

Godkännande för F-skatt - nya hinder och återkallelsegrunder

Innehållsförteckning

1	Sammanfattning	3
2	Förslag till lag om ändring i skatteförordningen (2011:1244).....	4
3	Bakgrund och gällande rätt	6
3.1	Närmare om F-skattesystemet	6
3.2	Systemet med skattereduktion för installation av grön teknik	6
3.3	Särskilda uppgifter som ska lämnas av utländska företag utan fast driftställe i Sverige	7
3.3.1	Begränsat skattskyldig person och fast driftställe.....	7
3.3.2	Skatteavdrag från ersättning för arbete.....	8
3.3.3	Skyldighet att lämna inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter för begränsat skattskyldiga fysiska eller juridiska personer	8
3.3.4	Det finns inget hinder för godkännande eller möjlighet till återkallelse om särskilda uppgifter inte lämnats	9
4	Godkännande eller återkallelse för den som inte betalat tillbaka felaktigt utbetalt belopp i samband med installation av grön teknik	10
5	Godkännande eller återkallelse när särskilda uppgifter inte lämnats av utländska företag som bedriver verksamhet i Sverige	12
6	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	16
7	Konsekvensanalys.....	17
8	Författningskommentar	23

1 Sammanfattning

För att förbättra villkoren att starta, driva och utveckla företag samt förebygga brottslighet behöver F-skattesystemet vara utformat så att det seriösa näringslivet skyddas och osund konkurrens och den kriminella ekonomin motverkas. Ett godkännande för F-skatt som missbrukas leder till osund konkurrens, påverkar företagsklimatet negativt och kan användas som verktyg för organiserad brottslighet.

Regeringen har i budgetpropositionen för 2025 (se prop. 2024/25:1 avsnitt 12.22) bl.a. föreslagit att ett nytt hinder för godkännande, och en ny grund för återkallelse, införs för den som inte har följt ett beslut om återbetalning enligt lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete. Från och med 1 januari 2021 finns möjlighet att få skattereduktion för delar av kostnaden för arbete och material vid anlitande av ett företag för installation av grön teknik. Förfarandet, som regleras i lagen (2020:1066) om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik, bygger på lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete. Det bör av likformighetsskäl även införas ett nytt hinder för godkännande och en ny grund för återkallelse för F-skatt som tar sikte på felaktiga utbetalningar i samband med skattereduktion för installation av grön teknik. Promemorian innehåller ett förslag till en sådan ändring.

Promemorian innehåller även förslag som föranleds av Skatteverkets hemställan Ny återkallelsegrund för godkännande för F-skatt (Fi2023/01800). Det föreslås ett nytt hinder för godkännande och en ny grund för återkallelse för F-skatt när ett utländskt företag, utan fast driftställe i Sverige, inte har följt ett föreläggande att lämna sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 a § skatteförfarandelagen (2011:1244) för bedömning av skattskyldigheten enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 juli 2025.

2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom förskrivs att 9 kap. 3 och 4 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244) ska ha följande lydelse.

*Lydelse enligt proposition Föreslagen lydelse
2024/25:1*

9 kap.

3 §

En ansökan om F-skatt ska inte godkännas om det finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivs. En ansökan som bara grundar sig på en delägares intäkter från ett svenskt handelsbolag ska inte godkännas.

En ansökan ska inte heller godkännas om den sökande eller någon som ska prövas enligt 5–7 §§

1. har näringsförbud,
2. är försatt i konkurs,
3. inte har redovisat skatter eller avgifter enligt denna lag i en utsträckning som inte är obetydlig,
4. inte har följt ett föreläggande om att lämna inkomstdeklaration eller sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 §,
4. inte har följt ett föreläggande om att lämna inkomstdeklaration eller sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 *eller 6 a §*,

5. inte har betalat skatter eller avgifter som lämnats för indrivning enligt denna lag eller inte har betalat motsvarande utländska skatter eller avgifter,

6. inte har följt ett beslut om återbetalning enligt 14 § lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete,
6. inte har följt ett beslut om återbetalning enligt 14 § lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete *eller enligt 13 § lagen (2020:1066) om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik,*

7. har fått ett godkännande återkallat enligt 4 § första stycket 3–8 och grunden för återkallelsen finns kvar, eller

8. har fått ett godkännande återkallat enligt 4 § första stycket 9 inom två år efter det senaste missbrukstillfället.

Om det finns särskilda skäl, får en ansökan om F-skatt godkännas trots vad som föreskrivs i andra stycket.

4 §

Skatteverket ska återkalla ett godkännande för F-skatt om den som är godkänd

1. begär det,
2. inte kan antas bedriva näringsverksamhet i Sverige,
3. har meddelats näringsförbud,
4. har försatts i konkurs,

5. inte har redovisat skatter eller avgifter enligt denna lag i en utsträckning som inte är obetydlig,

6. inte har följt ett föreläggande om

a) att lämna inkomstdeklaration eller sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 §, eller,

b) att fullgöra sin uppgiftsskyldighet enligt 8 §,

7. inte har betalat skatter eller avgifter enligt denna lag eller motsvarande utländska skatter eller avgifter, till ett belopp som sammanlagt uppgår till ett halvt prisbasbelopp,

8. inte har följt ett beslut om återbetalning enligt 14 § lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete, eller

9. inom de senaste två åren har brutit mot villkor som har meddelats enligt 2 § eller på annat sätt har missbrukat ett godkännande och därigenom gett upphov till fara för att skatter eller avgifter undandras och missbruket inte är obetydligt.

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket avstå från återkallelse enligt första stycket 3–9.

6. inte har följt ett föreläggande om

a) att lämna inkomstdeklaration eller sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 *eller 6 a* §, eller,

b) att fullgöra sin uppgiftsskyldighet enligt 8 §,

8. inte har följt ett beslut om återbetalning enligt 14 § lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete *eller enligt 13 § lagen (2020:1066) om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik*, eller

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2025.

2. Bestämmelserna i 9 kap. 3 § andra stycket 4 och 4 § första stycket 6 i den nya lydelsen tillämpas inte när föreläggandet avser särskilda uppgifter som skulle ha lämnats före ikraftträdandet.

3. Bestämmelsen i 9 kap. 4 § första stycket 8 tillämpas inte när beslutet om återbetalning enligt 13 § lagen (2020:1066) om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik har meddelats före ikraftträdandet.

3 Bakgrund och gällande rätt

3.1 Närmare om F-skattesystemet

Preliminär skatt ska betalas för beskattningsåret med belopp som så nära som möjligt motsvarar den slutliga skatten. Den preliminära skatten betalas antingen genom skatteavdrag som A-skatt eller enligt särskild debitering som F-skatt eller särskild A-skatt.

Den som bedriver eller avser att bedriva näringsverksamhet i Sverige kan godkännas för F-skatt. Ett godkännande för F-skatt innebär att det är personen själv som ansvarar för att betala in sin preliminära skatt och sina socialavgifter. Ett godkännande för F-skatt för en fysisk person kan förenas med villkoret att det bara får åberopas i innehavarens näringsverksamhet, vilket kallas FA-skatt. Om en fysisk person är godkänd för FA-skatt ska arbetsgivaren betala in preliminärskatt och arbetsgivaravgifter på lönen till Skatteverket. Det är dock den fysiska personen som är ansvarig för att betala in preliminärskatt och egenavgifter på ersättning för arbete som utförts i näringsverksamheten. Sedan F-skattesystemet infördes är det i princip Skatteverkets beslut om godkännande för F-skatt och åberopande av detsamma som är avgörande för vem som ska betala socialavgifter för ersättning för arbete.

Bestämmelserna om godkännande för F-skatt återfinns i 9 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. En ansökan ska inte godkännas, och ett godkännande för F-skatt ska återkallas, t.ex. om det finns skäligen anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas. Detsamma gäller om den som är godkänd eller ansöker om F-skatt inte har följt ett föreläggande om att lämna inkomstdeklaration eller sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 § SFL. Det finns inte någon återkallelsegrund om särskilda uppgifter som ska lämnas av utländska företag utan fast driftställe i Sverige enligt 33 kap. 6 a § SFL inte har lämnats (se avsnitt 3.3.4).

