

Innehåll

9	Godkännande för F-skatt	1
9.1	Inledning	1
9.2	Förutsättningar för godkännande	2
9.2.1	Ansökan	3
9.2.2	Starttidpunkt	5
9.2.3	Förutsättningar för godkännande saknas	7
9.2.3.1	Näringsverksamhet bedrivs inte	7
9.2.3.2	Delägares intäkter i HB	7
9.2.3.3	Missbruk m.fl. hinder för godkännande	7
9.2.3.4	Missbruk	8
9.2.3.5	Brister i redovisning och betalning av skatter	9
9.2.3.6	Inte följt föreläggande att lämna inkomstdeklaration	10
9.2.3.7	Näringsförbud	11
9.2.3.8	Konkurs	11
9.2.4	Särskilda skäl för godkännande	11
9.2.5	Vad är näringsverksamhet?	12
9.3	Prövningen kan avse även annan än sökanden	16
9.4	F-skatt med villkor	19
9.5	Återkallelse av godkännande för F-skatt	20
9.5.1	Återkallelsegrunderna	22
9.5.1.1	Egen begäran	22
9.5.1.2	Förutsättningar för godkännande saknas	23
9.5.2	Särskilda skäl att inte återkalla	28
9.5.3	Uppgift om återkallelse får lämnas ut	30
9.6	Särskilt om utländska näringsidkare	30
9.6.1	Enskilda näringsidkare	31
9.6.2	Utländska juridiska personer	32
9.6.3	Särskilda skäl för utländska sökande	33
9.6.4	Återkallelse	34

9 Godkännande för F-skatt

9.1 Inledning

Reglerna om godkännande för F-skatt finns i 9 kap. SFL. I det kapitlet finns bestämmelser om

- förutsättningarna för godkännande för F-skatt (9 kap. 1 § SFL), se avsnitt 9.2,
- att prövningen av förutsättningarna för godkännande för F-skatt i vissa även kan avse annan än sökanden (9 kap. 2 § SFL), se avsnitt 9.3,
- att F-skatt också kan förenas med villkor att den inte får återopas i näringsverksamhet (9 kap. 3 § SFL), se avsnitt 9.4, och
- när godkännande för F-skatt ska återkallas (9 kap. 4 § SFL), se avsnitt 9.5.

Förändringar jämfört med SBL

Enligt SBL var det den som hade fått en F-skattsedel som skulle betala F-skatt. I SFL har systemet med F-skattsedel för varje inkomstår ersatts med ett godkännande för F-skatt. Godkännandet är inte begränsat till beskattningsåret utan gäller tills vidare. Det betyder att godkännandet gäller tills det återkallas.

Rättsverkningarna av ett godkännande för F-skatt är knutna till godkännandet som sådant och till återopande av godkännandet på särskilt angivet sätt. Några pappersbaserade F-skattsedlar eller F-skattebevis utfärdas således inte längre.

Med rättsverkningar i detta sammanhang menas främst vem av parterna, uppdragsgivaren eller uppdragstagaren, som ska göra skatteavdrag och betala socialavgifter på en arbetsersättning. Dessa frågor behandlas i avsnitt 10.4.4.

Ett teknikneutralt förfarande

Bakgrunden till den valda lösningen är att skapa ett teknikneutralt förfarande. Genom att knyta rättsverkningarna till själva godkännandet som sådant öppnas nya möjligheter för elektronisk kommunikation och elektroniska beslut.

2 Godkännande för F-skatt, **Avsnitt 9**

Övergångsbestämmelser

Den som vid utgången av 2011 har en F-skattsedel ska vid ingången av 2012 anses vara godkänd för F-skatt enligt 9 kap. 1 § SFL. Om F-skattsedeln har utfärdats under villkor att den får åberopas bara i personens näringsverksamhet, ska han eller hon anses vara godkänd för F-skatt med villkor enligt 9 kap. 3 § SFL, dvs. ha FA-skatt (punkten 6 i övergångsbestämmelserna).

Ett innehav av F-skattsedel före den 1 januari 2012 ska vid tillämpningen av SFL anses vara ett godkännande för F-skatt under samma tid (punkten 7 i övergångsbestämmelserna).

Punkten 7 i övergångsbestämmelserna kan i vissa fall ha betydelse för skyldigheten att göra skatteavdrag. SFL, inklusive bestämmelserna om godkännande för F-skatt, tillämpas första gången i fråga om skatteavdrag från ersättning som betalas ut efter utgången av 2011. Enligt 10 kap. 11 § SFL ska skatteavdrag inte göras om den som tar emot ersättning för arbete är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut. Den som hade en F-skattsedel när ersättningen för ett arbete bestämdes, bör därför anses ha varit godkänd för F-skatt vid den tidpunkten.

Punkten 7 i övergångsbestämmelserna behövs också för att återkallelsebestämmelserna ska fungera. Ett godkännande för F-skatt ska återkallas enligt 9 kap. 4 § SFL om förutsättningarna för godkännande för F-skatt inte är uppfyllda, t.ex. om godkännandet har missbrukats. Missbruk av F-skattsedel före utgången av 2011 kan alltså beaktas vid bedömningen av om ett godkännande för F-skatt ska återkallas.

SFL:s bestämmelser om omprövning och överklagande ska tillämpas från och med ingången av 2012 i fråga om beslut om godkännande för F-skatt och återkallelse för F-skatt.

9.2 Förutsättningar för godkännande

Skatteverket ska efter ansökan godkänna den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige för F-skatt. Detta är grundförutsättningen för godkännande av F-skatt (9 kap. 1 § första stycket SFL).

I avsnitt 9.2.5 kan du läsa om vad näringsverksamhet är.

Godkännandet gäller tills vidare

I SFL har systemet med en F-skattsedel för varje inkomstår ersatts med ett godkännande för F-skatt. Godkännandet är inte begränsat till beskattningsåret utan gäller tills vidare. Det betyder att godkännandet gäller tills det återkallas (prop. 2010/11:165 s. 327).

Ny struktur och enklare regler

Bestämmelserna om F-skatt har i SFL strukturerats om och förenklats. Alla förutsättningar för godkännande för F-skatt framgår direkt av 1 och 2 §§. Reglerna beskrivs under avsnitt 9.2.2, 9.2.3 och 9.3. Några hänvisningar till återkallelse-reglerna, som var den lagstiftningsteknik som användes i SBL, används inte längre. I stället hänvisar bestämmelserna om återkallelse till förutsättningarna för godkännande av F-skatt (prop. 2010/11:165 s. 328).

Registerutdrag om godkännande för F-skatt

I framtiden kommer inga pappersbaserade F-skattesedlar eller F-skattebevis att skickas ut, men sökanden måste naturligtvis få ett besked om att han blivit godkänd för F-skatt. Det sker genom att ett registerutdrag skickas ut där det framgår att sökanden blivit godkänd för F-skatt från och med en viss dag.

9.2.1 Ansökan

Ansökan enligt fastställt formulär

En ansökan om godkännande för F-skatt ska göras enligt ett fastställt formulär (3 kap. 1 § SFF). En sådan ansökan ska skrivas under av sökanden (enskild näringsidkare eller behörig firmatecknare). Om firman enligt bolagsordning eller föreningsstadgar ska tecknas av flera personer i förening måste samtliga skriva under.

Den som har e-legitimation (elektronisk ID-handling) kan även lämna sin ansökan elektroniskt på www.verksam.se som är en gemensam webbplats för Skatteverket, Bolagsverket och Tillväxtverket.

Bristfällig ansökan

Om sökanden lämnat så bristfälliga uppgifter att det t.ex. inte går att bedöma om den uppgivna verksamheten kan vara näringsverksamhet, bör sökanden ges tillfälle att komplettera ansökan. Om sökanden inte lämnar tillräckliga uppgifter för att Skatteverket ska kunna göra en bedömning om förutsättningar för godkännande för F-skatt finns bör ansökan avslås.

Underårig sökande

Om en person ansöker om godkännande för F-skatt ska Skatteverket beakta föräldrabalkens regler om underårigs möjlighet att bedriva näringsverksamhet. Reglerna är tvingande. Föräldrar får inte låta den som är under 16 år bedriva näringsverksamhet. Detta innebär att om någon under 16 år ansöker om F-skatt ska, även om den underåriga uppger att han redan bedriver näringsverksamhet, ansökan avslås med motiveringen att sökanden enligt föräldrabalkens regler inte får bedriva sådan verksamhet. Däremot kan en underårig som fyllt 16 år godkännas för F-skatt om föräldrarna fått överförmyndares samtycke till att låta denne driva en näringsverksamhet som

4 Godkännande för F-skatt, **Avsnitt 9**

medför bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (13 kap. 13 § föräldrabalken). Ett sådant samtycke bör bifogas ansökan. Trots överförmyndares samtycke måste kriterierna enligt SFL alltid vara uppfyllda.

Sökanden är medhjälpande make

Makar som bedriver näringsverksamhet tillsammans kan var och en för sig anses som företagsledande make eller medhjälpande make. En make anses som företagsledande make om han eller hon med hänsyn till utbildning, arbetsuppgifter och övriga omständigheter har en ledande ställning i näringsverksamheten (60 kap. 5 § IL). Båda makarna kan gemensamt bedriva näringsverksamheten (60 kap. 10 § IL). Om makarna bedriver näringsverksamheten gemensamt kan båda makarna godkännas för F-skatt. En make som inte har en ledande ställning i verksamheten anses som medhjälpande make och kan inte godkännas för F-skatt (60 kap. 6 § IL).

