

Kommittédirektiv



Översyn av kraven för F-skatt m m

Dir.
2007:116

Beslut vid regeringssammanträde den 9 augusti 2007

Sammanfattning av uppdraget

En särskild utredare ska se över självständighetsrekvisitet i inkomstskattelagens (1999:1229) näringsverksamhetsbegrepp. Syftet med uppdraget är att det ska bli enklare att starta näringsverksamhet, bl.a. för dem som har en eller ett fåtal uppdragsgivare.

Utredaren ska även överväga om reglerna om betalningsansvar i vissa fall för betalningsmottagarens skatter och avgifter för den som betalat ut ersättning till någon som innehar eller åberopar F-skattsedel är ändamålsenliga. En utgångspunkt för arbetet ska vara att den som uppdrar ett arbete åt någon annan, ska kunna förlita sig på uppdragstagarens F-skattsedel.

I uppdraget ingår också att utreda om det är ändamålsenligt att behålla kravet på att bedriva näringsverksamhet för att få F-skattsedel eller om det finns andra sätt att avgöra vem som själv ska betala in sin preliminära skatt på arbetsinkomst och sina socialavgifter.

Utredaren ska lämna de författningsförslag som översynen ger anledning till. I uppdraget ingår dock inte att lämna förslag till en definition i lag av det civilrättsliga arbetstagarbegreppet.

Uppdraget ska redovisas senast den 1 juni 2008.

Bakgrund

Regeringen slog i regeringsförklaringen 2006 fast att fler svenskar ska ges möjlighet att förverkliga sina drömmar och ambitioner genom att starta och driva företag. Entreprenörskap och företagande är avgörande för att öka sysselsättningen, för att lägga grunden för utvecklingskraft i hela Sverige och för att stärka Sveriges ställning i världen.

Kritik har riktats mot att F-skattesystemet utgör en försvårande faktor för dem som vill starta företag. Framför allt har det anförts att det krav på flera uppdragsgivare som ofta ställs för att en verksamhet ska bedömas som näringsverksamhet när övriga kriterier för näringsverksamhet inte är tillräckligt starka, motverkar möjligheterna att starta näringsverksamhet. Det har också framhållits att detta krav framför allt är negativt för vad som anförts vara typiskt sett kvinnors företagande. Vidare har samhället utvecklats och förändrats en del ifråga om både arbetsmarknad och företagande i förhållande till när reglerna utformades.

Ett grundläggande krav för att tilldela någon en F-skattsedel är att personen driver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet. F-skattsedeln fungerar som ett bevis på vilka skyldigheter som åvilar den som anlitar någon för att utföra arbete. Den avgör om uppdragsgivaren är skyldig att betala arbetsgivaravgifter eller inte. Vidare är den avgörande för om preliminär skatt ska dras av från den utgivna ersättningen.

Skatteverket har i flera skrivelser till regeringen hemställt att F-skattereformen ska utvärderas framför allt med avseende på i vilken utsträckning den bidragit till skattefusk.

Omfattning

Statistik från Skatteverket visar att antalet F-skattsedelsinnehavare stadigt ökat. Vid utgången av 1999 var 590 439 personer registrerade för F-skatt. Vid utgången av 2006 var antalet 723 615. Även antalet ansökningar om F-skatt har

ökat, från 64 353 ansökningar 1999 till 74 876 stycken år 2006. Antalet avslag på ansökan är däremot mindre numera. Under 1999 avslogs 1 804 ansökningar och år 2006 avslogs 1 740 ansökningar. Antalet avslag på grund av att det inte är frågan om näringsverksamhet var 726 stycken år 1999 och 784 stycken år 2006. Det innebär att under ca 1 % av antalet ansökningar avslogs under år 2006 på den grunden att den angivna verksamheten inte ansågs vara näringsverksamhet.