I budgetpropositionen för 2025 (prop. 2024/25:1) föreslås bl.a. att ett nytt hinder för godkännande, och en ny grund för återkallelse, införs för den som inte har följt ett beslut om återbetalning enligt lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete. Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2025. Någon motsvarande bestämmelse för den som inte har följt ett beslut om återbetalning enligt lagen (2020:1066) om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik, här kallad förfarandelagen, föreslogs inte i budgetpropositionen då beredningsunderlag saknades för en sådan regeländring (se prop. 2024/25:1, s. 380).

3.2 Systemet med skattereduktion för installation av grön teknik

Den som köper installation av grön teknik kan under vissa villkor få skattereduktion enligt 67 kap. 36 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Bestämmelser om förfarandet finns i förfarandelagen.

Förfarandelagen bygger till stor del på lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete.

Vid installation av grön teknik utgörs underlaget av utgifter för material och arbete. Utföraren får, med vissa begränsningar, begära utbetalning från Skatteverket med ett belopp som motsvarar mellanskillnaden mellan den debiterade ersättningen för installation av grön teknik inklusive mervärdesskatt och köparens faktiska betalning för installationen till utföraren före begäran om utbetalning (7 § förfarandelagen). Utbetalningens storlek motsvarar köparens skattelättnad och tillgodoräknas köparen som preliminär skattereduktion. Om Skatteverket har betalat ut ett belopp utan att mottagaren har varit berättigad till det ska Skatteverket snarast besluta att det felaktigt utbetalda beloppet ska betalas tillbaka (13 § förfarandelagen). Beslut om återbetalning gäller omedelbart (22 § förfarandelagen). Om beloppet inte betalas tillbaka uppstår en obetald återbetalningsskuld.

Enligt förslag till ändring av 9 kap. 3 § första stycket 6 SFL, som föreslås träda i kraft den 1 januari 2025, anges att en ansökan om godkännande för F-skatt inte ska godkännas om den sökande eller någon som ska prövas enligt 9 kap. 5–7 §§ SFL inte har följt ett beslut om återbetalning enligt 14 § lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete (se prop. 2024/25:1, avsnitt 12.22.10). Detta innebär att det i såväl befintlig reglering som i de bestämmelser som träder i kraft den 1 januari 2025 inte finns någon grund som tar sikte på hinder för godkännande eller återkallelse av F-skatt för den som på felaktiga grunder mottagit utbetalningar från Skatteverket i samband med installation av grön teknik. Därmed kan den som medvetet missbrukar systemet för skattereduktion för installation av grön teknik eller som av annan anledning får en felaktig utbetalning och inte återbetalar beloppet fortsätta vara godkänd för F-skatt.

3.3 Särskilda uppgifter som ska lämnas av utländska företag utan fast driftställe i Sverige

3.3.1 Begränsat skattskyldig person och fast driftställe

En utländsk juridisk person är enligt 6 kap. 7 § IL begränsat skattskyldig i Sverige. Den som är begränsat skattskyldig är, enligt 6 kap. 11 § första stycket 1 IL, bl.a. skattskyldig för inkomst från ett fast driftställe i Sverige.

En fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige är, enligt 3 kap. 18 § första stycket 3 IL, skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från ett fast driftställe i Sverige.

Den svenska definitionen av fast driftställe finns i 2 kap. 29 § IL. Ett fast driftställe definieras enligt huvudregeln som en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Samtliga förutsättningar måste vara uppfyllda; det ska finnas en särskild plats för affärsverksamheten, platsen ska användas stadigvarande och affärsverksamhet ska helt eller delvis bedrivas från platsen. Bestämmelserna i inkomstskattelagen och i skatteavtalen innebär normalt att en verksamhet i normalfallet anses som stadigvarande när den sträcker sig över en tidsperiod om sex månader.

3.3.2 Skatteavdrag från ersättning för arbete

I samband med att det s.k. ekonomiska arbetsgivarbegreppet infördes den 1 januari 2021 (prop. 2019/20:190), ändrades även bestämmelserna om skatteavdrag från ersättning för arbete. Ändringen av 10 kap. 6 § SFL innebär att såväl svenska som utländska utbetalare numera är skyldiga att göra skatteavdrag från ersättning för arbete när mottagaren är ett utländskt företag som bedriver verksamhet i Sverige, även om det utländska företaget inte har ett s.k. fast driftställe här. Det som är avgörande för om skatteavdrag ska göras från ersättningen för arbetet är numera om mottagaren är godkänd för F-skatt eller inte. Om mottagaren är godkänd för F-skatt är det mottagaren som är ansvarig för att skatteavdrag görs, inte den som betalar ut ersättningen.

Utländska företag som inte hade fast driftställe i Sverige och som saknade godkännande för F-skatt kunde före den 1 januari 2021 ta emot ersättning för arbete utan att utbetalare var skyldig att göra skatteavdrag, eftersom de dåvarande bestämmelserna i skatteförfarandelagen innebar att undantag förelåg avseende utbetalarens skyldighet att göra skatteavdrag från ersättning för arbete när mottagaren var begränsat skattskyldig i Sverige. Syftet med att slopa undantagen var att skapa konkurrensneutrala regler. Slopan det av undantaget innebär att samma regler om skatteavdrag numera gäller för samtliga utbetalare och mottagare. Ett godkännande för F-skatt har därför samma betydelse för ett begränsat skattskyldigt företag i utlandet som tillfälligt bedriver verksamhet i Sverige, som för ett företag som hör hemma i Sverige.

Bestämmelserna om godkännande för F-skatt tillämpas således numera på samma sätt, och har samma betydelse, för alla utbetalare och mottagare av ersättning för arbete. Ändringen har medfört att antalet utländska företag som ansöker om godkännande för F-skatt, på grund av att företaget tillfälligt ska bedriva verksamhet i Sverige, har ökat. Den övervägande delen av de omkring 9 000 utländska fysiska eller juridiska personer som är godkända för F-skatt och som har uppgett att de inte bedriver verksamhet från ett fast driftsställe i Sverige, har godkänts för F-skatt under 2022 eller senare.

3.3.3 Skyldighet att lämna inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter för begränsat skattskyldiga fysiska eller juridiska personer

En begränsat skattskyldig utländsk juridisk eller fysisk person som bedriver affärsverksamhet från ett fast driftställe i Sverige är skyldig att lämna inkomstdeklaration om den skattepliktiga intäkten har uppgått till ett visst belopp (30 kap. 1 § 4 och 4 § 3 SFL).

Bestämmelserna i inkomstskattelagen och i skatteavtal innebär normalt att det utländska företaget inte är skattskyldigt i Sverige om verksamheten inte bedrivs från ett fast driftställe och pågår kortare tid än sex månader. Någon skyldighet att lämna inkomstdeklaration föreligger inte i det fallet.

Den 1 januari 2021 infördes en skyldighet för utländska företag som bedriver verksamhet i Sverige men inte lämnar inkomstdeklaration, att i vissa fall lämna särskilda uppgifter för bedömning av skattskyldigheten

enligt inkomstskattelagen. Lagstiftaren ansåg det lämpligt att ett utländskt företag, som t.ex. har uppgett till Skatteverket att företaget bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige, i vissa fall lämnar uppgifter till Skatteverket om den bedrivna verksamheten efter beskattningsårets utgång (prop. 2019/20:190 s. 100).

Särskilda uppgifter ska lämnas till ledning för bedömning av skattskyldigheten enligt inkomstskattelagen för fysiska eller juridiska personer som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige (33 kap. 2 § 3 SFL). En fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska lämna särskilda uppgifter om vilken verksamhet som bedrivits i Sverige, under vilken tid verksamheten bedrivits i Sverige, och övriga förhållanden som behövs för bedömning av skattskyldigheten enligt inkomstskattelagen. Uppgiftsskyldighet gäller endast den som inte lämnar inkomstdeklaration och som är godkänd för F-skatt, ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete, eller är skyldig att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på en byggarbetsplats (33 kap. 6 a § SFL). Den särskilda uppgiften ska lämnas senast den sista dagen för inkomstdeklaration (33 kap. 10 § SFL). Det kan således finnas en koppling mellan registreringskyldigheten enligt 7 kap. SFL, ett godkännande för F-skatt och skyldigheten att lämna särskilda uppgifter för utländska företag.

