



Karolina Alveryd
Utredare
Juridiska fakultetskansliet

Regeringskansliet
(Finansdepartementet)
103 33 Stockholm

Remiss: F-skattesystemet – en översyn (SOU 2019:31)

Inledning

Utredningen om F-skatteutredningen har lämnat sitt slutbetänkande i SOU 2019:31. Utredningen har sett över F-skattesystemet och analyserat effekterna i vissa avseenden av bestämmelsernas utformning och tillämpning.

”F-skatt” kan populariseras och benämnas som ”*körkortet för företagare*”. Den som har F-skatt ansvarar själv för sina skattebetalningar, till skillnad från den som har A-skatt. Det förekommer dock kombination av F-skatt och A-skatt.

Utredningen har framförallt tittat på frågan om det befintliga systemet kan missbrukas på olika sätt för att undgå skatter eller avgifter, och vad som kan göras för att minska risker för missbruk. Utredningen har också tittat på hur F-skattesystemet inverkar på villkoren för att starta, driva och utveckla företag samt om det förekommer ett missbruk av F-skattesystemet för att kringgå bestämmelserna om skyddsregler för arbetstagare och i vilken utsträckning systemet uppfattas kunna ge sådana effekter.

Juridiska fakultetsnämndens synpunkter

Att vara godkänd för F-skatt medför betydelsefulla rättsverkningar, framförallt av legitimerande art. Syftet är att underlätta för företagare i deras kontakter med kunder och leverantörer – är en faktura utställd av en person med F-skatt så ska mottagaren kunna lita på att fakturautställaren hanterar de aktuella skatterna på eget ansvar. Att systemet infördes berodde på ett besvärligt oklart rättsläge som kunde leda till oskäliga och oförutsebara effekter. Tanken är att de så kallade transaktionskostnaderna ska minimeras.

Det är alltså ett stort ansvar som kommer med att ha F-skatt. Det är således viktigt att systemet inte kan missbrukas av oseriösa personer. Typiskt sett ska endast den som i näringsrättsligt och skatterättsligt hänseende är näringsidkare kunna få F-skatt, och typiskt sett bör den som missbrukar F-skatt (t.ex. underlåter att betala in skatter och avgifter) kunna fråntas sin F-skatt. Det sagda kan kräva ett effektivt kontrollsystem. Samtidigt är det viktigt att inte i onödan försvåra för den seriöse företagaren, vare sig denne är helt ny i

Juridiska fakultetsnämnden

sin roll eller har betydande erfarenhet som företagare. Det fiskala syftet får inte dominera på sådant sätt att de seriösa företagen kommer i kläm.

Fakultetsnämnden anser som principiell utgångspunkt att de förslag som presenteras i betänkandet kan motiveras, särskilt mot bakgrund av den starka legitimerande verkan som följer av F-skatt. Denna starka legitimerande verkan bekräftas av den HFD praxis som finns på området för s.k. osanna fakturor (bl.a. HFD 2012 ref. 69 och HFD 2019 ref. 6) och även andra viktiga prejudikat kring ansvar för socialavgifter (t.ex. HFD 2018 not. 14). Samtidigt är det viktigt att undvika negativa effekter för seriösa företagare. Fakultetsnämnden övergår till att diskutera några enskilda detaljer i förslaget.

Övergångsbestämmelser

Enligt förvaltningsrättsliga principer gäller de regler som är i kraft vid beslutsdatum, även om t.ex. ansökningar m.m. skett vid en tidigare tidpunkt där äldre regler gällde. I betänkandet föreslås dock övergångsbestämmelser för att trygga förutsebarhet och smidig övergång till de nya bestämmelserna. Samtidigt anges i betänkandet att ändringarna bör träda i kraft så fort som möjligt med hänsyn till det övergripande syftet bakom ändringarna. Fakultetsnämnden finner det därför inkonsekvent att införa särskilda övergångsbestämmelser, som de facto innebär eftersläpning, och ifrågasätter därför behovet av sådana. Fakultetsnämnden överlämnar frågan till den vidare beredningen.

