



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Henrik Karlsson

# F-skattsedeln

EG-rätt och utländska medborgare

Examensarbete  
20 poäng

Handledare:  
Sture Bergström och Anette Bruzelius

Skatterätt

VT -04

# Innehåll

<b>FÖRORD</b>	<b>1</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>2</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>3</b>
1.1 Metod/material/avgränsningar	3
<b>2 F-SKATTSEDELN</b>	<b>5</b>
2.1 Historik	5
2.2 Tilldelning av F-skattsedel	6
2.2.1 Ansökan	6
2.2.2 Skattesubjekt	7
2.2.3 Näringsverksamhet	7
2.2.3.1 Varaktighet	8
2.2.3.2 Vinstsyfte	8
2.2.3.3 Självständighet	9
2.2.4 Kombinerad A-skatt och F-skatt	10
2.3 Hinder för utfärdande av F-skattsedel	10
2.4 Beräkningen av F-skatten	11
2.5 Återkallelse av F-skattsedel	12
2.6 Uppdragsgivares sidoansvar	13
<b>3 F-SKATT OCH UTLÄNDSKA MEDBORGARE</b>	<b>15</b>
3.1 Allmänt	15
3.2 Problemen	16
3.3 EG-rätten och förbudet mot diskriminering	17
3.3.1 Allmänt	17
3.3.2 Direkt och indirekt diskriminering	17
3.3.3 Rättfärdigande	18
3.3.4 Sammanfattning	18
3.4 F-skatten och EG-rätten	19
3.4.1 Tilldelningen	19
3.4.2 Kontrollen	21
3.4.2.1 Fast driftställe	22
3.4.3 Tidsbegränsad F-skattsedel	22
3.5 Övergångsreglerna	24
3.5.1 Reglerna i anslutningsfördragen	24

3.6	Mer om “social turism” för egenföretagare	25
3.6.1	EG-rätten	25
3.6.2	De svenska reglerna	26
<b>4</b>	<b>F-SKATT ÅT FLER?</b>	<b>27</b>
4.1	För svårt att få F-skatt?	27
4.2	För lätt att få F-skatt?	27
<b>5</b>	<b>SLUTSATSER</b>	<b>29</b>
	<b>KÄLLFÖRTECKNING</b>	<b>31</b>

# Förord

Jag vill rikta ett stort tack till dem som gjort detta möjligt: mina handledare Sture Bergström och Anette Bruzelius för deras råd och för att de sparkade igång mig, Anne Wirén-Larsson på Skatteverket för hennes vänliga bemötande och värdefulla tips, Hans Olsson och Arne Kjörnsberg för kontakt och uppslag, och slutligen familj och sambo för deras stöd.

Lund juni 2004

Henrik Karlsson

# Förkortningar

Ds	Departementsserien
ECTR	EC Tax Review
Fi	Finansutskottet
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
RSV	Riksskatteverket
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SkU	Skatteutskottet
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SofL	Socialförsäkringslag (1999:799)
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk Skattetidning

# 1 Inledning

Detta arbete kommer att behandla F-skattsedeln<sup>1</sup> (f:et står för företag), som är den form för skatteinbetalning som används för näringsidkare. F-skattsedeln är en handling som utfärdas av Skatteverket om förutsättningarna i 4 kapitlet SBL är uppfyllda. Följden av att man fått en F-skattsedel är att innehavaren själv är ansvarig för att betala in skatter och sociala avgifter, i annat fall innehar man en A-skattsedel och det är då arbetsgivaren som har ansvaret för dessa inbetalningar.

F-skattsedeln är aktuell och det har talats dels om att man skall försöka angripa svartarbete inom främst de så kallade entreprenadbranscherna, t.ex. byggnad, städ och flytt, genom att försvåra tilldelandet av F-skattsedel. Frågan är också aktuell i samband med utvidgningen av den Europeiska Unionen då frågan har väckts om att man bör försvåra för utländska medborgare att erhålla F-skattsedel då man fruktar att vi annars kommer att "svämmas över" av nya EU-medborgare som kan komma att konkurrera ut inhemska entreprenörer genom att acceptera ersättningsnivåer långt under de normala.

Parallellt med denna debatt motioneras det flitigt i riksdagen för att reglerna om utfärdande av F-skattsedel skall förenklas, man menar då, framförallt från borgerligt håll, att det i många fall är för svårt att bli tilldelad F-skattsedel. Sjuksköterskor är en sådan yrkesgrupp som speciellt uppmärksammas, eftersom just sjuksköterskor blivit nekade F-skattsedel med hänvisning till att de presenterat för få uppdragsgivare, kritikerna menar då att det oftast bara finns två möjliga uppdragsgivare, kommun och landsting, och att man därför bör lätta på reglerna så att alla som önskar skall få erhålla F-skattsedel.

## 1.1 Metod/material/avgränsningar

I detta arbete skall först ges en kort introduktion till begreppet F-skattsedel; dess historia och hur regelverket ser ut idag. Därefter är ambitionen att söka få svar på frågan om det är aktuellt med skärpningar i tilldelandet av F-skattsedel dels som ett led i kampen mot svartarbete och dels på grund av EU:s utvidgning. Till sist ämnas också debatten om huruvida det i dagsläget är för svårt, eller för lätt, för svenska medborgare att få F-skattsedel beröras.

Detta arbete är till stor del av beskrivande art med inskjutna kommentarer och iakttagelser. Frågan om F-skattsedel synes vara ytterst sparsamt behandlad i doktrin och huvuddelen av mitt material består av lagtext och publikationer från Skatteverket; till detta kommer även en del EG-rättsligt material.

---

<sup>1</sup> Tidigare användes ett sammanfogande "e", dvs. F-skattsedel, den korrekta termen bör dock vara F-skattsedel då termen är en sammansättning av F-skatt och skattsedel, se t.ex. prop. 1996/97:100, s. 265.

Avgränsning har gjorts såtillvida att framställningen endast behandlar fysiska personers rätt till F-skattsedel.

Vidare har avsikten varit att konsekvent anlägga ett könsneutralt synsätt varför *han eller hon* genomgående använts även om detta ibland kan göra texten mer svårtillgänglig än om han **eller** hon använts.

## 2 F-skattsedeln

### 2.1 Historik

F-skattsedeln infördes 1993.<sup>2</sup> Anledningen till detta var att man ville förenkla det dåvarande systemet med A-skattsedel och B-skattsedel. Detta system innebar att den som hade A-skattsedel betalade in sin preliminära skatt genom att avdrag gjordes från dennes lön. Innehavaren av B-skattsedel var själv ansvarig för att betala in sin preliminära skatt. A-skattsedel blev den skattskyldige tilldelad om denne uppbar sin huvudsakliga inkomst från anställningsförhållanden. Den anställdes huvudarbetsgivare var då ansvarig för att göra detta skatteavdrag, om en anställd hade flera anställningar skulle inte dessa andra arbetsgivare göra några skatteavdrag. Ej heller skulle en arbetsgivare göra avdrag om den anställda var innehavare av en B-skattsedel.

Så långt var systemet relativt enkelt och smidigt, problemet som kunde uppstå var dock knutet till inbetalningen av de sociala avgifterna, arbetsgivaravgifter och egenavgifter. Denna fråga skulle avgöras enligt det civilrättsliga arbetstagarbegreppet, varvid samtliga omständigheter i samband med arbetsavtalet skulle beaktas. Det faktum att betalningsmottagaren var innehavare av en B-skattsedel var i detta sammanhang inte avgörande för huruvida arbetsgivaravgifter eller egenavgifter skulle erläggas. Följden av detta var att en uppdragsgivare kunde bli skyldig att erlägga arbetsgivaravgifter trots att han inte var skyldig att göra skatteavdrag. Sett från uppdragstagarens sida kunde denna genom innehavet av B-skattsedel bli skyldig att själv göra skatteavdrag samtidigt som han eller hon inte alltid var att betrakta som näringsidkare. Problemet var att parterna själva tvingades bedöma om anställningsförhållande förelåg eller inte och dessutom kunde skattemyndigheten alltid göra en annorlunda bedömning i efterhand. På grund av dessa problem tillsattes utredningar<sup>3</sup> som så småningom mynnade ut i det nya systemet med F-skattsedel.<sup>4</sup>

B-skatten byttes således ut mot F-skatten 1993, man ville nu knyta frågan om betalning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter till vilken typ av skattsedel betalningsmottagaren innehade. Syftet med detta var att betydligt förenkla för utbetalaren, det skulle alltså vara enkelt att veta om man skulle betala in skatt och arbetsgivaravgifter eller inte.<sup>5</sup> Den som fått en F-skattsedel tilldelad skulle nu visa upp denna för sin uppdragsgivare för att på så sätt undanröja dennes tvivel om huruvida han var att betrakta som arbetsgivare eller uppdragsgivare. På så sätt skulle det alltså vara enkelt för arbetsgivare/ uppdragsgivare att veta sin ställning; uppvisande av F-

---

<sup>2</sup> Lag (1992:680). Prop. 1991/92:112.

<sup>3</sup> Ds S 1985:1 och Ds 1988:59.

<sup>4</sup> RSV Rapport 1998:4, s. 31 f.

<sup>5</sup> Prop. 1991/92:112, s. 1.



skattsedel ger automatiskt uppdragsgivarstatus. Man lade dock till säkerhetsspärren att om det för uppdragsgivaren, trots åberopandet av F-skattsedel, var uppenbart att det istället var frågan om ett anställningsförhållande så har utbetalaren en skyldighet att skriftligen meddela detta till Skatteverket, 5 kap. 7 § SBL.

Under 1997<sup>6</sup> behandlades frågan om F-skatt åter, man konstaterade att reglerna slagit väl ut men att det ibland var väl svårt för fysiska personer att bli beviljade F-skattsedel när de avsåg att börja bedriva näringsverksamhet. Det riktades härvidlag kritik mot att det var för svårt för dem som startade företag att bevisa att bedrev eller avsåg att bedriva näringsverksamhet.<sup>7</sup> Den lagtekniska lösningen på detta problem blev att istället för att sökanden skall bevisa att han eller hon avser att bedriva näringsverksamhet så skall ansökan godtas om det inte finns skälig anledning att anta att så inte är fallet.

