

## 4 Skatteformer

---

4 kap. 6–16 §§, 5 kap. 1–7 §§ och 16 § SBL  
3 kap. 2 a § och 20 kap. 2 § 5 st. AFL  
1 kap. 5 §, 2 kap. 5 § och 3 kap. 8 § SAL  
2 kap. 7–9 §§ LIP  
Prop. 1991/92:112 (F-skattereformen)  
Prop. 1996/97:100 (Nytt system för skattebetalningar)  
Prop. 1997/98:33 (Utfärdande av F-skattsedel)  
Prop. 2000/01:11 (Utfärdande och återkallelse av F-skattsedel)  
RSV:s rekommendationer m.m. om utfärdande och återkallelse av F-skattsedel enligt SBL (RSV S 2000:6)  
RSV Rapport 1998:4 – F-skatt åt flera

---

### 4.1 Allmänt

#### **Två skatteformer, F- och A-skatt**

Det finns två skatteformer för preliminär skatt, F-skatt och A-skatt. F-skattsedel tilldelas efter ansökan den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet. F:et i F-skatt står för företagare. Skatteformen A-skatt tilldelas övriga (t.ex. löntagare och pensionärer) samt sådana näringsidkare som antingen inte vill ha en F-skattsedel eller vars F-skattsedel har återkallats. Detta innebär bl.a. att också juridiska personer kan ha A-skatt.

#### **F-skatten är frivillig**

F-skatt är en frivillig skatteform. SKV kan följaktligen inte, mot den skattskyldiges vilja, tilldela denne en F-skattsedel. Detta gäller oavsett om vederbörande uppfyller rekvisiten för att få F-skattsedel, dvs. bedriver näringsverksamhet eller uppger sig ha för avsikt att bedriva sådan. Föredrar en näringsidkare av någon anledning att erlägga sin preliminära skatt i form av A-skatt har SKV ingen laglig möjlighet att vägra honom detta. Dock kan SKV i ett sådant fall debitera den skattskyldige särskild A-skatt (SA-skatt), se nedan.

#### **F-skattsedel med villkor, FA-skatt**

En fysisk person som har inkomst av både näringsverksamhet och tjänst kan få F-skattsedel med villkor att den åberopas endast i personens näringsverksamhet (4 kap. 9 § SBL). Detta innebär att personen även tilldelas skatteformen A-skatt och att han alltså har kombinationen F-skatt och A-skatt samtidigt, s.k. FA-skatt. Själva

utfärdandet av A-skattsedeln görs dock i dessa fall endast på den skattskyldiges begäran (4 kap. 16 § SBL).

**A-skatt**

En A-skattsedel ska på begäran utfärdas för skattskyldig som inte har en F-skattsedel. Detta innebär att den som inte har F-skatt anses ha A-skatt. Detta gäller även om någon A-skattsedel inte utfärdas.

**SA-skatt**

En person (fysisk eller juridisk) som har A-skatt kan debiteras en preliminär skatt kallad särskild A-skatt (SA-skatt). SA-skatt debiteras normalt endast om en persons totala skatt för inkomståret inte kan förväntas bli täckt genom skatteavdrag.

**Skatteformernas  
rättsverkan**

Skatteformen är avgörande för vem som ska betala preliminär skatt och socialavgifter. I detta hänseende förstås med socialavgifter även särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF), se kapitel 9. Den som har F-skattsedel betalar själv sin skatt och sina socialavgifter. För den som har A-skatt är arbetsgivaren skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter vid utbetalning av ersättning för arbete. Avgörande rättsverkningar har således knutits till de olika skatteformerna.

**Återkallelse av F-  
skattsedel**

Återkallelse av en F-skattsedel kan i vissa fall bli aktuell. Detta gäller t.ex. om innehavaren begär det eller om han inte har fullgjort vissa skyldigheter, bl.a. om han efter föreläggande inte lämnat självdeklaration eller inte redovisat och betalat skatter och avgifter.

En F-skattsedel får inte utfärdas för den som inte har haft någon F-skattsedel men som, om han hade haft en sådan, skulle ha fått den återkallad. För den som har fått en tidigare F-skattsedel återkallad får en ny sådan inte utfärdas så länge som grunden för återkallelsen finns kvar eller i vissa fall inte förrän efter två år.

**Anmälan i vissa  
fall**

Om en person, som tar emot ersättning för ett utfört arbete, har eller åberopar en F-skattsedel trots att det är uppenbart att arbetet har utförts under sådana förhållanden att den som utfört arbetet är att anse som anställd hos den som betalar ut ersättningen för arbetet, ska utbetalaren skriftligen anmäla detta till SKV. Utbetalaren kan annars, tillsammans med betalningsmottagaren, bli ansvarig för skatten på ersättningen.

## 4.2 Tildelning av skattsedlar

### 4.2.1 F-skattsedel

#### 4.2.1.1 Allmänt

**Utfärdande**

F-skattsedel ska efter ansökan utfärdas för den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet, såvida det inte finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas (4 kap. 7 §

SBL). Även handelsbolag kan få F-skatt trots att de inte är inkomstskattesubjekt.

Ansökan om F-skattsedel ska göras på blankett enligt fastställt formulär (9 § SBF), dvs. i en skatte- och avgiftsanmälan (SOA-anmälan).

**Villkor för tilldelning**

En F-skattsedel ska utan ansökan utfärdas för den som vid utgången av närmast föregående inkomstår hade en sådan skattsedel. Vidare framgår av 4 kap. 9 § SBL att SKV i fråga om fysiska personer får besluta att en F-skattsedel ska utfärdas under villkor att den återopas endast i personens näringsverksamhet (FA-skatt). Villkoret ska framgå av skattsedeln. Detta kan bli aktuellt t.ex. när en person även har anställningsinkomster.

En F-skattsedel får inte utfärdas för en delägare i ett handelsbolag enbart på grund av delägarrens intäkter från bolaget (4 kap. 10 § SBL).

Grundläggande krav för tilldelning av F-skattsedel är alltså att fråga är om näringsverksamhet, se vidare avsnitt 4.2.1.3. Ett annat grundläggande krav är att det vid ansökningstillfället inte föreligger skäl att återkalla en F-skattsedel.

För den som tidigare haft F-skattsedel, antingen själv eller i annan företagsform, och som fått F-skattsedeln återkallad, finns ett antal bestämmelser i 4 kap. 11 § som anger att F-skattsedel inte får utfärdas. Det sistnämnda gäller också för den som inte har haft någon F-skattsedel men som skulle ha fått en sådan återkallad på grund av något förhållande som avses i 4 kap. 13 § SBL. Se vidare avsnitt 4.2.1.7.

Om det finns särskilda skäl, får en F-skattsedel utfärdas trots vad som sägs i 4 kap. 11 § 1 och 2 st. SBL.

**Ej krav på viss omfattning av verksamheten**

Det bör uppmärksammas att det inte finns något krav på att näringsverksamheten ska vara av viss omfattning för att F-skatt ska tilldelas. F-skattsedel kan utfärdas även om verksamheten beräknas gå med förlust. Se dock nedan om vinstsyfte.

**Avsikt att bedriva näringsverksamhet**

Som tidigare nämnts, sägs i 4 kap. 7 § SBL att en F-skattsedel ska utfärdas för den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet, såvida det inte finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas.

I förarbetena till detta stadgande (prop. 1997/98:33 s. 41) säger regeringen följande.

”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.”

Utgångspunkten för SKV:s prövning av en ansökan om F-skatt är alltså att F-skatt ska tilldelas. Skäl till annat ställningstagande kan vara att det föreligger grund för återkallelse av en F-skattsedel eller att den i ansökan beskrivna verksamheten inte utgör en självständigt bedriven näringsverksamhet.

Om SKV avser att avslå en ansökan om tilldelning av F-skattsedel på den grunden att näringsverksamhet inte bedöms föreligga, ankommer det på verket att 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).

#### 4.2.1.2 Definition av näringsverksamhet

##### Legaldefinition

I samband med F-skattereformen infördes en legaldefinition av begreppet näringsverksamhet i dåvarande UBL. Denna definition framgår nu av 1 kap. 6 § SBL. Med näringsverksamhet menas ”verksamhet av sådant slag att intäkter i verksamheten enligt bestämmelserna i 13 kap. inkomstskattelagen räknas till inkomstslaget näringsverksamhet för den som bedriver verksamheten eller, när verksamheten bedrivs av ett handelsbolag, för någon delägare i bolaget”.

I författningskommentaren till den ursprungliga bestämmelsen i UBL (prop. 1991/92:112 s. 156) står följande.

”I 21 § KL anges förutsättningarna för att en verksamhet skall anses som näringsverksamhet i skatterättslig mening. Det är i första hand fråga om rörelse, jordbruk och skogsbruk samt förvaltning av s.k. näringsfastigheter. För juridiska personer gäller emellertid enligt 2 § 1 mom. sjätte stycket lagen om statlig inkomstskatt att alla skattepliktiga

intäkter, dvs. även intäkter av annan verksamhet än näringsverksamhet i egentlig mening, skall räknas till intäkt av näringsverksamhet. På lagrådets inrådan har i detta moment också tagits in en uttrycklig definition av begreppet näringsverksamhet. Av definitionen framgår att med *näringsverksamhet* avses verksamhet av sådant slag att intäkten räknas till intäkt av näringsverksamhet för mottagaren. När det är fråga om juridiska personer omfattar begreppet all verksamhet som ger skattepliktig intäkt. För de fall då verksamheten bedrivs i handelsbolag klargörs att det avgörande är om intäkten för någon delägare i bolaget utgör intäkt av näringsverksamhet.”

#### 4.2.1.3 Näringsverksamhet

##### Kriterier

Med näringsverksamhet avses enligt 13 kap. 1 § IL förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. 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 inkomstslaget 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 inkomstslaget 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.

**Antal uppdragsgivare**

Antal uppdragsgivare har betydelse vid bedömningen av självständighetskriteriet. Ofta anges t.o.m. att antalet uppdragsgivare är utslagsgivande för om näringsverksamhet ska anses föreligga eller inte. Självklart är rekvisitet ett viktigt kriterium men en bedömning av samtliga omständigheter måste alltid göras i varje enskilt fall. Kravet på flera uppdragsgivare minskar således i den mån uppdragstagaren har tagit en stor ekonomisk risk i form av exempelvis investeringar i dyrbar maskinpark eller i fall då uppdragstagarens specialistkompetens är av den arten att det bara finns ett fåtal möjliga uppdragsgivare.

Detta innebär alltså att även den som endast har en uppdragsgivare kan anses bedriva näringsverksamhet om exempelvis nyss nämnda förhållanden föreligger. I motsatt fall behöver den omständigheten att någon har många uppdragsgivare inte automatiskt innebära att denne anses bedriva näringsverksamhet.

**Arbetsavtalet**

Graden av självständighet framgår ofta av arbetsavtalet. Ett självständigt uppdrag är ofta avgränsat både till tid och till innehåll. Som exempel på omständigheter som talar för att en verksamhet bedrivs självständigt kan nämnas att uppdragstagaren själv kan bestämma sina arbetstider inom ramen för de möjligheter uppdraget ger.

**Ekonomisk risk**

Förhållanden som innebär att uppdragstagaren står en ekonomisk risk anses ofta ha stor betydelse för bedömningen. Exempel på ekonomiskt risktagande kan som nämnts ovan vara att uppdragstagaren har investerat i dyrbara maskiner eller annan utrustning. Som ytterligare exempel kan nämnas att han svarar för materialkostnader i åtagna arbeten, att han hyr lokaler för verksamheten och/eller att han avlönar anställda.

**Ersättningsformen**

Andra viktiga omständigheter som kan ha betydelse är formen för betalningen. Har någon åtagit sig uppdrag mot fast pris för både arbete och material (entreprenad) talar detta starkt för att verksamheten bör bedömas som näringsverksamhet, medan åtaganden mot timpenning talar mer för (dock inte undantagslöst) att förhållandet bör bedömas som anställning. I vissa branscher är ersättning per timme den normala ersättningsformen även om det är fråga om näringsverksamhet, t.ex. i vissa konsultuppdrag.

**Vänder sig till allmänheten**

Ytterligare omständigheter som talar för näringsverksamhet är att man vänder sig direkt till allmänheten genom t.ex. annonser eller dylikt. Vidare bör man inte vara inordnad i uppdragsgivarens verksamhet. Om en person endast ställer sin egen arbetskraft till

förfogande och ersätter eller vikarierar för anställda hos uppdragsgivaren eller rycker in vid arbetstoppar anses vederbörande i regel vara tillfälligt inordnad i uppdragsgivarens verksamhet och därmed arbetstagare.

**Olika kriterier väger olika tungt**

Det är ofta inte tillräckligt med att något eller några kriterier som talar för tjänst respektive näringsverksamhet är uppfyllda för att frågan skall anses avgjord. Olika kriterier väger nämligen olika tungt. Om arbetet av naturliga skäl endast kan utföras hos uppdragsgivaren har självklart frånvaron av egna lokaler en underordnad betydelse. Exempel på sådan verksamhet är städ- och konsultverksamhet. Självklart har inte heller omfattningen av lager eller frånvaron av eget verktygs- eller maskininnehav någon större betydelse i verksamheter där sådant innehav inte krävs eller behövs för driften.

**Yrkeskategori**

Det har hänt att domstolar och myndigheter har tillmätt vilken yrkeskategori en person kan anses tillhöra avgörande betydelse. Tidigare har personer som hänförs till vissa yrkeskategorier mer eller mindre schablonmässigt bedömts som arbetstagare. Det kan inte nog poängteras att en bedömning av samtliga omständigheter måste göras i varje enskilt fall. Det är alltså helhetsbilden – den samlade bedömningen – som får avgöra om det är fråga om inkomst av tjänst eller inkomst av näringsverksamhet.

**Samlad bedömning**

**Rättsfall – avbytar domen**

Regeringsrätten (RR) har i dom (RÅ 2001 ref. 25) fastställt Skatterättsnämndens (SRN) förhandsbesked i fråga om verksamhet som avbytare inom jordbruket ska anses som näringsverksamhet eller inte. SRN fann att den beskrivna verksamheten var näringsverksamhet. RR gjorde samma bedömning som SRN, vilket innebar att domstolen även instämde i de skäl SRN angett i sitt beslut.