Sökanden är AB eller ekonomisk förening

En juridisk person kan endast ha inkomst av näringsverksamhet. Utredning om näringsverksamhet bedrivs eller inte behöver därför i normalfallet inte göras när en juridisk person ansöker om godkännande för F-skatt. Skatteverket ska inte behöva göra någon mer ingående utredning av om ett aktiebolag eller en ekonomisk förening bedriver eller avser att bedriva näringsverksamhet inför ett beslut om godkännande för F-skatt. En enkel ansökan torde i de allra flesta fall vara tillräcklig (prop. 1991/92:112, s. 92).

Sökanden är HB

Även handelsbolag och kommanditbolag kan, trots att de inte är inkomstskattesubjekt, godkännas för F-skatt. Handelsbolag och kommanditbolag bör kunna godkännas för F-skatt utan någon mera ingående prövning av att näringsverksamhet bedrivs.

Skattskyldighet i Sverige krävs inte

För att godkännas för F-skatt krävs inte skattskyldighet i Sverige. Den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet kan godkännas för F-skatt oavsett om han är skattskyldig i Sverige eller inte. Avsikten med bestämmelserna är att underlätta för utländska personer att bedriva näringsverksamhet här i landet. För godkännande för F-skatt krävs inte heller att sökanden har fast driftställe i Sverige. Se vidare avsnitt 9.6.

Ideell förening kan få F-skatt

En ideell förening som bedriver näringsverksamhet kan godkännas för F-skatt även om föreningen inte är skattskyldig för näringsverksamheten.

Konkursbo

Detsamma gäller för ett konkursbo som driver gäldenärens verksamhet vidare.

9.2.2 Starttidpunkt

Det är många gånger nödvändigt för en företagare att vara godkänd för F-skatt vid en tidigare tidpunkt än den då verksamheten kommit igång på allvar. Detta har också kommit till uttryck i lagtexten.

Avsikt att bedriva näringsverksamhet räcker

En skattskyldig som ansöker om godkännande för F-skatt behöver inte ha kommit igång med näringsverksamheten utan det räcker med att han uppger sig ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet för att han ska kunna bli godkänd för F-skatt. I förarbetena inför den ändring då avsiktsrekvisitet infördes i bestämmelsen sägs följande (prop. 1997/98:33 s. 41).

”På grund av den osäkerhet som kan råda vid bedömningen av om en verksamhet är näringsverksamhet eller inte och i syfte att underlätta för egenföretagare i ett inledande skede bör reglerna för att få F-skattsedel bli mer generösa. Med en mer generös utformning av reglerna uppnår man även en mer lika behandling av de olika företagsformerna. Redan när systemet med F-skatt infördes uttalades det dessutom i lagens förarbeten att man borde vara relativt generös när det gäller möjligheten att utfärda F-skattsedel (prop. 1991/92:112 s. 80).

Att föreslå att alla som ansöker om en F-skattsedel skall få en sådan vore dock att sträcka sig för långt. Det måste finnas en möjlighet för skattemyndigheten att vägra utfärda F-skattsedel i de fall där det framgår att den uppgivna verksamheten inte är näringsverksamhet.”

Bedömningen av om det är fråga om näringsverksamhet eller inte (framför allt självständighetskriteriet) ska alltså göras utifrån de faktiska förhållandena när den uppgivna verksamheten verkligen har kommit igång och inte utifrån situationen när ansökan görs.

Hur lång tid i förväg kan godkännande ske?

Det är inte reglerat i lagtexten hur lång tid innan en verksamhet har kommit i gång som beslut om godkännande för F-skatt kan fattas. Skatteverket anser att i normalfallet bör beslut om godkännande kunna fattas åtminstone om verksamheten beräknas komma igång inom tre månader från ansökningsdagen, om förutsättningarna för godkännande i övrigt är uppfyllda (SKV A 2012:6).

Preliminär bedömning

I förarbetena framhålls att det är viktigt att Skatteverket i samband med beslutet om godkännande för F-skatt informerar sökanden om att bedömningen är preliminär och att en annan

6 Godkännande för F-skatt, **Avsnitt 9**

bedömning kan göras senare t.ex. i samband med beslutet om slutlig skatt. Det sägs vidare i förarbetena att det kan vara lämpligt att Skatteverket genom samtal eller besök följer upp dem som nyligen blivit godkända för F-skatt i syfte att kontrollera att den bedrivna verksamheten är näringsverksamhet (prop. 1997/98:33 s. 41 samt prop. 2010/11:165 s. 726).

Om beslutet om godkännande för F-skatt baseras på en avsikt att bedriva näringsverksamhet bör alltså sökanden informeras om att bedömningen är preliminär. Sådan information bör endast lämnas i de fall då det av sökandens uppgifter framgår att kriterierna för näringsverksamhet först senare kommer att uppfyllas eller när verksamheten ska starta vid ett senare tillfälle än vid ansökningstillfället. Skatteverket anser att det är mycket viktigt att en efterkontroll görs i dessa fall, t.ex. genom att koppling sker till beslutet om slutlig skatt, så att en definitiv bedömning då kan göras.

Samma bedömning i beslutet om slutlig skatt

Om Skatteverket vid sin bedömning kommer fram till att näringsverksamhet inte bedrivs eller kommer att bedrivas och att ansökan om godkännande för F-skatt därför ska avslås, är det även i detta fall mycket viktigt att koppling sker till beslutet om slutlig skatt året efter så att en slutlig bedömning kan göras om inkomsten ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst. Skulle det då visa sig att det av uppgifterna i inkomstdeklarationen klart framgår att fråga är om näringsverksamhet bör Skatteverket frångå den tidigare bedömningen. I sådant fall bör också den skattskyldige efter ny ansökan få ett beslut om godkännande av F-skatt.

Lagerbolag

Ett aktiebolag som bildats för att överlåtas och först därefter starta egen verksamhet, s.k. lagerbolag, bör normalt inte kunna godkännas för F-skatt förrän tidigast när lagerbolaget sålts, de nya ägarna tillträtt och bolaget därmed upphört att vara ett s.k. lagerbolag. Dessförinnan har det inte visats någon verklig avsikt att bedriva näringsverksamhet. När bolaget har upphört att vara lagerbolag kan godkännande för F-skatt komma i fråga (SKV A 2012:6). Det är också först efter överlåtelsen som det kan avgöras vilken eller vilka andra personer än sökanden som ska prövas. Dessutom bör i ansökan anges vid vilken tidpunkt verksamhet är tänkt att komma igång. Motsvarande bör gälla för ett bolag som är vilande. Först när verksamhet avses påbörjas bör ett beslut om godkännande för F-skatt fattas.

Kontroll

I de fall Skatteverket anser det nödvändigt att kontrollera uppgifter som lämnats i en ansökan om godkännande för F-skatt finns möjlighet att göra besök eller revision.

9.2.3 Förutsättningar för godkännande saknas

Under vissa förutsättningar kan sökanden inte godkännas för F-skatt (9 kap. 1 § andra stycket 1–3 SFL).

9.2.3.1 Näringsverksamhet bedrivs inte

Punkten 1

Enligt första punkten ska ett beslut om godkännande inte fattas om det finns skäligen anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas. Det är så gott som uteslutande i samband med ansökningar från fysiska personer som det kan uppstå tveksamheter om den beskrivna verksamheten bör bedömas som näringsverksamhet eller inte. Om Skatteverket överväger att avslå en ansökan om godkännande för F-skatt på den grunden att verksamheten inte bedöms vara näringsverksamhet, är det verket som ska visa att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas. Skäl till ett sådant antagande kan finnas om det av sökandens uppgifter framgår att verksamheten inte kan betraktas som näringsverksamhet eller att sökanden inte lämnat tillräckliga uppgifter om verksamheten eller inte lämnat några uppgifter alls (prop. 1997/98:33 s. 41).

Vad som är näringsverksamhet framgår av avsnitt 9.2.5.

9.2.3.2 Delägares intäkter i HB

Punkten 2

Enligt andra punkten ska ett beslut om godkännande för F-skatt inte fattas för en delägare i ett svenskt handelsbolag bara på grund av intäkterna från bolaget. Delägaren måste alltså bedriva näringsverksamhet i annan form än i handelsbolag för att för egen del bli godkänd för F-skatt. Handelsbolaget kan däremot godkännas för F-skatt.

Enligt 3 kap. 2 § SFL har termer och uttryck som används i SFL samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka skatt eller en avgift bestäms. För att uppnå likformighet med IL har ”ett handelsbolag” ersatts med ”ett svenskt handelsbolag”.

9.2.3.3 Missbruk m.fl. hinder för godkännande

Punkten 3

I punkten 3 behandlas missbruk och andra brister som innebär att det saknas förutsättningar för godkännande för F-skatt. De tar inte bara sikte på sökanden utan, under vissa förutsätt-

	ningar, även på annan, nämligen fåmansföretag eller företagsledare i fåmansföretag.
Hindren för godkännande är ...	Beslut om godkännande ska inte fattas om den sökande eller annan som ska prövas – 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 (3 a), – inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter enligt denna lag eller motsvarande utländska skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig (3 b), – 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 (3 c), – har näringsförbud (3 d), eller – är försatt i konkurs (3 e). I vilken utsträckning andras än den sökandes förhållanden är relevanta framgår av 9 kap. 2 § SFL. Se nedan under avsnitt 9.3.
	9.2.3.4 Missbruk
	Beslut om godkännande ska inte fattas om sökanden eller annan som ska prövas, dvs. fåmansföretag eller företagsledare i fåmansföretag, inom de senaste två åren – har brutit mot ett villkor att F-skatten bara får åberopas i hans eller hennes näringsverksamhet och missbruket inte är obetydligt, eller – på annat sätt missbrukat ett godkännande för F-skatt och missbruket inte är obetydligt (punkten 3 a).
Missbruk av FA-skatt	Med missbruk av ett godkännande för F-skatt med villkor avses t.ex. när innehavaren åberopar F-skatten i ett anställningsförhållande och borde ha insett att han därmed bröt mot villkoret.
Missbruk som inte är obetydligt	Med missbruk som inte är obetydligt avses att det belopp som borde ha innehållits i preliminär skatt uppgår till minst tio procent av den beräknade slutliga skatten, dock lägst ett prisbasbelopp.

