

## **F-skatteutredningens betänkande F-skattesystemet – en översyn (SOU 2019:31)**

Fi2019/02211/S3

### **1 Sammanfattning**

Skatteverket avstyrker förslaget om tidsbegränsade godkännanden när den sökande ännu inte bedriver, men har för avsikt att bedriva näringsverksamhet.

Skatteverket tillstyrker att övriga förslag genomförs.

Skatteverket lämnar också vissa synpunkter på förslagen. Synpunkterna rör i huvudsak bedömningen av begreppet obetydlig vid brister i redovisning, samt reglerna om hinder för godkännande och grund för återkallelse med anledning av beslut om återbetalning i samband med rut- och rotarbeten.

Skatteverkets kostnader beräknas till dels en engångskostnad på mellan cirka 9 100 000 kronor och 12 100 000 kronor, dels en årlig kostnad på cirka 4 800 000 kronor.

### **2 Skatteverkets synpunkter**

#### **2.1 Förslaget om tidsbegränsade godkännanden när den sökande ännu inte bedriver, men har för avsikt att bedriva näringsverksamhet bör inte genomföras**

*Utredningens förslag och avsedda effekter*

Utredningen föreslår att ett godkännande för F-skatt ska tidsbegränsas när den sökande ännu inte bedriver, men har för avsikt att bedriva näringsverksamhet (se avsnitt 8.3.1).

För en sökande som ännu inte bedriver, men har för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige föreslås giltigheten upphöra senast vid beslut om slutlig skatt det andra året efter det beskattningsår under vilket godkännandet har medgetts. Om det vid tidpunkten för giltighetens upphörande framgår att näringsverksamhet bedrivs, ska godkännandet i stället förlängas utan ny ansökan.

Genom att knyta giltighetstiden till en tidpunkt då Skatteverket har förutsättningar att kontrollera att näringsverksamheten har kommit igång (beslut om slutlig skatt) bedömer utredningen att förfarandet förenklas så långt som möjligt för Skatteverket och den enskilde.

*Osäkerhet för den enskilde*

För att uppnå syftet att förenkla för den enskilde, är det enligt Skatteverkets uppfattning viktigt att reglerna är enkla, tydliga och förutsebara. Det måste för den enskilde vara tydligt om ett godkännande kommer att förfalla – och i så fall vid vilken tidpunkt – eller om det kommer att förlängas utan ny ansökan.

Förslaget specificerar inte vilka omständigheter som ska leda till att ett godkännande ska förlängas eller vilka underlag som Skatteverket ska basera sin bedömning på. Den inkomstdeklaration som beslutet om slutlig skatt baseras på avser en tidigare tidsperiod (beskattningsåret innan). Förslaget ger ingen ledning i hur omständigheter som har inträffat därefter ska bedömas eller vilka underlag som Skatteverket då har att beakta. Enligt Skatteverkets uppfattning innebär detta att det inte kommer att vara tydligt för den enskilde om en förlängning kommer att ske.

Därutöver varierar datumen för beslut om slutlig skatt beroende på flera faktorer såsom inlämnings tidpunkt för inkomstdeklarationen, sättet deklarationen lämnas på och vilka bilagor deklarationen innehåller. För en fysisk person som lämnat sin deklaration i tid, kan beslutstidpunkten variera från april till december året efter beskattningsåret. För den enskilde är det svårt att förutse när beslutet om slutlig skatt kommer att fattas och därmed när dennes godkännande för F-skatt kan komma att upphöra.

På grund av den osäkerhet som föreligger ser Skatteverket en stor risk för att enskilda kommer att förlita sig på en förlängning, trots att Skatteverket kan göra en annan bedömning.

Motsatsvis kan regelns otydlighet leda till att den enskilde inte vågar förlita sig på en förlängning, utan väljer att ansöka igen innan tidpunkten för giltighetens upphörande, för att inte riskera ett avbrott i sitt godkännande för F-skatt. Detta innebär dubbla ansökningar och administrativt merarbete för den enskilde, även i fall där en automatisk förlängning skulle ha kunnat ske. På grund av att datum för beslut om slutlig skatt varierar, blir det också för den enskilde svårt att bedöma när en ny ansökan om F-skatt bör skickas in för att ansökan ska hinna beslutas innan förfallodagen.