**Allmängiltig ledning**

SRN:s skäl för beslutet är mycket klara och utförliga. De tar inte enbart fasta på de omständigheter som finns när det gäller avbytarverksamhet utan beskriver i huvuddrag problematiken och den hittillsvarande praxisen vid bedömningen näringsverksamhet/tjänst. Den redovisade praxisen berör många yrkeskategorier. De konstateranden som SRN gör mot denna bakgrund innebär att domen tjänar till allmängiltig ledning vid bedömningar av gränsdragningen mellan näringsverksamhet och tjänst. Med anledning av detta följer här hela SRN:s beslutsmotivering. Så här skriver SRN:

”Med näringsverksamhet avses enligt 21 § kommunal-skattelagen (1928:370), KL – såvitt aktualiseras i det förevarande ärendet – yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet. Definitionen ansluter till kraven i tidigare, före 1990-07-01 gällande rätt för att rörelse skall

föreligga. Den praxis som utbildats på området belyser således frågan om när näringsverksamhet skall föreligga (prop. 1989/90:110 s. 648). Tre rekvisit brukar därvid anges. Verksamheten skall vara varaktig, självständig och ha ett objektivt fastställbart vinstsyfte (se bl.a. prop. s. 310). I det föreliggande ärendet är frågan om verksamheten är självständigt bedriven.

Rörelseidkarbegreppets förhållande till arbetstagar- och uppdragstagarbegreppet har i ett stort antal mål som framför allt rört frågor om arbetsgivaravgifter enligt lagen om allmän försäkring (1962:381) varit föremål för Regeringsrättens bedömning. Såvitt gäller arbetstagarbegreppet har därvid angetts att detta enligt socialförsäkringslagstiftningen bygger på det civilrättsliga begreppet. Vid avgörande av frågan om ersättning utgetts till en anställd används vanligen en bedömningsmetod som tillämpas av Högsta domstolen och Arbetsdomstolen, dvs. en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. I vissa fall har emellertid en något mer schabloniserad bedömningsmetod kommit till användning, varvid man sett mera till vad som är normalt inom en yrkesgrupp eller inom en viss kategori av arbete än till samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Vad gäller begreppet rörelse inom socialförsäkringen har i förarbetena angetts att det skatterättsliga rörelsebegreppet skall vara vägledande (jfr såvitt gäller det nu sagda t.ex. RÅ83 1:84, RÅ84 1:56, RÅ 1986 ref. 29 och 124).

Ovannämnda praxis har avsett ett antal olika yrkesmässiga verksamheter med varierande förutsättningar för bedömningen av om ett anställningsförhållande förelegat eller om verksamheten varit hänförlig till rörelse. Regeringsrätten synes därvid ha gjort en sammanvägning av dessa förutsättningar i det enskilda fallet utifrån kriterierna för vad som skall anses som rörelse i skatterättsligt sammanhang utan att i någon högre grad göra en sådan schabloniserad bedömning av arbetstagarbegreppet inom socialförsäkringslagstiftningen som ovan nämnts (jfr RÅ83 1:84).

Vid bedömningen av praxis bör uppmärksammas att avgränsningsproblemen mellan inkomst av tjänst och inkomst av rörelse uppkommit framför allt i de fall där verksamheten riktat sig till endast en eller ett fåtal uppdragsgivare och uppdragen hos samme uppdragsgivare varat under en längre tid, ibland över flera år. Även om de bedömda verksamheterna har haft skiftande innehåll har vissa omständigheter av betydelse för gränsdragningen varit sådana som allmänt karakteriserar en rörelse



respektive ett anställningsförhållande och som därför får anses ha tillmätts en grundläggande betydelse vid kategoriseringen. Här skall också anmärkas att vikt också måste fästas vid hur verksamheten har gestaltats och utvecklats under årens lopp (jfr RÅ84 1:56) och att rörelse kan anses föreligga även om verksamheten i ett inledningskedje är av mindre omfattning (RÅ 1986 not. 78).

Sådana allmänna omständigheter som, oavsett vad verksamheten gått ut på, har talat för att verksamheten skall hänföras till rörelse har varit att den riktat sig till flera uppdragsgivare (jfr RÅ83 1:84, RÅ 1986 not. 65 och 78), att den bedrivits under inregistrerad firma, att verksamheten varit registrerad till mervärdesskatt (jfr RÅ83 1:84, RÅ 1986 ref. 29 och 124 samt ovannämnda notisfall) samt att den som bedrivit verksamheten varit innehavare av B-skattsedel eller i vart fall ansetts sig böra inneha sådan skattsedel (jfr RÅ82 1:38, RÅ84 1:29).

Sådana allmänna omständigheter som har talat för att verksamheten grundats på ett anställningsförhållande har, förutom förekomsten av endast en eller några enstaka uppdragsgivare under längre tid, bl.a. varit att den bedrivits under uppdragsgivarens ledning med skyldighet att ställa sig till efterrättelse dennes anvisningar och föreskrifter samt att verksamheten avsett utförande av efter hand ålagda arbetsuppgifter (jfr RÅ84 1:47, RÅ84 1:56, RÅ85 1:37 och RÅ 1986 ref. 8).

För olika verksamheter har tillkommit olika omständigheter som följt av verksamhetens natur och som utöver sådana allmänna förutsättningar som karakteriserar en rörelse respektive ett anställningsförhållande särskilt beaktats vid bedömningen. När det således gällt att hänföra återförsäljares verksamhet till rörelse har avseende fästs vid bl.a. sådana förhållanden som att försäljningen skett av varor inköpta i fast räkning, att den som bedriver verksamheten själv bestämmer omfattningen av arbetsinsatserna och själv står för kostnaderna. Mot detta har emellertid vägts att fråga varit om en enda uppdragsgivare och en stark bundenhet till denna genom försäljningens organisation (RÅ 1987 ref. 163). I fall, t.ex. när det gäller byggnadsverksamhet, där verksamheten krävt insatser i form av såväl material som tillgång till maskinell utrustning har det förhållandet att materialet och maskinutrustningen omfattats av uppdragstagarens åtagande och därmed inneburit en affärsmässig risk för honom, ansetts peka mot att fråga varit om rörelse även om verksamheten endast avsett en

uppdragsgivare (jfr RÅ 1986 ref. 8 och RÅ 1986 not. 65; jfr även RÅ82 1:50). Om uppdraget grundat sig på uppdragstagarens personliga skicklighet och denne personligen åtagit sig att utföra arbetsuppgifterna har normalt ett anställningsförhållande ansetts föreligga (jfr RÅ84 1:56, RÅ84 1:101 och RÅ 1993 ref. 104). Det förhållandet att uppdragsgivaren och uppdragstagaren uppgett sig inte ha haft för avsikt att ingå ett arbets- eller uppdragsavtal har saknat betydelse för bedömningen (jfr RÅ82 1:38, RÅ 1982 Aa 75 och RÅ84 1:29).

Sammanfattningsvis kan av Regeringsrättens praxis utläsas att det utmärkande för de fall där bedömningen blivit den att ett anställningsförhållande har ansetts föreligga är att fråga varit om verksamhet som bedrivits mot endast en eller ett fåtal uppdragsgivare och dessutom ofta varat under lång tid och således typiskt sett framstått som anställningar. I de allra flesta fallen har därutöver tillkommit att uppdragstagaren varit underställd uppdragsgivarens arbetsledning samt i övrigt varit inordnad i uppdragsgivarens arbetsorganisation på i princip samma sätt som andra anställda, t.ex. genom att uppdraget utförts i uppdragsgivarens lokaler. Ytterligare omständigheter har i åtskilliga fall varit att inkomsten redovisats som inkomst av tjänst, att någon mervärdesskatteregistrering inte förekommit och att uppdragstagaren inte innehåft eller ansett sig böra inneha B-skattsedel. Däremot synes över huvud taget inte något avgörande föreligga eller fall ha aktualiserats där en varaktig verksamhet av viss omfattning som innefattat tjänster riktade till en bredare krets än en eller några enstaka uppdragsgivare och där den som bedriver verksamheten vidtagit åtgärder i bl.a. skatte- och avgiftshänseende som anger att han bedriver rörelse, ansetts bedriven i ett anställningsförhållande och hänförlig till tjänst (jfr förutom ovan nämnda rättsfall, rättsfallsgenomgången i RSV Rapport 1998:4, F-skatt åt flera, s. 62 ff.).

Enligt uppgifterna i ärendet kommer X inledningsvis regelbundet att utföra uppdrag för i vart fall ett tiotal olika lantbrukare och verksamheten är avsedd att öka i omfattning. Av ett uppdrags tidsmässigt tillfälliga karaktär att vara ersättare för en lantbrukare vid dennes bortovaro på grund av semester eller sjukdom följer att X inte står under dennes arbetsledning vid uppdragets utförande. X kan på grund av verksamhetens natur inte heller anses ingå i lantbrukarens arbetsorganisation av den anledningen att den på jordbruksfastigheten installerade utrustningen används för uppdragets utförande eller att uppdraget – vilket ligger i

sakens natur – utförs där. Med hänsyn till det nu anförda och omständigheterna i övrigt – bl.a. att X vidtagit åtgärder för att söka uppfylla vissa krav som ställs på en näringsidkare i skatte- och avgiftshänseende – finner nämnden att X bedriver näringsverksamhet.”

#### **Kommentar**

Som framgått ovan gör SRN – och därmed också RR – vid redovisningen av sina beslutsskäl en genomgång och jämförelse av ett stort antal rättsfall som berör de flesta yrkeskategorier. Därvid anför SRN i sin sammanfattande slutkläm bl.a. följande: Sammanfattningsvis kan av Regeringsrättens praxis utläsas att det utmärkande för de fall där bedömningen blivit den att ett anställningsförhållande har ansetts föreligga är

- att fråga varit om verksamhet som bedrivits mot endast en eller ett fåtal uppdragsgivare och
- att uppdraget ofta varat under lång tid
- att uppdragstagaren varit underställd uppdragsgivarens arbetsledning samt
- att uppdragstagaren i övrigt varit inordnad i uppdragsgivarens arbetsorganisation på i princip samma sätt som andra anställda eller
- att inkomsten redovisats som inkomst av tjänst
- att någon mervärdesskatteregistrering inte förekommit
- att uppdragstagaren inte innehåft eller ansett sig böra inneha B-skattsedel.

Av SRN:s genomgång av praxis framgår vidare att det över huvud taget inte synes föreligga något avgörande eller fall ha aktualiserats där

- en varaktig verksamhet av viss omfattning som innefattat tjänster riktade till en bredare krets än en eller några enstaka uppdragsgivare och
- där den som bedriver verksamheten vidtagit åtgärder i bl.a. skatte- och avgiftshänseende som anger att han bedriver rörelse
- ansetts bedriven i ett anställningsförhållande och hänförlig till tjänst.

Det nu anförda innebär att det tidigare schabloniserade synsätt som tagit sin utgångspunkt i yrkeskategorier och som kommit till uttryck inom den socialförsäkringsrättsliga praxisen numera har underkänts. Detta betyder att yrkeskategorier som t.ex. billots, dagbarnvårdare, discjockey, fastighetsskötare, företagsjour, musiker, sjukgymnast, städare, tidningsmedarbetare, trädgårds-

arbetare, vaktmästare och översättare mycket väl kan anses bedriva näringsverksamhet om de kriterier för näringsverksamhet som beskrivs i SRN:s förhandsbesked föreligger. Redan tidigare har i ett antal RR-domar även bokförare, byggnadsarbetare, konsult, läkare, skogsarbetare och åkare under vissa betingelser ansetts bedriva näringsverksamhet.

#### **Försäljare och handelsresande**

En yrkeskategori som kanske inte berörs av den nu relaterade domen i lika hög grad som ovan nämnda kategorier är försäljare och handelsresande. Dock äger domen giltighet i tillämpliga delar även för denna kategori. Nedan följer en beskrivning och genomgång av praxis för denna yrkeskategori.

Med handelsresande avses en person som reser från ort till ort för att för en huvudmans räkning sälja varor som inte medförs på resan. Order tas upp på orderblock i huvudmannens namn. Inga varor köps upp av försäljaren i fast räkning (med fast räkning menas att varor köps in för egna pengar samt att returrätt saknas) och försäljaren har inget varulager.

#### **Handelsagent**

I samband med införande av ny lagstiftning om handelsagentur (SFS 1991:351) anfördes i prop. 1990/91:63 på s. 50 f bl.a. följande om gränsdragningen mellan anställning och näringsverksamhet för säljare:

”En uppdragstagare, t.ex. en handelsagent, bestämmer själv sin arbetstid, arbetsplats och sättet för arbetets utförande, fränsett de inskränkningar som påkallas av arbetets natur. För en arbetstagare, däremot, är bestämmanderätten i dessa frågor ofta mer eller mindre inskränkt.

Ett annat förhållande av betydelse i sammanhanget är huruvida mellanmannen enligt avtalet är förhindrad att arbeta för andra och i vad mån han i praktiken utför arbete för annans räkning. Det är inte ovanligt att en handelsagent är verksam för flera huvudmän. Skulle avtalet innehålla ett förbud för mellanmannen att åta sig uppdrag för andra, talar detta för att mellanhavandet skall betraktas som ett anställningsförhållande. Ytterligare en omständighet som kan inverka på bedömningen är formen för mellanmannens ersättning. En arbetstagare torde ha åtminstone någon garanterad lön medan uppdragstagarens ersättning typiskt sett är beroende av verksamhetens ekonomiska resultat. Av betydelse kan också vara i vems lokaler mellanmannen bedriver sin verksamhet. Det är ett kännetecken på uppdrag att arbetet utförs i egna lokaler, medan arbete på huvudmannens kontor i regel bara förekommer i anställningsförhållanden. Vidare kan frågan om personlig arbetskyldighet inverka på bedömningen. En arbetstagare åtar

sig att personligen utföra arbetet, medan en uppdragstagare är oförhindrad att på eget ansvar överlåta arbetet på andra.”

