

# Skatteverkets meddelanden

ISSN 1652-1447



## Skatteverkets information om utfärdande och återkallelse av F-skattsedel

SKV M  
2009:4

I detta meddelande finns information om de regler som gäller för utfärdande och återkallelse av F-skattsedel m.m.

### 1 Allmänt om lagstiftningen

Bestämmelserna om utfärdande och återkallelse av F-skattsedel finns i 4 kap. 7-11 och 13-15 §§ skattebetalningslagen (1997:483), SBL. De paragrafhänvisningar som finns i den följande texten avser 4 kap. SBL såvida inte annat anges.

### 2 Allmänna principer för utfärdande av F-skattsedel

F-skattsedel ska, om inte annat följer av 8, 10 eller 11 §, efter ansökan utfärdas för den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet, såvida det inte finns skäl原因 anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas (7 §).

Ansökan om F-skattsedel ska, enligt 9 § skattebetalningsförelagningen (1997:750), göras på blankett enligt fastställt formulär SKV 4620, för utländska företagare blankett SKV 4632. Ansökan kan även lämnas i form av elektroniskt dokument, förutsatt att sökanden har e-legitimation.

#### 2.1 Näringsverksamhet

Begreppet näringsverksamhet definieras i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL som förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

Med yrkesmässigt avses att verksamheten bedrivits varaktigt och med vinstsyfte.

Självständighet är det kriterium som i första hand är avgörande för gränsdragning mot inkomstslaget tjänst. Varaktighet har främst betydelse för gränsdragning mot inkomst av kapital, medan vinstsyfte i första hand är avgörande för gränsdragning mot hobbyverksamhet.

I 13 kap. 1 § 2 st IL i dess lydelse från 1 januari 2009 (SFS 2008:1316) sägs att "vid bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt ska det särskilt beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är

beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet”.

Av prop. 2008/09:62 s. 24 f. framgår att avsikten med ändringen i paragrafen är att sänka tröskeln för att få en verksamhet bedömd som näringsverksamhet och att fokus ska ligga på relationen mellan parterna, se vidare Skatteverkets ställningstagande 2008-12-11, dnr 131 740908-08/111.

## **2.2 Avsikt att bedriva näringsverksamhet**

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

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2006:6) anges följande.

”En ansökan om F-skattsedel bör avslås endast i de fall det av ansökan klart framgår att den beskrivna verksamheten inte kan betraktas som näringsverksamhet. Om sökanden lämnat så bristfälliga uppgifter att det inte går att bedöma om den uppgivna verksamheten kan vara näringsverksamhet, bör sökanden ges tillfälle att komplettera ansökan. Om sökanden inte lämnar tillräckliga uppgifter för att Skatteverket skall kunna göra en bedömning i frågan bör ansökan avslås.”

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

## **2.3 Inget krav på skattskyldighet i Sverige**

Tilldelning av F-skattsedel enligt 7 § kräver inte skattskyldighet i Sverige. Oavsett om en fysisk eller juridisk person är begränsat eller obegränsat skattskyldig i Sverige, har den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet rätt att få F-skattsedel under förutsättning att inte grund för återkallelse föreligger (jfr prop. 1996/97:100 s. 535). Detta innebär att utländsk fysisk eller juridisk person kan tilldelas F-skattsedel oavsett om personen har fast driftställe här eller inte. Det avgörande är att sökanden har för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige.

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

**SKV M  
2009:4**

## **2.4 Starttidpunkt**

För företagare kan det många gånger vara nödvändigt att få F-skattsedel redan innan verksamheten kommit igång. Eftersom F-skattsedel kan utfärdas för den som har för avsikt att bedriva näringsverksamhet innebär detta att F-skattsedeln kan tilldelas innan sökanden startat sin verksamhet. I sådant fall bör F-skattsedel kunna tilldelas om avsikten är att verksamheten ska starta inom tre månader från ansökningstillfället.