Villkorad (tidsbegränsad) F-skatt

Endast den som faktiskt bedriver näringsverksamhet jämlikt inkomstskattelagen ska typiskt sett ha F-skatt. Samtidigt är F-skatt närmast en förutsättning för att kunna bedriva sådan näringsverksamhet. Denna omständighet leder till en svårighet för den som ämnar påbörja en näringsverksamhet. Den som har avsikt att bedriva näringsverksamhet måste också kunna tilldelas F-skatt. Att pröva ett subjektivt kriterium är givetvis svårare än objektiva. Utredningens förslag är att tidsbegränsad F-skatt ska införas. Tidsbegränsningen ska bl.a. kunna beslutas ex officio av Skatteverket vid ansökningar som bygger på avsikt att bedriva näringsverksamhet. Fakultetsnämnden finner förslaget vara en rimlig avvägning och tillstyrker förslaget trots att det kan skapa en viss osäkerhet. Fakultetsnämnden föreslår dock att en möjlighet att i förenklade beslutsformer kunna förlänga en sådan tidsbegränsning bör övervägas för att minimera onödiga komplikationer för den som inte hunnit komma igång. Fakultetsnämnden anser slutligen att det administrativa förfarandet i Skatteverket inte bör bli för komplicerat eller resurskrävande. Skatteverket ska ju regelmässigt återkalla ett godkännande för F-skatt om innehavaren inte kan antas bedriva näringsverksamhet i Sverige, vilket skulle kunna vara ett tillräckligt remedium för att uppnå det önskade syftet och därmed göra tidsbegränsningen överflödig.

Uppgiftsskyldighet och möjlighet att förelägga skattskyldig att inkomma med handlingar m.m.

Det är som ovan framgår av största vikt att den som har F-skatt är en seriös näringsidkare. Det är därför viktigt att det är förhållandevis enkelt att kontrollera och följa upp den som har F-skatt. Ett särskilt ”snabbspår” för sådan uppföljning framstår därför som motiverat. I särskilda yttranden har oro uttryckts för att Skatteverket ges alltför vidsträckt

möjligheter, som skulle kunna anses oproportionerliga. Uppgiftsskyldigheten skulle kunna bli i det närmaste obegränsad.

Enligt författningskommentaren (betänkandet s 372) avses endast sådana handlingar som har betydelse för bedömningen av om kraven för att vara godkänd enligt lagens 9 kapitel är uppfyllda. Fakultetsnämnden föreslår att lagregeln i 7 § formuleras om, och istället tar sikte på de s.k. hindren för att bli godkänd. Dessa hinder har en objektiv karaktär. Då blir det tydligare i lagen vad Skatteverket kan efterfråga. Fakultetsnämnden anser också att regeringen kan ge ett tydligt uppdrag åt Skatteverket att i sin rättsinformation utveckla vad det anser sig kunna behöva för slags information.

Utredningen föreslår att den som inte följer ett föreläggande ska fråntas sin F-skatt. Det är inte orimligt med en sådan konsekvens. Samtidigt finns ett frågetecken i de fall ett sådant föreläggande t.ex. kommer bort i posten (jfr. särskilda yttrande s 381 f). Det är i ordets rätta bemärkelse ett stupstocksföreläggande. Fakultetsnämnden noterar uppfattningen i betänkandet om att Skatteverkets handläggning av ärendet kommer att förutsätta att ett flertal försändelser sänds ut till den uppgivna adressen innan en återkallelse kan ske (betänkandet s 297). Fakultetsnämnden antar att utredaren tänker på begäran enligt förslagets 7 § första stycket, samt på övriga förfaranderegler om utredningsskyldighet och kommunikationsskyldighet i 40 kapitlet skatteförfarandelagen. Tanken är väl att något av alla dessa brev kommer fram.

Fakultetsnämnden finner det emellertid olyckligt att t.ex. bristande postgång (som idag tyvärr är en realitet) skulle kunna få en synnerligen allvarlig konsekvens. Regeln får en blind och mekanisk karaktär. Det framgår även av författningskommentaren att avseende ska fästas vid en uppgiven situation (fysisk person bosatt i utlandet), där det står klart att föreläggandet inte nått mottagaren utan kommer i retur. Då ska F-skatten inte kunna fråntas (dock framgår det inte av författningen vilket framstår som mindre lämpligt). Även denne kan ju tänkas tidigare erhållit "ett flertal försändelser". Det blir inkonsekvent.

