetet att det rått ett anställningsförhållande, och att detta inte anmälts till Skatteverket i samband med utbetalningen. Bestämmelsen kan således endast tillämpas när det är uppenbart att den som utför arbetet är att anse som anställd hos utbetalaren och att utbetalaren dessutom underlåtit att skriftligen anmäla detta till Skatteverket. Det är mycket svårt att visa att det varit ett uppenbart anställningsförhållande vilket har fått till följd av att bestämmelsen om solidaransvar sällan tillämpas.⁶⁶ Utredningen kan också konstatera att under åren 2015–2017 hade Skatteverket, enligt uppgift till utredningen, mottagit endast två anmälningar enligt 10 kap. 14 § SFL. Den praxis som finns visar också att det ställs höga krav för att frånga de rättsverkningar ett godkännande har.⁶⁷ När det gäller

⁶⁵ Se bl.a. Leidhammar, B., och Lindqvist, G., *Bevisprövning i mål om osanna fakturor – En skatte- och straffrättslig studie* och Silfverberg, C. och Östeman Persson, R. *F-skattsedelns rättsverkningar* där frågan behandlas.

⁶⁶ Se Skatteverkets remissvar över utredningen delbetänkande SOU 2018:49.

⁶⁷ Se bl.a. RÅ 2003 ref. 91 och Högsta förvaltningsdomstolens dom den 21 maj 2018 i mål nr 1889-17 och 1890-17.

avgifter har Högsta förvaltningsdomstolen i mål nr 1889-17 och 1890-17 slagit fast att den som betalar ersättning för arbete till någon som är godkänd för F-skatt inte ska betala arbetsgivaravgifter på ersättningen (2 kap. 5 § SAL). Det har då saknat betydelse om mottagaren bedriver näringsverksamhet eller om mottagaren ska redovisa ersättningen som inkomst av tjänst.

När det gäller osanna fakturor har frågan om vilken bevisning som behövs för att kunna besluta om att uppdragsgivaren ska betala arbetsgivaravgifter behandlats olika av domstolarna. Med en osann faktura avses en faktura som inte motsvarar någon egentlig affärshändelse men som ger sken av ett avtal om köp av varor eller tjänster fast avtalet i själva verket avser köp av fakturan. Det är ofta en förutsättning för skatteundandragande att den som skriver ut den osanna fakturan är godkänd för F-skatt. Det fakturaskrivande företaget kan vara såväl ett bolag som en enskild näringsidkare.⁶⁸ Skatteverket har, som nämns ovan, i flera fall ansett att uppdragsgivaren har varit skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på den ersättning som utbetalts för arbete i samband med att verket bedömt att utbetalningarna skett mot osanna fakturor. Besluten har i flera fall fastställts efter överklagande till förvaltningsrätt och kamrarrätt.

Den 7 februari 2019 meddelade Högsta förvaltningsdomstolen dom i mål nr 6760-6763-17 (HFD 2019 ref. 6) som innebar att man förtydligade den linje som slogs fast redan år 2012⁶⁹ nämligen att det ofta saknas anledning att vid beskattningen av en näringsidkare ifrågasätta riktigheten av betalda fakturor som ställts ut av en oberoende part och som bokförts i näringsverksamheten. Högsta förvaltningsdomstolen anförde att om det ändå finns anledning att ifrågasätta riktigheten av en sådan faktura kan det bli aktuellt för den som begär avdrag för fakturabeloppet att visa att det som fakturan avser verkligen har tillhandahållits. Domstolen går igenom ett antal omständigheter som skulle kunna medföra att det finns anledning att ifrågasätta riktigheten av en faktura, bl.a. om det är bevisat att underentreprenören ägnat sig åt att utfärda osanna fakturor, om arbetet som fakturorna avser inte har utförts eller om personerna som utfört arbetet funnits på uppdragsgivarens avlöningslistor.

⁶⁸ Svea Hovrätts dom den 6 november 2017 i mål B 6119-17 om grovt penningtvättsbrott m.m. där en enskild firma ställt ut osanna fakturor till flera byggbolag.

⁶⁹ HFD 2012 ref. 69 I-III.

Enligt Skatteverket innebär ovanstående dom att när Skatteverket inte kan bevisa att det finns skäl att ifrågasätta riktigheten av en faktura blir det inte heller aktuellt för den som yrkar avdrag för fakturabeloppet att visa att det som fakturan avser verkligen har tillhandahållits. Genom den nu aktuella domen tydliggör Högsta förvaltningsdomstolen att de omständigheter som underrätterna ansåg tillräckliga för att bevisa att det varit fråga om osanna fakturor inte räcker. Detta understryks av det faktum att Högsta förvaltningsdomstolen fann skäl att på eget initiativ ta upp frågan om det funnits fog för att fatta beslut om arbetsgivaravgifter på grund av osanna fakturor (*reformatio in melius*).⁷⁰

Utredningens bedömning

Utredningen berör i kapitel 5–7 den problembild som finns med osund konkurrens exempelvis genom användandet av svart arbetskraft som döljs i bokföringen med hjälp av osanna fakturor samt s.k. falskt egenföretagande. För att stärka F-skattesystemets långsiktiga hållbarhet och trovärdighet bör det enligt utredningens mening finnas fungerande instrument kopplade till F-skattesystemet för att motverka skattefusk och skatteundandragande, samtidigt som detta inte får kollidera med uppdragsgivares intresse av att kunna lita på ett godkännande.

Ett godkännande för F-skatt ska enligt utredningens mening på samma sätt som i dag ges en långtgående rättsverkan. En logisk följd av att den som anlitar en person som är godkänd för F-skatt inte ska göra skatteavdrag och i förekommande fall betala arbetsgivaravgifter på utgiven ersättning är dock att den som tar emot ersättning själv ska fullgöra denna skyldighet. Den som betalat ut ersättningen för arbete till den som är godkänd för F-skatt har inte något ansvar för att den som tar emot ersättningen uppfyller sina skyldigheter att betala skatter och avgifter. Problemen uppstår dock när godkännandet för F-skatt enbart används för att tillhandahålla svart arbetskraft eller utfärda osanna fakturor. Den som köper den svarta arbetskraften eller den osanna fakturan har med nuvarande regler inte

⁷⁰ Skatteverkets rättsfallskommentar, *HFD, mål nr 6760-6763-17, osanna fakturor*, (dnr 202 135703-19/111).

något ansvar avseende uppdragstagarens fullgörande av sina skyldigheter att betala skatter och avgifter. I samband med införandet av F-skattesystemet var det reglerna om ett solidariskt betalningsansvar som skulle tillgripas om ett godkännande för F-skatt missbrukades. F-skattesystemet infördes 1993 och vid den tiden var handeln med svart arbetskraft inte organiserad på samma sätt som i dag och lagstiftarens fokus var i stället i första hand inriktad på att förhindra att F-skattesystemet missbrukades på så sätt att uppenbara anställningar skulle kunna döljas av en F-skatt.

Utredningen föreslår att möjligheten att återkalla ett godkännande för F-skatt på grund av missbruk bör kunna tillämpas i större utsträckning än vad som sker i dag på så sätt att den som exempelvis tillhandahållit osanna fakturor kan få sitt godkännande återkallat. För att motverka skattefusk och skatteundandragande och säkerställa F-skattesystemets funktion framstår det emellertid också som nödvändigt med vissa ingrepp i godkännandets rättsverkan genom att reglerna om solidaransvar moderniseras så att de på ett effektivt sätt kan användas för att förhindra den organiserade handeln med svart arbetskraft. Redan år 2008 konstaterade den dåvarande utredningen att Skatteverkets sanktionsmöjligheter, såsom att återkalla en F-skattsedel vid missbruk eller att påföra uppdragsgivaren ett med uppdragstagaren solidariskt betalningsansvar för obetalda skatter och avgifter i det aktuella uppdraget, var svåra att tillämpa i praktiken. Utredningen anser att dessa svårigheter fortfarande föreligger.⁷¹

Utredningen kan också konstatera att bestämmelserna om det solidariska betalningsansvaret och när det är möjligt att bortse från ett godkännande har ett mycket snävt tillämpningsområde – så snävt att det i praktiken saknar betydelse för att bekämpa skattefusk och skatteundandragande. Även om godkännandets rättsverkan ska vara långtgående kan systemet inte vara helt utan undantag. Utan undantag får rättsverkningarna av ett godkännande den oönskade effekten att personer som medvetet vill fuska får ett ökat skydd mot krav på skatter och avgifter för ersättningar som betalas ut för utfört arbete. Vidare anser utredningen att det utifrån den praxis som finns kan ifrågasättas om nuvarande regelverk ger förutsättningar för en enhetlig och förutsebar rättstillämpning. Frågan om när ett solidariskt betalningsansvar ska kunna krävas ut när den som är godkänd för F-skatt har missbrukat sitt godkännande eller när det i andra fall kan

⁷¹ SOU 2008:76 s. 171.

finnas skäl att bortse från ett godkännandes rättsverkningar bör därför enligt utredningens mening ses över. Ändringar av bestämmelserna om solidaransvar kräver emellertid ytterligare analys och behöver enligt utredningens mening ses över tillsammans med frågor om ansvar för skatter och avgifter som till stora delar kan anses ligga utanför utredningens uppdrag. Ett sådant uppdrag är därför alltför omfattande för att kunna rymmas inom ramen för utredningens arbete. Dessa frågor bör i stället ses över i särskild ordning.

9 Konsekvenser av förslagen

9.1 Inledning

I detta kapitel behandlas utredningens konsekvensbedömning enligt kommittéförordningen (1998:1474).

Om förslagen i ett betänkande påverkar kostnaderna eller intäkterna för staten, kommuner, landsting, företag eller andra enskilda ska enligt 14 § kommittéförordningen en beräkning av dessa konsekvenser redovisas i betänkandet. Om förslagen innebär samhälls-ekonomiska konsekvenser i övrigt ska även dessa redovisas. Medför förslagen en kostnadsökning eller inkomstminskning för det allmänna ska förslag till finansiering lämnas.

Enligt 15 § kommittéförordningen ska också sådana konsekvenser av förslagen redovisas som har betydelse för den kommunala självstyrelsen, för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet, för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet, för små företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt i förhållande till större företags, för jämställdheten mellan kvinnor och män eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen. Om ett betänkande innehåller förslag till nya eller ändrade regler, ska enligt 15 a § nämnda förordning förslagets kostnadsmissiga och andra konsekvenser anges i betänkandet.

Konsekvenserna ska anges på ett sätt som motsvarar de krav på innehållet som anges i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning. Av 6 § samma förordning framgår bl.a. att en konsekvensutredning ska innehålla en beskrivning av problemet och vad man vill uppnå samt vilka alternativa lösningar som finns.

Utredningens förslag syftar till att förbättra F-skattesystemets funktionalitet, förbättra konkurrensvillkoren för företag samt för-

hindra skattebortfall i form av fusk och skatteundandragande. Utredningen har identifierat olika problemområden i F-skattesystemet där förändrad lagstiftning och en högre grad av automatisering kan leda till ett samhällsekonomiskt effektivare system. Till grund för förslagen ligger de bedömningar som redovisas i kapitel 5–7. Förslagen och utredningens överväganden redovisas i kapitel 8. Där redovisas i förekommande fall olika alternativ till lösningar.

Utredningen har inhämtat underlag för att närmare beräkna intäkter och kostnader för de förslag som lämnas. I vissa delar har det varit svårt att överhuvudtaget få fram underlag i fråga om ekonomiska konsekvenser och i vissa delar är siffrorna preliminära. Utifrån det underlag som utredningen fått del av från berörda myndigheter och annat tillgängligt underlag har utredningen gjort en bedömning i fråga om förslagens ekonomiska konsekvenser.¹ En förutsättning för att de effekter som utredningen bedömer att förslagen kommer att få inte ska utebli eller bli mindre än vad som framgår av konsekvensanalysen, är att omfördelningen av resurser sker i enlighet med utredningens bedömning.

I några fall anser utredningen att det finns ett behov av åtgärder som ligger utanför uppdraget eller som inte ryms inom utredningens arbete. Utredningen har i sina överväganden (se avsnitt 8.4.2 och 8.7.1) redogjort för varför dessa frågor bör ses över i särskild ordning. Utredningens ställningstaganden i dessa frågor föranleder inte någon närmare analys av eventuella konsekvenser.

Förslagen bedöms inte få några direkta effekter på det kommunala självstyret.

9.2 Konsekvenser av ett oförändrat regelverk

Utredningen har analyserat F-skattesystemets inverkan på företagens villkor och dess betydelse för skyddsregler för arbetstagare. I utredningens delbetänkande konstateras att det förekommer falskt egenföretagande på den svenska arbetsmarknaden, även om det inte varit möjligt att med någon säkerhet kvantifiera eller uppskatta omfattningen. Utredningen kan också konstatera att det förekommer att F-skattesystemet missbrukas avsiktligt i syfte att undanhålla

¹ Utredningen har efterfrågat information till grund för konsekvensanalysen från de myndigheter och organisationer som är representerade i expertgruppen. Underlag har också inhämtats från Kronofogdemyndigheten.

skatter och avgifter och för annan ekonomisk brottslighet. Detta bidrar till illojal konkurrens och påverkar seriösa företags konkurrenskraft. En kombination av åtgärder behövs för att motverka detta. Om F-skattesystemet kan missbrukas och kringgå påverkar det också hur allmänheten ser på myndigheternas arbete att fullgöra sina uppdrag. Så kan vara fallet vid exempelvis offentliga upphandlingar. Det är ett problem om allmänhet och företag får uppfattningen att leverantörer som fuskar med skatter och avgifter eller kringgår arbetsrättsliga regelverk ändå får offentliga avtal. En sådan bild av offentlig förvaltning riskerar att skada tilltron till myndigheternas förmåga att hantera skattemedel och utföra sina uppdrag. Det är därför viktigt att motverka att oseriösa personer använder F-skattesystemet i syfte att kringgå gällande regelverk såväl på det skatterättsliga som arbetsrättsliga området. Det är också angeläget att samhället försvårar att ett företag som är godkänt för F-skatt används som brottsverktyg genom att myndigheter och kontrollinstanser ges förutsättningar att förebygga grov ekonomisk brottslighet.²

Om utredningens förslag inte genomförs kommer ovanstående problematik kvarstå oförändrad. Utredningens förslag till ändrade bestämmelser syftar bl.a. till att förstärka ett godkännandes allmänpreventiva effekt på skattefusk och skatteundandragande. Utredningen bedömer att förslagen kommer leda till att skattefusk och skatteundandragande minskar. Om förslagen inte genomförs kan dessa positiva effekter komma att utebli. Vidare finns det på längre sikt en risk att F-skattesystemets legitimitet, uppbördseffektiviteten samt den generella viljan att göra rätt för sig försämrats. Det finns även tendenser till att de företeelser utredningen har uppmärksammat ökar i omfattning och kan således inte ses som något som kommer försvinna utan åtgärder.³

Vid Skatteverkets handläggning av ärenden som rör godkännande för F-skatt sker inte kontroller genom maskinella urval i samma

² Med grov ekonomisk brottslighet avses planerade upplägg med vinnings syfte, där företag används för att genomföra en brottsplan, *Ekobrottsmyndighetens lägesbild om ekonomisk brottslighet i Sverige 2016*, s. 16–17.

³ Skatteverkets årliga attitydundersökning visar på en växande andel företag som anser att konkurrenter bedriver illojal konkurrens, ökningen är inte statistiskt säkerställd. Rapporter från TCO, SACO m.fl. tyder också på att falskt egenföretagande är en växande företeelse särskilt inom vissa branscher.

utsträckning som vid övriga ärenden.⁴ Då ärendena i stället handläggs manuellt finns en risk för variation i handläggningen och ärendena kräver en större tidsåtgång även vid mer grundläggande bedömningar. Insatser inom företagsregistreringen tenderar inte heller ha samma prioriteringsnivå som andra insatser som har en mer direkt och mätbar effekt på skatteintäkterna. Om förslagen som utredningen har lämnat inte genomförs finns, enligt utredningens bedömning, en risk att regelverket för F-skattesystemet inte stödjer en effektiv handläggning på bästa möjliga sätt.

9.3 Offentligfinansiella effekter

Någon närmare beräkning av de offentligfinansiella intäkter som utredningens förslag medför i termer av ett minskat skattefel är inte möjlig att göra (se vidare avsnitt 9.3.3). Främst med hänsyn till att skattefelet i sig är svårt att uppskatta. Effekterna av ett godkännande kan inte heller isoleras till ett inkomstslag utan är direkt eller indirekt kopplat till flera inkomstslag och socialavgifter. Utredningen bedömer att en initial investering behöver göras på cirka 10 miljoner kronor i form av ett utökat anslag införandeåret. Utredningen bedömer emellertid att förslagen kommer att bidra till en minskning av skattefelet på såväl kort som på lång sikt och ha positiva effekter på skatteuppbörden, vilket även kommer att täcka den initiala investeringen vid införandet.

Nedan redogör utredningen för de direkta och indirekta effekter på skattefelet och skatteuppbörden som utredningens förslag kan antas leda till. Avsnittet avslutas med ett samlat resonemang om skattefelet.

9.3.1 Direkta effekter av förslagen

Utredningen bedömer att förslagen leder till bättre möjligheter för Skatteverket att direkt påverka skattefelet. Förslagen kommer också att leda till en säkrare och bättre uppbörd. Om Skatteverkets förbättrade möjlighet att fastställa korrekt skatt följs av en fortsatt hög uppbördseffektivitet så leder förslagen till ökade intäkter för staten.

⁴ Med maskinellt urval menas identifierade riskområden som maskinellt kan kontrolleras genom olika algoritmer för att effektivisera och standardisera handläggningen av ärenden.

Någon närmare beräkning av den sammanlagda effekten är inte möjlig att göra, men utredningen bedömer att den uppgår till inte obetydliga belopp. Nedan redovisas vilka direkta effekter som utredningen bedömer att respektive förslag kommer få.

Förslaget om att ett godkännande får tidsbegränsas i vissa fall

Förslaget kommer att möjliggöra en effektivisering av Skatteverkets löpande arbete genom att ärenden som kräver manuell handläggning vid avregistrering kommer att minska. Detta medför att resurser frigörs för mer riskbaserade kontroller. En ökning av kontroller som i huvudsak koncentrerats till områden med hög risk får en direkt effekt på skattefelets storlek.

Förslaget om uppgiftsskyldighet och möjlighet att förelägga den som är godkänd

Förslaget kommer, tillsammans med förslaget att återkalla ett godkännande för den som inte svarar på ett föreläggande, att medföra en effektivisering av Skatteverkets löpande arbete vilket i sin tur frigör resurser för mer riskbaserade kontroller. En ökning av kontroller som i huvudsak koncentrerats till områden med hög risk får en direkt effekt på skattefelets storlek.

Förslaget om en utvidgad prövning i vissa fall

Förslaget medför att missförhållanden som kan hänföras till personer med ett bestämmande inflytande i vissa fall ska beaktas. Detta innebär större möjligheter att försvåra för den som använder ett godkännande i syfte att undanhålla skatter och avgifter, vilket minskar skattefelet. Förslaget innebär också att kraven på skötsamhet vad gäller att betala skatter och avgifter höjs varför förslaget får en direkt effekt på uppbördseffektiviteten.

Förslaget som rör den som inte följt föreläggande att lämna uppgift

Förslaget kommer, tillsammans med förslaget om uppgiftsskyldighet och föreläggande, att medföra en effektivisering av Skatteverkets löpande arbete vilket i sin tur frigör resurser för mer riskbaserade kontroller. Genom förslaget skärps konsekvenserna av att inte svara på en fråga från Skatteverket. En återkallelse i dessa fall försvårar för den som använder sitt godkännande i syfte att undanhålla skatter och avgifter, vilket minskar skattefelet.

Förslaget som rör den som brister i betalning av skatter och avgifter

Förslaget medför att kraven på skötsamhet vad gäller att betala skatter och avgifter höjs för den som ansöker om att bli godkänd för F-skatt. Förslaget kommer att leda till ett ökat incitament att betala restföra skatteskulder och får således en direkt effekt på uppbörden.⁵ Den totala skatteskulden hos Kronofogdemyndigheten för fysiska personer som bedriver näringsverksamhet med godkännande för F-skatt uppgår i dagsläget till cirka 530 miljoner kronor. För juridiska personer är motsvarande belopp cirka 560 miljoner kronor.⁶

Förslaget som rör den som inte betalat tillbaka felaktigt utbetalt belopp i samband med rut- och rotarbeten

Förslaget innebär att konsekvenserna av att den som är godkänd inte återbetalar felaktiga utbetalningar i samband med rut- och rotarbeten skärps. Förslaget har en offentligfinansiell effekt även om utbetalningen inte utgör skatt genom att det kan antas minska statens utgifter. Förslaget medför att Skatteverket ges större möjligheter att försvåra för den som har som syfte att utnyttja ett godkännande för att medvetet begära felaktiga utbetalningar, genom att den som fuskar och inte återbetalar felaktigt utbetalda belopp inte kommer kunna

⁵ Utredningen bedömer, mot bakgrund av Kronofogdemyndighetens underlag att förslaget generellt sätt kan komma att leda till en preventiv effekt genom att det antingen förhindrar skulder från att byggas upp alternativt ökar incitamentet att betala in sina skatteskulder.

⁶ Med juridisk person avses här aktiebolag, handelsbolag och kommanditbolag. Uppgifterna gäller bolag som inte är försatta i konkurs.

vara godkänd för F-skatt. Detta försvårar i sin tur för den som avsiktligt fuskar med rut- och rotarbeten att fortsätta med sådan verksamhet.

Företagen begärde ut sammanlagt cirka 14,5 miljarder kronor för rut- och rotarbeten år 2017, av vilka Skatteverket betalade ut cirka 13,9 miljarder kronor. Det betyder att Skatteverket det året vägrade utbetalningar om cirka 0,6 miljarder kronor. Under samma år beslutade Skatteverket om återbetalning av utbetalda medel i 4 676 fall till ett sammanlagt belopp om cirka 55 miljoner kronor. Av dessa var det 288 återkrav som inte betalades vilket motsvarade ett belopp om cirka 9,5 miljoner kronor. Men en möjlighet att återkalla ett godkännande för F-skatt i samband med obetalda återkrav kommer incitamentet att betala tillbaka belopp som felaktigt utbetalats att öka.

Även om utredningens förslag inte innebär några materiella förändringar av det grundläggande regelverket om skattereduktion för utgifter för eller förmån av hushållsarbete bedömer utredningen att förslaget kommer få direkta effekter på skattefelet. Detta genom att förslaget motverkar att tjänster kan tillhandahållas av företag som fuskar med utbetalningar i samband med rut- och rotarbeten.

Förslaget som rör den som missbrukat sitt godkännande

Förslaget medför att möjligheterna att försvåra för den använder sitt godkännande i syfte att undanhålla skatter och avgifter förbättras, vilket minskar skattefelet. Förslaget förväntas leda till en ökad tillämpning av återkallelsegrunden missbruk som ger en karenstid. Detta innebär att dessa personer förhindras att bli godkända på nytt inom en tvåårsperiod. Förslaget leder därmed till att personer som allvarligt missbrukat systemet hindras från att fortsätta använda sitt godkännande till exempel som brottsverktyg i skatterelaterad brottslighet.