*Osäkerhet och försvärad hantering för Skatteverket*

Ur Skatteverkets perspektiv är det viktigt att de nya reglerna förenklar såväl handläggning som uppföljning för Skatteverket och ger förutsättningar för en automatisering av hanteringen. Det måste framstå som tydligt hur prövningen vid giltighetstidens utgång ska gå till och vilka skyldigheter Skatteverket har vid den tidpunkten.

Eftersom förslaget inte anger vilka händelser eller underlag som ska beaktas vid bedömningen av om en förlängning ska ske, kommer en utredning att behöva göras baserat på omständigheterna i varje enskilt fall. Det följer av 40 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, att Skatteverket ska se till att ärenden blir tillräckligt utredda. I många fall kommer också Skatteverkets kommunikationsskyldighet enligt 40 kap. 2 § SFL att aktualiseras när Skatteverket bedömer att en förlängning inte bör ske. Detta begränsar möjligheterna att förenkla förfarandet och minskar möjligheterna till en utökad automatisering. Vidare kan det antas att ärenden där godkännanden inte har förlängts kommer att leda till överklaganden som ska hanteras.

Förslaget medför en stor osäkerhet för Skatteverket, då det framstår som otydligt vilka skyldigheter Skatteverket har. Det är därmed också svårt att bedöma i vilken utsträckning och inom vilken tidsram det kommer att vara möjligt att åstadkomma en tillämpning av reglerna som är administrativt och systemmässigt hanterbar. Skatteverket ser stora risker att förslaget inte kommer kunna medföra den automatisering som utredningen har eftersträvat och att förslaget i vissa delar i stället kan medföra utökade krav på manuell hantering.

*Tidsbegränsade godkännanden bör inte införas*

Mot bakgrund av den osäkerhet som redogjorts för ovan, anser Skatteverket att förslaget om tidsbegränsade godkännanden när sökanden ännu inte bedriver, men har för avsikt att bedriva näringsverksamhet inte bör genomföras.

Skatteverket bedömer att nuvarande ordning, kompletterad med utredningens övriga förslag, har förutsättningar att förbättra uppföljningen och ge större möjligheter än tidigare att säkerställa att endast de som bedriver näringsverksamhet är godkända för F-skatt. Det finns då också förutsättningar för att genomföra kontrollen vid ett betydligt tidigare skede (efter tre månader) än enligt förslaget om tidsbegränsade godkännanden, som får till följd att uppföljning i vissa fall kommer ske över två år efter att godkännandet utfärdats.

Om förslaget om tidsbegränsade godkännanden när sökanden inte bedriver men har för avsikt att bedriva näringsverksamhet ändå genomförs, anser Skatteverket att bestämmelsen bör utformas på ett annat sätt. Den enda utformningen som enligt Skatteverkets uppfattning skulle skapa tillräcklig tydlighet och hanterbarhet för den enskilde och för Skatteverket, är ett godkännande som gäller under en fastställd och enhetlig tidsperiod, varefter det förfaller utan möjlighet till automatisk förlängning. Skatteverket anser att en period om två år är en för lång period för ett godkännande baserat på en avsikt att bedriva näringsverksamhet och att uppföljning bör ske tidigare. Utredningen konstaterar att med ”avsikt att bedriva näringsverksamhet” ska, precis som idag, avses att verksamheten kan beräknas starta inom tre månader från ansökningstillfället. Mot denna bakgrund skulle den fastställda giltighetstiden för ett tidsbegränsat godkännande kunna vara sex månader.

Skatteverket vill dock framhålla att en sådan utformning innebär dubbla ansökningar för den enskilde, vilket inte är i överensstämmelse med den övergripande ambitionen att förenkla förfarandet och minska uppgiftslämnandet för företagare. För den enskilde kvarstår en osäkerhet i när en ny ansökan bör skickas in för att ett nytt godkännande ska kunna beslutas innan det tidsbegränsade godkännandet förfaller. Handläggningstiden hos Skatteverket kan inte garanteras och beslutet kan, med anledning exempelvis av att kompletterande information måste begäras in, fördröjas. För Skatteverkets del innebär en sådan regel ett administrativt merarbete framför allt i form av hantering av förnyade ansökningar.

Skatteverket förordar därför inte heller att en sådan regel om tidsbegränsade godkännanden genomförs. I stället bör ett godkännande för F-skatt även fortsättningsvis gälla tills vidare, förutom i de fall sökanden själv ansöker om ett tidsbegränsat godkännande (se 9 kap. 1 § andra stycket 1 SFL i förslaget).