## 2.2 Tilldelning av F-skattsedel

### 2.2.1 Ansökan

F-skattsedel beviljas efter ansökan hos Skatteverket.<sup>8</sup> Ansökan skall kompletteras med en preliminär självdeklaration,<sup>9</sup> den sökande skall alltså redan på detta stadium ha klart med en preliminär budget.

I ansökan skall anges bland annat verksamhetsidén, i vilken form verksamheten skall bedrivas, vilken kundkrets man avser vända sig till och en uppskattning av det antal kunder man förväntar sig när verksamheten kommit igång.<sup>10</sup>

Efter ansökan skall en F-skattsedel utfärdas till ”den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet, såvida det inte finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas.”<sup>11</sup> Denna ordalydelse tillkom genom den tidigare nämnda lagändringen 1998,<sup>12</sup> ändringen innebar att det skulle bli lättare att erhålla F-skattsedel eftersom man nu skulle få sin ansökan beviljad såvida det inte fanns skälig anledning att anta att näringsverksamhet skulle bedrivas, tidigare var det upp till den sökande att bevisa att det var frågan om näringsverksamhet. Ändringen motiverades med att det först i efterhand går att bedöma huruvida näringsverksamhet verkligen bedrivits och att denna bedömning oftast inte kan ske förrän i samband med taxeringen.

---

<sup>6</sup> Prop. 1997/98:33.

<sup>7</sup> Prop. 1997/98:33, s. 40.

<sup>8</sup> 2 kap. 1 § SBL.

<sup>9</sup> 10 kap. 1 § 1 st. SBL.

<sup>10</sup> SKV 418 utgåva 19.

<sup>11</sup> 4 kap. 7 § SBL.

<sup>12</sup> Prop. 1997/98:33.

I detta sammanhang betonade man också att det i och med ändringen blev av än större vikt att den sökande informerades om att tilldelningen är preliminär och att bedömningen kan ändras vid ett senare tillfälle.<sup>13</sup>

### 2.2.2 Skattesubjekt

En enskild näringsverksamhet är inget skattesubjekt, det är istället den fysiska personen som bedriver verksamheten som är skattesubjekt och den som tilldelas F-skattsedeln. Detta innebär då följaktligen att det är den fysiska personen som är ansvarig för inbetalningen av den preliminära skatten och egenavgifterna.

Det finns inga begränsningar vad gäller utländska medborgares rätt att få F-skattsedel, den nationella begränsning som finns är att verksamheten skall ske här i landet,<sup>14</sup> vilket ju av uppenbara skäl är självklart. Att det inte uppställs några krav på nationalitet kan också utläsas av det faktum att med skattskyldig i Skattebetalningslagen likställs ”den som utan att vara skattskyldig här i landet har fått en F-skattsedel enligt 4 kap. 7 eller 8 §”.<sup>15</sup>

### 2.2.3 Näringsverksamhet

Som tidigare sagt skall alltså F-skattsedel utfärdas till den som uppger sig ha för avsikt att bedriva eller bedriver näringsverksamhet. Vad som avses med näringsverksamhet framgår av definitionen i 1 kap 6 § SBL, nämligen sådan verksamhet som enligt 13 kap IL räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Näringsverksamhet definieras enligt 13 kap. 1 § IL som förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt, i begreppet yrkesmässigt ligger att verksamheten bedrivs varaktigt och med vinstsyfte.<sup>16</sup> Dessa angivna rekvisit motsvarar de som gällde för avgränsningen av inkomstslaget rörelse enligt den tidigare kommunalskattelagen, därmed är också äldre praxis av betydelse.<sup>17</sup> Frågan som är avgörande för tilldelandet av F-skattsedel är alltså huruvida det verkligen rör sig om näringsverksamhet, kriterierna för detta skall behandlas nedan.

---

<sup>13</sup> Ibid. s. 41.

<sup>14</sup> 4 kap. 7 § SBL.

<sup>15</sup> 1 kap. 4 § 3st. 3p.

<sup>16</sup> Pelin s. 340.

<sup>17</sup> Prop. 99/00:2, del II, s. 61.

### 2.2.3.1 Varaktighet

Varaktighet innebär att verksamheten skall bedrivas regelbundet, det skall alltså inte vara frågan om en tillfällig inkomst. Avgränsning kan göras mot inkomstslaget kapital,<sup>18</sup> exempelvis skulle man bli kapitalbeskattad om man säljer en vara vid ett fåtal tillfällen - skulle man istället ägna sig åt denna verksamhet på en mer varaktigt basis är försäljningarna att hänföra till inkomstslaget näringsverksamhet. För kulturarbetare som t.ex. författare och kompositörer kan det ibland bli en gränsdragningsfråga gentemot inkomstslaget tjänst; tillfälliga insatser t.ex. en engångsförfattare anses inte uppfylla kravet på varaktighet och skall därför beskattas i inkomstslaget tjänst.<sup>19</sup>

### 2.2.3.2 Vinstsyfte

Vinstsyfteskriteriet är främst av betydelse när man skall dra gränsen mot vad som räknas som hobbyverksamhet.<sup>20</sup> Saknas vinstsyfte skall verksamheten räknas som hobbyverksamhet och som sådan beskattas i inkomstslaget tjänst. Grundtanken i det nuvarande skattesystemet är att all verksamhet som ger intäkter skall beskattas, härvidlag fungerar inkomstslaget tjänst som något av en slasktratt dit man hänför allt sådant som inte kan beskattas som kapital eller näringsverksamhet.<sup>21</sup>

Det avgörande är inte huruvida verksamheten faktiskt ger vinst eller inte utan huruvida det finns ett sådant syfte, detta kan vara speciellt viktigt i uppstarten då många företag i denna fas kan ha svårt att visa på vinster. Något krav på viss storlek när det gäller vinst eller omsättning torde inte finnas utan det viktiga är att det finns ett syfte att rent objektivt generera överskott eller åtminstone täcka sina omkostnader.<sup>22</sup>

Gränsdragningen skall göras genom en helhetsbedömning utifrån samtliga förutsättningar.<sup>23</sup> Är det en verksamhet som typiskt sett bedrivs i förvärvssyfte presumeras den ha ett vinstsyfte, den omvända ordningen gäller om det istället är en verksamhet som typiskt sett utgör hobbyverksamhet.<sup>24</sup> Den tyngst vägande faktorn i bedömningen huruvida vinstsyfte föreligger torde vara omsättningen i verksamheten. Vad som vidare är av vikt är om det finns anställda, om verksamheten bedrivs på heltid, om man lagt ner kostnader på exempelvis marknadsföring, lokaler eller tagit företagsförsäkringar. Alla dessa omständigheter torde tala för att vinstsyfte föreligger.<sup>25</sup> Omständigheter som kan tala emot vinstsyfte är exempelvis att kundkretsen endast består av närstående personer eller att de

---

<sup>18</sup> Ibid.

<sup>19</sup> Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2004 års taxering, del 1, s. 94.

<sup>20</sup> RSV S 2000:6.

<sup>21</sup> 10 kap. 1 § IL.

<sup>22</sup> Gäverth, SN 2003, s. 26.

<sup>23</sup> Skatteverkets handledning för beskattning, 2004, s. 338.

<sup>24</sup> Brockert, SN 1997 s. 604.

<sup>25</sup> Ibid. s. 604 ff.

enda kostnader som uppkommit är sådana som är att hänföra till privata, personliga levnadsomkostnader.<sup>26</sup>

### 2.2.3.3 Självständighet

Svåraste frågan när man skall bestämma om det rör sig om näringsverksamhet eller tjänst är oftast självständighetskriteriet.<sup>27</sup> En arbetstagare kan inte anses vara självständig gentemot sina arbetsgivare och hans/hennes inkomster skall följaktligen hänföras till inkomstslaget tjänst. Bedöms verksamheten som osjälvständig är det till inkomstslaget tjänst den aktuella intäkten skall hänföras. En näringsidkare/uppdragstagare däremot beslutar självständigt under vilka former uppdraget skall utföras och således är det då fråga om näringsverksamhet.<sup>28</sup>

Återigen är det en fråga om att väga samman samtliga omständigheter i det aktuella fallet. Omständigheter som är av betydelse är bland annat uppdragets art, antalet uppdragsgivare, uppdragens omfattning, om medhjälpare anlitas av uppdragstagaren, var uppdraget utförs, vem som håller med arbetsredskap, vem som bestämmer arbetstider och om uppdragstagaren står någon ekonomisk risk.<sup>29</sup>

Antalet uppdragsgivare torde vara den omständighet som tillmäts störst betydelse, i denna fråga är det mycket som talar för anställning om uppdragstagaren endast har en eller ett fåtal uppdragsgivare medan det talar för näringsverksamhet om verksamheten riktar sig till flertalet uppdragsgivare. Hur många ett fåtal är går inte att säga med säkerhet, detta är beroende på hur verksamheten ser ut i övrigt, en trolig slutsats är dock att det torde röra sig om väsentligen färre än tio.<sup>30</sup>

Att en uppdragstagare endast har en eller ett fåtal uppdragsgivare behöver å andra sidan inte innebära att det inte kan vara frågan om näringsverksamhet, andra omständigheter kan väga upp detta faktum, t.ex. att uppdragstagaren besitter en specialkompetens som reducerar antalet möjliga uppdragsgivare till ett fåtal.<sup>31</sup> Ett stort ekonomiskt risktagande är också en sådan omständighet som kan reducera vikten av att den sökande endast har ett fåtal uppdragsgivare. Detta har slagits fast av Regeringsrätten i flertalet fall, t.ex. i RÅ 1985 1:37 och RÅ 1982 1:50 vilka båda handlade om uppdragstagare med endast en uppdragsgivare som på grund av att uppdragstagaren i båda fallen tillhandahöll dyrbara arbetsredskap av Regeringsrätten ansågs uppfylla självständighetskriteriet.<sup>32</sup>

En annan betydelsefull faktor är huruvida uppdragstagaren är skyldig att personligen utföra arbetet, detta förhållande skulle isåfall innebära en

---

<sup>26</sup> Ibid.