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2006:6) anges följande.

”F-skattsedel bör normalt tilldelas om verksamheten kan beräknas komma igång inom tre månader från ansökningstillfället.”

## **2.5 Bedömningen är preliminär**

Av prop. 1997/98:33 framgår att frågan om näringsverksamhet kommer att bedrivas kan vara svår att avgöra vid ansökningstillfället. Det uttrycks på s. 40 på följande sätt: "Det avgörande är hur verksamheten faktiskt har bedrivits. Den bedömningen kan göras först i efterhand. Det är således först efter någon tid och ofta inte förrän i samband med taxeringen som det går att konstatera om verksamheten har bedrivits under sådana former att den är att hänföra till näringsverksamhet."

Syftet med 7 § är således att inte bara den som faktiskt bedriver näringsverksamhet vid ansökningstillfället, utan också den som inte bedriver näringsverksamhet men uppger sig ha för avsikt att göra det, ska kunna tilldelas F-skattsedel.

På s. 40 i propositionen sägs att när det gäller utfärdandet av F-skattsedlar för aktiebolag och ekonomiska föreningar behövs inte någon mer ingående utredning om näringsverksamheten, utan det är tillräckligt med en enkel ansökan. Tveksamhet i frågan om den beskrivna verksamheten är näringsverksamhet eller inte uppstår så gott som uteslutande i samband med ansökningar från fysiska personer. På s. 41 sägs vidare att med en mer generös utformning av reglerna uppnår man även en mer likartad behandling av de olika företagsformerna.

I och med att den slutliga bedömningen av om näringsverksamhet bedrivs eller inte kan komma att göras vid ett senare tillfälle än tilldelningstillfället är det viktigt att Skatteverket, i vissa fall, 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. Exempel på tillfällen när Skatteverket kan lämna sådan information är när det av sökandens uppgifter framgår att kriterierna för näringsverksamhet först senare kommer att uppfyllas

eller det av ansökan framgår att verksamheten ska starta vid ett senare tillfälle än ansökningstillfället.

## **2.6 Särskilt om juridiska personer**

En juridisk person kan i princip endast ha inkomst av näringsverksamhet och utredning om den juridiska personen ska bedriva näringsverksamhet eller inte ska därför, i normalfallet, inte göras.

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2006:6) anges följande:

”Ett aktiebolag som har bildats för att överlåtas och först efter överlåtelsen skall starta verksamhet, s.k. lagerbolag, bör normalt inte tilldelas F-skattsedel så länge som någon verksamhet inte bedrivs i bolaget. F-skattsedel bör tilldelas först när bolaget sålts och därmed upphört att vara ett lagerbolag.”

## **2.7 F-skattsedel till omyndig**

Enligt 13 kap. 13 § föräldrabalken (1949:381) får föräldrar inte låta den som är under 16 år bedriva rörelse. Föräldrabalkens regler är tvingande. Detta innebär att om en person under 16 år ansöker om F-skattsedel ska, oavsett om den omyndige uppger sig redan bedriva viss verksamhet eller inte, ansökan om F-skattsedel avslås med motiveringen att sökanden enligt föräldrabalkens tvingande regler inte får bedriva näringsverksamhet. Av lagrummet ovan framgår också att om den omyndige har fyllt 16 år får föräldrarna endast med överförmyndarens samtycke låta honom eller henne driva en rörelse som medför bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen. Sådant samtycke bör i förekommande fall bifogas ansökan för att F-skattsedel ska kunna utfärdas.

## **2.8 F-skattsedel till makar som bedriver enskild näringsverksamhet**

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

## **3 Tilldelning av F-skattsedel med villkor (FA-skatt)**

Om det av ansökan om F-skattsedel framgår att sökanden även har eller kan antas ha sådana inkomster som ska beskattas i inkomstslaget tjänst, får Skatteverket i fråga om fysisk person besluta att F-skattsedel

ska utfärdas under villkor att den endast återopas i personens näringsverksamhet (FA-skatt). FA-skatt ska dock inte utfärdas för den som har tjänsteinkomster i form av pension m.m.

