

Lagrådsremiss

Effektivare skattekontroll

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 9 februari 2006

Pär Nuder

Stefan Holgersson
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås en ny lag om kassaregister. Enligt förslaget införs en skyldighet för näringsidkare som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning att registrera försäljning i ett certifierat kassaregister. Skatteverket blir tillsynsmyndighet och kravet på kassaregister kombineras med särskilda kontrollbefogenheter för Skatteverket. Skyldigheterna i lagen gäller inte för den som endast i obetydlig omfattning säljer varor eller tjänster mot kontant betalning, är befriad från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (1999:1229) för rörelseinkomster, bedriver taxitrafik, säljer varor eller tjänster mot kontant betalning genom distansavtal eller vid hemförsäljning, säljer varor eller tjänster med hjälp av varuautomater eller anordnar automatspel. Vid överträdelser av uppställda krav kan en kontrollavgift tas ut. Kraven på kassaregister föreslås träda i kraft den 1 juli 2009 och lagen i övrigt den 1 januari 2007.

I remissen föreslås vidare att utredare vid Skatteverkets skattebrottsenheter ges en lagstadgad rätt att medverka vid husrannsakan och aktivt eftersöka handlingar. Vidare föreslås att utredare vid skattebrottsenheterna skall ges rätt att, efter beslut av åklagare, ta handlingar i beslag i den mån våld mot person inte behöver användas. Skattebrottsenheternas verksamhetsområde föreslås i remissen att utökas till att även omfatta överträdelse av näringsförbud. Skattebrottsenheterna föreslås även medges en mer omfattande direktåtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen. Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 juli 2006.

Lagrådsremissen innehåller också förslag till en ny lag om särskild skattekontroll i vissa branscher. Förslaget innebär att det införs ett krav på att föra personalliggare för näringsidkare inom restaurang- och

frisörbranschen. Skatteverket får rätt att företa oannonserade kontrollbesök och i samband med dessa utföra en begränsad revision samt att ta ut en kontrollavgift vid överträdelser. Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2007.

Vidare föreslås att en skyldighet införs för internationella företag att skriftligen dokumentera transaktioner med företag i intressegemenskap. Lagändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2007.

I lagrådsremissen föreslås slutligen att bestämmelserna i 5 kap. 9 § skattebetalningslagen (1997:483) skall ändras så att det klart framgår att skatteavdrag inte skall göras från sådan kompensation som förvärvaren av en fordringsrätt eller delägarrätt betalar till överlåtaren för upplupen men inte förfallen ränta. Lagändringen föreslås träda i kraft den 1 juli 2006.

Innehållsförteckning

1	Beslut.....	7
2	Lagtext.....	8
2.1	Förslag till lag om kassaregister m.m.	8
2.2	Förslag till lag om särskild skattekontroll i vissa branscher	13
2.3	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	17
2.4	Förslag till lag om ändring i sekretesslagen (1980:100)...	21
2.5	Förslag till lag om ändring i alkohollagen (1994:1738) ...	22
2.6	Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)	23
2.7	Förslag till lag om ändring i lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar.....	24
2.8	Förslag till lag om ändring i rättegångsbalken.....	26
2.9	Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet	27
2.10	Förslag till lag om ändring i lagen (1999:90) om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar	29
2.11	Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)...	30
2.12	Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.....	32
3	Ärendet och dess beredning.....	34
3.1	Krav på kassaregister och effektivare utredning av ekobrott	34
3.2	Utökad skattekontroll inom vissa branscher	34
3.3	Uppgiftsskyldighet för internationella företag.....	34
3.4	Räntekompensation och skatteavdrag.....	35
4	Kassaregister.....	35
4.1	Bakgrund.....	35
4.1.1	Allmänt om skatteundandragande	35
4.1.2	Kontantbranscherna	36
4.1.3	Gällande rätt.....	38
4.1.4	Internationella regler.....	40
4.1.5	Krav på kassaregister	43
4.2	Behovet av krav på kassaregister	45
4.3	Ett certifierat system och dess utformning.....	47
4.3.1	Ett certifierat system skall införas	47
4.3.2	Kvittokrav	50
4.3.3	Funktionskrav	51
4.4	Tillämpningsområdet	54
4.4.1	Vilken verksamhet skall omfattas av kravet på kassaregister?.....	54
4.4.2	Flera olika verksamheter inom ramen för en näringsverksamhet	61
4.4.3	Undantag från kraven på kassaregister i enskilda och generella fall	63
4.4.4	Förhållandet till alkohollagens regler	67
4.5	Certifiering och återkommande teknisk kontroll	68

4.5.1	Regler om teknisk provning och kontroll	68
4.5.2	Certifiering	68
4.5.3	Återkommande teknisk kontroll	69
4.5.4	Organ från annat land inom EES eller tredje land.....	71
4.6	Tillsyn av kassaregistren	72
4.6.1	Anmälningsskyldighet	72
4.6.2	Tillsyn	74
4.7	Särskilda kontrollåtgärder	81
4.8	Administrativa sanktioner	87
4.8.1	Kontrollavgift.....	87
4.8.2	Vite.....	96
4.9	Närmare om den författningstekniska regleringen	97
4.10	Övriga frågor om kassaregister	97
4.10.1	Förfarandet.....	97
4.10.2	Sekretess	99
4.10.3	Anmälan till EG-kommissionen	100
4.11	Ikraftträdande och övergångsbestämmelser.....	101
5	Straffprocessuella tvångsmedel	102
5.1	Bakgrund	102
5.2	Bör skattebrottsutredare ges möjlighet att verkställa beslut om straffprocessuella tvångsmedel?	103
5.2.1	Allmänna utgångspunkter	103
5.2.2	Beslag.....	106
5.2.3	Husrannsakan.....	109
5.3	Spärra av lokaler m.m.	114
5.4	Överträdelse av näringsförbud.....	114
6	Skattebrottsenheternas åtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen	116
6.1	Regleringen av behandling av personuppgifter	116
6.1.1	Inledning	116
6.1.2	Personuppgiftslagen.....	117
6.2	Regleringen av Skatteverkets behandling av personuppgifter	117
6.2.1	Lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet	117
6.2.2	Behandling av uppgifter i Skatteverkets brottsbekämpande verksamhet.....	121
6.3	Sekretess	121
6.3.1	Sekretesskydd för uppgifter i beskattningsdatabasen.....	121
6.3.2	Sekretesskydd för uppgifter i skattebrottsenheternas verksamhet	122
6.4	Överväganden och förslag	123
6.4.1	Direktåtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen.....	123
6.4.2	Uppgiftsskyldighet i samband med vitesföreläggande	131
7	Särskild skattekontroll i vissa branscher	134
7.1	Bakgrund.....	134

7.2	En ny kontrollform och utvecklad dokumentation av arbetskraft	135
7.2.1	Omfattningen	138
7.2.2	Personalliggare.....	145
7.2.3	Oannonserade kontrollbesök och begränsad revision.....	148
7.3	Administrativa sanktioner.....	151
7.3.1	Kontrollavgift.....	151
7.3.2	Vite.....	156
7.4	Förfarandet.....	156
7.5	Sekretess	157
8	Dokumentationsskyldighet vid internprissättning i internationella företag.....	158
8.1	Bakgrund.....	158
8.1.1	Allmänt om utvecklingen	158
8.1.2	Armlängdsprincipen	159
8.2	Arbete inom ramen för EU	161
8.3	En internationell översikt.....	163
8.3.1	Danmark.....	163
8.3.2	Norge	164
8.3.3	Finland	164
8.3.4	Nederländerna.....	165
8.3.5	Tyskland.....	165
8.3.6	Storbritannien.....	166
8.3.7	USA	167
8.3.8	Australien.....	168
8.3.9	Sammanfattning.....	169
8.4	Dokumentation av internpriser	170
8.5	Information i deklARATIONEN.....	182
8.6	Reglernas förenlighet med EG-rätten	184
8.7	Förvaring.....	184
8.8	Sanktioner	185
9	Räntekompensation och skatteavdrag	187
10	Konsekvensanalys	190
10.1	Kassaregister	190
10.1.1	Statsfinansiella konsekvenser	190
10.1.2	Konsekvenser för små företag	193
10.1.3	Konsekvenser för den ekonomiska brottsligheten	195
10.1.4	Avslutande kommentar	196
10.2	Effektivare utredning av ekobrott	196
10.3	Särskild skattekontroll i vissa branscher.....	197
10.3.1	Statsfinansiella konsekvenser	197
10.3.2	Konsekvenser för små företag	199
10.3.3	Konsekvenser för den ekonomiska brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet.....	199
10.4	Dokumentationsskyldighet vid internprissättning	199
10.5	Räntekompensation och skatteavdrag.....	200

11	Författningskommentarer	201
11.1	Förslaget till lag om kassaregister m.m.	201
11.2	Förslaget till lag om särskild skattekontroll i vissa branscher	211
11.3	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	217
11.4	Förslaget till lag om ändring i sekretesslagen (1980:100)	218
11.5	Förslaget till lag om ändring i alkohollagen (1994:1738)	219
11.6	Förslaget till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078).....	219
11.7	Förslaget till lag om ändring i lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar.....	219
11.8	Förslaget till lag om ändring i rättegångsbalken.....	220
11.9	Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet	220
11.10	Förslaget till lag om ändring i lagen (1999:90) om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar	221
11.11	Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)	221
11.12	Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdokumentation och kontrolluppgifter.....	222
Bilaga 1	Sammanfattning av betänkandet Krav på kassaregister Effektivare utredning av ekobrott.....	224
Bilaga 2	Betänkandets lagförslag.....	232
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanser över betänkandet SOU 2005:35 Krav på kassaregister Effektivare utredning av ekobrott.....	258
Bilaga 4	Sammanfattning av promemorian Skattefusk, effektivitet och rättvisa – utökad skattekontroll i vissa branscher och diskussioner rörande schabloniserade inslag i beskattningen (Ds 2005:28).....	259
Bilaga 5	Remitterade lagförslag i promemorian Skattefusk, effektivitet och rättvisa - utökad skattekontroll i vissa branscher och diskussioner rörande schabloniserade inslag i beskattningen (Ds 2005:28).....	264
Bilaga 6	Förteckning över de remissinstanser som yttrat sig över promemorian Skattefusk, effektivitet och rättvisa - utökad skattekontroll i vissa branscher och diskussioner rörande schabloniserade inslag i beskattningen (Ds 2005:28)	272
Bilaga 7	Sammanfattning av Riksskatteverkets rapport, RSV Rapport 2003:5 Uppgiftsskyldighet för internationella företag	273
Bilaga 8	Förteckning över remissinstanser (RSV Rapport 2003:5, Uppgiftsskyldighet för internationella företag).....	275

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om kassaregister m.m.,
2. lag om särskild skattekontroll i vissa branscher,
3. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483),
4. lag om ändring i sekretesslagen (1980:100),
5. lag om ändring i alkohollagen (1994:1738),
6. lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078),
7. lag om ändring i lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar,
8. lag om ändring i rättegångsbalken,
9. lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet,
10. lag om ändring i lagen (1999:90) om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar,
11. lag om ändring i taxeringslagen (1990:324) och
12. lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till lag om kassaregister m.m.

Härigenom föreskrivs¹ följande.

Lagens tillämpningsområde

1 § I denna lag finns bestämmelser om användning och kontroll av kassaregister.

2 § Den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning omfattas av skyldigheter enligt denna lag, om inte annat följer av 3 §.

3 § Skyldigheterna enligt denna lag gäller inte för den som

1. endast i obetydlig omfattning säljer varor eller tjänster mot kontant betalning,
2. är befriad från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (1999:1229) för inkomst från sådan försäljning som avses i 2 §,
3. bedriver taxitrafik enligt 1 kap. 3 § 2 yrkestrafiklagen (1998:490),
4. säljer varor eller tjänster mot kontant betalning genom sådana distansavtal eller hemförsäljningsavtal som avses i distans- och hemförsäljningslagen (2005:59),
5. säljer varor eller tjänster med hjälp av en varuautomat eller annan liknande automat eller i en automatiserad affärslokal, eller
6. anordnar automatspel enligt lagen (1982:636) om anordnande av visst automatspel eller enligt lotterilagen (1994:1000).

4 § Vid tillämpning av 2 och 3 §§ skall självständiga verksamheter inom ramen för en näringsverksamhet bedömas var för sig.

Definitioner

5 § Med *kassaregister* avses kassaapparat, kassaterminal, kassasystem och liknande apparatur för registrering av försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning.

6 § Med *kontant betalning* likställs betalning med kontokort.

¹Se Europaparlamentets och rådets direktiv 98/34/EG av den 22 juni 1998 om ett informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter och beträffande föreskrifter för informationssamhällets tjänster (EGT L 204, 21.7.1998, s. 37, Celex 31998L0034).

7 § Med *kontrollremsa* avses dokumentation av den löpande registreringen i kassaregistret i pappersform.

Med *journalminne* avses dokumentation av den löpande registreringen i kassaregistret i elektronisk form.

8 § *Verksamhetslokal* har samma betydelse som i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

Registrering i kassaregister m.m.

9 § All försäljning och annan löpande användning av ett kassaregister skall registreras i kassaregistret.

Vid varje försäljning skall ett av kassaregistret framställt kvitto tas fram och erbjudas kunden.

10 § Kassaregister skall på ett tillförlitligt sätt visa

1. alla registreringar som har gjorts, och
2. programmeringar och inställningar som utgör behandlingshistorik enligt bokföringslagen (1999:1078).

11 § Om näringsidkaren har en avläsare av kontokort, skall den vara ansluten till eller integrerad med kassaregistret.

Anmälningsskyldighet

12 § Näringsidkare som omfattas av skyldigheter enligt denna lag, skall till Skatteverket anmäla de kassaregister som finns i verksamheten. Vid förändrade förhållanden skall ny anmälan göras.

Anmälan skall ha kommit in till Skatteverket inom en vecka från den dag då anmälningsskyldigheten har inträtt.

Certifiering och återkommande teknisk kontroll

13 § Kassaregister skall vara certifierat av ett organ som är ackrediterat för uppgiften enligt lagen (1992:1119) om teknisk kontroll.

14 § Kassaregister skall genomgå återkommande teknisk kontroll av ett organ som är ackrediterat för uppgiften enligt lagen (1992:1119) om teknisk kontroll.

Återkommande teknisk kontroll av kassaregister skall göras

1. senast ett år från den dag det togs i bruk,
2. senast ett år från senaste kontroll av ett ackrediterat organ,
3. efter brytande av föreskriven plombering, och
4. om Skatteverket vid kontroll har konstaterat brister i kassaregistrets funktion.

Protokoll från den tekniska kontrollen skall finnas tillgängligt i verksamhetslokalen.

15 § Certifiering och återkommande teknisk kontroll får även utföras av organ från ett annat land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) enligt bestämmelser som meddelas av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer.

Enligt bestämmelser som meddelas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får certifiering även utföras av organ från annat land med vilket Europeiska gemenskapen träffat avtal om ömsesidigt erkännande.

Tillsyn

16 § Skatteverket utövar tillsyn över att näringsidkare som omfattas av eller kan antas omfattas av skyldigheter enligt denna lag har kassaregister och att de kassaregister som används i verksamheten uppfyller föreskrivna krav.

Tillsynen får genomföras utan att näringsidkaren underrättas om den i förväg.

17 § Tillsynen skall genomföras så att den inte vållar näringsidkaren större kostnad eller olägenhet än nödvändigt.

18 § Skatteverket har rätt att för sin tillsyn enligt 16 § få tillträde till verksamhetslokaler där verksamheten bedrivs..

