

Skatteverkets meddelanden

ISSN 1652-1447



Skatteverkets information om godkännande för F-skatt m.m.

SKV M
2012:05

I detta meddelande finns information om de regler som gäller för godkännande för F-skatt m.m. Meddelandet ersätter SKV M 2009:4.

1 Allmänt om lagstiftningen

Bestämmelserna om godkännande för F-skatt och återkallelse av godkännande för F-skatt finns i 9 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. De paragrafhänvisningar som finns i den följande texten avser 9 kap. SFL om inte annat anges.

2 Allmänna principer för godkännande för F-skatt

2.1 Ansökan för godkännande för F-skatt

Skatteverket ska, efter ansökan, godkänna den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige för F-skatt om övriga förutsättningar för godkännande är uppfyllda.

Ansökan om godkännande för F-skatt kan göras via Skatteverkets e-tjänst på www.verksamt.se eller på blankett enligt fastställt formulär SKV 4620, för utländska sökanden blankett SKV 4632, 3 kap. 1 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261) SFF.

2.2 Näringsverksamhet

Med näringsverksamhet avses en förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt, se 3 kap. 14 § SFL och 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

Med yrkesmässigt avses att verksamheten bedrivs varaktigt och med vinstsyfte. Självständigheten är det kriterium som i första hand är avgörande för gränsdragningen mot inkomstslaget tjänst. Varaktigt har främst betydelse för gränsdragning mot inkomst av kapital, medan vinstsyfte i första hand är avgörande för gränsdragningen mot hobbyverksamhet.

I 13 kap. 1 § 2 st IL anges 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”.

Av prop. 2008/09:62 s. 26 f. framgår att fokus vid bedömningen av om den beskrivna verksamheten utgör näringsverksamhet ska ligga på relationen mellan parterna, se vidare Skatteverkets ställningstagande 2008-12-11, dnr 131 751308-08/111.

2.3 Avsikt att bedriva näringsverksamhet

Det räcker med att sökanden uppger sig ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet för att han eller hon ska kunna godkännas för F-skatt. Detta gäller oavsett om sökanden bor i Sverige eller utomlands och oavsett om sökanden är en svensk eller utländsk juridisk person. Det är enbart i det fall Skatteverket har skälig anledning att anta att den beskrivna verksamheten inte utgör eller kommer att utgöra näringsverksamhet som en ansökan om godkännande för F-skatt ska avslås. Det kan inträffa när den i ansökan beskrivna verksamheten inte kan betraktas som näringsverksamhet, verksamheten kan anses bedriven av annan person eller att sökanden inte lämnat föreskrivna uppgifter. Om sökanden lämnat så bristfälliga uppgifter att det 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.

Det finns inte något krav på att näringsverksamheten måste vara av viss omfattning eller, i ett inledningsskede, gå med vinst för att godkännande för F-skatt ska kunna göras. Det finns heller inte något krav på att verksamheten ska ha kommit igång innan godkännande för F-skatt beslutas.

2.4 Starttidpunkt

För företagare kan det många gånger vara nödvändigt att bli godkänd för F-skatt redan innan verksamheten kommit igång. Den som har för avsikt att bedriva näringsverksamhet kan godkännas för F-skatt innan verksamheten har startat. I sådant fall bör sökanden kunna godkännas för F-skatt om avsikten är att verksamheten ska starta inom tre månader från ansökningstillfället.

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2012:6) anges följande.

”Med avsikt att bedriva näringsverksamhet bör avses att verksamheten kan beräknas starta inom tre månader från ansökningstillfället.”

2.5 Särskilt om juridiska personer

En juridisk person kan i princip endast ha inkomst av näringsverksamhet och utredning om den juridiska personen ska bedriva näringsverksamhet eller inte ska därför, i normalfallet, inte göras. Ett aktiebolag som har bildats för att överlåtas och först efter överlåtelsen ska starta verksamhet, ett så kallat lagerbolag, bör inte godkännas för

F-skatt så länge verksamhet inte bedrivs i bolaget. När bolaget har upphört att vara lagerbolag kan godkännande för F-skatt komma ifråga.