3.3.4 Det finns inget hinder för godkännande eller möjlighet till återkallelse om särskilda uppgifter inte lämnats

Skatteverket har möjlighet att, med stöd av bestämmelserna i nuvarande 9 kap. 1 § andra stycket 3 c) och 4 § första stycket 2 SFL, inte godkänna en ansökan om F-skatt eller återkalla ett godkännande för F-skatt om den sökande eller den som är godkänd inte har följt ett föreläggande att lämna inkomstdeklaration eller sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 § SFL till ledning för beskattning, eller har lämnat eller godkänt så bristfälliga uppgifter att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattning. I budgetpropositionen för 2025 föreslås att detta regleras i 9 kap. 3 § första stycket 4 och 9 kap. 4 § första stycket 6 a) SFL (se prop. 2024/25:1, avsnitt 12.22).

Eftersom lagstöd saknas kan ett godkännande för F-skatt inte återkallas när ett utländskt företag, som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige, inte lämnar särskilda uppgifter för bedömning av skattskyldigheten enligt inkomstskattelagen trots att sådan skyldighet föreligger enligt 33 kap. 6 a § SFL. Lagstiftningen är alltså inte konsekvent utformad.

4 Godkännande eller återkallelse för den som inte betalat tillbaka felaktigt utbetalt belopp i samband med installation av grön teknik

Promemorians förslag: Ett nytt hinder för godkännande och en ny grund för återkallelse av F-skatt införs för den som inte har följt ett beslut om återbetalning enligt lagen om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik.

Skälen för promemorians förslag: I budgetpropositionen för 2025 (se prop. 2024/25:1, avsnitt 12.22.10) föreslår regeringen bl.a. att ett nytt hinder för godkännande, och en ny grund för återkallelse av F-skatt, införs för den som inte har följt ett beslut om återbetalning enligt lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete. Förslagen i budgetpropositionen bygger till stora delar på de förslag som F-skatteutredningen lämnade i sitt slutbetänkande (SOU 2019:31). Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2025.

Sedan F-skatteutredningen presenterade sitt slutbetänkande år 2019 har det införts ytterligare en skattereduktion baserad på fakturamodellen. Från och med 1 januari 2021 finns möjlighet att få skattereduktion för delar av kostnaden för arbete och material vid anlåtande av ett företag för installation av grön teknik. Förfarandet, som regleras i förfarandelagen, bygger på lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete t.ex. avseende användningen av fakturamodellen och möjligheten till återkrav.

Skatteverket fattar varje år ett stort antal beslut om återbetalning av felaktiga utbetalningar enligt fakturamodellen vid skattereduktion för installation av grön teknik. En relativt stor andel av dessa beslut följs inte (se avsnitt 7, Effekter för företag).

Då beredningsunderlag saknades, inom ramen för budgetpropositionen 2025, fanns det inte någon möjlighet att även införa en ny grund för godkännande och återkallelse som tar sikte på felaktiga utbetalningar i samband med skattereduktion för grön teknik. Samma överväganden som gör sig gällande avseende systemet med rot- och rutarbeten bör även göra sig gällande avseende skattereduktionen för grön teknik. Att motverka missbruk av systemet med skattereduktion för installation av grön teknik främjar förutsättningarna för att konkurrera på lika villkor. Det är därtill otillfredsställande att en så stor andel av återkraven inte betalas. Förfarandet för skattereduktionen för grön teknik bygger på förfarandet för skattereduktionen för rot- och rutarbeten, t.ex. avseende användningen av fakturamodellen och möjligheten till återkrav. En ny grund för godkännande och återkallelse, som tar sikte på felaktiga utbetalningar i samband med installation av grön teknik, bör därför införas. En sådan möjlighet är även ett effektivt verktyg i arbetet mot arbetslivskriminalitet vid arbeten med installation av grön teknik.

En inte oväsentlig effekt av förslaget är också att det bör komma att fungera som ett mildt påtryckningsmedel för att öka regelefterlevnaden. En ökad regelefterlevnad är viktig eftersom närmare två procent av besluten om återbetalning avseende installation av grön teknik inte följs (2023).

Bestämmelser som kan leda till ökad regelefterlevnad är dessutom viktiga för acceptansen av systemet i stort. Ett nytt hinder för godkännande respektive grund för återkallelse för den som inte betalar tillbaka ett återkrav av felaktiga utbetalningar i samband med installation av grön teknik är därför motiverad även om motsvarande inte gäller vid andra felaktiga utbetalningar av ersättningar och bidrag från välfärdssystemet eller andra skattefinansierade eller skattesubventionerade system. Den nya grunden bör knytas till när ett beslut om återbetalning av en felaktig betalning inte följs.

Ett godkännande för F-skatt bör kunna återkallas redan när återbetalning inte sker, eftersom det är viktigt att snabbt kunna agera mot påkommet fusk och missbruk. Det är dock viktigt att en utförare får sin sak prövad innan en återkallelse sker i de fall det råder oklarheter om tillämpningen av bestämmelserna om skattereduktion för installation av grön teknik. I dessa fall skulle dock sådana omständigheter kunna utgöra särskilda skäl mot att återkalla godkännandet. Det gäller även för det fall att ett återbetalningsbeslut baseras på uppgifter som kunden ansvarar för, om det gäller en oklar rättsfråga eller om Skatteverket har brustit i sin handläggning. I sin bedömning avseende F-skattgodkännandet bör Skatteverket även kunna ta i beaktande om den återbetalningsskyldige t.ex. har medgettts anstånd med återbetalningen enligt 23 § förfarandelagen. På så sätt tillvaratas den enskildes rättssäkerhet i dessa avseenden.

Sammanfattningsvis bör hinder för godkännande och grund för återkallelse föreligga när ett beslut om återbetalning avseende installation av grön teknik är fattat och den som ansöker om godkännande eller är godkänd ändå inte följer beslutet. En sådan utformning är förenat med nödvändiga rättssäkerhetsgarantier för den enskilde och uppfyller kraven på en tydlig och förutsebar reglering.

Om arbetet utförts utomlands och utföraren inte har bedrivit någon näringsverksamhet i Sverige kan även utbetalningar ske till en utförare som inte är godkänd för F-skatt (67 kap. 43 § IL). Med hänsyn till att ett krav på återbetalning därför också kan drabba den som inte redan varit godkänd för F-skatt bör ett särskilt hinder vid ansökan motsvarande det vid återkallelse också införas.

Lagförslag

Förslaget medför att 9 kap. 3 § andra stycket 6 SFL och 9 kap. 4 § första stycket 8 SFL ändras.

5 Godkännande eller återkallelse när särskilda uppgifter inte lämnats av utländska företag som bedriver verksamhet i Sverige

Promemorians förslag: En ansökan om F-skatt ska inte godkännas och ett godkännande av F-skatt ska kunna återkallas, om den sökande eller den som är godkänd för F-skatt inte har följt ett föreläggande att lämna särskilda uppgifter eller har lämnat eller godkänt så bristfälliga uppgifter att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för bedömning av skattskyldigheten enligt inkomstskattelagen.

Skälen för promemorians förslag

Det bör införas bestämmelser om hinder för godkännande och grund för återkallelse

Ett godkännande för F-skatt är en viktig komponent för att skapa goda villkor för att starta, driva och utveckla företag. När ett sådant godkännande missbrukas leder det till osund konkurrens och påverkar företagsklimatet negativt. Goda villkor för företagande är centralt för ekonomisk tillväxt. Uppgifter i Skatteverkets databaser används även ofta av såväl andra myndigheter som av privata aktörer vid beslutsfattande och det är därför viktigt att en uppgift om godkännande för F-skatt i Skatteverkets databaser speglar verkliga förhållanden (se prop. 2024/25:1, avsnitt 12.22.3)

Som framgår av avsnitt 3.3.2 har antalet utländska företag som ansöker om godkännande för F-skatt ökat på grund av de ändrade reglerna om skatteavdrag från ersättning för arbete. Det förekommer att utländska företag som ansöker om godkännande för F-skatt uppger både vid vilken tidpunkt arbetet i Sverige ska påbörjas och avslutas i ansökan, t.ex. om företaget ska bedriva ett byggprojekt eller hyra ut personal för en viss period. Eftersom godkännande för F-skatt gäller tills vidare kan dock Skatteverket, enligt befintliga bestämmelser i 9 kap. SFL, inte besluta om att tidsbegränsa godkännandet. I budgetpropositionen för 2025 föreslås att ett godkännande för F-skatt kan tidsbegränsas om den sökande begär det (se prop. 2024/25:1, avsnitt 12.22.4).