Skatteverket får inte föreskriva när och i vilka situationer en F-skattsedel får återopas eller på annat sätt lämna meddelande om att F-skattsedeln inte får återopas i förhållande till viss uppdragsgivare, jfr RÅ 1998 ref. 2.

Om sökanden enbart ansökt om F-skattsedel men det av ansökan framgår att F-skattsedel med villkor (FA-skatt) ska tilldelas, bör sökanden beredas möjlighet att yttra sig över detta innan FA-skatt tilldelas.

I Skatteverkets allmänna råd (SKV 2006:6) anges följande.

”Om sökanden enbart ansökt om F-skattsedel men det av ansökan framgår att Skatteverket bör tilldela F-skattsedel under villkor bör Skatteverket, i samband med att sådan skattsedel tilldelas, informera sökanden om innebörden av F-skattsedel med villkor och om vilken verksamhetsgren som kan komma att hänföras till inkomstslaget tjänst vid taxeringen.”

#### **4 Avslag när grund för återkallelse föreligger**

F-skattsedel får enligt 11 § inte utfärdas för den som fått en tidigare utfärdad F-skattsedel återkallad enligt 13 § 2-9. Detsamma gäller, enligt 11 § första stycket 3, för den som inte har haft någon F-skattsedel men som skulle ha fått sådan skattsedel återkallad på grund av förhållande som avses i 13 §. Den använda lagstiftningstekniken medför således att återkallelsegrunderna är tillämpliga även när Skatteverket ska bedöma om F-skattsedel kan tilldelas.

Vad gäller punkterna 3 och 8 i 13 § finns det speciella karensbestämmelser, se avsnitt 5 nedan.

Beträffande punkterna 2, 4-7 och 9 får F-skattsedel inte utfärdas så länge grunden för återkallelsen finns kvar. Detta innebär också att om F-skattsedel inte får utfärdas för företagsledare i fåmansföretag eller i fåmanshandelsbolag, så kan inte heller företagsledarens fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag tilldelas F-skattsedel. Grunden för att avslå ansökan om F-skattsedel i detta fall är 11 § första stycket 3 jämfört med 13 § 9. Se vidare avsnitt 4.2.9.

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

#### **4.1 Allmänna principer för återkallelse av F-skattsedel**

Eftersom sökanden normalt inte ska tilldelas F-skattsedel om grund för återkallelse föreligger, är återkallelsegrunderna lika viktiga vid tilldelning av F-skattsedel som vid beslut om återkallelse av en redan tilldelad F-skattsedel.

Departementschefen har i prop. 1991/92:112 s. 116 framfört följande:

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

#### **4.2 Grunderna för återkallelse**

Återkallelse av F-skattsedel kan ske i nio olika situationer som framgår av 13 §. Paragrafen är uttömmande och bör tolkas restriktivt.

##### **4.2.1 Egen begäran (13 § 1)**

F-skattsedel ska återkallas om innehavaren anmäler att han inte längre vill ha en sådan. Skatteverket kan inte mot någons vilja tilldela F-skattsedel eller vägra att återkalla den.

Om F-skattsedeln har återkallats på denna grund kan den tidigare innehavaren, efter ansökan, när som helst tilldelas ny F-skattsedel förutsatt att det vid ansökningstillfället inte finns någon grund för återkallelse.

##### **4.2.2 Näringsverksamheten upphör (13 § 2)**

Om innehavaren upphör att bedriva näringsverksamhet ska F-skattsedeln återkallas. Bestämmelsen bör även vara tillämplig när näringsverksamheten aldrig har kommit igång, dvs. i de fall när avsikten att bedriva näringsverksamhet inte har förverkligats.

Om verksamheten ska vara vilande under längre tid, mer än sex månader, bör F-skattsedeln återkallas eftersom verksamheten då får anses ha upphört under den tid som den är vilande.