**SKV M
2012:05**

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2012:6) anges följande.

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

2.6 Inget krav på 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 under förutsättning att villkoren för godkännande är uppfyllda. Det innebär att utländsk fysisk eller juridisk person kan godkännas för F-skatt oavsett om personen ska beskattas i Sverige eller inte. Det avgörande är att sökanden har för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige.

Ideell förening kan godkännas för F-skatt även om föreningen inte är skattskyldig för verksamheten. Detsamma gäller för konkursbo som driver gäldenärens verksamhet vidare.

2.7 Bedömningen är preliminär

Av prop. 1997/98:33 framgår att frågan om näringsverksamhet kommer att bedrivas kan vara svår att avgöra vid ansökningstillfället. Det uttrycks på s. 40 på följande sätt:

”Det avgörande är hur verksamheten faktiskt har bedrivits. Den bedömningen kan göras först i efterhand. Det är således först efter någon tid och ofta inte förrän i samband med taxeringen som det går att konstatera om verksamheten har bedrivits under sådana former att den är att hänföra till näringsverksamhet.”

Avsikten med skrivningen i 1 § är således att inte bara den som faktiskt bedriver näringsverksamhet vid ansökningstillfället, utan också den som inte bedriver näringsverksamhet men uppger sig ha för avsikt att göra det, ska kunna godkännas för F-skatt.

När det gäller godkännande för F-skatt för aktiebolag och ekonomiska föreningar behövs inte någon mer ingående utredning om näringsverksamheten, utan det är tillräckligt med en enkel ansökan. Tveksamhet i frågan om den beskrivna verksamheten är näringsverksamhet eller inte uppstår så gott som uteslutande i samband med ansökningar från fysiska personer. På s. 41 i propositionen sägs vidare att med en mer generös utformning av reglerna uppnår man även en mer likartad behandling av de olika företagsformerna.

I och med att den slutliga bedömningen av om näringsverksamhet bedrivs eller inte kan komma att göras vid ett senare tillfälle än tilldelningstillfället är det viktigt att Skatteverket, i tveksamma fall, i samband med godkännandet för F-skatt informerar sökanden om att bedömningen av om den beskrivna verksamheten utgör näringsverksamhet är preliminär och att en annan bedömning kan göras senare. Även om bedömningen är preliminär gäller godkännandet för F-skatt så länge som det inte är återkallat.

2.8 Omyndigs möjlighet att bli godkänd för F-skatt

Den som är under 16 år, får inte bedriva rörelse, se 13 kap. 13 § föräldrabalken. Föräldrabalkens regler är tvingande. Det innebär att en ansökan om godkännande för F-skatt från en person som är under 16 år ska avslås, med motiveringen att sökanden enligt föräldrabalkens regler inte får bedriva näringsverksamhet. Detta gäller oavsett om den omyndige uppger sig redan bedriva viss verksamhet eller inte.

Om den omyndige har fyllt 16 år får föräldrarna, med överförmyndarens samtycke, låta honom eller henne driva en rörelse som medför bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen. Sådant samtycke bör i förekommande fall bifogas ansökan för att Skatteverket ska kunna fatta beslut om godkännande för F-skatt.

2.9 Makar som bedriver enskild näringsverksamhet

Makar som bedriver näringsverksamhet gemensamt kan var och en för sig anses som företagsledande make. En make anses som företagsledande make om denna med hänsyn till utbildning, arbetsuppgifter och övriga omständigheter har en ledande ställning i näringsverksamheten, 60 kap. 5 § IL. Endast företagsledande make, vilket vid gemensamt bedriven näringsverksamhet kan innebära båda makarna, anses enligt 60 kap. 6 § IL bedriva näringsverksamhet och kan godkännas för F-skatt. En make som inte har en sådan ledande ställning anses som medhjälpande make och kan inte godkännas för F-skatt.