**Två års karens
endast vid miss-
bruk**

Missbruk av godkännande för F-skatt som inte är obetydligt leder till att ett nytt godkännande inte kan beslutas under en tvåårsperiod. Bestämmelsen ersätter den karenstid som i SBL gäller efter återkallelse på grund av missbruk. De situationer som avses är att den sökande eller någon som ska prövas enligt 2 § har fått ett godkännande för F-skatt återkallat på grund av missbruk.

**Tiden räknas från
missbrukstillfället**

Tiden räknas från det senaste missbrukstillfället och inte som i SBL från återkallelsebeslutet. Om det har gått mindre än två år från missbrukstillfället när ansökan om godkännande för F-skatt prövas ska ansökan avslås (prop. 2010/11:165 s. 331).

Tvåårsperioden, som börjar löpa från missbrukstillfället, bör räknas från datumet för den senaste utfärdade fakturan eller annan motsvarande handling då godkännandet för F-skatt missbrukades (SKV A 2012:6).

**Slopad karenstid
– skulderna hän-
förliga till fåmans-
företag**

En förändring i sak är att det inte finns någon motsvarighet till den karenstid som enligt SBL gäller för företagsledare vid återkallelsegrundande förhållanden hos fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag (prop. 2010/11:165 s. 724).

Karenstid följer alltså bara efter återkallelse på grund av missbruk. I övriga fall kan godkännande för F-skatt meddelas så snart det missförhållande som hindrar ett godkännande (och varit grund för återkallelse enligt 4 § första stycket 2 SFL) har undanröjts, exempelvis genom att en skatteskuld har betalats (prop. 2010/11:165 s. 329 och 724).

9.2.3.5 Brister i redovisning och betalning av skatter

En ansökan ska inte godkännas om sökanden inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter enligt denna lag eller motsvarande utländska skatter och avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig (punkten 3 b).

Sökanden kan godkännas för F-skatt så snart redovisning skett och underskottet på skattekontot är betalt, helt eller i sådan utsträckning att bristen framstår som obetydlig.

När F-skattereglerna infördes sades i förarbetena att det skulle framstå som mycket otillfredsställande om en näringsidkare som brister i sin redovisning eller betalning av skatter och avgifter kan få behålla sin F-skatt. Samma synsätt ska användas enligt SFL, även om tonvikten i lagstiftningen av förenklingsskäl lagts vid förutsättningarna för godkännande för F-skatt.

**Obetydligt belopp
– 20 000 kr**

Enligt Skatteverkets interna praxis har som obetydligt belopp ansetts ett sammanlagt skuldbelopp för skatter och avgifter på högst 20 000 kr. Finns det sådana skulder som sammanlagt överstiger 20 000 kr anses sökanden inte ha betalat skatter och avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig (SKV A 2012:6).

Om skatteskulderna överstiger 20 000 kr innebär det ett hinder för godkännande för F-skatt oavsett om skulden är hänförlig till en eller flera betalningsbrister och oavsett om skulden är ny eller har funnits en längre tid (SKV M 2012:5 avsnitt 3.4).

**Obetydlig ut-
sträckning – fyra
brister eller fler**

Med en utsträckning som inte är obetydlig anses också fyra eller fler brister avseende redovisning eller betalning, och det även om skuldbeloppet inte överstiger 20 000 kr. En utebliven betalning enligt redovisning i en arbetsgivardeklaration och en utebliven betalning enligt redovisning i en mervärdesskatte-deklaration samt en försummelse att betala debiterad skatt räknas i detta sammanhang som tre brister (SKV A 2012:6).

En utebliven arbetsgivardeklaration räknas som en brist även om den avser både avdragen skatt och arbetsgivaravgifter. För övriga skatter och avgifter som omfattas av SFL:s regler gäller att varje enskild utebliven betalning ska ses som en försummelse var för sig.

**Brister i både
redovisning och
betalning**

Om sökanden brister i både redovisning och betalning av skatter och avgifter ska bristerna sammanvägas vid prövningen av ansökningsen (Skatteverket 2005-03-17, dnr 130 63231-05/111).

**9.2.3.6 Inte följt föreläggande att lämna inkomst-
deklaration**

Ansökan ska inte godkännas om sökanden inte har följt ett föreläggande att lämna inkomstdeklaration, eller har lämnat så bristfälliga uppgifter i deklarationen att den uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattning (punkten 3 c).

Ett exempel på bristfälliga uppgifter kan vara att näringsbilaga inte lämnats trots att näringsverksamhet bedrivits.

Handelsbolag är normalt inte deklarationsskyldiga men ska till ledning för delägarnas beskattning lämna särskilda uppgifter enligt 33 kap. 6 § SFL. Om sådana uppgifter trots föreläggande inte lämnats kan bolaget inte godkännas för F-skatt. Detsamma gäller om uppgifterna är så bristfälliga att den uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattning (punkten 3 c).

Godkännande får ske så snart bristen är botad.

9.2.3.7 Näringsförbud

Ansökan ska inte godkännas om sökanden har näringsförbud (punkten 3 d).

Det gäller även om beslutet om näringsförbud har överklagats. Om den som har meddelats förbudet har fått dispens att bedriva näringsverksamhet kan det finnas särskilda skäl för godkännande för F-skatt om övriga förutsättningar är uppfyllda.

9.2.3.8 Konkurs

Ansökan ska inte godkännas om sökanden är försatt i konkurs (punkten 3 e).

En person som är försatt i konkurs får inte bedriva näringsverksamhet som innebär bokföringsskyldighet och kan därför inte godkännas för F-skatt. Han har åter rätt att bedriva bokföringspliktig verksamhet när konkursen avslutats.

9.2.4 Särskilda skäl för godkännande

Om det finns särskilda skäl, får ett beslut om godkännande för F-skatt fattas trots att någon eller några av ovanstående förutsättningar i andra stycket punkten 3 inte är uppfyllda (9 kap. 1 § tredje stycket SFL).

**Omständigheter
som sökanden inte
kunnat råda över**

Särskilda skäl kan exempelvis finnas om anledningen till avslag på en F-skatteansökan har sin grund i omständigheter som sökanden inte kunnat råda över.

**Sökanden bedöms
vilja göra rätt för
sig**

En sökande bör dock bara kunna godkännas för F-skatt trots obetalda skatter om Skatteverket bedömer att den skattskyldige kan reda ut sina betalningsproblem och att han också är villig att göra det. Vid en sådan utredning bör normalt samråd ske med KFM.

Ett annat särskilt skäl kan vara att sökanden har gjort upp med KFM om en avbetalningsplan eller någon annan betalningsuppgörelse. För att beslut om godkännande för F-skatt ska ske i dessa fall bör dock krävas att den totala skatteskulden blir betald inom rimlig tid. Med rimlig tid avses enligt Skatteverket normalt ett år eller, om det med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet rör sig om ett förhållandevis stort skuldbelopp, inom tiden för betalningsuppgörelsen med KFM. Ett godkännande förutsätter också att betalningsuppgörelsen följs.

Skuldsanering

En person som har stora restförda skulder kan under vissa förhållanden beviljas skuldsanering hos KFM. Om någon del av skulderna som omfattas av skuldsaneringen är skatte-

skulder, kan det ändå finnas särskilda skäl att godkänna honom eller henne för F-skatt. Detta kan även gälla en näringsidkare som har råkat i ekonomiska svårigheter men som fått beslut om skuldsanering efter att hans godkännande för F-skatt har återkallats. Jämför avsnitt 9.5.2.

Preskription

En skatteskuld preskriberas normalt fem år efter utgången av det kalenderår då skatten överlämnades för indrivning. Sedan en skuld preskriberats avbryts alla indrivningsåtgärder. Särskilda skäl för godkännande för F-skatt får därför anses finnas när en persons skatteskulder preskriberats.

Den omständigheten att en persons skatteskulder överförs till s.k. passiv indrivning, dvs. det görs inte längre några aktiva indrivningsåtgärder från KFM:s sida, ses däremot inte som ett särskilt skäl för godkännande av F-skatt.

9.2.5 Vad är näringsverksamhet?

Legaldefinition i SFL

I SFL definieras näringsverksamhet som verksamhet av sådant slag att intäkter i verksamheten enligt bestämmelserna i 13 kap. IL räknas till inkomstlaget näringsverksamhet för den som bedriver verksamheten eller, när verksamheten bedrivs av ett svenskt handelsbolag, för någon delägare i bolaget (3 kap. 14 § SFL).

Näringsverksamhet enligt IL

Med näringsverksamhet enligt IL avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt (13 kap. 1 § första stycket IL).

Med yrkesmässigt menas att verksamheten ska bedrivas varaktigt och med vinstsyfte.