## **2.2 Förslaget om utvidgad prövning i vissa fall bör förtydligas avseende fåmanshandelsbolag**

Utredningen har föreslagit att prövningen när den sökanden är ett fåmansföretag utvidgas till att bl.a. omfatta personer med ”bestämmande inflytande” i företaget (se avsnitt 8.4.2). Förslaget om utvidgning är infört i de nya paragraferna 9 kap. 4 och 6 §§ SFL.

I 9 kap 4 § fjärde stycket anges att

Den som genom innehav av aktier, andra andelar, eller medlemskap kontrollerar mer än 50 procent av det totala antalet röster i fåmansföretaget ska anses ha ett bestämmande inflytande.

I 9 kap. 6 § fjärde stycket återfinns en liknande formulering.

Av respektive paragrafs femte stycke framgår att det som sägs i fjärde stycket om fåmansföretag även gäller fåmanshandelsbolag.

I stället för antal röster är det i handelsbolag i huvudsak bolagsavtalet som avgör vem som utövar kontrollen (se 2 kap. 1 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag). Skatteverket anser därför att paragrafernas lydelse medför en otydlighet om hur ”bestämmande inflytande” ska definieras avseende ägande i fåmanshandelsbolag. Denna otydlighet bör ses över inom ramen för det fortsatta lagstiftningsarbetet.

## **2.3 Hinder för godkännande och grund för återkallelse bör föreligga redan vid två brister i redovisning av skatter och avgifter**

Utredningen föreslår att brister i redovisning och brister i betalning av skatter och avgifter delas upp och regleras separat i två olika punkter i lagtexten (se avsnitt 8.5.2).

### *Brister i betalning*

Vad avser brister i betalning byts begreppet obetydlig ut mot mer standardiserade begrepp. Hinder för godkännande ska enligt förslaget föreligga när sökanden inte har betalat skatter eller avgifter som har lämnats för indrivning. Utredningen konstaterar att kravet på skötsamhet vad gäller betalning av skatter och avgifter därmed skärps i förhållande till vad som gäller idag. Grund för återkallelse ska föreligga när den som är godkänd inte har betalat skatter eller avgifter som sammanlagt uppgår till ett halvt prisbasbelopp.

### *Brister i redovisning*

Utredningen konstaterar vad gäller bristande redovisning av skatter och avgifter att lagtexten även fortsättningsvis ska utgå ifrån begreppet obetydlig. Ett mer statiskt begrepp som till exempel ett visst antal redovisningstillfällen, skulle enligt utredningens uppfattning innebära att lagtexten förlorar förutsättningar att anpassas efter förändringar som kan ske vad avser redovisning av skatter och avgifter över tid. Enligt Skatteverkets allmänna råd, SKV A 2012:6, som har sin grund i tidigare förarbetsuttalanden, se prop. 1991/92:112 s. 119-121, ska med begreppet obetydlig avses fyra eller fler brister i redovisning.

*Begreppet obetydlig vid bristande redovisning*

Skatteverket håller med utredningen om att begreppet obetydlig bör kvarstå vid bedömningen av brister i redovisningen. Dock menar Skatteverket att begreppet obetydlig bör ges en sådan innebörd att kraven på skötsamhet skärps också vid brister i redovisning.

I och med förslaget ska betalning och redovisning bedömas enligt separata grunder. Förslaget medför bl.a. att grund för återkallelse kan uppstå redan vid den första uteblivna betalningen enligt inlämnad deklARATION, medan återkallelse när företaget helt underlåter att lämna redovisning kan övervägas först efter fyra uteblivna arbetsgivar- eller mervärdesskattedeclarationer. Särskilt i fall där redovisning av mervärdesskatt sker på helår, kan det därför dröja innan en återkallelse blir aktuell på grund av bristande redovisning.

Lika viktigt som det är att företag sköter sina betalningar, är det att företag följer sina redovisningsskyldigheter, så att Skatteverket kan fastställa skatt och avgifter att betala eller återfå. Från och med den 1 januari 2019 ska dessutom redovisning i arbetsgivardeklarationen ske på individnivå. Arbetsgivardeklarationen ska innehålla uppgifter om bland annat den ersättning som betalats ut till en anställd och hur stort skatteavdrag som gjorts för dennes räkning, se 26 kap. 19 a § SFL. Dessa individuppgifter ersätter de årliga kontrolluppgifter som tidigare upprättades för varje anställd. Denna lagändring har ökat betydelsen av att arbetsgivardeklarationer är korrekta och lämnas i rätt tid.