19 § Näringsidkare som omfattas eller kan antas omfattas av skyldigheter enligt denna lag skall på begäran och i den omfattning det är nödvändigt för tillsyn lämna Skatteverket upplysningar och tillhandahålla handlingar.

20 § Skatteverket får förelägga näringsidkare att fullgöra sina skyldigheter enligt 19 § och att åtgärda brister som konstaterats vid tillsynen av kassaregister.

21 § Polismyndighet skall på Skatteverkets begäran lämna det biträde som behövs för tillsynen.

Särskilda kontrollåtgärder

22 § För kontroll av näringsidkare som omfattas eller kan antas omfattas av skyldigheter enligt denna lag får Skatteverket göra kundräkning, kontrollköp, kvittokontroll och kassainventering.

Sådana åtgärder får vidtas i verksamhetslokaler dit allmänheten har tillträde och på allmän plats i anslutning till sådana lokaler.

Åtgärderna får vidtas utan att näringsidkaren underrättas om dem i förväg.

23 § Åtgärder enligt 22 § skall vidtas så att de inte vållar näringsidkaren större kostnader eller olägenheter än nödvändigt.

24 § När Skatteverket vidtar åtgärder enligt 22 § skall näringsidkaren på begäran av Skatteverket tillhandahålla kontrollremsa eller uppgifter från journalminne för kontroll av hur försäljningar har registrerats i kassaregistret.

Om uppgifterna på kontrollremsan eller i journalminnet inte utgör räkenskapsinformation enligt bokföringslagen (1999:1078) skall de bevaras i två månader efter utgången av den kalendermånad då uppgifterna registrerades i kassaregistret.

Skatteverket får förelägga näringsidkaren att fullgöra sin skyldighet enligt första stycket.

Kontrollavgift

25 § Skatteverket får ta ut en kontrollavgift av näringsidkare som omfattas av skyldigheter enligt denna lag om näringsidkaren

1. inte har ett kassaregister,
 2. använder kassaregister som inte uppfyller föreskrivna kraven i 10, 11, eller 13 § eller krav i föreskrifter meddelade med stöd av denna lag,
 3. inte anmält kassaregistret i enlighet med 12 §,
 4. inte uppfyllt kraven på återkommande teknisk kontroll i 14 §,
 5. inte uppfyllt kravet i 24 § andra stycket att bevara uppgifter, eller
 6. inte uppfyllt kravet på registrering eller kvittokravet i 9 §.
- Kontrollavgiften är 10 000 kronor och tillfaller staten.

26 § Kontrollavgift får inte tas ut om överträdelsen är obetydlig.

27 § Om kontrollavgift har tagits ut enligt 25 § 1–4 och Skatteverket därefter förelagt näringsidkaren att göra rättelse inom viss tid, får Skatteverket ta ut en ny avgift med 20 000 kronor om föreläggandet inte följs.

28 § Om en kontrollavgift har tagits ut för en överträdelse och näringsidkaren därefter gör sig skyldig till ytterligare en överträdelse, får avgift för den nya överträdelsen tas ut med 20 000 kronor.

Första stycket gäller endast överträdelser som sker inom ett år från det tidigare beslutet om kontrollavgift.

29 § Näringsidkaren skall helt eller delvis befrias från en kontrollavgift om det finns särskilda skäl.

Första stycket skall beaktas även om något yrkande om befrielse inte har framställts.

30 § Kontrollavgift får inte tas ut för överträdelse som omfattas av vitesföreläggande enligt denna lag.

Vite

31 § Ett föreläggande enligt denna lag får förenas med vite, om det finns anledning att anta att det annars inte följs.

Finns det anledning att anta att näringsidkaren eller, om denne är en juridisk person, ställföreträdaren för näringsidkaren har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till kontrollavgift eller skattetillägg, får näringsidkaren inte föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen.

Om Skatteverket skall utfärda föreläggande enligt första stycket, skall den enhet inom Skatteverket som medverkar vid brottsutredningar på begäran ange om det i den enhetens verksamhet finns uppgifter som innebär att ett föreläggande inte får förenas med vite.

32 § Frågor om utdömande av vite prövas av den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av ett beslut enligt denna lag.

Vid prövning av en fråga om utdömande av vite får även vitets lämplighet bedömas.

Undantag från lagen i enskilda fall

33 § Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får i enskilda fall medge undantag från skyldigheter enligt denna lag om

1. behovet av tillförlitligt underlag för skattekontroll kan tillgodoses på annat sätt, eller

2. en viss skyldighet av tekniska orsaker är oskälig.

Undantag får förenas med villkor.

Bemyndiganden

34 § Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om krav på, kontroll och användning av kassaregister samt undantag från skyldigheter enligt denna lag.

Förfarandet

35 § Beslut om tillsyn och särskilda kontrollåtgärder samt föreläggande vid vite får inte överklagas.

Vid överklagande av övriga beslut tillämpas 22 a § förvaltningslagen (1986:223), om inte annat framgår av 36 §.

Beslut enligt andra stycket överklagas hos den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande enligt 22 kap. 1 a–1 c §§ skattebetalningslagen (1997:483).

36 § I fråga om debitering och betalning av kontrollavgift samt överklagande av och förfarandet i övrigt för sådan avgift gäller skattebetalningslagen (1997:483).

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 i fråga om 1–8, 33–36 §§ och i övrigt den 1 juli 2009.

2.2 Förslag till lag om särskild skattekontroll i vissa branscher

Härigenom föreskrivs följande.

Lagens tillämpningsområde

1 § I denna lag finns bestämmelser om särskild skattekontroll i vissa branscher.

2 § Bestämmelserna i denna lag tillämpas på näringsverksamhet som avser

– restaurangverksamhet, varmed även avses pizzabutik och annat liknande avhämtningsställe, gatukök, kafé, personalmatsal, catering och centralkök, samt

– hårvård.

Näringsverksamhet som huvudsakligen avser annan verksamhet än sådan som anges i första stycket omfattas dock inte av denna lag.

Definitioner

3 § Termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse som i skattebetalningslagen (1997:483) om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.

4 § Verksamhetslokal har samma betydelse som i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

Personalliggare

5 § I verksamheter som omfattas av denna lag skall en personalliggare föras. Skyldigheten att föra personalliggare omfattar dock inte enskild näringsverksamhet där endast näringsidkaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma. Motsvarande gäller för fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag där endast företagsledaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma.

6 § Personalliggaren skall innehålla uppgifter om näringsidkarens namn och, om sådant nummer finns, personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer. Därutöver skall för varje verksamhetsdag antecknas

1. namn och, om sådant nummer finns, personnummer eller samordningsnummer på personer som är verksamma i näringsverksamheten, och

2. tidpunkten då respektive persons arbetspass påbörjas och avslutas.

Uppgifterna skall antecknas i omedelbar anslutning till att arbetspasset påbörjas respektive avslutas.

Uppgifterna i personalliggaren skall bevaras två år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut.

7 § Personalliggaren skall finnas tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen.

Kontrollbesök

8 § För att identifiera de personer som är verksamma i en verksamhet som omfattas av denna lag får Skatteverket besluta om kontrollbesök i verksamhetslokalen. Verket får vid kontrollbesök begära att en person som utför eller kan antas utföra arbetsuppgifter i verksamheten styrker sin identitet. Uppgifterna får stämmas av mot personalliggaren.

Ett kontrollbesök får genomföras utan att den kontrollerade underrättas om det i förväg.

9 § Ett kontrollbesök skall genomföras så att det inte vållar näringsidkaren större kostnad eller olägenhet än nödvändigt.

Föreläggande

10 § Skatteverket får förelägga en näringsidkare att fullgöra sina skyldigheter enligt 6 § och att åtgärda brister som konstaterats vid ett kontrollbesök.

Kontrollavgift

11 § Skatteverket får ta ut en kontrollavgift av näringsidkare som omfattas av skyldigheter enligt denna lag om näringsidkaren

1. inte för en personalliggare,
2. för en personalliggare, men denna är så bristfällig att den inte kan ligga till grund för en kontroll,
3. inte bevarar uppgifterna i personalliggaren enligt 6 § tredje stycket, eller
4. inte håller personalliggaren tillgänglig vid ett kontrollbesök.

Kontrollavgiften är 10 000 kronor och tillfaller staten.

12 § Om det vid ett kontrollbesök finns personer som inte har antecknats enligt bestämmelserna i 6 § får Skatteverket ta ut en kontrollavgift. Kontrollavgiften är 2 000 kronor för varje sådan person. Detta gäller även i de fall då kontrollavgift tas ut enligt 11, 14 eller 15 §.

13 § Kontrollavgift får inte tas ut om överträdelsen är obetydlig.

14 § Om en kontrollavgift har tagits ut enligt 11 § och Skatteverket därefter har förelagt näringsidkaren att göra rättelse inom viss tid, får

Skatteverket ta ut en ny avgift med 20 000 kronor om föreläggandet inte följs.

15 § Om en kontrollavgift har tagits ut enligt 11 § för en överträdelse och näringsidkaren därefter inom ett år gör sig skyldig till ytterligare en överträdelse får avgift för den nya överträdelsen tas ut med 20 000 kronor.

16 § Näringsidkaren skall helt eller delvis befrias från kontrollavgift om det finns särskilda skäl.

Första stycket skall beaktas även om något yrkande om befrielse inte har framställts.

17 § Kontrollavgift får inte tas ut för överträdelse som omfattas av vitesföreläggande enligt denna lag.

Vite

18 § Ett föreläggande enligt denna lag får förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs.

Finns det anledning att anta att näringsidkaren eller, om denne är en juridisk person, ställföreträdaren för näringsidkaren har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till kontrollavgift eller skattetillägg, får näringsidkaren inte föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen.

Om Skatteverket skall utfärda föreläggande enligt första stycket, skall den enhet inom Skatteverket som medverkar vid brottsutredningar på begäran ange om det i den enhetens verksamhet finns uppgifter som innebär att ett föreläggande inte får förenas med vite.

19 § Frågor om utdömande av vite prövas av den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av ett beslut om kontrollavgift enligt denna lag.

Vid prövning av en fråga om utdömande av vite får även vitets lämplighet bedömas.

Bemyndigande

20 § Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om personalliggarens form och hur den skall föras.

Förfarandet

21 § I fråga om debitering och betalning av kontrollavgifter, överklagande och förfarandet i övrigt gäller bestämmelserna i skattebetalningslagen (1997:483).

22 § Beslut om kontrollbesök och föreläggande vid vite får inte överklagas.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007.

2.3 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483) dels att 1 kap. 2 §, 5 kap. 9 §, 21 kap. 5 § samt 22 kap. 4, 11 och 13 §§ skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 23 kap. 2 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §²

Lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av
1. skattetillägg och förseningsavgift i fråga om sådan skatt eller avgift som avses i 1 §,

2. förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152),

3. kontrollavgift enligt 15 kap. 9 §,

4. kontrollavgift enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., och

4. kontrollavgift enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m.,

5. kontrollavgift enligt lagen (2006:000) om kassaregister m.m.,

6. kontrollavgift enligt lagen (2006:000) om särskild skattekontroll i vissa branscher, och

5. ränta på skatt eller avgift som avses i 1 och 1 a §§ samt på skattetillägg och avgift som avses i 1—4.

7. ränta på skatt eller avgift som avses i 1 och 1 a §§ samt på skattetillägg och avgift som avses i 1—6.

5 kap.

9 §³

Skatteavdrag skall inte göras från

1. ränta på ett konto, om räntan är mindre än 100 kronor,

2. ränta eller utdelning till fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige,

3. ränta eller utdelning som enligt skatteavtal är helt undantagen från beskattning i Sverige,

4. ränta på ett förfogarkonto som avses i 8 kap. 6 § andra stycket lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, om räntan är mindre än 1 000 kronor,

5. ränta på ett konto för klientmedel,

² Senaste lydelse 2004:1142.

³ Senaste lydelse 2005:922.

6. ränta som betalas ut tillsammans med ett annat belopp, om det är okänt för utbetalaren hur stor del av utbetalningen som utgör ränta och utbetalaren därför skall redovisa hela beloppet i kontrolluppgift enligt 8 kap. 5 § andra stycket lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter,

7. ränta eller utdelning som ett utländskt företag skall lämna kontrolluppgift för enligt 13 kap. 1 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter,

8. utdelning på aktier i ett svenskt aktiebolag som inte är avstämningsbolag enligt 1 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) eller 3 kap. 8 § försäkringsrörelselagen (1982:713),

9. utdelning på andelar i en svensk ekonomisk förening,

10. utdelning från en utländsk juridisk person, om utdelningen inte har betalats ut genom en central värdepappersförvarare eller genom någon som bedriver valutahandel eller genom ett värdepappersinstitut hos vilket ett utländskt fondpapper förvaras i depå eller kontoförs eller en rättighet eller en skyldighet som anknyter till sådant fondpapper kontoförs, *eller*

11. ränta på obligation, förlagsbevis eller någon annan för den allmänna rörelsen avsedd förskrivning som har betalats ut mot att kupong eller kvitto har lämnats och inte har betalats ut genom en central värdepappersförvarare eller genom ett värdepappersinstitut hos vilket ett utländskt fondpapper förvaras i depå eller kontoförs eller en rättighet eller en skyldighet som anknyter till sådant fondpapper kontoförs.

10. utdelning från en utländsk juridisk person, om utdelningen inte har betalats ut genom en central värdepappersförvarare eller genom någon som bedriver valutahandel eller genom ett värdepappersinstitut hos vilket ett utländskt fondpapper förvaras i depå eller kontoförs eller en rättighet eller en skyldighet som anknyter till sådant fondpapper kontoförs,

11. ränta på obligation, förlagsbevis eller någon annan för den allmänna rörelsen avsedd förskrivning som har betalats ut mot att kupong eller kvitto har lämnats och inte har betalats ut genom en central värdepappersförvarare eller genom ett värdepappersinstitut hos vilket ett utländskt fondpapper förvaras i depå eller kontoförs eller en rättighet eller en skyldighet som anknyter till sådant fondpapper kontoförs, *eller*

12. räntekompensation som förvärvaren av en fordringsrätt eller delägarrätt betalar till överlåtaren för upplupen men inte förfallen ränta.

21 kap.

5 §⁴

En begäran om omprövning skall ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då sökanden fick del av beslutet, om det gäller

1. preliminär taxering,
2. sättet att ta ut preliminär skatt,

⁴ Senaste lydelse 2003:664.

3. debitering eller ändring av preliminär skatt,
4. verkställande av skatteavdrag,
5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt,
6. kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, *eller*
7. särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 §.
6. kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter,
7. särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 §,
8. kontrollavgift enligt lagen (2006:000) om kassaregister m.m., *eller*
9. kontrollavgift enligt lagen (2006:000) om särskild skattekontroll i vissa branscher.

22 kap.

4 §⁵

Ett överklagande skall ha kommit in inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet, om det gäller

1. preliminär taxering,
2. sättet att ta ut preliminär skatt,
3. debitering eller ändring av preliminär skatt,
4. verkställande av skatteavdrag,
5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt,
6. kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter,
7. särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 §, *eller*
8. återbetalning av mervärdesskatt eller punktskatt enligt 18 kap. 4 b §.
7. särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 §,
8. återbetalning av mervärdesskatt eller punktskatt enligt 18 kap. 4 b §,
9. kontrollavgift enligt lagen (2006:000) om kassaregister m.m., *eller*
10. kontrollavgift enligt lagen (2006:000) om särskild skattekontroll i vissa branscher.