Uppbördseffektivitet

Uppbördsförlusterna har sedan 1998 varierat mellan 0,4 och 0,5 % för att 2005 sjunka till 0,34 %. Med uppbördsförlust menas den del av fastställda skatter som inte betalas. Det är naturligt att uppbördsförlusterna är låga i ett system där arbetsgivare betalar socialavgifterna för sina anställda och innehåller preliminär skatt i samband med löneutbetalningen.

Behovet av en översyn

Regeringen anser att starka skäl motiverar att näringsverksamhetsbegreppets självständighetsrekvisit i inkomstskattelagen och F-skattesystemet ses över.

Uppdraget

En särskild utredare ska se över självständighetsrekvisitet i inkomstskattelagens näringsverksamhetsbegrepp. Syftet med uppdraget är att det ska bli enklare att starta näringsverksamhet, bl.a. för dem som har en eller ett fåtal uppdragsgivare.

Parternas vilja i ett avtal om arbete bör ges större vikt vid bedömningen av om det är fråga om näringsverksamhet eller om ett anställningsförhållande.

Gränsdragningen mellan inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet i inkomstskattelagens mening bör vara likartad med den gränsdragning mellan inkomst av anställning och inkomst av annan förvärvsverksamhet som görs inom socialförsäkrings-

lagstiftningen. Utredaren ska vidare analysera sina förslags påverkan på det civilrättsliga arbetstagarbegreppet, med den utgångspunkten att den som bedöms bedriva självständig näringsverksamhet inom det ena rättsområdet också normalt bör bedömas göra det inom det andra rättsområdet.

Utredaren ska beakta behovet av skydd för den svagare av parterna i ett arbets-/uppdragsavtal, så att reglerna inte ger utrymme för missbruk. Utredaren ska också beakta önskemålen att förebygga oönskad skatteplanering, svartarbete och annat skatteundandragande samt att uppbördseffektiviteten inte bör äventyras.

Utredaren ska också belysa förslagets eventuella konsekvenser för bedömningen av när någon ska anses bedriva näringsverksamhet i bokföringslagens (1999:1078) mening samt för bedömningen av skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen (1994:200)

Översynen ska innefatta en internationell jämförelse och beakta EG-rättens krav.

Utredaren ska även överväga om reglerna om betalningsansvar i vissa fall för betalningsmottagarens skatter och avgifter för den som betalat ut ersättning till någon som innehar eller åberopar F-skattsedel är ändamålsenliga. En utgångspunkt för arbetet ska vara att den som uppdrar ett arbete åt någon annan, ska kunna förlita sig på uppdragstagarens F-skattsedel.

I uppdraget ingår också att utreda om det är ändamålsenligt att behålla kravet på näringsverksamhet för tilldelning av F-skattsedel eller om det finns andra sätt att avgöra vem som ska vidkännas skatteavdrag och vem som själv ska betala in sin preliminära skatt på arbetsinkomst samt betala socialavgifter.

Utredaren ska lämna de författningsförslag som översynen ger anledning till. Reglerna ska utformas så att den administrativa bördan för företagen blir så begränsad som möjligt. I uppdraget ingår dock inte att föreslå en lagfäst definition av det civilrättsliga arbetstagarbegreppet.

I den mån förslagen innebär ökade kostnader eller minskade intäkter för det allmänna, ska utredaren föreslå finansiering av förslagen. Förslagets påverkan på den administrativa bördan

för såväl företagen som myndigheterna ska redovisas. Utredaren ska särskilt redovisa hur förslagen påverkar jämställdheten mellan kvinnor och män i företagandet och arbetslivet.

Utredaren ska under arbetet samråda med arbetsmarknadens parter, den utredning om ytterligare förenklingar av redovisningsreglerna, m.m. som regeringen avser tillsätta inom kort (dir. 2007:78) och Skatteförfarandeutredningen (Fi 2005:10, dir. 2005:129).

Uppdraget ska redovisas senast den 1 juni 2008.