9.3.2 Indirekta effekter av förslagen

Förslagen kan även förväntas medföra indirekta effekter på skattebasen. Med indirekta effekter avses följdverkningar av Skatteverkets direkta åtgärder.

Förslag som motverkar att de som inte bedriver näringsverksamhet ändå är godkända för F-skatt

Förslaget om att tidsbegränsa ett godkännande i vissa fall och förslagen som ger möjlighet att återkalla ett godkännande när föreläggande att lämna uppgift inte följs, kommer att få en indirekt effekt på skattefelet och uppbördseffektiviteten. Genom förslagen förbättras Skatteverkets möjligheter att se till att rätt skatt betalas på rätt sätt.

Utgångspunkten är att endast de som uppfyller förutsättningarna ska vara godkända för F-skatt. Förslagen medför att Skatteverket får ett bättre underlag att bedöma vilka som uppfyller kraven för att vara godkända för F-skatt och vilka som inte gör det. Personer som inte uppfyller näringskriterierna ska ha A-skatt. Om personer som inte uppfyller näringskriterierna är godkända minskar uppbördseffektiviteten genom att inkomsterna redovisas i fel skatteform. Risken för skattefel minskar vid tillgången till information från annan än skattebetalaren själv. Ju mer fullständig sådan information Skatteverket har tillgång till desto mindre är utrymmet och risken för fel i beskattningen.⁷ Om beskattningen endast bygger på skattebetalarens egenrapportering så är risken för fel större än för de som har A-skatt där det finns en tredje part som ansvarar för preliminär skatt. Därmed minskar risken att en felaktig registrering indirekt leder till skattebortfall då ett godkännande för F-skatt innebär en större grad av egenrapportering vilket är svårare för Skatteverket att kontrollera. Även om skattesatserna är desamma och skillnaderna i de sociala avgifternas storlek små så innebär ordningen att det finns en större risk att skatteintäkterna och avgiftsunderlaget blir mindre än dessa annars hade blivit. Skatteverket får tillgång till ett bättre underlag genom att en tredje part får ansvar för redovisning och rapportering av skatter och avgifter. Genom att säkerställa att enbart de som bedriver näringsverksamhet ges förtroendet att rapportera in sina egna skatter och avgifter förbättras Skatteverkets möjligheter att fastställa korrekt skatt. Detta medför i sin tur att skattefelet minskar.

⁷ Skatteverket, rapport (2014) *Skattefelets utveckling i Sverige 2007–2012* s. 10.

Förslag som motverkar att ett godkännande används i syfte att undanhålla skatter och avgifter

Förslaget om en utvidgad prövning i vissa fall och förslagen om vilka krav som kan ställas på den som är godkänd kommer främst medföra att möjligheterna att hindra personer som använder ett godkännande i syfte att undanhålla skatter och avgifter från att vara godkända för F-skatt förbättras.

Förslagen får också en indirekt effekt i form av bättre konkurrensvillkor för majoriteten av näringslivet som sköter sig och följer rådande regelverk. Under antagandet att efterfrågan av de tjänster som tillhandahålls av företag som inte följer det skatterättsliga regelverket finns kvar, så är det rimligt att anta att denna efterfrågan i stället kommer andra företag till godo. Detta bör således resultera ökade skatteintäkter. Ovanstående indirekta effekter kan också förväntas uppstå genom utredningens förslag om återkallelse av ett godkännande när återbetalning inte sker i samband felaktiga utbetalningar vid rut- och rotarbete.

9.3.3 Skattefelets storlek och effekterna av förslagen

Att minska skattefelet är i första hand en uppgift för Skatteverket. Det förutsätter emellertid att Skatteverket ges rättsliga förutsättningar att effektivt verka för en minskning varför det också är en central uppgift för lagstiftaren.⁸ Någon större kartläggning av det totala skattefelet har inte genomförts sedan år 2007. Som tidigare betonats är skattefelet svårt att beräkna och innebär många osäkerheter (se avsnitt 7.4.1).

I tabell 9.1 listas statens potentiella intäkter i förhållande till ett reducerat skattefel till olika nivåer.⁹ Beräkningen beaktar enbart ett statistiskt förhållande. I beräkningarna har utredningen tagit hänsyn till skattefelet för små och medelstora företag. Detta på grund av att det bara är en del av denna målgrupp som bedöms träffas av utredningens förslag.¹⁰

⁸ Jfr proposition 2014/15:100 2015 års ekonomiska vårproposition Förslag till riktlinjer s. 104–105.

⁹ Enbart reducerat för små och medelstora företag.

¹⁰ Majoriteten av företagen deklarerar och betalar in sina skatter och avgifter korrekt. Enbart de företag som inte deklarerar sina inkomster korrekt kommer således beröras då det är dessa fel som utgör skattefelet.

Tabell 9.1 Potentiella intäkter för staten av ett reducerat skattefel för små och medelstora företag (miljarder kronor)

Enskild firma		Aktiebolag	
Skattefel i procent	Uppskattade intäkter	Skattefel i procent	Uppskattade intäkter
20 %	0	1,7 %	0
18 %	0,70	1,50 %	0,68
16 %	1,40	1,25 %	1,54
14 %	2,10	1,00 %	2,39
12 %	2,80	0,75 %	3,24
10 %	3,50	0,50 %	4,09
8 %	4,20	0,25 %	4,95
6 %	4,90		
4 %	5,60		
2 %	6,30		

Källa: Baserat på data från Skatteverkets årsredovisning om beräknat skattefel för perioden 2014–2016 för små och medelstora företag, Skatteverkets årsredovisning 2018 och egna beräkningar.

Tabell 9.1 uppskattar intäkterna som skulle tillkomma staten givet antagandet att skattefelet reduceras till vissa nivåer. Om det skattefel som uppskattats av Skatteverket för åren 2014–2016 och som presenteras i kapitel 7, tabell 7.5, skulle minska med 2 procent för enskilda näringsidkare och 0,2 procent för aktiebolag skulle statens intäkter öka med cirka 1,4 miljarder kronor, givet oförändrad tillgång och efterfrågan, samt en uppbördseffektivitet på 100 procent. Ett reducerat skattefel är ett resultat av en förbättrad förmåga hos Skatteverket att fastställa korrekt skatt. Det ger dock inte en garanterad intäkt eftersom den fastställda skatten fortfarande måste betalas in. Skulle Skatteverkets förmåga att fastställa korrekt skatt förbättras men inte följas av en hög uppbördseffektivitet, skulle det således inte generera ytterligare intäkter till staten.

9.4 Effekter för myndigheter, företag och andra

Det har varit svårt att få fram närmare beräkningar i fråga om de ekonomiska konsekvenser som utredningens förslag har för myndigheter och andra. Utifrån det underlag som utredningen fått del av

från berörda myndigheter och annat tillgängligt underlag har utredningen emellertid gjort en bedömning i fråga om förslagens ekonomiska konsekvenser.

9.4.1 Effekter för Skatteverket

Sammanlagda effekter för Skatteverket

Utredningen uppskattar att samtliga förslag på sikt är självfinansierade. Vissa initiala investeringar behöver genomföras till vilka kan behövas ett utökat anslag. Den offentligfinansiella kostnaden av förslagen kan uppskattas till 10 miljoner kronor införandeåret i form av utveckling av it-system (se vidare avsnitt 9.4.4). Därutöver tillkommer cirka 5 miljoner kronor i utbildningskostnader samt andra administrativa åtgärder för Skatteverket (se nedan). Delar av dessa kostnader kommer kunna finansieras inom befintliga anslag. Därutöver kommer kostnaden för hanteringen av personer som har ett godkännande men inte visar några tecken på att bedriva näringsverksamhet. Kostnaderna beräknas uppgå till nästan 50 miljoner kronor om alla dessa ska hanteras införandeåret (se nedan). Samtidigt frigörs resurser för Skatteverket motsvarande nästan 30 miljoner kronor (se nedan samt avsnitt 9.4.4). Dessa frigörs löpande genom automatiseringen, vilket gör att de ökade handläggningskostnaderna och utbildningskostnaderna kan ses som självfinansierade på längre sikt än ett år. De initiala kostnaderna för automatiseringen av it-systemen vägs upp av intäkter från färre obetalde återkrav av rut- och rotarbeten, samt ett minskat missbruk av dessa system i allmänhet.

För vissa förslag har det inte varit möjligt att närmare beräkna vilka effekter förslagen får på Skatteverkets kostnader. Samtidigt har det inte heller varit möjligt att beräkna hur stora de positiva effekterna av ett minskat skattefel förväntas bli. Utredningens bedömning är att de positiva effekterna är större än effekterna av ej kvantifierbara kostnader. Vilket gör att även dessa förslag får anses vara självfinansierade.

Förslaget om att ett godkännande får tidsbegränsas i vissa fall

Engångskostnader inför ikraftträdandet

År 2020 kan Skatteverkets kostnad för framtagande av nya ansökningsblanketter, informationsinsatser samt utbildning av personal beräknas uppgå till cirka 2,4 miljoner kronor.¹¹ Kostnaden utgör en engångskostnad. Andra kostnader för utveckling av nya e-tjänster eller anpassning av nuvarande e-tjänster för fysiska och juridiska personer är inte beaktade eftersom sådan utveckling sker löpande oavsett om bestämmelserna införs.

Resurser för omfördelning

Ärenden som gäller godkännanden för F-skatt handläggs inom Skatteverkets beskattningsverksamhet. Utredningen bedömer att antalet beslut som kommer att tidsbegränsas då bestämmelserna föreslås träda i kraft, i januari 2021, kommer uppgå till 5 000–10 000.¹² Av dessa kan cirka 1 000 ansökningar beräknas tidsbegränsas på Skatteverkets initiativ. Även om 5 000–10 000 ärenden kommer att tidsbegränsas så kommer totalt antal ansökningar som ska handläggas kvarstå oförändrat. Det är inte möjligt att beräkna vilken kostnad förslaget kommer att få på arbetsbördan vid ansökan. Utredningen bedömer emellertid att denna endast kommer påverkas marginellt.

När det gäller antal ärenden som ska avregistreras bedömer utredningen att dessa kommer att minska. Minskningen beräknas uppgå till 5 000–10 000 ärenden från år 2023. Skatteverket har uppskattat tidsåtgången för handläggning av ärenden gällande återkallelse av ett

¹¹ Beräkningen utgår från en tidsåtgång på cirka 4 500 timmar, med en schablonkostnad på 530 kronor i timmen.

¹² Se avsnitt 5.6.2. där det framgår att cirka 15 000 företag avregistreras inom ett år och ytterligare 8 000 inom två år. Under antagandet att andelen av dessa 23 000 som får sin F-skatt återkallad inom två år från registrering med återkallelsegrunden "egen begäran" korrelerar med återkallelsestatistiken i stort, samt antagandet att hälften av dessa vet att de inte kommer bedriva varaktig näringsverksamhet.

godkännande för F-skatt på grund av att näringsverksamhet ej bedrivs.¹³ Besparingen uppgår sammanlagt till cirka 2 miljon kronor per år.¹⁴

I samband med att bestämmelserna träder i kraft kan Skatteupplysningen förväntas få en ökning av samtalsmängden. Antalet samtal förväntas plana ut efter två år, när reglerna är kända.

Förslaget om uppgiftsskyldighet och möjlighet att förelägga den som är godkänd

Skatteverket skickade under år 2018 ut 103 000 förfrågningar i företagsregistreringsärenden. Det är dock inte tekniskt möjligt att redovisa hur många av dessa som faktiskt gäller frågor rörande godkännande för F-skatt. Utredningens förslag om en uppgiftsskyldighet kombinerad med en möjlighet att förelägga förbättrar Skatteverkets möjlighet att få in den information som krävs för att fatta korrekta beslut.

Ärenden som berörs av de ändrade reglerna om uppgiftsskyldighet och en möjlighet att förelägga den som är godkänd för F-skatt kommer att handläggas inom Skatteverkets beskattningsverksamhet. Kostnader kommer tillkomma för utskick av förelägganden och för hantering av returerna. Huruvida förslaget kommer påverka Skatteverkets handläggningskostnader, är svårt att bedöma då antalet berörda företag inte är möjligt att estimeras baserat på den information som utredningen fått del av. Förslaget bör leda till att handläggningstider kan förkortas genom att Skatteverket inte behöver söka företag i samma utsträckning. Skatteverket har inte kunnat uppskatta antalet förfrågningar som inte besvaras. Skatteverket har estimerat kostnaden för införande av systemstöd för förelägganden till 2,5 miljoner kronor. I beräkningen ingår bl.a. kostnader för förändringar i handläggningsstödet, framtagande av nya blanketter och etablering av dessa hos skanningsleverantör.

¹³ Utredningen använder samma tidsestimat som Skatteverket har tagit fram för ärendegruppen "näringsverksamhet bedrivs ej".

¹⁴ Beräkningen utgår ifrån en handläggningstid om i genomsnitt 30 minuter per ärende samt medelvärde av spannet på 5 000–10 000. Om denna schablonberäkning kan anses gällande även för återkallelsegrunden egen begäran så blir den uppskattade tidsbesparingen därmed 3 750 timmar. Skatteverkets schablonkostnad för handläggningstid är 530 kronor per timme.

Förslaget om en utvidgad prövning i vissa fall

Utredningens förslag innebär att även den som inte är företagsledare men har ett bestämmande inflytande ska prövas. Med bestämmande inflytande avses den som genom innehav av aktier eller andelar kontrollerar mer än 50 procent av rösterna. Utredningens förslag kommer också innebära att, när den sökande är fysisk person, så kommer fåmansföretag i vilka den fysiska personen har eller inom de senaste två åren haft ett bestämmande inflytande att omfattas. Den löpande kostnaden kommer bli den utökade tidsåtgången för den utvidgade prövningen som krävs av Skatteverket.

Enligt uppgift från Skatteverket godkändes cirka 40 000 aktiebolag för F-skatt under år 2018. Av dessa registrerades nästan 38 000 företag som fåmansbolag hos Bolagsverket. Vid en genomgång av motsvarande siffror för åren 2015–2018 kan i genomsnitt 96 procent av alla ansökningar gällande aktiebolag antas vara fåmansaktiebolag. Under år 2014 hade 90 634 fåmansföretag mer än en delägare, vilket motsvarar drygt 30 procent av fåmansföretagen.¹⁵ Utredningen har inte kunnat närmare beräkna hur många av dessa företag som har en delägare med bestämmande inflytande som också redan i dag är att anses som företagsledare. Ett rimligt antagande är dock att en stor del av fåmansföretagen redan omfattas av nuvarande bestämmelse om att företagsledare ska prövas. Utredningens förslag skulle emellertid kunna omfatta en extra person per fåmansföretag med mer än en delägare. Detta under förutsättningen att personen inte innehar en formell ställning men ändå kontrollerar företaget. Av det underlag utredningen har haft tillgång till så framgår inte antalet ägare som kontrollerar mer än 50 procent. Under antagandet att 10 procent av alla nyregistrerade fåmansföretag har en delägare med mer än 50 procent av rösterna men där denna inte har en formell ställning inom fåmansföretaget samt att förhållandet av nyregistrerade fåmansföretag är detsamma som för den existerande företagsbasen så leder utredningens förslag till att prövningen skulle omfatta cirka 1 100 fler personer per år.

I vissa fall kan prövningen även komma att gälla en delägars ägande i andra fåmansföretag. Under år 2014 fanns cirka 38 500 delägare i fåmansföretag som var delägare i mer än ett fåmansföretag,

¹⁵ SOU 2016:75 s. 120.

vilket utgör 13 procent av totalt antal registrerade. Av dessa 38 500, så var 33 000 delägare endast i två företag.¹⁶ Baserat på detta kan vi göra ett förenklat antagande att ungefär 25 procent av fåmansföretagen har en delägare som även är aktiv i ett annat fåmansföretag. Under antagande att nyregistrerade bolag har ett liknande förhållande, samt att 10 procent av ägarna är delägare till 50 procent men inte har en formell ställning i företaget så skulle dessa prövningar behöva göras på ungefär 500 ytterligare delägarskap per år.

I nuläget inhämtar Skatteverket uppgift endast om hur aktierna i ett fåmansbolag fördelas på delägarna. Då antalet företag som kan antas beröras av förslaget får anses som relativt begränsat bedömer utredningen att den administrativa kostnaden inte förändras nämnvärt, eftersom kontrollen av delägare bara utgör en mindre del av registreringsprocessen.

Förslaget som rör den som inte följt föreläggande att lämna uppgift

Enligt uppgift från Skatteverket fanns det under år 2017 cirka 90 000 företag som var godkända för F-skatt men som inte visat någon form av livstecken från sig, i vare sig inkomst- eller skattedeklaration.¹⁷ Detta innebär att en stor del av dessa kommer beröras av utredningens förslag. Kostnaderna för att förelägga dessa kan beräknas utifrån ett antagande om åtgärden primärt kommer vidtas införandeåret. Efter detta kommer förslaget inte årligen beröra någon större mängd personer, under förutsättningen att exempelvis förslaget om ett godkännande som kan tidsbegränsas visar sig effektivt. Ur ett systemvårdande perspektiv så är det ineffektivt att bearbeta samma företag kontinuerligt utan att kunna fatta ett beslut om återkallelse.

Skatteverket har uppskattat tidsåtgången för att hantera dessa ärenden till en timme per ärende. Med en schablonkostnad om 530 kronor per timme skulle då kostnaden för att hantera dessa 90 000 företag i så fall bli 47,7 miljoner kronor. Utredningen bedömer dock att kostnaden sannolikt kommer att bli lägre samt fördelas på ett flertal år.

¹⁶ A.a. s. 144.

¹⁷ Av dessa är cirka 60 000 juridiska personer och 30 000 fysiska personer. Se avsnitt 7.5.1 angående vilka som ingår i Skatteverkets beräkning.

Förslaget som rör den som brister i betalning av skatter och avgifter

Förslaget att den som ansöker om att bli godkänd inte får ha några skatteskulder som lämnats för indrivning

Förslaget kommer leda till att ärenden där en sökande har restförda skatteskulder kommer ta något längre tid att handlägga. I de fall en sökande åtgärdar bristerna innan beslut fattas så påverkas inte möjligheten att godkännas för F-skatt. Förslaget kan därför förväntas leda till att fler personer som vill bedriva näringsverksamhet med godkännande för F-skatt betalar sina skatteskulder.¹⁸

Förslaget att ändra obetydligt till ett halvt prisbasbelopp

Förslaget kommer bidra till en ökad tydlighet för såväl den enskilde som för Skatteverket. Dagens beloppsgräns om 20 000 kronor motsvarar närmast ett halvt prisbasbelopp, vilket i dag uppgår till 23 250 kronor. En ändring till ett halvt prisbasbelopp skulle alltså innebära en höjning av gränsen med 3 250 kronor. Det är en höjning som enligt utredningens mening är godtagbar i förhållande till de fördelar den föreslagna ändringen medför i övrigt. Utformningen av reglerna för återkallelse möjliggör att handläggningen i större grad kan automatiseras.

Ett tydligt identifierbart gränsvärde skapar bättre förutsättningar för en automatisering av åtminstone en del av företagsregistreringsärendena (se avsnitt 9.4.4). Antalet företag som kan få godkännandet återkallat enbart på grund av bristande betalning kan inte statistiskt identifieras, men antalet kan vid en försiktig uppskattning förväntas uppgå till 1 000 företag per år. Enligt Skatteverket skulle tidsvinsten per ärende vid en automatiserad återkallelse kunna uppgå till en timme per ärende – dvs. besparingen skulle kunna motsvara 700 000 kronor per år. Eftersom en helt automatiserad ärendehantering inte kan genomföras, mot beaktande av att andra återkallelsegrunder kräver en manuell handläggning, får en klart definierad beloppsgräns enbart vissa förbättringseffekter.

¹⁸ Utredningen bedömer, mot bakgrund av Kronofogdemyndighetens underlag att förslaget generellt sätt kan komma att leda till en preventiv effekt genom att det antingen förhindrar skulder från att byggas upp alternativt ökar incitamentet att betala in sina skatteskulder.

Förslaget som rör den som inte betalat tillbaka felaktigt utbetalat belopp i samband med rut- och rotarbeten

På sikt kan förslaget förväntas leda till att minska antalet återkrav samt leda till en minskning av det samlade felaktigt utbetalda beloppet. Eftersom konsekvenserna av att inte sköta sig i samband med rut- och rotarbeten blir tydligare och skärps bedömer utredningen vidare att bedrägerierna kommer att minska, vilket ger en positiv offentligfinansiell effekt. Skatteverket har inte kunnat uppskatta sina handläggningskostnader eller hur många som eventuellt skulle kunna beröras av förslaget.

Utredningen bedömer att förslaget inte innebär några ökade kostnader för Skatteverkets handläggning i samband med handläggningen av återbetalningarna rut- och rotarbeten. En ökad kostnad kan dock uppkomma genom att en underlåten återbetalning ska föranleda en återkallelse. Utredningen bedömer att den ökade kostnaden kan rymmas inom befintligt anslag.

Förslaget som rör den som missbrukat sitt godkännande

Förslaget om förtydligande av bestämmelsen om missbruk bedöms kunna öka Skatteverkets kostnader marginellt. Handläggning av ärenden vid misstanke om missbruk kommer liksom i dag kräva mer omfattande manuellt arbete. Då återkallelsegrunden i dag tillämpas mycket sällan och, enligt Skatteverket, enbart om godkännanden för F-skatt använts i ett uppenbart anställningsförhållande kommer en ökad tillämpning av bestämmelsen leda till ett ökat antal ärenden. Bestämmelsen kommer dock främst att aktualiseras i de fall som ett missbruk upptäcks i samband med revisioner och fördjupade kontroller varför förslaget inte torde medföra någon större ökning av kostnaderna.

Skatteverket har skönsmsigt uppskattat att antalet sådana ärenden inte kommer uppgå till fler än 10 per år och att varje sådant ärende inte bör ta mer än tio timmars handläggning i anspråk. Med en schablonkostnad på 530 kronor per timme för handläggning skulle den sammanlagda kostnaden kunna uppgå till cirka 53 000 kronor per år. Utredningen bedömer att den ökade kostnaden kan rymmas inom befintligt anslag.

9.4.2 Effekter för företag och enskilda

Utredningens förslag leder till ett flexiblarare förfarande vid ansökan om att bli godkänd för F-skatt. Förslagen minskar möjligheterna att missbruka F-skattesystemet genom att förutsättningarna för att motverka att företag skaffar sig konkurrensfördelar genom att kringgå skyddsregler för arbetstagare eller skatterättsliga regelverk, förbättras. Utredningen bedömer således att förslagen stärker företagets konkurrenskraft och skapar bättre och mer rättvisa spelregler för företagandet.

Små och medelstora företag har ofta svårare än stora företag att hantera förändringar i skatter och avgifter och ökade administrativa kostnader. Förslagen kommer att påverka företag i tjänstesektorn och främst mindre företag. Utredningen bedömer att förslagen sammantaget inte får några effekter på företagets administrativa börda.