**Direkthandelsförsäljare**

Andra försäljare, t.ex. direkthandelsförsäljare inklusive hemförsäljare, med en enda uppdragsgivare och som inte köper varor i fast räkning samt inte har något varulager och är mycket starkt bundna till sin uppdragsgivare, ses enligt t.ex. RÅ84 1:47 (se artikel i Svensk Skattetidning nr 4/97 s. 366) och RÅ 1987 ref 167 (Tupperware- domen) som arbetstagare i förhållande till huvudmannen. Den starka bundenheten till uppdragsgivaren kan bl.a. bestå i att försäljarna åtagit sig att följa huvudmannens försäljningsplan och endast får uppträda i huvudmannens namn. I RÅ 1987 ref 167 säger RR bl.a.: ”Flera omständigheter, som bolaget åberopat i målet och som inte blivit vederlagda, är av det slag som talar för att återförsäljarna haft den ställning som utmärker självständiga rörelseidkare. Därvid kan särskilt beaktas att återförsäljarna gjort sina inköp i fast räkning, att återförsäljarna bestämt omfattningen av sina arbetsinsatser, att de själva stått för sina kostnader samt att återförsäljaravtalet kunnat sägas upp när som helst.” Något senare i domskälen sägs dock: ”Bortsett från risken för returer på grund av den s.k. ångerveckan fordrar återförsäljarnas verksamhet inte att de håller något varulager, endast att så mycket varor beställs som motsvarar redan upptagna order. Den betalningsordning som anges på beställningssedeln, nämligen kontant betalning före utlämnandet av varorna, medför inte någon egentlig kreditrisk för återförsäljarna.” En möjlighet att själv bestämma priser förelåg inte heller i realiteten för dessa försäljare. RR säger i domskälen: ”Beställningssedeln innehåller en lista på varusortiment med förtryckta cirkapriser. Även om återförsäljaren enligt avtalet med bolaget har rätt att frångå dessa priser, torde de inte kunna undgå att få en styrande verkan på prissättningen.”

**Avon-domen**

I en FD-dom från 1978, dnr 2446/76 (Avon-domen), blev utgången näringsverksamhet. Det som talade för näringsverksamhet var att försäljaren köpte varor i fast räkning, själv stod kreditrisk, själv bestämde försäljningspris, själv svarade för försäljningsomkostnader, var oförhindrad att sälja konkurrerande produkter, var oförhindrad att anlita medhjälpare vid försäljningen samt att nettoinkomsten grundades på försäljningsvinst.

För att en försäljares eller en handelsresandes verksamhet enligt praxis ska anses som näringsverksamhet tillmäts följande omständigheter betydelse.

Personen

- har flera uppdragsgivare eller är oförhindrad att ha flera,
- vänder sig till allmänheten genom annonser eller dylikt,

- köper varor i fast räkning, dvs. köper varan innan order upptas,
- utför arbetet utanför uppdragsgivarens lokaler,
- bestämmer själv priser,
- står själv för försäljningsomkostnader,
- lägger självständigt upp en plan för försäljning av varor samt är oförhindrad att anlita medhjälpare,
- får inte någon garanterad ersättning utan inkomsten grundas på försäljningsvinst,
- bestämmer sina egna arbetstider osv.

### **MLM**

En form av försäljning av konsumentprodukter som benämns nätverksförsäljning eller multi level marketing (MLM) har blivit allt vanligare under senare år. Affärsidén bygger på att det skapas stora nätverk av säljare eller med den vanligare benämningen distributörer, där dessa ska agera som egna självständiga företagare. När distributörerna ansöker om F-skatt ska SKV i varje enskilt fall avgöra om den av distributören uppgivna verksamheten ska anses som en självständigt driven näringsverksamhet.

RSV har i skrivelse 2000-04-18, dnr 4264-00/100, närmare beskrivit och kommenterat denna försäljningsform.

### **Förhandsbesked**

Genom lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor gavs RSV möjlighet att ansöka om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden, SRN, (prop. 1997/98:65). Det är numera endast allmänna ombudet vid Skatteverket som har denna möjlighet. Möjligheten att ansöka om förhandsbesked gäller frågor om skatt eller avgift enligt 1 kap. 1 § 1 st. TL, skatt som avses i 1 kap. 1 § 1 st. lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter, skatt enligt mervärdesskattelagen samt taxering enligt fastighetstaxeringslagen.

Detta innebär bl.a. att förhandsbesked kan meddelas om i vilket inkomstslag, näringsverksamhet eller tjänst, en viss inkomst ska beskattas, vilket i sin tur är avgörande för om F-skattsedel kan utfärdas eller inte.

### **Förutsättningar för ansökan**

Förutsättningarna för allmänna ombudet att ansöka om förhandsbesked är, vad gäller tilldelning av F-skattsedel, att det hos SKV föreligger en ansökan om F-skattsedel och att SKV med anledning av ansökan fattat ett beslut som gått den enskilde emot. Det krävs dessutom att det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att förhandsbesked lämnas.

Ytterligare en förutsättning är att avslagsbeslutet inte har anhängiggjorts hos allmän förvaltningsdomstol vid tiden för ansökan om förhandsbesked. Att en fråga av samma beskaffenhet

avseende annan skattskyldig är föremål för domstolsprövning utgör däremot inte hinder för SRN:s prövning av ansökan.

#### 4.2.1.4 Särskilt om juridiska personer

##### **AB, 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 F-skatt. Detta framgår också av den allmänna motiveringen i prop. 1991/92:112, s. 92. Där sägs att SKV inte ska behöva göra någon mer ingående utredning av om ett aktiebolag eller en ekonomisk förening bedriver eller avser att bedriva näringsverksamhet för att en F-skattsedel ska kunna utfärdas. En enkel ansökan torde i de allra flesta fall vara tillräcklig.

##### **Handelsbolag**

Som framgått ovan kan även handelsbolag trots att dessa inte är inkomstskattesubjekt, efter ansökan tilldelas F-skattsedel. Inte heller när det gäller handelsbolagen bör enligt den allmänna motiveringen i den nämnda propositionen någon mera ingående prövning göras för att tilldelning av F-skattsedel ska kunna ske. Det bör vara tillräckligt att samtliga bolagsmän som inte är kommanditdelägare anmäler att de önskar en registrering av handelsbolaget till F-skatt och att bevis företes om att de äger rätt att företräda bolaget.

##### **Starttidpunkt**

Som tidigare nämnts behöver utredning om näringsverksamhet bedrivs eller inte i normalfallet inte göras när en juridisk person ansöker om F-skatt. Av intresse är däremot när verksamheten kommer att starta. Ett aktiebolag som bildats för att överlåtas och först därefter starta egen verksamhet, s.k. lagerbolag, bör normalt inte tilldelas F-skatt förrän tidigast när lagerbolaget sålts och de nya ägarna tillträtt. Dessutom bör i ansökan anges vid vilken tidpunkt verksamhet avses komma igång. Motsvarande bör gälla för ett bolag som är vilande. Först när verksamhet avses påbörjas bör tilldelning ske.

##### **Lagerbolag**

#### 4.2.1.5 Starttidpunkt

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

##### **Avsikt att bedriva NRV**

Stadgandet i 4 kap. 7 § SBL innebär att en skattskyldig som ansöker om F-skattsedel inte behöver bedriva näringsverksamhet utan det räcker med att han uppger sig ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet för att han ska ha rätt att få en sådan skattsedel.

**Bedömning utifrån förhållanden när verksamheten kommit igång**

Bedömningen av om näringsverksamhet föreligger eller inte (framför allt självständighetskriteriet) ska alltså göras utifrån de förhållanden som uppges föreligga när den uppgivna verksamheten verkligen har kommit igång och inte utifrån situationen när ansökan görs.

Det är inte reglerat i lagtexten hur lång tid innan en verksamhet har kommit i gång som F-skattsedel kan tilldelas. I normalfallet bör dock en F-skattsedel, om villkoren för tilldelning i övrigt är uppfyllda, åtminstone tilldelas om verksamheten beräknas komma igång inom sex månader från ansökningsdatumet. Omständigheterna i varje enskilt ärende får vara avgörande. Se RSV:s rekommendationer om F-skatt (RSV S 2000:6) avsnitt 2.2.

**Preliminär bedömning**

I förarbetena till den nuvarande lydelsen av 4 kap. 7 § SBL (prop. 1997/98:33 s. 41) framhåller regeringen att med denna utformning av reglerna blir det framgent än viktigare att skattemyndigheten i samband med utfärdandet av F-skattsedel informerar sökanden om att bedömningen är preliminär och att en annan bedömning kan göras senare t.ex. vid taxeringen. Det sägs vidare i propositionen att det kan vara lämpligt att skattemyndigheterna genom samtal eller besök följer upp de som nyligen fått F-skatt i syfte att kontrollera att den bedrivna verksamheten är näringsverksamhet.

Om SKV gör den bedömningen att tilldelningen av F-skatt är tveksam bör alltså sökanden informeras om detta. Sådan information bör endast meddelas i de fall då det av sökandens uppgifter framgår att kriterierna för näringsverksamhet först senare kommer att uppfyllas eller i de fall då avgörandet för om näringsverksamhet bedrivs eller inte har med arbetets omfattning och/eller utförande att göra. Det är således mycket viktigt att en koppling sker till taxeringen i dessa fall så att en slutlig bedömning då kan göras. Se även RSV:s rekommendationer om F-skatt (RSV S 2000:6) avsnitt 2.2.

**Samma bedömning även vid taxeringen**

Om SKV vid sin preliminära bedömning kommer fram till att näringsverksamhet inte bedrivs och att ansökan om F-skattsedel således ska avslås, är det även i detta fall mycket viktigt att koppling sker till taxeringen året efter så att slutlig bedömning då kan göras om inkomsten ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst. Skulle det då visa sig att det av uppgifterna i inkomstdeklarationen helt klart framgår att fråga är om näringsverksamhet bör SKV frånga den tidigare bedömningen. I sådant fall bör också den skattskyldige efter ny ansökan kunna tilldelas en F-skattsedel.

**Kontroll**

I det fall SKV anser det nödvändigt att kontrollera lämnade uppgifter i en ansökan om F-skattsedel finns möjlighet att göra s.k. besök eller revision. Se vidare kapitel 15, "Skatte- och avgiftskontroll".



#### 4.2.1.6 Skattskyldighet krävs inte

Tilldelning av F-skattsedel kräver inte skattskyldighet i Sverige. Den som inte är skattskyldig i Sverige men uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet har därför rätt att få en F-skattsedel under samma förutsättningar som gäller för den som är skattskyldig här. Bestämmelsernas syfte är att underlätta för utländska personer att bedriva näringsverksamhet här i landet. För tilldelning av F-skattsedel krävs inte heller att sökanden har s.k. fast driftställe i Sverige.

#### **Obetalda utländska skatter och avgifter**

När en utländsk person ansöker om F-skattsedel ska också beaktas om personen brister i redovisning eller betalning av utländska skatter och avgifter motsvarande dem som betalas enligt SBL, främst inkomstskatt, moms och socialavgifter.

Detta innebär att en F-skattsedel inte får utfärdas för en utländsk näringsidkare som inte har redovisat eller betalat utländska skatter och avgifter – t.ex. ett norskt bolag med skatteskulder i Norge. Vid bedömningen av om bristen är obetydlig eller inte gäller motsvarande som vid bedömningen av skatter enligt SBL, se nedan avsnitt 4.3 och RSV:s rekommendationer om utfärdande och återkallelse av F-skattsedel, RSV S 2000:6.

Hur ska SKV kunna kontrollera att inte brister i redovisning eller betalning av utländska skatter och avgifter finns? Det åligger sökanden att visa att förutsättningar för utfärdande av F-skattsedel finns och att hinder enligt 4 kap. 11 § SBL inte är för handen. Om sökanden inte till ansökan har bifogat ett skuldfrihetsintyg eller liknande intyg från berörd utländsk myndighet bör SKV regelmässigt begära ett sådant. Det nu sagda innebär att en ansökan kan avslås om sökanden exempelvis inte efterkommer en anmodan från SKV att komplettera ansökan i visst hänseende eftersom sökanden då inte lyckats visa att han uppfyller de ställda kraven.

#### **Ideell förening kan få F-skatt**

Bestämmelsen i 7 § innebär att även en ideell förening som bedriver näringsverksamhet kan få F-skattsedel även om föreningen inte är skattskyldig för näringsverksamheten. Detsamma gäller för ett konkursbo som driver gäldenärens verksamhet vidare. Se vidare kapitel 24, Konkurs.

#### 4.2.1.7 Avslag när grund för återkallelse föreligger

En F-skattsedel får enligt 4 kap. 11 § SBL inte utfärdas

1. för den som har fått en tidigare F-skattsedel återkallad enligt 13 § 3 eller 8 förrän två år efter återkallelsebeslutet,

2. för den som har fått en tidigare F-skattsedel återkallad enligt 13 § 2, 4–7 eller 9, så länge grunden för återkallelsen finns kvar, eller
3. för den som inte har haft någon F-skattsedel men som skulle ha fått en sådan skattsedel återkallad på grund av något förhållande som avses i 13 §.

*Exempel*

En näringsidkare får sin F-skattsedel återkallad på grund av upprepade betalningsbrister avseende redovisningarna i skattedeclarationer. Han kan efter ansökan få en ny F-skattsedel tidigast när samtliga skatteskulder betalats.

För den som inte har haft någon F-skattsedel men som skulle ha fått en sådan skattsedel återkallad på grund av något förhållande som avses i 13 § 8 får en F-skattsedel inte utfärdas förrän två år efter det att företagets eller bolagets F-skattsedel återkallades eller företaget eller bolaget försattes i konkurs.

Om det finns särskilda skäl får en F-skattsedel utfärdas trots att återkallelsegrund finns.

Innan en skattsedel utfärdas måste således SKV kontrollera att det inte finns någon återkallelsegrund eller, om sådan finns, att det i så fall finns särskilda skäl att ändå få F-skatt. Hur denna kontroll ska gå till samt vad som menas med särskilda skäl i detta sammanhang behandlas under avsnitt 4.3 ”Återkallelse av F-skattsedel” samt nedan under avsnitt 4.2.1.9 ”Särskilda skäl”.

#### 4.2.1.8 Karens

#### Tvåårskarensen

Av stadgandet i 4 kap. 11 § 1 st. 1 SBL framgår att en F-skattsedel inte får utfärdas för den som har fått en tidigare utfärdad F-skattsedel återkallad förrän två år efter återkallelsebeslutet när grunden är

- missbruk av F-skattsedeln (13 § 3) eller
- att den skattskyldige är eller har varit företagsledare i ett fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och det finns eller fanns förutsättningar att återkalla företagets eller bolagets F-skattsedel på grund av ett förhållande som kan hänföras till företagsledaren (13 § 8).