(Finansdepartementet)

Bilaga: Historik och gällande regler

Historik

Det tidigare tillämpade och i allt väsentligt fortfarande gällande uppbördssystemet för direkta skatter kom till genom 1947 års uppbördsreform. Staten tog då över ansvaret för debitering och uppbörd av alla skatter och avgifter. Förfarandet innebar, till skillnad mot det som gällt tidigare, att inkomstskatten skulle betalas i anslutning till inkomsternas intjänande, ett s.k. källskattesystem.

Genom socialförsäkringssystemets uppbyggnad har det sedan 1900-talets början utvecklats en ordning för uppbörd av socialavgifter. Olika finansierings- och uppbördsformer har tillämpats under skilda tidsperioder. Socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter som arbetsgivare betalar på lön utbetald till anställda personer uppbars under lång tid av Riksförsäkringsverket. Socialavgifter i form av egenavgifter, som betalas på inkomst av annat förvärvsarbete än anställning, uppbars av skatteförvaltningen enligt uppbördslagen (1953:272).

År 1985 ändrades uppbördsförfarandet på så sätt att uppbörden av socialavgifter från arbetsgivare samordnades med systemet för uppbörd av innehållen preliminär skatt enligt uppbördslagen (prop. 1983/84:167, bet. 1983/84:SfU28). Riksförsäkringsverkets medverkan i uppbörden av arbetsgivaravgifterna avvecklades. En särskild reglering av uppbörden av socialavgifter behölls emellertid genom lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare.

Innan reglerna om F-skatt infördes hade arbetsgivar- och arbetstagarbegreppet under mycket lång tid vållat stora besvär för både arbetsgivare och arbetstagare. Parterna tvingades själva bedöma om ett anställningsförhållande förelåg mellan dem eller om något sådant inte alls var för handen. Om det var fråga om anställning skulle arbetsgivaren innehålla och betala in preliminär skatt för den anställde, s.k. preliminär A-skatt, samt

betala arbetsgivaravgifter. Om i stället en person som bedrev näringsverksamhet anlätades skulle den enskilda näringsidkaren själv betala in sin preliminära skatt, preliminär B-skatt, och socialavgifter i form av egenavgifter. Skattemyndigheten gjorde eventuellt sedan inte samma bedömning som parterna gjort. Rättsverkningarna av innehav av en B-skattsedel var att innehavaren skulle betala sin preliminära skatt själv, men inte att vederbörande automatiskt var att betrakta som näringsidkare. Någon som anlätade en person med B-skatt kunde mycket väl vara att anse som arbetsgivare med skyldighet att betala arbetsgivaravgifter. Skattemyndigheten hade också möjlighet att i efterhand göra någon ansvarig för skatter och avgifter. Detta kunde få besvärliga ekonomiska konsekvenser för enskilda.

Socialavgiftsutredningen tillsattes för att lösa dessa problem. Utredningen lade 1985 fram sitt betänkande Företagarregistrering, klarare regler för skatteavdrag och socialavgifter. Betänkandet kritiserades för att det endast tog sikte på fysiska personer.

I en departementspromemoria från Finansdepartementet som i stora delar byggde på Socialavgiftsutredningens förslag, F-skattebevis – nya regler för skatteavdrag och socialavgifter (Ds 1988:59), föreslogs att skyldigheten att göra skatteavdrag och betala socialavgifter när ersättning utbetalas för utfört arbete skulle knytas till vilken typ av skattsedel på preliminär skatt mottagaren har. Skattemyndigheten skulle efter ansökan tilldela personer som bedrev näringsverksamhet F-skattsedel. Den som betalade ut ersättningen skulle på detta sätt enkelt få information om huruvida han eller hon var skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter eller inte. F-skattsedeln vara avsedd för fysiska och juridiska personer som bedrev eller kunde antas komma att bedriva näringsverksamhet. En fysisk person som innehade en F-skattsedel skulle själv betala sin preliminära skatt och sina socialavgifter i form av egenavgifter. Om mottagaren av ersättningen hade en A-skattsedel föreslogs att det istället var utbetalaren av ersättningen som skulle göra skatteavdrag och betala sociala avgifter i form av arbetsgivaravgifter.