Företag ansöker normalt om avregistrering som arbetsgivare och för mervärdesskatt när verksamheten upphör, för att fortsatt inte behöva lämna skattedeklarationer. Det finns dock inte någon automatisk koppling mellan avregistreringen som arbetsgivare eller för mervärdesskatt, och att godkännandet för F-skatt ska återkallas. Godkännandet för F-skatt kan därför fortsatt gälla även efter den tidpunkt då företaget har uppgivit att verksamheten i Sverige ska ha upphört och när företaget inte längre av annan anledning är registrerat hos Skatteverket.

Skatteverket ska återkalla ett godkännande för F-skatt om innehavaren begär det (9 kap. 4 § första stycket 1 SFL). Någon kommunikation eller liknande med den som är godkänd för F-skatten krävs normalt inte, eftersom Skatteverket fattar beslut i enlighet med dennes begäran.

Skatteverket kan också återkalla godkännandet för F-skatt om det finns skäl原因 att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas (9 kap. 1 § andra stycket 1 och 4 § första stycket 2 SFL).

Ett godkännande för F-skatt kan därför återkallas om näringsidkaren inte längre ska bedriva näringsverksamhet (prop. 1991/92:112 s. 124). Det är Skatteverket som ska göra sannolikt att det finns en grund för att återkalla godkännandet, i det här fallet att näringsverksamheten varken bedrivs eller kommer att bedrivas. Det är normalt sett betydligt svårare för Skatteverket att kontakta ett företags företrädare om företaget är beläget i ett annat land än Sverige. Enligt uppgift från Skatteverket är det vanligt förekommande att utländska företag inte svarar på förfrågningar från Skatteverket, eller att Skatteverkets brev kommer i retur. Svårigheterna med att kommunicera med utländska företag innebär därför att bestämmelsen i 9 kap. 1 § andra stycket 1 SFL, om att godkännandet för F-skatt kan återkallas om det finns en skäl原因 att anta att näringsverksamheten varken bedrivs eller kommer att bedrivas, är svår att tillämpa i förhållande till utländska företag som är godkända för F-skatt.

Som framgår av avsnitt 3.3.4 kan Skatteverket med stöd av 9 kap. 1 § andra stycket 3 c och 4 § första stycket 2 SFL återkalla ett godkännande för F-skatt om näringsidkaren inte lämnar inkomstdeklaration eller sådana särskilda uppgifter som ska lämnas enligt 33 kap. 6 § SFL. Bestämmelsen kan dock inte tillämpas om näringsidkaren inte lämnar sådana särskilda uppgifter som ska lämnas enligt 33 kap. 6 a § SFL. Skatteverket får förelägga den som inte är skyldig att lämna deklaration att göra det (37 kap. 4 § SFL). För att deklarationsskyldigheten ska kunna uppstå till följd av ett sådant föreläggande krävs det att Skatteverket visar att den som förelagts har tagit del av föreläggandet (RÅ 1988 not 62). Eftersom den som förelagts i ett sådant fall befinner sig i utlandet är det svårt för Skatteverket att bevisa att denna har nåtts av föreläggandet och därmed är skyldig att lämna inkomstdeklaration. Återkallelsegrunden i 9 kap. 1 § andra stycket 3 c) och 4 § första stycket 2 SFL kan därför i princip inte användas i förhållande till ett utländskt företag som inte lämnar särskilda uppgifter enligt 33 kap. 6 a § SFL, även om Skatteverket meddelar ett föreläggande med stöd av 37 kap. 4 § SFL.

De övriga återkallelsegrunderna i 9 kap. 1 § andra stycket och 4 § första stycket 2 SFL kan normalt sett inte heller tillämpas som grund för återkallelsen av ett godkännande för F-skatt när ett utländskt företag inte lämnar sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 a § SFL. Någon återkallelsegrund med avseende på dessa situationer har inte heller föreslagits i budgetpropositionen för 2025. Avsaknaden av en tillämplig återkallelsegrund för utländska företag innebär sammantaget att ett utländskt företag, som inte lämnar särskilda uppgifter enligt 33 kap. 6 a § SFL, kommer att vara godkänt för F-skatt tills företaget själv begär att godkännandet ska återkallas.

Hur ska de nya bestämmelserna utformas?

Skatteverket bör ha möjlighet att inte godkänna en ansökan om godkännande för F-skatt, eller återkalla ett godkännande för F-skatt om ett utländskt företag inte lämnar sådana särskilda uppgifter som ska lämnas

för bedömningen av skattskyldigheten enligt inkomstskattelagen, dvs. att företaget inte fullgör den skyldighet som föreligger enligt 33 kap. 6 a § SFL. För att Skatteverket inte ska kunna godkänna en ansökan om F-skatt, eller återkalla ett godkännande för F-skatt, för ett företag som inte lämnar sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 a § SFL krävs att en ny grund för hinder för godkännande och en ny grund för återkallelse av godkännandet för F-skatt införs. Den nya grunden bör kunna tillämpas i de fall ett utländskt företag inte lämnar särskilda uppgifter för bedömning av skattskyldigheten enligt inkomstskattelagen, oavsett om företaget bedriver verksamhet här eller verkar ha upphört med sin verksamhet här. Införandet av den nya grunden innebär att utländska företag, som inte har fast driftställe i Sverige och som inte uppfyller sin uppgiftsskyldighet enligt 33 kap. 6 a § SFL, behandlas på samma sätt som ett svenskt företag eller ett utländskt företag som har fast driftställe här och som inte lämnar en inkomstdeklaration. Införandet av en sådan grund leder till enklare och rättvisare regler och innebär att lagstiftningen blir konkurrensneutral.

De nya bestämmelserna bör utformas på liknande sätt som de i budgetpropositionen för 2025 föreslagna bestämmelserna 9 kap. 3 § andra stycket 4 och 9 kap. 4 § första stycket 6 a SFL (nuvarande 9 kap. 1 § andra stycket 3 c SFL). Bestämmelserna bör därför omfatta både den omständligheten att den uppgiftsskyldige inte har följt ett föreläggande att lämna sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 a § SFL, eller har lämnat eller godkänt så bristfälliga uppgifter att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för bedömning av skattskyldigheten enligt inkomstskattelagen för fysiska eller juridiska personer som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige. Det bör i punkterna, i förhållande till nuvarande bestämmelse 9 kap. 1 § andra stycket 3 c SFL, inte finnas någon motsvarande skrivning till ”eller har lämnat eller godkänt så bristfälliga uppgifter att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattning”, då det får anses ligga i ett fullgörande av uppgiftsskyldigheten.

För att uppgifterna ska anses vara så bristfälliga att hinder för godkännande ska anses föreligga eller godkännandet för F-skatt ska kunna återkallas bör bristerna vara så grava och uppenbara att Skatteverket inte kan påbörja en meningsfull granskning. Väsentliga uppgifter måste saknas som är av betydelse för bedömningen av skattskyldigheten enligt inkomstskattelagen och bristerna måste vara uppenbara (jfr 48 kap. 2 § SFL och Skatteverkets ställningstagande Förseningsavgift vid bristfälliga uppgifter i inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter, den 13 april 2015, dnr 131 200976-15/111). I normalfallet kommer den föreslagna återkallelsegrunden att tillämpas. Om ett utländskt företag som tidigare har bedrivit verksamhet i Sverige men inte har lämnat sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 a § SFL ansöker om godkännande för F-skatt på nytt, bör den nya grunden tillämpas vid bedömningen av om ansökan om F-skatt ska godkännas.

Ett utländskt företag som ska göra skatteavdrag från ersättning för arbete eller som är skyldig att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på en byggarbetsplats, är skyldigt att lämna sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 a § SFL. Den nya grunden att särskilda uppgifter inte lämnats bör därför även tillämpas om ett företag

som inte har lämnat sådana särskilda uppgifter ansöker om godkännande för F-skatt.

När ska Skatteverket inte godkänna en ansökan om F-skatt och när ska ett godkännande återkallas?