3 Förutsättningar för godkännande för F-skatt saknas

3.1 Allmänna principer

Även om den som ansöker om godkännande för F-skatt bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet ska ansökan om godkännande, enligt 1 § andra stycket 3, avslås om sökanden eller annan som ska prövas enligt 2 §

- inom de senaste två åren har brutit mot villkor enligt 3 § eller på annat sätt missbrukat sitt godkännande för F-skatt och missbruket inte är obetydligt (1 § andra stycket 3 a),
- inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter enligt SFL eller motsvarande utländska skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig (1 § andra stycket 3 b),

- inte har följt ett föreläggande att lämna inkomstdeklaration eller sådana särskilda uppgifter som gäller delägare i handelsbolag eller har lämnat eller godkänt så bristfälliga uppgifter att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattning (1 § andra stycket 3 c),
- har näringsförbud (1 § andra stycket 3 d) eller
- är försatt i konkurs (1 § andra stycket 3 e).

3.2 Sökande eller annan som ska prövas

För att förhindra att ett beslut om återkallelse av godkännande för F-skatt kringgås genom att verksamheten bedrivs vidare i annan företagsform ska förhållanden i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag beaktas när en företagsledare ansöker om godkännande för F-skatt för egen del eller för ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag (prop. 1991/92:112 s. 123, 125 f. och 171, prop. 1996/97:100 s. 416 och 537 samt prop. 2010/11:165 s. 329 och 724 f.). Reglerna om prövning av annan än sökanden finns i 2 §.

Prövningen av ansökan om godkännande för F-skatt enligt 1 § andra stycket 3 ska

- om den sökande är ett fåmansföretag även avse företagsledare i företaget och andra fåmansföretag som han eller hon är eller under senaste två åren har varit företagsledare i, och
- om den sökande är eller under de senaste två åren har varit företagsledare i fåmansföretag även avse företaget.

Bestämmelsen gäller bara företagsledare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag. Förhållanden i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag är normalt hänförliga till företagsledaren. Prövningen gäller bara missförhållanden i företaget eller bolaget som kan hänföras till företagsledaren. Exempel på missförhållanden är brister i redovisning och betalning av skatter och avgifter, underlåtenhet att lämna deklaration etc. Konkurs utgör i sig ett hinder för att godkänna för F-skatt men om en företagsledare i allt väsentligt handlat i enlighet med de regler som gäller när ett företag kommer på obestånd bör han eller hon kunna bli godkänd för F-skatt i annan verksamhet som han eller hon bedriver, förutsatt att övriga förutsättningar för godkännande för F-skatt är uppfyllda. Konkursen kan i dessa fall inte anses vara ett missförhållande, se prop. 2010/11:165:165 s. 725. Om konkursen är avslutad och den som gått i konkurs är en juridisk person ska det konkursade bolaget eller handelsbolaget inte ingå i prövningen enligt 2 §.

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

3.3 Missbruk av godkännande för F-skatt

Om den som ansöker om godkännande för F-skatt inom de senaste två åren har missbrukat sin F-skatt och missbruket inte var obetydligt, ska sökanden inte godkännas för F-skatt förrän två år från det senaste missbrukstillfället.

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2012:6) anges följande.

”Tvåårsperioden, som börjar löpa från missbrukstillfället, bör räknas från datumet på den senaste utfärdade fakturan eller annan motsvarande handling då godkännandet för F-skatt missbrukades.”

Se vidare om missbruk av F-skatt i avsnitt 5.2.3.

3.4 Brister i redovisning och betalning av skatter

En sökande kan inte godkännas för F-skatt om sökanden eller annan som ska prövas brister i redovisning och betalning av svenska eller utländska skatter i en utsträckning som inte är obetydlig.

Från och med 1 januari 2012 återfinns reglerna om tilldelning och återkallelse av godkännande av F-skatt i SFL. Av prop. 2010/11:165 s. 328 framgår det att även om det gjorts en grundlig omarbetning av bestämmelserna så handlar det i första hand om lagtekniska förändringar vilket medför att den praxis som finns vad gäller tilldelning och återkallelse av F-skatt fortfarande är tillämplig.