11 §⁶

Överklagande av beslut av länsrätten i fråga om

1. preliminär taxering,
2. sättet att ta ut preliminär skatt,
3. debitering eller ändring av preliminär skatt,
4. verkställande av skatteavdrag,
5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt,
6. befrielse från ränta enligt 19 kap. 11 §,

⁵ Senaste lydelse 2004:1156.

⁶ Senaste lydelse 2003:212.

7. överföring av skatt till en annan stat, *samt*

8. beslut enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m.,

får prövas av kammarrätten
prövningstillstånd.

7. överföring av skatt till en annan stat,

8. beslut enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m.,

9. *kontrollavgift enligt lagen (2006:000) om kassaregister m.m., samt*

10. *kontrollavgift enligt lagen (2006:000) om särskild skattekontroll i vissa branscher,*

endast om den har meddelat

13 §

Bestämmelserna i 6 kap. 10–24 §§ taxeringslagen (1990:324) gäller för mål enligt denna lag.

Bestämmelserna i 6 kap. 10–24 §§ taxeringslagen (1990:324) gäller för mål enligt denna lag.

Vid handläggning av mål om kontrollavgift enligt lagen (2006:000) om kassaregister m.m. eller enligt lagen (2006:000) om särskild skattekontroll i vissa branscher gäller 6 kap. 24 § taxeringslagen (1990:324) endast handläggning i länsrätt.

23 kap.

2 a §

Om Skatteverket skall utfärda föreläggande enligt 14 kap. 3 §, skall den enhet inom Skatteverket som medverkar vid brottsutredningar på begäran ange om det i den enhetens verksamhet finns uppgifter som innebär att ett föreläggande inte får förenas med vite.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006 i fråga om 5 kap. 9 § och 23 kap. 2 a § och i övrigt den 1 januari 2007.

2.4 Förslag till lag om ändring i sekretesslagen (1980:100)

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 2 § sekretesslagen (1980:100)⁷ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap. **2 §⁸**

Sekretess gäller i

1. särskilt ärende om revision eller annan kontroll i fråga om skatt, tull eller avgift samt annan verksamhet som avser tullkontroll och som inte faller under 1 §,

2. ärende om kompensation för eller återbetalning av skatt,

3. ärende om anstånd med erläggande av skatt

3. ärende om anstånd med erläggande av skatt,

4. ärende enligt lagen (2006:000) om kassaregister m.m.

för uppgift om enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden.

I fråga om sekretess enligt denna paragraf tillämpas 1 § första stycket tredje–sjätte meningarna.

Sekretessen gäller inte beslut i ärende som avses i första stycket 2 och 3.

Sekretessen gäller inte beslut i ärende som avses i första stycket 2 och 3. *Sekretessen gäller inte heller beslut om kontrollavgift och beslut om undantag från skyldigheter enligt lagen (2006:000) om kassaregister m.m. eller beslut om kontrollavgift enligt lagen (2006:000) om särskild skattekontroll i vissa branscher.*

Utan hinder av sekretessen får uppgift i ärende om revision lämnas till förvaltare i den reviderades konkurs. I artiklarna 6.1 och 8.3 i rådets förordning (EG) nr 3295/94 av den 22 december 1994 om fastställande av vissa åtgärder avseende införsel till gemenskapen samt export och återexport från gemenskapen av varor som gör intrång i viss immateriell äganderätt finns bestämmelser om att uppgift i vissa fall får lämnas till enskild.

I fråga om uppgift i allmän handling gäller sekretessen i högst tjugo år.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007.

⁷ Lagen omtryckt 1992:1474.

⁸ Senaste lydelse 2002:1124. **Anmärkning:** En ändring i 9 kap. 2 § har även föreslagits i lagrådsremissen Tullverkets ingripanden mot varor som misstänkts göra intrång i vissa immateriella rättigheter.

2.5 Förslag till lag om ändring i alkohollagen (1994:1738)

Härigenom föreskrivs att 8 kap. 5 a § alkohollagen (1994:1738)⁹ skall upphöra att gälla vid utgången av juni 2009.

⁹ Senaste lydelse av 8 kap. 5 a § 2001:414.

2.6 Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)

Härigenom föreskrivs att det i bokföringslagen (1999:1078) skall införas en ny paragraf, 5 kap. 1 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

1 a §

*I lagen (2006:000) om kassa-
register m.m. finns bestämmelser
om användning av kassaregister i
vissa fall.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007.

2.7 Förslag till lag om ändring i lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar¹⁰

dels att nuvarande 3 och 4 §§ skall betecknas 5 och 6 §§,

dels att 1 och 2 §§ skall ha följande lydelse,

dels att rubrikerna närmast före 3 och 4 §§ skall sättas närmast före 5 och 6 §§

dels att det i lagen skall införas två nya paragrafer, 3 och 4 §§, samt närmast före 3 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §¹¹

Skatteverkets verksamhet enligt denna lag omfattar brott enligt

1. skattebrottslagen (1971:69),

2. 30 kap. 1 § första stycket 4 aktiebolagslagen (2005:551),

3. 11 § tredje stycket lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.,

4. folkbokföringslagen
(1991:481) *samt*

5. 11 kap. 5 § brottsbalken.

4. folkbokföringslagen
(1991:481),

5. 11 kap. 5 § brottsbalken, *samt*
6. *lagen (1986:436) om näringsförbud.*

Skatteverket får medverka vid undersökning också i fråga om annat brott än som anges i första stycket, om åklagaren finner att det finns särskilda skäl för detta.

2 §¹²

Åklagare som leder förundersökning enligt 23 kap. rättegångsbalken får vid undersökningens verkställande anlita biträde av Skatteverket.

Åklagaren får begära biträde av Skatteverket också i fråga om utredning av brott innan förundersökning har inletts.

Skatteverket får inte verkställa beslut om tvångsmedel.

Skatteverket får, *utöver vad som följer av 3 och 4 §§*, inte verkställa beslut om tvångsmedel.

Tvångsmedel

3 §

Skatteverket får verkställa beslut om beslag enligt 27 kap. 1 § rättegångsbalken i de fall våld mot

¹⁰ Senaste lydelse av lagens rubrik 2003:665.

¹¹ Senaste lydelse 2005:924.

¹² Senaste lydelse 2003:665.

person inte behöver användas. .

4 §

Om husrannsakan verkställs av en polis, får åklagaren uppdra åt Skatteverket att medverka vid förrättningen. Skatteverket får då genomsöka de utrymmen som är föremål för husrannsakan.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

2.8 Förslag till lag om ändring i rättegångsbalken

Härigenom föreskrivs att 28 kap. 7 § rättegångsbalken skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

28 kap.

7 §

Vid husrannsakan skall såvitt möjligt ett av förrättningsmannen anmodat trovärdigt vittne närvara. Förrättningsmannen äge anlita erforderligt biträde av sakkunnig eller annan.

Den, hos vilken husrannsakan företages, eller, om han ej är tillstädes, hans hemmavarande husfolk skall erhålla tillfälle att övervara förrättningen så ock att tillkalla vittne, dock utan att undersökningen därigenom uppehålles. Har varken han eller någon av hans husfolk eller av dem tillkallat vittne närvarit, skall han, så snart det kan ske utan men för utredningen, underrättas om den vidtagna åtgärden.

Vid förrättningen må målsägande eller hans ombud tillåtas att närvara för att tillhandagå med nödiga upplysningar; dock skall tillses, att målsäganden eller ombudet icke i vidare mån än för ändamålet erfordras vinner kännedom om förhållande, som därvid yppas.

Bestämmelser om medverkan vid husrannsakan finns i 4 § lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

2.9 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet¹³

dels att 1 kap. 4 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 2 kap. 7 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

4 §¹⁴

Uppgifter får behandlas för tillhandahållande av information som behövs hos Skatteverket för

1. fastställande av underlag för samt bestämmande, redovisning, betalning och återbetalning av skatter och avgifter,
2. bestämmande av pensionsgrundande inkomst,
3. fastighetstaxering,
4. revision och annan analys- eller kontrollverksamhet,
5. tillsyn samt lämplighets- och tillståndsprövning och annan liknande prövning,
6. handläggning av mål och ärenden om ansvar för någon annans skatter och avgifter,
7. fullgörande av ett åliggande som följer av ett för Sverige bindande internationellt åtagande,
8. verksamheten med bouppteckningar och dödsboanmälningar enligt ärvdabalken, och
9. tillsyn, kontroll, uppföljning och planering av verksamheten.

Uppgifter som får behandlas enligt första stycket får även behandlas för tillhandahållande av information som behövs i Skatteverkets brottsbekämpande verksamhet enligt lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar.

2 kap.

7 §¹⁵

Skatteverket får ha direktåtkomst till uppgifterna i beskattningsdatabasen. I Skatteverkets brottsbekämpande

¹³ Senaste lydelse av lagens rubrik 2003:670.

¹⁴ Senaste lydelse 2003:670.

¹⁵ Tidigare 2 kap. 7 § upphävd genom 2003:670.

*verksamhet som avses i lagen .
(1997:1024) om Skatteverkets
medverkan i brottsutredningar får
direktåtkomsten endast omfatta
uppgifter som avses i 3 § 1–5, 7, 9
och 10.*

*Regeringen meddelar närmare
föreskrifter om vilka uppgifter
direktåtkomst enligt första stycket
får omfatta.*

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

2.10 Förslag till lag om ändring i lagen (1999:90) om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1999:90) om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar¹⁶ skall införas en ny paragraf, 14 a §, och närmast före 14 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Sökbegrepp

14 a §

*Vid sökning i
beskattningsdatabasen får endast
uppgift om namn eller person- eller
samordningsnummer användas
som sökbegrepp.*

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

¹⁶ Senaste lydelse av lagens rubrik 2003:668.

2.11 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs i fråga om taxeringslagen (1990:324) dels att 3 kap. 9 § skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 3 kap. 18 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

9 §¹⁷

Ett beslut om taxeringsrevision skall innehålla uppgift om ändamålet med revisionen och om möjligheten att undanta handlingar och uppgifter enligt 13 och 14 §§.

I ett beslut om revision som avses i 8 § andra stycket får Skatteverket, om det finns särskilda skäl, utesluta uppgift om vilken person eller rättshandling granskningen avser.

I ett beslut om taxeringsrevision skall en eller flera tjänstemän förordnas att verkställa revisionen (revisor).

Den reviderade skall underrättas om beslutet innan revisionen verkställs. Är det av betydelse att vidta sådana åtgärder som avses i 11 § andra stycket, får dock underrättelse ske i samband med att revisionen verkställs, om kontrollen annars kan mista sin betydelse.

Den reviderade skall underrättas om beslutet innan revisionen verkställs. Är det av betydelse att vidta sådana åtgärder som avses i 11 § andra stycket, får dock underrättelse ske i samband med att revisionen verkställs, om kontrollen annars kan mista sin betydelse. *Även i fall där revisionen är begränsad till sådana handlingar som rör personalen och utförs i samband med kontroll enligt lagen (2006:000) om särskild skattekontroll i vissa branscher får underrättelse ske i samband med att revisionen verkställs.*

¹⁷ Senaste lydelse 2003:655.

18 §

Om Skatteverket skall utfärda föreläggande enligt 5 §, skall den enhet inom Skatteverket som medverkar vid brottsutredningar på begäran ange om det i den enhetens verksamhet finns uppgifter som innebär att ett föreläggande inte får förenas med vite.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006 i fråga om 3 kap. 18 § och i övrigt den 1 januari 2007.

2.12 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs att det i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter skall införas tre nya paragrafer, 15 kap. 9–11 §§, samt närmast före 15 kap. 9 och 11 §§ två nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

15 kap.

Dokumentationsskyldighet avseende internprissättning

9 §

Den som är skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet skall, i fråga om transaktioner med ett företag som är begränsat skattskyldigt enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen (1999:1229), upprätta skriftlig dokumentation avseende dessa transaktioner.

Första stycket gäller dock bara om det finns en sådan ekonomisk intressegemenskap som anges i 14 kap. 20 § inkomstskattelagen. Om den ekonomiska intressegemenskapen uteslutande kan hänföras till ett företags direkta eller indirekta kapitalinnehav i ett eller flera andra företag behöver dokumentation upprättas bara om kapitalandelen i varje led uppgår till mer än 50 procent.

10 §

Dokumentation enligt 9 § första stycket skall innehålla

- 1. en beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten,*
- 2. uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna,*
- 3. en funktionsanalys,*
- 4. en beskrivning av vald prissättningsmetod, och*

5. en jämförbarhetsanalys.

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om vilka uppgifter som skall ingå i dokumentationen.

Uppgifter från brottsbekämpande verksamhet

11 §

Om Skatteverket skall utfärda föreläggande enligt 17 kap. 1–5 §§, skall den enhet inom Skatteverket som medverkar vid brottsutredningar på begäran ange om det i den enhets verksamhet finns uppgifter som innebär att ett föreläggande inte får förenas med vite.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006 i fråga om 15 kap. 11 § och rubriken närmast före 15 kap. 11 § samt i övrigt den 1 januari 2007.

3 Ärendet och dess beredning

3.1 Krav på kassaregister och effektivare utredning av ekobrott

Sedan mitten av 1990-talet har regeringen gjort särskilda satsningar för att bekämpa skattefusket och den ekonomiska brottsligheten i Sverige, men en hel del problem kvarstår fortfarande. Med anledning av detta beslutade regeringen att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att utreda om det är möjligt att införa krav på att näringsidkare som säljer varor och tjänster till allmänheten mot kontant betalning (de s.k. kontantbranscherna) skall hålla ett tekniskt system som möjliggör en tillförlitlig efterhandskontroll av omsättningen. I uppdraget ingick också att utreda hur skattebrottsenheternas verksamhet kan effektiviseras och då särskilt kartlägga och analysera skattebrottsenheternas behov av att använda bl.a. processuella tvångsmedel (dir. 2004:26). Utredningen, som antog namnet 2004 års skattekontrollutredning, överlämnade i maj 2005 betänkandet *Krav på kassaregister Effektivare utredning av ekobrott* (SOU 2005:35). En sammanfattning av betänkandet finns i *bilaga 1*. Utredningens lagförslag finns i *bilaga 2*.

Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. Remissyttrandena finns tillgängliga i Finansdepartementet (dnr Fi2005/2479).

3.2 Utökad skattekontroll inom vissa branscher

En arbetsgrupp inom Finansdepartementet har i promemorian *Skattefusk, effektivitet och rättvisa – utökad skattekontroll i vissa branscher* och diskussioner rörande schabloniserade inslag i beskattningen (Ds 2005:28) lämnat förslag till en lag om särskild skattekontroll i vissa branscher. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 4*. Förslaget till lagtext finns i *bilaga 5*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 6*. Remissyttrandena finns tillgängliga i Finansdepartementet (dnr Fi 2005/3594).

3.3 Uppgiftsskyldighet för internationella företag

Regeringen beslutade den 11 juli 2002 att ge dåvarande Riksskatteverket (benämns Skatteverket i det följande) i uppdrag att utreda behovet av att införa regler om informations- och dokumentationsskyldighet avseende prissättning av internationella företags koncerninterna transaktioner. Skatteverket skulle enligt uppdraget belysa området och lämna förslag till lösningar och erforderliga författningsändringar. I uppdraget ingick vidare att ta närmare del av erfarenheter på området inom Organisationen

för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) samt av regelsystem på området i andra länder, främst inom Norden. Skatteverket skulle också redovisa en bedömning av de resursmässiga konsekvenserna för skatteförvaltningen av ett genomförande av uppdraget, liksom av effekterna för berörda företag. I uppdraget ingick även att samråda med företrädare för branschorganisationer och andra intresseorganisationer.

Skatteverket har därefter, den 24 mars 2003, i en rapport redogjort för uppdraget (RSV Rapport 2003:5).