<sup>27</sup> RSV S 2000:6.

<sup>28</sup> Lodin m.fl. s. 234.

<sup>29</sup> Skatteverkets handledning för beskattning, 2004, s. 337.

<sup>30</sup> Nilsson, SN 2001, s 257.

<sup>31</sup> RSV Rapport 1998:4, s.68.

<sup>32</sup> Grosskopf m.fl. s. 121.

begränsad självständighet och därmed peka på att anställning är för handen.<sup>33</sup>

Det faktum att parterna rubricerat sina mellanhavanden på ett sätt som indikerar att det inte rör sig om ett anställningsförhållande är inte avgörande utan det är den faktiska verksamheten som skall bedömas.<sup>34</sup> Å andra sidan är ju i många fall arbetsavtalet mellan uppdragsgivare och uppdragstagare en klar indikation på graden av självständighet.<sup>35</sup> Dessutom kan man i ett förhandsavgörande från Regeringsrätten,<sup>36</sup> där man går igenom olika omständigheter som kan tala för och emot näringsverksamhet och dessutom gör en genomgång av äldre praxis, utläsa att den skattskyldiges vilja och agerande är av viss betydelse för bedömningen huruvida näringsverksamheten är självständigt bedriven.<sup>37</sup>

Ytterligare ledning kan fås i praxisgenomgången i RSV:s rapport *F-skatt åt alla* och i ovan nämnda fall RÅ 2001 ref. 25.

## 2.2.4 Kombinerad A-skatt och F-skatt

Eftersom många i praktiken har inkomst från både anställning och näringsverksamhet kan och därmed ha såväl A-skatt som F-skatt. För dessa kan Skatteverket utfärda en F-skattsedel med villkor att denna endast får användas i innehavarens näringsverksamhet, detta villkor skall framgå av skattsedeln, 4 kap. 9 § SBL. Detta villkor skall också framgå av F-skattebeviset, 4 kap. 12 § SBL. En F-skattsedel med villkor innebär alltså att innehavaren endast får återropa sin F-skattsedel i sin näringsverksamhet, vilket i och för sig inte gör någon större skillnad eftersom denna skattsedel endast får utfärdas för den som bedriver just näringsverksamhet. Vidare måste en F-skattsedel med villkor alltid återropas skriftligen för att utbetalaren skall få underlåta att göra skatteavdrag, 5 kap. 5 § 2 st. SBL. Slutligen kan nämnas att villkoret skall vara generellt, det skall med andra ord inte ta ställning för eller emot vissa sorters uppdrag eller uppdragsgivare, RÅ 1998 ref 2.

## 2.3 Hinder för utfärdande av F-skattsedel

Trots att sökanden bedöms bedriva näringsverksamhet kan dennes ansökan avslås om det föreligger formella hinder för utfärdandet. F-skattsedel får enligt 4 kap. 11 § SBL inte utfärdas för den som fått en tidigare F-skattsedel återkallad enligt 4 kap. 13 § p 2-9 SBL. En ny F-skattsedel får då inte utfärdas förrän en karenstid på två år förflutit sedan den tidigare skattsedeln återkallats. Denna karenstid gäller för den som fått sin F-skattsedel återkallad på grund av missbruk av F-skattsedeln eller för den som fått sin tidigare F-skattsedel återkallad därför att han eller hon som företagsledare

---

<sup>33</sup> Nilsson, SN 1999, s 421.

<sup>34</sup> Utbildningsmaterial för Skatteförvaltningen, s 10 ff.

<sup>35</sup> RSV Rapport 1998:4, s 34.

<sup>36</sup> RÅ 2001 ref. 25.

<sup>37</sup> Se vidare Nilsson, SN 2001.

orsakat att fåmansföretagets F-skattsedel återkallats eller utan att ha haft en egen F-skattsedel orsakat återkallandet av företagets F-skattsedel eller dess konkurs.<sup>38</sup>

För den som fått sin F-skattsedel återkallad på någon annan grund<sup>39</sup> gäller att en ny F-skattsedel inte får utfärdas så länge grunden för återkallelse finns kvar.<sup>40</sup> Det vanligaste hindret för återkallelse är bristande redovisning/betalning.<sup>41</sup> För övrigt så utgör alla grunderna som skulle resultera i återkallelse hinder för utfärdande av F-skattsedel för första gången.<sup>42</sup>

Även om det föreligger formella hinder för utfärdandet av F-skattsedel så kan en sådan ändå utfärdas om det finns särskilda skäl.<sup>43</sup> Sådana särskilda skäl kan t.ex. vara att en skattskyldig som haft betalningsproblem gjort upp med Kronofogdemyndigheten om en avbetalningsplan eller annan betalningsuppörelse, eller att eventuella skatteskulder blivit preskriberade.<sup>44</sup>

## 2.4 Beräkningen av F-skatten

Huvudregeln är att F-skatten skall beräknas enligt schablon, detta schablonbelopp beräknas till 110 % av den slutliga skatt som den skattskyldige debiterades för året före inkomståret. Om den slutliga skatten understeg den debiterade preliminära skatten skall dock F-skatt tas ut endast med 105 % av den slutliga skatten, 6 kap. 1 § SBL.

Enligt 6 kap. 3 § SBL kan även F-skatten beräknas enligt särskild taxering. Detta skall för det första ske om den skattskyldige inte har debiterats slutlig skatt vid den årliga taxeringen året före inkomståret,<sup>45</sup> den som bedriver en nystartad verksamhet skall alltså alltid taxeras på detta sätt eftersom det inte finns någon slutlig skatt att beräkna schablonen på. Vidare skall skatten beräknas enligt särskild taxering om det skulle bli fråga om en mer betydande skillnad mellan den preliminära skatt som annars skulle ha debiterats, dvs. enligt schablon.<sup>46</sup> Med betydande skillnad menas enligt propositionen ca 30 %, dock minst ett basbelopp.<sup>47</sup> Dessutom skall särskild taxering ligga till grund för beräkningen om det finns andra särskilda skäl.<sup>48</sup> Ett exempel på när det kan finnas särskilda skäl att beräkna F-skatt med ledning av särskild taxering är det fallet att en lagändring medför att den

---

<sup>38</sup> 4 kap. 11 § 1p. och 13 § p 3 och 8 SBL.

<sup>39</sup> Punkterna 2, 4-7 och 9, 4 kap. 13 § SBL.

<sup>40</sup> 4 kap. 11 § 2p. SBL.

<sup>41</sup> RSV Rapport 1998:4, s. 25.

<sup>42</sup> 4 kap. 11 § 3p. SBL.

<sup>43</sup> 4 kap. 11 § sista stycket SBL.

<sup>44</sup> RSV S 2000:6, s. 4 ff.

<sup>45</sup> 6 kap. 3 § 1 st. 1p. SBL.

<sup>46</sup> 6 kap. 3 § 1 st. 2p. SBL.

<sup>47</sup> Prop. 1996/97:100, s. 404 f.

<sup>48</sup> 6 kap. 3 § 1 st. 3p. SBL.

schablonberäknade skatten blir för hög, men inte med ett belopp som kan anses betydande.<sup>49</sup>

Slutligen skall F-skatten beräknas enligt särskild taxering om den skattskyldige har lämnat en preliminär självdeklaration.<sup>50</sup>

## 2.5 Återkallelse av F-skattsedel

F-skattsedeln kan, antingen på Skatteverkets eller på den skattskyldiges begäran återkallas enligt nio, i 4 kap. 13 § SBL beskrivna, situationer. En återkallelse kan naturligtvis få förödande konsekvenser för den skattskyldige då det efter en sådan händelse blir avsevärt svårare att skaffa sig uppdrag. Innehav av F-skattsedel är ju dels att föredra ur uppdragsgivarens synpunkt då denne slipper administrera skatteavdrag och dylikt, vidare är det också ett tecken på att uppdragstagaren är seriös. På grund av detta anförde departementschefen i prop. 1991/92:112 s. 116 f. följande: ”Innan jag går in på frågan om i vilka situationer en F-skattsedel bör återkallas vill jag understryka att en återkallelse av en F-skattsedel i allmänhet måste ses som en mycket ingripande åtgärd.

Återkallelsegrunderna bör därför anges i detalj i lagtexten och denna bör tolkas restriktivt.”

Om en F-skattsedel återkallas kan Skatteverket ålägga den skattskyldige att överlämna F-skattsedel och F-skattebevis till verket, 4 kap. 15 § SBL. Enligt samma paragraf kan också Skatteverket lämna uppgift om återkallelsen till av verket kända uppdragsgivare.

För det första kan alltså den skattskyldige själv begära att F-skattsedeln återkallas, det är alltså helt frivilligt huruvida man vill ha F-skattsedel eller inte.<sup>51</sup> Vidare kan F-skattsedeln återkallas på Skatteverkets begäran om den missbrukas. Missbruk förekommer framförallt i två fall. Dels när F-skattsedeln används i syfte att undandra skatt och dels genom att någon som tilldelats en F-skattsedel med villkor enligt 9 § åberopar denna i ett anställningsförhållande.<sup>52</sup> För att F-skattsedeln skall återkallas krävs att missbruket inte är obetydligt; ”Jag vill dock tillägga att man bör vara mycket restriktiv vid tolkningen av begreppet missbruk”.<sup>53</sup>

I det första fallet rekommenderar Skatteverket att vid bedömningen om missbruket är obetydligt eller inte så bör det gälla att det belopp som borde ha innehållits i preliminär skatt bör uppgå tillminst tio procent av den beräknade slutliga skatten, dock lägst ett prisbasbelopp. Vidare bör också F-skattsedelinnehavaren ha insett att det handlade om ett anställningsförhållande.