Även för den företagsledare som inte har haft någon F-skattsedel gäller karensbestämmelsen, under förutsättning att de förhållanden som beskrivs i 13 § 8 föreligger, under två år från det att företagets eller bolagets F-skattsedel återkallades eller företaget eller bolaget försattes i konkurs (4 kap. 11 § 2 st. SBL).

Det nu sagda innebär att såväl en företagsledare i ett fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som hans (nya) fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag kan vägras F-skattsedel under en tidrymd av två år om företagsledaren själv inte har rätt till F-skattsedel på den grund som anges i 13 § 8.

*Exempel*

Kalle är företagsledare och ägare av Kalle AB. Bolaget betalar inte sin skatt enligt redovisningen i SKD:n för tre perioder, vilket företagsledaren Kalle får lastas för, och får därför sin F-skatt återkallad den 7 februari 2004. Kalle startar därför ett nytt eget bolag, Charles AB och ansöker om F-skatt. På grund av den tidigare betalningsförsummelsen från Kalle AB:s sida skulle Kalle personligen inte ha rätt att få F-skatt. SKV kan därför vägra Kalles nya bolag F-skatt. Charles AB kan tidigast få F-skatt efter det att två år förflutit från det att F-skatten återkallades för Kalle AB, dvs. tidigast den 7 februari 2006.

**Både företagsledaren och hans bolag saknar F-skatt**

I fall då såväl företagsledaren som hans bolag saknar F-skattsedel och bolaget inte har betalat sina skatter på grund av ett förhållande som kan hänföras till företagsledaren (13 § 8) kan karensbestämmelsen om två år inte tillämpas om ett nytt bolag där samma person är företagsledare ansöker om F-skattsedel. Det förstnämnda bolaget saknar F-skatt varför 11 § 2 st. inte är tillämpligt, eftersom förutsättningen för bestämmelsen är att bolagets F-skattsedel återkallats eller skulle ha kunnat återkallas. Däremot har det diskuterats om inte det nya företaget kan vägras F-skattsedel enligt 11 § 1 st. 3 med hänvisning till bestämmelsen i 13 § 9 på den grunden att företagsledaren själv inte kan få F-skattsedel med hänvisning till stadgandet i 13 § 8. Detta får dock anses vara en alltför extensiv tolkning av denna bestämmelse. Stadgandet innebär ju bl.a. att det ska finnas eller ha funnits förutsättningar att återkalla F-skattsedeln för det företag som smittar företagsledaren, och företaget saknar ju som nyss nämnts F-skattsedel.

**Fåmansföretag eller inte**

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. IL. Se även Riksskatteverkets allmänna råd om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmanshandelsbolag, RSV 2001:19, avsnitt 1.1 och 1.3.

I detta sammanhang kan det förtjäna att påminnas om definitionen av fåmansföretag och fåmanshandelsbolag i 56 kap. 2–5 §§ IL jämfört med 2 kap. 2 § IL. I dessa bestämmelser slås fast att även jämförliga utländska personer anses som fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, vilka därigenom kan nekas F-skattsedel om

inte företagsledaren kan få en sådan.

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

#### *Exempel*

En svensk företagsledare, vars svenska fåmansföretag har stora skatteskulder och som därför fått sin F-skattsedel återkallad, startar ett bolag i Finland som fortsätter verksamheten i Sverige med den övertagna svenska personalen. Det finska bolaget ansöker om F-skattsedel. SKV kan då avslå ansökan med motivering att företagsledaren, på grund av att hans svenska företag har skatteskulder, inte själv har rätt att inneha F-skattsedel varigenom inte heller hans nystartade finska bolag kan få en sådan.

#### **4.2.1.9 Särskilda skäl**

##### **Omständigheter som sökanden inte kunnat råda över**

Även om någon av de grunder för att inte tilldela en F-skattsedel, som beskrivits ovan under avsnitt 4.2.1.7 föreligger, kan en F-skattsedel ändå utfärdas om det finns särskilda skäl (4 kap. 11 § sista stycket). Särskilda skäl kan exempelvis föreligga om anledningen till avslag på en F-skatteansökan har sin grund i omständigheter som sökanden inte kunnat råda över.

##### **Betalningsbrist**

Om skälet för att inte tilldela en F-skattsedel är t.ex. betalningsförsummelse kan en sökande ändå få F-skattsedel om anledningen till den bristande betalningen exempelvis är 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.

##### **SKV bedömer att sökanden kan göra rätt för sig**

För att en F-skattsedel ska kunna utfärdas trots obetalda skatter, dvs. när grunden för att vägra F-skattsedel är betalningsbrist, bör krävas att SKV bedömer att den skattskyldige kan reda ut sina betalningsproblem och att han också är villig att göra detta. Vid denna utredning bör normalt samråd med KFM ske. Det är också viktigt att SKV skapar sig en bild av den skattskyldige för att utröna om betalningsproblemen kan lösas.

Ett annat särskilt skäl kan vara att sökanden har gjort upp med KFM om en avbetalningsplan eller annan betalningsuppställning. En tilldelning av en F-skattsedel i dessa fall bör dock förutsätta att den totala skatteskulden blir betald inom rimlig tid. Med rimlig tid avses normalt ett år eller, om det med hänsyn till omstän-

digheterna i det enskilda fallet rör sig om ett förhållandevis stort skuldbelopp, inom tiden för betalningsuppgörelsen med KFM. Tilldelningen förutsätter också att betalningsuppgörelsen följs. Se RSV:s rekommendationer om F-skatt (RSV S 2000:6) s. 5.

**Smitta från företag till företagsledare**

F-skattsedel bör efter ansökan kunna tilldelas företagsledare som omfattas av karensbestämmelserna i 4 kap. 11 § 2 st. på grund av något förhållande som avses i 13 § 8 om grunden för att neka F-skattsedel inte längre finns, dvs. när bolaget har undanröjt grunden för återkallelsen och därför åter har rätt att få F-skattsedel.

**Smitta i samband med konkurs**

Som framgår av avsnitt 4.2.1.8 kan en företagsledare inte själv få F-skattsedel om det finns eller fanns förutsättningar att återkalla hans företags eller bolags F-skattsedel på grund av ett förhållande som avses i 4 kap. 13 § 8, förrän två år efter det att företagets eller bolagets F-skattsedel återkallades eller företaget eller bolaget försattes i konkurs (4 kap. 11 § SBL). Detta gäller även för ett nytt bolag som företagsledaren startar om han kommer att vara företagsledare i detta bolag.

En konkurs utgör grund för återkallelse enligt 4 kap. 13 § 7. För att 13 § 8 skall vara tillämplig i samband med ett företags konkurs krävs dock att företagsledaren agerat försumligt, dvs. konkursen ska ha ett direkt samband med att företagsledaren inte har följt de regler som gäller när ett företag kommer på obestånd ("förhållande som kan hänföras till företagsledaren").

Efter ansökan bör en företagsledare eller ett av honom nystartat bolag kunna tilldelas F-skattsedel trots att hans tidigare företag försatts i konkurs. Detta gäller dock endast under förutsättning att företagsledaren inte kan lastas för försumlighet i samband med konkursen. Med försumlighet menas att företagsledaren inte vidtagit de åtgärder han varit skyldig att vidta när företaget kom på obestånd, dvs. han har inte följt de bestämmelser i aktiebolagslagen och konkurslagen som gäller för ett aktiebolag i denna situation.

Det får ankomma på sökanden (företagsledaren) att visa att särskilda skäl i den nu beskrivna situationen föreligger.

**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 att ändå tilldela F-skattsedel får således anses föreligga när en persons skatteskulder preskriberats.

Den omständigheten att en persons skatteskulder överförs till s.k. passiv indrivning, dvs. inte längre är föremål för aktiva indrivningsåtgärder från KFM:s sida, utgör däremot inte något sådant särskilt skäl som innebär att tilldelning av F-skattsedel ändå kan ske.

### Utfärdas på begäran

#### 4.2.2 A-skattsedel

A-skattsedel ska på begäran utfärdas för skattskyldig som inte har tilldelats en F-skattsedel. Det gäller alltså personer som inte har rätt till en F-skattsedel, t.ex. vanliga löntagare, eller näringsidkare som fått F-skattsedeln återkallad. Det kan också vara näringsidkare som inte önskar eller har behov av en F-skattsedel.

Om SKV har beslutat att tilldela en skattskyldig en F-skattsedel med villkor enligt 4 kap. 9 § (FA-skatt) ska på begäran också en A-skattsedel utfärdas för denne.

Även juridiska personer som saknar F-skatt har skatteformen A-skatt och tilldelas alltså på begäran en A-skattsedel. Anledningen till att en juridisk person inte har ansökt om F-skatt kan vara att den ersättning som bolaget tar emot inte är ersättning för arbete utan i stället t.ex. betalning för sålda varor. Det är således inte ovanligt att företag inom detaljhandeln saknar F-skattsedel eftersom dessa i många fall inte har behov av någon sådan.

En annan anledning till att en juridisk person tilldelats en A-skattsedel kan vara att företagets F-skattsedel har återkallats. Skatteavdrag skall då verkställas vid utbetalning av ersättning för arbetet till företaget. Det kan även bli aktuellt att påföra företaget en preliminär skattedebitering i form av särskild A-skatt (SA-skatt) på sådana inkomster som inte kan bli föremål för skatteavdrag.

Det förtjänar dock att uppmärksammas att en juridisk person som bedriver detaljhandel i vissa fall kan erhålla ersättning för arbete och därmed vara i behov av en F-skattsedel om företaget vill undvika att skatteavdrag görs. Detta kan bli fallet om företaget t.ex. är ombud för Svenska Spel AB, ATG-ombud eller ombud för lokaltrafiken på orten och företaget härigenom erhåller ersättning från nämnda uppdragsgivare för ombudsmannaskapet. En sådan ersättning utgör ersättning för arbete.

En A-skattsedel får också på begäran utfärdas för ett handelsbolag som inte har tilldelats en F-skattsedel.

Som framgår av det nyss sagda skickas A-skattsedel i normalfallet ut endast på begäran. Undantag gäller de som bedöms ha behov av en A-skattsedel (t.ex. de vars arbetsgivare använder manuella kontrolluppgifter).

Delägare i handelsbolag tilldelas normalt SA-skatt. De som bedriver näringsverksamhet vid sidan av bolaget kan dock tilldelas F-skatt (4 kap. 10 § SBL).

#### 4.2.3 F-skattsedel med villkor

<b>FA-skatt</b>	SKV får enligt 4 kap. 9 § SBL i fråga om fysiska personer besluta att en F-skattsedel ska utfärdas under villkor att den åberopas endast i personens näringsverksamhet. Detta innebär att både en F- och en A-skattsedel utfärdas (4 kap. 16 § SBL). Dock behöver A-skattsedeln som tidigare nämnts endast utfärdas på begäran. Kombinationen är avsedd för personer som har inkomst av både näringsverksamhet och tjänst, exempelvis de personer som startar ett företag men övergångsvis har anställningsinkomster kvar och de som driver ett företag parallellt med sin anställning. Om denna kategori inte skulle kunna få en F-skattsedel skulle de i konkurrens-hänseende kunna hamna i ett sämre läge beträffande näringsverksamheten än de som bara har inkomst av näringsverksamhet.
<b>Både inkomst av nrv och tjänst</b>	
<b>Underrättelse</b>	Enligt RSV:s rekommendationer om F-skatt (RSV S 2000:6) bör SKV, efter det att F-skattsedel med villkor utfärdats, underrätta sådan arbetsgivare till den skattskyldige som verket känner till om beslutet. Syftet med denna rekommendation är i första hand att ge arbetsgivaren information om hans skyldighet att göra anmälan enligt 5 kap. 7 § SBL och i andra hand att upplysa honom om att uppdragstagaren är skyldig att använda A-skattsedeln i anställningsförhållandet och att skatteavdrag alltså ska göras från inkomsten. Se vidare under avsnitt 4.4 nedan.
<b>Skriftlig anmälan</b>	Åberopar den skattskyldige sin F-skattsedel i ett uppenbart anställningsförhållande är arbetsgivaren som nyss sagts skyldig att skriftligen anmäla detta till SKV enligt bestämmelsen i 5 kap. 7 § SBL. Mer om denna anmäningsskyldighet redogörs för i avsnitt 4.4.
<b>Rättsfall</b>	I målet RÅ 1998 ref 2, som gällde en person som enligt SKM:s bedömning hade inkomst av både näringsverksamhet och tjänst har RR bl.a. uttalat följande:  ”När O ansökte om F-skattsedel hade skattemyndigheten att göra en preliminär bedömning av om den verksamhet som han avsåg att bedriva skulle komma att utgöra näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370). För denna bedömning har det varit av betydelse bl.a. om O:s arbete inom Uppdragsutbildningen skulle ses som ett led i hans anställning som lärare, som särskilda tillfälliga anställningar eller som uppdrag.  Skattemyndighetens bedömning var uppenbarligen att O kunde antas komma att bedriva näringsverksamhet. Mot bakgrund av att han också innehade anställning fanns det anledning att besluta att F-skattsedeln skulle förenas med villkor att den inte fick åberopas i ett anställningsför-

hållande. Någon möjlighet att föreskriva att den inte fick åberopas i uppdragsförhållande fanns emellertid inte och inte heller att den inte fick åberopas i fråga om ersättning från viss fysisk eller juridisk person. Villkoret får således 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 utfört arbetet har rätt att åberopa en F-skattsedel med villkor enligt 33 b § andra stycket UBL. - - -

En egentlig prövning som kan bli föremål för överklagande kan därför komma till stånd först i efterhand när intäkten vid taxeringen skall hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst.”

**F-skattsedelns användning får inte villkoras**

RR:s dom innebär alltså att det är helt klarlagt att SKV i sitt beslut inte får föreskriva att en F-skattsedel med villkor inte får åberopas mot en viss namngiven arbets- eller uppdragsgivare eller viss typ av arbete. Domen innebär också att verket inte heller i meddelanden till den som tilldelas FA-skatt får lämna sådana informationer som i praktiken innebär ställningstaganden i frågan om F-skattsedeln får eller inte får användas i förhållande till viss eller vissa utbetalare av ersättning för arbete. Detta är synnerligen viktigt eftersom information eller ställningstaganden av det slaget inte kan överklagas av den som fått F-skattsedel med villkor (se Kammarrättens i Sundsvall dom 2003-03-03 i mål nr 3056-2002).