Fakultetsnämnden anser därför att en mer rimlig ordning är att föreläggandet skickas i enlighet med bestämmelserna i delgivningslagen till följd av de allvarliga konsekvenser som följer på underlåtenheten att följa föreläggandet. Kravet på delgivning torde inte allvarligt inverka menligt på kontrollverksamheten eftersom det torde handla om ett mindre antal personer. Det blir rättssäkerhetens pris. Det skulle också kunna regleras att en F-skatteinnehavare måste ansluta sig till tjänsten "Min myndighetspost" men fakultetsnämnden kan inte överblicka vilka regleringsmässiga konsekvenser det skulle kunna få. För det fallet att beslut i den senare beredningen tas att följa utredningens förslag, föreslår fakultetsnämnden att den som tappat sitt godkännande omedelbart återfår godkännandet för det fallet att den begärda dokumentationen skickas in.

Den utvidgade prövningen

Vid prövning av ansökan om F-skatt ska i förekommande fall även den som har s.k. väsentligt inflytande i bolag prövas. Fakultetsnämnden noterar att i andra förvaltningsrättsliga sammanhang har lagstiftaren infört en långtgående utvidgad prövning av inte bara formella befattningshavare för att få tillstånd att bedriva verksamhet m.m. Vid prövning av t.ex. tillstånd enligt LSS lagen (SFS 1993:387) sker en mycket vid prövning, se § 23. F-skatten har som ovan nämnts långtgående legitimerande verkan och

kan ses som en form av tillstånd att få ansvara själv för skatter och avgifter. Därmed ser inte Fakultetsnämnden något principiellt hinder mot den föreslagna utvidgade prövningen. Det innebär också en konsekvens i det att personer utan formell ställning i bolag kan påföras ansvar för skattebrister i bolaget (s.k. företrädaransvar).

Konsekvensen av att inte betala tillbaka utbetalt belopp vid RUT/ROT

Ett nytt hinder för att få F-skatt samt ny grund för återkallelse är för den som inte betalar tillbaka ett s.k. felaktigt utbetalt belopp vid återkrav som beslutats enligt lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete (det sistnämnda "RUT/ROT jobb").

Att bli av med F-skatten är en synnerligen allvarlig konsekvens och kan i praktiken leda till att ett företag tvingas lägga ner sin verksamhet. RUT/ROT systemet är komplicerat och fullt av fallgropar. Samtidigt förekommer skattefusk och skatteundandraganden. Att nå balansen mellan låga transaktionskostnader för den seriöse företagaren och det fiskala intresset blir särskilt utmanande. Fakultetsnämnden finner att förslaget är alltför strikt och fakultetsnämnden vill därför ansluta sig till det särskilda yttrandet (betänkandet s 383 f). Fakultetsnämnden vill också peka på att det sannolikt förekommer att RUT/ROT företag också har annan näringsverksamhet - även för den verksamheten skulle F-skatten sluta fungera med potentiellt svåra konsekvenser. Förslaget framstår som en straffpåföljd. Skatteverket bör istället söka andra vägar att kontrollera och följa upp sektorn som har mindre mekanisk karaktär än förslagets. Förslagets översyn och förslag vad gäller reglerna om konsekvenserna av missbruk av F-skatten bör t.ex. vara fullt tillräckliga. Om slutligen regeln i beredningen trots allt bedöms nödvändig är en lämplig uppmjukning att sätta upp ett "fribelegg", t.ex. det som gäller vid obetald skatt enligt förslaget 5 § p 7. Det skapar konsekvens.

Återkallelse vid missbruk

Missbruk måste stävjas kraftfullt. Att i lag eller andra föreskrifter precisera vad som menas med missbruk är närmast ogörligt varför en regel av generalklausul-karaktär synes nödvändig. Förslagets försiktiga breddning av missbruksregelns tillämpningsområde är rimligt utformat. Missbruksregelns träffyta är riktad mot de som begår allvarliga fel för egen vinnings skull. Fakultetsnämnden ser större behov av en sådan allmän regel än de ovan diskuterade, mer mekaniska, som kan oskäligt drabba den seriöse näringsidkaren (som t.ex. inte nås av ett föreläggande).

Rättssäkerheten när det gäller missbruksregeln tryggas av att Skatteverkets förfarande regleras i 40 kapitlet skatteförfarandelagen samt att beslutet går att överklaga till domstol. I den processen kan yrkande om inhibition framläggas. Sådana yrkanden måste hanteras skyndsamt.