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2006:6) anges följande:

"Om verksamheten skall vara vilande mer än sex månader bör F-skattsedeln återkallas."

Om verksamheten senare återupptas kan F-skattsedel utfärdas efter ansökan förutsatt att det inte föreligger grund för återkallelse.

#### **4.2.3 Missbruk av F-skattsedel (13 § 3)**

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

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

Missbruk kan även anses föreligga om innehavaren åberopar F-skattsedeln i ett pågående anställningsförhållande där han tidigare åberopat A-skatt utan att någon avgörande förändring i arbetsförhållandena skett.

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

För att F-skattsedel ska kunna återkallas på grund av att den använts i skatteundandragande syfte krävs att missbruket inte är obetydligt. I prop. 1991/92:112 s. 119 uttalas att man bör vara mycket restriktiv vid tolkningen av begreppet missbruk och att ett exempel på när F-skattsedeln skulle kunna återkallas på grund av missbruk är när F-skattsedelsinnehavaren uppträder som så kallad mellanman.

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2006:6) anges följande:

”Om fråga har varit om ett anställningsförhållande, bör det krävas att F-skattsedelinnehavaren borde ha insett detta för att missbruk skall anses föreligga.

Om det belopp som borde ha innehållits i preliminär skatt uppgår till minst tio procent av den beräknade slutliga skatten dock lägst ett prisbasbelopp, bör missbruket inte anses som obetydligt.”

Om någon som innehar F-skattsedel med villkor enligt 9 § skriftligen åberopar sin F-skattsedel, bör missbruk anses föreligga om innehavaren upprepade gånger åberopat F-skattsedeln i ett uppenbart anställningsförhållande.

Enbart den omständigheten att person som innehar F-skattsedel utan villkor åberopar denna i ett nytt anställningsförhållande kan normalt inte anses utgöra ett missbruk av F-skattsedeln. Skulle i sådant fall anmälan enligt 5 kap. 7 § SBL inkomma från arbetsgivaren kan normalt inte betalningsmottagarens F-skattsedel återkallas på nu nämnda grund. Däremot ska Skatteverket pröva om en F-skattsedel med villkor eller en A-skattsedel i stället ska utfärdas.

Ny F-skattsedel får utfärdas tidigast två år efter beslut om återkallelse på grund av missbruk. Finns särskilda skäl får dock F-skattsedel utfärdas tidigare. Om särskilda skäl, se avsnitt 6.

#### **4.2.4 Självdeklaration har inte lämnats (13 § 4)**

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

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

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

#### **4.2.5 Brister i redovisning eller betalning av skatt (13 § 5)**

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

I prop. 1991/92:112 kommenteras tillämpningen av återkallelsegrunderna. På s. 120 anges att det skulle framstå som mycket otillfredsställande om en näringsidkare kan ha kvar sin F-skattsedel en längre tid efter det att han börjat brista i redovisning eller betalning av skatter och avgifter. Det bör dock förutsättas (s. 121) att bristerna inte är ringa och innehavaren bör ges tillfälle att yttra sig och inom en kortare frist fullgöra sin betalningsskyldighet innan återkallelse.

Ett ärende om återkallelse kan initieras så snart sammanlagt tre brister konstaterats (brister i redovisning och/eller betalning). I denna situation måste F-skattsedelsinnehavaren fullgöra sin betalningsskyldighet och/eller redovisningsskyldighet i sådan grad att den återstående bristen kan anses som obetydlig för att återkallelse inte ska ske.

En utebliven betalning avseende en skattedeklaration för moms, avdragen skatt och arbetsgivaravgifter som resulterar i ett underskott på skattekontot, ska ses som en enstaka betalningsförsummelse. För övriga skatter och avgifter som omfattas av SBL:s regler gäller att varje enskild utebliven betalning av skatt eller avgift ska ses som en försummelse var för sig.