Mot denna bakgrund anser Skatteverket att det är viktigt att Skatteverket ges möjlighet att tidigt följa upp bristande redovisning. Hinder för godkännande eller grund för återkallelse bör därför föreligga redan vid två brister i redovisningen.

I författningskommentaren till 9 kap. 3 § andra stycket 3 SFL och 9 kap. 5 § första stycket 5 SFL i förslaget anges att ingen ändring i sak är avsedd. Skatteverket föreslår att det ska framgå av författningskommentaren att begreppet obetydlig ska bedömas med hänsyn till de förändringar som sker över tid och att redan två brister i redovisningen kan utgöra hinder för godkännande respektive grund för återkallelse av ett godkännande för F-skatt.

## **2.4 Grund för återkallelse med anledning av beslut om återbetalning i samband med rut- och rotarbeten bör föreligga oavsett om beslutet har vunnit laga kraft**

Utredningen föreslår ett nytt hinder för godkännande och en ny grund för återkallelse för den som inte betalat tillbaka felaktigt utbetalt belopp i samband med rut- och rotarbeten (se avsnitt 8.5.3.).

Av 9 kap. 3 § andra stycket 6 SFL i förslaget framgår att en ansökan inte ska godkännas om den sökande inte har följt ett beslut om återbetalning som har beslutats enligt 14 § lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete. I 9 kap. 5 § första stycket 8 SFL i förslaget återfinns motsvarande formulering avseende återkallelse.

Utredningen anser att hinder för godkännande och grund för återkallelse ska föreligga först när beslutet om återbetalning har vunnit laga kraft.

Skatteverket har i en hemställan den 25 mars 2019, Omedelbar verkställighet av beslut om återbetalning enligt husavdragets fakturamodell, dnr 202 143715-19/113, föreslagit att beslut om återbetalning ska vara omedelbart verkställbara. I sin hemställan beskriver Skatteverket de problem som finns med förfarandet, särskilt i de fall parten aktivt försöker att undvika delgivning. För att beslutet om återbetalning ska vinna laga kraft måste samtliga parter som kan överklaga beslutet delges, vilket innebär att både utförare och köpare måste ha tagit del av beslutet. För det fall köparen eller utföraren inte befinner sig i Sverige, kan det vara svårt för Skatteverket att lyckas med delgivningen. För att öka effektiviteten i den kontroll som Skatteverket bedriver avseende fel och fusk inom rut- och rotsystemet, och förhindra att återkrav fördröjs eller preskriberas, föreslås i hemställan en lagändring som innebär att ett beslut om återbetalning ska gälla omedelbart. För att hindra att verkställighet av ett beslut som inte har vunnit laga kraft får oskäliga konsekvenser för den enskilde, föreslås också en lagändring som innebär att det ska vara möjligt att medge anstånd med betalning under vissa förutsättningar.

Vad gäller möjligheterna att vägra eller återkalla godkännande för F-skatt, innebär ett krav på att beslutet om återbetalning ska ha vunnit laga kraft samma begränsningar som beskrivs i hemställan. Särskilt i situationer där parten aktivt försöker undvika delgivning eller där köparen eller säljaren befinner sig utomlands, finns en risk att den föreslagna regeln blir verkningslös.

Mot denna bakgrund anser Skatteverket att grund för återkallelse inte ska vara beroende av att beslutet om återbetalning har vunnit laga kraft. Om beslutet överklagas av den enskilde, eller det annars föreligger oklarheter i ärendet, kan detta utgöra särskilda skäl för att avstå från att återkalla ett godkännande.

## **2.5 Behov av översyn på vissa områden**

Utredningen har bedömt att reglerna om solidariskt betalningsansvar i 59 kap. 7 § SFL bör ses över i särskild ordning, i syfte att utreda hur bestämmelserna bättre kan utformas för att motverka att F-skattesystemet används för att till exempel tillhandahålla svart arbetskraft och för att motverka att ett godkännande för F-skatt missbrukas i andra situationer (se avsnitt 8.7.1). Skatteverket vill understryka vikten av att en sådan översyn görs, då reglerna i deras nuvarande utformning sällan kan tillämpas i praktiken.

För att effektivisera urvalsarbete och kontroll avseende godkännanden för F-skatt, är det enligt Skatteverkets uppfattning också viktigt att en översyn görs av dagens registerlagstiftning samt myndigheternas möjligheter till informationsutbyte. Dessa frågor har på ett mer övergripande plan behandlats i Skatteverkets promemoria den 7 februari 2019, Regelförändringar för att Skatteverket ska kunna möta en digital och globaliserad utveckling, dnr 2 02 82252-19/113, avsnitt 2.1.