Promemorians förslag innebär att Skatteverket inte ska godkänna en ansökan om F-skatt och ska kunna återkalla ett godkännande för F-skatt om det utländska företaget inte har följt ett föreläggande att lämna sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 a § SFL. Befintliga bestämmelser i 37 kap. SFL ska tillämpas när Skatteverket förelägger det utländska företaget att lämna sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 a § SFL.

Skatteverket får förelägga den som inte har fullgjort sin uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. SFL att fullgöra skyldigheten (37 kap. 2 § första stycket SFL). Ett sådant föreläggande kan sändas som ett frankerat brev, utan krav på mottagningsbevis eller liknande. Enligt Skatteverkets rutiner behandlas ett brev som kommer i retur som att det inte har nått mottagaren. Skatteverket eftersöker i dessa fall mottagarens adress och skickar ut brevet på nytt. Om brevet inte kommer i retur förutsätts det ha nått mottagaren.

Tidpunkten för att lämna särskilda uppgifter avgör i praktiken när Skatteverket som tidigast kan förelägga det utländska företaget att ge in särskilda uppgifter för bedömningen av skattskyldigheten. Särskilda uppgifter enligt 33 kap. 6 a § SFL ska ha kommit in till Skatteverket senast den sista dagen för inkomstdeklarationen. Detta framgår av 33 kap. 10 § SFL. Tidpunkten för att lämna inkomstdeklarationen, och därmed också den särskilda uppgiften, varierar beroende på om den som ska lämna deklarationen är en fysisk eller juridisk person. För juridiska personer varierar också deklarationstidpunkten beroende på när beskattningsåret går ut och om deklarationen lämnas elektroniskt eller på papper. Tidpunkterna regleras i 32 kap. 1 och 2 §§ SFL.

Skatteverket bör ha möjlighet att godkänna en ansökan om F-skatt, och godkännandet för F-skatt bör inte kunna återkallas, om det utländska företaget lämnar de särskilda uppgifterna som avses i 33 kap. 6 a § SFL. Om det utländska företaget har anstånd med att lämna sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 a § SFL, får godkännandet för F-skatt inte återkallas under den tid som anståndet gäller. Det bör i dessa fall även vara möjligt att godkänna en ansökan om godkännande för F-skatt.

Ett godkännande för F-skatt bör inte kunna återkallas om Skatteverket, med stöd av 33 kap. 6 b § SFL, har beslutat om undantag från skyldigheten att lämna sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 a § SFL. Bestämmelsen om undantag från skyldigheten att lämna särskilda uppgifter tillämpas normalt om den som innehar godkännandet för F-skatt är ett utländskt universitet eller lärosäte. Bestämmelsen tillämpas normalt inte för utländska företag som bedriver tidsbegränsad näringsverksamhet i Sverige.

Skatteverket bör ha möjlighet att godkänna en ansökan om F-skatt, och ett godkännande för F-skatt bör inte heller återkallas, om särskilda skäl föreligger. Vad som kan anses utgöra särskilda skäl får bedömas från fall till fall.

Förslaget medför att 9 kap. 3 § andra stycket 4 SFL och 9 kap. 4 § första stycket 6 a SFL ändras.

6 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Promemorians förslag: Ändringarna i skatteförfarandelagen ska träda i kraft den 1 juli 2025.

De nya bestämmelserna om hinder för godkännande eller återkallelse i den nya lydelsen tillämpas inte när föreläggandet avser särskilda uppgifter som skulle ha lämnats före ikraftträdandet.

Den nya bestämmelsen om återkallelse på grunden att den enskilde inte följt ett beslut om återbetalning enligt lagen om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik ska inte tillämpas för återbetalningar som har meddelats före ikraftträdandet.

Skälen för förslaget: Med hänsyn till att det övergripande syftet med ändringarna är att minska skattefusk och skatteundandragande samt att bättre bidra till konkurrens på lika villkor, bör ändringarna i skatteförfarandelagen träda i kraft så snart som möjligt. Bestämmelserna i skatteförfarandelagen bör därför träda i kraft den 1 juli 2025.

De nya bestämmelserna om hinder för godkännande eller återkallelse i den nya lydelsen tillämpas inte när föreläggandet avser särskilda uppgifter som skulle ha lämnats före ikraftträdandet.

Fysiska personer ska lämna särskilda uppgifter enligt 33 kap. 6 a § SFL senast den 2 maj året efter utgången av det beskattningsår som uppgifterna gäller (32 kap. 1 § och 33 kap. 10 § SFL). Om inlämningsdagen är en lördag, söndag eller annan allmän helgdag så flyttas inlämningsdagen till närmast följande vardag. Det innebär att bestämmelserna för fysiska personer tillämpas först avseende särskilda uppgifter som ska lämnas för beskattningsår 2025, då dessa ska lämnas senast den 4 maj 2026 (eftersom den 2 maj 2026 infaller på en lördag).

Juridiska personer ska lämna särskilda uppgifter enligt 33 kap. 6 a § SFL senast den sista dagen för inlämnandet av inkomstdeklaration enligt 32 kap. 2 § SFL (33 kap. 10 § SFL). I skatteförfarandelagen finns fyra olika deklarationstidpunkter. Vilken deklarationstidpunkt som är aktuell för en viss juridisk person, och som därmed aktualiseras för inlämnandet av särskilda uppgifter enligt 33 kap. 6 a § SFL, beror på vilket beskattningsår som den juridiska personen har. Juridiska personer vars beskattningsår slutar under september–december 2024 ska lämna särskilda uppgifter senast den 1 juli 2025. Den som lämnar särskilda uppgifter elektroniskt får lämna dessa en månad senare. De nya bestämmelserna om hinder för godkännande eller återkallelse på den grunden att särskilda uppgifter inte lämnats kan således tillämpas första gången avseende juridiska personer vars beskattningsår slutar under september–december 2024. Det beror på

att dessa juridiska personer ska lämna särskilda uppgifter enligt 33 kap. 6 a § SFL efter det föreslagna ikraftträdandet.

Förslaget att införa en ny grund för återkallelse i 9 kap. 4 § första stycket 8 SFL, när den som är godkänd inte har följt ett beslut om återbetalning enligt 13 § förfarandelagen, medför ett behov av övergångsbestämmelse. Bestämmelsen bör inte tillämpas när en återbetalning har beslutats före ikraftträdandet.

7 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för förslagets effekter i den omfattning som bedöms lämpligt i det aktuella lagstiftningsärendet och med beaktande av förordningen (2024:183) om konsekvensutredningar.

Konsekvenserna beskrivs separat för respektive förslag om hinder för godkännande av F-skatt och grund för återkallelse. Det första förslaget gäller personer som inte betalat tillbaka felaktigt utbetalt belopp i samband med installation av grön teknik. Det andra gäller utländska företag som inte lämnat särskild uppgift.

Bakgrund

Förslaget om att införa ett nytt hinder för godkännande och en ny grund för återkallelse av F-skatt, för den som inte återbetalat felaktigt utbetalt belopp för installation av grön teknik, är en komplettering till förslagen i budgetpropositionen för 2025 om förändringar på F-skattens område.

Förslaget om att införa ett nytt hinder för godkännande och en ny grund för återkallelse av F-skatt för utländska företag är en komplettering till regler som infördes den 1 januari 2021 rörande utländska företag. Från den tidpunkten infördes nya regler som medför att Skatteverket har bättre möjligheter att kontrollera utländska företag som bedriver verksamhet tillfälligt i Sverige. Dessa möjligheter uppstod som en följd av att det infördes nya krav på både utländska företag utan fast driftställe i Sverige och på företag som betalar ersättning till sådana företag. Företag utan fast driftställe är från denna tidpunkt skyldiga att lämna särskild uppgift. Samtidigt infördes en skyldighet för den som betalar ersättning till ett sådant företag att göra skatteavdrag. Sådan skyldighet finns dock inte om mottagaren har F-skatt. Motivet för att införa kravet på att lämna särskild uppgift var att ge Skatteverket mer och bättre information för att avgöra om utländska företag är skattskyldiga i Sverige eller inte.