När reglerna om F-skatt infördes var tilldelning av F-skatt kopplad till grunderna för återkallelse. I prop. 1991/92:112 återfinns därför skrivningarna om brister i redovisning och betalning under avsnittet om återkallelse av F-skatt. I propositionen kommenteras tillämpningen av återkallelsegrunderna. På s. 120 anges att det skulle framstå som mycket otillfredsställande om en näringsidkare kan ha kvar sin F-skatt en längre tid efter det att han börjat brista i redovisning eller betalning av skatter och avgifter. Det bör dock förutsättas (s. 121) att bristerna inte är ringa och innehavaren bör ges tillfälle att yttra sig och inom en kortare frist fullgöra sin betalningsskyldighet innan återkallelse.

Som obetydligt belopp bör, enligt Skatteverkets mening, anses ett sammanlagt skuldbelopp på högst 20 000 kr. En sökande ska normalt inte bli godkänd för F-skatt om sökanden vid ansökningstillfället har skatteskulder som överstiger 20 000 kr. Detta gäller oavsett om skulden är hänförlig till en eller flera betalningsbrister och oavsett om skulden är ny eller har funnits en längre tid.

Skatteverket anser att en ansökan om godkännande för F-skatt bör avslås om sökanden har sammanlagt fyra eller fler brister i redovisning och/eller betalning även om skuldbeloppet inte överstiger 20 000 kr.

En utebliven mervärdesskattedeklaration, och en utebliven arbetsgivardeklaration avseende avdragen skatt och arbetsgivaravgifter, ska ses som två redovisningsbrister. Motsvarande gäller för utebliven betalning avseende redovisad mervärdesskatt och redovisade

arbetsgivaravgifter. För övriga skatter och avgifter som omfattas av SFL:s regler gäller att varje enskild utebliven betalning av skatt eller avgift ska ses som en försummelse var för sig.

SKV M
2012:05

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2012:6) anges följande.

”Med en utsträckning som inte är obetydlig bör vid betalning av skatt avses skuldbelopp som sammanlagt överstiger 20 000 kr.

Med en utsträckning som inte är obetydlig bör avses fyra eller fler brister avseende redovisning eller betalning även om skuldbeloppet inte överstiger 20 000 kr. En utebliven betalning enligt redovisning i arbetsgivardeklaration och en utebliven betalning enligt redovisning i mervärdesskattedeklaration samt en försummelse att betala debiterad skatt räknas i detta sammanhang som tre brister.”

Om den som ansöker om att bli godkänd för F-skatt har tillfälliga likviditetsproblem på grund av omständigheter som han inte själv har kunnat råda över kan det finnas särskilda skäl att ändå godkänna sökanden för F-skatt förutsatt att vissa villkor är uppfyllda, se vidare om särskilda skäl i avsnitt 6.

3.4.1 Särskilt om utländska företagare

Enskilda näringsidkare som inte är bosatta i Sverige och som inte heller vistas här stadigvarande bör genom intyg eller på annat sätt visa att de inte har skatteskulder i sitt hemland. Detsamma bör anses gälla personer som två år innan de ansökte om godkännande för F-skatt inte var bosatta i Sverige eller stadigvarande vistades här. Utländska juridiska personer som ansöker om godkännande för F-skatt bör inkomma med intyg eller på annat sätt visa att de inte har skatteskulder i det land där företaget har sitt säte. Detta bör anses gälla oavsett om den juridiska personen har fast driftställe eller inte i Sverige.

Av prop. 2000/01:11 s. 8 framgår att det får anses åligga sökanden att visa att förutsättningar föreligger för att Skatteverket ska kunna godkänna sökanden för F-skatt och att hinder för detta inte finns. Detta innebär att Skatteverket kan avslå ansökan om godkännande för F-skatt om sökanden inte efterkommer Skatteverkets begäran att inkomma med intyg eller på annat sätt visa att sökanden inte har skatteskulder utomlands, se vidare avsnitt 6 om särskilda skäl.