**Vilken information får lämnas?**

SKV är dock inte förhindrat att lämna information eller upplysning som en serviceåtgärd till den som tilldelas FA-skatt. Detta kan t.ex. vara lämpligt om personen i sin ansökan har beskrivit flera olika slag av verksamheter och SKV ifrågasätter om inte inkomsterna från viss eller vissa av dessa verksamheter kan komma att hänföras till inkomstslaget tjänst i stället för näringsverksamhet vid taxeringen. Verket kan då i ett meddelande informera den som tilldelas FA-skatt vad en F-skattsedel med villkor innebär i allmänhet, dvs. att F-skattsedeln ska åberopas endast i näringsverksamheten. Vidare kan SKV informera om att vissa inkomster från den beskrivna verksamheten kan komma att hänföras till inkomstslaget tjänst vid inkomsttaxeringen. Det är viktigt att det i meddelandet framgår att denna bedömning är preliminär och att det är först vid inkomsttaxeringen som frågan kommer att bli prövad. Informationen i den delen får alltså inte vara utformad på ett sådant sätt att den framstår som ett ställningstagande från verkets sida i frågan om den aktuella ersättningen ska hänföras till inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet. Rubriker som ”skäl” och liknande bör därför inte förekomma i ett sådant meddelande. Även om personen i den delen av verksamheten åberopar sin F-skattsedel bör detta således inte



anses som sådant missbruk som kan föranleda att F-skattsedeln återkallas innan frågan prövats vid taxeringen. Återkallelse på grund av missbruk kan i övrigt bara komma i fråga om F-skattsedeln åberopas i uppenbar anställning. (Se även styrande skrivelse från Skatteverkets huvudkontor 2004-04-06 med diarienummer 130 282665-04/113).

**Tidigare arbetsgivare**

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. Det naturliga i en sådan situation är att tilldela personen en F-skattsedel med villkor. Skulle det emellertid vara på så sätt att den nya verksamhet som personen bedriver efter en samlad bedömning kan betraktas som näringsverksamhet kan ändå en "ren" F-skattsedel utfärdas. En förutsättning bör då vara att antalet uppdragsgivare inte är eller beräknas bli endast ett fåtal samt att den verksamhet som bedrivs åt den tidigare arbetsgivaren inte är den dominerande sysselsättningen.

**4.2.4 Beslut om särskild A-skatt**

**SA-skatt**

SKV får besluta att särskild A-skatt (SA-skatt) ska debiteras om överensstämelsen mellan preliminär och slutlig skatt då blir bättre än om A-skatten bara betalas in genom skatteavdrag (4 kap. 5 § SBL). SA-skatt kan inte kombineras med F-skatt.

**SA-skatt komplement till vanlig A-skatt**

SA-skatten är ett komplement till "vanlig" A-skatt. Den ska bara omfatta den del av den totala preliminära skatten som inte kan väntas bli täckt genom skatteavdrag.

Syftet med SA-skatt är att en preliminärskatt också ska kunna debiteras för sådana näringsidkare som inte vill ha F-skatt eller som fått sin F-skattsedel återkallad. SKV kan också debitera SA-skatt för personer som ska betala förmögenhetsskatt eller fastighetsskatt eller för personer med inkomster som skatteavdrag inte görs på, t.ex. tjänsteinkomster som förvärvats från utländska arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige.

**Delägare i handelsbolag har normalt SA-skatt**

Som tidigare nämnts kan delägare i handelsbolag inte få F-skatt om de enbart har inkomst från bolaget. De ska i stället, om de är skyldiga att betala preliminär skatt, debiteras SA-skatt. För dem ska även egenavgifter ingå i SA-skatten.

På motsvarande sätt som för fysiska personer kan SKV besluta att påföra en juridisk person som saknar F-skatt en SA-skatt. SA-skatt kan bli aktuell om den preliminära skatt som förväntas innehållas genom skatteavdrag inte beräknas täcka den slutliga skatten.

## 4.3 Återkallelse av F-skattsedel

### 4.3.1 Allmänt

#### **Restriktiv tillämpning**

Återkallelse av en F-skattsedel är en mycket ingripande åtgärd och får ske endast under vissa i lagen särskilt angivna förutsättningar. Avsikten är att återkallelsegrunderna ska tillämpas restriktivt. Detta med tanke på de kännbara konsekvenser som kan bli resultatet för den näringsidkare som får sin F-skattsedel återkallad. I praktiken är det nämligen ofta nödvändigt för en näringsidkare som uppstår ersättning för arbete att ha en F-skattsedel.

#### **Hänsyn till samtliga omständigheter**

Det är således viktigt att SKV inför denna grannliga prövning får möjlighet att ta hänsyn till samtliga omständigheter i varje enskilt fall innan återkallelse sker. Inte minst viktig är regeln att återkallelse ska få underlåtas om det finns särskilda skäl (se avsnitt 4.3.3).

#### **Flera återkallelsegrunder**

Återkallelsegrunderna ska också tillämpas vid ansökan om F-skattsedel. Förutom bedömningen om näringsverksamhet bedrivs eller inte ska alltså SKV också pröva om någon återkallelsegrund föreligger innan F-skattsedel utfärdas.

Om SKV vid prövningen av om en F-skattsedel ska återkallas kommer fram till att flera återkallelsegrunder finns bör samtliga anges på beslutet. Detta för att den skattskyldige exakt ska veta vad som ligger honom till last och vad som krävs för att han åter ska få rätt till F-skatt.

#### **Kommunikationskyldighet**

Innan återkallelse sker ska den skattskyldige ges tillfälle att yttra sig eller ges möjlighet att redovisa och betala sina skatteskulder eller lämna självdeklaration. Om det framgår att han inte kunnat fullgöra sin betalningsskyldighet på grund av omständigheter som han inte kunnat råda över eller där det vid en kreditprövning eller liknande ekonomisk bedömning framgår att den skattskyldige har möjlighet att reda ut problemen och också är villig att göra detta bör återkallelse inte ske.

Skattsedelsinnehavaren bör därför, innan F-skattsedeln återkallas, ges tillfälle att inkomma med förklaringar till den uppkomna bristen eller inom en kortare tid ges möjlighet att fullgöra sin betalningsskyldighet.

#### **Samråd med KFM**

Innan övervägande om återkallelse skickas ut bör SKV naturligtvis också undersöka om skulderna har betalats eller om annat skäl finns för att underlåta återkallelse. SKV bör därför regelmässigt kontakta KFM, om det inte framstår som uppenbart obehövt, för att bl.a. utröna om sådant särskilt skäl kan föreligga. Som tidigare nämnts är en återkallelse av en F-skattsedel en mycket ingripande åtgärd.

Andra särskilda skäl som innebär att återkallelse får underlåtas är t.ex. om den skattskyldige har gjort upp med KFM om en avbetalningsplan eller annan form av betalning. Se också avsnitt 4.2.1.6 och 4.3.3.

### **Nio återkallelsegrunder**

#### **4.3.2 Återkallelsegrunderna**

Återkallelse av F-skattsedel kan enligt 4 kap. 13 § SBL ske i nio olika situationer, nämligen när innehavaren

1. begär att skattsedeln ska återkallas,
2. upphör att bedriva näringsverksamhet här i landet,
3. inte följer villkor som har meddelats enligt 4 kap. 9 § eller på annat sätt missbrukar sin F-skattsedel och missbruket inte är obetydligt,
4. inte följer ett föreläggande att lämna självdeklaration eller, i fråga om handelsbolag, uppgifter som avses i 3 kap. 18 eller 19 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, eller endast lämnar en handling med så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen inte kan ligga till grund för taxering,
5. brister i redovisning eller betalning av skatt enligt denna lag eller motsvarande utländsk skatt i en utsträckning som inte är obetydlig,
6. har meddelats näringsförbud,
7. är i konkurs,
8. är eller har varit företagsledare i ett fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och det finns eller fanns förutsättningar att återkalla företagets eller bolagets F-skattsedel på grund av ett förhållande som kan hänföras till företagsledaren, eller
9. är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag och en företagsledare i företaget eller bolaget har handlat på ett sådant sätt att en F-skattsedel inte får utfärdas för företagsledaren på grund av ett förhållande som avses i 3–8.

Återkallelse enligt punkterna 3–9 får underlåtas om det finns särskilda skäl (se avsnitt 4.3.3).

### **F-skattsedeln är frivillig**

#### **4.3.2.1 Egen begäran, 13 § 1**

En skattskyldig kan aldrig mot sin vilja tvingas inneha F-skattsedel. Innehavare av F-skattsedel ska därför på egen begäran få sin sedel återkallad om han anmäler att han inte längre vill ha en sådan, t.ex. på grund av att han inte längre bedriver näringsverk-

samhet. I så fall ska om så begärs en A-skattsedel utfärdas i stället, i förekommande fall kompletterad med en debitering i form av en SA-skatt.

Om F-skatten har återkallats på den skattskyldiges egen begäran kan han i princip när som helst ångra sig och efter ansökan få en F-skattsedel åter. Förutsättning är att näringsverksamhet bedrivs samt att någon grund för återkallelse inte föreligger.

#### 4.3.2.2 Upphör att bedriva näringsverksamhet, 13 § 2

Den grundläggande förutsättningen för F-skatt finns inte längre i detta fall. Det är därför naturligt att återkallelse sker.

#### 4.3.2.3 Missbruk av F-skattsedeln, 13 § 3

Missbruk av F-skattsedeln kan förekomma i framför allt två fall. Dessa är

1. när F-skattsedeln används i skatteundandragande syfte, t.ex. genom att en mellanman med F-skattsedel går in som betalningsmottagare i stället för den som utfört arbetet eller
2. när någon som tilldelats en F-skattsedel med villkor enligt 9 § åberopar F-skatten i ett anställningsförhållande.

Det första fallet gäller både fysiska och juridiska personer, medan det andra bara kan förekomma när det gäller fysiska personer.

För att en F-skattsedel ska kunna återkallas i det första fallet krävs att missbruket inte är obetydligt. Departementschefen anför följande i prop. 1991/92:112 s. 119.

#### **Restriktiv tolkning av begreppet missbruk**

”Jag vill dock tillägga att man bör vara mycket restriktiv vid tolkningen av begreppet missbruk. Om F-skattsedeln används på ett sådant sätt att skatter och avgifter undandras, exempelvis i sådana fall där skattsedelsinnehavaren bedriver uthyrning av arbetskraft i strid mot bestämmelserna i lagen om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft eller uppträder som s.k. mellanman när det föreligger ett anställningsförhållande (– – –) bör det givetvis anses föreligga ett missbruk.”

#### **Mellanman kan vara eget bolag**

Med mellanman avses exempelvis eget bolag. Situationen kan alltså uppkomma när en person i ett uppenbart anställningsförhållande så att säga sätter sitt egna bolag mellan sig och utbetalaren och låter bolaget uppbära ersättningen för arbetet.

Även för återkallelse i det andra fallet, dvs. när en person med FA-skatt åberopar F-skatten i ett anställningsförhållande, krävs att missbruket inte är obetydligt. Enligt nyss nämnda prop. s. 119 får ett obetydligt missbruk anses föreligga om det belopp som borde

ha innehållits i preliminär skatt är litet i förhållande till den slutliga skatt som beräknas bli debiterad för det år som den skattskyldige uppbar tjänsteinkomsten.

RSV har i rekommendationer (RSV S 2000:6) närmare preciserat vilka förutsättningarna är för att missbruk bör anses föreligga i det nu nämnda fallet.

Här kan bara tilläggas att allmänt gäller som tidigare nämnts att man bör vara mycket restriktiv vid tolkningen av begreppet missbruk.

Efter det att en anmälan enligt 5 kap. 7 § SBL inkommit från en arbetsgivare bör SKV utreda vilken skattsedel som mottagaren ska ha. Om verket därvid gör den bedömningen att det är fråga om en klar anställningssituation bör verket besluta att återkalla F-skattsedeln och tilldela betalningsmottagaren A-skatt samt skriftligen underrätta arbetsgivaren om detta. Bedriver betalningsmottagaren dessutom näringsverksamhet bör denne i stället tilldelas en FA-skatt. Samtidigt bör SKV skriftligen, i meddelandeform, underrätta parterna om ändringen. Om F-skattsedeln därefter likväl åberopas i uppdraget kan detta vara att anse som missbruk.

Skulle verket däremot göra den preliminära bedömningen att det är tveksamt om den ifrågavarande inkomsten utgör näringsverksamhet bör SKV skriftligen underrätta parterna om detta. Det kan ske som ett meddelande i enlighet med Skatteverkets styrande skrivelse 2004-04-06 med diarienummer 130 282665-04/113. (Se även avsnitt 4.2.3). I detta fall kan ett åberopande av F-skatten i uppdraget inte betraktas som missbruk. Först om inkomsten vid taxeringen hänförts till inkomstslaget tjänst och F-skatt därefter åberopats kan missbruk av F-skattsedeln anses ha uppkommit.

#### **Tvåårskarens**

Ny F-skattsedel, sedan återkallelse skett enligt denna punkt, får utfärdas tidigast två år efter återkallelsebeslutet. Finns särskilda skäl får dock ny F-skattsedel utfärdas tidigare. Särskilda skäl kan t.ex. vara omständigheter som borde ha medfört att F-skattsedeln inte återkallades och som förelåg redan när F-skattsedeln återkallades men som inte uppdagades då.

#### **Normalt ej missbruk när ren F-skattsedel åberopas**

Om en person som har F-skattsedel utan villkor åberopar denna i ett anställningsförhållande så är det normalt inte fråga om missbruk i SBL:s mening. Den skattskyldige är nämligen enligt 5 kap. 16 § SBL skyldig att på begäran av den som betalar ut ersättningen upplysa om vilken skattsedel på preliminär skatt han har. I sådant fall kan däremot utbetalaren av ersättningen i stället bli skyldig att skriftligen anmäla till SKV enligt 5 kap. 7 § SBL att fråga är om ett uppenbart anställningsförhållande för person som har åberopat en F-skattsedel. Skulle en sådan anmälan

komma in från arbetsgivaren kan betalningsmottagarens F-skattsedel således normalt inte återkallas på nu nämnd grund. Däremot ska SKV pröva om inte en F-skattsedel med villkor i stället ska tilldelas eller eventuellt återkalla F-skattsedeln på en annan grund, nämligen att den skattskyldige inte längre bedriver näringsverksamhet (se vidare nedan under rättsverkningar, avsnitt 4.4).