Offentligfinansiella effekter

Förslaget om att införa ett nytt hinder för godkännande och en ny grund för återkallelse av F-skatt, för den som inte återbetalat felaktigt utbetalt belopp för installation av grön teknik, skapar ett påtryckningsmedel som ökar regelefterlevnaden. Beloppens storlek är dock sådana att den offentligfinansiella effekten bedöms vara försumbar.

Förslaget om att införa ett nytt hinder för godkännande och en ny grund för återkallelse av F-skatt för utländska företag har ingen direkt offentlig-

finansiell effekt. Den direkta konsekvensen av en återkallelse av F-skatt är att skyldigheten att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter övergår till köparen av tjänsten. Om så skulle ske påverkas således inte storleken på de skatter och avgifter som ska redovisas och betalas i sig. Möjligheten att återkalla F-skatt har dock det bakomliggande syftet att effektivisera de åtgärder som infördes den 1 januari 2021, som medförde att Skatteverket får bättre möjligheter att kontrollera utländska företag utan fast driftsställe i Sverige. Något som i förlängningen minskar skattefelet och ökar skatteintäkterna. Eftersom det nu aktuella förslaget är att betrakta som en justering av åtgärder som redan införts, och vars effekter beaktades vid införandet, uppstår inte någon ytterligare offentligfinansiell effekt.

Effekter för företag

Berörda företag

Förslaget om hinder för godkännande och en ny grund för återkallelse i samband med utebliven återbetalning av utbetalning vid installation av grön teknik berör ett litet antal företag direkt. Direkt berörda företag är de som får F-skatten återkallad på grund av utebliven återbetalning. Enligt uppgifter från Skatteverket uppgick antalet återkrav till cirka 750 år 2023. Av det totala beloppet som återkrävdes betalades inte cirka 2 procent. Om antalet företag står i proportion till det samlade beloppet som återkrävts men inte återbetalats innebär det att cirka 15 företag ($750 \cdot 0,02 = 15$) hade fått F-skatten återkallad om förslaget om återkallelse hade gällt år 2023. Antalet direkt berörda kan därmed uppskattas till cirka 15. Indirekt berörs alla företag som installerar grön teknik och som genom förslaget inte kommer att behöva konkurrera med företag som inte hanterar skatte-reduktionen på ett korrekt sätt.

Förslaget om att införa ett nytt hinder för godkännande och en ny grund för återkallelse av F-skatt för utländska företag har inte någon direkt påverkan på företag som uppfyller sin skyldighet att lämna särskild uppgift. De företag som direkt berörs är därmed företag som inte uppfyller de skyldigheter som åligger alla företag. Enligt uppgifter från Skatteverket finns för närvarande cirka 9 000 utländska fysiska eller juridiska personer som är godkända för F-skatt och som har uppgett att de inte bedriver verksamhet från ett fast driftsställe i Sverige. Av de företag som skulle ha lämnat särskild uppgift under 2022 och 2023 är det cirka 40 procent som inte gjort så. Därmed kan antalet direkt berörda företag uppskattas till cirka 3 600 ($9\,000 \cdot 0,4 = 3\,600$).

Företag som betalar ersättning till utländska företag berörs inte av förslaget. Så länge den som tar emot ersättningen är godkänd för F-skatt, antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut, finns ingen skyldighet för utbetalaren att göra skatteavdrag.

Eftersom förslagen inte direkt påverkar företag som följer regelverket är det inte relevant att redovisa statistik över bransch och storlek. Samtidigt innebär det att små företag heller inte påverkas särskilt.

Administrativa kostnader

Förslagen innebär inte någon förändring av de grundläggande skyldigheter som åligger alla företag och medför därmed ingen ökning av den

administrativa bördan. Inget av förslagen påverkar de administrativa kostnaderna för de företag som uppfyller sina skyldigheter att återbetala felaktiga utbetalningar i samband med installation av grön teknik eller de utländska företag som följer reglerna och lämnar särskild uppgift.

Konkurrens

Förslaget som kopplar F-skatten till återkrav av felaktiga utbetalningar vid installation av grön teknik medför att det blir svårare att vinna konkurrensfördelar genom att missbruka skattereduktionen.

Förslaget om ett nytt hinder för godkännande och grund för återkallelse av F-skatt för utländska företag medför att konkurrensförhållandena mellan svenska och utländska företag blir mer likformiga. Konsekvenserna för utländska företag av att inte lämna särskild uppgift blir desamma som de är för svenska företag som inte lämnar inkomstdeklaration.

Effekter för enskilda

Enskilda personer som medgivits skattereduktion för installation av grön teknik påverkas inte av förslaget, eftersom det inte innebär någon ändring av reglerna i sig.

Enskilda personer som betalar ut ersättning till ett utländskt företag påverkas inte av den föreslagna återkallelsegrunden för F-skatt. Skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning för arbete påverkas inte. Fortsatt gäller att utbetalaren inte är skyldig att göra skatteavdrag från ersättningen för arbetet om den som tar emot ersättningen är godkänd för F-skatt, antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut.

Effekter för statliga myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna

För Skatteverket medför förslagen att det behöver göras ändringar i interna och externa informationskällor. Dessa förändringar kommer att ingå i den anpassning som årligen görs med anledning av ny eller förändrad lagstiftning. Några större informationsinsatser bedöms inte behöva göras. Eventuella tillkommande kostnader kan hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Förslaget om ett nytt hinder för godkännande och ny grund för återkallelse av F-skatt för utländska företag medför ökade möjligheter till effektivisering för Skatteverket. Nuvarande regelverk innebär att det är betydligt mer resurskrävande och osäkert att återkalla F-skatt i fall där särskild uppgift inte lämnas. Innan återkallelse kan göras måste Skatteverket förelägga det utländska företaget, som inte inkommer med särskild uppgift, att i stället inkomma med inkomstdeklaration. För att Skatteverket ska kunna använda återkallad F-skatt som påtryckningsmedel måste det kunna visas att behörig företrädare tagit del av föreläggandet. Något som kan vara särskilt svårt och osäkert när företaget och dess företrädare befinner sig utomlands.

Skatteverket uppger att den effektiva tidsåtgången för utredningar som beskrivs ovan är åtta timmar. Den föreslagna ändringen innebär att återkallelse av ett godkännande för F-skatt kan ske om ett föreläggande att

lämna särskilda uppgifter inte efterkoms. Effektiv tid för en sådan utredning uppskattas till 0,75 timme. Beräknat på en kostnad per timme om 360 kronor innebär det att en effektivitetsvinst per ärende blir drygt 2 600 kronor.

När det gäller det totala antalet ärenden har det inte varit möjligt för Skatteverket att ta fram någon uppgift eller göra en rimlig uppskattning. Därför är det heller inte möjligt att uppskatta den direkta ekonomiska effekten av förslaget. Det går dock att konstatera att, utöver effektivisering, bedöms förslaget medföra att kvaliteten i beskattningsdatabasen förbättras så att de uppgifter som finns registrerade hos Skatteverket i högre grad speglar verkliga förhållanden.

Förslagen bedöms inte märkbart påverka antalet mål i de allmänna förvaltningsdomstolarna. Förslagen bedöms inte heller påverka andra myndigheter.

Förslagets förenlighet med regeringsformen och EU-rätten

Regeringsformen

Rätten att bedriva näringsverksamhet stadgas i 2 kap. 17 § regeringsformen och innebär att begränsningar i rätten att driva näring eller utöva yrke endast får införas för att skydda angelägna allmänna intressen och aldrig enbart i syfte att ekonomiskt gynna vissa personer eller företag. Det innebär att alla regleringar på närings- och yrkesfrihetens område ska vara generella på så sätt att alla ska ha möjlighet att konkurrera på lika villkor under förutsättning att de i övrigt uppfyller de krav som kan ställas upp för just det yrket eller den näringsgrenen. Under dessa förutsättningar ska bestämmelsen förhindra att någon enskild ekonomiskt ska få gynnas på någon annans bekostnad. F-skattesystemet innebär att personer som uppfyller vissa förutsättningar kan godkännas för F-skatt och något principiellt hinder mot den nuvarande ordningen finns inte.