Verksamheten ska alltså kännetecknas av

- varaktighet
- vinstsyfte och
- självständighet.

Varaktighet

Kriteriet varaktighet utgör gräns mot inkomstlaget kapital. Frågan om en viss inkomst ska hänföras till kapital eller näringsverksamhet bedöms med ledning av den underliggande egendomens art och användning och verksamhetens grad av yrkesmässighet och varaktighet. Exempelvis hänförs tillfälliga inkomster av försäljning av egendom till kapital medan inkomster från en yrkesmässigt bedriven sådan verksamhet beskattas i inkomstlaget näringsverksamhet.

Vinstsyfte	Om vinstsyfte saknas ska inkomsten hänföras till tjänst. Detta innebär bl.a. att hobbyverksamhet, som ofta bedrivs både varaktigt och självständigt men som saknar vinstsyfte, ska hänföras till tjänst.
Självständighet	Graden av självständighet och i någon mån vinstsyftet är avgörande för gränsdragningen mot inkomstslaget tjänst. Bedömningen av om en inkomst ska hänföras till inkomst av tjänst eller inkomst av näringsverksamhet görs därför i första hand med utgångspunkt i frågeställningen om inkomsten har uppkommit i en verksamhet som kan jämföras med ett anställningsförhållande – tillfälligt eller varaktigt – eller om inkomsten härrör från en självständigt bedriven verksamhet. När det gäller att bestämma graden av självständighet görs en genomgång av alla konstaterbara kriterier som talar för respektive mot självständighet. Avgörande är hur verksamheten faktiskt bedrivs.
Rättsfall avbyttardomen	Redan den s.k. avbyttardomen ledde till att flera F-skattesökanden ansågs bedriva näringsverksamhet. Rättsfallet rörde frågan om verksamhet som avbyttare inom jordbruket kunde anses tillräckligt självständigt bedriven för att ses som näringsverksamhet (RÅ 2001 ref. 25).
Allmängiltig vägledning	Domen tar inte enbart fasta på de omständigheter som finns när det gäller just avbyttarverksamhet utan ger en bra beskrivning av problematiken och tidigare praxis vid gränsdragningen mellan näringsverksamhet och tjänst. Domen ger därför god vägledning även i andra situationer för gränsdragningen mellan näringsverksamhet och tjänst. Domen bidrog också till att förändra synen att vissa yrkeskategorier alltid ansågs som arbetstagare. Hur verksamheten faktiskt bedrivs har i stället fått en mera avgörande betydelse vid bedömningen av om näringsverksamhet bedrivs eller inte.
Utvidgat näringsbegrepp	Med det uttalade syftet att underlätta för fler personer att bli godkända för F-skatt utvidgades begreppet näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL. I andra stycket sägs att 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.

I förarbetena beskrivs ändringen så att lagtexten förtydligas utifrån gällande praxis och dessutom ges partsviljan ökad betydelse. Förutsägbarheten ökar hos den som ansöker om att bli godkänd för F-skatt, och fler kan få sin verksamhet bedömd som näringsverksamhet och därmed få F-skatt (prop. 2008/09:62 s. 25).

Tre kriterier i det utvidgade näringsbegreppet

Utvidgningen av näringsbegreppet i 13 kap. 1 § IL innebär att en ännu vidare krets av sökanden kan betraktas som näringsidkare. Den nya utformningen lyfter särskilt fram tre kriterier för bedömningen av om verksamheten bedrivs självständigt eller inte. Dessa kriterier är vad som har avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet. Kriterierna är inbördes likvärdiga.

Partsviljan

Eftersom den gemensamma avsikten parterna emellan har fått ökad betydelse minskar kravet på flera uppdragsgivare. Det är inte heller uteslutet att den som enbart hyr ut sig till kortare uppdrag hos flera olika uppdragsgivare kan anses bedriva näringsverksamhet (prop. 2008/09:62 s. 32–34).

Skatteverkets ställningstagande efter det ändrade näringsbegreppet

Skatteverket har förtydligat hur en ansökan om F-skatt bör bedömas mot bakgrund av det utvidgade näringsbegreppet (Skatteverket 2008-12-11, dnr 131 751308-08/111). Här klargörs att exempelvis följande kategorier kan anses bedriva näringsverksamhet.

- 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 kan anses bedriva näringsverksamhet förutsatt att det framgår 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 kan anses bedriva näringsverksamhet eftersom han inte är inordnad i verksamheten.

- Dagbarnvårdare som tar hand om andras barn (regelmässigt tre barn eller fler) kan anses uppfylla kraven på näringsverksamhet 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 kan anses bedriva näringsverksamhet förutsatt att det handlar om avgränsade uppdrag.
- Arbete som styrelseledamot, som inte är hänförligt till eget eller närståendes ägande i bolaget, bör kunna utgöra näringsverksamhet, antingen som ett led i en bedriven konsultverksamhet eller som egen verksamhetsgren om fortlöpande minst tre sådana uppdrag finns.

Däremot kan, enligt Skatteverkets uppfattning 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.

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.

Frågan om näringsverksamhet har bedrivits eller inte kan i många fall avgöras först i efterhand. Det är därför mycket viktigt att den som godkänns för F-skatt i fall där det finns tveksamhet om den beskrivna verksamheten uppfyller kraven

för näringsverksamhet, får information om att bedömningen är preliminär och att bedömningen kan komma att ändras om den beskrivna verksamheten inte kommer igång eller bedrivs på ett annat sätt än vad som beskrivits i ansökan.

Enbart den omständigheten att arbetet som sådant skulle kunna utgöra näringsverksamhet medför inte att verksamheten ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, i de fall parternas vilja är den motsatta.

**Tidigare arbets-
givare – första
kunden**

Det är inte ovanligt att en person som ”startar eget” under en kortare eller längre period helt eller delvis arbetar kvar som konsult eller liknande hos sin tidigare arbetsgivare. I och med det utvidgade näringsbegreppet anser Skatteverket att en näringsidkare som startar sin verksamhet med den tidigare arbetsgivaren som första uppdragsgivare kan bedömas som självständig näringsidkare och bli godkänd för F-skatt (Skatteverket 2008-12-11, dnr 131 751308-08/111).

**Inget krav på
viss omfattning**

Det finns inte något krav på att näringsverksamheten ska ha viss omfattning för ett beslut om godkännande av F-skatt ska fattas. Godkännande för F-skatt kan beslutas även om verksamheten i ett inledningsskede beräknas gå med förlust.

9.3 Prövningen kan avse även annan än sökanden

En prövning av om det finns förutsättningar för godkännande för F-skatt enligt punkten 3 i den första paragrafen ska i vissa fall inte bara avse sökanden (9 kap. 2 § första stycket SFL).

Vilka förutsättningar för godkännande av F-skatt som i vissa fall även ska avse annan framgår av avsnitt 9.2.3.3.

**Regler om
”smitta”**

I paragrafen anges under vilka förutsättningar förhållanden hos någon annan än innehavaren ska beaktas vid bedömning av om beslut om godkännande för F-skatt kan fattas. Det kan gälla en företagsledares, ett fåmanshandelsbolags eller ett fåmansföretags förhållanden.

1. Om sökanden är ett fåmansföretag, ska prövningen även avse företagsledare i företaget och andra fåmansföretag som han eller hon är eller under de senaste två åren har varit företagsledare i.
2. Om sökanden är eller under de senaste två åren har varit företagsledare i fåmansföretag ska prövningen även avse det företaget.

Missförhållanden	Prövningen av fåmansföretaget ska bara avse missförhållanden som kan hänföras till företagsledaren (9 kap. 2 § andra stycket SFL). Det som sägs om fåmansföretag gäller även fåmanshandelsbolag (9 kap. 2 § tredje stycket SFL).
Slopat krav att misskötsam företagsledare tidigare haft F-skatt	Vid tillämpningen av andra stycket 3 saknar det betydelse om sökanden eller annan som ska prövas enligt 2 § tidigare har varit godkänd för F-skatt eller inte. Det innebär att en företagsledare som har bidragit till att skatteskulder har uppstått i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, till skillnad från vad som gällde enligt SBL, kan vägras godkännande för F-skatt trots att varken företagsledaren, företaget eller bolaget tidigare har haft F-skatt (prop. 2010/11:165 s. 330 och 724).
Vad är ett fåmansföretag?	Med fåmansföretag avses enligt, aktiebolag och ekonomiska föreningar där fyra eller färre delägare genom innehav av andelar eller på liknande sätt har ett bestämmande inflytande (56 kap. 2 § första stycket 1 IL). 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). Du kan läsa mer om fåmansföretag i Handledning för beskattning av inkomst 2012 (SKV 399) avsnitt 89.2.1 och 89.2.2, samt i SKV A 2006:12.
Vem är företagsledare?	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).
Sökanden är ett fåmansföretag	Punkten 1 reglerar prövningens omfattning när den som ansöker om ett godkännande för F-skatt är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag. Då ska prövningen förutom sökanden också avse företagsledare i företaget eller bolaget. Om företagsledaren också är eller under de två senaste åren har varit företagsledare i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag ska prövningen dessutom avse sådana företag och bolag. Det gäller enligt andra stycket dock bara missförhållanden i företaget eller bolaget som kan hänföras till företagsledaren. Genom att det ska vara fråga om missförhållanden har en precisering gjorts i förhållande till SBL. En konkurs bör inte förstås som ett missförhållande om reglerna som gäller när ett företag kommer på obestånd har iakttagits.