Skatteverket kan även i andra situationer, exempelvis när sökanden som är bosatt i Sverige men bedriver näringsverksamhet i ett annat land, begära att en sökande visar att han eller hon inte har skatteskulder i det land där näringsverksamheten bedrivs.

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

3.5 Inkomstdeklaration har inte lämnats

Den som inte har följt föreläggande att lämna inkomstdeklaration ska inte godkännas för F-skatt. Inte heller den som lämnat eller godkänt så bristfälliga uppgifter att de uppenbarligen inte kan lägga till grund för beskattning ska godkännas för F-skatt. Exempel på bristfälliga uppgifter kan vara att näringsbilaga inte lämnats trots att näringsverksamhet bedrivits.

En motsvarande bestämmelse gäller för handelsbolag som inte lämnar den särskilda uppgift som ska lämnas i stället för inkomstdeklaration.

3.6 Näringsförbud

Den som har meddelats näringsförbud kan inte godkännas för F-skatt eftersom den som har meddelats förbudet inte har rätt att bedriva näringsverksamhet utan särskild dispens. Detta gäller även om beslut om näringsförbud har överklagats. Om dispens har meddelats kan sökande godkännas för F-skatt om övriga förutsättningar är uppfyllda.

3.7 Konkurs

Person som är försatt i konkurs får inte bedriva näringsverksamhet som innebär bokföringsskyldighet. Personer i konkurs kan därför inte godkännas för F-skatt.

Fysisk person som försatts i konkurs har åter rätt att bedriva bokföringspliktig verksamhet när konkursen avslutats. Ansökan om godkännande för F-skatt får, efter ansökan, utfärdas under förutsättning att övriga förutsättningar för F-skatt är uppfyllda. Skäl för att avslå en ansökan kan exempelvis vara skatteskulder som kvarstår obetalda efter konkursen.

4 Godkännande för F-skatt med villkor

Om det av ansökan om godkännande för F-skatt framgår att sökanden även har eller kan antas ha sådana inkomster som ska beskattas i inkomstslaget tjänst, får Skatteverket i fråga om fysisk person besluta att godkännandet av F-skatt ska förenas med villkor att godkännandet endast får återopas i personens näringsverksamhet (FA-skatt). FA-skatt ska dock inte beslutas för den som har tjänsteinkomster i form av pension m.m. eftersom skatteavdrag alltid ska göras på dessa inkomster även om mottagaren är godkänd för F-skatt, se 10 kap. 13 § SFL.

Skatteverket får inte föreskriva när och i vilka situationer ett godkännande för F-skatt får återopas eller på annat sätt lämna meddelande om att godkännandet för F-skatt inte får återopas i förhållande till viss uppdragsgivare, jfr RÅ 1998 ref. 2. Av prop. 2010/11:165 s. 726 framgår följande.

”Av praxis (RÅ 1998 ref. 2) framgår att ett villkor enligt 4 kap. 9 § SBL inte får 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 en F-skattsedel med villkor.

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.”

Om sökanden enbart ansökt om att bli godkänd för F-skatt men det av ansökan framgår att F-skatt med villkor (FA-skatt) ska beslutas, 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 verksamhetsgren som kan komma att hänföras till inkomstslaget tjänst vid beskattningen.

5 Återkallelse av godkännande för F-skatt

5.1 Allmänna principer

Av 4 § framgår att Skatteverket ska återkalla ett godkännande för F-skatt om innehavaren begär det eller om försättningarna för godkännande enligt 1 § inte längre är uppfyllda.

En återkallelse av ett godkännande för F-skatt bör i allmänhet ses som en ingripande åtgärd. Departementschefen har i prop. 1991/92:112 s. 116 framfört följande:

”Innan jag går in på frågan om i vilka situationer en F-skattsedel bör återkallas vill jag understryka att en återkallelse av en F-skattsedel i allmänhet måste ses som en mycket ingripande åtgärd. Återkallelsegrunderna bör därför anges i detalj i lagtexten och denna bör tolkas restriktivt. Det bör dessutom finnas en möjlighet för skattemyndigheten att ta hänsyn till samtliga omständigheter i varje enskilt fall. Enligt min mening bör man därför föra in en generell regel om att återkallelse får underlåtas om det finns särskilda skäl.”