En sammanfattning av Skatteverkets rapport finns i *bilaga 7*. Rapporten har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 8*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi2002/2661).

3.4 Räntekompensation och skatteavdrag

I lagrådsremissen behandlas också en framställning från Svenska Bankföreningen som kom in till Finansdepartementet den 24 februari 2005 (dnr Fi2005/1291). Bankföreningen anser att bestämmelserna om undantag från skatteavdrag i 5 kap. 9 § skattebetalningslagen (1997:483) bör ändras så att det tydliggörs att skatteavdrag inte skall göras från sådan kompensation som förvärvaren av ett skuldebrev betalar till överlåtare för upplupen men inte förfallen ränta.

Bankföreningens framställning har remitterats till Länsrätten i Blekinge län, Skatteverket, Näringslivets Regelnämnd, VPC AB, Fondbolagens förening och Fondhandlarföreningen. Näringslivets Regelnämnd har avstått från att yttra sig. Remissvaren finns tillgängliga i lagstiftningsärendet.

Finansdepartementet har haft två möten med representanter för Bankföreningen och Skatteverket. Därefter har Skatteverket i ett nytt yttrande tillstyrkt Bankföreningens förslag om ändring i den aktuella paragrafen. Vid yttrandet har fogats ett förslag till lagtext som verket har stämt av med Bankföreningen.

4 Kassaregister

4.1 Bakgrund

4.1.1 Allmänt om skatteundandragande

Det finns ett starkt samband mellan skattefusk och annan ekonomisk brottslighet. En stor andel av ekobrotten avser företag som använder svart arbetskraft eller fuskar med skatter och avgifter på annat sätt. De negativa effekterna av skatteundandraganden är många. Förutom att skattebördan vältras över på andra skattskyldiga så medför fusket att konkurrensen snedvrids och att seriösa näringsidkare riskerar att slås ut

av skattefusande konkurrenter. Ytterligare effekter vid utnyttjande av svart arbetskraft är bl.a. att sjukpenning och andra ersättningar inte kan beräknas utifrån lönen. Om vissa skattskyldiga kan skjuta över sin del av skatte- och avgiftsbördan på andra rubbas dessutom respekten för den demokratiska beslutsordningen. För att tilliten till rättssamhället skall kunna upprätthållas krävs att skattefusk och ekonomisk brottslighet bekämpas effektivt.

Det är svårt att beräkna storleken på den svarta sektorn eftersom det är fråga om verksamheter och transaktioner som inte redovisas öppet. Olika försök att beräkna denna har dock gjorts. Skattebasutredningen har i betänkandet Våra skatter (SOU 2002:47) beräknat att skattefelet (dvs. det samlade skatteintäktsbortfallet på grund av att gällande skatteregler inte tillämpas fullt ut) uppgår till ca fyra procent av bruttonationalprodukten, eller åtta procent av skatteintäkterna. Två tredjedelar av detta kan hänföras till den svarta sektorn, dvs. oredovisade företagarinkomster och svartarbete. Beräknat på uppgifter från Statistiska centralbyrån om bruttonationalprodukten för 2004 (Pressinformation från SCB nr 2005:056) skulle detta innebära att den svarta sektorn uppgår till omkring 70 miljarder kronor.

Särskilda satsningar har gjorts för att bekämpa skattefusket och den ekonomiska brottsligheten. Som exempel kan nämnas inrättandet av Ekobrottsmyndigheten den 1 januari 1998. Denna myndighet är en åklagarmyndighet för bekämpning av ekonomisk brottslighet och intar som sådan en central roll inom ekobrottsbekämpningen. Vid Ekobrottsmyndigheten handläggs framför allt borgenärs- och skattebrott. Sedan den 1 januari 1998 kan Skatteverket biträda åklagarna vid utredning av skattebrott. Den brottsutredande verksamheten bedrivs vid särskilda skattebrottsenheter inom Skatteverket. Sådana finns sedan den 1 januari 1999 i landets samtliga skatteregioner.

Ett antal utredningar, bl.a. Branschsaneringsutredningen som 1997 lämnade betänkandet Branschsanering och andra metoder mot ekobrott (SOU 1997:111), har utrett frågor kring krav på ökad kontroll.

Trots att många försök gjorts att komma till rätta med problemen kring den svarta sektorn finns det fortfarande många problem kvar att lösa. Med anledning av detta tillsatte regeringen den 26 februari 2004 en särskild utredare för att bl.a. utreda frågor avseende kontroll av omsättningen i kontantbranscherna. Utredaren redovisade sitt uppdrag i betänkandet Krav på kassaregister Effektivare bekämpning av ekobrott (SOU 2005:35).

4.1.2 Kontantbranscherna

Flera utredningar har konstaterat att det finns ett problem med skatteundandragande inom kontantbranscherna. Branschsaneringsutredningen har i sitt betänkande Branschsanering och andra metoder mot ekobrott (SOU 1997:111) försökt definiera begreppet kontantbranscherna. Av detta betänkande framgår att det som karaktäriserar kontantbranschen är att det dagligen sker en mängd små transaktioner, ofta med kontanter, där köparna huvudsakligen är enskilda konsumenter som saknar intresse av kvitto. Företagen är i regel små och

har inget behov av intern kontroll eftersom företagaren kontrollerar kassaflödet. Branschsaneringsutredningen konstaterade vidare att en sådan struktur kan utgöra en grund för skatteundandraganden. Om konkurrensen är stor i branschen ökar intresset av att inte redovisa alla intäkter. De kontantbranscher som den utredningen särskilt behandlar är taxi, restaurang- och frisörbranscherna samt den tillfälliga handeln. Branschsaneringsutredningen bedömde att taxi-, restaurang- och frisörbranscherna är särskilt utsatta för ekonomisk brottslighet och menade att det fanns anledning att anta att även andra kontantbranscher hade motsvarande problem.

Merparten av de branscher som kan betraktas som kontantbranscher finns inom detaljhandeln. Av SOU 2005:35 Krav på kassaregister Effektivare bekämpning av ekobrott av 2004 års skattekontrollutredning, s. 69 f. framgår bl.a. följande. Med detaljhandel avses försäljning av alla typer av varor till privatpersoner. I Svensk Näringsgrensindelning (SNI 2002) är detaljhandeln i huvudsak samlad under kod 52. Under denna kod finns även företag som bedriver reparation av hushållsartiklar och personliga artiklar, t.ex. skomakerier och cykelreparatörer. Under andra koder finns detaljhandel med drivmedel och motorfordon. Enligt Statistiska centralbyråns Företagsregister fanns det i februari 2005 totalt 64 227 arbetsställen under kod 52 (klassificeringen sker efter de aktiviteter som bedrivs vilket innebär att ett arbetsställe kan ha mer än en SNI-kod). Mer än hälften av dessa saknar anställda. Ungefär 82 procent av arbetsställena har 0–4 anställda. Inom detaljhandeln dominerar således de små företagen. Detaljhandeln är inte homogen utan omfattar branscher med skilda förutsättningar och förhållanden. Den omfattar såväl tillfällig som stationär handel. Inom torg- och marknadshandeln finns 1 426 arbetsställen och på 968 arbetsställen bedrivs ambulerande och tillfällig handel. Av arbetsställena inom torg- och marknadshandel, ambulerande och tillfällig handel har närmare 99 procent 0–4 anställda. Detaljhandeln innefattar å ena sidan branscher som nästan uteslutande säljer varor som betingar ett lågt pris och å andra sidan branscher som säljer främst dyrare kapitalvaror. Det finns inom detaljhandeln också branscher för vilka gäller särskild reglering. Så är fallet för butikshandel med alkoholhaltiga drycker (Systembolaget) och apotekshandel.

I dagligvarubutiker sker 50 procent av betalningarna kontant. Motsvarande siffra för sällanköpsvarubutik är 37 procent (Handelns Utredningsinstitut, Kostnaden för olika betalningsmedel, 2004). Den bransch inom detaljhandeln där det förekommer lägst andel kontant betalning är bensinstationer. Störst andel kontant betalning finns inom spel och tobak.

Även utanför detaljhandeln och de tjänsteföretag som faller in under SNI-kod 52 finns kontantbranscher. Som exempel kan nämnas restaurangbranschen (under SNI-kod 55), hårvård och konsumenttvätt (de två sistnämnda under SNI-kod 93). Även dessa branscher domineras av små företag. Av de 19 297 arbetsställen där restaurangverksamhet bedrivs har 82 procent mellan 0 – 4 anställda. Andelen kontant betalning inom restaurangbranschen uppgår till 47 procent. Motsvarande siffra för hotellbranschen är endast 17 procent (HUI, Kostnaden för olika betalningsmedel, 2004). Inom konsumenttvätt finns 507 arbetsställen och

av dessa har 90 procent mellan 0 –4 anställda. Motsvarande siffra för hårvårdens 14 395 arbetsställen är hela 98 procent.

Den struktur som Branschsaneringsutredningen beskriver som en grund för skatteundandraganden – små företag där en mängd små kontanttransaktioner sker och där köparna huvudsakligen är enskilda konsumenter som saknar intresse av kvitto – karaktäriserar inte samtliga kontantbranscher. I vissa branscher som t.ex. butikshandel med konst eller datorer är antalet transaktioner färre och avser större belopp. Kundernas intresse av att få kvitto är större och andelen kontant betalning mindre. I andra branscher som t.ex. butikshandel med alkoholhaltiga drycker och järnvägstransport finns det bara en eller ett fåtal större aktörer med god intern kontroll av intäktsredovisningen. Även inom de mer utpräglade kontantbranscherna som t.ex. dagligvaruhandeln och restaurangbranschen varierar förhållandena mellan små fristående företag å ena sidan samt stora företag och företagskedjor å andra sidan.

4.1.3 Gällande rätt

Bokföringslagen (1999:1078) innehåller inte någon bestämmelse som ställer krav på att den som är bokföringsskyldig skall använda kassaregister för att dokumentera kontantförsäljning. Bestämmelser med krav om kassaregister finns dock i alkohollagen (1994:1738) och yrkestrafikförordningen (1998:779).

Alkohollagstiftningen

Sedan den 1 juli 2003 finns det en bestämmelse i alkohollagen som ställer krav på användning av kassaregister i vissa fall (prop. 2000/01:97, bet. 2000/01:SoU19, rskr. 2000/01:260, SFS 2001:414). Enligt 8 kap. 5 a § alkohollagen är den som har tillstånd för servering av spritdrycker, vin eller starköl till allmänheten eller stadigvarande tillstånd för servering i slutet sällskap skyldig att registrera all försäljning i kassaregister och att vid varje försäljning ta fram och erbjuda kunden ett av registret framställt kvitto. Tillståndsmyndigheten får medge undantag för servering inom ideella föreningar eller liknande slutna sällskap. Kassaregister skall på ett tillförlitligt sätt visa alla transaktioner som gjorts.

Efter bemyndigande av regeringen i 5 § första stycket 6 alkoholförordningen (1994:2046) har Statens folkhälsoinstitut utfärdat föreskrifter om kassaregister (FHIFS 2003:2). Enligt dessa skall ett kassaregister för varje inslag registrera aktuellt år, datum och klockslag, löpnummer för inslaget samt identitet på varje enskild kassaapparat. Uppgifterna skall inte gå att ändra utan att detta registreras på kontrollremsan eller i journalminnet. Vidare skall ett kassaregister registrera försäljningsbeloppet med moms specificerad och med angivande av varuslag, övningsinslag och nollinslag, rättelser och krediteringar samt betalningssätt. Ett kassaregister skall kunna ge Z-utslag (dvs. en sammanställning i rapportform av de registreringar som skett efter förra Z-utslaget då kassaregisteret nollställts) och X-utslag (dvs. en sammanställning i rapportform av de registreringar som skett

sedan förra Z-utslaget; X-utslag nollställer inte kassaregistret) samt kontrollremsa eller utskrift från journalminnet som innehåller uppgifter om den registrerade informationen. För Z-utslag skall anges löpnummer. Dessutom skall kassaregistret kunna visa den totala ackumulerade försäljningssumman (Grand Total) som inte skall gå att nollställa. Statens folkhälsoinstitut kan medge undantag från föreskrifterna.

Krav rörande taxametrar

En taxameter mäter körsträcka och beräknar pris för körningar, men fungerar också som kassaregister genom att den lagrar registrerade belopp, skriver ut kvitto och producerar underlag till bokföringen. Sedan 1985 har det i Sverige ställts krav på att taxibilar skall vara utrustade med typgodkända taxametrar. Nu gällande regler finns huvudsakligen i yrkestrafikförordningen och Vägverkets föreskrifter (VVFS 1999:177) om taxitrafik. Det finns även en EG-rättslig reglering avseende taxametrar, Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/22/EG av den 31 mars 2004 om mätinstrument (MID-direktivet).

För att ett fordon skall få användas i taxitrafik krävs enligt 7 kap. 1 § yrkestrafikförordningen att det är försett med en taxameter som är av godkänd typ och som fungerar tillfredsställande i enlighet med föreskrifter som meddelats av Vägverket. Taxametern och dess fastsättning skall vara kontrollerade och plomberade på det sätt som anges i föreskrifterna. För att medges undantag från kraven krävs enligt 7 kap. 2 § yrkestrafikförordningen synnerliga skäl.

I Vägverkets föreskrifter finns en omfattande reglering av vilka krav en taxameter skall uppfylla och hur den skall användas. En taxameter skall vara av typ som godkänts av Vägverket efter provning enligt föreskrifterna. Provning utförs normalt av provningsorgan som ackrediterats för uppgiften enligt lagen (1992:1119) om teknisk kontroll med krav på oberoende av berörda parter. Under vissa förutsättningar är det tillåtet att använda taxameter av en typ som godkänts i ett annat land inom EES. Taxametern och dess fastsättning i taxifordon skall vara plomberade. Av föreskrifterna framgår att taxametern efter varje avslutat köruppdrag skall skriva ut kvitto vid kontant erlagd avgift, eller följesedel om beloppet skall faktureras, med uppgift om bl.a. löpnummer, datum, tidpunkt då köruppdrag påbörjats och avslutats, under köruppdrag tillryggalagd vägsträcka och slutlig summa med särredovisning av ingående moms. Kvitto eller följesedel skall erbjudas kunden efter avslutat köruppdrag. Efter avslutat körpass skall taxametern skriva ut körpassrapport med löpnummer och omfattande information om bl.a. under körpasset tillryggalagd körsträcka, registrerade köruppdrag och inkört belopp. Uppgifter om samtliga köruppdrag och körpass skall kunna överföras till ett annat administrativt datasystem.

En taxameter skall vara försedd med ackumulerande register av vilka skall framgå taxifordonets totala körsträcka med taxametern i de olika funktionslägena, totalt antal köruppdrag och totalt registrerat belopp.

Standarder

Det finns en europeisk standard för icke-automatiska vågar som i vissa fall är tillämplig även för kassaregister. Regleringen har sin grund i rådets direktiv 90/384/EEG av den 20 juni 1990 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om icke-automatiska vågar. Den europeiska standarden EN 45 501:1992 (gäller som svensk standard enligt SS-EN 45 501) innehåller de metrologiska och tekniska kraven för icke automatiska vågar. En våg som tillverkats i enlighet med den standarden anses uppfylla kraven i direktivet. I Sverige är direktivet implementerat genom SWEDAC:s föreskrifter om icke-automatiska vågar, STAFS 1998:7.