Sökanden är eller har varit företagsledare i fåmansföretag

Punkten 2 reglerar prövningens omfattning när den som ansöker om ett godkännande för F-skatt är eller under de senaste två åren har varit företagsledare i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag. I sådana fall ska prövningen även avse företaget eller bolaget. Även i dessa fall är prövningen enligt andra stycket begränsad till missförhållanden i företaget eller bolaget som kan hänföras till företagsledaren.

Två års gräns

Sambandet mellan en företagsledare och det företag eller bolag där han eller hon tidigare har varit företagsledare bryts 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 eller bolaget 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.

Endast missförhållanden hänförliga till företagsledaren beaktas

Liksom tidigare ska förhållanden i företaget som har uppkommit efter det att företagsledaren har lämnat sin position självklart inte påverka bedömningen. Detta har blivit tydligare i SFL genom rekviritet ”förhållanden som kan hänföras till företagsledaren” (prop. 2010/11:165 s. 329–330).

Vad menas med missförhållanden?

Brister i redovisning och betalning av skatt eller avgift som inte är obetydliga bör regelmässigt anses hänförliga till företagsledaren. En sådan tolkning ligger i linje med bestämmelsens syfte, att förhindra ett kringgående av återkallelse-reglerna. Uppstår exempelvis mer än obetydliga skatte- eller avgiftsskulder bör det alltså finnas grund för att återkalla företagets godkännande och hindra företagsledaren från att driva verksamheten vidare med F-skatt (prop. 2010/11:165 s. 329–330).

I fråga om konkurs är situationen delvis annorlunda. Konkurs är en återkallelsegrund oavsett om några oegentligheter har förekommit eller inte. Bakgrunden till bestämmelsen är att det anses olämpligt att en konkursgäldenär har F-skatt med tanke på det ansvar för betalning av skatter och avgifter som det innebär (prop. 1991/92:112 s.122).

En företagsledare som i allt väsentligt har handlat i enlighet med de regler som gäller när ett företag kommer på obestånd, kan få eller behålla ett godkännande för F-skatt för annan verksamhet, förutsatt naturligtvis att det inte finns andra återkallelsegrunder (prop. 2010/11:165 s. 330).

Bolagets konkurs avslutad

Om konkursen är avslutad och den som gått i konkurs är en juridisk person ska det konkursade bolaget eller handelsbolaget inte ingå i prövningen om den sökande ska godkännas för F-skatt.

Tidigare godkännande inte avgörande för prövningen

Vidare ställs inte längre krav på att företagsledaren tidigare varit godkänd för F-skatt för att missförhållanden som kan hänföras till honom ska beaktas vid prövningen av en ansökan (prop. 2010/11:165 s. 329–330).

Även utländska motsvarigheter omfattas

Med fåmansföretag och fåmanshandelsbolag avses även motsvarande utländska företeelser (56 kap. 2–5 §§ IL jämfört med 2 kap. 2 § IL). Även de utländska motsvarigheterna kan därigenom nekas F-skatt om inte företagsledaren kan få en sådan. Se vidare om utländska näringsidkare under avsnitt 9.6.

9.4 F-skatt med villkor

FA-skatt

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 (9 kap. 3 § första stycket SFL). Den som är godkänd för F-skatt med villkor har alltså även A-skatt. F-skatt med villkor kallas därför även FA-skatt.

Både inkomst av näring och tjänst

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

Om sökanden enbart har ansökt om att bli godkänd för F-skatt men det av ansökan framgår att beslutet bör avse FA-skatt, bör sökanden ges möjlighet att yttra sig över detta innan Skatteverket fattar beslut. I samband med ett sådant godkännande bör Skatteverket informera sökanden om innebörden av F-skatt med villkor och om vilken verksamhet som kan komma att hänföras till inkomstslaget tjänst vid beskattningen.

Ej vid pension, sjukpenning m.m.

FA-skatt behöver dock inte beslutas bara på grund av tjänsteinkomster i form av pension, sjukpenning m.m. eftersom skatteavdrag i regel ska göras på dessa inkomster även om mottagaren är godkänd för F-skatt (se 10 kap. 13 § SFL).

F-skatt utan villkor kan bytas mot F-skatt med villkor

Skatteverket får besluta att ett godkännande för F-skatt som inte har förenats med ett villkor ska bytas ut mot ett godkännande med ett sådant villkor (9 kap. 3 § andra stycket SFL).

**F-skattens
användning får
inte villkoras**

Av förarbetena till SBL framgår att Skatteverket kunde byta ut en F-skattsedel utan villkor mot en F-skattsedel med villkor utan att den först utfärdade F-skattsedeln behöver återkallas (prop. 1991/92:112 s. 81). Denna befogenhet framgår numera direkt av lagen (9 kap. 3 § andra stycket SFL).

Ett beslut om F-skatt med villkor att den endast får användas i näringsverksamheten får inte innefatta ett ställningstagande till frågan om ett visst arbete utförs inom ramen för ett anställningsförhållande eller ett uppdragsförhållande och därmed till frågan om den som utför arbetet har rätt att åberopa F-skatt med villkor (RÅ 1998 ref. 2).

**Information till
sökanden är viktig**

Det finns dock skäl att framhålla betydelsen av att Skatteverket tydligt informerar om såväl vilka delar av en verksamhet som bedöms som näringsverksamhet som att bedömningen är preliminär. Informationen bör lämnas i sådan form att det framgår att den inte är en del av beslutet. Om den skattskyldige är osäker på om godkännandet för F-skatt bör åberopas i ett uppdrag kan han eller hon vända sig till Skatteverket för att få råd. Den ledning som Skatteverket kan ge är inte bindande vid beskattningen, men bör ge den skattskyldige en god uppfattning om hur frågan kommer att bedömas. När beslut om slutlig skatt har fattats får den skattskyldige ett definitivt beslut som kan omprövas och överklagas (prop. 2010/11:165, s. 726 samt Skatteverket 2004-04-06, dnr 130 282665-04/113).

9.5 Återkallelse av godkännande för F-skatt

Skatteverket ska återkalla ett godkännande för F-skatt om

1. innehavaren begär det, eller
2. förutsättningarna för godkännande för F-skatt inte är uppfyllda enligt 1 § andra stycket.

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket avstå från återkallelse även om förutsättningarna för godkännande för F-skatt inte är uppfyllda (9 kap. 4 § andra stycket SFL).

Bestämmelserna om godkännande i 1 och 2 §§ får därför också betydelse vid bedömningen av om återkallelse ska ske.

**Restriktiv
tillämpning**

Återkallelse av ett godkännande för F-skatt är en mycket ingripande åtgärd och får endast ske under vissa i lagen särskilt angivna förutsättningar. Återkallelsegrunderna är avsedda att tillämpas restriktivt. Detta med tanke på de kännbara

konsekvenser som kan bli resultatet för den näringsidkare som får sitt godkännande för F-skatt återkallat. I praktiken är det nämligen ofta nödvändigt för en näringsidkare som tar emot ersättning för arbete att vara godkänd för F-skatt.

**Hänsyn till
samtliga
omständigheter**

Det är därför viktigt att Skatteverket tar hänsyn till samtliga omständigheter i varje enskilt fall innan återkallelse sker. Inte minst viktig är regeln att Skatteverket kan avstå från återkallelse av godkännande för F-skatt om det finns särskilda skäl (se avsnitt 9.5.2).

Om Skatteverket vid prövningen av om godkännande för F-skatt ska återkallas kommer fram till att det finns flera återkallelsegrunder, bör samtliga dessa anges i beslutet. Detta för att den skattskyldige exakt ska veta skälen för återkallelse och vad som krävs för att han åter ska få rätt till F-skatt.

**Kommunikations-
skyldighet**

Innan återkallelse sker ska den skattskyldige ges tillfälle att yttra sig eller ges möjlighet att redovisa och betala sina skatter eller lämna självdeklaration. Återkallelse av godkännande för F-skatt bör inte ske om det endast är fråga om tillfälliga likviditetsproblem och den skattskyldige inte har kunnat råda över omständigheterna.

Innehavaren av F-skatt bör därför, innan godkännandet återkallas, ges tillfälle att komma med förklaringar till den uppkomna bristen eller inom en kortare tid ges möjlighet att betala sina skatteskulder.

Samråd med KFM

Skatteverket bör också regelmässigt kontakta KFM, om det inte framstår som uppenbart obehövt, för att bl.a. ta reda på om det kan finnas särskilda skäl att avstå från att återkalla godkännandet. Ett sådant skäl är att den skattskyldige har gjort upp med KFM om en avbetalningsplan eller annan form av betalning. Se också avsnitt 9.2.4.

**Godkännande för
F-skatt kan ändras
till nackdel endast
genom återkallelse**

I 66 kap. SFL finns bestämmelser om att Skatteverket får ompröva beslut till nackdel för den som beslutet gäller inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Enligt praxis får omprövning ske på oförändrat utredningsmaterial under förutsättning att det inte finns några föreskrifter som begränsar möjligheterna att ompröva till nackdel (RÅ 1996 ref. 102).

Bestämmelserna om återkallelse är sådana begränsande föreskrifter. Det innebär att bestämmelserna i 66 kap. om omprövning till nackdel inte ska tillämpas på beslut om godkännande för F-skatt. Godkännanden för F-skatt får alltså bara ändras till

**Ej återkallelse på
oförändrat utred-
ningsmaterial**

nackdel om förutsättningarna för återkallelse är uppfyllda. För att det ska vara klart och tydligt anges i 66 kap. 20 § andra stycket SFL att beslut som får återkallas inte får omprövas till nackdel för den som beslutet gäller (prop. 2010/11:165 s. 726).