Bestämmelsen om återkallelse i 4 § med hänvisning till 1 § andra stycket är uttömmande och ska tolkas restriktivt.

För att återkallelse ska kunna göras måste utredningsmaterialet ha förändrats, det vill säga det måste ha tillkommit någon ny omständighet efter det att sökanden godkändes för F-skatt. Förhållandena behöver inte ha förändrats sedan godkännandet utan det är tillräckligt

att det kommer fram nya omständigheter det vill säga uppgifter om tidigare okända förhållanden, se prop. 2010/11:165 s. 726.

5.2 Grunder för återkallelse av godkännande för F-skatt

Återkallelse av godkännande för F-skatt kan ske om innehavaren begär det eller förutsättningarna för godkännande för F-skatt inte är uppfyllda, 4 §.

5.2.1 Egen begäran

Godkännande för F-skatt ska återkallas om den som är godkänd för F-skatt anmäler att han eller hon inte längre vill vara godkänd för F-skatt, 4 § 1. Skatteverket kan inte mot någons vilja godkänna någon för F-skatt eller vägra att återkalla ett godkännande.

Om godkännandet har återkallats på denna grund kan den som tidigare var godkänd för F-skatt, efter ansökan, när som helst åter godkännas för F-skatt förutsatt att han eller hon uppfyller övriga krav för godkännande.

5.2.2 Näringsverksamheten upphör

Om innehavaren upphör att bedriva näringsverksamhet ska godkännandet för F-skatt återkallas, se 4 § 2. jämfört med 1 § andra stycket 1.

Bestämmelsen bör även vara tillämplig när näringsverksamheten aldrig har kommit igång, det vill säga i de fall när avsikten att bedriva näringsverksamhet inte har förverkligats.

Om verksamheten ska vara vilande under längre tid, mer än 1 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 åter, efter ansökan, godkännas för F-skatt förutsatt att han eller hon uppfyller övriga krav för F-skatt.

5.2.3 Missbruk av godkännande för F-skatt

Ett godkännande för F-skatt ska återkallas om innehavaren har missbrukat F-skatten. Missbruk av godkännandet för F-skatt kan förekomma i framförallt två fall. Dessa är:

1. när godkännandet för F-skatt används i skatteundandragande syfte, till exempel genom att en person som är godkänd för F-skatt går in som betalningsmottagare istället för den som utfört arbetet, eller
2. när någon som godkänts för F-skatt med villkor (FA-skatt) återoplat godkännandet i ett anställningsförhållande.

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

I prop. 1991/92:112 s. 119 uttalas att man bör vara mycket restriktiv vid tolkningen av begreppet missbruk och att ett exempel på när F-skatten skulle kunna återkallas på grund av missbruk är när innehavaren uppträder som så kallad mellanman.

För att godkännandet för F-skatt ska kunna återkallas på grund av att det använts i skatteundandragande syfte krävs att missbruket inte är obetydligt.

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2012:6) anges följande.

”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.”

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

Om någon som har godkänts för F-skatt med villkor enligt 3 § och skriftligen återopat godkännandet, bör missbruk anses föreligga om innehavaren insåg att han eller hon återopat F-skatten i ett uppenbart anställningsförhållande.

Enbart den omständigheten att en person som är godkänd för F-skatt utan villkor återopar godkännandet i ett nytt anställningsförhållande kan normalt inte anses utgöra ett missbruk. Skulle i sådant fall anmälan enligt 10 kap. 14 § SFL inkomma från arbetsgivaren kan normalt inte betalningsmottagarens godkännande för F-skatt återkallas på nu nämnda grund. Däremot ska Skatteverket pröva om F-skatten ska kompletteras med villkor att godkännandet bara får återopas i näringsverksamhet (FA-skatt) eller återkalla godkännandet om näringsverksamhet inte bedrivs.

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2012:6) anges följande.

”Med missbruk av ett godkännande för F-skatt med villkor bör avses att den som återopat godkännandet i ett anställningsförhållande borde ha insett missbruket.”