Ansluts ett kassaregister – i detta sammanhang används terminologin POS (Point of Sale Devices) – till en sådan våg anses kassaregistret vara ett tillbehör till vågen. Om vågen och kassaregistret används vid försäljning direkt till allmänheten måste även kassaregistret uppfylla de krav som direktivet ställer upp. Vägledning för hur direktivet skall tolkas med avseende på kassaregister finns i Welmec 2.2, Guide for Testing Point of Sale (POS) Devices. Welmec är en samverkansorganisation för metrologi där myndigheter i EU:s medlemsstater och EFTA är representerade. När det gäller programvara för programmerbara PC-baserade kassaregister anges i Welmec 2.3, Guide for Examining Software (Weighing Instruments) vilka krav som skall ställas på mjukvaran och hur denna skall testas.

4.1.4 Internationella regler

Europarättsligt arbete

Inom EU finns på kommissionsnivå en projektgrupp som arbetar med frågor om kassaregister, Cash Register Project Group. Nio länder deltar i arbetet (Belgien, Frankrike, Grekland, Irland, Nederländerna, Storbritannien, Turkiet, Tyskland och Ungern). Med hänsyn till att administration och organisation av revision och dylikt är en fråga för den enskilda medlemsstaten har gruppen inte som mål att utarbeta någon gemensam standard för hur man skall hantera kassaregister och POS. Gruppen kommer att göra en utvärdering av existerande system, identifiera risker och problem samt visa på olika möjligheter att hantera problemen antingen genom lagstiftning eller i praktiken.

Lagstiftningen i andra länder

2004 års skattekontrollutredning har kartlagt krav på kassaregister i utländsk lagstiftning. Av utredningen framgår sammanfattningsvis bl.a. följande (s. 88 f.).

Belgien

Belgien har inte något allmänt krav om kassaregister. Förekomsten av kassaregister varierar mellan olika branscher och mellan företag av olika storlek. För att ett kvitto från kassaregister skall få användas i mervärdesskattehänseende ställs vissa krav på kassaregistret. Kassaregistret skall registrera all användning med löpnummer på en kontrollremsa, ange totalt belopp att betala och skriva ut ett kvitto till kunden med vissa uppgifter. Skattskyldiga personer som använder ett kassaregister kan bevara uppgifter om transaktionerna enbart digitalt under förutsättning att de lever upp till vissa säkerhetskrav. Ett kassakvitto skall således tas fram för varje transaktion och lämnas till kunden. För kvittot föreskrivs vissa minimikrav när det gäller innehållet. Informationen på kvittot skall bevaras digitalt. För att försäkra att den registrerade informationen inte kan förändras skall en elektronisk signatur skapas för varje avslutad försäljning. Signaturerna skall vara länkade till varandra på ett sådant sätt att det inte går att föra in eller ta bort någon försäljning utan att signaturen påverkas. Vid stängningsdags genereras en rapport som skyddas av en elektronisk signatur. Denna rapport bevaras digitalt.

Danmark

En näringsidkare som är registrerad för mervärdesskatt är befriad från att ställa ut en faktura vid försäljning av varor till uteslutande eller övervägande del privatpersoner, under förutsättning att köparen inte önskar en faktura. Detsamma gäller vid försäljning av tjänster till privatpersoner, om det totala beloppet inklusive mervärdesskatt understiger 5 000 DKK och köparen inte önskar en faktura. I dessa situationer kan säljaren, i stället för att ställa ut en faktura, använda en kassaapparat vid försäljningen och lämna ett kassakvitto med vissa uppgifter till kunden. Det ställs inga särskilda tekniska krav på kassaapparater.

Om det inte är tekniskt möjligt att använda kassaapparat kan säljaren underlåta att använda en sådan och i stället, vid försäljning över ett visst angivet belopp, utställa en förenklad faktura. Som exempel på när det i allmänhet inte anses vara tekniskt möjligt att använda kassaapparat kan nämnas det fall då varor säljs från ett torgstånd. Skattemyndigheten kontrollerar att reglerna efterlevs och om det konstateras att felaktig tillämpning av reglerna medfört skatteundandragande kan sanktioner påföras.

Grekland

1988 infördes regler om "fiscal devices", fiskala apparater. Ett företag som säljer varor eller tjänster till en konsument är skyldig att utfärda kvitto från en fiskal apparat som är särskilt godkänd för det syftet, t.ex. fiskala kassaregister eller POS (Point of Sale Devices). Det finns över 300 olika godkända fiskala apparater på den grekiska marknaden avsedda för bl.a. detaljhandeln, taxibranschen och bensinpumpar. En fiskal apparat skall vara konstruerad i enlighet med tekniska specifikationer

som fastställs i lag. Lagen revideras med jämna mellanrum i syfte att följa den tekniska utvecklingen.

Den grundläggande säkerhetskomponenten i de tekniska specifikationerna är det fiskala minnet. All information av intresse ur skattesynpunkt lagras och bevaras oförändrad i detta minne under apparatens hela livslängd. Det fiskala minnets kretsar är skyddade inuti en särskild låda som är förseglad med ett speciellt material på ett sådant sätt att det är omöjligt att ta bort den utan att det fiskala kassaregistrets hölje förstörs. Det fiskala kassaregistrets insida är skyddad genom en särskild säkerhetsskruv som plomberas. De tekniska specifikationerna medger att ett fiskalt system ansluts till en dator eller ett nätverk. Vidare kan en elektronisk journal användas som alternativ till att skriva ut och bevara papperskopior. Säkerheten upprätthålls vid dessa förfaranden genom en teknik med elektroniska signaturer. Alla fiskala apparater måste ha ett godkännande från en särskild teknisk kommitté. När en modell har klarat alla tester utfärdar kommittén en licens med ett unikt licensnummer för den aktuella modellen. Detta nummer kommer att skrivas på alla kvitton.

Den som köper eller slutar använda en fiskal apparat skall inom viss tid anmäla detta till den lokala skatteförvaltningen. Alla fiskala apparater levereras med ett underhålls- och servicehäfte. Användaren är skyldig att bevara häftet och visa upp det vid skattekontroll. I häftet gör de auktoriserade teknikerna anteckningar om reparationer som utförts. Här antecknas också information om mjukvaruapplikationer som installeras utanför den fiskala apparaten i ett sammankopplat system. Det är förbjudet att använda en fiskal apparat tillsammans med ett annat system vars mjukvaruapplikationer inte är godkända. Licensinnehavarna och de auktoriserade teknikerna är skyldiga att anmäla överträdelser.

Regelsystemets komplexitet är ett betydande problem som innebär svårigheter med uppföljningen; det finns inte tillräckligt många anställda med tekniska kvalifikationer som arbetar med skattekontroll.

Italien

Italiensk lagstiftning ställer vid kontantförsäljning krav på att näringsidkaren skall utfärda kvitto från antingen särskilda kassaregister eller elektroniska terminaler, eller lämpliga vågar med skrivare. Det finns särskilda krav på hur kassaregister skall vara konstruerade och kassaregistermodeller skall godkännas av en kommission inom skatteförvaltningen. Alla tillverkare av kassaregister måste låta sina produkter genomgå en serie tester, tekniska kontroller och administrativa procedurer. Kontrollen av att reglerna följs sköts av skatteförvaltningen och Italiens ekonomiska och finansiella polis Guardia di Finanza. Båda myndigheterna kan utföra genomsökningar av näringsidkarens lokaler och kontroller av kunder utanför affären/lokalen.

Reglerna sanktioneras administrativt genom böter som skatteförvaltningen beslutar om. Det finns också kompletterande sanktioner som t.ex. återkallelse av tillstånd att bedriva handel.

Norge

Den 1 januari 2005 trädde en ny bokföringslag i kraft enligt vilken alla bokföringsskyldiga fortlöpande skall registrera sin kontantförsäljning i kassaapparat, terminal eller annat likvärdigt system och dokumentera kontantförsäljningen med daterade, numrerade summeringsremсор eller motsvarande rapporter. Med kontantförsäljning avses försäljning där köparens betalningsförpliktelse gentemot säljaren uppfylls vid leveransen. Kassaapparaten skall kunna skriva kvitto till kunden för varje försäljning och vara synlig. Är kassaapparaten inte synlig för kunden skall kvitto alltid skrivas ut. Bokföringsskyldig som bedriver ambulerande eller sporadisk kontantförsäljning som inte överstiger ett visst årligt belopp (3 gånger folketrygdens grunnbeløp, fr.o.m. den 1 maj 2004 176 334 NOK) är undantagna från skyldigheten att registrera kontantförsäljning i kassaapparat. Vid försäljning till publik på idrottsarrangemang, konserter och liknande får daglig försäljning från varje enskild säljare registreras som ett belopp på kassaapparat. Utöver nämnda undantagssituationer kan undantag medges från kravet på kassaapparat i särskilda fall. Det ställs inga krav på att kassaapparaten skall vara typgodkänd eller dylikt.

Kontrollen av att reglerna efterlevs sker inom ramen för skatteförvaltningens vanliga lokala kontroll, där möjlighet finns att bl.a. göra oannonserade kontrollbesök på företagen. Det finns inte några särskilda sanktioner knutna till reglerna om kassaapparat.

Ungern

En person som är skattskyldig till mervärdesskatt och som inte utfärdar faktura för en försäljningstransaktion skall utfärda ett kvitto. Kvitto behöver inte utfärdas för tillhandahållande av speltjänster, försäljning av tidningar och tidskrifter eller försäljning genom varumaskin. Vissa skattskyldiga måste uppfylla sin skyldighet att utfärda kvitto genom att använda kassaregister. Det gäller t.ex. alla affärer. Endast typgodkända kassaregister får användas. Från kraven på kassaregister finns vissa undantag. Skattemyndigheten har också möjlighet att bevilja ett företag dispens från skyldigheten att använda kassaregister, i huvudsak i situationer då sådan skyldighet skulle vara oskäligt betungande eller inte möjlig att uppfylla.

Efterlevs inte reglerna skall skattemyndigheten besluta om böter. Om förseelsen upprepas skall affärslokalen stängas i 12 affärsdagar. Vid ytterligare förseelser utsträcks tiden till 30 dagar och härefter till 60 dagar för varje enskilt tillfälle.

4.1.5 Krav på kassaregister

Fusk med kassaregister

2004 års skattekontrollutredning anger att det förekommer tämligen omfattande manipulationer av kassaregister på marknaden. Av

utredningen s. 97 framgår bl.a. att sätten att undandra intäkter från redovisningen är många. Från rena manipulationer kan man skilja ytterligare en möjlighet att föra undan intäkter utan redovisning, nämligen genom att inte alls registrera transaktionen i kassaregistret. I dessa fall kommer givetvis inte heller kunden att få något kvitto. Många kassaregister har en träningsfunktion för att nyanställda skall kunna träna sig på att använda kassaregistret. Funktionen aktiveras genom en kod eller nyckel. När träningsfunktionen är aktiverad kan emellertid en transaktion slås in och ett kvitto produceras utan att transaktionen registreras på kassaregistrets kontrollremsa eller i journalminne. Det innebär att träningsfunktionen i vissa fall kan användas för att undandra intäkter från redovisningen. Ett kassaregister kan vanligen skriva ut en kvittokopia avseende den senaste transaktionen. I ett sådant fall kommer inte någon registrering att ske på kontrollremsa eller i journalminne. Detta ger också en möjlighet att undanhålla intäkter från beskattning. Om ett kassaregister som inte manipulerats används vid de två sistnämnda förfarandena kommer kvittot att vara försett med texten "träning", "kvittokopia" eller liknande. Ur den oseriöse företagarens synvinkel är det en nackdel, eftersom det finns en risk att kunden uppmärksammar detta.

Av utredningen framgår vidare att det till och med vid marknadsföringen av vissa kassaregister framhålls att kassaregistret har "totala korrigeringsmöjligheter" och att detta alltså utgör ett försäljningsargument. I utredningen nämns också att Skatteverket fått tillgång till en programvara som gör det möjligt att manipulera ett ROM-baserat kassaregister i Windowsmiljö. Skatteverkets anställda har efter kontroll av denna dragit slutsatsen att möjligheterna att manipulera ett kassaregister i syfte att undanhålla intäkter är i stort sett obegränsade. Manipuleringen är enkel, går snabbt att utföra och kräver inte några större färdigheter i programmering eller annat tekniskt kunnande.

Det finns alltså flera exempel på programmeringsmöjligheter i syfte att manipulera kassaregister. Samtliga dessa åtgärder försvårar skattekontrollen. Kassaregister som har manipulerats på ett eller flera av ovan beskrivna sätt har påträffats vid Skatteverkets revisioner och Ekobrottsmyndighetens husrannsakingar.

Enligt utredningen avser de exempel på manipulerade kassaregister som man stött på nästan uteslutande restaurangbranschen. Den programvara som Restaurangprojektet har testat kan dock användas till omkring sex olika kassaregister och det finns motsvarande programvaror till andra ROM-baserade kassaregister. Kassaregister som är ROM-baserade används inte bara i restaurangbranschen utan i alla kontantbranscher. Enligt utredningen finns det således en risk att manipulation av kassaregister är ett för kontantbranscherna generellt problem. Skatteverket har i sin kontrollverksamhet också hittat manipulerade kassaregister i livsmedelshandeln. Det kan konstateras att manipulationen av kassaregister inte är begränsad till Stockholmsområdet utan att förfarandet är spritt över landet. Manipulerade kassaregister förekommer i brottsutredningar i Göteborg, Karlstad, Stockholm, Sundsvall och Uppsala.

PC-baserade kassaregister ger troligen en ännu större möjlighet till manipulation samtidigt som det för närvarande i princip saknas möjlighet

att spåra manipulationerna. Inom restaurangbranschen ökar användningen av PC-baserade kassaregister. Sedan det har blivit känt i branschen att Skatteverket kan hitta manipulationerna i de ROM-baserade kassaregistren har Restaurangprojektet kunnat konstatera att även mindre restauranger har börjat byta till PC-baserade register. Ett sådant register kan kosta 100 000–150 000 kronor vilket kan jämföras med omkring 10 000 kronor för ett ROM-baserat register som uppfyller kraven i Statens folkhälsoinstituts föreskrifter om kassaregister (FHIFS 2003:2).

Konsekvenser av manipulerade kassaregister

Det är svårt att närmare ange den exakta omfattningen av det skatteundandragande som följer av att kassaregister manipuleras. Genom olika kontrollprojekt har restaurangbranschen hamnat i fokus när det gäller oredovisade intäkter. Flera myndigheter har till följd av dessa dragit slutsatsen att problemen med oredovisade intäkter har en stor utbredning i branschen. Metoderna att undanta intäkterna är avancerade och sker i många fall med hjälp av manipulerade kassaregister. Inom ramen för Restaurangprojektet i Stockholms län har en stor mängd kassaapparater undersökts och flertalet av dessa har konstaterats varit manipulerade. I dessa fall har den verkliga omsättningen som redovisas till myndigheterna krympts med i genomsnitt ca 50 procent (Ekobrottsmyndighetens pressmeddelande den 23 juni 2004).

Även i andra branscher har man genom olika kontroller funnit att problemen med skatteundandraganden är avsevärda. Beträffande de allra flesta kontantbranscherna har det dock inte gjorts några systematiska undersökningar av hur stor del av omsättningen som undantas från redovisning. 2004 års skattekontrollutredning har konstaterat att en majoritet av enskilda näringsidkare inom vissa angivna kontantbranscher redovisat en årsinkomst (nettointäkt) som understiger en normal årslön för en anställd inom samma bransch.