I det andra fallet, dvs. om innehavare av F-skattsedel med villkor åberopar denna i ett anställningsförhållande, får missbruk anses föreligga om innehavaren upprepade gånger åberopat F-skattsedeln i ett uppenbart

<sup>49</sup> Prop. 1996/97:100, s. 548.

<sup>50</sup> 6 kap. 3 § 2 st. SBL.

<sup>51</sup> Ibid. s. 7.

<sup>52</sup> Ibid.

<sup>53</sup> Prop. 1991/92:112 s. 119.

anställningsförhållande, eller i ett uppdrag som Skatteverket skriftligt meddelat den skattskyldige skall anses som ett anställningsförhållande.<sup>54</sup> Vidare skall F-skattsedeln återkallas om innehavaren: upphör att bedriva näringsverksamhet, inte följer ett föreläggande om att lämna in självdeklaration, eller lämnar in en mycket bristfällig sådan, brister i redovisning eller betalning av skatt, har meddelats näringsförbud, eller är i konkurs. Dessutom finns särskilda återkallningsregler för fåmansföretag där t.ex. återkallelse skall ske om företagsledare agerat på sätt att han inte har rätt att erhålla F-skattsedel, 4 kap. 13 § punkt 8 och 9 SBL.

Enligt 4 kap. 14 § SBL kan Skatteverket avstå från att återkalla F-skattsedeln om det finns särskilda skäl. Sådana särskilda skäl kan t.ex. vara att om en betalningsskuld föreligger denna beror på omständigheter som F-skattsedelns innehavaren inte kunnat råda över som t.ex. likviditetsproblem härrörande från obetalda kundfordringar.<sup>55</sup>

## 2.6 Uppdragsgivares sidoansvar

Att en uppdragstagare är innehavare av en F-skattsedel innebär alltså ett undantag från huvudregeln att utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag, 5 kap. 1 och 5 §§ SBL. F-skattsedeln kan föreligga antingen vid avtalslutet eller vid utbetalningen, 5 kap. 5 § SBL. Enligt samma paragraf får en uppgift om innehav av F-skattsedel godtas om den lämnas i en anbudshandling, en faktura eller någon jämförlig handling som även innehåller utbetalarens och betalningsmottagarens namn och adress samt betalningsmottagarens personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer. Kan utbetalaren visa att F-skattsedel återropats kan utbetalaren inte göras ansvarig även om det senare visar sig att F-skattsedeln var återkallad eller kanske inte ens existerade.<sup>56</sup> Eftersom det alltså är viktigt för uppdragsgivarna att kunna bevisa att F-skattsedel återropats har de också rätt att kräva att den som skall ta emot ersättningen visar upp sin F-skattsedel eller sitt F-skattebevis, 5 kap. 16 § 1st. 2p. SBL.

Uppgiften om innehav av F-skattsedel får dock inte godtas, om den som betalar ut ersättningen känner till att uppgiften är oriktig, 5 kap. 5 § SBL. Utbetalaren är dock skyldig att skriftligen anmäla till Skatteverket om det för denne är uppenbart att det arbete som utförts/skall utföras är av sådan art att det uppenbart rör sig om anställning, trots att F-skattsedel återropats, 5 kap. 7 § SBL. Denna anmälningsskyldighet bör tillämpas restriktivt, exempelvis borde det inte finnas någon anledning för en fysisk person som till exempel anlitar en hantverkare för kortare arbete i hemmet att ifrågasätta dennes F-skattsedel; även om Skatteverket skulle ha gjort en annan bedömning. För företag bör naturligtvis kraven ställas högre. För det fall en utbetalare försummar sin anmälningsskyldighet enligt 7 § kan denne bli ansvarig för skatten och räntan på denna, 12 kap. 3 § SBL. Detta

---

<sup>54</sup> RSV S 2000:6, s 7 f.

<sup>55</sup> Prop. 1991/92:112 s. 121.

<sup>56</sup> Prop. 1991/92:112, s. 132 f.



är dock ett undantag som skall tillämpas mycket restriktivt.<sup>57</sup> Skulle en uppdragsgivare bli skyldig att erlägga den obetalda skatten har denne regressrätt mot uppdragstagaren, 12 kap. 11 § SBL.

---

<sup>57</sup> Ibid. s. 106.

# 3 F-skatt och utländska medborgare

## 3.1 Allmänt

Från och med införandet av Skattebetalningslagen<sup>58</sup> 1998 kan även den som inte är skattskyldig i Sverige men avser att här i landet bedriva näringsverksamhet bli tilldelad F-skattsedel. Tidigare gällde att endast den som var skattskyldig här i landet kunde bli tilldelad F-skattsedel, men eftersom man ville underlätta för utländska fysiska och juridiska personer att bedriva näringsverksamhet i Sverige slopades detta krav.<sup>59</sup>

Kravet som ställs på utländska medborgare (med utländska medborgare avses i fortsättningen personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige, det vill säga personer som skatterättsligt inte anses bosatta här i landet, 3 kap. IL) förutom vad som gäller allmänt det vill säga att näringsverksamhet bedrivs eller avses bedrivas, är att den som ansöker bifogar intyg från sitt hemland där han eller hon styrker att redovisning och skatteinbetalning har skötts här.<sup>60</sup> Det ställs inga formkrav på dessa intyg utan deras uppgifter får bedömas från fall till fall.<sup>61</sup>

För de utländska personer som inte vistas stadigvarande i Sverige (begränsat skattskyldiga) handläggs ärendet av Skatteverkets kontor i Stockholm, oavsett var i landet de skall bedriva sin verksamhet. Utländska personer som har för avsikt att stadigvarande vistas här (obegränsat skattskyldiga) handläggs av Skatteverket där de är bosatta.

Att en person bedriver näringsverksamhet i sitt hemland påverkar inte i sig självt bedömningen om näringsverksamhet bedrivs här i Sverige, det kan dock inte uteslutas att en registrerad firma i hemlandet underlättar bedömningen. Vidare kan det faktum att den sökande bedriver näringsverksamhet i hemlandet göra att verksamheten i Sverige, även om den i sig inte uppfyller kraven, anses som näringsverksamhet om den sökande kan visa att den verksamhet som skall bedrivas här är ett utflöde av den i hemlandet bedrivna verksamheten.

Enligt uppgifter från Skatteverket ansökte ca 350 utländska personer (begränsat skattskyldiga), om F-skattsedel år 2002. För 2003 var motsvarande siffra lite drygt 1000, dvs. nästan tre gånger högre än föregående år.

---

<sup>58</sup> Prop. 1996/97:100.

<sup>59</sup> Prop. 1996/97:100 s. 535.

<sup>60</sup> SKV 432.

<sup>61</sup> Skatteverkets publikation RättsNytt nr 5, 2001.

Totalt ansöker drygt 60000 personer och bolag om F-skatt årligen varför man kan säga att antalet utländska ansökningar de facto är väldigt få, om än kraftigt ökande.

Per den sista december 2003 innehade cirka 65000 personer och bolag F-skattsedel, av dessa var cirka 1000 utländska personer.

De flesta ansökningar från utländska personer som avslås beror på att sökanden inte kunnat visa att han eller hon inte har några skatteskulder i sitt hemland.

## 3.2 Problemen

Vari ligger då problemen med utländska företagare och F-skattsedeln?

Ett problem är att konkurrensen snedvrids eftersom en utländsk uppdragstagare som inte är skattskyldig i landet kan acceptera lägre ersättning än vad en motsvarande uppdragstagare som betalar skatt och egenavgifter har möjlighet till.

Problemen är dock flera, det är också som skall visas nedan ett problem med kontroll eftersom utländska personer i många situationer inte skall taxeras här i landet. Detta är en konsekvens av att lagstiftningen ser ut som den gör och detta faktum är inte så mycket att orda om egentligen, men problemet är att systemet utnyttjas, ofta av svenska arbetsgivare som vill skära ner sina kostnader,<sup>62</sup> och att F-skattsedlar delas ut till personer som i själva verket är att anse som arbetstagare. Vidare är det ett socialt och arbetsrättsligt problem, vilka ska skyddas enligt svensk socialförsäkringslagstiftning? Vilka arbetsrättsliga skyddsnet skall gälla?

---

<sup>62</sup> Troligen är detta en vanligare orsak till fusk än att den utländske arbetstagaren/näringsidkaren vill undvika skatt.

### 3.3 EG-rätten och förbudet mot diskriminering

EG-rätten och diskrimineringsförbud är inte ett lätt ämne att avhandla på ett begränsat utrymme som detta, därför kommer också genomgången nedan vara tämligen övergripande.

#### 3.3.1 Allmänt

Den kanske viktigaste principen inom EG-rätten är den om den fria rörligheten. För att kunna nå och upprätthålla den inre marknaden, som enligt artikel 4 i EG-fördraget skall bygga på en ”öppen marknadsekonomi med fri konkurrens”, finns reglerna om de fyra friheterna; varor, personer, tjänster och kapital.

Av särskild stor vikt för att kunna genomdriva idén om den fria rörligheten är det EG-rättsliga ickediskrimineringsbegreppet.<sup>63</sup> Skulle diskriminering tillåtas skulle konkurrensen snedvridas och etablering i ett annat medlemsland försvåras, arbetskraftens rörlighet över gränserna skulle hämmas och det skulle uppstå hinder för ett ökat handelsutbyte mellan medlemsstaterna.

I fördragets 12:e artikel återfinns det generella diskrimineringsförbudet: ”Inom detta fördrags tillämpningsområde och utan att det påverkar tillämpningen av någon särskild bestämmelse i fördraget, skall all diskriminering på grund av nationalitet vara förbjuden.” Denna artikel är dock inte att tillämpa om det finns en, för det aktuella fallet, specifik reglering.<sup>64</sup> Finns det alltså en annan tillämplig bestämmelse i fördraget, vilket det oftast finns,<sup>65</sup> skall alltså denna tillämpas.