Som obetydligt belopp bör anses ett sammanlagt skuldbelopp på högst 20 000 kr.

F-skattsedel ska i normalfallet inte utfärdas om sökanden vid ansökningstillfället har skatteskulder som hänförs sig till tre eller flera tillfällen och som överstiger 20 000 kr.

På motsvarande sätt föreligger skäl att initiera återkallelse av F-skattsedel om de obetalda skatterna överstiger gränsen för obetydligt belopp och skulden hänför sig till tre eller flera tillfällen.



När det gäller brister i redovisning bedömer Skatteverket att endast en oredovisad skattedeklaration vid beslutstillfället bör anses vara en så obetydlig brist att återkallelse inte ska göras.

Om F-skattsedelsinnehavaren brister både i redovisning och i betalning så ska dessa brister sammanvägas i bedömningen av om F-skattsedeln ska återkallas eller inte.

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2006:6) anges följande:

”Som obetydligt belopp i betalning av skatt bör anses vara ett sammanlagt skuldbelopp på högst 20 000 kr.

Vid återkallelse av en F-skattsedel bör antalet brister i redovisning respektive betalning inte bedömas var för sig utan tillsammans. Grund för återkallelse bör anses föreligga om minst tre sådana brister kan konstateras, dock med iakttagande av beloppsgränsen för obetydligt belopp. En utebliven betalning enligt redovisning i skattedeklaration (av t.ex. mervärdesskatt, avdragen skatt och arbetsgivaravgifter) som resulterar i ett underskott på skattekontot bör ses som en betalningsförsummelse. Om en skattskyldig har försummat att betala såväl redovisat belopp i skattedeklaration som sin debiterade F-skatt för en månad, räknas detta som två betalningsförsummelser.

Om det vid beslutstillfället endast finns en oredovisad skattedeklaration, bör detta anses som en sådan obetydlig brist i redovisningen som inte bör föranleda återkallelse.”

#### Exempel

Om en F-skattsedelsinnehavare har två redovisade men obetalda perioder och en period där såväl redovisning som betalning saknas, föreligger grund för återkallelse av F-skattsedel förutsatt att de obetalda beloppen tillsammans överstiger 20 000 kr.

En F-skattsedel återkallas normalt om innehavaren har tre försummelser i form av obetalda skatter eller underlåtenhet att lämna skattedeklaration men återkallelse bör även kunna ske i de fall ett företag under ett helt års tid ”rullar” en skatteskuld genom att fortlöpande betala endast tidigare förfallna skatter samtidigt som man underlåter att redovisa eller betala innevarande månads skatter.

Om ett företag förfarit på detta sätt så att en rullande skuld som överstiger obetydligt belopp funnits vid Skatteverkets månatliga avstämning under minst tolv månader i följd bör skäl för återkallelse av F-skattsedeln anses föreligga. Det bör i dessa fall särskilt redovisas under vilken tidsperiod och med vilka belopp företaget anses ha haft en kontinuerlig skuld som rullats. Det kan finnas anledning att ge extra lång svarstid för att ge rådrum och möjlighet att komma ifatt eftersläpningen.

För att företaget ska undvika återkallelse i sådant fall bör krävas både att den redan förfallna skulden betalas samt att även redovisning och betalning görs i rätt tid under den kommande månaden. Om

samtliga skattedeklarationer har lämnats och endast ett ringa belopp kvarstår obetalt vid beslutstillfället, eller särskilda skäl föreligger, bör dock återkallelse inte ske (se vidare Skatteverkets ställningstagande 07-04-17, dnr 131 327393-07/111)

Någon enstaka betalningsförsummelse bör inte ens vid stora skuldbelopp direkt föranleda återkallelse. I dessa fall kan F-skattsedeln återkallas om betalningsdröjsmålet blir långvarigt. Betalas inte skulden inom en viss tid, senast under närmast följande uppbördsår, bör återkallelse i regel ske, se prop. 1991/92:112 s. 121. Begreppet uppbördsår togs bort i samband med skattebetalningslagens införande. Uttalandet i propositionen bör tolkas så att om det finns ett underskott på skattekontot som endast utgörs av en eller två betalningsförsummelser och underskottet helt eller delvis kvarstår obetalt efter den avstämning av kontot som infaller närmast efter det att ett år förflutit från det att den första försummelsen uppkom, kan F-skattsedeln återkallas.