Till skillnad från vad som gäller vid omprövning till nackdel enligt 66 kap. SFL får återkallelse inte ske på oförändrat utredningsmaterial. Någon särskild föreskrift om det behövs dock inte eftersom det får anses självklart att Skatteverket inte får återkalla på samma utredningsmaterial som legat till grund för godkännandet. Det följer av att en återkallelse i allmänhet bör ses som en ingripande åtgärd, vilket också är skälet till att grunderna för återkallelse anges i detalj i lagtexten (prop. 1991/92:112 s. 116 – 117). Bestämmelsen om återkallelse ska tolkas restriktivt varför det inte är rimligt att återkalla på oförändrat utredningsmaterial.

För att återkallelse ska få ske måste alltså 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 (se prop. 2010/11:165 s. 727).

9.5.1 Återkallelsegrunderna

9.5.1.1 Egen begäran

Skatteverket ska återkalla ett godkännande för F-skatt om innehavaren begär det (9 kap. 4 § första stycket 1 SFL).

**F-skatten är
frivillig**

En skattskyldig kan inte mot sin vilja påtvingas F-skatt. Den som är godkänd för F-skatt kan därför när som helst begära att få sitt godkännande för F-skatt återkallat, t.ex. på grund av att han inte längre bedriver näringsverksamhet. Vid behov kan han i stället få ett beslut om debitering i form av en SA-skatt.

Om godkännandet för F-skatt har återkallats på innehavarens egen begäran kan han i princip när som helst ändra sig och ansöka om att åter bli godkänd. Förutsättning för ett nytt godkännande är att han bedriver eller kommer att bedriva näringsverksamhet igen och att förutsättningarna för godkännande i övrigt är uppfyllda.

9.5.1.2 Förutsättningar för godkännande saknas

Bestämmelsen om återkallelse hänvisar till förutsättningarna för godkännande

Skatteverket ska återkalla ett godkännande för F-skatt om förutsättningarna för godkännande för F-skatt inte är uppfyllda enligt 1 § andra stycket. I SFL är det alltså bestämmelsen om återkallelse som hänvisar till förutsättningarna för godkännande – och inte tvärtom som i SBL (9 kap. 4 § och 1 § första stycket 2 SFL).

Näringsverksamhet bedrivs inte – (1 § punkten 1)

Godkännandet ska återkallas om näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas i Sverige. I SBL anges att en F-skattsedel ska återkallas om innehavaren *upphör* att bedriva näringsverksamhet. Den bestämmelsen tillämpades inte bara för att återkalla en F-skattsedel när näringsverksamheten hade upphört, utan också när den som hade fått en F-skattsedel på grund av en avsikt att bedriva näringsverksamhet men aldrig påbörjade någon verksamhet eller bedrev en verksamhet som inte var att betrakta som näringsverksamhet. Den nya lydelsen av återkallelsegrunden omfattar på ett tydligare sätt båda situationerna (prop. 2010/11:165 s. 727).

Det i 1 § andra stycket punkten 1 angivna särskilda beviskravet ”skälig anledning att anta” är inte en förutsättning för godkännande i den mening som avses i återkallelsebestämmelsen. Vid återkallelsen ska alltså normala beviskrav tillämpas. Den nya regleringen innebär alltså inte någon ändring i förhållande till de beviskrav som gällde enligt tidigare regler (prop. 2010/11:165 s. 727).

Vilande verksamhet

Om verksamheten ska vara vilande under längre tid, mer än ett år, bör godkännandet för F-skatt återkallas eftersom verksamheten då får anses ha upphört under den tid som den är vilande. Om verksamheten senare återupptas kan personen efter ansökan åter bli godkänd för F-skatt om förutsättningarna för detta även i övrigt är uppfyllda.

Prövningen ska i vissa fall avse även annan

Hänvisningen till förutsättningarna för godkännande i 1 § andra stycket innebär också att det inte bara är innehavarens förhållanden som kan föranleda en återkallelse, utan under vissa förutsättningar också andras förhållanden. I vilken omfattning det ska ske framgår av 2 § (se avsnitt 9.3).

Missbruk m.fl. hinder för godkännande – (1 § punkten 3)

Återkallelse ska alltså ske om innehavaren eller annan som ska prövas enligt 2 §:

- har brutit mot villkor som har meddelats enligt 3 § eller på annat sätt har missbrukat sitt godkännande för F-skatt och missbruket inte är obetydligt (3 a),

- inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter enligt denna lag eller motsvarande utländska skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig (3 b),
- 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 (3 c),
- har näringsförbud (3 d), eller
- är försatt i konkurs (3 e).

Missbruk som inte är obetydligt (3 a) – restriktiv tolkning

För att ett godkännande för F-skatt ska kunna återkallas krävs att missbruket inte är obetydligt. I förarbetena vid F-skattereformens tillkomst (prop. 1991/92:112 s.119) sägs följande:

”... 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 ... bör det givetvis anses föreligga ett missbruk.”

Missbruk av FA-skatt

Även för återkallelse på grund av missbruk av F-skatt med villkor, dvs. när en person återoppar F-skatten i ett anställningsförhållande, krävs att missbruket inte är obetydligt.

Med missbruk som inte är obetydligt bör avses att det belopp som borde ha innehållits i preliminär skatt uppgår till minst tio procent av den beräknade slutliga skatten, dock lägst ett prisbasbelopp (SKV A 2012:6).

Missbruk kan även anses komma i fråga om den som är godkänd för F-skatt återoppar F-skatten i ett pågående anställningsförhållande där han eller hon tidigare återoppat A-skatt utan att någon avgörande förändring i arbetsförhållandena skett.

Om någon med F-skatt med villkor skriftligen har återoppat F-skatten, bör missbruk anses föreligga om innehavaren måste ha insett att det skett i ett uppenbart anställningsförhållande (SKV A 2012:6).

Enbart den omständigheten att en person som är godkänd för F-skatt utan villkor återoppar godkännandet i ett nytt anställ-

ningsförhållande kan normalt inte anses utgöra ett missbruk. Skulle i sådant fall anmälan enligt 10 kap. 14 § SFL komma in från arbetsgivaren kan normalt inte betalningsmottagarens godkännande för F-skatt återkallas på grund av missbruk. Däremot ska Skatteverket pröva om godkännandet för F-skatt ska bytas ut mot F-skatt med villkor att godkännandet bara får återopas i näringsverksamhet (FA-skatt) eller återkalla godkännandet på grund av att näringsverksamhet inte bedrivs.

Två års karens vid återkallelse på grund av missbruk

Återkallelse på grund av missbruk leder till att ett nytt godkännande inte kan meddelas under en period av två år (karenstid). I övriga fall när ett godkännande för F-skatt har varit återkallat, kan ett nytt beslut om godkännande fattas så snart det missförhållande som orsakat återkallelsen har undanröjts, exempelvis genom att en skatteskuld har betalats (prop. 2010/11:165 s. 724).

Brister i betalning av skatt

Om den som godkänts för F-skatt eller annan som ska prövas enligt 2 § efter godkännandet brister i betalning av skatter och avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig kan Skatteverket återkalla godkännandet. Samma principer som angavs i förarbetena när F-skattereformen infördes bör vara vägledande vid återkallelse av godkännande för F-skatt (prop. 1991/92:112).

Finns det betalningsbrister utgör detta i princip grund för återkallelse av godkännandet för F-skatt. Enligt Skatteverkets interna praxis har som obetydligt belopp ansetts ett sammanlagt skuldbelopp för skatter och avgifter på högst 20 000 kr (avsnitt 9.2.3.5). Är det fråga om kortvariga betalningsdröjsmål bör dock enstaka betalningsdröjsmål – färre än fyra – inte föranleda återkallelse (se avsnitt 9.5.2). Detta gäller oavsett skuldbeloppets storlek. Vid långvariga betalningsdröjsmål bör även enstaka betalningsbrister föranleda återkallelse, se vidare avsnitt 9.5.2.

Brister i redovisning och betalning av skatt

Om den som är godkänd för F-skatt brister i både redovisning och betalning ska dessa brister sammanvägas vid bedömningen av om godkännandet ska återkallas (Skatteverket 2005-03-17, dnr 63231-05/111).

Fyra brister ej obetydligt

Skatteverket kan påbörja handläggningen av ett ärende om återkallelse av F-skatt så snart sammanlagt fyra brister konstaterats (brister i redovisning och/eller betalning).

När ett ärende om återkallelse har påbörjats kan innehavaren av F-skatt fullgöra sin betalningsskyldighet och/eller redovis-

Två brister vid beslutstillfället

ningsskyldighet i sådan utsträckning att den återstående bristen anses som så obetydlig att återkallelse inte ska ske.

Om det vid beslutstillfället för återkallelse endast finns högst två kvarvarande brister i redovisning och betalning av skatt, exempelvis en oredovisad arbetsgivardeklaration och en oredovisad mervärdesskattedeklaration, bör det ses som en sådan obetydlig brist som inte föranleder återkallelse (jfr Skatteverket 2005-03-17, dnr 130 63231-05/111, dock att antalet numera ska vara två).

Hur ska bristerna räknas?