4.2 Behovet av krav på kassaregister

Regeringens förslag: I syfte att förbättra möjligheten till kontroll av omsättningen i kontantbranscherna införs en skyldighet att föra ett tekniskt system som innefattar krav på användande av kassaregister.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Hovrätten för Västra Sverige* och *Malmö tingsrätt* anser att det är angeläget att öka kontrollen av omsättningen i kontantbranscherna. Även *Huddinge tingsrätt*, *Kammarrätten i Stockholm*, *Länsrätten i Jämtlands län*, *Åklagarmyndigheten*, *Ekobrottsmyndigheten* och *Rikspolisstyrelsen* tillstyrker i allt väsentligt utredningens förslag. Ekobrottsmyndigheten framhåller att systemets effektivitet förutsätter att Skatteverket har resurser att kontrollera att bestämmelserna följs. Den anmälda ekobrottsligheten ökar år från år. Antalet brott som anmälts till myndigheten har ökat med ca 70 procent

under de senaste fem åren. Antalet lagförda brott har också ökat betydligt under den senaste femårsperioden. Ett sätt att komma till rätta med att inkomster undandras beskattning är att öka kontrollen över kontantflödena i samhället. Betänkandets förslag om att kassaregister skall vara godkända och plomberade är ett sätt att öka samhällets kontroll. *Brottsförebyggande rådet* tillstyrker förslaget under förutsättning att en förhållandevis omfattande kontroll och tillsyn sker. *Styrelsen för ackreditering och kontroll* tillstyrker i stort utredningens förslag. *Skatteverket* välkomnar förslaget och anför att det är av stor betydelse att det införs krav på kassaregister inom kontanthandeln. Inslaget av fusk med sikte på intäktsredovisningen har visat sig vara stort inom flertalet berörda branscher som omfattas av förslagen. *Datainspektionen* och *Konkurrensverket* har inte något att erinra mot krav på kassaregister. *Länsstyrelserna i Stockholms län, Skåne län och Norrbottens län, Sundbybergs stad, Lycksele kommun, Bodens kommun, Hjo kommun, Svensk Handel, Svenskt Näringsliv* och *Svenska Revisorsamfundet* tillstyrker i huvudsak förslaget. Även *Nutek* tillstyrker förslaget men anför att det inte är acceptabelt att hela kostnaden för den föreslagna ordningen övervältras på företagen. *Sveriges Advokatsamfund* tillstyrker förslaget och konstaterar att detta skulle öka förtroendet för skattesystemet och innebära en ökad konkurrensneutralitet mellan olika företagare i kontantbranscherna. *Landsorganisationen i Sverige LO, Statens Folkhälsoinstitut, Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare SHR, Kommunala Alkoholhandläggares Förening KAF* och *Sveriges tvätteriförbund* tillstyrker förslaget. *Statskontoret, Företagarna* och *Föreningen auktoriserade revisorer* avstyrker förslaget. Statskontoret framhåller att det inte är givet att förslagen leder till minskat skattefusk eftersom näringsidkare kan undanhålla intäkter genom att inte registrera hela eller delar av försäljningen i ett kassaregister. *Torg- och Marknadshandlarnas Ekonomiska Riksförening* avstyrker förslaget såvitt avser torg- och marknadshandel.

Skälen för regeringens förslag: Som konstaterats inledningsvis finns det ett antal oönskade effekter av skatteundandragande. Skattebördan vältras över på andra skattskyldiga och konkurrensen snedvrids vilket i sin tur kan leda till att seriösa näringsidkare riskerar att slås ut av skattefuskande konkurrenter. Är dessutom skattekontrollen otillräcklig påverkas också förtroendet för skattesystemet negativt, vilket kan leda till att viljan att följa de beslut som fattats i demokratisk ordning minskar.

2004 års skattekontrollutredning har konstaterat att det finns i stort sett obegränsade möjligheter att på olika sätt manipulera befintliga kassaregister, och därigenom påverka vilken information som skall registreras och dokumenteras på de olika rapporter som ligger till grund för skattekontrollen. Utredningen konstaterar vidare att detta i kombination med att viss försäljning inte alls registreras i kassaregistret gör att kontantbranschen är mycket svår att kontrollera. Saken kompliceras ytterligare av att kontantbranschen består av ett mycket stort antal företag. Sammantaget leder detta till antagandet att det i dag finns ett allvarligt problem med skatteundandraganden i kontantbranschen. Ett stort antal remissinstanser instämmer också i denna bedömning och det förefaller finnas en samsyn i att något måste göras för att förhindra att skötsamma företagare slås ut av konkurrenter som inte drar sig för

skattefusk (s. 101 f.). Regeringen delar denna uppfattning. Det framstår därför som mycket angeläget att stärka inkomstkontrollen i kontantbranschen.

Utredningen har undersökt möjligheterna att införa ett krav på kassaregister för kontantbranschen och kommit fram till att det är motiverat att införa ett krav på att näringsidkare i kontantbranscherna skall hålla ett tekniskt system för kontroll av omsättningen. Den kritik som riktats mot förslaget av vissa remissinstanser grundar sig till stor del på frågan om den föreslagna åtgärden är förenlig med regeringens ambitioner om regelförenkling som genomsyrar lagstiftningsarbetet. Regeringen har fastlagt ett mål om att minska den administrativa bördan på skatteområdet med 20 procent fram till år 2010. Detta innebär att förslagen i detta lagstiftningsärende noggrant måste vägas mot intresset av att minska den administrativa bördan (se vidare avsnitt 10). Eftersom en stor del av problemen i kontantbranscherna utgörs av fusk med det underlag i form av kontrollremsor och liknande dokumentation som behövs för att enkelt och effektivt kunna kontrollera att en riktig beskattning skett, anser regeringen att det finns skäl att införa ett krav att näringsidkare i kontantbranscherna skall hålla ett tekniskt system för kontroll av omsättningen. Som utredningen konstaterat är kassaregistreringen central varför regeringen i likhet med vad utredningen föreslagit anser att systemet skall knytas till kassaregistren.

4.3 Ett certifierat system och dess utformning

4.3.1 Ett certifierat system skall införas

Regeringens förslag: En skyldighet att registrera all försäljning och annan användning i ett certifierat kassaregister skall införas utan krav på regelbunden överföring av information från kassaregistret till Skatteverket eller annan utomstående. Skyldigheten skall kombineras med särskilda kontrollbefogenheter för Skatteverket.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Konkurrensverket* och *SWEDAC* tillstyrker förslaget. Konkurrensverket anför dock att det är oklart om fördelarna med den typ av kassaregister som nu föreslås motsvarar den extra kostnaden jämfört med kassaregister som godtas enligt Folkhälsoinstitutets befintliga föreskrifter. Kostnaderna för förslaget kan komma att belasta konsumentpriserna. Förslaget medför stora engångsinvesteringar som är svåra att överblicka. Även om marknadens aktörer kan förväntas anpassa sitt utbud efter de specifika krav som ställs i Sverige riskerar sådana krav att medföra ett relativt litet utbud och en avskärmad svensk marknad för kassaregister. En viktig effekt är också att ett minskat skattefusk skulle skapa en mera rättvis konkurrenssituation visavi de näringsidkare som redan i dag följer gällande skatteregler. Däremot kommer förslaget att motverka illojal konkurrens från företag som inte betalar skatter och avgifter i enlighet med gällande regler.

Enligt Konkurrensverket kommer förslagen att påverka möjligheterna till etablering i kontantbranscherna särskilt för små företag. Förslaget kommer också att få positiva effekter i arbetet mot illojal konkurrens men den löpande tekniska kontroll och de krav på kassaregistrens tekniska utformning som föreslås är inte en nödvändig förutsättning för att uppnå denna effekt. *Svenska Revisorsamfundet* tillstyrker i princip utredningens förslag. Ett krav på certifiering framstår som en lämplig nivå. Innan krav på certifiering införs menar samfundet att en utvärdering först bör ske av erfarenheterna av typgodkännande av taxameter. Om införande av certifiering av kassaregister endast medför att problemet flyttas till ett annat led i kedjan kan ifrågasättas om detta är en tillräckligt effektiv åtgärd. Samfundet anser inte att regelbunden överföring skall ske av registrerade uppgifter. *Kommunala Alkoholhandläggares Förening KAF* förordar ett on-linesystem med en månadsvis överföring av transaktionsdata. *Företagarna* anför att genom ett krav på certifiering åläggs samtliga företag med kontantförsäljning bördor i form av krav på certifierade kassaregister eller ansökan om dispens från kravet. För enskilda näringsidkare med låga vinster blir det ytterst kännbara utgifter. Företagarna delar vidare bedömningen att det inte bör ställas krav på att näringsidkarna regelbundet överför information till Skatteverket. *Sveriges Advokatsamfund* anför att kostnaderna för Skatteverket och de berörda näringsidkarna sannolikt har underskattats. Även om kostnaderna kommer att bli högre än de som redovisats kommer de inte att bli så mycket högre att förslaget av denna anledning inte bör genomföras. *Hovrätten för Västra Sverige* anför bl.a. att ett krav på kassaregister kan innebära en ganska betydande ekonomisk börda för mindre företagare. *Svenskt Näringsliv* anser att om ett krav på kassaregister införs behövs nödvändiga resurser för kontroll och tillsyn. *Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare, SHR*, tillstyrker förslaget. Vad gäller de investeringskostnader lagförslaget kommer att medföra för berörda företag är utredningens förslag bristfälligt och möjliggör inte helt en bedömning av huruvida företagens kostnader för nya kassaregister i det enskilda fallet kommer att bli rimliga. *Nutek* tillstyrker förslaget men anför bl.a. att det inte är acceptabelt att nästan hela kostnaden för den föreslagna reformen övervältras på företagen, som till stora delar är små. Kostnaden för de små företagens inköp av ett certifierat kassaregister bör därför vara subventionerad av staten med bidrag. Alternativt bör en längre införandeperiod övervägas.

Skälen för regeringens förslag: Ett tekniskt system för kontroll av den skattepliktiga omsättningen måste dels försvåra för näringsidkare att undanhålla intäkter från redovisningen, dels förbättra myndigheternas kontrollmöjligheter. För att uppnå dessa syften förutsätts att systemet registrerar den för intäktskontrollen väsentliga informationen. Det är viktigt att informationen bevaras och är tillgänglig för kontrollerande myndigheter. Systemet skall inte gå att manipulera eller förändra utan att det går att upptäcka vid en kontroll. Om det är förenat med svårigheter att undgå beskattning och myndigheternas kontrollmöjligheter är goda får ett sådant tekniskt system också en preventiv effekt.

Förutom de ur kontrollsynpunkt ovan nämnda utgångspunkterna måste hänsyn tas till näringsidkarnas situation. I kontantbranscherna finns ett stort antal småföretagare, vilket innebär att det är särskilt angeläget att de

administrativa bördor och kostnader som en reglering medför blir så begränsade som möjligt. Samtidigt är det viktigt att ett kassaregisterkrav upplevs som meningsfullt. Det är vidare viktigt att systemet utformas med respekt för de enskilda företagarnas integritet och förenas med rättssäkerhetsgarantier. En annan aspekt som skall beaktas är att systemet skall vara konkurrensneutralt.

2004 års skattekontrollutredning har delat in möjliga tekniska system i tre kategorier och redogjort för deras fördelar och nackdelar. Det system som utredningen förordar består av ett *certifierat system* med kassaregister och/eller annan utrustning som tillhör till kassaregistret, som registrerar och bevarar data kombinerat med särskilda kontrollbefogenheter. Systemet med *kassaregister med vissa funktioner* ansågs av utredningen vara för lätt att manipulera och svårt att kontrollera. Ett *on-linesystem* skulle enligt utredningen ha stora fördelar ur kontrollsynpunkt men kräver en långtgående reglering och ett inte obetydligt ingrepp i näringsidkarnas personliga integritet. Kostnaderna för att utveckla ett sådant system ansågs dessutom av utredningen vara betydande. Utredningen beräknade även att genomförandetiden skulle bli lång och man kunde inte heller finna något liknande system inom övriga EU.

Endast *Kommunala Alkoholhandläggares Förening KAF* har förordat ett on-linesystem med en månadsvis överföring av transaktionsdata. KAF anser vidare att näringsidkarna regelbundet skall överföra information från kassaregistret till Skatteverket eller annan utomstående, på motsvarande sätt som gäller för taxametrar.

När det gäller val av tekniskt system delar regeringen utredningens bedömning. Även om ett on-linesystem skulle innebära att Skatteverket fick tillgång till en mängd information skulle det ändå krävas särskilda kontrollbefogenheter för att bl.a. kontrollera att kassaregistret överhuvudtaget används. Regeringen bedömer också att ett kassaregisterkrav måste kunna träffa så stor del av kontantbranschen som möjligt. Med hänsyn till den administrativa bördan och det omfattande tekniska system som ett on-linesystem kräver skulle det med ett sådant system inte vara möjligt att införa ett generellt kassaregisterkrav för hela kontantbranschen. Detta sammantaget med de rättssäkerhets- och integritetsinvändningar som utredningen presenterat gör att ett system i form av en skyldighet att registrera all försäljning och annan löpande användning (såsom t.ex. utskrift av kvittokopior och lådöppningar registreras) i ett certifierat kassaregister kombinerat med särskilda kontrollbefogenheter framstår som ett bättre avvägt val.

Kassaregistret skall ha en för det aktuella registret unik beteckning, en identifikationsbeteckning. För att manipulationer och andra former av fusk skall upptäckas krävs att det tekniska systemet förenas med kontrollmekanismer av olika slag. Ett certifierat system förutsätter att otillåtna förändringar av kassaregistrets funktioner eller registrerade data är synliga vid en kontroll. Regeringen anser sammanfattningsvis att en skyldighet att registrera försäljning i ett certifierat kassaregister skall införas utan krav på regelbunden överföring av information från kassaregistret till Skatteverket eller annan utomstående. Kravet skall kombineras med särskilda kontrollbefogenheter. Regeringen återkommer

i avsnitt 4.6 och 4.7 om hur tillsynen och kontrollen av kassaregistrerna skall utformas.

Ett flertal remissinstanser har haft synpunkter vad gäller de ökade kostnaderna för Skatteverket och näringsidkarna. Regeringen återkommer till den frågan i avsnitt 10.

4.3.2 Kvittokrav

Regeringens förslag: Ett av registret framställt kvitto skall alltid tas fram och erbjudas kunden.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Bl.a. *Skatteverket*, *Konkurrensverket*, *Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare SHR* och *Landsorganisationen i Sverige LO* tillstyrker förslaget. *Svenska Revisorsamfundet* tillstyrker att kunden alltid skall erbjudas ett kvitto. *Företagarna* anser inte att det skall krävas att kassaregistret skall ta fram kvitto oavsett om kunden begär det eller inte. *Länsstyrelsen i Skåne län* tillstyrker förslaget och anför att det i samband med införandet av kravet på kassaregister är viktigt med riktad information till kunderna.

Skälen för regeringens förslag: 2004 års skattekontrollutredning har angett att skyldigheten att erbjuda kvitto bör utformas på motsvarande sätt som enligt 8 kap. 5 a § alkohollagen (1994:1738), vilket innebär att näringsidkaren skall vara skyldig att vid varje försäljning ta fram och erbjuda kunden ett av registret framställt kvitto. Huruvida kunden begär kvitto eller inte saknar betydelse för skyldigheten att ta fram ett kvitto. Inte ens när kunden uttryckligen avstår från kvitto kan näringsidkaren underlåta att ta fram ett kvitto. En annan sak är att kunden inte är skyldig att ta emot kvittot. Näringsidkaren har inte uppfyllt skyldigheten att erbjuda kunden ett kvitto genom att på ett skriftligt anslag i butiken uppmana kunderna att säga till om de önskar kvitto. Det krävs en aktiv handling från försäljaren vid varje försäljning.