När det gäller tilldelningen av F-skattsedel som gäller företagande är det etableringsfriheten i artikel 43 som blir tillämplig. Artikel 43 i fördraget förbjuder medlemsstaterna att använda sig av regler som gör åtskillnad mellan personer på grund av deras nationalitet. Personer av olika nationaliteter skall alltså på den inre marknaden kunna konkurrera på lika villkor.

#### 3.3.2 Direkt och indirekt<sup>66</sup> diskriminering

EG-rätten gör en distinktion mellan direkt och indirekt diskriminering. Direkt diskriminering skulle i detta fall vara för handen om de svenska reglerna föreskrev att ett krav för tilldelning av F-skattsedel är att den sökande är svensk medborgare. Direkt diskriminering innebär alltså att en lagregel uttryckligen förfördelar en grupp människor på grund av deras nationalitet.

---

<sup>63</sup> Diskriminering brukar definieras som olik behandling av två jämförbara situationer, eller lika behandling av två icke jämförbara situationer, se t.ex. van Thiel s. 303.

<sup>64</sup> Mål 336/96, Gilly, punkt 37.

<sup>65</sup> Bergström, s. 580.

<sup>66</sup> Även kallad ”öppen” och ”dold”.

Som indirekt diskriminering räknas sådana regler vars tillämpning leder till ett resultat som i praktiken innebär att personer eller företag av utländsk nationalitet diskrimineras, ett exempel kan vara att man i skatterätten använder sig av ett bosättningskrav, generellt är det ju så att svenska medborgare är bosatta i Sverige och polska i Polen osv. Man ser alltså här till den faktiska effekten och bortser från att en lagregel rent språkligt förhåller sig neutral till den diskriminerade gruppen.<sup>67</sup> Även indirekt diskriminering är naturligtvis förbjuden: ”Bestämmelserna om lika behandling i såväl fördraget [...] förbjuder inte endast öppen diskriminering på grundval av nationalitet, utan även varje form av dold diskriminering, som genom tillämpning av andra kriterier, leder till samma resultat.”<sup>68</sup>

### 3.3.3 Rättfärdigande

Finns det då några situationer där diskriminering accepteras? Svaret är ja, men det är i praktiken sällsynt att så sker.

Vad gäller direkt diskriminering kan denna endast rättfärdigas genom regler i fördraget.<sup>69</sup> För etableringsfriheten är det artikel 46 som är av intresse, denna säger att diskriminerande regler kan tillåtas om de är nödvändiga för att skydda allmänna intressen, säkerhet eller hälsa. Mig veterligt har dock dessa regler aldrig använts för att rättfärdiga en diskriminerande skatteregler och att så ska ske i framtiden är ej heller troligt.

När det gäller indirekt diskriminering har EG-domstolen konstaterat att fördragets regler om undantag från diskriminering inte är tillräckliga,<sup>70</sup> därför har man introducerat vad som kallas rule of reason-testet som alltså ger medlemsstaterna större möjlighet att rättfärdiga sig. Detta innebär att om en medlemsstat kan visa att en diskriminerande regel 1) syftar till att skydda ett viktigt allmänintresse 2) är nödvändig för att uppnå detta syfte och 3) är proportionerlig, så är medlemsstaten också ursäktad.<sup>71</sup>

### 3.3.4 Sammanfattning

Frågan huruvida nationell rätt är i överensstämmelse med EG-rätten avgörs alltså i flera steg; en särbehandling är inte alltid att se som förbjuden diskriminering. Först måste man konstatera att det verkligen föreligger en situation där olika parter i samma situation behandlas olika, därefter får man se om det finns skäl som rättfärdigar denna olikbehandling.

Men, som sagt, har det alltså varit svårt för medlemsstaterna att, när en diskriminering väl konstaterats, få domstolen att acceptera de skäl för rättfärdigande man anfört.

---

<sup>67</sup> Wouters, s. 104.

<sup>68</sup> Mål 152/73, Sotgui, punkt 11.

<sup>69</sup> Mål 311/97, Royal Bank of Scotland, punkt 32.

<sup>70</sup> Mål 120/78, Cassis de Dijon. Målet handlade visserligen om undantaget för varor i artikel 30 men rule of reason tillämpas på alla de fyra friheterna.

<sup>71</sup> Vaapavuori, s. 376.

## 3.4 F-skatten och EG-rätten

### 3.4.1 Tilldelningen

Man kan fråga sig om bedömningen vad avser kriterierna för näringsverksamhet (varaktighet, vinstsyfte och självständighet) är annorlunda när det handlar om utländska medborgare.

Vad gäller varaktigheten kan man tänka sig att problem skulle kunna uppstå om en utländsk näringsidkare endast tänker sig att ta uppdrag över en kortare tid, dock pekar det mesta på att varaktigheten inte så mycket siktar in sig på tiden utan mer är en indikation på verksamhetens omfattning där naturligtvis en längre tids verksamhet gör att omfattningskravet sätts lägre.<sup>72</sup>

När det gäller vinstsyftet är en fråga om det faktum (för det fall att detta påstående är riktigt!) att exempelvis baltiska eller polska uppdragstagare som söker sig hit är beredda att acceptera väsentligt lägre ersättningsnivåer kan betyda att vinstsyftet inte är uppfyllt? Troligen förhåller det sig inte på det viset, avgörande för huruvida vinstsyfte föreligger bör vara en rent objektiv bedömning om huruvida den sökande kan anses gå med överskott eller åtminstone täcka sina kostnader. Avgörande för denna bedömning måste göras utifrån den individuella sökandens förutsättningar och förhållanden.

Slutligen är det också frågan om uppdragstagarens självständighet, här torde de största problem vad gäller utländska medborgare uppstå. Språkfrågan är ett sådant problem, kan man till exempel anse en polsk medborgare som endast talar polska vara en självständig näringsidkare? Hur skall han eller hon kunna bedriva verksamhet exempelvis när det gäller sådant som att söka uppdrag? Här skulle man kunna inta den principiella ståndpunkten att en sådan person i realiteten inte har någon möjlighet att självständigt bedriva näring utan är hänvisad till sådan verksamhet som är att anses som anställning. Problemet med denna ståndpunkt är EG-rättens diskrimineringsförbud; att vägra F-skattsedel på den grunden att sökanden ifråga ej talar annat språk än sitt modersmål torde vara ett typexempel på sådan indirekt diskriminering som enligt EG-domstolen klart står i strid med EG-fördragets grundläggande principer.

Vidare kan det vara problematiskt med självständigheten för låt oss säga en avbytare inom jordbruket från ett annat land som t.ex. Polen, i praktiken kanske han eller hon bor på någon av de gårdar han eller hon arbetar? Ett sådant förhållande kanske talar för att det istället rör sig om en anställning? Men å andra sidan så har ju Regeringsrätten ansett att en avbytare mycket

---

<sup>72</sup> Arvidsson och Gunne, SvSkT 2001, s. 555.

väl kan vara att anse som självständig näringsidkare<sup>73</sup> och det faktum att denne bor på en av de gårdar där arbetet utförs bör inte ändra detta faktum. En sådan lösning kan vara den mest praktiska för alla inblandade parter, speciellt som det oftast rör sig om arbete på landsbygden där man kan tänka sig att det är svårt, eller opraktiskt med annat boende. Detsamma borde gälla för t.ex. ambulering målare/snickare som kanske åker runt och utför reparationsarbete och övernattar där arbetet utförs.

Det är som bekant mycket som talar för att den sökande inte är självständig om denne endast kan presentera en uppdragsgivare, det är ju också så att den sökande redan i sin ansökan skall uppskatta antalet uppdragsgivare.<sup>74</sup> Fråga är då om detta krav kan upprätthållas strikt för en utländsk medborgare som söker från sitt hemland, hur stora möjligheter har hen eller hon att redan på detta stadium presentera olika uppdragsgivare?

Kravet på intyg om att redovisning och skattebetalning skötts i hemlandet är vidare en fråga att begrunda, är detta verkligen förenligt med EG-rättens diskrimineringsförbud? Förvisso kan man argumentera att detta krav inte är speciellt betungande för den sökande och för det fall det anses vara diskriminerande så kan det i alla fall rättfärdigas genom svenska statens behov att säkerställa en effektiv skattekontroll. Just den effektiva skattekontrollen är ett sådant argument som EG-domstolen konstaterat i princip kunna rättfärdiga en diskriminering enligt den så kallade *rule of reason*. I skatterättsliga mål i EG-domstolen gällande rätten till fri etablering har dock domstolen varit väldigt restriktivt inställd till de olika argument medlemsstaterna använt sig av för att rättfärdiga diskriminering. EG-domstolen har till exempel i Futura-målet,<sup>75</sup> där ett franskt företag etablerat en filial i Luxemburg, uttalat att formkrav principiellt kan vara diskriminerande. Enligt Luxemburgsk lag var alla företag, såväl begränsat som obegränsat skattskyldiga, tvungna att redovisa enligt Luxemburgsk lag för att åtnjuta förlustavdrag – för själva beskattningen fanns dock inget sådant krav. EG-domstolen uttalade att syftet med lagen i och för sig var skyddsvärt (det vill säga att förlustavdragen skulle hänföra sig till det fasta driftställets verksamhet) men att man i detta fallet gick för långt eftersom man kunde nå detta syfte utan att kräva bokföring enligt Luxemburgsk lag, och här hänvisade man till Direktiv 77/779/EEG om ömsesidigt informationsutbyte.

På frågan huruvida kravet på intyg är diskriminerande eller ej kan man tycka att det inte är ett speciellt betungande krav, men frågan är om EG-domstolen kommer att ta någon hänsyn till detta, speciellt med tanke på direktivet om ömsesidigt utbyte av information. Dessutom kan man tänka sig den situationen att en utländsk medborgare befinner sig här i landet och söker F-skatt, skall han eller hon då behöva åka tillbaka till sitt hemland och där försöka skaffa detta intyg som krävs här i Sverige?