Regeringen föreslog nya regler med denna innebörd i propositionen F-skattebevis, m.m. (prop. 1991/92:112). Bestämmelserna antogs av riksdagen och trädde i kraft den 1 januari 1993. De började huvudsakligen tillämpas den 1 april samma år.

I samband med att uppbördslagen ersattes av skattebetalningslagen modifierades reglerna om F-skatt, så att F-skattsedel kan utfärdas även till den som inte är skattskyldig i Sverige.

Efter det att kritik framförts mot att reglerna om F-skattsedel kunde innebära hinder för dem som ville starta en ny näringsverksamhet ändrades reglerna från och med inkomståret 1998, så att det därefter ska räcka med att en skattskyldig har för avsikt att bedriva näringsverksamhet för att F-skattsedel ska utfärdas (prop. 1997/98:33).

Dåvarande Riksskatteverket föreslog i rapporten RSV 1998:4 att begreppet näringsverksamhet skulle utvidgas till att omfatta personer som, utan att vara inordnade i respektive uppdragsgivares verksamhet, riktar sig till ett flertal uppdragsgivare och har en affärsidé som innebär aktivt sökande av uppdrag på den allmänna marknaden genom annonsering och dylikt.

Regeringen anförde i budgetpropositionen 1999 (prop. 1998/99:1, avsnitt 8:6) att en ändring av självständighetskriteriet inte borde ske utan starka skäl. Även med en ändrad lagtext skulle en prövning behöva göras på grundval av omständigheterna i det enskilda fallet. Regeringen var därför inte beredd att föreslå att Riksskatteverkets förslag skulle genomföras.

Gällande regler

Skattebetalning

Enligt 4 kap. 7 § skattebetalningslagen (1997:483) ska F-skattsedel utfärdas för den som ansöker om det och som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet, såvida det inte finns skäligen anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas. Med näringsverksamhet avses enligt 1 kap. 6 § samma lag verksamhet av sådant slag att intäkter i verksamheten enligt bestämmelserna i 13 kap. inkomstskattelagen räknas till inkomstslaget näringsverksamhet för den som bedriver verksamheten eller, när verksamheten bedrivs av ett handelsbolag, för någon delägare i bolaget.

Inkomstskatt

Av 13 kap. inkomstskattelagen framgår att med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt (1 §).

Reglerna överfördes, efter en mindre språklig redigering, från 21 § kommunalskattelagen (1928:370), där de infördes i samband med 1990 års skattereform. Dessförinnan fanns en motsvarande definition av rörelse i 27 § kommunalskattelagen. Den hade funnits där sedan kommunalskattelagens tillkomst. Det som tidigare räknades till inkomstslaget rörelse räknas numera till inkomstslaget näringsverksamhet.

Med uttrycket förvärvsverksamhet menas att syftet ska vara att verksamheten ska ge ett ekonomiskt utbyte, man talar ibland om den ska bedrivas i vinstsyfte. Detta kriterium avgränsar verksamheten mot hobbyverksamhet och rent ideell verksamhet, men kan också avgränsa verksamheten mot kapital.

Kravet på yrkesmässighet innebär att verksamheten ska bedrivas regelbundet, varaktigt och ha en viss omfattning. Det avgränsar inkomstslaget mot inkomst av kapital.

Kravet på självständighet avgränsar mot inkomstslaget tjänst och innebär att verksamheten inte får bedrivas som en anställning. Faktorer som talar för att en verksamhet bedrivs självständigt är t.ex. att det finns flera uppdragsgivare, att näringsidkaren själv får bestämma sina arbetstider, att han eller hon använder egna maskiner eller verktyg, har egna anställda, får sätta någon annan i sitt ställe och att det avtalats ett fast pris som omfattar både arbete och material.