Företagarna anser inte det är troligt att ett kvittokrav kommer att leda till att allmänhetens vilja att anmäla svarthandel ökar. Regeringen anser att det är viktigt att det finns incitament för näringsidkaren att använda det certifierade kassaregistret. Ett krav på att ett kvitto skall tas fram ur registret och erbjudas kunden är enligt regeringens ett sådant incitament. Ett kvitto visar kunden att transaktionen har registrerats i kassaregister. Känner kunderna till att de skall bli erbjudna kvitto och har de genom informationsinsatser blivit informerade om vilken betydelse kvittot och registreringen i kassaregistret har för skattekontrollen, kommer de att kunna bidra till att reglerna efterlevs.

Det kan komma att uppstå situationer då det kan finnas skäl att medge undantag från skyldigheten att ta fram och erbjuda kunden kvitto. Möjligheten att medge undantag kommenteras nedan i avsnitt 4.3.4.

Det bör ställas vissa minimikrav på vilken information ett kvitto skall innehålla. Sådana krav behöver dock inte anges i lag utan utformningen av dessa kan överlåtas på regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

4.3.3 Funktionskrav

Registreringar och behandlingshistorik

Regeringens förslag: Kassaregistret skall på ett tillförlitligt sätt visa alla registreringar som har gjorts samt programmeringar och inställningar som utgör behandlingshistorik enligt bokföringslagen (1999:1078).

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Konkurrensverket* avstyrker förslaget. Verket anser att kraven på kassaregister så långt som möjligt bör utformas i överensstämmelse med kraven i andra EU-länder. Verket föreslår att, i den mån en med andra länder gemensam standard eller praxis för utformningen inte kan identifieras eller tillskapas, kraven på kassaregister fastställs i enlighet med vad som redan i dag gäller för innehavare av serveringstillstånd enligt alkohollagen. *Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare SHR* och *Landsorganisationen i Sverige LO* tillstyrker förslaget. *Sveriges Provnings- och Forskningsinstitut* anför att det är tekniskt möjligt att ta fram utrustning som med god tillförlitlighet registrerar försäljning. Övriga remissinstanser har inte haft något att erinra.

Skälen för regeringens förslag: I 8 kap. 5 a § alkohollagen (1994:1738) anges att kassaregister på ett tillförlitligt sätt skall visa alla *transaktioner* som gjorts. Regeringen anser emellertid att det nu finns goda skäl att vidga kravet till att avse alla *registreringar* som har gjorts. Ett vanligt sätt att manipulera kassaregistret är att använda funktioner såsom övningsslag och lådöppningar. Genom att använda dessa funktioner ges kunden uppfattningen att en försäljning har registrerats. I och med att det införs ett krav på att kassaregistret på ett tillförlitligt sätt skall visa alla registreringar försvåras denna möjlighet till manipulation. Det skall också vara möjligt att ur kassaregistret få fram behandlingshistorik enligt bokföringslagen (1999:1078), dvs. de uppgifter om programmeringar och inställningar som gör det möjligt att förstå hur de enskilda posterna hanteras i registret.

Regeringens förslag innebär en skärpning mot det kassaregisterkrav som i dag uppställs i alkohollagen. Det är viktigt att ett krav på kassaregister upplevs som effektivt i den mening att det har en avsevärd påverkan på skatteundandragandet. Regeringen anser därför att den föreslagna skärpningen är väl motiverad. *Konkurrensverket* har anført att kraven på kassaregister så långt som möjligt bör utformas i överensstämmelse med kraven i andra EU-länder i syfte att möjliggöra en hög grad av konkurrens och ett tillfredställande utbud på marknaden för handel med kassaregister. Sedan 1983 finns inom EU ett informationssystem som syftar till att motverka handelshinder orsakade av tekniska föreskrifter. Bestämmelserna finns numera i Europaparlamentets och rådets direktiv 98/34/EG av den 22 juni 1998 om ett informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter och beträffande föreskrifter för informationssamhällets tjänster (EGT L 204, 21.7.1998, s. 37, Celex 31998L0034). Lagförslaget,

kommande förslag på förordning och kommande myndighetsföreskrifter kommer att anmälas till kommissionen för prövning av om något hinder för den fria varuörligheten föreligger.

Kortläsare

Regeringens förslag: Om näringsidkaren har en avläsare av kontokort, skall den vara ansluten till eller integrerad med kassaregistret.

Utredningens förslag: Utredningen anser att det inte finns tillräckliga skäl för att ställa krav på anslutning eller integrering av kortläsare.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet* anser att krav inte bör ställas på integrerade kortläsare. *Bodens kommun, Ekobrottsmyndigheten* och *Kommunala Alkoholhandläggares Förening KAF* anser att kortläsare skall vara anslutna till eller integrerade i kassaregistret. *Landsorganisationen i Sverige LO* och *Länsstyrelsen i Skåne län* anser att krav på anslutning eller integrering av kortläsare stärker kontrollmöjligheterna och minskar möjligheterna till fusk.

Skälen för regeringens förslag: Kortläsare kan vara integrerade i eller anslutna till kassaregistret. Det är även vanligt att kortläsare som är helt fristående från kassaregister används. Omkring en tredjedel av alla kortläsare som används i dag är fristående. När en fristående kortläsare används skall försäljningen registreras i såväl kortläsaren som kassaregistret. I taxibranschen ställs för närvarande inte några krav på kortläsare. Svenska Taxiförbundet bedömer att användning av kortläsare som är fristående från taxametern är en väsentlig grogrund för svarta pengar (SOU 2004:102 s. 157). Utredningen om taxinäringen föreslår i betänkandet *Ekonomisk brottslighet inom taxinäringen* (SOU 2004:102) att det, om det finns en avläsare av kreditkort i ett fordon i taxitrafik, skall krävas att avläsaren är ansluten till eller integrerad med taxametern.

2004 års skattekontrollutredning anser att kunderna normalt bör reagera om de endast får ett kvitto från kortläsaren eftersom det inte av detta kvitto framgår vilka varor eller tjänster som försäljningen avser. Risken för att fristående kortläsare skall användas i skatteundandragande syfte skulle därför vara begränsad. Utredningen har även erfarit från leverantörer av kortläsare och kassaregister att ett krav på anslutning eller integrering av kortläsare skulle innebära en avsevärd kostnadsökning för ett stort antal näringsidkare. Sammantaget fann utredningen inte tillräckliga skäl för ett krav på anslutning eller integrering av kortläsare. Regeringen har erfarit att ett kassaregister med krav på ansluten eller integrerad kortläsare innebär en merkostnad av ca 5 000–10 000 kronor.

Ett krav på kassaregister innebär framför allt i ett inledningsskede en ökad ekonomisk börda för näringsidkaren. För att en ökad börda skall vara motiverad måste ett krav på kassaregister vara utformat så att det ger en avsevärd effekt på skatteundandragandet. Regeringen delar inte utredningens bedömning att risken för att fristående kortläsare skall användas i skatteundandragande syfte är begränsad. Användningen av kort i kontanthandeln är frekvent och förväntas öka. Av betänkandet

Betalningsansvar vid obehörig användning av kontokort m.m. (SOU 2005:108 s. 58) framgår att antalet betalningsterminaler vuxit från ca 70 000 terminaler 1997/98 till 102 000 år 2002. Antalet transaktioner har enligt det betänkandet ökat kraftigt från ca 200 miljoner 1998 till närmare 600 miljoner år 2002. Regeringen har i flera sammanhang uttalat att det är viktigt att hanteringen av kontanter i handeln reduceras och att betalning med kontokort sker i ökad utsträckning. Det finns enligt regeringen i likhet med vad som angetts gälla för taxibranschen en uppenbar risk att kravet på registrering i kassaregistret kringgås genom att transaktionen endast registreras i kortläsaren. Regeringen anser därför att en förutsättning för att kassaregisterkravet skall kunna vara ett effektivt medel mot skatteundandragande är att det införs ett krav om att kortläsaren skall vara ansluten till eller integrerad med kassaregistret. Ett mera effektivt kassaregisterkrav motiverar en ökad ekonomisk börda för näringsidkaren. Ett effektivt kassaregisterkrav skulle dessutom ha positiva effekter i konkurrenshänseende.

Det skall således vara ett krav att, om näringsidkaren använder en avläsare av kontokort, kortläsaren skall vara ansluten till eller integrerad med kassaregistret. Med kontokort avses kort som är kopplade till ett tillgodohavande eller kreditutrymme hos kortutgivaren samt kan användas för betalning av varor eller tjänster på olika säljställen liksom ofta även kontantuttag. Kontokorten delas in i debetkort (bl.a. bankkort), betalkort och kreditkort (se SOU 2005:108 s. 43 f.).

Funktionskrav i föreskrifter

Regeringens förslag: De närmare funktionskrav som kassaregister skall uppfylla bör preciseras i föreskrifter av antingen regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *SWEDAC* påpekar att det i *SWEDAC:s* föreskrifter ställs särskilda krav på kassaregister som är kopplade till mätinstrument, såsom vågar i butiker eller bensinpumpar. *SWEDAC* förutsätter att Skatteverket samråder med *SWEDAC* vid utarbetande av krav på kassaregister.

Skälen för regeringens förslag: 2004 års skattekontrollutredning har ansett att de flesta funktionskraven skall anges av Skatteverket i föreskriftsform. Utredningen har dock lämnat synpunkter på vad föreskrifterna bör innehålla och hur de kan utformas. Exempel på detta är att kassaregister bör ha ackumulerande register som visar Grand Total och total försäljningssumma för varje försäljningsdag. Om kassaregister är utrustade med träningsfunktion bör enligt utredningen krav också ställas på ackumulerande register som visar användningen av den funktionen. Utredningen anser även att ett icke förändringsbart ackumulerande register bör krävas för programmeringar och inställningar som utgör behandlingshistorik enligt bokföringslagen (1999:1078). Regeringen anser att de detaljerade funktionskraven skall framgå på annat sätt än genom lag. Det är därför inte lämpligt att regeringen här föregriper den närmare utformningen av dessa krav.

Föreskrifterna bör dock utformas som krav på funktion, snarare än att ange vilken teknisk lösning som skall väljas. Detta för att föreskrifterna skall bli flexibla och medge olika tekniska lösningar. Den tekniska utvecklingen främjas också på detta sätt. Det är tänkbart att ett tillbehör till kassaregistret kan säkerställa att kraven uppfylls. Påverkan på marknaden för kassaregister blir härigenom så liten som möjligt då varje tillverkare kan välja vilken teknisk lösning som skall användas. Förutsättningen för att tillverkarens val skall accepteras är naturligtvis att det kan visas att den valda lösningen uppfyller ställda krav. Även ur kostnadssynpunkt är det viktigt att föreskrifterna är flexibla och teknikneutrala.

Endast ur kontrollsynpunkt relevanta funktioner och information skall regleras och skyddas. Det är därför viktigt att de reglerade funktionerna definieras klart och att de inte blir fler än nödvändigt. Användarna skall själva kunna göra ändringar och anpassa funktioner i så stor utsträckning som möjligt.

Föreskrifterna bör ange inte bara vilka krav som skall vara uppfyllda utan också hur provning och utvärdering skall genomföras.

4.4 Tillämpningsområdet

4.4.1 Vilken verksamhet skall omfattas av kravet på kassaregister?

Regeringens förslag: Näringsidkare som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning skall omfattas av kravet på kassaregister. Från tillämpningsområdet undantas dock verksamheter där försäljningen mot kontant betalning är obetydlig, verksamheter som utgör taxitrafik samt distans- och hemförsäljning. Även verksamheter som består av varu- eller spelautomater undantas. Näringsidkare som är befriade från skattskyldighet för de kontanta inkomsterna skall inte heller omfattas av kravet på kassaregister.

Näringsidkare skall inte vara skyldiga att registrera fakturerad försäljning i kassaregistret.

Utredningens förslag överensstämmer delvis med regeringens förslag. Utredningen föreslår bl.a. att för näringsidkare med en omsättning som till övervägande del består av fakturerad försäljning skall skyldigheten att registrera försäljning i kassaregister endast gälla övrig försäljning. Annars skall fakturerad försäljning registreras i kassaregistret. Utredningen föreslog möjligheter till generella undantag för enskilda branscher där speciella förhållanden råder. Som exempel nämns köp från varumaskiner, spelautomater och liknande.

Remissinstanserna: *Länsstyrelsen i Skåne län* anför att föreskrifter bör utfärdas som klarlägger när skyldighet föreligger att använda kassaregister. *Torg- och Marknadshandlarnas Ekonomiska Riksförening* anser att torg- och marknadshandlarna skall undantas från krav på kassaregister. *Lotteriinspektionen* anför att det bl.a. för kasino på

restaurang finns ett stort behov av transaktionsredovisning i kassaregister. Lotteriinspektionen har för sin tillsynsverksamhet behov av de uppgifter som registreras. En utveckling mot uppdelning av större näringsverksamheter i flera skattesubjekt med omsättning under beloppsgränsen kan inte uteslutas. Vad gäller spel på spelautomater med erforderliga tillstånd, är det inte realistiskt att ställa krav på registreringsutrustning på varje spelautomat. Den tekniska utvecklingen mot allt mer avancerade spelautomater medför dock att registrering i någon form bör kunna ske för vissa spelautomater och i en framtid för det stora flertalet spelautomater. *Svenska Revisorsamfundet* anför att utredningen går längre än dess direktiv eftersom man föreslår åtgärder som omfattar alla näringsidkare som säljer varor och tjänster mot kontant betalning. Samfundet anser även att gränsen för obetydlig kontantförsäljning bör sättas så högt att olika typer av bisysslor och begränsad säsongsverksamhet inte omfattas. En lämplig gräns är därför 200–300 000 kronor. Detta bör även kompletteras med en gräns för att undvika fall där enstaka transaktioner i en verksamhet med blygsam omfattning och begränsat antal transaktioner omfattas. Samfundet anser även att det inte finns skäl att begränsa förslaget till verksamhet som omfattas av skattskyldighet. Samfundet anser också att företag som huvudsakligen avser kreditförsäljning bör undantas från kravet på kassaregister, i varje fall om försäljningen sker till andra näringsidkare. Redan krav på registrering av kreditförsäljningar kan vara problematisk genom att det inte är helt entydigt när registrering skall ske (vid leveranstidpunkt eller faktureringspunkt). Genom registrering i flera register ökar risken för fel. Om företagen ändå ingår i systemet bör faktureringsdelen undantas från kraven på registrering. Gränsen bör i stället dras så att endast fakturering i typiska kontantbranscher omfattas av kravet att registrera kreditförsäljning i kassaregister. Utredningens förslag i denna del försvårar uppbyggnaden av effektiva system för intern kontroll. *Ekobrottsmyndigheten* anför att beloppsgränsen om högst ett prisbasbelopp förefaller väl avvägd. I den mån inkomstskattebefriade skattesubjekt har skyldighet att erlagga mervärdesskatt och punktskatt, bör de också omfattas av skyldigheten att ha kassaregister. Det är även svårt att motivera att fakturerad försäljning skall registreras i en kassa. *Bokföringsnämnden* anser att verksamhet av något större omfattning än vad som föreslås i betänkandet bör kunna undantas från tillämpningsområdet. Antalet transaktioner bör också vägas in. Bokföringsnämnden kan inte se några fördelar med att registrera den fakturerade försäljningen i ett certifierat kassaregister. Detta kan tvärtom försvåra redovisningen och leda till att en transaktion bokförs flera gånger. *Konkurrensverket* tillstyrker förslaget att ett krav på kassaregister skall införas för viss näringsverksamhet samt att självständiga verksamheter skall bedömas var för sig. Konkurrensverket anser vidare att obetydlighetsundantaget inte är tillräckligt. Konkurrensverket avstyrker att krav på kassaregister inte skall gälla skattebefriad verksamhet och anför att förslaget riskerar att förvärra de olikheter i konkurrensvillkoren mellan skattebefriad respektive skattepliktig verksamhet som redan finns i dag. *Företagarna* anser att undantaget för obetydlig kontantförsäljning skall vidgas. *Sveriges Tivoliägareförening*

anser att förslaget ställer orimliga krav på deras bransch och att kostnaderna har underskattats.