---

<sup>73</sup> RÅ 2001 ref 25.

<sup>74</sup> SKV 418 utgåva 19.

<sup>75</sup> Mål 250/95, Futura.

En annan aspekt av detta problem är vad som händer om EG-domstolen skulle underkänna det svenska kravet. Hur fungerar direktivet om informationsutbyte i praktiken? Vidare blir det då måhända frågan om kritik därför att det i praktiken inte blir någon undersökning av utländska medborgares skatteskulder med det motsatta förhållandet gäller för svenska medborgare.

### 3.4.2 Kontrollen

Kontrollen av utländska personer med F-skattsedel försvåras av det faktum att om de inte har ett fast driftställe i Sverige så skall de inte heller taxeras här. En person som inte skatterättsligt är bosatt i landet är ju endast begränsat skattskyldig här, 3 kap. IL. Enligt 18 § 3 kap. IL är en begränsat skattskyldig person endast skattskyldig för näringsverksamhet knuten till ett fast driftställe. På grund av detta är det naturligtvis problematiskt för Skatteverket att kontrollera exempelvis om näringsverksamhet verkligen bedrivs. Dessutom är det ju så att tilldelningen av F-skattsedel skall vara ett preliminärt beslut och att det vid taxeringen skall prövas igen.<sup>76</sup> Men eftersom de flesta utländska näringsidkarna som ansöker om F-skattsedel inte är skattskyldiga i Sverige och därmed inte skall taxeras här så blir det heller inte i praktiken fråga om någon preliminär bedömning.

En möjlig lösning kanske skulle kunna vara att man tillsammans med F-skattebeviset erhölet en blankett på vilken man som företagare skall ange vilka uppdrag man åtagit sig under det gångna året med åberopande av sin F-skattsedel. Detta skulle då naturligtvis gälla såväl svenska som utländska näringsidkare.

En aspekt man kan fundera på när det gäller själva kontrollen av F-skatten för de utländska medborgarna är förhållandet till EG-rätten. Anta att man accepterar det faktum att EG-rätten förhindrar särbehandling av utländska personer i samband med tilldelningen av F-skattsedel. Anta vidare att man ändå är rädd för att dessa personer kommer att missbruka densamma. Därför bestämmer man sig för att Skatteverkets resurser när det gäller kontrollen av dem som innehar F-skattsedel i stort sett enbart skall riktas mot de utländska innehavarna. I praktiken skulle det alltså vara egalt huruvida den sökande var svensk eller utländsk vid tilldelningen av F-skattsedel, helt i enlighet med EG-rätten. Men eftersom kontrollen av de svenska företagarna i stort skulle vara obefintlig skulle dessa ha större möjlighet till missbruk. En sådan ordning torde även den klart strida mot EG-rätten eftersom resultatet är diskriminerande. Problemet är dock det att eftersom det inte är en nedskreven förordning som reglerar detta förhållande, utan kanske bara en intern förhållningsorder, så är ju naturligtvis utsikterna att uppdaga detta och leda i bevis väldigt små.

---

<sup>76</sup> Sid. 6 f.



### 3.4.2.1 Fast driftställe

För den utländska företagare som har ett fast driftställe i Sverige är situationen annorlunda jämfört med de som inte har ett sådant. Den som bedriver näringsverksamhet från ett fast driftställe är också skattskyldig för inkomsten som är hänförlig till detta, 3 kap. 18 § 1p. IL.

Med fast driftställe avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs, 2 kap. 29 § IL.

Innebörden av detta är alltså att för de fallen Skatteverket bedömer att näringsidkaren har ett fast driftställe i Sverige så är kontrollproblemen inte av samma art som för de som inte har detta; personer med fast driftställe skall ju taxeras här och härmed har Skatteverket också bättre koll på dessa.

### 3.4.3 Tidsbegränsad F-skattsedel

Bland annat på grund av de ovan nämnda svårigheterna att kontrollera de utländska innehavarna av F-skattsedel har regeringen i regleringsbrevet för Skatteverket år 2004 givit verket uppdraget att redovisa utvecklingen av antalet F-skattsedlar från utlänningar, kontrollsvårigheter vid handläggningen av dessa skattsedlar och lämna förslag till åtgärder. Ett förslag som denna utredning lagt fram<sup>77</sup> är att F-skattsedeln skall bli tidsbegränsad. Detta innebär att man varje år måste förnya sin ansökan, dock endast om man inte är skattskyldig i Sverige eller den årliga skatten beräknas ej överstiga 5000 kronor. I nuläget är det ju så att en ny F-skattsedel automatiskt utfärdas till den som vid utgången av föregående inkomstår innehade en sådan, 4 kap. 8 § SBL.

Den tidsbegränsade skattsedeln skall gälla i tolv månader, finns det särskilda skäl kan dock även kortare tid bli aktuellt. Ett sådant särskilt skäl kan vara att det av ansökan framgår att det är frågan om ett arbete som ska pågå under en viss angiven bestämd tid som är kortare än tolv månader. Ett annat skäl att tilldela en tidsbegränsad F-skattsedel för kortare tid än tolv månader kan vara i den situationen att sökanden uppger att verksamheten ska påbörjas först några månader efter det att F-skatt tilldelats.

Med dessa regler menar Skatteverket att det skall bli lättare med kontrollen eftersom kontakterna med Skatteverket blir tätare och långvarigt missbruk av F-skattsedeln motverkas.

Reglerna skall alltså gälla såväl svenskar som utlänningar men eftersom de bara skall gälla för dem som inte är skattskyldiga i Sverige får man förutsätta att dess tillämpning i stort sett endast kommer att drabba de utländska innehavarna, de flesta svenskar är ju av naturliga skäl också skattskyldiga här i landet. Frågan är då vad EG-rätten har för inverkan på en sådan regel? Indirekt diskriminering föreligger som bekant när en lagregels tillämpning leder till samma resultat som om man gjort en åtskillnad mellan personer på grund av deras nationalitet. Här skulle det alltså kunna vara

---

<sup>77</sup> Promemoria från Skatteverket till regeringen den 30 mars 2004.

fråga om en förbjuden diskriminering. Följdfrågan lyder då: är denna diskriminering möjlig att rättfärdiga?

Vad det handlar om är ju att Sverige vill utöka sina kontrollmöjligheter och EG-domstolen har ett flertal gånger konstaterat att en effektiv skattekontroll kan vara ett sådant allmänintresse som medger ett rättfärdigande av en diskriminerande regel. Mig veterligt har dock ingen medlemsstat haft framgång med en sådan invändning, det har bland annat stupat på den grunden att domstolen inte ansett den ifrågasatta regeln vara proportionerlig. I detta fallet kan man dock kanske anse att regleringen faktiskt är proportionerlig i förhållande till dess syfte, det vill säga att kontrollera att den som erhållit F-skattsedel verkligen bedriver näringsverksamhet. Problemet är, som sagt, att eftersom de utländska personer inte är skattskyldiga i landet så skall de följaktligen inte taxeras och därmed är en naturlig kontroll betydligt svårare att genomföra angående dessa personer än för de som är skattskyldiga här i landet. Att då göra förnyandet av F-skattsedeln beroende av att man varje år förnyar sin ansökan torde inte vara direkt oproportionerligt, så länge den sökande har skött sina åtaganden bör detta endast vara en formalitet.

Naturligtvis är det också en fråga om hur högt ställda kraven på förnyelseansökan är men så länge detta genomförs på ett för den sökande enkelt och smidigt sätt synes det vara en idé värd att noga överväga. Exempelvis skulle man ju här kunna använda sig av förtryckta flerspråkiga blanketter, som följer med F-skattebeviset, där den sökande kan redovisa de uppdrag han eller hon utfört under återopande av sin F-skattsedel under det gångna året.

## 3.5 Övergångsreglerna

I och med utvidgningen av den Europeiska Unionen och den rädsla för s.k. "social turism" som denna lett till kan man ställa sig frågan om det är möjligt att använda sig av övergångsregler visavi de nya medlemsstaterna för att på så sätt hindra utnyttjandet av F-skattesystemet?

Svaret på denna fråga är nej, rätten att införa övergångsregler är begränsad till arbetstagare och kan inte användas för att begränsa rörligheten för egna företagare. I Byggnads rapport *Slutrapport om utländsk arbetskraft i Skåne*,<sup>78</sup> kommer man till slutsatsen att Sverige bör utnyttja rätten till övergångsregler vid utvidgningen av EU och eftersom rapporten i stort behandlar frågan om att utländska medborgare hävdar sig ha F-skatt, medan Byggnads på sin sida anför att de är att anse som anställda, kan man förledas att tro att övergångsreglerna skulle kunna hindra uppdragstagare med F-skatt att ta uppdrag här i landet. Detta i kombination med den osäkerhet som kan råda om förhållandet mellan F-skatten och övergångsreglerna föranleder att dessa regler behandlas här.

### 3.5.1 Reglerna i anslutningsfördragen<sup>79</sup>

Vad som kan sägas angående detta är först och främst att inget sådant förslag ingick i regeringens skrivelse angående övergångsregler.<sup>80</sup> När det gäller den fria rörligheten medger anslutningsfördraget endast att de befintliga medlemsstaterna får sätta upp regler till hinder för rörligheten avseende arbetstagare. Nu kan man i och för sig anför att frågan inte längre är av intresse eftersom riksdagen med siffrorna 182 mot 137<sup>81</sup> röstade ner regeringens förslag, men eftersom det ändå kan kvarstå frågor kring detta ämne kommer det att i korthet behandlas i det följande.