Någon närmare bedömning av förslagets effekter på olika branscher har inte varit möjligt att göra.

Förslaget om att ett godkännande får tidsbegränsas i vissa fall

Förslaget medför ett flexiblarare förfarande för den som ansöker om att bli godkänd för F-skatt. Av utredningens underlag kan cirka 23 000 personer beräknas vara godkända för F-skatt endast under en kortare tid.¹⁹ Dessa utgör cirka 27 procent av de som totalt årligen godkänns för F-skatt eller 2,3 procent av det totala antalet företag som är godkända för F-skatt.²⁰ Utredningen bedömer att totalt 5 000–10 000 personer kommer att få sitt godkännande tidsbegränsat.²¹ Av dessa kan cirka 500 personer som har fått ett godkännande tidsbegränsat på initiativ av Skatteverket inte förväntas komma i gång med sin verksamhet.²² Dessa kommer tillsammans med de

¹⁹ Se avsnitt 5.6.2. Siffrorna där avser förhållandet för år 2015 och här för år 2017.

²⁰ Beräkningen avser förhållandet år 2017.

²¹ Under antagandet att andelen av dessa 23 000 som får sin F-skatt återkallad inom två år från registrering med återkallelsegrunden "egen begäran" korrelerar med återkallelsestatistiken i stort, samt antagandet att hälften av dessa vet att de inte kommer bedriva varaktig näringsverksamhet.

²² Utredningen har fått information från Skatteverket att cirka 1 000 registrerade företag finns inom gruppen som ska kontrolleras ytterligare. Utredningen anser att det råder tveksamheter kring denna siffra, då utredningen uppskattar att 1 500 ärenden avregistreras med återkallelsegrunden näringslivsverksamhet bedrivs ej under första året från registrering. Utredningen har använt sig av det lägre estimatet samt gjort ett antagande om att 50 procent av dessa aldrig kommer i gång med sin verksamhet.

som själva ansökt om tidsbegränsning inte behöva avregistrera sig och får därmed en administrativ lättnad. Detta beräknas leda till att de administrativa kostnaderna för personer som fått sitt godkännande tidsbegränsat kan antas minska med cirka 3 miljoner kronor per år.²³

Personer som inte bedriver varaktig verksamhet i landet skulle potentiellt kunna få en ökad administrativ kostnad om dessa väljer att ansöka om ett godkännande för F-skatt på viss tid. Dessa personer kommer visserligen med tiden bygga upp en rutin vilket på sikt sänker eventuella ökade administrativa kostnader.

Förslaget om uppgiftsskyldighet och en möjlighet att förelägga den som är godkänd

Utredningens förslag medför att den som är godkänd för F-skatt, på Skatteverkets begäran, ska tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för att kontrollera om förutsättningarna för att vara godkänd föreligger. Förslaget kommer leda till ett bättre beslutsunderlag för Skatteverket, vilket innebär att kvaliteten på registrerade uppgifter förbättras. Även företag som behöver kontrollera om andra företag, som de har affärsrelationer med, är godkända för F-skatt gynnas av ett mer korrekt register.

De flesta som är godkända svarar i dag på en förfrågan från Skatteverket och kommer således inte att beröras av förslaget. I de fall Skatteverket har anledning att skicka ut ett föreläggande är den administrativa bördan för den godkände att svara på ett sådant inte större än vid en ordinär förfrågan. Således påverkas inte företagens administrativa börda.

²³ Beräkningen utgår ifrån en schablonkostnad på 530 kronor i timmen och ett antagande om att det i genomsnitt tar 45 minuter att fylla i en anmälan om avregistrering (inkluderat eventuell kontakt med skatteupplysningen).

Förslaget om en utvidgad prövning i vissa fall

Förslaget medför att missförhållanden som kan hänföras till personer med ett bestämmande inflytande i vissa fall ska beaktas. Den som genom innehav av aktier, andra andelar eller medlemskap kontrollerar mer än 50 procent av det totala antalet röster i fåmansföretaget ska anses ha ett bestämmande inflytande.

Uppgifter om samtliga ägare i fåmansföretag lämnas redan i dag vid ansökan om godkännande för F-skatt. Någon skillnad i frågan om den administrativa bördan för företagen vid ansökan uppstår därför inte. Den som ansöker om att bli godkänd får dock ett ökat incitament att **kontrollera** den som har ett bestämmande inflytande. Utredningen bedömer att en kontroll av skötsamheten hos en person som ges det bestämmande inflytandet i ett företag i många fall torde ske redan i dag. När så inte är fallet kan en uppgift på ett enkelt sätt inhämtas genom ett registerutdrag från Kronofogdemyndigheten. Den förändring som utredningens förslag för med sig i det avseendet kan dock anses marginell. Förslaget kommer motverka att personer som avsiktligt undanhåller skatt och avgifter kringgår systemet och godkänns för F-skatt utan att uppfylla förutsättningarna. Detta stärker på sikt företagets konkurrenskraft och skapar bättre och mer rättvisa spelregler för företagandet.

Förslaget som rör den som inte följt föreläggande att lämna uppgift

Den nya återkallelsegrunden för den som inte följt ett föreläggande, att komma in med uppgifter som visar att förutsättningar för att vara godkänd, påverkar enligt utredningens bedömning inte den administrativa bördan för företagen. Detta eftersom återkallelse enligt förslaget endast aktualiseras i de situationer den godkände inte svarar på ett föreläggande. Förslaget kan inte heller anses få några andra konsekvenser vad avser att starta, driva eller utveckla företag.

Förslaget som rör den som brister i betalning av skatter och avgifter

Förslaget innebär att kraven på skötsamhet för den som vill anförtros ett godkännande för F-skatt höjs. Förslaget kommer beröra de personer som har restförda skatteskulder och vill bli godkända för F-skatt.

Enligt uppgift från Kronofogdemyndigheten så finns det i dagsläget cirka 14 000 fysiska personer som bedriver näringsverksamhet med skatteskulder som är restförda. Av dessa så är det cirka 2 000 personer som är godkända för F-skatt och är restförda för skattebelopp som understiger 20 000 kronor. Den totala skulden för dessa 2 000 personer uppgår till cirka 18 miljoner kronor. Förslaget innebär att den som ansöker måste betala sina skatteskulder för att bli godkänd. Förslaget kan därmed påverka möjligheten för skuldsatta personer att starta näringsverksamhet med ett godkännande för F-skatt.

Förslaget som rör den som inte betalat tillbaka felaktigt utbetalt belopp i samband med rut- och rotarbeten

Förslaget innebär att konsekvenserna av att den som är godkänd inte återbetalar felaktiga utbetalningar i samband med rut- och rotarbeten skärps. Enligt Skatteverket så betalar 90 procent av företagen tillbaka ett återkrav i tid, vilket gör att den stora majoriteten av företagen inte kommer att beröras av förslaget.²⁴ Genom förslaget motverkas missbruk av rut- och rotsystemet vilket på sikt leder till bättre och mer rättvisa spelregler för företagandet. Förslagen leder också till att en mer likartad behandling mellan de personer som inte sköter sina betalningar av skatter och de personer som inte sköter återbetalningar av felaktiga utbetalningar vid rut- och rotarbeten.

²⁴ Skatteverket, promemoria (2019), *Omedelbar verkställighet av beslut om återbetalning enligt busavdragets fakturamodell* (dnr 202 143715-19/113) s. 18.

Förslaget som rör den som missbrukat sitt godkännande

Förslaget medför att återkallelsegrunden missbruk av ett godkännande förtydligas i syfte öka tillämpningen av den nuvarande bestämmelsen. Syftet är att motverka allvarligt skattefusk och skatteundandragande. Bestämmelsen ska även fortsättningsvis användas restriktivt och tar sikte på mer allvarliga situationer. En person som får sitt godkännande för F-skatt återkallat på grund av missbruk får en karenstid på två år. Genom att personer som avsiktligt undanhåller skatt och avgifter inte kan godkännas för F-skatt inom karenstiden stärker detta på sikt företagets konkurrenskraft och skapar bättre och mer rättvisa spelregler för företagandet.

9.4.3 Effekter för andra

Kronofogdemyndigheten

Förslagen kan förväntas påverka Kronofogdemyndighetens verksamhet marginellt. Den föreslagna ändringen som rör ett tidsbegränsat godkännande för F-skatt kan inledningsvis innebära att antalet ärenden där utländska personer som inte bedriver näringsverksamhet är godkända för F-skatt minskar. Effekterna för Kronofogdemyndigheten beror på i vilken omfattning den utländska personen har påförts skatt som inte betalats och fordran lämnas vidare för indrivning. Förslag som medför ett ökat incitament att betala sina skatteskulder och återkrav i samband med rut- och rotarbeten innan ärendet lämnas för indrivning kan också förväntas påverka Kronofogdemyndigheten genom att inflödet av ärenden minskar. Några ökade kostnader med anledning av förslagen kan Kronofogdemyndigheten inte antas få.

De allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslagen som rör möjligheterna att återkalla ett godkännande kan antas medföra en viss ökning av antalet mål om återkallelse om F-skatt. Vidare kan antalet mål som rör ansökan och godkännande för F-skatt komma att öka. Förslagen om förtydliganden av vissa bestämmelser och det förbättrade underlaget i samband med ansökan skulle å andra sidan kunna leda till en minskning av antalet ärenden som överkla-

gas. Den ökning som förslagen skulle kunna innebära för de allmänna förvaltningsdomstolarnas arbetsbörda får därför sammantaget anses marginell och kan därmed hanteras inom befintligt anslag.²⁵

Andra myndigheter

Förslagen förväntas inte få några konsekvenser för andra myndigheter.

9.4.4 Effekterna av en utökad automatisering

Effekter för Skatteverket

Kostnader för en automatisering

Utöver de kostnader som ovan har redovisats för varje enskilt förslag, finns det en övergripande kostnad för den automatisering som förslagen föranleder. Denna kostnad har utredningen valt att redovisa separat. Enligt Skatteverkets uppskattningar beräknas kostnaden uppgå till totalt 10 miljoner kronor för automatisering. Därutöver tillkommer kostnader för systemstöd som är inräknat i kostnaderna för förslaget om föreläggande.

Besparingar genom effektivare ärendehantering

Enligt Skatteverket kommer ungefär hälften av ärendena gällande F-skatt, cirka 150 000, in via e-tjänsten. Av dessa är det cirka 45 000 ärenden som kan automatiseras till den grad att beslut kan fattas maskinellt, resterande 105 000 ärenden anser Skatteverket är för komplexa för att automatiseras utan någon form av handläggning innan ett beslut kan fattas. Dock kan samtliga ärenden automatiseras i registreringsfasen, vilket skulle medföra besparingar av cirka 6 250 arbetstimmar som motsvarar drygt tre helårsarbetskrafter. Dessa kan i stället användas för mer kvalificerad handläggning. De 45 000 ärenden som kan automatiseras fullt ut (ingen manuell handläggning

²⁵ Se också utredningens underlag i avsnitt 7.2.1 där det framgår vilka uppgifter som utredningen fått fram angående antal överklagade ärenden.

behövs) medför ytterligare tidsbesparingar på cirka 2 250 timmar per år vilket motsvarar ytterligare cirka en helårsarbetskraft.

Därutöver tillkommer en besparing i form av att mindre tid behöver läggas på riskvärdering av ärenden. Detta kan till en stor grad automatiseras, vilket innebär en tidsbesparing motsvarande 20 helårsarbetskrafter, under antagandet att varje ärende tar cirka 15 minuter att riskvärdera. Totalt renderar utredningens förslag i att drygt 24 helårsarbetskrafter²⁶ kommer kunna omfördelas och användas till mer djupgående utredningar, vilket enligt utredningens bedömning kommer leda till ett minskat skattefel.

Effekter för företagen

Förslagen som möjliggör en automatisering medför en effektivare handläggning från Skatteverket. Detta innebär kortare väntetid för personer som ansöker om ett godkännande för F-skatt. Enligt uppskattningar från Skatteverket så skulle en automatisering av ett ärende leda till att väntetiden kortas från 8,5 dagar i genomsnitt till bara några minuter innan ett ärende är redo för handläggning.²⁷ Dessutom skulle handläggningstiden kortas med två dagar om riskvärderingen automatiseras (gäller övriga ärenden utöver kategori 1). Detta leder till att företag som ansöker om att bli godkännande för F-skatt kommer kunna komma i gång med sin verksamhet snabbare.

9.5 Konsekvenser för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet

Utredningen bedömer att flera av förslagen får direkta effekter för att motverka skatterelaterad brottslighet och stärker det brottsförebyggande arbetet. Den effektivisering som förslagen i flera avseende bidrar till kan frigöra resurser som skulle kunna användas åt mer djupgående utredningar där risken för fel är som störst vilket leder till att fler brott kan upptäckas.

²⁶ Totalt 46 000 arbetstimmar vilket motsvarar en kostnad på drygt 24 miljoner kronor med beräknad arbetskostnad på 530 kronor/timmen. Detta blir cirka 1 miljon kronor per helårsarbetskraft.

²⁷ Enligt uppgift från Skatteverket är beräkningen gjort utifrån kategori 1-ärenden, vilka är den typen av ansökningar som kan godkännas direkt. Exempelvis en näringsverksamhet som redan startat upp där det inte finns någon risk för "smitta".

Förslaget att införa en uppgiftsskyldighet för den som är godkänd för F-skatt leder, tillsammans med förslagen om att utvidga möjligheterna att återkalla ett godkännande om förelägganden inte följs, till att brottslighet som begås med ett godkännande för F-skatt försvåras. Förslaget innebär att den som är godkänd för F-skatt och förhåller sig passiv efter ett föreläggande inte får behålla sitt godkännande för F-skatt. Som exempel kan nämnas när det framkommer omständigheter som tyder på att ett bolag har sålts till personer som kan ifrågasättas vara de som faktiskt kontrollerar företaget. Möjligheten att återkalla ett godkännande för F-skatt när ett föreläggande inte följs bedöms också få positiva effekter på det brottsförebyggande arbetet då det medför en möjlighet att återkalla ett godkännande för vilande bolag som inte kan visa att de bedriver näringsverksamhet. Detta motverkar möjligheterna att sälja bolag med ett godkännande för F-skatt som ska användas som brottsverktyg.

Förslaget om att utvidga prövningen till att omfatta missförhållanden till fler personer och, när det sökande är en fysisk person, till fler fåmansföretag, kan förväntas få positiva effekter för att förebygga skatterelaterad brottslighet. Främst genom att den utvidgade prövningen också träffar den eller de personer som faktiskt påverkar hur ett företaget används och hur det sköts (se närmare i avsnitt 8.4.2). Förslaget innebär till exempel att Skatteverket i vissa fall kan hindra en ansökan eller återkalla ett godkännande för F-skatt om det finns missförhållanden som kan hänföras till den som innehar det bestämmande inflytandet även om denne inte är formell företrädare. Förslaget får, framför allt tillsammans med möjligheten att återkalla ett godkännande för den som inte svarar på ett föreläggande, positiva effekter på det brottsförebyggande arbetet.

Förslaget om hinder för ett godkännande och grund för återkallelse för den som inte betalat tillbaka felaktigt utbetalt belopp vid återkrav i samband med rut- och rotarbeten kan förväntas få en positiv effekt för det brottsförebyggande arbetet. Förslaget bedöms leda till att fusk och bedrägerier i samband med rut- och rotarbeten kommer att minska genom en preventiv effekt.

Förslaget om återkallelse vid missbruk bedöms få en positiv effekt för det brottsförebyggande arbetet, då de personer som får sin F-skatt återkallad på grund av missbruk stängs ute från F-skattesystemet under en karenstid.

9.6 Konsekvenser för jämställdheten mellan kvinnor och män och de integrationspolitiska målen

Att bedriva näringsverksamhet i olika former har länge varit en sysselsättningsform som dominerats av män. Det kvinnliga företaget ökar dock i snabbare takt än det manliga, men från en avsevärt lägre bas. I den senaste F-skatteutredningen, *F-skatt åt fler*, framgick det att omkring 28 procent av alla företag år 2006 drevs av kvinnor, men för nystartade företag samma år var andelen högre, nämligen 35 procent. Denna trend har fortsatt även under åren 2007–2017 och har lett till en viss skiftning i könsfördelningen av företagsbasen. År 2007 var könsfördelningen för FA-skatt 66,8 procent män och 33,2 procent kvinnor, för år 2017 var fördelningen 63,3 procent män och 36,7 procent kvinnor. Gällande de som är godkända för F-skatt är förhållandet detsamma, år 2007 bestod basen för fysiska personer med godkännande för F-skatt av 72,7 procent män och 27,3 procent kvinnor, år 2017 var basens beståndsandelar 68,3 procent män och 31,7 procent kvinnor.

Det är vanligare att män bedriver företag i bolagsform än kvinnor.²⁸ Gällande utlandsfödda personer så är det vanligare att dessa bedriver företag som enskilda näringsidkare.²⁹ De två största sektorerna som arbetar med rut- och rotarbeten är städtjänster och byggtjänster. Den förstnämnda är en vanlig bransch för kvinnor att arbeta/driva företag i och den sistnämnda är mansdominerad.

Utredningens förslag medför en bättre kontroll av att näringskriterierna är uppfyllda vid ansökan om att bli godkänd för F-skatt och krav på högre skötsamhet i olika avseenden. Utredningen bedömer inte att förslagen påverkar jämställdheten mellan kvinnor och män eller de integrationspolitiska målen.

²⁸ Under år 2014 var 75 procent av K-10 blanketterna som lämnades in tillhörande manliga delägare enligt Skatteverket.

²⁹ Tillväxtverket (2015) *Starta företag nästan utan pengar*, s. 131. Utrikesfödda företagare är överrepresenterade i företagsformen enskild firma.

9.7 Konsekvenser för sysselsättningen och fördelningseffekter

Utredningen bedömer att förslagen inte får någon större effekt på sysselsättningen. Förslagen medför bl.a. att skattefusk och skatteundandragande motverkas vilket främjar en sund konkurrens mellan företag etablerade på den svenska marknaden. De personer som bedöms beröras är i huvudsak de som inte uppfyller förutsättningarna för att vara godkända för F-skatt antingen på grund av att de inte bedriver näringsverksamhet eller på grund av de på olika sätt brutit i sina åtaganden som följer av ett godkännande. För övriga personer, det vill säga den stora majoritet personer som bedriver företag och följer arbetsrättsliga och skatterättsliga regelverk, bedöms förändringarna främja konkurrenskraften.

Förslagen leder också till att det blir en tydligare och mer korrekt uppdelning mellan vad som ska beskattas i inkomstslaget tjänst och i näringsverksamhet. Detta minskar möjligheterna att ersätta arbetskraft som följer regler och avtal med svart arbetskraft, vilket i sig skulle kunna få en negativ effekt på sysselsättningen. Däremot blir det en bättre ordning på arbetsmarknaden, vilket medför bättre konkurrensvillkor för företag som följer avtal och regler och skapar en sundare arbetsmarknad.

Utredningens förslag kan få vissa fördelningseffekter, i termer av att förslagen kan leda till skiftningar mellan de olika inkomstslagen, i synnerhet mellan inkomst av näringsverksamhet och inkomst av tjänst då vissa av förslagen syftet till att komma till rätta med det falska egenföretagandet.

9.8 Förhållandet till regeringsformen och EU-fördragen

9.8.1 Regeringsformen (RF)

Rätten att bedriva näringsverksamhet ”näringsfriheten” hindrar inte att det införs generella inskränkningar för att tillgodose intressen som från allmänna utgångspunkter framstår som angelägna. Enligt den s.k. likhetsprincipen måste dock alla regleringar på närings- och yrkesfrihetens område vara generella på så sätt att alla ska ha möjlighet att konkurrera på lika villkor under förutsättning att de i övrigt

uppfyller de krav som kan ställas upp för just det yrket eller den näringsgrenen. Under dessa förutsättningar ska bestämmelsen förhindra att någon enskild ekonomiskt ska få gynnas på någon annans bekostnad (se avsnitt 3.3.1).³⁰ F-skattesystemet innebär att personer som uppfyller vissa förutsättningar kan godkännas för F-skatt. Något principiellt hinder mot den nuvarande ordningen finns inte. Frågan är om utredningens förslag innebär någon ändring i det avseendet.

Utredningens förslag om möjligheten att tidsbegränsa ett godkännande i vissa fall syftar till att förenkla förfarandet för såväl den enskilde som för Skatteverket och därtill verka för att endast den som uppfyller förutsättningarna ska vara godkänd (avsnitt 8.3.1). I samma syfte föreslås att kraven på den som vill vara godkänd för F-skatt skärps när det gäller skyldigheten att lämna uppgifter till Skatteverket (8.4.1). Dessa förslag leder inte till någon skillnad mot dagens ordning vad gäller möjligheterna att bedriva näringsverksamhet med ett godkännande för F-skatt utan leder till bättre förutsättningar för att säkerställa att det nuvarande systemet inte kringgås eller missbrukas. Något principiellt hinder mot förslagen kan därför inte anses föreligga.

I syfte att bl.a. säkerställa en effektiv skattekontroll och att motverka skattefusk och skatteundandragande lägger utredningen förslag om en utvidgad prövning i vissa fall (8.4.2) och högre krav på skötsamhet vad gäller betalning av skatter eller avgifter (8.5.2). Högre krav på skötsamhet ställs också på den som inte återbetalar felaktigt utbetalade belopp i samband med rut- och rotarbeten (8.5.3). Dessa förslag innebär en förändring i förhållande till det nuvarande regelverket som innebär att personer som inte uppfyller kraven enligt utredningens förslag inte kan bli godkända för F-skatt. För att dessa förslag ska ses som en inskränkning i näringsfriheten måste det i begreppet ”näringsfrihet” anses ingå någon form av rätt till att vara godkänd för F-skatt, som skulle inskränkas genom förslagen. Någon sådan finns inte enligt den nuvarande ordningen utan den som önskar vara godkänd för F-skatt får inom ramen för en prövning förhålla sig till de krav som ställs. Utredningens förslag innebär inte heller någon ändring i det avseendet. Utredningen bedömer vidare att även om förslagen var att se som en inskränkning skulle den motiveras med hänsyn till angelägna allmänna intressen.

³⁰ Prop. 1993/94:117 s. 50.

Det allmänintresse som tillgodoses är att en effektiv skattekontroll möjliggörs av samtliga näringsidkare som tilldelas F-skatt, vilket motverkar illojal konkurrens och bidrar till att förtroendet för skattesystemet kan upprätthållas. Det är här viktigt att notera att utredningens förslag är avgränsat till de personer som ansöker om att bli eller är godkända för F-skatt. Förslagen påverkar således inte de personer som bedriver näringsverksamhet utan att vara godkända för F-skatt. Det är också viktigt att notera att utformningen av utredningens förslag är avsett att träffa de aktörer som inte sköter sina åtaganden eller som på annat sätt missbrukat sitt godkännande.

Utredningens förslag bedöms vara förenliga med grundläggande principer om näringsfrihet.