En underlåtelse att betala ett belopp avseende ett beslut som t.ex. omfattar arbetsgivaravgifter för flera månader, får i detta sammanhang, anses utgöra ”en brist”.

#### *4.2.5.1 Särskilt om utländska näringsidkare*

Enskilda näringsidkare som inte är bosatta i Sverige och som inte heller vistas här stadigvarande bör genom intyg eller på annat sätt visa att de inte har skatteskulder i sitt hemland. Detsamma bör anses gälla personer som två år innan de ansökte om F-skattsedel inte var bosatta i Sverige eller stadigvarande vistades här. Om sådan person inte inkommer med intyg eller på annat sätt visar att han inte har skatteskulder i sitt hemland bör ansökan avslås.

Utländska juridiska personer som ansöker om F-skattsedel bör inkomma med intyg eller på annat sätt visa att de inte har skatteskulder i det land där företaget har sitt säte. Detta bör anses gälla oavsett om den juridiska personen har fast driftställe eller inte i Sverige. Om den juridiska personen inte inkommer med efterfrågat intyg bör ansökan avslås.

Skatteverket kan även i andra situationer begära att en sökande visar att han inte har skatteskulder i annat land än Sverige.

Av prop. 2000/01:11 s. 8 framgår att det får anses åligga sökanden att visa att förutsättningar föreligger för Skatteverket att utfärda F-skattsedel och att hinder för detta inte finns. Detta innebär att Skatteverket kan avslå ansökan om F-skattsedel om sökanden inte efterkommer Skatteverkets begäran att inkomma med intyg eller på annat sätt visa att sökanden inte har skatteskulder utomlands. Om begäran om skuldfrihetsintyg skickats till en fysisk eller juridisk person som hör hemma i ett land inom EU/EES har Skatteverket möjlighet att utfärda ett tidsbegränsat beslut att skatteavdrag inte ska göras i avvaktan på beslut om F-skattsedel.

#### **4.2.6 Näringsförbud (13 § 6)**

Den viktigaste konsekvensen av ett näringsförbud är att den som har meddelats förbudet inte har rätt att bedriva näringsverksamhet utan särskild dispens. Härigenom faller normalt den grundläggande förutsättningen för innehav av F-skattsedel, nämligen att innehavaren bedriver näringsverksamhet. F-skattsedeln ska därför återkallas för den som har meddelats näringsförbud om inte innehavaren fått dispens att driva näringsverksamheten vidare.

#### **4.2.7 Konkurs (13 § 7)**

Person som är försatt i konkurs får inte bedriva verksamhet som innebär bokföringsskyldighet. Sådan person har därför inte rätt att inneha F-skattsedel. Så snart en uppgift om att någon försatts i konkurs kommer in till Skatteverket ska F-skattsedeln återkallas (se prop. 1991/92:112 s. 122).

Fysisk person som försatts i konkurs har åter rätt att bedriva bokföringspliktig verksamhet när konkursen avslutats. Ny F-skattsedel får, efter ansökan, utfärdas under förutsättning att inte andra skäl för återkallelse finns. Skäl för att inte tilldela F-skattsedel kan exempelvis vara skatteskulder som kvarstår obetalda efter konkursen, se vidare under avsnitt 6.