Arbetstagarbegreppet har av EG-domstolen slagits fast, när det gäller fri rörlighet, ha en gemenskapsrättslig innebörd.<sup>82</sup> Avgörande för om någon skall anses som arbetstagare är att denne utför ett faktiskt och verkligt arbete,<sup>83</sup> ett anställningsförhållande kännetecknas vidare av "att en person, under en viss tid, mot ersättning utför arbete av ekonomiskt värde åt någon annan under dennes ledning".<sup>84</sup>

Övergångsbestämmelserna i anslutningsfördraget medger avvikelser från artikel 1-6 i rådets förordning nr 1612/68/EEG av den 15 oktober 1968 om arbetskraftens fria rörlighet och rådets direktiv 68/360/EEG av den 18 oktober 1968 om avskaffande av restriktioner för rörlighet och bosättning inom gemenskapen för medlemsstaternas arbetstagare och deras familjer.

---

<sup>78</sup> [www.byggnads.se](http://www.byggnads.se)

<sup>79</sup> Europeiska Unionens Officiella tidning nr L 236, 23 september 2003.

<sup>80</sup> Särskilda regler under en övergångsperiod för arbetstagare från nya medlemsstater enligt anslutningsfördraget Skr. 2003/04:119.

<sup>81</sup> Riksdagen beslut från den 28 april 2004 om nej till övergångsregler.

<sup>82</sup> Mål 75/63, Unger, punkt 51.

<sup>83</sup> Mål 53/81, Levin, punkt 17-18.

<sup>84</sup> Mål 66/85, Lawrie-Blum, punkt 17.

Artiklarna 1-6 i förordning 1612/68 förbjuder direkt och indirekt diskriminering på grund av nationalitet vid anställning och rekrytering av arbetstagare. Bestämmelserna i direktivet reglerar bland annat vilka handlingar som medlemsstaterna får begära att arbetstagare och deras familjemedlemmar från andra medlemsstater skall uppvisa för att beviljas uppehållstillstånd, samt den tid som tillstånd minst skall beviljas för. Dessa är alltså de begränsningar avseende den fria rörligheten vad gäller arbetstagare som anslutningsfördragen medger. En innehavare av en F-skattsedel är ju dock inte någon arbetstagare (tvärtom är det ju en förutsättning för att erhålla F-skatt att man självständigt bedriver någon form av verksamhet) utan näringsidkare och omfattas därför inte av dessa bestämmelser som ger de befintliga medlemsstaterna rätt att inskränka den fria rörligheten.

### **3.6 Mer om “social turism” för egenföretagare**

Oron för så kallad ”social turism”, det vill säga att utländska personer kommer hit till Sverige för att utnyttja vårt sociala välfärdssystem har brett ut sig under senare tid. Även om debatten främst har handlat om arbetstagare finns det anledning att ta en titt på reglerna som gäller för egenföretagarna.

#### **3.6.1 EG-rätten**

Vilket lands lagstiftning om social trygghet som skall tillämpas vid olika situationer av anställning och egenföretagsamhet bestäms enligt rådets förordning nr 1408/71 av den 14 juni 1971 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjer flyttar inom gemenskapen.

Utgångspunkten är att en person endast kan omfattas av ett lands lagstiftning i varje enskild försäkringssituation, artikel 13.1.

Huvudregeln för egenföretagare är att han eller hon skall omfattas av det lands lagstiftning inom vilket han eller hon är verksam, oavsett om han eller hon är bosatt i en annan medlemsstat, artikel 13.2 b. Detta innebär alltså att en person som kommer hit för att arbeta som egenföretagare kommer alltså att omfattas av Sveriges sociala lagstiftning.

Särskilda regler gäller enligt artikel 14a.1a för ”den som normalt är egenföretagare inom en medlemsstats territorium och som utför arbete inom en annan medlemsstats territorium skall fortsätta att omfattas av den förstnämnda medlemsstatens lagstiftning, förutsatt att detta arbete inte väntas vara längre än tolv månader”.

Ett ytterligare undantag återfinns i artikel 14a.2 som säger att den som är verksam som egenföretagare inom mer än en medlemsstats territorium skall omfattas av lagstiftningen i den medlemsstat han eller hon är bosatt, om han eller hon utför någon del av sitt arbete i denna stat. Utförs inget arbete i

bosättningsstaten skall han eller hon omfattas av lagstiftningen i den medlemsstat inom vars territorium det huvudsakliga arbetet utförs. För den som är anställd inom en medlemsstat och samtidigt är egenföretagare i en annan medlemsstat skall lagstiftningen i anställningslandet tillämpas, artikel 14c.

Dessa regler torde innebära att det i praktiken kanske inte är så många begränsat skattskyldiga egenföretagare som ansöker om F-skattsedel som kommer att omfattas av det svenska sociala trygghetssystemet. Den som endast är begränsat skattskyldig är ju inte bosatt här i landet och om arbetet inte är så omfattande i tiden kan man kanske anta att han eller hon också innehar anställning eller bedriver näring i sitt bosättningsland, då ska ju heller inte denna person omfattas av de svenska reglerna, artikel 14a.

### 3.6.2 De svenska reglerna

Rätten till socialförsäkringen är i Sverige uppdelad i en bosättningsbaserad och en arbetsbaserad del. Några krav på medborgarskap eller inskrivning finns inte. Som bosättningsbaserade förmåner räknas bland annat föräldrapenning på garantinivå, barnbidrag, bostadsbidrag, arbetsbaserade förmåner är till exempel sjukpenning, ersättning vid arbetskada och inkomstgrundad pension.

Bosatt i Sverige anses den vara som har sitt egentliga hemvist här, den som kommer hit med avsikt att stanna här en längre tid än ett år skall anses vara bosatt här om inte synnerliga skäl talar emot det,<sup>85</sup> 2kap. 1 § SofL. När det gäller bedömningen om en person har sitt egentliga hemvist i Sverige tillämpas folkbokföringens regler om dygnsvila.

Den som förvärvsarbetar i Sverige är försäkrad för de arbetsbaserade förmånerna, 2 kap. 7 § SofL. I uttrycket förvärvsarbete ligger arbete/verksamhet som arbetstagare, uppdragstagare eller egenföretagare.<sup>86</sup> Detta innebär alltså att en person med F-skattsedel, som därmed är egenföretagare kommer att tillhöra det svenska trygghetssystemet om de svenska reglerna blir tillämpliga.

För det fallet att förordning 1408 pekar ut Sverige som försäkringsland är det alltså tillräckligt att personen ifråga förvärvsarbetar här i landet. Vad som då kan bli problematiskt är att Skatteverket som är uppbördsmyndighet för de egen- och socialavgifter som skall betalas inte kan uppbära dessa eftersom de personer, vilka detta arbete behandlar, ofta inte är skattskyldiga i Sverige. Situationer kan alltså uppkomma där en näringsidkare inte blir ålagd att bidra med sociala avgifter men ändå åtnjuter rätten till socialförsäkringsförmåner.

---

<sup>85</sup> Med synnerliga skäl avses t.ex. att vistelsen i Sverige beror på ett fängelsestraff.

<sup>86</sup> Prop. 1998/99:119, s. 179.

## 4 F-skatt åt fler?

### 4.1 För svårt att få F-skatt?

En intressant aspekt på debatten om att det bör bli svårare för utländska medborgare att erhålla F-skattsedel, är att många samtidigt anser att det är för svårt för svenskar att få F-skatt. Motioner har lagts i riksdagen i denna fråga där man efterfrågar regler som skall göra det än lättare att erhålla F-skattsedel.<sup>87</sup> Motionerna tar bland annat upp att det bör bli lättare för sjuksköterskor och personer som får uppdrag av tidigare arbetsgivare att få F-skattsedel, vidare vill man också göra det allmänt lättare att erhålla F-skattsedel om den sökande ej har näringsförbud eller skatteskulder. Debatten synes i och med detta vara något av en paradox, då dessa två synsätt på F-skattsedeln tycks vara synnerligen svåra att förena med beaktande av t.ex. EG-rättens diskrimineringsförbud. Dessutom synes det inte vara direkt en lagstiftningsfråga utan snarare en fråga om man i praxis har bedömt likartade situationer olika, en uppfattning som också Skatteutskottet verkar instämma i.

I sitt betänkande från den 16 mars 2004<sup>88</sup> har Skatteutskottet föreslagit riksdagen att avslå samtliga dessa motioner. Man menar härvidlag att motionärernas kritik framstår som kraftigt överdriven när man beaktar att antalet avslag är procentuellt sett väldigt lågt. Visserligen kan det inte uteslutas att det uppkommit skiftande regional praxis i landet vad avser tilldelningen av F-skattsedel, men denna olikhet torde kunna undvikas i och med den nya organisationen av skatteförvaltningen genom att den nu omorganiserats till en enda myndighet, Skatteverket.<sup>89</sup> Vidare hänvisar utskottet till att det i den allmänna debatten framförts kritik mot att det rentav är för lätt, åtminstone för vissa grupper, att erhålla F-skatt. Vad man här har i åtanke torde vara dels utländska medborgare och dels de speciellt utsatta entreprenadbranscherna som tidigare behandlats i SOU 1997:111 vilken kort skall tas upp i det följande.

### 4.2 För lätt att få F-skatt?

I slutet av 1995 tillsattes en utredning som skulle utreda vissa frågor angående branschsanering och åtgärder mot ekonomisk brottslighet, en brottslighet som i utredningen uppskattades omsätta 100-150 miljarder kronor år 1991, samtidigt som man beräknade att skatteundandragandet låg på cirka 46 miljarder kronor.<sup>90</sup>

---

<sup>87</sup> Se exempelvis motionerna 2003/04:N411, 2003/04:Sk346, 2003/04:Sk391, 2003/04:Fi305 och 2003/04:Sk308.

<sup>88</sup> Skatteutskottets betänkande 2003/04:SkU25.

<sup>89</sup> Prop. 2002/03:99, Det nya Skatteverket.

<sup>90</sup> SOU 1997:111, s. 19.