9.8.2 EU-fördragen

Etableringsfriheten och fri rörlighet för tjänster

I fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget) fastställs principen att egenföretagare och ekonomiska aktörer som är etablerade på en medlemsstats territorium får bedriva ekonomisk verksamhet i samtliga medlemsstater. Egenföretagare och yrkesutövare eller juridiska personer som är lagligen verksamma i en medlemsstat har rätt att antingen bedriva stabil och kontinuerlig ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat (etableringsfrihet, artikel 49), eller tillfälligt erbjuda och tillhandahålla tjänster i andra medlemsstater samtidigt som de förblir etablerade i sitt ursprungsland (frihet rörlighet för tjänster, artikel 56).

Enligt artikel 49 i EUF-fördraget ska inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Enligt artikel 56 i EUF-fördraget ska *inskränkningar* i friheten att tillhandahålla tjänster inom unionen förbjudas beträffande medborgare i medlemsstater som har etablerat sig i en annan medlemsstat än mottagaren av tjänsten. Artikeln innebär även att det är nödvändigt att avskaffa varje inskränkning – även om den är tillämplig på inhemska tjänsteleverantörer och tjänsteleverantörer från andra medlemsstater utan åtskillnad – som innebär att den verksamhet som bedrivs av en tjänsteleverantör som är etablerad i en annan medlemsstat, där denne lagligen utför liknande tjänster, för-

bjuds, hindras eller blir mindre attraktiv. Det allmänna *diskrimineringsförbudet* följer av artikel 18 EUF-fördraget och förbjuder såväl öppen (även kallad direkt) som dold (även kallad indirekt) diskriminering på grund av nationalitet.

För att pröva om en åtgärd står i strid med EU:s fördrag eller inte har EU-domstolen i sin praxis utvecklat ett test som kallas för Gebhard-testet.³¹ Testet innehåller fyra förutsättningar som ska vara uppfyllda nämligen att, åtgärden ska vara tillämplig på ett icke-diskriminerande sätt, den ska framstå som motiverad med hänsyn till ett tvingande allmänintresse, den ska vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom den och den ska inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.

Utredningens förslag och förenligheten med EU-rätten

Frågan är om utredningens förslag är förenliga med de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till Europeiska unionen. Utredningens förslag rör de förutsättningar som ska gälla för att bli godkänd för F-skatt samt vad som ska utgöra grund för återkallelse. Sedan införandet av den tidigare gällande skattebetalningslagen (numera skatteförfarandelagen) år 1998 kan även en person som inte är skattskyldig i Sverige men som bedriver eller avser bedriva näringsverksamhet i landet bli godkänd för F-skatt.³² Förslagen berör därför såväl svenska som utländska personer som bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige med ett godkännande för F-skatt. Förslagen påverkar inte de personer som bedriver näringsverksamhet i Sverige utan att vara godkända för F-skatt.

Utredningens förslag om möjligheten att tidsbegränsa ett godkännande innebär att en sökande kan få sitt godkännande tidsbegränsat och att Skatteverket på eget initiativ ska tidsbegränsa ett godkännande när den sökande ännu inte bedriver men har för avsikt att bedriva näringsverksamhet (8.3.1). Möjligheten för den som ansöker att själv begära att ett godkännande tidsbegränsas kommer omfatta

³¹ I målet C-55/94 Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano, REG 1995 I-04165, punkt 37, tillämpades detta test där EU-domstolen angav att nationella åtgärder som kan hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheter som garanteras av fördraget ska uppfylla fyra förutsättningar.

³² Prop. 1996/97:100.

samtliga som bedriver näringsverksamhet i Sverige. När det gäller de fall där Skatteverket på eget initiativ tidsbegränsar ett godkännande för den som inte kommit i gång med sin verksamhet har den föreslagna ordningen utformats så att den administrativa bördan för företagen ska bli så liten som möjligt. Förslaget bygger därför på att den som på Skatteverkets initiativ fått ett godkännande tidsbegränsat på ett enkelt sätt ska få sitt godkännande tills vidare under förutsättning att näringsverksamheten faktiskt kommit i gång. När giltighetstiden går ut bör därför beslutet antingen upphöra att gälla eller, om det kan antas att näringsverksamhet bedrivs, automatiskt bli gällande tills vidare. Förutsättningarna för uppföljning mellan svenska och utländska företag med verksamhet här skiljer sig i stor grad åt. För svenska personer är uppföljningen i huvudsak automatiserad och utgår bl.a. ifrån inlämnade deklARATIONER men för utländska personer som inte har skyldighet att lämna inkomstdeklaration i Sverige sker uppföljningen många gånger på annat sätt och utgår ifrån annan dokumentation. Mot bakgrund av att en sådan automatisk förlängning med dagens system inte kan lösas för de utländska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige har utredningen bedömt att en utländsk person som är begränsat skattskyldig i Sverige och som ännu inte kommit i gång med sin verksamhet inte kommer kunna omfattas av bestämmelsen att ett godkännande ska tidsbegränsa på Skatteverkets initiativ. Denne kommer därför alltid få ett godkännande tills vidare om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda. För de som kommer i gång med sin näringsverksamhet kommer således effekterna för svenska och utländska personer inte skilja sig åt och bestämmelserna enligt förslaget kan enligt utredningens bedömning därför inte anses som diskriminerande. Frågan är också om förslaget kan betraktas som en inskränkning i den fria rörligheten för tjänster enligt artikel 56 EUF fördraget. Syftet med förslaget är att verka för att endast de som uppfyller kraven på att vara godkända för F-skatt är godkända och härigenom skapa bättre förutsättningar att säkerställa att det nuvarande systemet inte kringgås eller missbrukas. Därigenom syftar förslaget också till att förbättra konkurrensvillkoren för företag. Utan denna möjlighet saknar Skatteverket effektiva medel till uppföljning av att ett företags verksamhet uppfyller förutsättningarna för att vara godkänd för F-skatt när ansökan skett på avsikt, dvs. innan det går att bedöma att näringsverksamhet verkligen bedrivs. Förslaget är ägnat att säkerställa att detta mål uppnås och det kan inte anses

gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet. Utredningen bedömer att ovanstående utgör tvingande skäl av allmänintresse, varför förslaget, oavsett om det kan anses utgöra en inskränkning eller inte, är en tillåten sådan.

Förslaget om uppgiftsskyldighet, föreläggande och möjligheten till återkallelse för den som inte följer ett föreläggande att fullgöra denna uppgiftsskyldighet innebär att skyldigheten att lämna att lämna vissa uppgifter som finns i dag blir tydligare samt att det får konsekvenser att inte uppfylla denna skyldighet (8.4.1 och 8.5.1). Bestämmelserna gäller lika för svenska och utländska personer. Dessa bestämmelser kan enligt utredningens bedömning inte anses som diskriminerande. Bestämmelsen kan enligt utredningens bedömning inte heller betraktas som en inskränkning av den fria rörligheten för tjänster enligt artikel 56 EUF fördraget då det endast innebär att den som är godkänd ska kunna visa att förutsättningarna härför alltjämt föreligger.

Förslagen om en utvidgad prövning i vissa fall (8.4.2) och högre krav på skötsamhet vad betalning av skatter eller avgifter (8.5.2) samt krav på återbetalning av felaktigt utbetalade belopp i samband med rut- och rotarbeten (8.5.3) syftar alla till att öka kraven på skötsamhet för att vara godkänd för F-skatt. Dessa förslag innebär en förändring i förhållande till det nuvarande regelverket som innebär att personer som inte uppfyller kraven enligt utredningens förslag inte kan bli godkända för F-skatt. Bestämmelserna gäller dock lika för svenska och utländska personer. Dessa bestämmelser kan enligt utredningens bedömning inte anses som diskriminerande. Däremot skulle ett sådant krav kunna betraktas som en inskränkning i den fria rörligheten för tjänster enligt artikel 56 EUF fördraget. Syftet med bestämmelserna är att genom ökade krav på skötsamhet säkerställa en effektiv skattekontroll och att motverka skattefusks och skatteundandragande, vilket måste anses utgöra ett tvingande skäl av allmänintresse. Därtill syftar förslagen till att förbättra konkurrensvillkoren för företag. Förslagen är ägnade att säkerställa att dessa mål uppnås och det kan inte anses gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen. Kraven på skötsamhet utgör därför en tillåten inskränkning i den fria rörligheten för tjänster.

Sammantaget bedömer utredningen att de föreslagna bestämmelserna inte kan anses som diskriminerande. Inte heller kan förslagen enligt utredningens bedömning anses ge upphov till någon inskränkning som står i strid med EU-rätten.

10 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Utredningens förslag: Ändringarna i skatteförfarandelagen (2011:1244) ska träda i kraft den 1 januari 2021. För ansökningar som lämnats före ikraftträdandet gäller 9 kap. 1–3 §§ i den äldre lydelsen. Bestämmelsen i 9 kap. 5 § 8 gäller inte för återkrav som har beslutats före ikraftträdandet. Bestämmelsen i 9 kap. 6 § tillämpas inte på missförhållanden som uppkommit före ikraftträdandet.

Ändringen i socialavgiftslagen (2000:980) ska träda i kraft den 1 januari 2021.

Skälen för utredningens förslag

Med hänsyn till det övergripande syftet med ändringarna, nämligen att minska skattefusk och skatteundandragande och att bidra till ordning och reda på svensk arbetsmarknad vilket leder till en sundare konkurrens, anser utredningen att ändringarna i skatteförfarandelagen (2011:1244) bör träda i kraft så snart som möjligt. För att förslagen ska kunna genomföras krävs dock att Skatteverket får tid att förbereda vissa åtgärder och anpassa sina rutiner. Utredningen förutsätter att Skatteverket, genom informationsinsatser till de som berörs av förslaget, kommer att underlätta övergången till det nya systemet. De informationsinsatser som krävs för övergången till den nya ordningen är dock inte av den art och det omfång att lagens ikraftträdande av den anledningen bör uppskjutas. Det behövs vidare tid för den fortsatta beredningen av förslagen i Regeringskansliet och i riksdagen. De ändrade bestämmelserna i 9 kap. SFL bör kunna träda

i kraft den 1 januari 2021. Följdändringen i 2 kap. 5 § socialavgiftslagen (2000:980) bör även den träda i kraft den 1 januari 2021.

Utredningen bedömer att förslaget att ändra i bestämmelserna i 9 kap. 1–3 §§ SFL medför ett behov av övergångsbestämmelser för de ansökningar som lämnats före ikraftträdandet men ännu inte hunnit prövas vid tidpunkten för ikraftträdandet. För ansökningar som lämnats före ikraftträdandet bör därför 9 kap. 1–3 §§ tillämpas i den äldre lydelsen. Utredningen bedömer att förslaget att införa en ny grund för återkallelse i 9 kap. 5 § 8 SFL när den som är godkänd inte har följt ett beslut om återbetalning som har beslutats enligt 14 § lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete medför ett behov av övergångsbestämmelse. Bestämmelsen tillämpas inte när en återbetalning har beslutats före ikraftträdandet. Enligt utredningens bedömning medför också förslaget om ändring i den utvidgade prövningen i 9 kap. 6 § SFL ett behov av övergångsbestämmelse. När det gäller bestämmelsen om att även den som har ett bestämmande inflytande under vissa förutsättningar ska omfattas av en prövning om grund för återkallelse föreligger, bör den tillämpas endast på missförhållanden som uppkommit efter lagens ikraftträdande. Det innebär att bestämmelsen i den äldre lydelsen tillämpas på missförhållanden som uppkommit före ikraftträdandet. Utredningen bedömer att föreslagna övergångsbestämmelser skapar bäst förutsebarhet för vilka krav som följer av regleringen och ger goda förutsättningar för en smidig övergång till de nya bestämmelserna.

Den automatiserade handläggningen kommer att ske successivt i takt med att systemen kan anpassas hos Skatteverket. Utredningen ser dock ingen olägenhet med det som kan påkalla ett behov av en övergångsreglering. Förslagen medför inte heller i övrigt något behov övergångsbestämmelser.

11 Författningskommentarer

11.1 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs följande.

9 kap. Godkännande för F-skatt

Allmänt

Bestämmelserna i 9 kap. har såväl strukturerats om som omarbetats men innehållet motsvarar i stor utsträckning nuvarande bestämmelser.

Utredningens förslag medför att nya bestämmelser införs. I syfte att göra regelverket mer lättillgängligt och möjliggöra ett effektivare arbetssätt har också ett flertal av bestämmelserna omarbetats. Flera rubriker har ändrats eller lagts till. En uppdelning av vilka omständigheter som kan utgöra hinder för godkännande och vilka som kan utgöra grund för återkallelse har av samma skäl gjorts. För de bestämmelser som har sin motsvarighet i nuvarande bestämmelser är tidigare rättspraxis och motiv fortfarande relevanta och kan tjäna som vägledning för tillämpningen. Det finns paragrafer som endast har fått ny paragrafnumrering, ändrats språkligt eller så har ändringar av hänvisningar gjorts. I den utsträckning förslaget är avsett att ändra i sak anges det i författningskommentarerna.

Skälen för utredningens förslag finns i kapitel 8.

Beslut om godkännande

1 § Skatteverket ska efter ansökan godkänna den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige för F-skatt. Ett godkännande gäller tills vidare.

Giltighetstiden av beslut enligt första stycket ska dock begränsas om den sökande

1. begär det, eller

2. ännu inte bedriver men har för avsikt att bedriva näringsverksamhet.

Om en sökande begär ett godkännande för en begränsad tid ska giltigheten upphöra senast vid den tidpunkt sökanden har angett.

För en sökande som ännu inte bedriver, men har för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige ska giltigheten upphöra senast vid beslut om slutlig skatt det andra året efter det beskattningsår under vilket godkännandet har medgetts. Om det vid tidpunkten för giltighetens upphörande framgår att näringsverksamhet bedrivs ska godkännandet i stället förlängas utan ny ansökan.

Paragrafens *första stycke* anger grundförutsättningen för godkännande för F-skatt. Vad som avses med näringsverksamhet framgår av 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Ett beslut som inte tidsbegränsas enligt *andra stycket* gäller tills vidare.

Andra stycket innehåller bestämmelser om när ett godkännande för F-skatt ska tidsbegränsas.

Punkten 1 anger att giltighetstiden ska begränsas när den sökande begär det.

Punkten 2 anger att giltighetstiden ska begränsas när den sökande ännu inte bedriver men har för avsikt att bedriva näringsverksamhet. Liksom i dag ska med *avsikt* att bedriva näringsverksamhet avses att verksamheten kan beräknas starta inom tre månader från ansökningstillfället. Punkten omfattar ansökan som sker innan näringsverksamheten kommit i gång. Det kan som exempel omfatta den som ännu inte kommit i gång med sin verksamhet alls eller den som påbörjat ett uppdrag till exempel för sin tidigare arbetsgivare, och där det först efter en tid går att kontrollera om den uppgivna verksamheten är så självständig att den uppfyller näringskriterierna i 13 kap. 1 § IL.

Tredje och fjärde styckena anger beslutens giltighetstid. Giltighetstiden när ett godkännande tidsbegränsas på begäran av den sökande ska beslutas i enlighet med den sökandes begäran och någon automatisk förlängning ska inte ske i dessa fall. Den som önskar förlänga sitt godkännande efter att giltighetstiden gått ut kan på nytt ansöka om att bli godkänd för F-skatt. Giltighetstiden för ett godkännande som tidsbegränsats på Skatteverkets initiativ knyts till tidpunkten för beslut om slutlig skatt. Detta eftersom Skatteverket

senast vid denna tidpunkt har förutsättningar att kontrollera att näringsverksamheten faktiskt kommit i gång. För att bl.a. den som ansöker om ett godkännande i nära anslutning till ett beskattningsårs utgång inte ska få orimligt kort tid på sig att komma i gång med sin verksamhet ska beslutet automatiskt upphöra att gälla vid beslut om slutlig skatt senast *det andra året* efter det beskattningsår under vilket godkännandet har medgetts. Om det vid tidpunkten för giltighetstidens upphörande framgår att näringsverksamhet bedrivs ska godkännandet i stället förlängas tills vidare utan ny ansökan. I de fall då ett beslut om slutlig skatt inte ska fattas, till exempel för en person som är begränsat skattskyldig, kan inte godkännandet tidsbegränsas enligt punkten 2.

När det gäller frågan om rättsverkningarna av ett godkännande som har tidsbegränsats ska samma principer som tillämpas i dag vid en återkallelse av ett godkännande under ett pågående uppdrag tillämpas. Den aktuella tidpunkten när ett godkännande för F-skatt ska finnas för att ge rättsverkningar är antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut.

Att ett godkännande har tidsbegränsats utgör inte något hinder att återkalla ett godkännande innan tiden för giltighetstiden löpt ut. Om det finns omständigheter som ger anledning att anta att näringsverksamhet inte bedrivs eller kommer att bedrivas kan Skatteverket utreda förhållanden som tyder på att näringskriterierna inte är uppfyllda och aktivt besluta om en återkallelse. Ett godkännande som tidsbegränsats kan således upphöra på andra grunder även innan tiden för ett godkännande på viss tid går ut.

De närmare övervägandena redovisas i avsnitt 8.3.1.

2 § Skatteverket får besluta att ett godkännande för F-skatt för en fysisk person ska förenas med villkoret att det bara får återopas i hans eller hennes näringsverksamhet.

Skatteverket får besluta att ett godkännande för F-skatt som inte har förenats med ett villkor enligt första stycket ska bytas ut mot ett godkännande med ett sådant villkor.

Paragrafen motsvarar nuvarande 3 §. Ingen ändring i sak är avsedd utan bestämmelsen har endast fått en ny beteckning.

Hinder för att bli godkänd

3 § En ansökan ska inte godkännas om det finns skäligen anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivs. En ansökan som bara grundar sig på en delägars intäkter från ett svenskt handelsbolag ska inte godkännas.

En ansökan ska inte heller godkännas om den sökande eller någon som ska prövas enligt 4 §

1. har näringsförbud,
2. är försatt i konkurs,
3. inte har redovisat skatter eller avgifter enligt denna lag i en utsträckning som inte är obetydlig,
4. inte har följt ett föreläggande som har sänts ut om att lämna inkomstdeklaration eller sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 §,
5. inte har betalat skatter eller avgifter som lämnats för indrivning enligt denna lag eller inte har betalat motsvarande utländska skatter eller avgifter,
6. inte har följt ett beslut om återbetalning som har beslutats enligt 14 § lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete,
7. har fått ett godkännande återkallat enligt 5 § första stycket 3–8 så länge grunden för återkallelsen finns kvar, eller
8. har fått ett godkännande återkallat enligt 5 § första stycket 9, förrän två år efter senaste missbrukstillfället.

Om det finns särskilda skäl, får beslut om godkännande för F-skatt fattas trots vad som föreskrivs i andra stycket.

I paragrafen, som delvis är ny men till stora delar motsvarar nuvarande 1 § andra stycket, anges när hinder för godkännande för F-skatt finns.

Av *första stycket*, som motsvarar nuvarande 1 § andra stycket 1 och 2, följer att godkännande inte ska ske om det finns skäligen anledning att anta att det varken är eller kommer att vara fråga om näringsverksamhet. Här avses bl.a. det fallet att det av sökandes uppgifter framgår att verksamheten inte kan betraktas som näringsverksamhet eller att sökanden inte lämnat tillräckliga uppgifter som ger Skatteverket möjlighet att bedöma om näringskriterierna är uppfyllda. Även det fall då det av andra omständigheter framgår att sökanden inte kan bedriva verksamhet i Sverige till exempel på grund av att denne saknar rätt att vistas i Sverige omfattas. Inte heller ska en ansökan som bara grundar sig på en delägars intäkter från ett svenskt handelsbolag godkännas. Det ankommer på samma sätt som

i dag på Skatteverket att fastställa formulär för blanketter som används vid ansökan.

I *andra stycket* anges när det föreligger andra hinder för ett godkännande. Dessa tar inte bara sikte på den sökande utan, under vissa förutsättningar, även på annan. I vilken utsträckning annans förhållanden är relevanta vid ansökan att bli godkänd framgår av 4 §.

Punkten 1 motsvarar nuvarande 1 § andra stycket 3 d.

Punkten 2 motsvarar nuvarande 1 § andra stycket 3 e.

Punkten 3 motsvarar delvis nuvarande 1 § andra stycket 3 b. Punkten omfattar numer endast brister i redovisning. En ansökan ska inte godkännas om den som ska prövas inte har redovisat skatter och avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig. Förslaget medför inte någon ändring i sak.

Punkten 4 motsvarar delvis nuvarande 1 § andra stycket 3 c. Punkten har ändrats i förhållande till nuvarande bestämmelse på så sätt det inte längre finns någon motsvarande skrivning till ”eller har lämnat eller godkänt så bristfälliga uppgifter att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattning” då det får anses ligga i ett fullgörande av uppgiftsskyldigheten. Den som bedrivit näringsverksamhet och har förelagts att inkomma med inkomstdeklaration har inte uppfyllt sin uppgiftsskyldighet om denne till exempel inte också lämnat sin näringsbilaga (jfr RÅ 2003 not. 165). Förslaget medför inte någon ändring i sak.

Punkten 5 motsvarar delvis nuvarande 1 § andra stycket 3 b. Punkten har ändrats genom att begreppet obetydligt har tagits bort. Detta innebär att kraven på skötsamhet för den som ansöker om att bli godkänd för F-skatt höjs i fråga om betalning av skatter och avgifter. En ansökan ska inte godkännas om den som ska prövas inte har betalat skatter eller avgifter enligt skatteförfarandelagen eller motsvarande utländska skatter eller avgifter. Punkten omfattar dock endast brister i betalning av skatter och avgifter som lämnats för indrivning. Att en skuld lämnats för indrivning innebär att Skatteverket, efter skuldens förfallodag, har överlämnat den obetalda fordringen för indrivning (restföring) till Kronofogdemyndigheten. Den som har obetalda skatteskulder som lämnats för indrivning måste enligt punkten betala dessa innan en ansökan kan godkännas såvida det inte föreligger *särskilda skäl* enligt tredje stycket. Särskilda skäl kan exempelvis vara att den som ansöker gjort upp en avbetalningsplan eller annan betalningsuppställning och det kan förutsättas att den

totala skatteskulden blir betald inom rimlig tid och att betalningsuppgörelsen följs.

Punkten 6 är ny. Hinder för godkännande föreligger när en sökande har en obetald återbetalningsskuld som uppstått på grund av en felaktig utbetalning i samband med rut- och rotarbeten. Bestämmelsen omfattar de fall då arbetet har utförts utomlands och utföraren inte har bedrivit någon näringsverksamhet i Sverige och en utbetalning skett till en utförare som inte är godkänd för F-skatt (67 kap. 17 § IL). Beslutet om återbetalning ska ha vunnit laga kraft för att hinder ska anses föreligga.

Punkten 7 är ny. Punkten förtydligar vad som gäller för de som tidigare varit godkända för F-skatt men har fått sitt godkännande återkallat. Av punkten framgår att ett nytt godkännande för F-skatt får beslutas endast om de brister som varit grund för återkallelsen har undanröjts. I dessa fall har den som är godkänd möjlighet att själv påverka och avhjälpa att hindret för godkännandet undanröjs. Införandet av punkten medför inte någon ändring av sak eftersom redan nuvarande koppling mellan förutsättningarna för godkännande och grunder för återkallelse innebär att ett godkännande för F-skatt kan meddelas så snart det missförhållande som hindrar ett godkännande (och varit grund för återkallelse enligt 4 § första stycket 2) har undanröjts.