#### **4.2.8 Smita från företag till företagsledare (13 § 8)**

Fysisk person som bedrivit näringsverksamhet genom fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag skulle, om företagets eller bolagets F-skattsedel har återkallats, i stället kunna fortsätta att bedriva näringsverksamhet som enskild näringsidkare med F-skattsedel. Det är därför otillräckligt att låta ett beslut om återkallelse av F-skattsedeln endast gälla företaget eller bolaget.

Den företagsledare som varit orsak till att företagets eller bolagets F-skattsedel återkallats bör inte själv kunna bedriva verksamhet som enskild näringsidkare med F-skattsedel. I dessa fall ska också företagsledarens F-skattsedel återkallas.

Av 11 § följer att ny tilldelning av F-skattsedel till företagsledaren, efter ansökan, i dessa fall tidigast får ske när två år förflutit från det att företagets eller bolagets F-skattsedel återkallades eller företaget eller bolaget försattes i konkurs. Detsamma gäller om företagsledaren inte hade någon F-skattsedel, vid tidpunkten för beslutet om återkallelse av fåmansföretagets eller fåmanshandelsbolagets F-skattsedel men han därefter ansöker om F-skattsedel. Se vidare om karens i avsnitt 5.

Om företagsledaren, i ett bolag som försatts i konkurs, i allt väsentligt handlat i enlighet med de regler som gäller när ett företag kommer på obestånd, finns det inget som hindrar att företagsledaren, efter ansökan tilldelas F-skattsedel. Detta under förutsättning att det inte föreligger någon annan grund för återkallelse av F-skattsedel. Under dessa omständigheter föreligger inte någon grund för återkallelse och frågan om särskilda skäl föreligger ska därför inte prövas.

#### **4.2.9 Smitta från företagsledare till företag (13 § 9)**

Fysisk person som bedriver näringsverksamhet och som fått sin F-skattsedel återkallad enligt någon av punkterna i 13 § 3-8 skulle kunna fortsätta att driva sin verksamhet genom juridisk person, t.ex. ett handelsbolag som ansöker om F-skattsedel. Beviljas en sådan ansökan blir syftet med återkallelsen utan verkan.

För att förhindra att 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:

”Skatteverket 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-skattsedeln för de välskötta företagen normalt inte återkallas.

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 F-skattsedel.

## **5 Karens**

Av stadgandet i 11 § första stycket 1 framgår att F-skattsedel inte får utfärdas för den som har fått 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 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).

Karensbestämmelsen gäller även för den företagsledare, som inte har haft någon F-skattsedel, under två år från det att företagets eller bolagets F-skattsedel återkallades eller från det att företaget eller bolaget försattes i konkurs (11 § andra stycket). Detta innebär att både en företagsledare i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag och hans (nya) fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag kan vägras F-skattsedel under en tidrymd av två år om företagsledaren själv inte har rätt till F-skattsedel.

## **6 Särskilda skäl i samband med tilldelning och återkallelse av F-skattsedel**

**SKV M  
2009:4**

Även om grund för att inte tilldela F-skattsedel föreligger kan F-skattsedel ändå utfärdas om det finns särskilda skäl (11 § sista stycket). Detsamma gäller när förutsättningar föreligger att återkalla redan tilldelad F-skattsedel (14 §). Jämför uttalandet i prop. 1991/92:112 s.116 f., se avsnitt 4.1. I det följande redovisas exempel på vad som kan anses utgöra särskilda skäl.

### **6.1 Bristande betalning**

I prop. 1996/97:100 s. 536 sägs följande:

"Om exempelvis den skattskyldige försummat att betala skatter eller avgifter skall den skattskyldige ändå kunna få en F-skattsedel om orsaken till betalningsförsummelsen är tillfälliga likviditetsproblem på grund av omständigheter som han inte kunnat råda över. För att en F-skattsedel skall kunna utfärdas i ett sådant fall krävs dock att skattemyndigheten bedömer att den skattskyldige kan reda ut sina betalningsproblem samt att han också kan bedömas vilja göra rätt för sig."