Resultatet av utredning blev bland annat att man presenterade några förslag angående F-skatten. När det gäller de så kallade entreprenadbranscherna, till vilka man räknade bygg-, städ- och flyttbranschen,<sup>91</sup> föreslog man att kraven för att få F-skattsedel utfärdad skulle skärpas. Vidare ansåg man att från ersättning till underentreprenör vid städ- och flyttarbete skulle skatteavdrag göras även om mottagaren var innehavare av F-skattsedel.<sup>92</sup> Enligt förslaget skulle F-skattsedel endast utfärdas om skattemyndigheten hade skälig anledning att anta att den sökande skulle komma att fullgöra sina skyldigheter att redovisa och betala skatter.<sup>93</sup> Skattemyndigheten skulle alltså göra en utvidgad riskbedömning och om det vid denna framkom omständigheter som innebar att det fanns skälig anledning att anta att den sökande ej skulle fullgöra sina skyldigheter fick F-skattsedel ej utfärdas. Riskbedömningen skulle dessutom omfatta en vidare personkrets, nämligen de personer som genom ägande eller ställning har ett inflytande i bolaget.<sup>94</sup>

---

<sup>91</sup> Ibid. s. 22.

<sup>92</sup> Ibid. s. 359.

<sup>93</sup> Ibid. s. 43.

<sup>94</sup> Ibid. s. 382.

## 5 Slutsatser

Frågan om F-skatt är alltså sparsamt behandlad i doktrinen, inte desto mindre är det en aktuell fråga, speciellt när utvidgningen av EU kommer på tal. Debatten kommer säkerligen att kvarstå, speciellt med tanke på de anförda kontrollproblemen.

EG-rätten kräver att medlemsstaterna avhåller sig från att diskriminera medborgare inom unionen. Kraven för tilldelningen av F-skattsedel får alltså inte vara mer betungande för exempelvis en företagare från Polen än vad de är för en svenska sådan. Är då de svenska reglerna i enlighet med EG-rätten?

Här kan man sätta ett par frågetecken, först när det gäller kontrollen av om den sökande har skatteskulder, är det så att EG-domstolen kommer godkänna intygskravet för de utländska personerna om det kommer upp i ett mål? Vidare skulle det kunna vara problematiskt när man skall bedöma huruvida den sökande bedriver näringsverksamhet, är det lika lätt att bedöma kriterierna (varaktighet, vinstsyfte och självständighet) när det är en utländsk, i utlandet bosatt, person som ansöker?

Slutligen kan man också ställa sig frågan hur kontrollen skall ske, kan man vara betydligt tuffare i kontrollen av de utländska F-skatteinnehavarna än de svenska utan att bryta mot EG-rättens princip om icke-diskriminering?

Vad man kan sluta sig till av framställningen angående huruvida det är för lätt eller för svårt svenska respektive utländska personer att erhålla F-skatt så kan man sluta sig till att tilldelningen av F-skattsedel är ett högst politiskt ämne. Argumenten för att man skall göra det lättare att erhålla F-skattsedel är främst att det inte får vara för krångligt eller svårt att starta upp företag och därmed öka sysselsättningen. Motargumenten är dels att om reglerna är alltför slappa leder det till ett mer utbrett missbruk av F-skattsedeln, och därmed ett större skatteundandragande, och dels att om fler är egenföretagare så står dessa också utan den tryggheten som en fast anställning innebär.

Vidare kan man tänka sig att frågan också är konjunkturkänslig, vid sämre tider kan man tänka sig att kraven lättas eftersom målet då främst är att folk i arbete, medan motsatta förhållandet inträffar vid högkonjunktur.

Vad gäller de här behandlade förslagen mer specifikt så är det föga överraskande att förslagen i kapitel 4 inte blivit verklighet. Först vad gäller motionerna om att det är för svårt att erhålla F-skattsedel så är det de facto så att avslagen är procentuellt sett väldigt få och reglerna är härvidlag i stort tillfredsställande. Problemen har säkert i många fall varit knutna till de skillnader och feltolkningar i praxis som uppstått över landet vilket man också nu försöker motverka, t.ex. genom ombildningen till Skatteverket. Att det äldre förslaget om entreprenadbranscherna inte givit resultat torde vara ett utslag av att reglerna inte i onödan bör krånglas till, samma regelverk bör gälla oavsett man kör taxi, städar eller målar.



Slutligen vad avser förslaget om tidsbegränsad F-skattsedel så vet vi ännu inte vad detta kommer leda till, klart är att trycket på myndigheterna att på något sätt reagera för att motverka missbruk av F-skattreglerna är relativt stort. Förslaget i sig är intressant speciellt då oseriösa innehavare kommer få svårt att under en längre tid missbruka sin tilldelade F-skattsedel. Förenligheten med EG-rättens diskrimineringsförbud är dock något att fundera på. Vidare är det av vikt att det inte ställs för höga krav när F-skattsedeln skall förnyas, samma krav skall gälla för alla, dessutom bör det inte vara en krånglig procedur som avskräcker/försvårar för de sökande; speciellt eftersom huvuddelen av de som kommer att beröras av reglerna torde vara utländska medborgare.

# Källförteckning

## Offentligt tryck

Betänkande 2003/04:SkU25

Prop. 1991/92:112, Om F-skattebevis, m.m.

Prop. 1996/97:100, Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.

Prop. 1997/98:33, Utfärdandet av F-skattsedel, m.m.

Prop. 1998/99:119, Socialförsäkringens personkrets.

Prop. 1999/02:2, Inkomstskattelagen.

Prop. 2002/03:99, Det nya Skatteverket.

Ds S 1985:1

Ds 1988:59

Motion 2003/04:N411

Motion 2003/04:Sk346

Motion 2003/04:Sk391

Motion 2003/04:Fi305

Motion 2003/04:Fi308

Skr. 2003/04:119, Särskilda regler under en övergångsperiod för arbetstagare från nya medlemsstater enligt anslutningsfördraget.

Promemoria från Skatteverket till regeringen den 30 mars 2004, angående F-skatt till utlänningar som är begränsat skattskyldiga i Sverige och som saknar fast driftställe här.

Riksdagen beslut från den 28 april 2004 om nej till övergångsregler.

## Litteraturförteckning

Arvidsson, Richard och  
Ganne, Cecilia

*Om stiftelser och handel med värdepapper,*  
Svensk Skattetidning nr 6-7 2001, s. 551-587.

Bergström, Sture

*Något om EG-domstolens tolkningsprinciper,  
med särskild inriktning på inkomstskatterätten,*  
Skattenytt nr 9 1998, s. 577-587.

Brockert, Mats

*Vinstsyftet,* Skattenytt nr 10 1997, s. 603-608.

Grosskopf, Göran, m.fl.

*Det svenska skattesystemet,* tionde upplagan,  
Norstedts Juridik AB, Kristianstad 1997.

Gäverth, Leif

*Avdrag för underskott i nystartad och i  
konstnärlig verksamhet,* Skattenytt nr 1-2 2003,  
s. 23-49.

- Lodin, Sven-Olof, m.fl. *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 1*, nionde upplagan, Studentlitteratur, Lund 2003.
- Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 2*, nionde upplagan, Studentlitteratur, Lund 2003.
- Nilsson, Peter *F-skattsedel eller inte F-skattsedel – det är frågan*, Skattenytt nr 7-8 1999, s. 418-424.
- F-skattsedel eller inte F-skattsedel – så blev det!*, Skattenytt nr 5 2001, s. 255-261.
- Pelin, Lars *Svensk intern- och internationell skatterätt*, andra omarbetade upplagan, Studentlitteratur, Lund 1997.
- Van Thiel, S *The prohibition of Income Tax Discrimination in the European Union: What Does It Mean*, European Taxation 1994, s. 303-310.
- Vapaavuori, Ahti *On justification in EC Law*, Scandinavian Studies in Law Volume 44 – Tax Law, Stockholm 2003.
- Wouters, Jan *The principle of non-discrimination in European Community law*, ECTR 1999-2, s. 98-106.

### **Skatteverkets publikationer**

- Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2004 års taxering, del 1.
- RSV S 2000:6
- RSV Rapport 1998:4, F-skatt åt flera, Utvidgning av näringsbegreppet, 1998.
- RättsNytt, nr 5, 2001.
- SKV 418, utgåva 19, Så fyller du i ”Skatte- och avgiftsanmälan”.
- SKV 432, utgåva 7, F-skattsedel för företagare.
- Särtryck från Utbildningsmaterial för Skatteförvaltningen, Arbetsgivarområdet och F-skatt, Teoridel, PE/U 44-367:2 utg. 2.

## Rättsfall

RÅ 1982 1:50  
RÅ 1985 1:37  
RÅ 1998 ref 2  
RÅ 2001 ref 25

## EG-rättsligt material

Europeiska Unionens Officiella tidning nr C 325, 24 december 2002, *Konsoliderad version av Fördraget om upprättandet av Europeiska Gemenskapen*, (Cit. EG-fördraget).

Europeiska Unionens Officiella tidning nr L 236, 23 september 2003, *Akt om villkoren för Republiken Tjeckiens, Republiken Estlands, Republiken Cyperns, Republiken Lettlands, Republiken Litauens, Republiken Ungerns, Republiken Maltas, Republiken Polens, Republiken Sloveniens och Republiken Slovakiens anslutning till de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen och om anpassning av fördragen*, (Cit. Anslutningsfördragen).

Förordning nr 1612/68/EEG.  
Förordning nr 1408/71/EEG.  
Direktiv nr 68/360/EEG.  
Direktiv nr 779/77/EEG.

Mål 75/63, Unger.  
Mål 152/73, Sotgui v. Deutsche Bundespost.  
Mål 120/78, Cassis de Dijon.  
Mål 53/81, Levin.  
Mål 66/85, Lawrie-Blum.  
Mål 250/95, Futura.  
Mål 336/96, Gilly.  
Mål 311/97, Royal Bank of Scotland.

## Övrigt material

*Slutrapport om utländsk arbetskraft i Skåne*, [www.byggnads.se](http://www.byggnads.se).