### **3 Konsekvenser för Skatteverket**

Utredningens förslag kräver omställningsinsatser i form av bl.a. utveckling av Skatteverkets IT-stöd och följdändringar i relevanta blanketter och e-tjänster, samt externa och interna informationsinsatser. Engångskostnaden för detta uppskattas, beroende på val av teknisk lösning, till mellan 4 000 000 kronor och 7 000 000 kronor. De årliga kostnaderna kan beräknas till cirka 2 100 000 kronor per år.

Kostnader i form av utökade handläggningsresurser uppskattas till cirka 4 300 000 kronor under införandeåret och därefter cirka 2 300 000 kronor årligen.

Kostnaderna för rättsligt stöd och styrning beräknas till cirka 250 000 kronor i löpande årliga kostnader.

Därutöver beräknas kostnaderna för uppföljning och kontroll av de utländska företag som endast är registrerade för F-skatt till cirka 800 000 kronor i engångskostnad och cirka 150 000 kronor i löpande årliga kostnader.

Sammantaget beräknas därmed Skatteverkets kostnader med anledning av förslagen till mellan cirka 9 100 000 kronor och 12 100 000 kronor i engångskostnad och därefter cirka 4 800 000 kronor i löpande årliga kostnader.

Utredningen bedömer att förslagen, med anledning av bl.a. utökade automatiseringsmöjligheter, kommer att vara självfinansierade på längre sikt än ett år. Skatteverket anser att det är svårt att kvantifiera de kostnadsbesparingar som förslagen kan komma att medföra. Särskilt bör framhållas att förslaget om tidsbegränsade godkännande för sökanden som ännu inte bedriver, men har för avsikt att bedriva näringsverksamhet, enligt Skatteverkets uppfattning inte kommer att möjliggöra en automatisering i den utsträckning som utredningen eftersträvat (se avsnitt 2.1 ovan).

### **4 Samhällsekonomiska konsekvenser av förslaget**

Avseende beräkningen av de offentligfinansiella effekterna bedömer utredningen att dessa inte låter sig göras (se avsnitt 9.3). Dock är utredningens samlade bild att med förbättrade möjligheter för att fastställa korrekt skatt, kommer en högre uppbördseffektivitet att nås vilket i sin tur leder till ökade intäkter för staten. Skatteverket delar bedömningen att det är svårbedömt och eventuellt tidskrävande. Dock anser Skatteverket, att utifrån rimliga antaganden om vilka typer av företag och sektorer som eventuellt skulle kunna påverkas av förslaget, kan omfattningen i termer av antal och typ av företag uppskattas. Vidare är det möjligt att utifrån dessa företags andel svartarbete, göra en bedömning av det skattefel som skulle kunna stävjas. Det kommer dock onekligen vara behäftat med osäkerhet.

Skatteverket anser att antagandet om mindre skattefel inte går att belägga. Litteraturen visar att det finns ett samband mellan revisioner och regelefterlevnad. Dock är denna koppling inte lika tydlig när det gäller sanktioner såsom skattetillegg. Att återkalla ett godkännande för F-skatt kan likställas med en sanktion.

Utredningen bedömer att då konsekvenserna av att inte sköta sig i samband med rut- och rotarbeten blir tydligare, kommer bedrägerierna att minska. Detta leder i sin tur till en positiv offentligfinansiell effekt då felaktiga utbetalningar uteblir. Att minska bedrägerier är ett självändamål. Dock kan de positiva offentligfinansiella effekterna vara begränsade. Skatteverket bedömer att när utbudet av oseriösa aktörer minskar kan detta leda till en högre genomsnittlig prisnivå. Det är därmed möjligt att efterfrågan består, men till en högre prisnivå. Då arbetskostnaderna utgör grund för rut- och rotutbetalningarna kan dessa komma att öka, vilket kan till en viss utsträckning motverka effekten av minskade felaktiga utbetalningar.

Detta remissvar har beslutats av generaldirektören Katrin Westling Palm och föredragits av rättsliga experten Anna Halvarsson. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: överdirektören Fredrik Rosengren, rättschefen Gunilla Hedwall, enhetschefen Pia Gustafsson och sektionschefen Peter Ljungqvist.

Katrin Westling Palm

Anna Halvarsson