Ett övervägande om återkallelse av godkännande för F-skatt på grund av betalningsbrist bör normalt aktualiseras tidigast när en månad förflutit från den första betalningsförsummelsen. Om en innehavare av F-skatt exempelvis har försummat att betala ett belopp som helt eller delvis motsvarar redovisningen i en arbetsgivardeklaration (avdragen skatt och arbetsgivaravgifter), en mervärdesskattedeklaration samt sin F-skatt för en viss månad, räknas detta som tre betalningsförsummelser. Ett övervägande om återkallelse bör därefter skickas ut tidigast efter det att den skattskyldige vid någon senare månad försummat att betala antingen sin F-skatt, någon skatt enligt redovisningen i en skattedeklaration eller annan skatt.

För att fyra betalningsförsummelser ska kunna uppkomma fordras alltså normalt minst två månaders betalningsförsummelser, allt under förutsättning att skattekontot visar underskott under samma tid.

”Rullande skuld”

Ett godkännande för F-skatt bör även kunna återkallas om innehavaren under ett helt års tid ”rullar” en skatteskuld genom att fortlöpande betala endast tidigare förfallna skatter samtidigt som man låter bli att redovisa och betala innevarande månads skatter. Om innehavaren ”rullat” en skatteskuld som inte är obetydlig så att beloppet funnits vid Skatteverkets månatliga avstämning under minst tolv månader i följd bör det vara skäl för återkallelse av godkännandet för F-skatt. Innehavaren bör dock i samband med kommunikeringen ges tillräckligt rådrum för att komma i fatt med den eftersläpande betalningen (Skatteverket 2007-05-01, dnr 131 327393-07/111).

HB med beskattningsunderlag under 200 000 kr

Enligt SBL:s regler kunde handelsbolag vars beskattningsunderlag för mervärdesskatt beräknades uppgå till högst 200 000 kr för beskattningsåret redovisa mervärdesskatten i en skattedeklaration en gång per år. Denna bestämmelse i SBL gäller fortfarande för sådana handelsbolag vars redovisningsperiod är helt beskattningsår och börjat före den 1 februari

2012. För handelsbolag som har ett beskattningsår som avslutas under 2013 ska SFL:s regler tillämpas. De nya reglerna innebär att alla företag, inklusive handelsbolag, som har ett beskattningsunderlag som uppgår till högst 1 miljon kr får redovisa mervärdesskatten för ett beskattningsår i mervärdesskattedeklaration.

Om ett handelsbolag som enligt SBL:s regler redovisar mervärdesskatten för ett helt beskattningsår i skattedeklaration inte inkommer med redovisning och betalning, bör Skatteverket som tidigare kunna återkalla F-skatten trots att fyra betalningsförsummelser inte uppnåtts. Om Skatteverket kontaktat handelsbolaget och gett det möjlighet att komma in med den saknade skattedeklarationen och därefter beslutat om skönsbeskattning, bör F-skatten kunna återkallas om varken skattedeklaration eller betalning kommer in efter det att Skatteverket beslutat om skönsbeskattning. Motsvarande gäller för alla företagsformer där SFL:s regler ska tillämpas.

Inkomstdeklaration m.m. har inte lämnats

Återkallelse av godkännande av F-skatt kan ske om innehavaren inte har följt ett föreläggande att lämna inkomstdeklaration. Detsamma gäller om deklarationen är så bristfällig att den uppenbarligen inte kan ligga till grund för beskattning.

Handelsbolag är normalt inte deklarationsskyldiga men ska till ledning för delägarnas beskattning lämna särskilda uppgifter enligt 33 kap. 6 §. Om sådana uppgifter trots föreläggande inte lämnas kan bolagets godkännande för F-skatt återkallas.

Om underlåtenheten är ringa ska återkallelse inte ske. En försening upp till en månad efter utgången av föreläggandetiden bör kunna godtas innan återkallelse aktualiseras. Återkallelse bör inte heller ske om inkomstdeklarationen eller uppgiften, trots förseningen, kommit in till Skatteverket innan återkallelsebeslut meddelats.

När deklaration eller, för handelsbolag, motsvarande handling lämnats kan den skattskyldige eller bolaget ansöka om godkännande för F-skatt på nytt.

Näringsförbud

Den som fått näringsförbud är bl.a. förhindrad att bedriva näringsverksamhet. Därigenom faller grunden för innehav av F-skatt och ett beslut om återkallelse är självklart. Se dock under särskilda skäl.

Konkurs

Konkurs är en återkallelsegrund oavsett om några oegentligheter har förekommit eller inte. En person som är försatt i konkurs får dock inte bedriva näringsverksamhet som medför

bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen under konkursen. Från denna regel finns vissa undantag som motiveras av grundlagsskyddade rättigheter. Bl.a. har en konkursgäldenär rätt att bedriva jordbruk.

Med tanke på det ansvar för betalning av skatter och avgifter som en innehavare av F-skatt har bör en konkursgäldenär inte vara godkänd för F-skatt. Skatteverket bör därför återkalla godkännandet efter det att uppgift om att innehavaren försatts i konkurs kommer in. Detta gäller även om denne är en jordbrukare, trots vad som sägs ovan om rätten att bedriva jordbruk.

Så snart konkursen är avslutad och det är fråga om en fysisk person har han i regel rätt att bedriva bokföringspliktig verksamhet igen. Beslut om godkännande för F-skatt kan fattas efter ansökan och sådan prövning som regelmässigt ska ske när någon ansöker om en F-skatt. Om inte andra hinder för godkännande finns, t.ex. kvarstående skatteskulder, bör godkännande för F-skatt kunna ske.

9.5.2 Särskilda skäl att inte återkalla

Skatteverket får avstå från återkallelse om det finns särskilda skäl. Eftersom det saknas behov av att med stöd av särskilda skäl underlåta återkallelse vid egen begäran är bestämmelsen, till skillnad mot SBL, begränsad till övriga återkallelsegrunder, dvs. de som regleras i första stycket 2 (9 kap. 4 § andra stycket SFL).

Tillfälliga betalningsproblem

Bristande betalning är normalt grund för att återkalla godkännandet för F-skatt. Om skälet för återkallelse är betalningsförsummelse kan en sökande ändå få behålla sin F-skatt om den bristande betalningen exempelvis beror på att han har kundfordringar där betalningen har försenats, vilket orsakat honom tillfälliga likviditetsproblem. Han kan också genom brand, sjukdom eller annan olycka eller genom någon annan oförutsedd händelse ha fått tillfälliga problem med likviditeten. Dessutom krävs att Skatteverket bedömer att den skattskyldige kan reda ut sina betalningsproblem och att han också är villig att göra detta. Vid sådan utredning bör normalt samråd ske med KFM.

Enstaka betalningsförsummelse som inte är obetydlig

Ett godkännande för F-skatt ska återkallas om innehavaren brister i betalning av sina skatter och avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig. Som obetydligt belopp vid betalning av skatt anses ett sammanlagt skuldbelopp om 20 000 kr.

I de fall innehavaren har någon enstaka skuld och betalningsdröjsmålet inte är långvarigt kan det dock finnas särskilda skäl att inte återkalla godkännande för F-skatt trots att det sammanlagda skuldbeloppet överstiger 20 000 kr.

I prop. 1991/92:112 s. 121 anges vad som avses med långvarigt betalningsdröjsmål. Uttalandet i propositionen bör tolkas så att om det finns ett underskott på skattekontot som endast utgörs av enstaka betalningsförsummelser och underskottet helt eller delvis kvarstår obetalt efter den avstämning av kontot som infaller närmast efter det att ett år förflutit från det att den första försummelsen uppkom är det frågan om ett långvarigt betalningsdröjsmål.

Om det finns underskott på skattekontot som endast utgörs av enstaka betalningsförsummelser (färre än fyra) och underskottet har varit obetalt kortare tid än ett år från det att den första betalningsförsummelsen uppkom, får det anses finnas särskilda skäl att inte återkalla godkännandet för F-skatt. Detta gäller oavsett skuldbeloppets storlek. Skulle det däremot finnas minst fyra betalningsbrister eller långvariga betalningsbrister kan det inte anses vara särskilda skäl för att avstå från återkallelse av godkännandet för F-skatt.

Ett annat särskilt skäl kan vara att den sökande gjort upp med KFM om en avbetalningsplan eller någon annan betalningsuppgörelse. För att återkallelse av godkännandet för F-skatt inte ska göras bör dock krävas att den totala skatteskulden blir betald inom rimlig tid, normalt inom ett år. Dessutom måste betalningsuppgörelsen följas.

Företagsrekonstruktion

Ett företag som omfattas av s.k. företagsrekonstruktion bör få behålla sin F-skatt så länge som företagsrekonstruktionen pågår. Syftet med en företagsrekonstruktion är att ge ett företag som råkat i ekonomiska svårigheter möjlighet att överleva. Den av tingsrätten utsedde rekonstruktören ska under rekonstruktionsprocessen bl.a. ha ett nära samarbete med KFM. Det ligger i sakens natur att en förutsättning för att en företagsrekonstruktion ska lyckas är att företaget får behålla sin F-skatt.

Det finns således i normalfallet särskilda skäl att underlåta att återkalla ett godkännande för F-skatt i samband med en företagsrekonstruktion. En bedömning måste dock göras i varje enskilt fall. Om nya skatteskulder uppkommit efter betalningsinställelsen är det naturligtvis extra viktigt att orsaken till detta utreds. Det är också naturligt att Skatteverket alltid tar kontakt

med KFM och rekonstruktören i företagsrekonstruktionsfall, där återkallelse av F-skatt övervägs. Bedömer verket efter ett sådant samråd att rekonstruktionen kommer att misslyckas finns det ingen anledning att avvakta med en återkallelse.