Om någon med F-skattsedel utan villkor fortsätter att under lång tid (flera månader) åberopa sin F-skattsedel i en uppenbar anställning kan missbruk även i detta fall anses föreligga. SKV måste då kunna visa att det både är fråga om lång tid och uppenbar anställning.

#### 4.3.2.4 Underlåtelse att lämna självdeklaration, 13 § 4

Återkallelse kan ske om innehavare av F-skattsedel underlåter att efter föreläggande lämna självdeklaration. Detsamma gäller om deklARATIONEN är så bristfällig att den uppenbarligen inte kan ligga till grund för taxeringen.

Handelsbolag är normalt inte deklarationsskyldiga men ska till ledning för delägares taxering lämna uppgifter enligt 3 kap. 18 eller 19 § LSK (Inkomstdeklaration 4). Om sådana uppgifter trots föreläggande inte lämnas kan bolagets F-skattsedel 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 deklARATIONEN eller uppgiften, trots förseningen, kommit in till SKM innan återkallelsebeslut meddelats.

När deklARATIONEN eller, för handelsbolag, motsvarande handling lämnats kan den skattskyldige eller bolaget ansöka om F-skattsedel på nytt.

#### 4.3.2.5 Brister i redovisning eller betalning av skatt, 13 § 5

En F-skattsedel ska enligt 4 kap. 13 § 5 SBL återkallas om innehavaren brister i redovisning eller betalning av skatt enligt SBL i en utsträckning som inte är obetydlig.

Av förarbetena till den ursprungliga lydelsen av denna lagtext (38 a § p 5 UBL), prop. 1991/92:112 s. 121, framgår att frågan om återkallelse bör behandlas på följande sätt:

#### Enstaka betalningsförsummelser

”Någon enstaka betalningsförsummelse bör inte ens vid stora belopp direkt medföra återkallelse. Först om betalning har uteblivit i fråga om mer än två tillfällen bör det komma i fråga att återkalla F-skattsedeln.

En skatteskuld som hänför sig till endast en eller två betalningstillfällen bör dessutom kunna föranleda återkallelse om betalningsdröjsmålet blir långvarigt. Betalas inte skulden inom viss tid, senast under närmast följande uppbördsår, bör återkallelse i regel ske.”

För tiden före SBL har, vid återkallelse av F-skattsedel på grund av betalningsbrist, den praktiska tillämpningen normalt varit den att ett övervägande om återkallelse har skickats ut när minst tre betalningsförsummelser uppkommit och den bristande betalningen inte har ansetts vara ringa. Med en betalningsförsummelse menades då att betalning, helt eller delvis, uteblivit av moms enligt en momsdeklaration, av avdragen skatt och arbetsgivaravgifter enligt en uppbördsdeklaration, av F-skatt eller av slutlig skatt.

### **Tre betalningsförsummelser**

I och med införandet av SBL och skattekontot bör motsvarande tillämpning kunna göras med den skillnaden dock att en utebliven betalning enligt en redovisning i en skattedeclaration (SKD) av t.ex. moms, avdragen skatt och arbetsgivaravgifter, som resulterar i ett underskott på skattekontot, bör ses som endast en betalningsförsummelse. Detta innebär att ett övervägande om återkallelse av F-skatt på grund av betalningsbrist normalt bör aktualiseras tidigast när en månad förflutit från den första betalningsförsummelsen. Har exempelvis den skattskyldige försummat att betala ett belopp som helt eller delvis motsvarar redovisningen i en SKD samt sin F-skatt för en viss månad räknas detta som två betalningsförsummelser. Ett övervägande om återkallelse bör därefter tidigast skickas ut efter det att den skattskyldige vid någon senare månad försummat att betala antingen sin F-skatt eller skatt enligt redovisningen i SKD:n eller annan skatt. För att tre betalningsförsummelser ska kunna uppkomma fordras alltså normalt minst två månaders betalningsförsummelser, allt under förutsättning att skattekontot visar underskott under motsvarande tid.

Detta synsätt bör av praktiska skäl tillämpas även i de fall den skattskyldige tillhör den kategori som ska betala arbetsgivaravgifter och avdragen skatt den 12 och moms den 26 i månaden. Denna kategori bör inte hamna i ett sämre läge än övriga.

Om den skattskyldige, när han fått övervägandet, vill undvika att F-skattsedeln återkallas bör så stor del av den totala skatteskulden betalas att skulden understiger gränsen för obetydligt belopp. Se SKV:s styrande skrivelse 2004-04-28, diarienummer 130 312877-04/113.

Endast om han kan åberopa särskilda skäl (t.ex. avbetalningsplan med KFM) bör återkallelse kunna underlåtas.

**En eller två betalningsförsummelser**

Om en skatteskuld endast hänför sig till en eller två betalningstillfällen bör samma principer som anges i förarbetena till F-skattereformen (prop. 1991/92:112) kunna tillämpas även i skattekontosystemet. Finns ett underskott på skattekontot som endast hänför sig till ett eller två betalningstillfällen och detta underskott, 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 bör ett övervägande om återkallelse aktualiseras. Det har därvid ingen betydelse vilken skatt som är obetald.

**HB med beskattningsunderlag under 200 000 kr**

Ett handelsbolag vars beskattningsunderlag för moms beräknas uppgå till högst 200 000 kr för beskattningsåret får redovisa momsen i en skattedeclaration endast en gång per år (10 kap. 15 § SBL). Om ett sådant bolag efter föreläggande inte inkommer med redovisning och betalning bör SKV ändå kunna återkalla F-skattsedeln trots att tre betalningsförsummelser inte uppnåtts.

**Utebliven redovisning**

Även utebliven redovisning utgör grund för återkallelse. Samma principer som gäller vid betalningsbrist bör därvid tillämpas. Detta innebär att om en skattskyldig vid minst tre tillfällen har underlåtit att lämna en SKD trots att skyldighet föreläggat att göra detta bör återkallelse ske om det inte finns särskilda skäl.

Vill den skattskyldige undvika att F-skattsedeln återkallas efter ett övervägande på denna grund bör han lämna redovisning motsvarande samtliga saknade SKD. Det räcker således inte med att redovisning sker för endast en eller två perioder.

På samma sätt som vid underlåtelse att lämna självdeklaration kan ny F-skattsedel utfärdas när grunden för återkallelse inte längre föreligger. Så snart redovisning skett och underskottet är betalt kan efter ansökan ny F-skattsedel tilldelas.

**Utländsk näringsidkare**

Efter det att en utländsk näringsidkare har tilldelats en F-skattsedel och fråga uppkommer om att återkalla denna måste SKV kunna visa, till skillnad från det som gäller vid utfärdande av F-skattsedel, att grund för återkallelse föreligger. Vid bedömningen av om bristen är obetydlig eller inte gäller motsvarande som vid bedömningen av skatter enligt SBL.

**4.3.2.6 Näringsförbud, 13 § 6**

Den som fått näringsförbud är bl.a. förhindrad att bedriva näringsverksamhet. Därigenom faller grunden för innehav av F-skattsedel och ett beslut om återkallelse är självklart.

Den som har näringsförbud kan medges dispens att bedriva viss näringsverksamhet. Se avsnitt 4.3.3. Den som fått sådan dispens kan få betydande svårigheter att bedriva denna näringsverksamhet



om han inte får behålla sin F-skattsedel. Syftet med dispensen motverkas då och en möjlighet att få behålla F-skattsedeln i dessa fall måste finnas. Den möjligheten finns genom att återkallelse får underlåtas om det föreligger särskilda skäl.

#### **4.3.2.7 Konkurs, 13 § 7**

En person som är försatt i konkurs får inte bedriva näringsverksamhet som medför bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen under konkursen. Från denna regel finns vissa undantag som motiveras av grundlagsskyddade rättigheter. Däremot har en konkursgäldenär rätt att bedriva jordbruk.

Med tanke på det ansvar för betalning av skatter och avgifter som en F-skattsedelsinnehavare har bör en konkursgäldenär inte ha rätt till en F-skattsedel. SKV bör således återkalla F-skattsedeln 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 har, när det gäller en fysisk person, i regel den som försatts i konkurs åter rätt att bedriva bokföringspliktig verksamhet och till följd av detta åter ett behov av F-skattsedel. En ny F-skattsedel bör emellertid efter ansökan utfärdas först efter en sådan prövning som regelmässigt ska ske när någon ansöker om en F-skattsedel. Om inte annan grund för återkallelse föreligger, t.ex. kvarstående skatteskulder, bör F-skatt kunna tilldelas.

#### **4.3.2.8 Smitta från företag till företagsledare, 13 § 8**

En fysisk person som bedrivit näringsverksamhet genom ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, skulle, om företagets eller bolagets F-skattsedel har återkallats, i stället kunna fortsätta att bedriva näringsverksamhet som enskild näringsidkare med F-skatt. Det är därför otillräckligt att låta ett beslut om återkallelse av F-skattsedeln endast gälla fåmansföretaget eller det fåmansägda handelsbolaget som sådant.

Den företagsledare som varit orsak till att bolagets F-skatt har återkallats ska självklart inte kunna fortsätta att bedriva sin verksamhet i annan företagsform, exempelvis som enskild näringsidkare med F-skattsedel. I dessa fall ska således också företagsledarens F-skatt återkallas. Observera dock att detta endast gäller företagsledare i fåmansföretag eller i fåmansägda handelsbolag.

Punkt 8 av 4 kap. 13 § lyder: ”är eller har varit företagsledare i ett fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och det finns eller fanns förutsättningar att återkalla företagets eller bolagets F-

skattsedel på grund av ett förhållande som kan hänföras till företagsledaren". Med "har varit" syftas närmast på den omständigheten att en företagsledare vars företag har gått i konkurs ändå "smittas" vid ansökan om ny F-skatt, både för egen del och för eventuellt nystartat bolag.

Vid bedömningen av om ett bolag ska betraktas som ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag samt om en person skall anses som företagsledare eller inte gäller de definitioner som anges i 56 kap. IL. De definitioner som ges i "Riksskatteverkets allmänna råd om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmanshandelsbolag" (RSV 2001:19) gäller fr.o.m. inkomståret 2001. Se vidare avsnitt 4.2.1.8.

Ny tilldelning av F-skatt i dessa fall får tidigast ske när två år förflutit från det att företagets eller bolagets F-skattsedel återkallades eller företaget eller bolaget försattes i konkurs. Se dock avsnitten 4.2.1.7 och 4.2.1.8.

#### **4.3.2.9 Smitta från företagsledare till företag, 13 § 9**

En fysisk person som bedriver näringsverksamhet och som fått sin F-skatt återkallad enligt någon av punkterna 3–8 skulle kunna fortsätta sin verksamhet genom en juridisk person, t.ex. ett handelsbolag som ansöker om F-skatt. Beviljas en sådan ansökan blir syftet med återkallelsen utan verkan.

För att förhindra att en fysisk person kringgår bestämmelserna om återkallelse genom att i stället övergå till att bedriva sin verksamhet i handels- eller aktiebolagsform sägs följande i 13 § 9:

"Skattemyndigheten skall återkalla en F-skattsedel, om innehavaren är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag och en företagsledare i företaget eller bolaget har handlat på ett sådant sätt att en F-skattsedel inte får utfärdas för företagsledaren på grund av ett förhållande som avses i 3–8."

Om företagsledaren driver flera företag och missförhållandena är hänförliga till endast ett företag ska F-skatten för de välskötta företagen normalt inte återkallas. Se nedan avsnitt 4.3.3.

Vid bedömningen av vad som kännetecknar ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag samt vem som skall anses som företagsledare gäller vad som ovan sagts under avsnitt 4.2.1.8.

Av 11 § följer att en ny F-skattsedel efter ansökan får utfärdas för företaget eller bolaget när grunden för återkallelse inte längre föreligger hos företagsledaren. Är återkallelsegrunden den som avses i 13 § 8 gäller att ny F-skattsedel får utfärdas tidigast två år efter det att företagets eller bolagets F-skattsedel återkallades eller

företaget eller bolaget försattes i konkurs, allt under förutsättning att det inte finns särskilda skäl att ändå utfärda en F-skattsedel.

#### **4.3.3 Särskilda skäl, 14 §**

I 4 kap. 14 § SBL stadgas att om det finns särskilda skäl får skattemyndigheten avstå från återkallelse av en F-skattsedel trots vad som sägs i 13 §. I avsnitt 4.2.1.9 har behandlats vad som avses med särskilda skäl i samband med avslag på en ansökan om F-skattsedel. De särskilda skäl som kan finnas för att underlåta återkallelse av en F-skattsedel är i princip desamma. Dessutom får särskilda skäl anses föreligga i följande fall.

#### **Företagsrekonstruktion**

Ett företag som omfattas av s.k. företagsrekonstruktion bör få behålla sin F-skattsedel 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 därvid bl.a. ha ett nära samarbete med KFM. Det torde ligga i sakens natur att en förutsättning för att en företagsrekonstruktion ska lyckas är att företaget får behålla sin F-skattsedel.

Sådana särskilda skäl som innebär att SKV kan underlåta att återkalla en F-skattsedel torde därför i normalfallet föreligga i samband med en företagsrekonstruktion. Dock måste en bedömning göras i varje enskilt fall. Om nya skatteskulder uppkommit efter betalningsinställelsen är det naturligtvis extra viktigt att orsaken till detta utreds. Det ter sig också naturligt att SKV i samtliga företagsrekonstruktionsfall, där återkallelse av F-skatt övervägs, alltid tar kontakt med KFM och rekonstruktören. Bedömer SKV 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 erhålla skuldsanering. Även i dessa fall bör den skattskyldige få behålla sin F-skattsedel så länge som han följer den i skuldsaneringsbeslutet uppgjorda betalningsplanen. F-skattsedeln kan i dessa fall vara själva förutsättningen för att den skattskyldige ska kunna klara av sina åligganden.