Socialavgifter

Avgifter för finansiering av socialförsäkringen tas ut enligt socialavgiftslagen (2000:980), antingen som arbetsgivaravgifter eller som egenavgifter.

Arbetsgivaravgifter betalas av den som utger avgiftspliktig ersättning för arbete i Sverige och i vissa fall för arbete i utlandet. Arbetsgivaravgifter ska dock inte betalas för den som har en F-skattsedel antingen när ersättningen bestäms, eller när den betalas ut.

Egenavgifter ska betalas för inkomst av arbete när arbetsgivaravgifter inte ska betalas.

Socialförsäkring

Socialförsäkringslagen (1999:799) anger bl.a. vilka som omfattas av socialförsäkringen. Lagen skiljer på bosättningsbaserade och arbetsbaserade förmåner. De arbetsbaserade förmånerna enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring är sjukpenning och havandeskapspenning, föräldrapenning över lägsta nivå och tillfällig föräldrapenning, inkomstrelaterad sjuk- och aktivitetsersättning samt viss rehabilitering och rehabiliteringsersättning som beslutas av Försäkringskassan. Vidare är arbetsskadeersättning, ersättning för ledighet för närståendevård, inkomstgrundad ålderspension samt viss inkomstgrundad efterlevandepension och änkepension arbetsbaserade.

Frågan om huruvida en försäkrad är anställd eller bedriver annan förvärvsverksamhet har betydelse bl.a. vid beräkning av

sjukpenninggrundande eller pensionsgrundande inkomst, vid fastställande av pensionsrätt och vid bedömning av om rätt till sjuklön föreligger.

Bokföring

Begreppet näringsverksamhet förekommer även i bokföringslagen (1999:1078). Där anges att en fysisk person som bedriver näringsverksamhet är bokföringsskyldig (se 2 kap. 6 §). I förarbetena till den bestämmelsen anges bl.a. att vid bedömningen av om en person är bokföringsskyldig, kan ledning ofta hämtas från hur verksamheten bedöms skattemässigt (se prop. 1998/99:130 s. 381).

Det civilrättsliga arbetstagarbegreppet m.m.

Det civilrättsliga arbetstagarbegreppet har betydelse på flera områden. Det är avgörande för om det är frågan om ett anställningsförhållande. Ansvar enligt arbetsrättslagstiftningen är beroende av om ett sådant förhållande föreligger. Arbetsmiljölagsstiftningens regler är också till viss del beroende av om det är frågan om ett anställningsförhållande. Principalansvar kan träda in vid anställningsförhållanden.

Det civilrättsliga arbetstagarbegreppet är inte definierat i lag, utan har utvecklats genom praxis och bestäms genom objektiva konstaterbara faktorer.

Utredningar och praxis

Arbetsrättskommittén räknade i sitt betänkande Demokrati på arbetsplatsen: förslag till ny lagstiftning om förhandlingsrätt och kollektivavtal (SOU 1975:1), efter en genomgång av den praxis på området som då fanns, upp ett antal kriterier som bör beaktas när det civilrättsliga arbetstagarbegreppet ska bedömas.

I delbetänkandet Ny anställningsskyddslag (SOU 1993:32) diskuterade 1992 års arbetsrättskommitté bl.a. arbetstagarbegreppet. I kommitténs förslag till en ny lag om anställningsskydd infördes en definition av begreppet. Betänkandet har inte lett till lagstiftning.

I promemorian Hållfast arbetsrätt – ett föränderligt arbetsliv (Ds 2002:56) har ytterligare en genomgång av praxis genomförts. I promemorian framfördes bl.a. att en definition av det civilrättsliga arbetstagarbegreppet inte bör kodifieras.

Regeringsrätten har i RÅ 2001 ref. 25 fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden funnit att en avbytare inom jordbruket bedriver näringsverksamhet. I Skatterättsnämndens motivering finns en utförlig genomgång av avgränsningen mellan inkomstlagen näringsverksamhet och tjänst. Självständighetsbegreppet får därmed anses vara väl belyst i praxis.