Punkten 8 är ny men motsvarar delvis nuvarande 1 § andra stycket 3 a. Punkten förtydligar vad som gäller för de som tidigare varit godkända men fått sitt godkännande återkallat på grund av missbruk. En ansökan ska liksom tidigare inte godkännas om den som ansöker fått sitt godkännande återkallat på grund av missbruk förrän två år efter det senast missbrukstillfället. Ändringen innebär således inte någon ändring i sak.

I *tredje stycket* anges att beslut om godkännande för F-skatt på samma sätt som i dag får fattas trots vad som föreskrivs i *andra stycket* om det finns särskilda skäl. Förslaget innebär i denna del inte någon ändring i sak.

De närmare övervägandena redovisas i avsnitt 8.5.2, 8.5.3 och 8.6.1.

4 § Om den sökande är ett *fåmansföretag* ska prövningen enligt 3 § andra stycket även avse företagsledare och annan fysisk person som har bestämmande inflytande över företaget. Även andra fåmansföretag som han eller

hon är eller under de senaste två åren har varit företagsledare i eller haft bestämmande inflytande över ska prövas.

Om den sökande är en *fysisk person*, som är eller under de senaste två åren har varit företagsledare i eller haft bestämmande inflytande över ett fåmansföretag, ska prövningen enligt 3 § andra stycket även avse det företaget.

Hinder föreligger endast vid sådana missförhållanden som kan hänföras till företagsledaren eller den med bestämmande inflytande.

Den som genom innehav av aktier, andra andelar eller medlemskap kontrollerar mer än 50 procent av det totala antalet röster i fåmansföretaget ska anses ha ett bestämmande inflytande.

Det som sägs i första – fjärde styckena om fåmansföretag gäller även fåmanshandelsbolag.

Paragrafen är ny men motsvarar delvis nuvarande 2 §. Bestämmelsen anger när även andra än den sökande ska omfattas av prövningen i 3 §.

I *första stycket* regleras prövningens omfattning när den som ansöker om ett godkännande är ett *fåmansföretag*. Ändringen innebär att prövningen utöver företagsledare också ska omfatta en fysisk person med *bestämmande inflytande* över fåmansföretaget även om denne saknar en formell ställning i företaget. Även andra fåmansföretag som denne har eller inom de senaste två åren har haft bestämmande inflytande över ska omfattas.

I *andra stycket* regleras prövningens omfattning när den som ansöker om ett godkännande är en *fysisk person*. Ändringen innebär att prövningen nu, utöver fåmansföretag där denne varit företagsledare i, även ska omfatta de fåmansföretag som sökanden under de senaste två åren har eller har haft ett bestämmande inflytande över.

Närstående till den som har det bestämmande inflytandet ska inte omfattas av prövningen. Sambandet mellan en företagsledare och det fåmansföretag där han eller hon tidigare har varit företagsledare bryts efter två år. Motsvarande gäller för den med ett bestämmande inflytande.

Av *tredje stycket* framgår att bara missförhållanden i fåmansföretaget som kan hänföras till företagsledaren eller den med ett bestämmande inflytande kan utgöra hinder för godkännande.

Av *fjärde stycket* följer att den som genom innehav av aktier, andra andelar eller medlemskap kontrollerar mer än 50 procent av det totala antalet röster ska anses ha bestämmande inflytande över fåmansföretaget.

De närmare övervägandena redovisas i avsnitt 8.4.2.

Grunder för att återkalla godkännande för F-skatt

5 § Skatteverket ska återkalla ett godkännande för F-skatt om den som är godkänd

1. begär det,
2. inte kan antas bedriva näringsverksamhet i Sverige,
3. har meddelats näringsförbud,
4. har försatts i konkurs,
5. inte har redovisat skatter eller avgifter enligt denna lag i en utsträckning som inte är obetydlig,
6. inte har följt ett föreläggande om att lämna inkomstdeklaration eller sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 §, eller inte har följt ett föreläggande som sänts ut om att fullgöra sin uppgiftsskyldighet enligt 7 §,
7. inte har betalat skatter eller avgifter enligt denna lag eller motsvarande utländska skatter eller avgifter, till ett belopp som sammanlagt uppgår till ett halvt prisbasbelopp,
8. inte har följt ett beslut om återbetalning som har beslutats enligt 14 § lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete,
9. inom de senaste två åren har brutit mot villkor som har meddelats enligt 2 §, eller på annat sätt har missbrukat ett godkännande och därigenom gett upphov till fara för att skatter eller avgifter undandras och missbruket inte är obetydligt

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket avstå från återkallelse enligt första stycket 3–9.

I paragrafen, som är delvis ny men till stora delar motsvarar nuvarande 1 § andra stycket och 4 §, anges när grund för att återkalla ett godkännande för F-skatt föreligger.

Punkten 1 motsvarar nuvarande 4 § 1 och anger att återkallelse ska ske när den som är godkänd begär det. Någon ändring i sak är inte avsedd.

Punkten 2 anger att ett godkännande ska återkallas när näringsverksamhet inte kan antas bedrivas i Sverige. Den nya regleringen innebär inte någon ändring i förhållande till det beviskrav som gäller enligt nuvarande regler. Återkallelse ska således ske i de fall Skatteverket har skälig anledning att anta att näringsverksamhet inte bedrivs i Sverige. För att en fysisk eller en juridisk person ska få vara godkänd för F-skatt ska personen aktivt bedriva näringsverksamhet, dvs. det ska pågå någon form av verksamhet eller aktivitet. Om en fysisk person som är godkänd inte kan antas ha möjlighet att bedriva verksamhet i Sverige till exempel genom att den som är godkänd inte

längre har rätt att vistas i landet föreligger skäligen anledning att anta att näringsverksamhet i Sverige inte bedrivs. För att återkallelse ska få ske måste, liksom i dag, utredningsmaterialet ha förändrats, dvs. det måste ha tillkommit någon ny omständighet. Förhållandena behöver dock inte ha förändrats sedan godkännandet utan det är tillräckligt att det kommer fram nya omständigheter, dvs. uppgifter om tidigare okända förhållanden.

Punkten 3 motsvarar nuvarande 1 § andra stycket 3 d.

Punkten 4 motsvarar nuvarande 1 § andra stycket 3 e.

Punkten 5 motsvarar delvis nuvarande 1 § andra stycket 3 b. Punkten omfattar numera endast brister i redovisning. Ett godkännande ska återkallas om den som ska prövas inte har redovisat skatter och avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig. Ändringen medför inte någon ändring i sak.

Punkten 6 motsvarar delvis nuvarande 1 § andra stycket 3 c. Punkten har utvidgats i förhållande till nuvarande bestämmelse. Grund för återkallelse föreligger så som i dag då den som förelagts att lämna sin inkomstdeklaration eller sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 §, inte följer Skatteverkets föreläggande. Grund för återkallelse föreligger också då den som är godkänd förelagts att komma in med uppgifter enligt 7 § inte fullgör sin skyldighet. Grund för återkallelse finns då ett föreläggande om att fullgöra uppgiftsskyldigheten har sänts ut. Detta innebär att det inte ställs krav på att den uppgiftsskyldige ska ha tagit del av föreläggandet. Ett föreläggande som har sänts ut till gällande folkbokföringsadress eller, vad gäller juridiska personer registrerad postadress, anses normalt utsänt i paragrafens mening. När det gäller fysiska personer som inte är folkbokförda i Sverige och vid ansökan lämnat en adress i utlandet finns ingen skyldighet att anmäla nya adressuppgifter till Skatteverket. För det fall att ett föreläggande i dessa fall kommer i retur får återkallelse inte ske på den grunden att den som är godkänd inte har svarat på ett föreläggande som sänts ut. Punkten har också ändrats i förhållande till nuvarande bestämmelse på så sätt det inte längre finns någon motsvarande skrivning till ”eller har lämnat eller godkänt så bristfälliga uppgifter att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattning” då det får anses ligga i ett fullgörande av uppgiftsskyldigheten. Den som bedrivit näringsverksamhet och har förelagts att inkomma med inkomstdeklaration har inte uppfyllt sin uppgiftsskyldighet om

denne till exempel inte också lämnat sin näringsbilaga (jfr RÅ 2003 not. 165).

Punkten 7 motsvarar delvis nuvarande 1 § andra stycket 3 b när det gäller brister i betalning av skatter och avgifter. Formuleringen ”*i en utsträckning som inte är obetydlig*” har bytts ut mot ett halvt prisbasbelopp. Ändringen innebär att den beloppsgräns om 20 000 kronor, med en beräkning utifrån dagens basbelopp, som Skatteverket tillämpar i dag höjs med 3 250 kronor. Någon egentlig ändring i sak är inte avsedd.

Punkten 8 är ny. Grund för återkallelse föreligger när den som är godkänd har en obetald återbetalningsskuld som uppstått på grund av en felaktig utbetalning i samband med rut- och rotarbeten. Beslutet om återbetalning ska ha vunnit laga kraft för att grund för återkallelse av ett godkännande ska anses föreligga.

Punkten 9 motsvarar nuvarande 1 § andra stycket 3 a. Bestämmelsen reglerar återkallelse för den som inom de senaste två åren har brutit mot villkor som har meddelats enligt 2 §. Bestämmelsen reglerar även återkallelse när den som är godkänd missbrukat sitt eget godkännande på annat sätt. För att ett missbruk av ett godkännande ska anses föreligga ska det finnas en koppling till godkännandet för F-skatt. Så är till exempel fallet när ett godkännande utgör en förutsättning för möjligheten att undanhålla skatter och avgifter. Vidare måste agerandet, exempelvis utfärdande av osanna fakturor, gett upphov till fara för att skatter och avgifter undanhålls. Med fara förstås konkret fara, dvs. en beaktansvärd risk. Återkallelse får endast ske om missbruket inte är obetydligt. Bestämmelsen ska även fortsättningsvis tillämpas restriktivt.

Av *andra stycket* följer att Skatteverket får avstå från återkallelse om det finns särskilda skäl. Något behov av att med stöd av särskilda skäl underlåta återkallelse vid egen begäran eller när näringsverksamhet inte bedrivs finns inte. Bestämmelsen är därför, till skillnad mot nuvarande reglering, begränsad till övriga återkallelsegrunder, dvs. de som regleras i första stycket 3–9.

De närmare övervägandena redovisas i avsnitt 8.5.1, 8.5.2, 8.5.3. och 8.6.1.

6 § Om den som är godkänd är ett *fåmansföretag* ska prövningen enligt 5 § första stycket 3–9 även avse företagsledare och annan fysisk person som har bestämmande inflytande över företaget. Även andra fåmansföretag som han eller hon är eller under de senaste två åren har varit företagsledare i eller haft bestämmande inflytande över ska prövas.

Om den som är godkänd är en *fysisk person*, som är eller under de senaste två åren har varit företagsledare i eller haft bestämmande inflytande över ett fåmansföretag, ska prövningen enligt 5 § första stycket 3–9 även avse det företaget.

Grund för återkallelse föreligger endast vid sådana missförhållanden som kan hänföras till företagsledaren eller den med ett bestämmande inflytande.

Den som genom innehav av aktier, andra andelar eller medlemskap kontrollerar mer än 50 procent av det totala antalet röster i fåmansföretaget ska anses ha ett bestämmande inflytande.

Det som sägs i första – fjärde styckena om fåmansföretag gäller även fåmanshandelsbolag.

Paragrafen är ny men motsvarar delvis nuvarande 2 §. Bestämmelsen anger när även andra än den som är godkänd ska omfattas av prövningen i 5 §.

I *första stycket* regleras prövningens omfattning när den som är godkänd är ett *fåmansföretag*. Ändringen innebär att prövningen utöver företagsledare också ska omfatta en fysisk person med *bestämmande inflytande* över fåmansföretaget, även om denne saknar en formell ställning i företaget. Även andra fåmansföretag som denne har eller inom de senaste två åren har haft bestämmande inflytande över ska omfattas.

I *andra stycket* regleras prövningens omfattning när den som är godkänd är en *fysisk person*. Ändringen innebär att prövningen nu, utöver fåmansföretag där denne varit företagsledare i, även ska omfatta de fåmansföretag som den godkände under de senaste två åren har eller har haft ett bestämmande inflytande över.

Närstående till den som har det bestämmande inflytandet ska inte omfattas av prövningen. Sambandet mellan en företagsledare och det fåmansföretag där han eller hon tidigare har varit företagsledare bryts efter två år. Motsvarande gäller för den med ett bestämmande inflytande.

Av *tredje stycket* framgår att bara missförhållanden i fåmansföretaget som kan hänföras till företagsledaren eller till den med ett bestämmande inflytande kan utgöra grund för återkallelse.

Av *fjärde stycket* framgår att den som genom innehav av aktier, andra andelar eller medlemskap kontrollerar mer än 50 procent av det totala antalet röster ska anses ha bestämmande inflytande.

De närmare övervägandena redovisas i avsnitt 8.4.2.

Uppgiftsskyldighet och föreläggande

7 § Om Skatteverket begär det, ska den som är godkänd tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för att kontrollera om förutsättningarna för att vara godkänd föreligger.

Skatteverket får förelägga den som inte fullgör sina skyldigheter enligt första stycket att fullgöra dem.

Paragrafen är ny. I paragrafens *första stycke* regleras den godkändes skyldighet att tillhandahålla handlingar och lämna upplysningar som behövs för att kontrollera att förutsättningar för att vara godkänd för F-skatt föreligger. Uppgiftsskyldigheten omfattar endast att, på begäran av Skatteverket, inkomma med sådana handlingar eller upplysningar som har betydelse för bedömningen av om kraven för att vara godkänd enligt 9 kap. är uppfyllda. Det kan exempelvis handla om uppgift som visar att en utländsk näringsidkare inte har skatteskulder i hemlandet eller att den godkände ska inkomma med uppgifter som visar att den som prövats vid ansökan fortfarande är den som ska prövas.

Av *andra stycket* följer att om den som är godkänd inte fullgör sina skyldigheter enligt *första stycket* får Skatteverket förelägga denne att fullgöra dem. Bestämmelsen ska tillämpas när den som är godkänd inte svarar på en förfrågan från Skatteverket eller om det skulle visa sig att lämnade uppgifter innehåller sådana brister eller felaktigheter att det ändå inte går att bedöma om förutsättningar föreligger. Av förelägandet ska tydligt framgå vilka uppgifter som behövs för Skatteverkets bedömning. Skatteverket bör normalt inte i första hand använda sig av föreläggandebefogenheten.

Ett beslut om föreläggande enligt denna paragraf omfattas av samma överklagandeförbud som andra förelägganden utan vite. Ett sådant finns i 67 kap. 5 § första stycket 2.

De närmare övervägandena redovisas i avsnitt 8.4.1.

10 kap. Skatteavdrag för preliminär skatt

11 § Skatteavdrag ska inte göras om den som tar emot ersättning för arbete är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut.

Om mottagaren är godkänd för F-skatt med villkor enligt 9 kap. 2 §, gäller första stycket bara om godkännandet återopas skriftligen.

Paragrafen innehåller ett undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag. Ändringen i andra stycket innebär ingen ändring i sak utan följer av att nuvarande 9 kap. 3 § ges en ny beteckning.

11.2 Förslaget till lag om ändring i socialavgiftslag (2000:980)

Härigenom föreskrivs följande.

2 kap. Arbetsgivaravgifter

5 § Arbetsgivaravgifter ska inte betalas om den som tar emot ersättning för arbete är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut. En uppgift om godkännande för F-skatt från mottagaren får godtas om den lämnas i en handling som upprättas i samband med uppdraget och som innehåller nödvändiga identifikationsuppgifter för utbetalaren och mottagaren. Om utbetalaren känner till att en uppgift om godkännande för F-skatt är oriktig, får den inte godtas.

Om mottagaren är godkänd för F-skatt med villkor enligt 9 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244), gäller första stycket första meningen bara om godkännandet återopas skriftligen.

Första och andra styckena gäller inte ersättning från semesterkassa.

Paragrafen reglerar ett godkännandes rättsverkningar på avgiftsområdet. Ändringen innebär ingen ändring i sak utan följer av att nuvarande 9 kap. 3 § skatteförfarandelagen ges en ny beteckning.

Särskilda yttranden

Särskilt yttrande av experterna

Lynda Ondrasek Olofsson och Patrick Krassén

Inledning

Sedan F-skattereformen 1993 har F-skattesystemet utretts ett flertal gånger. Uppdragens syfte har skiftat, men gemensamt för de lagändringsförslag som antagits har varit att den modell som infördes 1993 har värnats. Även den nu aktuella utredningen uttalar vikten av att det huvudsakliga syftet med F-skattesystemet ska värnas. Med hänsyn till de förslag utredningen lägger fram anser vi dock att förslagen inte är ägnade att värna systemet, utan i stället riskerar att resultera i försämrad tillit till F-skattesystemet samt på ett allvarligt sätt försämrade rättssäkerheten för landets företagare. Nedanstående delar av utredningens förslag skulle, enligt vår uppfattning, leda till så allvarliga konsekvenser i dessa avseenden att de inte bör genomföras.

- Skatteverket ska, inom mycket vida och oprecisa ramar, få förelägga företagare med F-skatt att lämna de uppgifter ”som behövs” för att kontrollera om F-skatten ska återkallas eller ej. Följs inte föreläggandet ska F-skatten återkallas, även om den uppgiftsskyldige företagaren inte tagit del av föreläggandet.
- Genom en utvidgad prövning för godkännande och återkallelse av F-skatt i fåmansföretag ska en majoritetsägare utan formell ställning i företaget prövas på samma sätt som företagsledare i företaget. Detta trots att denna majoritetsägare saknar formella möjligheter att besluta i verksamheten. Förslaget innebär ett slags strikt ansvar för majoritetsägare i fåmansföretag.

- Företagare, vars kunder använder sig av rot- och rutavdrag, ska få sin F-skatt återkallad för det fall företagaren inte återbetalar felaktigt utbetalt belopp och beslutet vunnit laga kraft. Problemet är i dag marginellt – för 2017 handlade det om 12 miljoner kronor av 13,9 miljarder kronor som utbetalats. Många gånger hänför sig felaktiga utbetalningar dessutom till kunden och inte till företagaren. Därtill är reglerna krångliga, även för Skatteverket, varför verket krävt återbetalning i flera fall som sedan ändrats i Högsta förvaltningsdomstolen. Många företagare har drabbats av återbetalningskrav som visat sig ”felaktiga” i efterhand. Utredningen föreslår att F-skatten ska återkallas, vilket är ett långtgående ingrepp.
- Den s.k. generalklausulen om hinder för godkännande och grund för återkallelse vid missbruk utvidgas. En tillämpning av bestämmelsen medför i praktiken ett näringsförbud under två års tid och är således mycket ingripande. Utifrån vad som beskrivs i betänkandet är det tämligen oklart i vilka situationer bestämmelsen kan komma att tillämpas

Nedan redogör vi för hur vi ser på utredningens uppdrag och förutsättningar samt lämnar närmare synpunkter på de förslag där vi inte delar utredningens bedömningar.

Utredningens uppdrag och förutsättningar

Enligt direktiven ska utredningen se över F-skattesystemet och analysera effekterna i vissa avseenden av bestämmelsernas utformning och tillämpning. Syftet med översynen är bl.a. att bekämpa skattefusk och skatteundandragande. Enligt direktiven är det vidare viktigt att skapa så goda villkor som möjligt för att starta, driva och utveckla företag. Mot denna bakgrund har i utredningens uppdrag också ingått att analysera hur aktuella bestämmelser om F-skatt inverkar på dessa villkor, och att analysera och redogöra för om det finns behov av att ändra bestämmelserna rörande F-skatt. Om det finns behov av att ändra bestämmelserna ska förslagen ha som utgångspunkt att förbättra villkoren för att starta, driva och utveckla företag samt bidra till en ökad sysselsättning.

Enligt vår uppfattning har utredningen brustit i denna del av uppdraget. Utredningen saknar i stort en analys och bedömning av på

vilket sätt förslagen skulle förbättra villkoren för att starta, driva och utveckla företag samt bidra till en ökad sysselsättning. Perspektivet i betänkandet har en stark slagsida mot utökade kontroller, sanktioner och begränsningar av möjligheten att få och inneha godkännande för F-skatt. Att stävja och beivra osund konkurrens är av vikt, men det är bara en av flera faktorer för ett förbättrat företagsklimat. Frånvaron av analyser och förslag avseende förenklingar och förbättringar för de företagare som inte missbrukar systemet är beklagligt.

För att studera F-skattesystemets betydelse i syfte att förebygga skattefusk och skatteundandragande har utredningen utgått från vad Skatteverket uppger rörande det kontrollerbara skattefelet i årsredovisningen för 2018. Av årsredovisningen framgår att det kontrollerbara skattefelet bland små och medelstora företag grundas på att Skatteverket gjort slumpmässiga kontroller av aktiebolag och enskilda näringsidkare med en omsättning över 100 000 kronor för åren 2014–2016. Stora skattebetalare samt finansiella, utländska och offentligt ägda företag har exkluderats. Kontrollerna sägs ha genomförts med revisioner. Hur många framgår inte av årsredovisningen. Däremot framgår av Skatteverkets årsredovisning för 2016 att det totala antalet revisioner som genomförts under åren 2014–2016 ligger på i genomsnitt 3 034. Utifrån beräkningen att det finns ungefär en miljon företag i det svenska näringslivet skulle det innebära att cirka tre promille av företagen är föremål för revision per år. Med hänsyn till att de stora skattebetalarna undantagits – vilka rimligtvis borde vara föremål för mer frekventa revisioner än de mindre skattebetalarna – lär det inte ens vara fråga om tre promille bland de små och medelstora företagen som varit föremål för revision på ett år. För övrigt framgår av årsredovisningen för 2018 att det totala antalet revisioner nu är nere i 2 236. Även om Skatteverket skulle ta med samtliga revisioner bland små och medelstora företag – vilket knappast är troligt – bygger beräkningarna på ett mycket litet underlag. Till detta kommer osäkerheten om huruvida, och i så fall hur, Skatteverket har viktat betydelsen av omständigheten att verket riktar in sin kontrollverksamhet i form av revisioner på företag där de största bristerna bedöms förekomma. Mot den här bakgrunden och med hänsyn till att Skatteverket inte längre gör beräkningar av det dolda skattefelet – beräkningar som utsatts för mycket stark kritik från flera håll – anser vi att det inte går att dra några andra slutsatser än att skattefelet är förknippat med mycket stor osäkerhet.

Vad sedan gäller möjligheterna att med förändringar i F-skattesystemet motverka skattefusk och skatteundandragande saknas problembeskrivningar som visar Skatteverkets behov av de ändringar som föreslås. Skatteverket har inte heller dokumenterat de uppföljningar av systemet som regeringen tidigare uppmanat verket till. I beskrivningen av föreslagna åtgärder saknas koppling mellan syftet, dvs. att minska skattefelet, och föreslagna åtgärder. Några beräkningar rörande förslagets påverkan på skattefelet anses inte heller möjliga att göra. Trots dessa omständigheter lägger utredningen fram förslag som kraftigt riskerar att försämra tilliten till F-skattesystemet samt på ett mycket allvarligt sätt försämra rättssäkerheten för landets företagare.