Förslagen i promemorian medför bättre förutsättningar för att säkerställa att det nuvarande systemet inte kringgås eller missbrukas och leder inte till någon skillnad mot dagens ordning vad gäller möjligheterna att bedriva näringsverksamhet med ett godkännande för F-skatt. Något principiellt hinder mot förslagen kan därmed inte anses föreligga. Högre krav på skötsamhet ställs på den som inte återbetalar felaktigt utbetalade belopp i samband med installation av grön teknik och när särskilda uppgifter inte lämnats av utländska företag som bedriver verksamhet i Sverige. Förslagen innebär en utvidgning i förhållande till det nuvarande regelverket på så sätt att personer som inte uppfyller de föreslagna kraven inte kan bli godkända för F-skatt. För att förslagen ska ses som en inskränkning i näringsfriheten måste det i begreppet näringsfrihet anses ingå någon form av rätt till att vara godkänd för F-skatt, som skulle inskränkas genom förslagen. Någon sådan rätt finns inte enligt den nuvarande ordningen. I stället får den som önskar vara godkänd för F-skatt inom ramen för en prövning förhålla sig till de krav som ställs. Förslagen i promemorian innebär inte någon ändring i det avseendet. Även om förslagen skulle ses som en inskränkning är ändringarna motiverade med hänsyn till det angelägna allmänna intresset av en effektiv skattekontroll av samtliga näringsidkare som tilldelas F-skatt. Kontrollen motverkar illojal konkurrens och bidrar till att förtroendet för skattesystemet kan

upprätthållas. Det är här viktigt att notera att förslagen är avgränsade till de personer som ansöker om att bli eller är godkända för F-skatt. Förslagen påverkar således inte de personer som bedriver näringsverksamhet utan att vara godkända för F-skatt. Utformningen av förslagen är därtill avsedda att träffa de aktörer som inte sköter sina åtaganden eller som på annat sätt missbrukar sitt godkännande.

Promemorians förslag bedöms därmed vara förenliga med grundläggande principer om näringsfrihet.

EU-fördragen

I fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget) fastställs principen att egenföretagare och ekonomiska aktörer som är etablerade på en medlemsstats territorium får bedriva ekonomisk verksamhet i samtliga medlemsstater. Egenföretagare och yrkesutövare eller juridiska personer som lagligen är verksamma i en medlemsstat har rätt att bedriva stabil och kontinuerlig ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat (etableringsfrihet) och tillfälligt erbjuda och tillhandahålla tjänster i andra medlemsstater samtidigt som de förblir etablerade i sitt ursprungsland (frihet att tillhandahålla tjänster).

Enligt artikel 49 i EUF-fördraget ska inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Enligt artikel 56 i EUF-fördraget ska inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster inom unionen förbjudas beträffande medborgare i medlemsstater som har etablerat sig i en annan medlemsstat än mottagaren av tjänsten. Artikel 56 innebär att det är nödvändigt att avskaffa varje inskränkning – även om den är tillämplig på inhemska tjänsteleverantörer och tjänsteleverantörer från andra medlemsstater utan åtskillnad – som innebär att den verksamhet som bedrivs av en tjänsteleverantör som är etablerad i en annan medlemsstat, där leverantören lagligen utför liknade tjänster, förbjuds, hindras eller blir mindre attraktiv. Artikel 18 EUF-fördraget stadgar det allmänna diskrimineringsförbudet som innebär att såväl direkt som indirekt diskriminering på grund av nationalitet är förbjuden.

För att pröva om en åtgärd står i strid med EU:s fördrag eller inte har EU-domstolen i sin praxis utvecklat det s.k. Gebhard-testet. För att en åtgärd ska vara tillåten enligt testet ska åtgärden vara tillämplig på ett icke-diskriminerande sätt, den ska framstå som motiverad med hänsyn till ett tvingande allmänintresse, den ska vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom den och den ska inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.

Förslagen i denna promemoria rör de förutsättningar som ska gälla för att bli godkänd för F-skatt samt vad som ska utgöra grund för återkallelse. Sedan införandet av den tidigare gällande skattebetalningslagen (numera skatteförfarandelagen) år 1998 kan även en person som inte är skattskyldig i Sverige men som bedriver eller avser bedriva näringsverksamhet i landet bli godkänd för F-skatt. Förslagen berör därför såväl svenska som utländska personer som bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige med ett godkännande för F-skatt. Förslagen påverkar inte de personer som bedriver näringsverksamhet i Sverige utan att vara godkända för F-skatt.

Förslaget om krav på återbetalning av felaktigt utbetalade belopp i samband med installation av grön teknik (avsnitt 4) syftar alla till att öka kraven på skötsamhet för att vara godkänd för F-skatt. Detta förslag innebär en förändring i förhållande till det nuvarande regelverket som innebär att personer som inte uppfyller kraven enligt förslaget inte kan bli godkända för F-skatt. Bestämmelsen gäller dock lika för svenska och utländska personer och kan inte anses som diskriminerande. Däremot skulle ett sådant krav kunna betraktas som en inskränkning i den fria rörligheten för tjänster enligt artikel 56 EUF-fördraget. Syftet med bestämmelserna är att genom ökade krav på skötsamhet säkerställa en effektiv skattekontroll och att motverka skattefusk och skatteundandragande, vilket måste anses utgöra ett tvingande skäl av allmänintresse. Därtill syftar förslaget till att förbättra konkurrensvillkoren för företag. Förslaget är ägnat att säkerställa att dessa mål uppnås och det kan inte anses gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen. Kraven på skötsamhet utgör därför en tillåten inskränkning i den fria rörligheten för tjänster.

Förslaget när särskilda uppgifter inte lämnats av utländska företag som bedriver verksamhet i Sverige påverkar endast utländska företag som är godkända för F-skatt och som ska lämna särskilda uppgifter enligt 33 kap. 6 a § SFL. Syftet med förslaget är att Skatteverket ska kunna återkalla ett godkännande för F-skatt om ett sådant företag inte lämnar särskilda uppgifter för bedömning av skattskyldigheten enligt inkomstskattelagen, eller lämnar ofullständiga uppgifter.

Utformningen av bestämmelsen följer 9 kap. 1 § andra stycket 3 c) SFL. Den bestämmelsen innebär, tillsammans med 9 kap. 4 § första stycket 2 SFL, att ett godkännande för F-skatt kan återkallas om den som är godkänd för F-skatt inte har följt ett föreläggande att lämna inkomstdeklaration eller sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 § SFL, eller har lämnat eller godkänt så bristfälliga uppgifter att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattning. Dessa bestämmelser föreslås i budgetpropositionen för 2025 betecknas 9 kap. 3 § andra stycket 4 och 9 kap. 4 § första stycket 6 a (se prop. 2024/25:1, avsnitt 12.22.7). Den i promemorian föreslagna bestämmelsen går därför inte längre än de bestämmelser som gäller för svenska företag och utländska företag som bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige.

Sammantaget görs bedömningen att de föreslagna bestämmelserna inte kan anses som diskriminerande. Inte heller kan förslagen anses ge upphov till någon inskränkning som står i strid med EU-rätten

Övriga effekter

Förslagen bedöms inte medföra några fördelningseffekter eller påverka den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män. Förslagen bedöms inte heller påverka kommuner, regioner, inflationen, sysselsättningen eller miljön.

8 Författningskommentar

Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

9 kap.

3 § En ansökan om F-skatt ska inte godkännas om det finns skäligen anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivs. En ansökan som bara grundar sig på en delägarers intäkter från ett svenskt handelsbolag ska inte godkännas.

En ansökan ska inte heller godkännas om den sökande eller någon som ska prövas enligt 5–7 §§

1. har näringsförbud,
2. är försatt i konkurs,
3. inte har redovisat skatter eller avgifter enligt denna lag i en utsträckning som inte är obetydlig,
4. inte har följt ett föreläggande om att lämna inkomstdeklaration eller sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 *eller* 6 a §,
5. inte har betalat skatter eller avgifter som lämnats för indrivning enligt denna lag eller inte har betalat motsvarande utländska skatter eller avgifter,
6. inte har följt ett beslut om återbetalning enligt 14 § lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete *eller* enligt 13 § lagen (2020:1066) om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik,
7. har fått ett godkännande återkallat enligt 4 § första stycket 3–8 och grunden för återkallelsen finns kvar, eller
8. har fått ett godkännande återkallat enligt 4 § första stycket 9 inom två år efter det senaste missbrukstillfället.