#### **Smitta från företagsledare till företag**

En återkallelse av ett fåmansföretags eller ett fåmanshandelsbolags F-skattsedel enligt 13 § 9 kan underlåtas i vissa fall, nämligen om den juridiska personens samtliga skattebetalningar gjorts i föreskriven tid och ordning (prop. 1996/97:100, s. 538). Det kan t.ex. förekomma att de påvisade missförhållandena inte har något samband med företagets eller bolagets verksamhet. De kan exempelvis avse en verksamhet som företagsledaren driver vid sidan av företaget eller bolaget (prop. 1991/92:112, s. 126).

### Näringsförbud

I prop. 1991/92:112 s. 123 sägs följande.

”Av vad som nyss sagts 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 med F-skattsedel kan få svårigheter att bedriva verksamheten om inte också han kan få en F-skattsedel. Därigenom kan syftet med dispensen motverkas. En möjlighet att få eller behålla en F-skattsedel när dispens getts bör därför finnas för dessa fall. Den redan föreslagna regeln om att återkallelse får underlåtas om det föreligger särskilda skäl medger en sådan ordning.”

## 4.4 Skattsedlarnas rättsverkningar

Med rättsverkningar i detta avseende menas främst vem av parterna, uppdragsgivaren eller uppdragstagaren, som ska betala socialavgifter på en arbetsersättning samt om skatteavdrag ska göras.

### 4.4.1 F-skattsedelns rättsverkningar

#### 4.4.1.1 Enbart F-skattsedel

### Ren F-skattsedel

Den som anlitar en person med enbart F-skattsedel för att utföra ett arbete, är varken skyldig att göra skatteavdrag eller att betala arbetsgivaravgifter på ersättningen för arbetet. Detta gäller oavsett om ersättningen ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet eller inkomstslaget tjänst. Dock är, enligt 5 kap. 7 § SBL, uppdragsgivaren anmälningsskyldig till SKV om det är uppenbart att arbetet utförts under sådana förhållanden att den som utfört arbetet är att anse som anställd hos den som betalar ut ersättningen för arbetet, se vidare avsnitt 4.4.3.

Den som innehar en F-skattsedel betalar själv varje månad sin preliminära skatt i form av debiterad F-skatt. Är innehavaren en fysisk person betalar han själv sina socialavgifter i form av egenavgifter som ingår i F-skatten.

Även ett handelsbolag kan tilldelas F-skattsedel. Bolaget debiteras dock inte någon skatt enligt IL utan bolagets inkomster beskattas hos delägarna. Däremot kan ett handelsbolag debiteras preliminär skatt, nämligen om bolaget ska betala fastighetskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader.

**Hur visas innehav av F-skattsedel?**

Betalningsmottagaren kan styrka att han har F-skatt t.ex. genom att

- visa F-skattsedeln eller F-skattebeviset för utbetalaren
- ange på en anbudshandling, faktura eller liknande att han har F-skattsedel eller
- ange i ett avtal som parterna undertecknat att han har F-skattsedel.

I den handling där betalningsmottagaren angett att han har F-skatt ska framgå såväl utbetalarens som betalningsmottagarens namn och adress samt betalningsmottagarens person-, samordnings- eller organisationsnummer (5 kap. 5 § SBL).

Har betalningsmottagaren genom något av de angivna alternativen visat utbetalaren att han har F-skatt är detta tillräckligt för att utbetalaren ska kunna låta bli att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter. Uppgiften om innehav av F-skattsedel får dock inte godtas om den som betalar ut ersättningen känner till att uppgiften är oriktig. Det kan därför vara viktigt att SKV, efter det att en F-skattsedel återkallats, underrättar sådana uppdragsgivare till den skattskyldige som myndigheten känner till i enlighet med 4 kap. 15 § 2 st. SBL. Det bör dock observeras att F-skattsedelns rättsverkningar fortsätter att gälla även efter en återkallelse om betalningsmottagaren hade F-skattsedel när ersättningen för arbetet bestämdes (avtalsstillfället). Detta gäller oavsett om utbetalaren har fått kännedom om återkallelsen eller inte.

**Oriktig uppgift kan innebära ansvar enligt SkBrL**

Om den skriftliga uppgift om F-skatteinnehav, som lämnats på sätt nämnts ovan, är oriktig, kan uppgiftslämnaren ställas till ansvar enligt skattebrottslagen. Detsamma gäller naturligtvis om F-skattsedeln eller F-skattebeviset förfälskats. Däremot gäller uppgiften mot utbetalaren även om uppgiften om F-skatteinnehav är osann. Detta innebär att något arbetsgivaransvar således inte kan åläggas denne, såvida han inte känner till att uppgiften är oriktig.

**Lämpligt ta kopia av F-skattebeviset**

För att undvika eventuell framtida tvist är det dock bra om utbetalaren kan dokumentera att en F-skattsedel har åberopats, t.ex. genom att ta en kopia av det uppvisade F-skattebeviset eller annan handling som utvisar F-skatteinnehavet samt datera den.

Det för utbetalaren absolut säkraste sättet att undvika ansvar är att få uppgift om F-skatteinnehavet skriftligt på offert, faktura eller liknande. Skyldighet att kontrollera en sådan lämnad uppgift finns inte. Utbetalaren kan naturligtvis också kontakta SKV för att få uppgift om eller kontrollera en uppgift om skatteformen. Dessa uppgifter går också att få via SKV:s servicetelefon.

*Exempel*

Restaurangägare T anlitar, efter att ha inhämtat anbud, rörmokaren R för att installera nya vattenledningar i hans restaurang. R har i anbudet angett kostnaden till 50 000 kr. I anbudet har också R skrivit "Innehar F-skatt" och sitt personnummer. Detta är tillräckligt för att T ska veta vem som ska betala skatter och socialavgifter. T ska således inte göra skatteavdrag och inte betala arbetsgivaravgifter.

Ett halvt år efter det att T har anlitat rörmokare R uppstår en vattenläcka i köket. Nu är det bråttom och T ringer efter R igen som tursamt nog kan komma genast och sätta igång och laga läckan som visar sig vara ganska omfattande. När arbetet är klart och R åkt tillbaka till firman kommer T på att han glömt att fråga om R:s skattsedel. T ringer då till SKV och får beskedet att R numera har A-skatt. Fakturan som kommer några dagar senare anger på samma sätt som det tidigare anbudet att R är F-skatteregistrerad. T är trots detta skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter eftersom han numera vet att uppgiften om skattsedelsinnehavet är felaktig.

**Skriftlig anmälan i vissa fall**

Om en F-skattsedel har åberopats i en uppenbar anställning måste dock som tidigare nämnts utbetalaren anmäla detta skriftligen till SKV för att han ska vara säker på att inte drabbas av ansvar för skatten på ersättningen. Se vidare avsnitt 4.4.3.

**4.4.1.2 F-skattsedel med villkor (FA-skatt)****FA-skatt**

En F-skattsedel kan enligt 4 kap. 9 § SBL utfärdas under villkor att den endast åberopas i personens näringsverksamhet. Detta innebär att personen tilldelas både skatteformen F-skatt och skatteformen A-skatt. En A-skattsedel utfärdas dock endast på begäran (4 kap. 16 §). Syftet med kombinationen F- och A-skattsedel är att A-skattsedeln ska användas när den skattskyldige har anställningsinkomster och F-skattsedeln vid inkomst av näringsverksamhet. F-skattsedel med villkor kan enbart innehas av fysiska personer. Juridiska personer däremot kan inte ha F-skatt med villkor, utan antingen F- eller A-skatt. Skälet till detta är att ersättning för arbete som betalas ut till juridiska personer alltid hänförs till inkomst av näringsverksamhet.

Att en person har både F- och A-skatt förändrar i princip inte respektive skattsedels rättsverkningar. Skyldigheten att svara för skatt och avgifter beror på vilken av skattsedlarna som används i ett visst uppdrag.

När en person har tilldelats en F-skattsedel med villkor gäller följande regler för användningen:

**Endast närings-  
verksamhet**

1. F-skattsedeln är utfärdad på villkor att den återopas endast i personens näringsverksamhet. Villkoret framgår av texten på skattsedeln och F-skattebeviset. Av texten på F-skattebeviset framgår också att innehavaren även har A-skatt.

**Måste skriftligen  
åberopas**

2. Arbetsgivaren/utbetalaren ska utgå från att det är A-skattsedeln som gäller om inte betalningsmottagaren skriftligen återopar F-skattsedeln.

3. Om betalningsmottagaren skriftligen återopar F-skattsedeln i det aktuella uppdraget anses han bara ha en F-skattsedel (5 kap. 5 § SBL). Detta kan han som tidigare nämnts exempelvis göra i en faktura eller liknande handling.

Om en person, som tilldelats en F-skattsedel med villkor, återopar sin F-skattsedel när det är uppenbart att det är fråga om anställning är arbetsgivaren/utbetalaren skyldig att skriftligen anmäla detta till SKM. Detta gäller också om den skattskyldige tilldelats enbart en F-skattsedel. När en sådan anmälan kommer in bör SKM pröva om tilldelning av F-skattsedel med villkor ska ske eller om återkallelse av F-skattsedeln ska göras. Se nedan avsnitt 4.4.3.

**4.4.2 Tidpunkt för skattsedlarnas rättsverkningar,  
5 kap. 5 § SBL**

**Vid avtalstillfället  
eller betalnings-  
tidpunkten**

F-skattsedelns rättsverkningar gäller om den som tar emot ersättning för arbete har F-skattsedel antingen när ersättningen för arbetet bestäms eller när den betalas ut. Med denna regel tillgodoses parternas behov av att redan vid avtalstillfället säkert veta vem som ska stå för socialavgifterna så att ersättningens storlek kan beräknas med tanke på detta. Samtidigt finns också utbetalningstillfället som tidpunkt för rättsverkningarna eftersom det är en inarbetad och fungerande ordning och eftersom frågan om skatteavdrag ska göras eller inte i många fall blir mer aktuell vid utbetalningstillfället. Det är också lättare att i efterhand avgöra när en utbetalning har skett än när ett avtal har träffats.

**Skriftligt  
åberopande**

Om den skattskyldige har en F-skattsedel med villkor måste han ovillkorligen åberopa den skriftligen i uppdraget för att den ska gälla. Detta kan han göra antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut. Ett sådant skriftligt åberopande kan som tidigare nämnts lämpligen ske i en anbudshandling, en faktura eller liknande handling.

**Ersättningens  
bestämmande**

Normalt är det inga svårigheter att veta vilken skattsedel som gäller i ett uppdrag, eftersom skatteformen i de flesta fall kommer att vara densamma både vid avtals- och utbetalningstillfället. Problem kan emellertid uppstå när F-skattsedeln återkallas under tiden som ett uppdrag utförs och alltså den som utför uppdraget

har F-skatt vid avtalstillfället men A-skatt vid utbetalningstillfället. För att en F-skattsedels rättsverkningar i detta fall ska gälla i uppdraget krävs således att ersättningen var bestämd redan vid avtalstillfället.

En ersättning får anses vara bestämd om den i avtalet är angiven till ett totalbelopp för hela uppdraget eller har angetts på ett sådant sätt att totalbeloppet lätt går att beräkna. Ersättningen torde också anses vara bestämd när endast en viss timlön avtalats. Se KR:s i Jönköping dom den 15 maj 2002, mål nr 1275-2001 som här kortfattat redogörs för.

Bolaget och T ingick ett muntligt avtal 1994 som enligt bolaget var löpande under aktuell tid. När avtalet ingicks uppvisade T en F-skattsedel, vilken emellertid återkallades i juni 1995. Ersättningen per timme bestämdes vid avtalstillfället och var oförändrad under hela uppdraget. T utförde arbeten på olika arbetsplatser under perioden 1994–1996.

Skattemyndigheten ansåg att bolaget inte visat vilka avtalsvillkor som förelegat. En förutsättning för att en F-skattsedel ska ha rättsverkningar vid avtalstillfället är att ersättning för arbetet bestämts. En ersättning får anses bestämd om den i avtalet är angiven till ett totalbelopp för hela uppdraget. Så har inte visats vara fallet, varför mottagarens skattsedel vid utbetalningstillfället i stället ska gälla. Vid utbetalningstillfället hade T en A-skattsedel. Skattemyndigheten har även ifrågasatt om arbete på olika platser kan utgöra ett och samma uppdrag. Bolaget har således varit skyldigt att göra skatteavdrag från ersättningar vid utbetalningstillfällena i mars och april 1996.

LR ansåg att skattemyndigheten haft fog för sitt beslut och avslog bolagets överklagande. KR hänvisade till lagtexten – att skatteavdrag inte ska göras om den som tar emot ersättningen har en F-skattsedel, antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut. Detta innebär enligt KR, då lagen är entydig, att en återkallelse av en F-skattsedel blir verkningslös såvitt gäller ersättningar i enlighet med överenskommelser som träffats före återkallelsen, när kännedom om återkallelsen saknas. T innehade F-skattsedel när bolaget träffade överenskommelse med honom om ersättning för arbete. Bolaget kan därmed inte anses vara ansvarigt för den skatt som skatteavdraget skulle ha avsett.

KR upphävde LR:s och SKM:s beslut om skatt och dröjsmålsavgift.

Kommentar: Det har varit oklart huruvida en ersättning kan anses vara bestämd när endast en viss timlön avtalats. Det förhållandet att en betalningsmottagare som har F-skatt själv ska betala socialavgifter i form av egenavgifter på ersättningen har betydelse



för ersättningens storlek även när den bestäms som ett fast belopp per timme. Detta talar för att kammarrättens dom bör följas.

Däremot kan det diskuteras om ersättningen kan anses vara bestämd när ersättningen fastställts till ett visst grundbelopp med resultatberoende påslag. Den totala ersättningen kan ju i detta fall inte beräknas.

**Hur länge gäller ett skriftligt åberopande?**

Om en uppgift om innehav av F-skattsedel har lämnats på ett godtagbart sätt och ersättningen har bestämts på sätt som angetts ovan uppkommer frågan om hur länge uppgiften om F-skatt-innehavet ska gälla. Denna frågeställning blir främst aktuell när en F-skattsedel har återkallats.