Våra synpunkter på utredningens förslag

Tidsbegränsade godkännanden när ansökan sker på avsikt

Enligt uppgift från Skatteverket som återges i betänkandet har under 2018 drygt 1 000 personer godkänts för F-skatt på avsikt att bedriva näringsverksamhet, dvs. innan verksamheten har kommit i gång. Utredningen anger dock att denna siffra bör behandlas med stor försiktighet och även om antalet är oklart anser utredningen att förslaget om tidsbegränsning bör genomföras.

Vi ifrågasätter behovet av att kunna tidsbegränsa ett godkännande för F-skatt när ansökan sker på avsikt att bedriva näringsverksamhet. Som framgår av betänkandet innebär det nuvarande systemet ett slags godkännande på viss tid i de situationer där F-skatt beviljas på en avsikt att bedriva näringsverksamhet. I dessa fall är det redan i dag tydligt att bedömningen är preliminär och att Skatteverket ska följa upp huruvida näringsverksamheten kommit i gång.

Vi anser att det finns en risk för ökad osäkerhet bland dem som ansöker om F-skatt på avsikt att bedriva näringsverksamhet om vilken sorts F-skatt man fått och om Skatteverket kommer att godta de aktiviteter som redovisas. Dessa fall kommer sannolikt föranleda en del manuell hantering av Skatteverkets handläggare. Det finns som vi ser det inget egentligt stöd för utredningens förhoppning om att systemet på det här sättet ska kunna automatiseras och leda till

större effektivitet. Möjligheten att kunna tilldela tidsbegränsade godkännanden när ansökan sker på avsikt synes inte heller vara något som efterfrågas av Skatteverket.

Systemet med F-skatt fungerar i dag bra i vårt samhälle. Tidsbegränsade godkännanden för F-skatt kan riskera att leda till onödig osäkerhet. Som framgår av betänkandet kan Skatteverkets handläggare åsätta de som godkänns för F-skatt på avsikt en särskild handläggningskod (se avsnitt 5.6.1, not 44). Oavsett om godkännandet för F-skatt är tidsbegränsat eller inte behöver Skatteverket – såsom regeringen tidigare framhållit – följa upp huruvida de som godkänts för F-skatt också bedriver näringsverksamhet. Om så inte är fallet kan Skatteverket på eget initiativ återkalla F-skatten.¹

Sammanfattningsvis anser vi att fördelarna med utredningens förslag inte överväger dess nackdelar och förslaget bör därför inte genomföras.

Uppgiftsskyldighet och möjlighet att förelägga den som är godkänd

Utredningen anger att när ansökan om F-skatt väl är godkänd och beslutet gäller tills vidare finns fall då det behövs ytterligare utredning, t.ex. om det framkommer omständigheter som tyder på att ett bolag har sålts. Det kan då vara fråga om andra personer som bör betraktas som företagsledare och därmed omfattas av prövning. Ett annat exempel är att en utländsk näringsidkare ska inkomma med ett nytt skuldfrihetsintyg eller att den godkände ska inkomma med uppgifter som styrker att den som prövats vid ansökan fortfarande är den som ska prövas. Den uppgiftsskyldighet med möjlighet att förelägga som utredningen föreslår är dock mycket vidsträckt och kan tillämpas i många fler situationer än de som beskrivs i betänkandet. Förslaget innebär att Skatteverket kan begära tillhandahållande av de handlingar och de upplysningar ”som behövs” för att Skatteverket ska kunna kontrollera om förutsättningarna att vara godkänd för F-skatt föreligger.

Det är något oklart hur stort behovet av lagändring anses vara. Som framgår av betänkandet har Skatteverket, utöver de uppgifter som verket har tillgång till genom olika register m.m., möjlighet att

¹ Se Skatteverkets ställningstagande den 14 februari 2019, *Återkallelse av F-skatt – juridiska personer som inte bedriver verksamhet*, dnr 202 65842-19/111.

ställa frågor till den godkände om förhållanden som har betydelse för godkännandet. Skatteverket saknar dock möjlighet att begära uppgifter i form av föreläggande. Frågan är om en sådan möjlighet behövs.

Skatteverket har – som regeringen tidigare framhållit – skäl att följa upp företag som godkänts för F-skatt för att kunna konstatera om de bedriver näringsverksamhet eller inte. Om det senare är fallet kan Skatteverket, som nämnts i föregående avsnitt, på eget initiativ återkalla F-skatten. För det fall näringsverksamhet bedrivs kan Skatteverket förelägga sökanden att inkomma med inkomstdeklaration. Om så inte sker eller om de uppgifter som inkommer inte kan läggas till grund för beskattning, kan F-skatten återkallas.

Av de krav som finns för att vara godkänd för F-skatt i 9 kap. 1 § andra stycket skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, är det sannolikt missbruk enligt punkten 3 som kan föranleda att Skatteverket behöver mer uppgifter än vad som finns tillgängligt i olika register m.m. I de fallen lär det dock vara fråga om pågående näringsverksamhet och då har Skatteverket inom ramen för beskattningsverksamheten ett flertal befintliga utredningsbefogenheter att tillgå för att få fram korrekt beslutsunderlag. För det fall de ovan nämnda utredningsalternativen i något fall inte skulle fungera finns möjlighet för Skatteverket att redan i samband med ansökan om F-skatt göra revision hos sökanden enligt 41 kap. 3 § 4 SFL.

Sammanfattningsvis anser vi att den mycket vidsträckta föreläggandemöjlighet som utredningen föreslår är oproportionerlig och förslaget bör därför inte genomföras.

En utvidgad prövning i vissa fall

Vi delar utredningens uppfattning vad gäller skadligt beteende i form av tillsättande av målvakter i bolagsstyrelser som ett led i en kriminell verksamhet. Vi kan dock inte dela uppfattningen att prövningen för F-skatt ska utvidgas till den som genom innehav av aktier, andra andelar eller medlemskap kontrollerar mer än 50 procent av fåmansföretaget. Skälen för detta är följande.

Utredningen menar att det väsentliga är att den utvidgade prövningen träffar den eller de personer som faktiskt påverkar hur företaget sköts. Men hur ska prövningen av den fysiska personen med bestämmande inflytande, men utan formell ställning, göras? Den som

är företagsledare har kontroll över företagets dagliga verksamhet och ska se till att inbetalningar av skatt osv. sköts. Den som är ägare utan formell ställning har ingen sådan möjlighet. Vad innebär det? Kommer missförhållanden i ett fåmansföretag alltid kunna hänföras till en ägare med bestämmande inflytande? Eller kanske aldrig?

Enligt förslaget ska prövningen av godkännande för F-skatt i fåmansföretaget bara avse sådana hinder som kan hänföras till företagsledaren eller den som haft ett bestämmande inflytande. Frågan är vilka hinder det är som kan hänföras till den som endast är ägare men saknar formell ställning i företaget? Eftersom majoritetsägare – såsom utredningen framhåller – kan bestämma vilka som sitter i styrelsen, innebär detta att missförhållanden vad gäller företagsledarens agerande är ett sådant hinder som kan hänföras till ägaren? Om inte, vad annat kan majoritetsägaren göra sig skyldig till? Utredningens förslag riskerar att leda till en form av strikt ansvar för majoritetsägare i ett fåmansföretag.

Vi delar dock utredningens uppfattning att frågor som rör informationsutbyte mellan Skatteverket och Bolagsverket bör utredas, liksom att Bolagsverkets arbete med att motverka målvakter måste förbättras.

Sammanfattningsvis anser vi att den utvidgade prövning som utredningen föreslår är såväl skadlig för näringslivet som olämplig som verktyg för brottsbekämpning. Förslaget bör därför inte genomföras.

Den som inte följt föreläggande att fullgöra uppgiftsskyldighet

Som vi anfört i avsnittet ovan om uppgiftsskyldighet och möjlighet att förelägga den som är godkänd för F-skatt, kan behovet av utredningens förslag att införa en ny föreläggandemöjlighet för Skatteverket ifrågasättas. Det är även ett mycket långtgående förslag. Med den föreslagna bestämmelsen får Skatteverket förelägga den som är godkänd för F-skatt att tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för att kontrollera att förutsättningarna för att vara godkänd föreligger. Vid utredning om missbruk av F-skatt torde uppgiftsskyldigheten i och med detta kunna bli i det närmaste obegränsad. Skatteverket ges således mycket vida och opreciserade ramar att förelägga om uppgifter.

Nu går dock utredningen steget längre och föreslår att om föreläggandet inte följs ska F-skatten återkallas – ett mycket långtgående ingrepp. Detta gäller även om den uppgiftsskyldige inte tagit del av föreläggandet. Att införa en särskild sanktion i form av hot om för-lorad F-skatt framstår som systemfrämmande i SFL. Ett förhindrande av passivitet från den godkändes sida, som leder till att denne fortsätter att vara godkänd trots att uppgiftsskyldigheten inte följs, kan förhindras med en betydligt snävare föreläggandemöjlighet.

Sammanfattningsvis anser vi att utredningens förslag är opropor-tionerligt och oförutsägbart på ett sätt som äventyrar rättssäker-heten. Förslaget bör inte genomföras.

Den som inte redovisar eller inte betalar sina skatter och avgifter

Utredningen anser att det är otillfredsställande att den som har skatteskulder som huvudregel godkänns för F-skatt. Det kan enligt utredningen vara motiverat att ställa olika krav på den som vill starta en näringsverksamhet med godkännande för F-skatt och den som redan bedriver sådan. Det framkommer dock inte i betänkandet att det skulle vara något problem med att Skatteverket, enligt de all-männa råden, tillåter att ett skuldbelopp på högst 20 000 kronor be-traktas som obetydligt på så sätt att skulden inte hindrar ett god-kännande för F-skatt.

Det system som finns i dag synes fungera bra. Vi befärar att utred-ningens förslag skulle leda till mer manuellt arbete för Skatteverket, eftersom verket skulle behöva pröva samtliga omständigheter vad gäller de som ansöker om F-skatt om den sökande har en mindre skatteskuld. Även i det här sammanhanget har utredningen betonat behovet av en mer automatiserad handläggning hos Skatteverket, något vi anser riskerar att motverkas om förslaget genomförs.

Sammanfattningsvis anser vi att det saknas tillräckliga motiv för att ändra den av Skatteverket tillåtna gränsen för skuldbelopp vid godkännande för F-skatt. Förslaget bör därför inte genomföras.

Den som inte betalat tillbaka felaktigt utbetalt belopp i samband med rut- och rotarbeten

Utredningen anser att det finns anledning att införa en ny grund för att återkalla ett godkännande för F-skatt vid felaktiga utbetalningar i samband med rut- och rotarbeten. Vi delar inte den bedömningen. Skälen till detta är följande.

Utifrån den senast tillgängliga statistiken är det för 2017 knappt 0,9 promille av utbetalade belopp som inte återbetalades (12 miljoner kronor av totalt 13,9 miljarder kronor). Anmälningar om misstänkta bedrägerier på 80 miljoner kronor under perioden 2013–2015 handlade om två promille per år av begärda belopp (om man utgår från det begärda beloppet på 14,5 miljarder kronor för 2017).

Utredningen har uttalat att det inte är möjligt att dra några slutsatser om den skatterelaterade brottslighetens omfattning utifrån gjorda anmälningar, eftersom anmälningarna är beroende av myndigheternas riktlinjer och kontrollsystem. Vi instämmer i detta. Såvitt känt gör Skatteverket inte heller någon bedömning av om det föreligger oaktsamhet eller uppsåt när brottsanmälan görs. Utredningen har inte presenterat några uppgifter om vad som hänt med brottsanmälningarna på 80 miljoner kronor. Hur många anmälningar som lett till fällande domar hade varit mer relevant information, särskilt med tanke på att utredningens förslag enligt vår uppfattning är långtgående och potentiellt skadliga.

Som utredningen nämner finns det många skäl till krav på återbetalning, och utredningen menar att det vore orimligt om en utförarens godkännande för F-skatt återkallas på grund av orsaker denne själv inte kunnat råda över. Därför föreslås återkallelsen knytas till förhållanden som utföraren kan råda över. Ett sådant förhållande anser utredningen vara om den som fått en felaktig utbetalning inte följer Skatteverkets beslut om återbetalning. Först efter att beslutet vunnit laga kraft ska återkallelse av ett godkännande få ske. Utredningens förslag får således förstås som att oavsett skälen till att återbetalning inte skett ska, efter att beslutet vunnit laga kraft, godkännande för F-skatt återkallas. Utredningen tar då inte hänsyn till att detta visst kan bero på omständigheter som utföraren inte råder över, som t.ex. att utföraren har svårigheter att få betalt av kunden som rätteligen ska betala. Det är inte alls säkert att utföraren kan förskottera ett stort belopp i väntan på kundens betalning. Det

handlar i många fall om mindre företagare som inte heller har råd att processa mot kunder som inte betalar. Det inträffar även att kunden inte har pengar att betala med eftersom kunden trots att en del av arbetskostnaden skulle täckas av rot- eller rutavdrag.

Ett annat problem är att bestämmelserna gällande rot- och rutavdrag är krångliga – inte bara för utförare och deras kunder utan även för Skatteverket och domstolarna. Det visar flera avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD). I två referatmål har HFD försökt ge Skatteverket och underinstanserna ledning när arbetet betalats av annan än köparen.² Utgången i HFD resulterade i att utföraren medgavs utbetalning respektive att återkravet upphävdes. År 2017 behandlade HFD två frågeställningar med anledning av beräkning av arbetskostnad – och därmed rätt till skattereduktion – vid arbete med installation av luftvärmepumpar. I båda fallen undanröjdes återkraven, helt eller delvis.³ Den 21 februari 2017 meddelade HFD prövningstillstånd i två mål och återförvisade dem till kammarrätten, då HFD ansåg att det saknas vägledande avgöranden rörande den situationen att utföraren delat upp faktureringen på tre tillfällen och köparna betalat två av fakturorna i sin helhet.⁴ Den 20 mars 2019 har HFD meddelat ytterligare två prövningstillstånd rörande återkrav. I det ena fallet⁵ är frågan om ett kommunalt bolags prissättning av utfört arbete avseende anslutning till bolagets fibernät innebär att arbetet inte räknas som hushållsarbete på grund av att kommunen ska anses ha lämnat bidrag eller annat ekonomiskt stöd för arbetet. Det andra fallet⁶ gäller frågan hur en köpares betalning för utfört hushållsarbete ska fördelas mellan kostnader som kan ligga till grund för skattereduktion och övriga kostnader när arbetskostnaden uppskattas till ett skäligt belopp.

Redogörelsen ovan visar den stora osäkerhet som många gånger råder beträffande tillämpningen av reglerna om rot- och rutavdrag – en osäkerhet som ofta drabbar utföraren hårt eftersom Skatteverket vägrar utbetalning eller kräver återbetalning. Särskilt när det gäller rotarbete är det därtill inte ovanligt att det handlar om stora belopp. Det är ytterst få mål som prövas i HFD och det finns naturligtvis ett stort antal ”felaktiga” domar och beslut som hunnit vinna laga kraft

² HFD 2014 ref. 79 och HFD 2016 ref. 29.

³ HFD 2017 ref. 46, I och II.

⁴ Mål nr 2060-16 och 2061-16.

⁵ Mål nr 1502-18.

⁶ Mål nr 586-19.

dessförinnan. De återkrav på 12 miljoner kronor för 2017 kan mycket väl rymmas bland dessa ”felaktiga” domar och beslut.

Till denna osäkerhet för utföraren som finns i dag vill utredningen nu lägga att F-skatten ska återkallas om utföraren inte kan återbetala ett felaktigt utbetalat belopp. Det finns inget stöd för behovet av ett sådant förslag. Framför allt utförare vars kunder gör rotavdrag skulle löpa stora risker om det blev problem med kundens betalningar. Utföraren ska egentligen inte behöva ha något att göra med kundens skatteavdrag. Om detta förslag införs krävs att utföraren har möjlighet att välja den tidigare modellen för rotavdrag, där kunden själv fick ta ansvar för yrkade skatteavdrag.

Utredningen betonar kraftigt att syftet med uppdraget är att bekämpa skattefusk och skatteundandragande. Efter att avdragen för rot och rut sänktes har dock svartjobben ökat (se undersökningar från Demoskop 2016⁷ och Visma 2017⁸). Om utredningens förslag skulle genomföras blir det relativt sett enklare och mer riskfritt för en utförare att, som ett ökat antal kunder också efterfrågar, utföra jobbet svart i stället för att riskera att förlora sin F-skatt.

Sammanfattningsvis anser vi att förslaget är skadligt för såväl företagare i aktuella branscher som samhället i stort. Förslaget bör därför inte genomföras.

Hinder för godkännande och grund för återkallelse vid missbruk

Utredningen anser att den s.k. generalklausulen behöver förtydligas eftersom den kommit att få en för begränsad betydelse i förhållande till vad som var lagstiftarens avsikt när F-skattsedeln infördes 1993. Vi anser att utredningen i själva verket vill utvidga generalklausulens tillämpningsområde. En tillämpning av bestämmelsen medför i praktiken ett näringsförbud under två års tid och är således mycket ingripande. Utredningen synes mena att bestämmelsen tillämpats i för få situationer. I förarbetena till tidigare lagstiftning anges dock i vilka situationer bestämmelsen är tänkt att tillämpas. Vidare framgår av förarbetena att återkallelse inte får ske om missbruket är ringa och att man bör vara *mycket restriktiv* vid tolkningen av begreppet missbruk. Utredningen skriver nu att tillämpningen ska vara *restriktiv*,

⁷ Efter rot- och rutkapningen vill fler anlita svart, Dagens Industri 2016-02-27.

⁸ Ett år efter sänkningen av rot och rut: Varannan småföretagare upplever mer svartjobb, Visma 2017-01-18.

vilket vi anser är en tydlig markering av att utredningen eftersträvar en utvidgning av bestämmelsen.

Utredningen anser att användande av falska handlingar, utfärdande av osanna fakturor och bristande bokföring bör kunna medföra att godkännande för F-skatt återkallas med stöd av bestämmelsen. Vidare bedömer utredningen att flera av de fall som skulle ha omfattats av en ny generell återkallelsegrund vid kriminalitet omfattas av missbruksbestämmelsen. Det är enligt vår uppfattning tämligen oklart i vilka situationer bestämmelsen skulle komma att tillämpas.

Sammanfattningsvis anser vi att utredningen öppnar för oförutsägbara bedömningar på ett sätt som skulle äventyra rättssäkerheten för enskilda. Förslaget bör inte genomföras.

Särskilt yttrande av experten Urban Rydin

I utredningen används fortsatt begreppet falska egenföretagare. Som jag påpekade i det särskilda yttrande jag skrev tillsammans med två andra experter i utredningen är detta djupt olyckligt eftersom det ger en obefogad negativ signal. Jag vill återigen understryka att de skatterättsliga prövningarna av om en person bedriver näringsverksamhet eller är anställd respektive om anställning finns i eget ägt aktiebolag eller uppdragsgivarens företag är mycket komplicerade frågor. Bedömningen sker ju utifrån ett stort antal kriterier som i olika fall har olika tyngd.

Mot denna bakgrund är det förståeligt att utredaren inte heller i huvudbetänkandet har kunnat kvantifiera eller uppskatta omfattningen av fall där någon som egentligen är anställd anlitas som näringsidkare. I utredningsarbetet har man inte heller kunnat kvantifiera denna grups skatteundandragande och inte heller kunnat kvantifiera hur stor del av detta skatteundandragande som kan åtgärdas genom utredningens förslag. Även om vissa av förslagen är rimliga vilar de därmed på en bräcklig grund.

I betänkandet redogörs i avsnitt 7.4 för skattefel, skattefusk och skatteundandragande. När tidigare beräkningar av skattefelet berörs av utredningen tas den s.k. skattefelskartan upp med dess beräkning av skattefelet till 133 miljarder kronor. Även om osäkerheterna anges borde utredningen också närmare ha redogjort för den kritik som riktats mot Skatteverkets siffror. Således har undertecknad i Svensk skattetidning 2006 s. 176–181 redogjort för ett antal felkällor och i denna artikel uttalar sig dessutom professor Johan Bring (professor i statistik) om undersökningen: ”ger rimligtvis en överskattning av det totala skattefelet.”

Som också framgår av min artikel angavs då att de vita inkomsterna för de enskilda näringsidkarna är 27,1 miljarder kronor och den dolda arbetsinkomsten kalkylerades till 31,2 miljarder kronor. Helt orealistiska siffror som dessutom inte överensstämmer med dagens betydligt lägre uppskattade nivåer.

Det bör också uppmärksammas att Skatteverket numera inte riktigt vill kännas vid de tidigare siffrorna. Således anges i rapporten ”Skattefelets utveckling i Sverige 2007–2012 (s. 81) följande: ”Skattefelets beståndsdelar i skattefelskartan 2007 uppskattades med hjälp av en mängd olika källor och med data från ett flertal år bakåt i tiden,

som framräknats till ett genomsnittligt årligt skattefel. Kartan är inte heller en ögonblicksbild av det faktiska skattefelet utan visar vilken kunskap vi hade om skattefelet när vi tog fram kartan. Skattefelskartan är därför inget lämpligt verktyg för att mäta förändringar av skattefelet över tiden.”

Nej, det kan man hålla med om när man ser dagens uppskattning av skattefelet för de enskilda näringsidkarna som är cirka 22 procent av den ursprungliga beräkningen. Det verkar som att kunskapen ökat hos Skatteverket, men frågan är om ens dagens betydligt lägre siffror är korrekta.⁹

I utredningsarbetet har i ett sent skede diskuterats en ordning där aktiebolag tilldelas F-skatt endast om de driver rörelse. Detta är ett intressant förslag eftersom det skulle exkludera vilande aktiebolag från systemet. Förslaget kom dock upp i ett så sent skede av utredningsarbetet att vi inte hann utreda samtliga konsekvenser av en sådan ordning. Enligt min uppfattning bör förslaget utredas vidare eftersom det har uppenbara fördelar jämfört med dagens ordning.

Utredningen föreslår en utvidgad prövning när sökanden är ett fåmansföretag. Detta för att motverka användandet av bulvaner eller målvakter motverkas. Detta är enligt min uppfattning angeläget och jag kan därför ställa mig bakom den föreslagna ändringen. Jag vill dock understryka att det är av vikt att sådana utvidgningar av prövningen inte blir för vidsträckt utan starka skäl för detta. Jag finner utredningens avvägning med dess koppling till bestämmande inflytande vara bra. Utvärdering bör sedan göras av åtgärdens effekter.

Utredningen föreslår vidare att ett nytt hinder för godkännande och en ny grund för återkallelse införs för den som inte betalat tillbaka felaktigt utbetalt belopp vid återkrav enligt lag (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete.

Frågan berördes i samband med fakturamodellens införande. Regeringen anförde då att en återkallelse av F-skatt är en ingripande åtgärd. För att en sådan ska genomföras måste det, enligt regeringens uppfattning, krävas mycket starka skäl och regeringen ansåg i lagstiftningsärendet att det inte fanns tillräckliga skäl för att föreslå detta (prop. 2008/09:77 s. 58).

