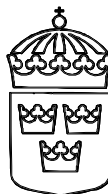


# Kommittédirektiv

## Översyn av F-skattesystemet



**Dir.**  
**2017:108**

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 förenklningar 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 konkurrens-

kraftigt 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 bedrivs, eller om ansökan bara grundar sig på en delägars intäkter 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 åberopas 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 återopas 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 skatteundragande. 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 skatteundragandeperspektiv 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 igång.

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 näringsverksamhets-



begreppet 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 anställningsskydd 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)