Det är viktigt att konstatera att den skriftligt åberopade F-skattsedeln endast gäller i det offererade uppdraget. Så snart ett nytt uppdrag påbörjas (med ny överenskommelse om ersättning) gäller de rättsverkningar som motsvaras av det då aktuella skattsedelsinnehavet. Det kan vidare konstateras att en F-skattsedel som åberopas i ett uppdrag gäller utan tidsgräns så länge som uppdraget består. Visserligen kan F-skattsedeln ha återkallats och i samband därmed en tilldelning av A-skatt ha skett men det ändrar ändå inte att det är F-skattens rättsverkningar som gäller i det aktuella uppdraget. Detta innebär alltså att när en F-skattsedel har åberopats i ett uppdrag vid avtalstillfället (ersättningens bestämmande) så gäller denna uppgift ända till dess att uppdraget har slutförts.

Det bör observeras att om ersättningen ändras under tiden för uppdraget anses ett nytt avtal ha slutits varvid naturligtvis den skatteform som innehas vid ändringstillfället gäller i det nya uppdraget.

*Exempel*

En orkester bedriver sin verksamhet i form av AB. AB:t har tilldelats F-skatt. I februari ett år skrivs kontrakt via en artistförmedling om ett framträdande i september samma år. Orkestern (bolaget) anger i kontraktet att den har F-skatt. I kontraktet bestäms bl.a. ersättningens storlek. När ersättningen ska betalas ut efter framträdandet i september visar det sig att bolagets F-skattsedel har återkallats och att det numera har A-skatt. Men eftersom bolaget hade F-skatt när ersättningen bestämdes så gäller trots byte av skatteform fortfarande F-skattsedelns rättsverkningar.

Som tidigare nämnts kommer i de flesta fall skattsedelstypen att vara densamma både vid avtals- och utbetalningstillfället.

Några konsekvenser vid ändrat skattsedelsinnehav mellan avtals- och utbetalningstillfället:

- En fysisk person som har F-skattsedel vid avtalstillfället men A-skatt vid utbetalningstillfället blir skyldig att betala egenavgifter, eftersom F-skattsedeln då har rättsverkan. (Det är dock troligt att ersättningen bestämts med tanke på detta). Förutsättning för detta är dock att ersättningen var bestämd vid avtalstillfället.
- En fysisk person som har A-skatt vid avtalstillfället men F-skatt vid utbetalningstillfället blir också skyldig att betala egenavgifter. Även i detta fall har alltså F-skattsedeln rättsverkan. I lagtexten (5 kap. 5 § SBL) anges att skatteavdrag inte ska göras om den som tar emot ersättningen har en F-skattsedel antingen när ersättningen för arbetet bestäms eller när den betalas ut. Detta gäller oavsett vad parterna avtalade när ersättningen bestämdes. Vill betalningsmottagaren undvika denna konsekvens kan han antingen vänta med att begära F-skattsedel till efter utbetalningen eller begära en F-skattsedel med villkor och låta bli att åberopa F-skattsedeln.

En återkallelse av F-skattsedel påverkar som tidigare nämnts inte ersättningar som avtalats före återkallelsen.

Om utbetalaren gör gällande att en betalningsmottagare med A-skatt, hade F-skattsedel vid avtalstillfället och det är oklart när avtalet kan anses ha träffats bör det åligga utbetalaren att visa att betalningsmottagaren hade F-skattsedel när avtalet ingicks för att han ska slippa att göra skatteavdrag och att betala arbetsgivaravgifter.

Schema över rättsverkan vid byte av skatteform

Skattsedelsinnehav vid

avtalstillfället	utbetalningstillfället	ger rättsverkan
A	A	A
F	F	F
A	F	F
F	A	F

#### 4.4.3 Anmälningsskyldighet i vissa fall, 5 kap. 7 § SBL

Som tidigare nämnts är den som anlitar en person som åberopar en F-skattsedel inte skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter såvida han inte är i ond tro, dvs. känner till att uppgiften om F-skatteinnehav är oriktig. Detta gäller även om det är uppenbart att det är fråga om ett anställningsförhållande. Arbetsgivaren är då i stället skyldig att skriftligen anmäla detta

förhållande till SKV.

Enligt 5 kap. 7 § SBL ska nämligen den som betalar ut ersättning för ett utfört arbete, skriftligen göra anmälan till SKV om den som tar emot ersättningen antingen har eller åberopar en F-skattsedel utan villkor enligt 4 kap. 9 § SBL eller åberopar en F-skattsedel med sådant villkor (FA-skatt), trots att det är uppenbart att arbetet har utförts under sådana förhållanden att den som utfört arbetet är att anse som anställd hos den som betalar ut ersättningen för arbetet.

Om en utbetalare inte fullgör denna anmälningsskyldighet får SKV besluta att också han är skyldig att betala skatten för ersättningen och räntan på skatten enligt 12 kap. 3 § SBL, se kapitel 13.

Om den som betalar ut ersättningen är tveksam om anställning föreligger eller inte bör han, för att inte riskera att åläggas solidariskt betalningsansvar, göra en skriftlig anmälan till SKV. Det blir sedan SKV som får avgöra dels om uppdraget ska betraktas som anställning, dels om betalningsmottagaren med anledning av resultatet ska ha kvar sin F-skattsedel eller i stället tilldelas A-skatt eller en F-skattsedel med villkor enligt 4 kap. 9 § SBL. Bedömer SKV att näringsverksamhet inte längre bedrivs eller att F-skattsedeln har missbrukats kan alltså återkallelse av F-skattsedeln komma ifråga.

Det bör påpekas att om en person har eller åberopar en F-skattsedel så gäller alltid denna sedels rättsverkningar hur uppenbar anställning det än kan vara fråga om. Enligt 5 kap. 16 § SBL är den som ska ta emot ersättning för arbete skyldig att på begäran av utbetalaren visa upp sin skattsedel. Den som tilldelats en F-skattsedel utan villkor (ren F-skatt) missbrukar alltså normalt inte sedeln när han åberopar den tillfälligt i en anställning. Skulle emellertid anställningen bli långvarig – åtskilliga månader – kan det naturligtvis bli tal om missbruk om F-skattsedeln fortsätter att åberopas. Se även avsnitt 4.3.2.3.

En anmälan enligt 5 kap. 7 § SBL ska lämnas in till det skattekontor där anmälaren hör hemma. Om betalningsmottagaren är folkbokförd/registrerad hos ett annat skattekontor bör samråd ske mellan kontoren innan eventuellt beslut fattas med anledning av anmälan.

Det skattekontor som tar emot anmälan bör underrätta arbetsgivaren/utbetalaren om att anmälan inkommit. Samtidigt bör man i förekommande fall tala om att F-skattsedeln gäller till dess SKV beslutat annat. Innan beslut fattas på grund av anmälan bör SKV kommunicera med skattsedelsinnehavaren.

**Uppenbart  
anställnings-  
förhållande**

#### 4.4.4 Rätt betalningsmottagare

När det gäller att avgöra vilken person som ska beskattas för en viss inkomst har domstolarna i vissa fall bortsett från bolagskonstruktioner och i stället sett igenom eller genomlyst konstruktionen. Det innebär alltså att man har ansett att det är den fysiska personen som utfört själva arbetet som är den rätte betalningsmottagaren och som därför ska beskattas för inkomsten i fråga.

Det är framför allt i två situationer det kan bli aktuellt att underkänna en bolagskonstruktion. Dessa är

1. när i ett uppenbart anställningsförhållande ett bolag anskaffats för att i praktiken förmedla en lön från en arbetsgivare till en anställd eller en före detta anställd,
2. VD- och styrelseuppdrag som är personliga

Med uppenbart anställningsförhållande menas att en person arbetar under sådana förhållanden att det, sedan en helhetsbedömning av samtliga relevanta omständigheter gjorts, anses vara ett anställningsförhållande. Den verksamhet som är föremål för bedömning och som den juridiska personen uppges bedriva kan ju vara av den arten eller karaktären att SKV har skäl att anta att den i stället egentligen bedrivs av en fysisk person (ägaren). Det kan exempelvis vara sådan verksamhet som ägaren till bolaget har arbetat med som anställd men som nu i stället avses bedrivas i aktiebolagsform under i praktiken samma villkor och förhållanden som rådde vid anställningen. Vid sådant förhållande anses normalt anställningen löpa vidare och det är i stället ägarens skattsedel som avgör om skatteavdrag ska göras och arbetsgivaravgifter betalas.

##### *Exempel på uppenbar anställning*

En anställd ekonomichef slutar formellt sin anställning och bildar ett aktiebolag. Han fortsätter att arbeta åt sin tidigare arbetsgivare men fakturerar nu sina tjänster från sitt aktiebolag. Det arbete han utför sker i praktiken under samma villkor och förhållanden som rådde vid anställningen. Han ingår i arbetsorganisationen som tidigare och har kvar sina arbetsledande funktioner, har kvar sitt arbetsrum och finns med på semesterlistor m.m.

##### *Rättsfall*

- RÅ81 1:17. Bolag ägt av läkare åtog sig företagshälsovård åt ett större företag. RR fann att avtalet med företaget innebar att läkaren personligen hade åtagit sig att utöva företagshälsovård och att ersättningen för detta skulle beskattas hos läkaren som tjänst.

- R77 1:64. Bolag ägt av F skulle ställa F till Sveriges Radios (SR) disposition för att medverka i TV. Avtalet omfattade en period om tre år. F var under kontraktstiden skyldig att utföra de arbetsuppgifter som tilldelades honom av en av cheferna på SR. F var underkastad de allmänna ordningsbestämmelser som fanns inom SR. RR:s majoritet fann att med beaktande av den verksamhet som F bedrivit hos SR kunde kontraktet från uppboordsrättslig synpunkt inte tillämpas efter det innehåll som avtalskontrahenterna velat ge detsamma utan var i stället att anse som ett anställningsavtal.

#### **VD- och styrelse- uppdrag**

RR har som princip uttalat (RÅ 1993 ref 55) att normalt ska en VD i ett aktiebolag anses vara anställd i bolaget. Uppdraget som VD är ett personligt uppdrag till vilket är kopplat skadestånds- och straffansvar enligt bestämmelser i aktiebolagslagen. Detta innebär att VD-uppdrag normalt alltid ska beskattas i inkomstslaget tjänst.

Även när det gäller uppdrag som styrelseledamot har RR konstaterat (RÅ 1993 ref 104) att det av aktiebolagslagen framgår att ett styrelseuppdrag ska innehas av en fysisk person och att uppdraget är personligt. Styrelseledamoten kan åläggas såväl skadestånds- som straffansvar. RR uttalade vidare i målet att om det skulle vara fråga om tidsbegränsade saneringsuppdrag eller liknande skulle uppdragen kunna anses ingå i en av ett bolag bedrivna näringsverksamhet. Då sådana förhållanden inte förelåg i detta fall blev styrelseledamoten beskattad personligen för styrelsearvodena i inkomstslaget tjänst.

#### **4.4.5 A-skattsedelns rättsverkningar**

Den som anlitar en person som enbart har A-skattsedel eller som saknar skattsedel är skyldig att göra avdrag för preliminär skatt och, om arbetstagaren är en fysisk person, betala arbetsgivaravgifter på ersättningen för arbetet. Skyldigheten att göra skatteavdrag gäller alltså oavsett om den som anlitas är en fysisk eller juridisk person. Skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter för en fysisk person gäller oavsett om ersättningen skall taxeras som inkomst av tjänst eller inkomst av näringsverksamhet. Däremot ska utbetalare inte betala arbetsgivaravgifter på ersättning för arbete till en juridisk person.

##### *Undantag*

Arbetsgivare eller utbetalare behöver inte göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter i följande fall.

1. Om det kan antas att det som utbetalaren kommer att betala ut till mottagaren under inkomståret inte uppgår till 1 000 kr.

2. Om utbetalaren är en fysisk person eller dödsbo och ersättningen för arbete inte är kostnad i näringsverksamhet i de fall där ersättningen är mindre än 10 000 kr per år. Dock kan i sådana fall utbetalaren av ersättningen och mottagaren komma överens om att utbetalaren gör skatteavdrag och betalar arbetsgivaravgifter även om beloppet för helt år räknat är mindre än 10 000 kr. Mottagaren av ersättningen ska i så fall i sin självdeklaration ange att en sådan överenskommelse finns. Om ersättningen är ersättning för arbete enligt 12 kap. 16 § föräldrabalken (ersättning till gode män och förvaltare) ska utbetalaren dock alltid göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter så snart ersättningen uppgår till 1 000 kr eller mer.
3. Om utbetalaren är en idrottsförening och betalningsmottagaren en idrottsutövare i de fall där ersättningen är mindre än ett halvt prisbasbelopp per år.

Om den utbetalda ersättningen vid varje utbetalningstillfälle inte uppgår till 100 kr ska skatteavdrag inte heller göras. På dessa ersättningar ska dock arbetsgivaravgifter betalas om ersättningarna kommer från en och samma utbetalare och uppgår till sammanlagt för helt år 1 000 kr eller mer.

#### *Exempel*

Roger B, som har en konsultfirma, anlitar målaren Martin för målningsarbeten på kontoret. Martin som har A-skatt får 9 000 kr i ersättning för sitt arbete. Senare samma år anlitar Roger B ånyo Martin för att måla om hemma hos sig. Denna gång blir ersättningen 7 000 kr.

På ersättningen 9 000 kr ska Roger B göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter eftersom ersättningen är en utgift i näringsverksamheten. På ersättningen för målningsarbetet hemma, 7 000 kr, behöver han varken göra skatteavdrag eller betala avgifter eftersom han,

- är en fysisk person,
- ersättningen inte är en utgift i näringsverksamheten och
- ersättningen inte uppgår till 10 000 kr, allt under förutsättning att överenskommelse om annat inte skett, dvs. att parterna kommit överens om att Roger B ska göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter.

Det spelar här ingen roll att den totala ersättningen under året till målaren Martin överstiger 9 999 kr. Man betraktar härvidlag Roger B som två olika personer – näringsidkare respektive privatperson. På ersättningen för målningen i hemmet svarar Martin själv för inbetalningen av skatt och socialavgifter. Inkomsten

kommer vid PGI-beräkningen att hänföras till inkomst av annat förvärvsarbete och egenavgifter ska därmed debiteras. På kontrolluppgiften som Roger B ska lämna anger han inkomsterna var för sig.