Nytt godkännande för F-skatt får ske tidigast två år efter det senaste missbrukstillfället, se avsnitt 3.3.

5.2.4 Brister i redovisning eller betalning av skatt

Ett godkännande för F-skatt ska återkallas om förutsättningar för godkännande för innehavaren inte är uppfyllda enligt 1 § andra stycket, se 4 §.

Om den som godkänts för F-skatt, eller annan som ska provas enligt 2 §, efter godkännandet brister i betalning av skatter och avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig kan Skatteverket återkalla godkännandet, se även avsnitt 3.4.

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

som är godkänd för F-skatt fullgöra sin betalningsskyldighet och/eller redovisningsskyldighet i sådan grad att den återstående bristen kan anses som obetydlig för att återkallelse inte ska ske. Om det vid beslutstillfället för återkallelse endast finns högst två brister i redovisning och betalning av skatt exempelvis en oredovisad arbetsgivardeklaration och en oredovisad mervärdesskattedeklaration bör detta ses som en sådan obetydlig brist som inte föranleder återkallelse.

En utebliven redovisning avseende en skattedeklaration för moms, och en utebliven redovisning avseende en arbetsgivardeklaration ska ses som två brister. För övriga skatter och avgifter som omfattas av SFL:s regler gäller att varje enskild utebliven betalning av skatt eller avgift ska ses som en brist var för sig.

Vid långvariga betalningsdröjsmål bör även enstaka betalningsbrister föranleda återkallelse, se vidare avsnitt 6.3.

Om ett företag kontinuerligt under ett års tid haft olika skatteskulder som överstigit obetydligt belopp och där varje ny betalning av en förfallen skuld följts av att en ny skuld uppkommit under kommande månad alternativt motsvarande underlåtelse att lämna skattedeklarationer, kan det finnas skäl för återkallelse av godkännande för F-skatt. Om en företagare förfarit på detta sätt så att en rullande skuld som överstiger obetydligt belopp funnits vid Skatteverkets månatliga avstämning under minst tolv månader i följd, bör skäl för återkallelse av godkännandet för F-skatt anses föreligga. Det bör i dessa fall särskilt redovisas under vilken tidsperiod och med vilka belopp företaget anses ha haft en kontinuerlig skuld som rullats. Det kan finnas anledning att ge extra lång svarstid för att ge rådruum och möjlighet att komma ifatt eftersläpningen.

För att företaget ska undvika återkallelse i sådant fall bör krävas både att den redan förfallna skulden betalas samt att även redovisning och betalning görs i rätt tid under den kommande månaden. Om samtliga skattedeklarationer har lämnats och endast ett ringa belopp kvarstår obetalt vid beslutstillfället, eller det finns särskilda skäl, bör dock återkallelse inte ske.

5.2.5 Inkomstdeklaration har inte lämnats

Ett godkännande för F-skatt ska återkallas för den som inte följer ett föreläggande om att lämna deklaration. En försening upp till en månad från den dag då deklarationen skulle ha lämnats bör dock kunna accepteras innan en återkallelse aktualiseras. Godkännandet för F-skatt kan även återkallas om lämnad deklaration är så bristfällig att den uppenbarligen inte kan ligga till grund för taxeringen. Detta kan t.ex. vara att näringsbilaga inte lämnats trots att näringsverksamhet bedrivits.

En motsvarande bestämmelse gäller för handelsbolag som inte lämnar den särskilda uppgift som ska lämnas i stället för inkomstdeklarationen.

Nytt godkännande för F-skatt kan, efter ansökan, utfärdas så snart grunden för återkallelsen inte längre finns, förutsatt att inte någon ytterligare återkallelsegrund finns.

SKV M
2012:05

5.2.6 Näringsförbud

Godkännandet för F-skatt ska återkallas för den som har meddelats näringsförbud om inte innehavaren har fått dispens att driva näringsverksamheten vidare.