Om grunden för att inte tilldela F-skattsedel är bristande betalning av skatter och avgifter bör, innan beslut fattas i ärendet, Skatteverket i förekommande fall samråda med Kronofogdemyndigheten.

Ett annat särskilt skäl för tilldelning av F-skattsedel kan vara att sökanden har gjort upp om en avbetalningsplan eller annan betalningsuppgörelse (prop. 1991/92:112 s. 121).

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

Även skuldsanering kan utgöra särskilt skäl att tilldela F-skattsedel.

I vissa fall kan möjligheten för en utländsk näringsidkare att få skuldfrihetsintyg från sitt hemland vara begränsad. Detta kan utgöra särskilt skäl att tilldela F-skattsedel.

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

Särskilt skäl att tilldela F-skattsedel kan vara att företagsledare som omfattas av karensbestämmelserna har lämnat deklARATIONER eller betalat skatteskulderna för det företag som orsakat smittan och karensen. I dessa fall bör F-skattsedel, efter ansökan, kunna tilldelas företagsledare, om grunden för att neka företaget F-skattsedel inte längre finns.

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2006:6) anges följande:

"F-skattsedel bör efter ansökan tilldelas den som omfattas av karensbestämmelsen i 4 kap. 11 § andra stycket SBL, om grunden för att neka företaget eller bolaget F-skattsedel inte längre finns."

### **6.3 Smitta i samband med konkurs**

En F-skattsedel får inte utfärdas för den som är eller har varit företagsledare i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag förrän efter två år efter det att företagets eller bolagets F-skattsedel återkallades eller företaget eller bolaget försattes i konkurs. Detta gäller under förutsättning att återkallelsen eller konkursen är hänförlig till företagsledarens agerande samt att det fanns obetalda skatter eller andra försummelser i konkursen.

Detta gäller också för ett nytt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, som företagsledaren startar, om han är företagsledare även i detta bolag.

Den tvååriga karenstiden ska räknas från det att företaget eller bolaget fått sin F-skattsedel återkallad. Om F-skattsedeln inte har återkallats gäller två års karenstiden från det att företaget eller bolaget försattes i konkurs (prop. 1996/97:100, s. 536).

Konkurs utgör enligt 13 § 7 grund för återkallelse. Reglerna om smitta i 13 § 8 för företagsledaren är alltså tillämpliga i samband med ett företags konkurs, förutsatt att konkursen beror på förhållanden som kan härledas till företagsledaren och att det finns skatteskulder i konkursen.

Om företagsledaren inte handlat i enlighet med de regler som gäller när ett företag kommer på obestånd, kan det ändå föreligga särskilda skäl att tilldela företagsledaren eller ett av honom nystartat bolag F-skattsedel. Detta bör dock gälla endast under förutsättning att företagsledarens handlande beror på en omständighet som han inte kunnat råda över, t.ex. sjukdom.

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2006:6) anges följande:

”Efter utgången av den tid som anges i 4 kap. 11 § första och andra styckena SBL, kan person som tidigare varit företagsledare i ett fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som gått i konkurs, tilldelas F-skattsedel. Detta bör även anses gälla om konkursen berott på förhållanden som var hänförliga till företagsledaren och även om det efter konkursens avslutande fortfarande finns skatteskulder i fåmansföretaget eller fåmanshandelsbolaget.”

### **6.4 Företagsrekonstruktion**

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

## **6.5 Näringsförbud**

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

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

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

## **7 Handläggningstider**

Ansökan om F-skattsedel bör behandlas utan onödigt dröjsmål. En ansökan som inte kräver någon utredning bör därför handläggas snarast, inom 14 dagar från ankomstdagen. Krävs utredning, t.ex. på grund av att frågan om näringsverksamhet bedrivs är oklar eller att det är svårt att konstatera vem/vilka som är företagsledare bör en längre handläggningstid kunna accepteras. I dessa fall bör dock handläggningstiden inte överstiga sex veckor.

**SKV M  
2009:4**