F-skatteutredningen konstaterar att Skatteverket betalade cirka 13,9 miljarder kronor för rut- och rotarbeten år 2017. Detta kan

⁹ Se t.ex. Bartels, K. och Rydin, U. Svensk skattetidning, 2019-02-25, *Förslag om rådgivares rapporteringskyldighet för nationell skatterådgivning*, s. 19–23.

ställas i relation till de 288 återkrav om cirka 9,5 miljoner kronor för 2017 som inte betalades. Det bör också påpekas att vissa av dessa fall sannolikt har sin grund i att kunden lämnat falska uppgifter.

Jag delar regeringens bedömning enligt ovan och anser att den statistik som utredningen plockat fram tydligt visar att det inte heller nu finns mycket starka skäl för en så utvidgande och ingripande åtgärd som nu föreslås.

Som framgår av betänkandet finns i dagens system möjlighet för den som är godkänd för F-skatt att inte medverka i en utredning om förutsättningarna för att vara godkänd. Detta är enligt min mening otillfredsställande eftersom detta ökar risken för osund konkurrens. Jag kan därför ställa mig bakom införandet av en skyldighet för sådana fall att tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för att kontrollera att förutsättningarna för att vara godkänd för F-skatt är uppfyllda.

Jag kan också ställa mig bakom en ordning där Skatteverket ges möjlighet att förelägga den som inte följt skyldigheten att tillhandahålla handlingar respektive inte lämna de upplysningar enligt ovan att inkomma med dessa uppgifter eller om lämnade handlingar och uppgifter innehåller sådana brister att det inte går att bedöma förutsättningarna för att vara godkänd att komplettera dem. Det är då av vikt att det klargörs att befogenheten att förelägga endast får användas om svar inte ges eller lämnade svar har stora brister enligt ovan.

Jag kan även ställa mig bakom en ordning att den som inte följt ett föreläggande enligt ovan kan få sin F-skatt återkallad om inte särskilda skäl talar däremot. Då en återkallelse är en ingripande åtgärd för den som är godkänd bör det tydliggöras i lagtexten att återkallelse endast kan ske efter föreläggande och då endast om åtgärden kan antas leda till det avsedda resultatet. En sådan återkallelse ska vidare inte, av rättssäkerhetsskäl, kunna ske i andra fall än då den uppgiftsskyldige företagaren tagit del av föreläggandet.

Referenser

Litteratur

- Almgren, K., och Leidhammar, B., *Skatteförfarandelagen m.m.*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2018, Zeteo.
- Andersson, M., m.fl., *Inkomstskattelagen en kommentar*, 18 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2018, Zeteo.
- Malmberg, J. m.fl. *Medbestämmandelagen, En kommentar, del 1*, Nordstedts Juridik, Stockholm, 2018, Zeteo.
- Hessmark, L-G., m.fl., *Socialförsäkringsbalken – en kommentar*, 2F uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2019, Zeteo.
- Holmberg, E, m.fl., *Grundlagarna*, Nordstedts Juridik, Stockholm, 2016, Zeteo.
- Leidhammar, B., och Lindqvist G., *Bevisprövning i mål om osanna fakturor – En skatte- och straffrättslig studie*, Nordstedts Juridik, Stockholm, 2011.
- Lodin S-O. m.fl. *Inkomstskatt del 1, en läro- och handbok i Skatterätt*, 16 uppl. Studentlitteratur, 2017.
- Lunning, L., Toijer, G. och Lindblom, P., *Anställningsskydd, En lagkommentar*, 11A uppl., Nordstedts Juridik, Stockholm, 2019, Zeteo.
- Rabe, G. och Hellenius, R., *Det svenska skattesystemet*, 24 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2011.

Offentligt tryck

Propositioner

- Proposition 1928 nr 213 *Kungl. Maj:ts proposition med förslag till kommunalskattelag m.m.*
- Proposition 1975/76:79 *om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m.*
- Proposition 1977/78:136 *om ändrade regler för skattetillägg m.m.*
- Proposition 1983/84:167 *om nya regler för uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, m.m.*
- Proposition 1985/86:80, *om ny förvaltningslag.*
- Proposition 1985/86:126 *om lag om näringsförbud m.m.*
- Proposition 1989/90:110 *om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.*
- Proposition 1991/92:112 *om F-skattebevis m.m.*
- Proposition 1992/93:150 *med förslag till slutlig reglering av statsbudgeten för budgetåret 1993/94, m.m. (kompletteringspropositionen).*
- Proposition 1993/94:117 *Inkorporering av Europakonventionen och andra fri- och rättighetsfrågor.*
- Proposition 1995/96:98 *Ändrade regler för näringsförbud.*
- Proposition 1995/96:170 *Översyn av skattebrottslagen.*
- Proposition 1996/97:100 del 1 *Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.*
- Proposition 1996/97:132 *Delgivning med aktiebolag.*
- Proposition 1997/98:1 *Budgetpropositionen för 1998.*
- Proposition 1997/98:33 *Utfärdande av F-skattsedel m.m.*
- Proposition 1997/98:151 *Inkomstgrundad ålderspension, m.m.*
- Proposition 1999/2000:2 *Inkomstskattelagen.*
- Proposition 2000/01:11 *Utfärdande och återkallelse av F-skattsedel.*
- Proposition 2006/07:94 *Skattelättnader för hushållstjänster, m.m.*
- Proposition 2008/09:62 *F-skatt åt fler.*
- Proposition 2008/09:77 *Ett enklare system för skattereduktion för hushållsarbete.*

- Proposition 2007/08:135 *Ny konkurrenslag m.m.*
- Proposition 2009/10 :61 *En sänkning av kapitalkravet för privata aktiebolag.*
- Proposition 2009/10:120, *Trygghetsystemen för företagare.*
- Proposition 2009/10:148 *Företagsutveckling – statliga insatser för finansiering och rådgivning.*
- Proposition 2009/10 :204 *En frivillig revision.*
- Proposition 2010/11:165:165 *Skatteförfarandet.*
- Proposition 2013/14:215 *Ny lag om näringsförbud.*
- Proposition 2014/15:10 *Förbättringar av husavdragets fakturamodell.*
- Proposition 2014/15:100 *2015 års ekonomiska vårproposition Förslag till riktlinjer.*
- Proposition 2014/15:131 *Skattetillägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor.*
- Proposition 2015/16:113 *Bättre straffrättsliga verktyg mot organiserad brottslighet.*
- Proposition 2016/17:173 *Ytterligare åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism.*
- Proposition 2016/17:180, *En modern och rättssäker förvaltning – ny förvaltningslag.*
- Proposition 2017/18:1 *Budgetpropositionen för 2018.*
- Proposition 2017/18:144 *Skattetillägg vid rättelse på eget initiativ.*
- Proposition 2017/18:168 *Stärkt försäkringskydd för studerande och företagare.*

Lagrådsremiss

- Lagrådsremiss, *Beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige*, överlämnad till Lagrådet den 17 maj 2018.
- Lagrådsremiss, *Krav på elektronisk betalning för rätt till rut- och rotavdrag*, överlämnad till Lagrådet den 17 maj 2018.

Betänkanden i SOU-serien

- SOU 1975:1 *Demokrati på arbetsplatsen – Förslag till ny lagstiftning om förhandlingsrätt och kollektivavtal.*
- SOU 1975:75 *Medborgerliga fri och rättigheter – Regeringsformen.*
- SOU 1984:8 *Näringstillstånd.*
- SOU 1984:15 *Ekonomisk brottslighet i Sverige.*
- SOU 1989:2 *Beskattning av fåmansföretag.*
- SOU 1989:33 *Reformerad inkomstbeskattning.*
- SOU 1989:34 *Reformerad företagsbeskattning.*
- SOU 1993:32 *Ny anställningskyddslag.*
- SOU 1997:111 *Branschsanering och andra metoder mot ekobrott.*
- SOU 2002:115 *Skärpning gubbar! – Om konkurrensen, kvaliteten, kostnaderna och kompetensen i byggsektorn.*
- SOU 2004:131 *Konkurrensbrott En lagstiftningsmodell.*
- SOU 2007:8 *Nya förutsättningar för ekobrottsbekämpning.*
- SOU 2008:67 *Enklare redovisning.*
- SOU 2008:76 *F-skatt åt flera.*
- SOU 2008:121 *Innovationer och företagande – Sveriges framtid.*
- SOU 2009:58 *Skatteförfarandet.*
- SOU 2010:29 *En ny förvaltningslag.*
- SOU 2011:47 *En samlad ekobrottsbekämpning.*
- SOU 2011:52 *Uppdragstagare i arbetslöshetsförsäkringen.*
- SOU 2013:62 *Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet.*
- SOU 2013:80 *Ett minskat och förenklat uppgiftslämnande för företagen.*
- SOU 2015:21 *Mer trygghet och bättre försäkring.*
- SOU 2015:83 *Översyn av lex Laval.*
- SOU 2015:104 *Långtidsutredningen 2015.*
- SOU 2016:75 *Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansbolag.*
- SOU 2017:24 *Ett arbetsliv i förändring – hur påverkas ansvaret för arbetsmiljön?*

SOU 2017:37 *Kvalificerad välfärdsbrottslighet – förebygga, förhindra, upptäcka och beivra.*

SOU 2017:101 *Jämställt föräldraskap och goda uppväxtvillkor för barn – en ny modell för föräldraförsäkringen.*

SOU 2018:25 *Juridik som stöd för förvaltningens digitalisering.*

SOU 2018:49 *F-skattesystemet – några särskilt utpekade frågor.*

SOU 2019:5 *Tid för trygghet.*

Promemorior i departementsserien

Ds Fi 1976:4 *Ansvar för skatt vid entreprenad m.m.*

Ds B 1980:10 *Den grå arbetskraften och skattekontrollen.*

Ds S 1985:1 *Företagarregistrering – klarare regler för socialavgifter.*

Ds 1988:59 *F-skattebevis – nya regler för skatteavdrag och socialavgifter.*

Ds 2002:56 *Hållfast arbetsrätt för ett föränderligt arbetsliv.*

Utskottsbetänkanden och riksdagsskrivelser

bet. SfU 1983/84:28.

bet. 1992/93:SkU36.

bet. 2008/09:SkU18.

bet. 2009/10:NU25.

bet. 2015/16:SkU4.

bet. 2015/16:SkU20.

bet. 2015/16:JuU16.

bet. 2017/18:SkU18.

rskr. 1983/84:369.

rskr. 1992/93:422.

rskr 2008/09:113.

rskr. 2015/16:16.

rskr. 2015/16:234.

rskr. 2017/18:286.

Kommittédirektiv

Dir. 1982:101 *Åtgärder mot ekonomisk brottslighet m.m.*

Dir. 2017:117 *Inrättande av en myndighet för digitalisering av den offentliga sektorn.*

Dir. 2018:8 *En ny arbetslöshetsförsäkring för fler, grundad på inkomster.*

Dir. 2018:54 *Ett tryggare företagande i ett förändrat arbetsliv – för tillväxt och innovation.*

Motioner

Motion 2006/07:Sk254 *Tidsbegränsad F-skattsedel.*

Motion 2009/10:N457 *Företagarkörkort för egna företagare.*

Motion 2010/11:Sk380 *Skattefusk och ekonomisk brottslighet.*

Rättsfall

Arbetsdomstolen

AD 1975 nr 43.

AD 1981 nr 121.

AD 1983 nr 159.

AD 1994 nr 66.

AD 1994 nr 130.

AD 1998 nr 139.

AD 2005 nr 16.

AD 2005 nr 33.

AD 2006 nr 24.

AD 2008 nr 4.

AD 2012 nr 24.

AD 2013 nr 92.

EU-domstolen

EU-domstolens dom den 30 november 1995, i mål nr C-55/94.

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1968 not. 509.

RÅ 1990 ref. 83.

RÅ 1991 ref. 95.

RÅ 1994 ref. 88.

RÅ 1997 ref. 74.

RÅ 2003 ref. 91.

RÅ 2004 not. 85.

RÅ 2005 ref. 90.

RÅ 2006 ref. 7.

RÅ 2006 ref. 58.

RÅ 2010 ref. 111.

HFD 2011 ref. 80.

HFD 2012 ref. 69 I–III.

HFD 2015 ref. 44.

HFD 2016 ref. 29.

HFD 2017 ref. 41.

HFD:s dom den 21 maj 2018 i mål nr 1889-1890-17.

HFD 2019 ref. 6.

Kammarrätterna

Kammarrätten i Göteborgs dom den 8 maj 2014 i mål nr 4068-4069-12.

Högsta domstolen

NJA 1949 s. 768.
NJA 1982 s. 784.
NJA 1984 s. 384.
NJA 1992 s. 631.
NJA 2003 s. 586.
NJA 2010 s. 306.

Hovrätterna

RH 1998 nr 73.
RH 2015 nr 66.
Svea Hovrätts dom den 8 maj 2013 i mål B 6601-12.
Svea Hovrätts dom den 11 december 2014 i mål B 4012-14.
Svea Hovrätts dom den 22 april 2015 i mål B 10776-14.
Svea Hovrätts dom den 6 november 2017 i mål B 6119-17.
Hovrätten för västra Sveriges dom den 24 februari 2015
i mål B 3686-14.

Övrigt

Ahlberg, K. och Bruun, N., *Upphandling och arbete i EU*, SIEPS rapport 2010:3.
Arbetsmiljöverket (2013), *Angående effekterna av ändringen i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen*, (JU2013/100476).
Arbetsmiljöverket, rapport 2015:5 *Förstudie kring det fortsatta arbetet med utländska företag och arbetstagare*.
Bolagsverket (2018), *Slutrapport ekobrottsuppdrag*, (N2018/01305/SUN).
Brottsförebyggande rådet, rapport 2007:27, *Organiserat svartarbete i byggbranschen*.
Brottsförebyggande rådet, rapport 2011:7, *Storskaliga skattebrott – en kartläggning av skattebrottslingens kostnader*.

- Brottsförebyggande rådet, rapport 2015:15, *Administrativa åtgärder mot ekonomisk och organiserad brottslighet*.
- Brottsförebyggande rådet, rapport 2016:10, *Kriminell infiltration av företag*.
- Calmfors, L., m.fl. (2018), *Arbetsmarknadsekonomisk rapport – Olika vägar till jobb*, Arbetsmarknadsekonomiska rådet.
- Ekobrottsmyndigheten, *Ekobrottsmyndighetens lägesbild om ekonomisk brottslighet i Sverige 2016*.
- Ekobrottsmyndigheten, *Årsredovisning 2017*.
- Engblom, S. och Inganäs, J., (2018), *Atypiska företagare, Om relationen mellan företagare och deras uppdragsgivare*, Tjänstemännens centralorganisation (TCO).
- Eurofound (2017), *Exploring self-employment in the European Union*, Publications Office of the European Union, Luxembourg.
- Europaparlamentet (2013), Utskottet för sysselsättning och sociala frågor, *Betänkande om social trygghet för alla, inklusive egenföretagare (2013/2111 (INI))*.
- Europeiska ekonomiska och sociala kommittén (2013), *Missbruk av status som egenföretagare*, (yttrande på eget initiativ), (2013/C 161/03).
- EU-kommissionen, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU – 28 Member States: 2018 Final Report TAXUD/2015/CC/131*.
- Facken inom industrin (2018), *Utvidgad industri och konkurrensutsatt sektor*.
- Finansdepartementet, promemoria *Kompletterande förslag rörande beskattning och betalning av skatt vid tillfälligt arbete i Sverige (Fi2018/02823/S3)*.
- FISCALIS Tax Gap Project Group (FPG/041), (2018), *The concept of tax gaps Report II: Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies*, (FPG/041).
- Försäkringskassan (2018), *Vägledning 2004:5 Version 14, Sjukpenninggrundande inkomst och årsarbetstid*.
- HMRC 2018, *Measuring tax gaps 2018 edition – tax gap estimates for 2016-17*.

- Huq M., A., m.fl. (2018), *Free to choose: Do voluntary audit reforms increase employment growth?* HUI working paper Series, number 131.
- Inspektionen för arbetslöshetsförsäkringen, IAF 2016:3
Uppdragstagare i arbetslöshetsförsäkringen – Kartläggning initierad av IAF.
- Konkurrensverket, rapport 2013:6, *Osund konkurrens i offentlig upphandling – om lagöverträdelser som konkurrensmedel.*
- Konkurrensverket, KKVFS 2015:2 *Konkurrensverkets allmänna råd om näringsförbud vid överträdelser av konkurrensreglerna.*
- Konkurrensverket, rapportserie 2018:9, *Statistik om offentlig upphandling 2018.*
- Landsorganisationen (2010), *När arbetskraftskostnaderna pressar priset – en genomlysning av offentliga investeringar i infrastruktur.*
- Landsorganisationen (2018), *F-skattesystemets – skuggor om en maktförskjutning på arbetsmarknaden.*
- Polismyndigheten (2017), *Myndighetsgemensam lägesbild om organiserad brottslighet 2018–2019.*
- Regeringen, beslut 2014-12-22, *Regleringsbrev för budgetåret 2015 avseende Arbetsmiljöverket*, A2014/4479/ARM A2014/4486/SV (delvis).
- Regeringen, beslut 2017-12-18, *Regleringsbrev för budgetåret 2018 avseende Skatteverket*, Fi2017/00719/S3, Fi2017/01017/S3, Fi2017/02920/S3 m.fl.
- Regeringen, beslut 2018-12-21, *Regleringsbrev för Skatteverket 2018*, Fi2018/02453/S3, Fi2018/03199/S3, Fi2018/03673/S3.
- Regeringen, beslut 2018-03-21, med uppdrag till Bolagsverket
Uppdrag att utveckla tjänsten för digital ingivning av årsredovisningar m.m. för alla företagsformer, N2018/02033/FF.
- Riksrevisionen, RIR 2017:35, *Avskaffandet av revisionsplikten för små aktiebolag – en reform som kostar mer än den smakar.*
- Riksskatteverket, rapport 1983:3, *Skatteavdrag på biinkomster.*
- Rystedt, Johan (2012), *Verkligheten på spåret – Rapport om villkoren för anställda och resenärer i Stockholms tunnelbana*, Arbetarrörelsens tankesmedja.

- Silfverberg, C. och Persson Österman, R., (2010), *F-skattsedelns rättsverkningar*, Svenskt Näringsliv.
- Skatteverket, Allmänna råd SKV A 2012:6 *Skatteverkets allmänna råd om godkännande för F-skatt*.
- Skatteverket, Ställningstagande (2007), *Återkallelse av F-skattsedel vid rullande skuld*, (dnr 131 327393-07/111).
- Skatteverket, Ställningstagande (2008), *Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp* (dnr. 131 751308-08/111).
- Skatteverket, Ställningstagande (2019), *Återkallelse av F-skatt – juridiska personer som inte bedriver verksamhet* (dnr. 202 65842-19/111).
- Skatteverket, Ställningstagande (2019), *Fråga om F-skatt när tillstånd att vistas i Sverige saknas* (dnr 202 81287-19/111).
- Skatteverket, promemoria med anledning av uppdrag i *Regleringsbrev för budgetåret 2004 avseende Skatteverket och exekutionsväsendet*, (dnr 130 224 875-04/121).
- Skatteverket, *Rapport om effekterna av den ändrade ordalydelsen i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229)*, (dnr 131-165148-13/113).
- Skatteverket, promemoria (2019), *Omedelbar verkställighet av beslut om återbetalning enligt husavdragets fakturamodell* (dnr 202 143715-19/113).
- Skatteverket, rapport 2006:4, *Svartköp och svartjobb i Sverige, del 1: Undersökningsresultat*.
- Skatteverket, rapport 2008:1, *Skattefelskarta för Sverige – hur togs den fram och hur kan den användas?*
- Skatteverket, rapport 2011:1, *Om RUT och ROT och VITT och SVART*.
- Skatteverket, rapport (2014), *Skatteförelästs utveckling i Sverige 2007–2012*.
- Skatteverket, rapport (2018), *Resultat från de årliga attitydundersökningarna 2017*.
- Skatteverket, kommentar HFD, mål nr 278-17, *Beskattning av styrelsearvode* (dnr 202 278405-17/111).
- Skatteverket, kommentar HFD, mål nr 6760-6763-17, *Osanna fakturor* (dnr 202 135703-191/111).

- Skatteverket, *Årsredovisning för Skatteverket 2017*.
- Skatteverket, *Årsredovisning för Skatteverket 2018*.
- Skogsstyrelsen, rapport 2018/12, *Strukturstatistik Statistik om skogsägande 2017*.
- Statistiska centralbyrån, *Trender och prognoser 2017, befolkningen | utbildningen | arbetsmarknaden med sikte på år 2035*.
- Stora branschgruppen (2017), *Stora branschgruppen presenterar tre åtgärdsförslag för Konkurrens på lika villkor*, ver. dec 2017.
- Thörnquist, A., *Falskt egenföretagande – ett fenomen i arbetsmarknadens gråzon*, Arbetarrörelsens arkiv och bibliotek, Stockholm, 2013.
- Upphandlingsmyndigheten, rapport 2018:2, *Statistik om offentlig upphandling 2018*.
- Tillväxtanalys, *Företagandets villkor* (dnr 2013/120).
- Tillväxtverket (2014), *Förutsättningar för konkurrenskraftiga företag, Företagens villkor och verklighet*.
- Tillväxtverket (2015), *Starta företag nästan utan pengar*.
- Tillväxtverket (2017), rapport 0232, *Företagens villkor och verklighet 2017*.

Webbsidor

- Bolagsverkets hemsida (www.bolagsverket.se)
<https://bolagsverket.se/om/oss/press/meddelanden/2018/digital-inlamning-av-arsredovisning-oppnar-nya-mojligheter-1.16280+&cd=1&hl=sv&ct=clnk&gl=se>
- Företagarnas hemsida (www.foretagarna.se)
www.foretagarna.se/nyheter/riks/2018/april/falska-egenforetagare--ett-ovanligt-fenomen/
- Regeringen hemsida (www.regeringen.se)
www.regeringen.se/remisser/2018/09/remiss-av-sou-201849-f-skattesystemet--nagra-sarskilt-utpekade-fragor/
- Skatteverkets hemsida (www.skatteverket.se)
www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.3/rvstart.html och
www.skatteverket.se/omoss/varverksamhet/styrningochuppfolj

ning/skattekontroller/specialgranskningar/svartjobb.4.76a43be4
12206334b89800022081.html?q=osanna+fakturor

The Doing Business projects hemsida (www.doingbusiness.org)
www.doingbusiness.org/en/rankings

The Once-Only Principle Projects hemsida (www.toop.eu)

Kommittédirektiv 2017:108

Översyn av F-skattesystemet

Beslut vid regeringssammanträde den 9 november 2017

Sammanfattning

En särskild utredare ska se över F-skattesystemet och analysera effekterna i vissa avseenden av bestämmelsernas utformning och tillämpning. Syftet med översynen är bl.a. att bekämpa skattefusk och skatteundandragande.

Utredaren ska bl.a.