Fakultetsnämnden noterar emellertid att jämlikt 67:27 skatteförfarandelagen synes det föreligga krav på prövningstillstånd i kammarrätten vid tvist om godkännande för F-skatt. Den formella rättssäkerheten är således klart lägre i den typen av tvister än andra skattetvister. Mot bakgrund av de skärpningar som föreslås i utredningen samt de allvarliga konsekvenser det innebär att tappa godkännandet, föreslår fakultetsnämnden att kravet på prövningstillstånd i kammarrätten ska tas bort.

F-skatten som skydd för arbetstagare

Fakultetsnämnden delar uppfattningen att ändringar av F-skattesystemet utifrån arbetsrättsliga överväganden inte bör göras. Fakultetsnämnden finner det mycket värdefullt att betänkandet tar upp de problem som förekommer. Fakultetsnämnden delar uppfattningen att det är viktigt att endast de som faktiskt är företagare (uppfyller näringskriterierna) ska ha F-skatt. Det får inte förekomma en slags valrätt. Att Skatteverket arbetar aktivt med uppföljning av godkända F-skatteinnehavare är viktigt. Det måste dock vara fråga om en kvalitativ uppföljning och det går inte ännu att förlita sig på automatiska processer.

När det gäller konceptet egenanställning kommer inte utredningen med några förslag. Fakultetsnämnden anser att egenanställning är en anomali som kan bära med sig problematiska inslag. Skatteverket synes av pragmatiska skäl accepterat företeelsen eftersom den inte uppfattas leda till skattefusk eller skatteundandragande. Skatteverket tycks se det i praktiska termer – det är enkelt att kontrollera en plattform. Fakultetsnämnden vill peka på att ägaren av egenanställningsföretaget eventuellt skulle kunna hävda fördelar enligt löneunderlagsreglerna i 57 kapitlet inkomstskattelagen vilket i så fall skulle vara en märklig konsekvens. Fakultetsnämnden vill också peka på att skattefusk förekommit i samband med utländska egenföretag/faktureringsplattformar. Fakultetsnämnden noterar att det inom Regeringskansliet pågår arbeten i frågan.

Reglerna om solidaransvar

Att vara godkänd för F-skatt har betydelsefulla rättsverkningar, framförallt av legitimerande art. Det är själva poängen med systemet, att minska transaktionskostnaderna. Det är också det förhållandet som motiverar en uppstramning av regelverket genom införande av mer kraftfulla kontrollmöjligheter och andra redskap, som bättre prövningsregler och bättre möjligheter att återkalla F-skatt vid missbruk. Fakultetsnämnden tillstyrker flertalet av förslagen som läggs fram i betänkandet. Förslagen möjliggör för Skatteverket att förstärka sitt proaktiva arbete.

Utredningen diskuterar dock på s 323 f i inkonsekventa termer som går ut på att rättsverkningarna måste begränsas i vissa fall genom ”vissa ingrepp i godkännandets rättsverkan”. Det talas därför i betänkandet om att ändringar behövs och att det bör analyseras ytterligare. Det hävdas att det kan ifrågasättas att nuvarande regelverk ger förutsättningar för en enhetlig och förutsebar rättstillämpning.

Att införa regler som ökar risken för att en godkänd F-skatt inte accepteras strider emot syftet med systemet (särskilt efter införande av förslagets skärpningar). Förutsebarhet är en följd av att F-skattens rättsverkningar accepteras.

Resonemangen i betänkandet synes påverkade av det faktum att Skatteverket i sin processföring inte lyckats styrka sina påståenden om brottsliga handlingar i ett antal uppmärksammade mål i Högsta förvaltningsdomstolen. Fakultetsnämnden delar Högsta förvaltningsdomstolens bedömning vad gäller beviskraven och vill påpeka att det bör ställas hårda beviskrav på Skatteverket när det påstår att brottsliga handlingar förekommer. Det framstår inte som motiverat att utreda behovet av särskilda regler om bevislättning eller andra regler som står i strid med syftet med F-skattesystemet och som

skapar osäkerhet. Skatteverket bör istället se över sin kompetens inom processföringen och stärka kvaliteten i termer av bevisning ytterligare.

Remissvaret har på fakultetsnämndens uppdrag beslutats av dekanus, Jessika van der Sluijs. Yttrandet har beretts av professor Roger Persson Österman. Föredragande har varit utredare Karolina Alveryd. Yttrandet har expedierats av Juridiska fakultetskansliet.

Jessika van der Sluijs

Karolina Alveryd