Skuldsanering

I vissa fall kan näringsidkare som bedriver enskild näringsverksamhet och som råkat i ekonomiska svårigheter i stället för företagsrekonstruktion få skuldsanering. Även i dessa fall bör den skattskyldige få behålla sin F-skatt så länge som han följer den i skuldsaneringsbeslutet uppgjorda betalningsplanen. F-skatten kan i dessa fall vara själva förutsättningen för att den skattskyldige ska kunna klara av sina åligganden.

Näringsförbud

Dispens att trots meddelat näringsförbud bedriva viss näringsverksamhet kan också vara ett särskilt skäl att avstå från återkallelse (jämför prop. 1991/92:112 s. 123).

Den som har näringsförbud kan medges dispens att bedriva viss näringsverksamhet. Den som fått sådan dispens kan få betydande svårigheter att bedriva denna näringsverksamhet om han inte får behålla sin F-skatt. Syftet med dispensen motverkas då och en möjlighet att få behålla F-skatt i dessa fall måste finnas. Den möjligheten finns genom att återkallelse får underlåtas om det finns särskilda skäl.

9.5.3 Uppgift om återkallelse får lämnas ut

Skatteverket kan informera kända uppdragsgivare

I SFL finns ingen motsvarighet till den bestämmelse i SBL som sa att Skatteverket fick lämna uppgift om återkallelse av F-skattsedel till de berörda uppdragsgivare som verket kände till. Detta innebär dock inte att Skatteverket inte längre får lämna sådana uppgifter. Bestämmelsen behövs inte eftersom Skatteverket ändå har möjlighet att lämna upplysningar till uppdragsgivare om det bedöms lämpligt. Det råder inte någon sekretess för uppgift om återkallelse av godkännande för F-skatt (se prop. 2010/11:165 s. 728).

9.6 Särskilt om utländska näringsidkare

För att bli godkänd för F-skatt krävs inte skattskyldighet i Sverige. Oavsett om en fysisk eller juridisk person är begränsat eller obegränsat skattskyldig i Sverige, har den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet rätt att bli godkänd för F-skatt om förutsättningarna för godkännande i övrigt är uppfyllda (prop. 1996/97:100 s. 535). Det behöver inte heller finnas fast driftställe här i landet.

9.6.1 Enskilda näringsidkare

En enskild näringsidkare som är begränsat skattskyldig i Sverige kan godkännas för F-skatt om han bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige. Den enskilda näringsidkaren behöver inte driva någon näringsverksamhet i sitt hemland för att kunna godkännas för F-skatt. Det avgörande är att sökanden uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige. Prövningen av vad som anses som näringsverksamhet görs enligt vanliga regler. Se vidare om detta i avsnitt 9.2.5.

Den som är begränsat skattskyldig i Sverige kan även godkännas för F-skatt med villkor.

Utländska skatteskulder

En förutsättning för att godkännas för F-skatt är att sökanden inte har oredovisade eller obetalda skatter och avgifter enligt SFL eller motsvarande utländska skatter och avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig (9 kap. 1 § 3 b SFL).

Prövningen ska i vissa fall avse inte bara sökanden. Om sökanden är eller under de senaste två åren har varit företagsledare i fåmansföretag ska prövningen även avse företaget (9 kap. 2 § SFL).

Skuldfrihetsintyg

För att utreda om sökanden har utländska skatteskulder bör Skatteverket regelmässigt begära att sökanden genom intyg eller på annat sätt visar att han inte har skatteskulder i sitt hemland. En förfrågan om skatteskulder i hemlandet ska normalt skickas till en sökande som är begränsat skattskyldig i Sverige. En förfrågan om skatteskulder i utlandet bör även skickas till den som är obegränsat skattskyldig här men som under de senaste två åren före ansökan har varit verksam i utlandet.

Beslut om att skatteavdrag inte ska göras

Om en begäran om skuldfrihetsintyg skickats till en fysisk person som hör hemma i ett land inom EU/EES har Skatteverket möjlighet att fatta ett tidsbegränsat beslut om att skatteavdrag inte ska göras i avvaktan på beslut om godkännande för F-skatt.

Det åligger sökanden att visa att det finns förutsättningar för godkännande för F-skatt för honom och att det inte finns några hinder för godkännandet. Om sökanden inte kommer in med efterfrågat intyg eller på annat sätt visar att han inte har skatteskulder i hemlandet har han inte uppfyllt detta krav och ansökan om godkännande för F-skatt ska då avslås. Se dock nedan under särskilda skäl. Se vidare om reglerna om karenstid och fåmansföretag i avsnitten 9.2.3.4 och 9.3.

9.6.2 Utländska juridiska personer

Termer och uttryck som används i SFL har samma betydelse som i bl.a. IL (3 kap. 2 § SFL). De termer och uttryck som används omfattar också motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses (2 kap. 2 § IL).

En utländsk juridisk person kan ansöka om godkännande för F-skatt förutsatt att han uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige. Den utländska juridiska personen behöver inte ha fast driftställe här för att godkännas för F-skatt. Om det av ansökan framgår att personen har för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige och i övrigt uppfyller förutsättningarna för godkännande ska Skatteverket besluta om godkännande.

Utländska skatteskulder

En förutsättning för att godkännas för F-skatt är att sökanden inte har oredovisade eller obetalda skatter och avgifter enligt SFL eller motsvarande utländska skatter och avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig (9 kap. 1 § 3 b SFL).

Prövningen ska avse inte bara sökanden. Prövningen ska om sökanden är ett fåmansföretag även avse företagsledare i företaget och andra fåmansföretag som han eller hon är eller under de två senaste åren har varit företagsledare i (9 kap. 2 § SFL).

Även utländska motsvarigheter till fåmansföretag omfattas

Med fåmansföretag och fåmanshandelsbolag avses även motsvarande utländska företeelser (56 kap. 2–5 §§ IL jämfört med 2 kap. 2 § IL). Även de utländska motsvarigheterna kan därigenom nekas F-skatt om inte företagsledaren kan få en sådan. Detta innebär att reglerna om smitta och karens för fåmansföretag och fåmanshandelsbolag även är tillämpliga på utländska juridiska personer som motsvarar dessa.

Detta innebär även att om en företagsledare i ett svenskt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, som inte har rätt att bli godkänd för F-skatt, börjar bedriva verksamhet genom en utländsk juridisk person, så smittar företagsledaren även den juridiska personen på så sätt att denna person inte kan bli godkänd för F-skatt.

Exempel

En svensk företagsledare, vars svenska fåmansföretag har stora skatteskulder och som därför fått sitt godkännande för F-skatt återkallat, startar ett bolag i Finland som fortsätter verksamheten i Sverige med den

övertagna svenska personalen. Det finska bolaget ansöker om godkännande för F-skatt. Ansökan kan då avslås med motiveringen att företagsledaren, på grund av att hans svenska företag har skatteskulder, inte själv har rätt att inneha F-skatt varigenom inte heller hans nystartade finska bolag kan få en sådan.

Se vidare om reglerna om karenstid och fåmansföretag i avsnitten 9.2.3.4 och 9.3.

Skuldfrihetsintyg

Skatteverket ska utreda om den juridiska personen har utländska skatteskulder genom att begära att företaget eller bolaget genom intyg eller på annat sätt visar att bolaget inte har skatteskulder i annat land än Sverige.

**Beslut om att
skatteavdrag inte
ska göras**

Om en begäran om skuldfrihetsintyg skickats till en juridisk person som hör hemma i ett land inom EU/EES har Skatteverket möjlighet att fatta ett tidsbegränsat beslut om att skatteavdrag inte ska göras i avvaktan på beslut om godkännande för F-skatt.

Det åligger sökanden att visa att det finns förutsättningar för godkännande för F-skatt för honom och att det inte finns några hinder för godkännandet. Om sökanden inte skickar in efterfrågat intyg eller på annat sätt visar att han inte har utländska skatteskulder har han inte uppfyllt detta krav och ansökan om godkännande för F-skatt ska då avslås. Se dock nedan under särskilda skäl. Om den utländska juridiska personen är ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag ska Skatteverket även kontrollera att företagsledaren inte har skatteskulder. Om företagsledaren inte genom intyg eller på annat sätt visar att han inte har skatteskulder i sitt hemland ska den juridiska personens ansökan om godkännande för F-skatt avslås. Även i de fall det, efter utredning, inte framkommer vem som är företagsledare i det utländska fåmansföretaget eller utländska fåmanshandelsbolaget bör ansökan om godkännande för F-skatt avslås.

9.6.3 Särskilda skäl för utländska sökande

Om sökanden kommer från ett land där det råder allvarlig politisk oro eller sökanden på grund av personliga omständigheter inte har möjlighet att kontakta myndigheten i sitt hemland eller möjligheten att få ett intyg om skuldfrihet av andra skäl är begränsad, kan det vara ett särskilt skäl att godkänna sökanden för F-skatt trots att denne inte kan visa upp efterfrågat intyg. Skatteverket kan då besluta om godkännande för F-skatt utan att efterfråga intyg om skuldfrihet.

Vid bedömningen ska bortses från utländska skatteskulder som är äldre än fem år även om de inte är preskriberade i hemlandet.

I övrigt hänvisas till vad som sägs om särskilda skäl i avsnitt 9.5.2.

9.6.4 Återkallelse

Efter det att en utländsk näringsidkare har godkänts för F-skatt och fråga uppkommer om att återkalla godkännandet måste Skatteverket kunna visa att det finns grund för återkallelse. Vid bedömningen av om bristen är obetydlig eller inte gäller motsvarande som vid bedömningen av skatter enligt SFL (se avsnitt 9.5.1).