- analysera om utformningen av bestämmelserna möjliggör att F-skattesystemet kan missbrukas för att undgå skatter eller avgifter och, om det bedöms lämpligt, föreslå författningsändringar i syfte att bekämpa skattefusk och skatteundandragande,
- analysera om det finns behov av åtgärder för att underlätta och förbättra Skatteverkets uppföljning av företag som är godkända för F-skatt, t.ex. F-skatt på prov eller tidsbegränsade godkännanden för F-skatt, och föreslå författningsändringar om det bedöms lämpligt,
- analysera om och på vilket sätt utformningen av F-skattesystemet inverkar på villkoren för att starta, driva och utveckla företag och, om det bedöms lämpligt, föreslå författningsändringar, och
- analysera om det förekommer ett missbruk av F-skattesystemet för att kringgå bestämmelserna om skyddsregler för arbetstagare och, om det bedöms lämpligt, föreslå författningsändringar.

I ett delbetänkande, som ska lämnas senast den 15 juni 2018, ska utredaren lämna en analys av om och i vilken utsträckning F-skattesystemet uppfattas leda till att de som egentligen är anställda anlitas som näringsidkare, s.k. falska egenföretagare. Utredaren ska redovisa det slutliga uppdraget senast den 3 juni 2019.

Det är viktigt för skattesystemets legitimitet att skattefusk och skatteundrandragande minimeras

Skattepolitikens främsta syfte är att finansiera den gemensamma välfärden, olika samhällsfunktioner och andra offentliga utgifter. Skatterna ska tas ut på ett sätt som är förenligt med de övergripande målen för regeringens ekonomiska politik. Skattepolitiken ska vid sidan om att säkra goda och stabila skatteintäkter även skapa förutsättningar för en hållbar tillväxt och hög sysselsättning, ett rättvist fördelat välstånd samt bidra till ett miljömässigt och socialt hållbart samhälle.

För att skattepolitiken på ett effektivt sätt ska kunna stödja den ekonomiska politiken bör den utformas enligt ett antal vägledande principer, bl.a. ska medborgarna och företagen ha ett högt förtroende för skattesystemet. Ett högt förtroende är nödvändigt för att skatterna långsiktigt ska kunna finansiera den gemensamma välfärden, olika samhällsfunktioner och andra offentliga utgifter. För att stärka legitimiteten ska regelverket vara möjligt att förstå och inte leda till onödigt stora administrativa kostnader för dem som tillämpar reglerna. Nyttan av förenklingar ska dock alltid vägas mot behovet av att värna skatteintäkterna, åstadkomma rättvisa mellan skattskyldiga samt motverka skattefusk och skatteundrandragande.

Ett högt förtroende för skattesystemet kräver också åtgärder för att bekämpa skattebrott, skattefusk och skatteundrandraganden. En minskning av det s.k. skattefelet, dvs. skillnaden mellan de fastställda och de teoretiskt riktiga skattebeloppen, kan i första hand uppfattas som en uppgift för Skatteverket. Men det är också en central uppgift för lagstiftaren (prop. 2014/15:100 s. 104 f.).

Utöver regeringens arbete mot skattefusk och skatteundrandragande arbetar regeringen för ordning och reda på arbetsmarknaden, genom bl.a. myndighetssamverkan mot osund konkurrens och bättre utstationeringsregler. Ett konkurrenskraftigt och dynamiskt företagsklimat är grunden för tillväxt och jobbskapande (prop. 2016/17:100 s. 30 och 36).

Regeringen fortsätter arbetet mot skattefusk och skatteundandragande samt arbetet för ordning och reda på arbetsmarknaden (prop. 2017/18:1 Förslag till statens budget, finansplan m.m. s. 43 och 56).

Nuvarande regler och rättsverkningar

Aktuellt regelverk

Bestämmelser om godkännande för F-skatt finns i 9 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. I och med införandet av skatteförfarandelagen ersattes F-skattsedeln med ett godkännande för F-skatt (prop. 2010/11:165 s. 324 f.).

Skatteverket ska efter ansökan godkänna den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige för F-skatt (9 kap. 1 § första stycket). Ett godkännande för en fysisk person får förenas med villkoret att det bara får återopas i hans eller hennes näringsverksamhet (9 kap. 3 §). Avsikten är att fysiska personer som vid sidan av näringsverksamheten har en anställning ska betala den preliminära skatten på lönen genom skatteavdrag på samma sätt som andra anställda.

Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Vid bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt ska det särskilt beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet (13 kap. 1 § inkomstskattelagen [1999:1229], förkortad IL).

Under vissa förutsättningar ska Skatteverket inte fatta ett beslut om godkännande för F-skatt. Det ska inte göras om det finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas, eller om ansökan bara grundar sig på en delägars inräkningar från ett svenskt handelsbolag. Ett godkännande ska inte heller ges om den sökande inom de senaste två åren har brutit mot villkor om att ett godkännande för F-skatt enbart får återopas i hans eller hennes näringsverksamhet eller på annat sätt har missbrukat ett godkännande och missbruket inte är obetydligt. Beslut om godkännande ska inte heller fattas om den sökande inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig.

Detsamma gäller om den sökande inte har följt ett föreläggande att lämna inkomstdeklaration eller särskild uppgift som ska lämnas av svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, eller har lämnat eller godkänt så bristfälliga uppgifter att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattning. Godkännande ska inte heller ske om den sökande har näringsförbud eller är försatt i konkurs (9 kap. 1 § andra stycket).

Prövningen av om det finns förutsättningar att inte godkänna en sökande för F-skatt ska, om den sökande är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag, i vissa fall även avse företagsledaren i företaget eller handelsbolaget (9 kap. 2 §).

Skatteverket ska återkalla ett godkännande för F-skatt om innehavaren begär det eller om förutsättningarna för godkännande för F-skatt inte är uppfyllda (9 kap. 4 § första stycket).

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket godkänna en sökande för F-skatt trots att förutsättningarna för godkännande inte är uppfyllda (9 kap. 1 § tredje stycket). Motsvarande gäller om det finns förutsättningar för att återkalla ett godkännande för F-skatt (9 kap. 4 § andra stycket).

Ett godkännande är inte tidsbegränsat utan gäller tills vidare (prop. 2010/11:165 s. 324 f.).

Även den som inte är skattskyldig i Sverige kan bli godkänd för F-skatt (jfr prop. 1996/97:100 s. 535 och 9 kap. 1 § första stycket).

Rättsverkningarna av ett godkännande för F-skatt

Rättsverkningarna av ett godkännande är knutet till godkännandet som sådant och åberopandet av detta. Om den som tar emot ersättning för arbete är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut, ska utbetalaren inte göra skatteavdrag för preliminär skatt. Om mottagaren är godkänd för F-skatt med villkor gäller dock detta bara om godkännandet åberopas skriftligen (10 kap. 11 § SFL). Mottagaren ska då betala sin preliminära skatt enligt en särskild debitering, F-skatt (8 kap. 2 och 3 §§ SFL). Utbetalaren ska inte heller betala arbetsgivaravgifter på ersättningen, utan mottagaren ska betala egenavgifter (2 kap. 5 § samt 3 kap. 1 och 8 §§ socialavgiftslagen [2000:980]).

Utbetalaren får godta en uppgift om godkännande för F-skatt från mottagaren om den lämnas i en handling som upprättas i samband med uppdraget och som innehåller nödvändiga identifikationsuppgifter för utbetalaren och mottagaren. Om utbetalaren känner till att en uppgift om godkännande för F-skatt är oriktig, får den inte godtas (10 kap. 12 § SFL).

Om det är uppenbart att den som är godkänd för F-skatt är att anse som anställd hos utbetalaren, ska utbetalaren skriftligen anmäla detta till Skatteverket (10 kap. 14 § första stycket SFL). Om anmälan inte görs, kan utbetalaren göras betalningsansvarig för ett belopp som motsvarar skatten och avgifterna på ersättningen (59 kap. 7 och 8 §§ SFL).

Behovet av en utredning

Ett högt förtroende för skattesystemet kräver åtgärder för att bekämpa skattefusk och skatteundandragande. Det är viktigt att bestämmelserna i skatteförfarandelagen och inkomstskattelagen är utformade på ett sådant sätt att F-skattesystemet inte kan missbrukas för att undgå skatter eller avgifter. Det måste också finnas effektiva verktyg för Skatteverkets kontrollverksamhet i syfte att säkra ett korrekt uttag av skatter och avgifter.

F-skattesystemet har funnits sedan 1993. Sedan systemet infördes har regelverket ändrats vid ett fåtal tillfällen. Någon sammanhållen översyn av F-skattesystemet ur ett skattefusk- och skatteundandragandeperspektiv har inte genomförts.

Utformningen av F-skattesystemet har betydelse för företagandets villkor och arbetstagarens ställning. Det är därför viktigt att skapa så goda villkor som möjligt för att starta, driva och utveckla företag. Det är vidare viktigt med ordning och reda på arbetsmarknaden. Det är otillfredsställande om F-skattesystemet kan missbrukas för att kringgå skyddsregler för arbetstagare.

Regeringen anser därför att det finns anledning se över F-skattesystemet och analysera effekterna i vissa avseenden av bestämmelsernas utformning och tillämpning men utan att förändra systemets grunder.

Uppdraget

Behöver F-skattesystemet ändras i syfte att bekämpa skattefusk och skatteundandragande?

Utredaren ska analysera om utformningen av bestämmelserna om godkännande av F-skatt i 9 kap. SFL möjliggör att F-skattesystemet kan missbrukas för att undgå skatter eller avgifter. Utredaren ska då bl.a. analysera om F-skattesystemet har lett till att de som egentligen är anställda har anlitats som näringsidkare, s.k. falska egenföretagare, och i vilken utsträckning systemet uppfattas kunna ge sådana effekter. En företeelse som bör analyseras särskilt är användandet av s.k. faktureringsplattformar, egenanställningsföretag eller liknande, där personer med A-skatt anser sig i formell mening anställda av ett faktureringsföretag och använder det företagets F-skatt vid fakturering av arbetet. Detta trots att det är den faktiska utföraren som har fått uppdraget och avtal om bl.a. arbetets utförande och pris har träffats mellan den faktiska utföraren och den som vill få arbetet utfört. Utifrån analysen ska utredaren ta ställning till om bestämmelserna behöver ändras i syfte att bekämpa skattefusk och skatteundandragande.

Ett godkännande för F-skatt meddelas om den som ansöker om F-skatt uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet. Vid ansökningstillfället är det naturligtvis svårt att veta hur den verksamhet som sökanden har för avsikt att bedriva kommer att utveckla sig. Det kan vara fråga om att den självständighet som krävs för näringsverksamhet är beroende av att det finns flera uppdragsgivare. Utredaren ska särskilt belysa frågan om det ska krävas mer än en uppdragsgivare för att godkännas för F-skatt. Ett exempel kan vara att en arbetsgivare säger upp anställda och sedan låter dem som kan skaffa ett godkännande för F-skatt fortsätta med i princip samma arbetsuppgifter som tidigare, och där den som godkänts för F-skatt sedan inte får några ytterligare uppdragsgivare. Ett system med F-skatt på prov skulle kunna vara ett sätt att stärka Skatteverkets möjligheter att kontrollera att en näringsverksamhet verkligen kommer i gång.

Ett antal skattskyldiga, också begränsat skattskyldiga, bedriver näringsverksamhet i Sverige endast under en kort period. I de fall dessa har ansökt om och blivit godkända för F-skatt kommer de flesta att vara registrerade som godkända för F-skatt ända till dess att de anmäler att de inte längre vill vara godkända. Det finns därför en risk

att många som inte bedriver näringsverksamhet i Sverige belastar systemet. Skatteverket ska på eget initiativ återkalla godkännandet för F-skatt om myndigheten kan konstatera att den godkände inte längre har för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige. Det är dock ofta resurskrävande och förenat med betydande utredningssvårigheter att genomföra den sortens registervårdande åtgärder. Utredaren bör därför analysera om det finns behov av att underlätta och förbättra Skatteverkets möjligheter att följa upp företag som är godkända för F-skatt. En väg kan vara att införa en möjlighet till tidsbegränsade godkännanden för F-skatt.

Den som har fått näringsförbud kan inte godkännas för F-skatt och ett tidigare meddelat godkännande ska återkallas. Näringsförbud kan meddelas på grund av vissa brott, i samband med konkurs, på grund av underlåtenhet att betala skatt m.m. eller på grund av överträdelse av konkurrensbestämmelser (4–7 §§ lagen [2014:836] om näringsförbud). Ett godkännande för F-skatt ska återkallas för den som är försatt i konkurs eller inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig, oavsett om förhållandet har lett till näringsförbud. Frågan om godkännande för F-skatt påverkas däremot inte av kriminalitet eller överträdelse av konkurrensbestämmelser utan att näringsförbud har meddelats. Utredaren bör analysera om det finns behov av att införa en möjlighet att vägra eller återkalla ett godkännande för F-skatt vid kriminalitet eller överträdelse av konkurrensbestämmelser som inte har lett till näringsförbud.

Utredaren ska därför

- analysera om utformningen av bestämmelserna möjliggör att F-skattesystemet kan missbrukas för att undgå skatter eller avgifter och, om det bedöms lämpligt, föreslå författningsändringar i syfte att bekämpa skattefusk och skatteundandragande,
- analysera om det finns behov av åtgärder för att underlätta och förbättra Skatteverkets uppföljning av företag som är godkända för F-skatt, t.ex. F-skatt på prov eller tidsbegränsade godkännanden för F-skatt, och föreslå författningsändringar om det bedöms lämpligt, och

- analysera om det finns behov av att vägra eller återkalla ett godkännande för F-skatt vid kriminalitet eller överträdelse av konkurrensbestämmelser som inte har lett till näringsförbud och, om det bedöms lämpligt, föreslå författningsändringar.

Det ligger inte i utredarens uppdrag att överväga ett slopande av F-skattesystemet.

Påverkar F-skattesystemet företagandet?

Syftet med utvidgningen av näringsverksamhetsbegreppet i inkomstskattelagen 2009 var att fler skulle få möjlighet att starta företag. Det ansågs vara nödvändigt för näringsidkare som utför tjänster åt andra att ha F-skattsedel (numera godkännande för F-skatt) även om det inte är ett formellt krav. De rättsverkningar som hör ihop med F-skattsedeln gör det svårt att få uppdrag utan den (jfr prop. 2008/09:62 s. 22).

Eftersom ett godkännande för F-skatt och ett återopande av detta innebär att företagarens uppdragsgivare inte ska göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter kan godkännandet vara avgörande för om företaget får ett uppdrag eller inte.

Det är viktigt att skapa så goda villkor som möjligt för att starta, driva och utveckla företag. Utredaren ska analysera om och på vilket sätt utformningen av näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. 1 § IL och bestämmelserna om godkännande för F-skatt, inklusive rättsverkningarna av ett godkännande för F-skatt, inverkar på villkoren för att starta, driva och utveckla företag. Utifrån den analysen ska utredaren analysera och redogöra för om det finns behov av att ändra bestämmelserna. Förslagen ska i så fall ha som utgångspunkt att förbättra villkoren för att starta, driva och utveckla företag samt bidra till en ökad sysselsättning. Detta ska dock vägas mot behovet av att värna skatteintäkterna och motverka skattefusk och skatteundandragande. Reglerna ska vidare vara så enkla, tydliga och lätthanterliga som möjligt, för både enskilda och myndigheter.

Utredaren ska därför

- analysera om och på vilket sätt utformningen av F-skattesystemet inverkar på villkoren för att starta, driva och utveckla företag och, om det bedöms lämpligt, föreslå författningsändringar.

Missbrukas F-skattesystemet för att kringgå skyddsregler?

Bestämmelser om skyddsregler för arbetstagare och om anställningskydd finns i bl.a. arbetsmiljölagen (1977:1160) och lagen (1982:80) om anställningsskydd. I bl.a. socialförsäkringsbalken regleras arbetstagares rätt till socialförsäkringsförmåner.

Det är otillfredsställande om F-skattesystemet kan användas för att kringgå skyddsregler för arbetstagare. Det kan inte uteslutas att F-skattesystemet i praktiken även har påverkat om de skyddsregler för personer som är att se som arbetstagare inte tillämpas. Det arbetsrättsliga arbetstagarbegreppet är tvingande. I socialförsäkringshänseende är det inte heller tillfredsställande om den som ska anses som arbetstagare blir betraktad som näringsidkare, vilket medför ett i vissa avseenden annorlunda skydd.

Utredaren ska analysera om det förekommer ett missbruk av F-skattesystemet i syfte att kringgå bestämmelser för arbetstagare och i vilken utsträckning systemet uppfattas kunna ge sådana effekter. Utredaren ska då bl.a. analysera om tolkningen av begreppet näringsverksamhet i skatterättslig mening har fått för stor betydelse även på dessa områden och om det i så fall har lett till en icke avsedd urholkning av skyddet för arbetstagare. Om utredaren anser att bestämmelserna kringgås, ska förslag till relevanta åtgärder för att motverka detta lämnas.

Utredaren ska därför

- analysera om det förekommer ett missbruk av F-skattesystemet i syfte att kringgå bestämmelserna för arbetstagare och i vilken utsträckning systemet uppfattas kunna ge sådana effekter och, om det bedöms lämpligt, föreslå författningsändringar.

Det ligger inte i utredarens uppdrag att lämna förslag på det arbetsrättsliga området.

Konsekvensbeskrivningar

Utredaren ska bedöma de offentligfinansiella konsekvenserna, samhällsekonomiska konsekvenserna och konsekvenserna i övrigt av förslagen, däribland konsekvenserna för jämställdheten mellan kvinnor och män. Om förslagen kan förväntas leda till kostnadsökningar för det allmänna, ska utredaren föreslå hur dessa ska finansieras.

I konsekvenserna i övrigt ingår att även överväga om följdändringar eller andra författningsändringar krävs med anledning av de ändringar som föreslås. I så fall ska författningsförslag lämnas.

Samråd och redovisning av uppdraget

Utredaren ska i sitt arbete samråda med arbetsmarknadens parter.

I ett delbetänkande, som ska lämnas senast den 15 juni 2018, ska utredaren lämna en analys av om och i vilken utsträckning F-skattesystemet uppfattas leda till att de som egentligen är anställda anlitas som näringsidkare, s.k. falska egenföretagare. Utredaren ska redovisa det slutliga uppdraget senast den 3 juni 2019.

(Finansdepartementet)

Statens offentliga utredningar 2019

Kronologisk förteckning

1. Santiagokonventionen mot organhandel. S.
2. Ingen regel utan undantag – en trygg sjukförsäkring med människan i centrum. S.
3. Effektivt, tydligt och träffsäkert – det statliga åtagandet för framtidens arbetsmarknad. A.
4. Framtidsval – karriärvägledning för individ och samhälle. U.
5. Tid för trygghet. A.
6. En långsiktig, samordnad och dialogbaserad styrning av högskolan. U.
7. Skogsbränderna sommaren 2018. Ju.
8. Kamerabevakning i kollektivtrafiken – ett enklare förfarande. Ju.
9. Privat initiativrätt – planintressentens medverkan vid detaljplaneläggning. N.
10. Stöd för validering eller kompetensåtgärder i samband med korttidsarbete. Fi.
11. Biojet för flyget. M.
12. Nya befogenheter på konsumentskyddsområdet. Fi.
13. Agenda 2030 och Sverige: Världens utmaning – världens möjlighet. Fi.
14. Ett säkert statligt ID-kort – med e-legitimation. Ju.
15. Komplementär och alternativ medicin och vård – säkerhet, kunskap, dialog. S.
16. Ny kärntekniklag – med förtydligat ansvar. M.
17. Bebyggelse- och transportplanering för hållbar stadsutveckling. N.
18. För flerspråkighet, kunskapsutveckling och inkludering. Modersmålsundervisning och studiehandledning på modersmål. U.
19. Belastningsregisterkontroll i arbetslivet – behovet av utökad författningsstöd. A.
20. Stärkt kompetens i vård och omsorg. S.
21. Effektivt investeringsfrämjande för hela Sverige. UD.
22. Sveriges miljöövervakning – dess uppgift och organisation för en god miljöförvaltning. M.
23. Styrkraft i funktionshinderspolitiken. S.
24. Stärkt integritet i idrottens antidopningsarbete. Ku.
25. Genomförande av ändringar i utstationeringsdirektivet. A.
26. Organbevarande behandling för donation. S.
27. Rasistiska symboler. Praxisgenomgång och analys. Ju.
28. Komplementär och alternativ medicin och vård – ny lagstiftning. S.
29. God och nära vård. Vård i samverkan. S.
30. Moderna tillståndprocesser för elnät. I.
31. F-skattesystemet – en översyn. Fi.

Statens offentliga utredningar 2019

Systematisk förteckning

Arbetsmarknadsdepartementet

Effektivt, tydligt och träffsäkert
– det statliga åtagandet för framtidens arbetsmarknad. [3]

Tid för trygghet. [5]

Belastningsregisterkontroll i arbetslivet
– behovet av utökad författningsstöd. [19]

Genomförande av ändringar i
utstationeringsdirektivet. [25]

Finansdepartementet

Stöd för validering eller kompetensåtgärder
i samband med korttidsarbete. [10]

Nya befogenheter på
konsumentskyddsområdet. [12]

Agenda 2030 och Sverige: Världens
utmaning – världens möjlighet. [13]

F-skattesystemet – en översyn. [31]

Infrastrukturdepartementet

Moderna tillståndsprocesser för elnät. [30]

Justitiedepartementet

Skogsbränderna sommaren 2018. [7]

Kamerabevakning i kollektivtrafiken
– ett enklare förfarande. [8]

Ett säkert statligt ID-kort
– med e-legitimation. [14]

Rasistiska symboler. Praxisgenomgång
och analys. [27]

Kulturdepartementet

Stärkt integritet i idrottens antidopnings-
arbete. [24]

Miljö- och energidepartementet

Biojet för flyget. [11]

Ny kärntekniklag

– med förtydligt ansvar. [16]

Sveriges miljöövervakning

– dess uppgift och organisation
för en god miljöförvaltning. [22]

Näringsdepartementet

Privat initiativrätt – planintressentens
medverkan vid detaljplanläggning. [9]

Bebyggelse- och transportplanering för
hållbar stadsutveckling. [17]

Socialdepartementet

Santiagokonventionen mot organhandel. [1]

Ingen regel utan undantag – en trygg
sjukförsäkring med människan i
centrum. [2]

Komplementär och alternativ medicin och
vård – säkerhet, kunskap, dialog. [15]

Stärkt kompetens i vård och omsorg. [20]

Styrkraft i funktionshinderspolitiken. [23]

Organbevarande behandling för donation.
[26]

Komplementär och alternativ medicin
och vård – ny lagstiftning. [28]

God och nära vård. Vård i samverkan. [29]

Utbildningsdepartementet

Framtidsval – karriärvägledning för
individ och samhälle. [4]

En långsiktig, samordnad och dialog-
baserad styrning av högskolan. [6]

För flerspråkighet, kunskapsutveck-
ling och inkludering. Modersmåls-
undervisning och studiehjälpning
på modersmål. [18]

Utrikesdepartementet

Effektivt investeringsfrämjande för hela
Sverige. [21]