Om det finns särskilda skäl, får en ansökan om F-skatt godkännas trots vad som föreskrivs i andra stycket.

I paragrafen anges när hinder för godkännande för F-skatt finns.

Ändringen i *andra stycket 4* innebär att Skatteverket inte ska godkänna ansökan om F-skatt om den sökande inte har följt ett föreläggande att lämna sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 a §. En fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska enligt 33 kap. 6 a § lämna särskilda uppgifter om vilken verksamhet som bedrivits i Sverige, under vilken tid verksamheten bedrivits i Sverige, och övriga förhållanden som behövs för bedömning av skattskyldigheten enligt inkomstskattelagen (1999:1229). Då det får anses ligga i ett fullgörande av uppgiftsskyldigheten att den uppgiftsskyldige har lämnat eller godkänt så bristfälliga uppgifter att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för bedömning av skattskyldigheten enligt inkomstskattelagen, omfattas även dessa situationer av den nya bestämmelsen.

Ändringen i *andra stycket 6* innebär att det förs in ett nytt hinder för godkännande när en sökande har en obetald återbetalningsskuld som uppstått på grund av en felaktig utbetalning i samband med installation av grön teknik. Bestämmelsen omfattar även de fall då arbetet har utförts utomlands och utföraren inte har bedrivit någon näringsverksamhet i Sverige och en utbetalning skett till en utförare som inte är godkänd för F-skatt (67 kap. 43 § inkomstskattelagen [1999:1229]). Då beslutet om återbetalning gäller omedelbart ska hinder anses föreligga redan vid

beslutsstillfallet. Beslut om godkännande för F-skatt får emellertid, trots vad som föreskrivs i andra stycket, fattas om det finns särskilda skäl. Detta framgår av tredje stycket. Som särskilda skäl i detta avseende kan exempelvis räknas då utföraren inte förorsakat återbetalningskravet. Skatteverket bör även ta i beaktande de fall då Skatteverket fattat beslut om anstånd i fråga om beslut om återbetalning enligt 23 § lagen (2020:1066) om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik.

Övervägandena finns i avsnitt 4 och 5.

4 § Skatteverket ska återkalla ett godkännande för F-skatt om den som är godkänd

1. begär det,
2. inte kan antas bedriva näringsverksamhet i Sverige,
3. har meddelats näringsförbud,
4. har försatts i konkurs,
5. inte har redovisat skatter eller avgifter enligt denna lag i en utsträckning som inte är obetydlig,
6. inte har följt ett föreläggande om
 - a) att lämna inkomstdeklaration eller sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 *eller* 6 a §, eller,
 - b) att fullgöra sin uppgiftsskyldighet enligt 8 §,
7. inte har betalat skatter eller avgifter enligt denna lag eller motsvarande utländska skatter eller avgifter, till ett belopp som sammanlagt uppgår till ett halvt prisbasbelopp,
8. inte har följt ett beslut om återbetalning enligt 14 § lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete *eller enligt 13 § lagen (2020:1066) om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik*, eller
9. inom de senaste två åren har brutit mot villkor som har meddelats enligt 2 § eller på annat sätt har missbrukat ett godkännande och därigenom gett upphov till fara för att skatter eller avgifter undandras och missbruket inte är obetydligt.

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket avstå från återkallelse enligt första stycket 3–9.

I paragrafen anges när grund för att återkalla ett godkännande för F-skatt finns.

Ändringen i *första stycket 6 a* innebär att Skatteverket ska återkalla ett godkännande för F-skatt om den som är godkänd inte har följt ett föreläggande att lämna sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 a §. En fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige ska enligt 33 kap. 6 a § lämna särskilda uppgifter om vilken verksamhet som bedrivits i Sverige, under vilken tid verksamheten bedrivits i Sverige, och övriga förhållanden som behövs för bedömning av skattskyldigheten enligt inkomstskattelagen (1999:1229). Då det får anses ligga i ett fullgörande av uppgiftsskyldigheten att den uppgiftsskyldige har lämnat eller godkänt så bristfälliga uppgifter att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för bedömning av skattskyldigheten enligt inkomstskattelagen, omfattas även dessa situationer av bestämmelsen.

Ändringen i *första stycket 8* innebär att det förs in en ny grund för återkallelse som anger att återkallelse ska ske när den som är godkänd för F-skatt har en obetald återbetalningsskuld som uppstått på grund av en

felaktig utbetalning i samband med installation av grön teknik. Eftersom beslutet om återbetalning gäller omedelbart ska grund för återkallelse anses föreligga redan vid beslutstillfället. Skatteverket får emellertid avstå från beslut om återkallelse om det finns särskilda skäl enligt andra stycket. Som särskilda skäl i detta avseende kan exempelvis räknas då utföraren inte förorsakat återbetalningskravet. Skatteverket bör även ta i beaktande t.ex. de fall då Skatteverket fattat beslut om anstånd i fråga om beslut om återbetalning enligt 23 § lagen (2020:1066) om förfarandet vid skatte-reduktion för installation av grön teknik.

Övervägandena finns i avsnitt 4 och 5.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2025.

2. Bestämmelserna i 9 kap. 3 § andra stycket 4 och 4 § första stycket 6 i den nya lydelsen tillämpas inte när föreläggandet avser särskilda uppgifter som skulle ha lämnats före ikraftträdandet.

3. Bestämmelsen i 9 kap. 4 § första stycket 8 tillämpas inte när beslutet om återbetalning enligt 13 § lagen (2020:1066) om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik har meddelats före ikraftträdandet.

Av första punkten framgår att lagen träder i kraft den 1 juli 2025.

I andra punkten anges att bestämmelserna i 9 kap. 3 § andra stycket 4 och 4 § första stycket 6 i den nya lydelsen inte tillämpas när föreläggandet avser särskilda uppgifter som skulle ha lämnats före ikraftträdandet.

Fysiska personer ska lämna särskilda uppgifter enligt 33 kap. 6 a § SFL senast den 2 maj året efter utgången av det beskattningsår som uppgifterna gäller (32 kap. 1 § och 33 kap. 10 § SFL). Det innebär att bestämmelserna i den nya lydelsen inte ska tillämpas avseende särskilda uppgifter som ska lämnas in av fysiska personer för beskattningsår 2024. Detta då särskilda uppgifter för fysiska personer i dessa fall ska ha kommit in till Skatteverket senast den 2 maj 2025. Bestämmelserna i den nya lydelsen tillämpas först, för fysiska personer, avseende särskilda uppgifter som ska lämnas för beskattningsår 2025, då dessa ska lämnas senast den 2 maj 2026. Om inlämningsdagen är en lördag, söndag eller annan allmän helgdag så flyttas inlämningsdagen till närmast följande vardag. Hinder för godkännande och grund för återkallelse kan i dessa fall tidigast aktualiseras för beskattningsåret 2025, avseende de särskilda uppgifter som ska lämnas in senast den 4 maj 2026 (eftersom den 2 maj 2026 infaller på en lördag).

Juridiska personer ska lämna särskilda uppgifter enligt 33 kap. 6 a § SFL senast den sista dagen för inlämnandet av inkomstdeklaration enligt 32 kap. 2 § SFL (33 kap. 10 § SFL). I skatteförfarandelagen finns fyra olika deklarationstidpunkter. Vilken deklarationstidpunkt som är aktuell för en viss juridisk person, och som därmed aktualiseras för inlämnandet av särskilda uppgifter enligt 33 kap. 6 a § SFL, beror på vilket beskattningsår som den juridiska personen har. Juridiska personer vars beskattningsår slutar under september–december 2024 ska lämna särskilda uppgifter senast den 1 juli 2025. Den som lämnar särskilda uppgifter elektroniskt får lämna dessa en månad senare. De nya bestämmelserna om hinder för godkännande eller återkallelse på den grunden att särskilda uppgifter inte lämnats kan således tillämpas första gången avseende juridiska personer vars beskattningsår slutar under september–december 2024.

I *tredje punkten* anges att bestämmelsen i 9 kap. 4 § första stycket 8, att den som är godkänd inte har följt ett beslut om återbetalning enligt 13 § lagen (2020:1066) om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik, inte ska tillämpas när beslutet om återbetalning har meddelats före ikraftträdandet.

Övervägandena finns i avsnitt 6.