5.2.7 Konkurs

Person som är försatt i konkurs får inte bedriva näringsverksamhet som innebär bokföringsskyldighet. Personer i konkurs kan därför inte vara godkända för F-skatt. Så snart en uppgift om att någon försatts i konkurs kommer in till Skatteverket ska godkännandet för F-skatt återkallas, se prop. 1991/92:112 s. 122.

Fysisk person som försatts i konkurs har åter rätt att bedriva bokföringspliktig verksamhet när konkursen avslutats. Nytt godkännande för F-skatt får, efter ansökan, utfärdas under förutsättning att inte andra skäl för återkallelse finns. Skäl för att inte utfärda godkännande för F-skatt kan exempelvis vara skatteskulder som kvarstår obetalda efter konkursen, se vidare under avsnitt 3.7.

6 Särskilda skäl i samband med godkännande och återkallelse av godkännande för F-skatt

6.1 Allmänna principer

Även om grund för godkännande för F-skatt inte finns kan godkännande ändå utfärdas om det finns särskilda skäl, se 1 § sista stycket. Detsamma gäller när det finns grund för att återkalla godkännandet för F-skatt, se 4 § sista stycket.

6.2 Bristande betalning vid godkännande för F-skatt

Om grunden för att inte godkänna sökanden för F-skatt är bristande betalning av skatter och avgifter bör, innan beslut fattas i ärendet, Skatteverket i förekommande fall samråda med Kronofogden. Har sökanden gjort upp en avbetalningsplan eller annan betalningsuppgörelse kan det vara ett särskilt skäl att godkänna sökanden för F-skatt, se prop. 1991/92:112 s. 121.

Godkännande för F-skatt vid betalningsuppgörelse bör förutsätta att den totala skatteskulden blir betald inom rimlig tid och att betalningsuppgörelsen följs. Som rimlig tid bör normalt anses ett år eller, om det med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet rör sig om ett förhållandevis stort skuldbelopp, den tid som har beslutats i betalningsuppgörelsen.

Även skuldsanering kan utgöra särskilda skäl att godkänna sökanden för F-skatt.

6.3 Enstaka skuld i samband med återkallelse av godkännande för F-skatt

Ett godkännande för F-skatt ska återkallas om innehavaren brister i betalning av sina skatter 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 enstaka skulder 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 och underskottet helt eller delvis kvarstår obetalt efter den avstämning av kontot som infaller närmast efter det att ett år förflutit från den första betalningsförsummelsen uppkom bör godkännandet för F-skatt återkallas.

6.4 Utländsk näringsidkare som inte har möjlighet att få intyg om att skatteskulder saknas

I vissa fall kan möjligheten för en utländsk näringsidkare att få intyg om att han eller hon inte har skatteskulder i sitt hemland vara begränsad. Detta kan utgöra ett särskilt skäl att godkänna sökanden för F-skatt trots att sökanden inte kan visa upp efterfrågat intyg.

6.5 Företagsrekonstruktion

Ett företag som omfattas av företagsrekonstruktion bör få behålla sitt godkännande för F-skatt så länge som rekonstruktionen pågår. En bedömning bör dock göras i varje enskilt fall. Om nya skatteskulder uppkommit efter betalningsinställelsen bör orsaken till detta utredas. I samtliga ärenden om företagsrekonstruktion, där återkallelse av godkännande för F-skatt övervägs, bör Skatteverket alltid kontakta Kronofogden och rekonstruktören.

6.6 Näringsförbud

I prop. 1991/92 s. 123 sägs följande:

"Av vad som sagts nyss framgår emellertid att den som har meddelats näringsförbud ändå kan bedriva näringsverksamhet, nämligen om han fått dispens för viss sådan verksamhet."

Den som har medgetts dispens för viss näringsverksamhet som normalt bedrivs av någon som är godkänd för F-skatt kan få svårigheter att bedriva verksamheten om han eller hon inte är godkänd för F-skatt. Därigenom kan syftet med dispensen motverkas. En möjlighet att bli godkänd eller få behålla godkännandet för F-skatt när dispens getts bör därför finnas i dessa fall.

SKV M
2012:05