Skälen för regeringens förslag

Inledning

Som 2004 års skattekontrollutredning konstaterat är kontantbranschen inte homogen. Förhållandena varierar inte enbart mellan olika branscher utan också mellan företag inom en och samma bransch. Den struktur för skatteundrandragande som Branschsaneringsutredningen nämner i betänkandet Branschsanering och andra metoder mot ekobrott (SOU 1997:111), dvs. små företag där en mängd små kontanttransaktioner sker och där köparna huvudsakligen är enskilda konsumenter som saknar intresse av kvitto, karaktäriserar inte samtliga kontantbranscher. När nu krav på certifierade kassaregister införs är det viktigt att en avvägning görs så att den krets som omfattas av kraven avgränsas på ett sådant sätt att regleringen blir så tydlig och effektiv som möjligt och att åtgärderna sätts in där de behövs. Av stor vikt är också att enskilda och myndigheter inte drabbas av större kostnader eller mer arbete än vad som är motiverat. Regleringen bör också i så stor utsträckning som möjligt vara konkurrensneutral.

Utredningen har valt att lägga fram ett förslag som inte avgränsar tillämpningsområdet branschvis utan föreslår i stället att generella regler införs och där det enskilda företags förhållanden avgör om det skall omfattas av reglerna eller inte. Remissinstanserna har inte haft några erinringar mot denna lösning. Regeringen delar utredningens bedömning att utgångspunkten för avgränsningen av tillämpningsområdet skall utgöras av generella kriterier. Regeringen instämmer också i att en lämplig utgångspunkt är att införa generella kriterier som avgränsar tillämpningsområdet till att i huvudsak träffa företag som säljer varor och tjänster mot kontant betalning, eftersom det är sådan verksamhet som i dag inte kan kontrolleras på ett tillräckligt effektivt sätt.

Kontant försäljning i näringsverksamhet

2004 års skattekontrollutredning föreslår att en första förutsättning för att omfattas av skyldigheten att använda kassaregister är att verksamheten utgör näringsverksamhet och att det där förekommer försäljning av varor eller tjänster mot kontant betalning. Att knyta an till begreppet näringsverksamhet så som det kommit till uttryck i inkomstskattelagen (1999:1229) innebär att regleringen kommer att innefatta förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Härigenom omfattas verksamhet som bedrivs i vinstsyfte eller, om den inte bedrivs i vinstsyfte, inte har en alltför begränsad omfattning. Som utredningen påpekar innebär detta att kontant försäljning inom ramen för hobbyverksamhet undantas från kravet på kassaregister. Inte heller kommer tillfällig försäljning av mindre omfattning som inte kan sägas bedrivas yrkesmässigt att omfattas av

regleringen. Denna omständighet innebär att t.ex. skolelevers försäljning inför en skolresa eller dylikt faller bort från tillämpningsområdet.

Regeringen anser att den avgränsning som följer med ett näringsidkarbegrepp är en rimlig utgångspunkt för att identifiera den grupp som bör omfattas av den föreslagna regleringen. *Svenska Revisorsamfundet* anför att försäljningen mellan näringsidkare bör undantas.

De specifika problem som finns med oredovisade kontantintäkter handlar naturligt nog ofta om försäljning av varor eller tjänster till konsumenter. Ett skäl kan vara att en konsument inte på samma sätt som en näringsidkare efterfrågar ett kvitto. Det finns dock klara indikationer på att dessa problem inte är exklusiva i relationen näringsidkare – konsument i egenskap av privatperson. Näringsidkare som undanhåller intäkter från redovisning har ett intresse av att även inköp undgår registrering och därigenom görs svårkontrollerbara. Annars skulle relationstalen mellan kostnader för inköpta varor och intäkter från försäljning vara svåra att förklara. Detta innebär att det finns risk för skatteundandragande även i fråga om kontantförsäljningar mellan näringsidkare. Dessutom förefaller det olämpligt att ha olika krav beroende på om kunden handlar i egenskap av privatperson eller som företrädare för en näringsidkare. Det finns därför inte skäl att vid bestämmandet av det grundläggande kriteriet undanta försäljningar mellan näringsidkare. Den valda lösningen är också enkel och enhetlig.

Obetydlig kontantförsäljning

En central fråga om avgränsningen av tillämpningsområdet för den föreslagna regleringen med krav på certifierade kassaregister är om det finns anledning att undanta företag där det av någon anledning inte kan anses proportionerligt att införa sådana regler. 2004 års skattekontrollutredning nämner två situationer där ett sådant undantag kan vara berättigat.

Den första situationen rör näringsidkare där kontant betalning endast förekommer i rena undantagsfall och bara uppgår till någon procent av företagets omsättning. Den omständigheten att en enstaka kund vid något tillfälle betalar kontant bör alltså inte utlösa en skyldighet att ha ett certifierat kassaregister. Den kontanta betalningens storlek i absoluta tal bör inte vara avgörande vid bedömningen, utan kontantbetalningen skall enligt utredningens förslag sättas i relation till den totala omsättningen. Kontantförsäljningen kan vara obetydlig i såväl större som mindre företag.

Den andra situationen rör de allra minsta företagen med låg omsättning. Skälen för att undanta dessa företag från skyldigheten att hålla ett certifierat kassaregister är främst att det är tveksamt om de kostnader som krav på certifierat kassaregister för med sig står i rimlig proportion till den samhällsliga vinsten i form av förbättrad skattekontroll. Det bör vidare beaktas att ett krav på kassaregister är ekonomiskt mer belastande för små företag med låg omsättning än för större företag. Å ena sidan kan konstateras att kostnaderna för inköp av kassaregister kommer att vara kännbara för mindre företag. Därtill kommer kostnader för installation och utbildning. Å andra sidan bör dock

beaktas att kontrollbehovet generellt är stort i små företag eftersom tillförlitlig intern kontroll ofta saknas. Att undanta små företag kan dessutom medföra risk för konkurrenspåverkan.

Regeringen instämmer i utredningens bedömning att det finns situationer där det, trots att näringsidkaren uppfyller kraven för att bedriva näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen (1999:1229), inte är rimligt att uppställa krav på certifierade kassaregister. Detta främst för att den vinst ur kontrollhänseende som görs inte uppväger den administrativa börda som läggs på företagaren i det enskilda fallet. De situationer som nämns i utredningen, dvs. att det rör sig om ett mycket litet företag, alternativt då man vid något enstaka tillfälle mottar kontant betalning sammanfattar väl denna problematik och är enligt regeringens uppfattning väl avvägda. Skyldigheten att föra ett certifierat kassaregister inträder därmed när näringsidkare i *mer än obetydlig omfattning* säljer varor eller tjänster mot kontant betalning. Utredningen har föreslagit att något gränsvärde inte skall anges i författningstexten. Som skäl för detta anges att en bedömning i stället bör göras utifrån det enskilda företagets förhållanden. När det gäller mindre företag med låg omsättning och med en verksamhet som, trots att den är att anse som näringsverksamhet, har en begränsad omfattning och ligger nära den nedre gränsen för vad som bedöms som en yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet, föreslås i utredningen en total årsomsättning om högst ett prisbasbelopp (39 400 kronor för år 2005) som riktlinje för avgränsningen. Flera remissinstanser har kommenterat frågan och uttryckt önskemål om ett högre riktvärde. *Ekobrottsmyndigheten* har anfört att ett riktvärde bör anges i författningstexten.

Vad först gäller frågan om ett exakt riktvärde bör anges i författningstexten gör regeringen följande bedömning. Prövningen av om det föreligger obetydlig kontantförsäljning eller inte bör ske genom en samlad bedömning av det aktuella företagets förhållanden. Med hänsyn till risken för konkurrenspåverkan bör undantaget för obetydlig försäljning tolkas restriktivt. Det är inte önskvärt eller möjligt att i lagen ange ett gränsvärde som innebär att en kontant betalning under den nivån är obetydlig. Ett sådant gränsvärde skulle komma att uppfattas som ett fast belopp och skulle sannolikt medföra en risk för kringgåenden. Ett absolut gränsvärde skulle inte heller nödvändigtvis träffa endast de företag där undantag är motiverat. Regeringen anser därför att en bedömning av om detta kriterium är uppfyllt i stället bör göras utifrån en helhetsbedömning av det enskilda företagets förhållanden. Utredningen har dock angett att ett prisbasbelopp bör kunna tjäna som vägledning vid denna bedömning. Som påpekats av ett antal remissinstanser innebär detta att regleringen skulle kunna komma att träffa företagare som bedriver verksamhet i mycket begränsad omfattning. Med hänsyn till vad som framförts anser regeringen att det kan vara motiverat med ett högre riktvärde. Ett mer proportionerligt värde skulle i stället vara fyra prisbasbelopp.

När det därefter gäller företag där kontant betalning förekommer endast i rena undantagsfall och bara uppgår till någon procent av omsättningen bör kontantförsäljningen anses vara av obetydlig omfattning. Den omständigheten att en enstaka kund vid något tillfälle betalar kontant bör således inte utlösa en skyldighet att ha certifierat

kassaregister. Den kontanta betalningens storlek i absoluta tal bör inte vara avgörande vid bedömningen, utan kontantbetalningen skall sättas i relation till den totala omsättningen. Det saknar härvid betydelse om den övriga omsättningen består av fakturerad betalning, kredit i annan form eller bidrag. Kontantförsäljningen kan vara obetydlig för såväl större som mindre företag.

Befriad från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (1999:1229)

2004 års skattekontrollutredning har föreslagit att näringsverksamhet som bedrivs av en person som är undantagen från skattskyldighet för de kontanta intäkterna inte skall omfattas av regleringen om krav på kassaregister. Det kan t.ex. gälla ideella föreningar som bedriver allmännyttig verksamhet. Enligt 7 kap. 7 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) är en ideell förening inte skattskyldig för inkomst från verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete, t.ex. en idrottsförenings kioskförsäljning eller märkesförsäljning. Ytterligare subjekt som är inkomstskattebefriade är staten och kommunerna som enligt 7 kap. 2 § inkomstskattelagen är helt undantagna från skattskyldighet. Förslaget att undanta skattebefriad verksamhet från tillämpningsområdet har väckt kritik hos vissa remissinstanser. *Konkurrensverket* anser att förslaget riskerar att förvärra de olikheter som finns i konkurrensvillkor mellan skattebefriad och skattepliktig verksamhet. Det kan även i skattebefriad verksamhet finnas ett intresse att kontrollera att oredovisade medel inte inflyter i syfte bl.a. att försvåra s.k. svartarbete.

Det är ofrånkomligt att den föreslagna regleringen med krav att hålla certifierade kassaregister kommer att innebära en ökning av den administrativa bördan för de näringsidkare som omfattas av regleringen. Regeringen anser därför att en central utgångspunkt vid bedömningen av vilka subjekt som skall omfattas av ett sådant krav är att det är påkallat av skattekontrollhänsyn. När fråga är om skattebefriade subjekt saknas i regel behov av sådan kontroll. Det framstår inte som motiverat att i dessa fall införa krav på certifierade kassaregister. Som påpekats av ett par remissinstanser kan utredningens förslag leda till att näringsidkare som visserligen inte är skattskyldiga för inkomstskatt men väl för mervärdesskatt och punktskatt kommer att undantas. Dessa situationer torde dock inte vara särskilt vanliga. Regeringen anser därför att det inte framstår som motiverat att i dessa situationer ställa krav på certifierade kassaregister. Den skattekontroll som bör ske av dessa subjekt får i stället ske inom ramen för övriga regler om skattekontroll.

Taxitrafik

Taxinäringen är redan ett reglerat område när det gäller taxametrar varför den generella skyldigheten att registrera kontantförsäljning i kassaregister inte skall gälla i verksamhet som utgör taxitrafik enligt 1 kap. 3 § 2 yrkestrafiklagen (1998:490).

Distans- och hemförsäljning

Vad gäller försäljningar genom distansavtal enligt distans- och hemförsäljningslagen (2005:59), såsom Internet-, telefon- och postorderförsäljningar, råder särskilda förhållanden. Man betalar inte som köpare över disk och betalning sker inte sällan genom att köparen uppger kontokortsnummer, varefter beloppet dras direkt från kontot. Någon möjlighet för säljaren att lämna kassakvitto direkt vid försäljningen finns normalt inte. Med tanke på de speciella förhållanden som råder vid sådan distansförsäljning som här åsyftas, framstår det som mindre lämpligt att kräva att näringsidkare som uteslutande ägnar sig åt försäljningar på distans skall hålla certifierade kassaregister. Består verksamheten till någon del av direktförsäljningar saknas däremot anledning att i dessa fall göra undantag från kassaregisterkravet.

Vad gäller hemförsäljning råder även här sådana förhållanden att det framstår som olämpligt att ha ett krav på att näringsidkaren skall hålla sig med kassaregister.

Varu- och spelautomater

Lotteriinspektionen har anfört att det för spel på spelautomater med erforderliga tillstånd inte är realistiskt att ställa krav på registreringsutrustning på varje spelautomat. Regeringen delar Lotteriinspektionens bedömning. Även om inspektionen har påpekat att den tekniska utvecklingen innebär att registrering i någon form bör kunna ske i framtiden för vissa spelautomater så anser regeringen att det inte är motiverat att i dag ställa upp ett generellt krav på en certifiering av dessa automater motsvarande den som skall gälla för kassaapparater.

Samma förhållande bör gälla i fråga om varuautomater.

Fakturerad verksamhet

Inte sällan förekommer det att företag har verksamhet där viss del av försäljningen faktureras och viss del betalas kontant. 2004 års skattekontrollutredning nämner vissa branscher där detta är relativt vanligt som t.ex. bilverkstäder, biltvättar, resebyråer, byggmarknader och VVS-företag. Även i typiska kontantbranscher som dagligvaruhandeln förekommer fakturerad försäljning, t.ex. vid försäljning till föreningar. Utredningen konstaterar att det kan vara svårt att hitta en tydlig gräns mellan kontantbranscherna och faktureringsbranscherna. Det kan ifrågasättas om näringsidkare som fakturerar en stor andel av sin försäljning helt skall undantas från kravet på certifierat kassaregister trots att det vid sidan av den fakturerade försäljningen även förekommer kontant försäljning i inte obetydlig omfattning. Även om detta skulle minska kostnaderna för dessa näringsidkare skulle effekterna av en sådan lösning bli att två näringsidkare som bedriver likartad verksamhet skulle omfattas av helt olika regler endast på den grunden att den ena näringsidkarens övriga försäljning är fakturerad. En sådan ordning är svår att motivera. Regeringen anser att försäljning som sker i likartade former bör omfattas av samma regler. Näringsidkare som har en inte obetydlig kontantförsäljning bör alltså i sig inte vara undantagna från

kassaregisterkrav endast för att man har en stor del fakturerad verksamhet. Utredningen föreslår en skyldighet att registrera all försäljning, såväl kontant som fakturerad, så länge den fakturerade andelen inte översteg hälften av omsättningen. Om den fakturerade andelen översteg hälften av omsättningen skulle registreringskyldigheten endast omfatta övrig försäljning. Som skäl för att alls registrera fakturerad verksamhet i kassaregister anfördes bl.a. kontrollaspekter, dvs. att all försäljning registreras i kassaregistret och att detta i regel inte är förenat med något problem eftersom kassaregister vanligen har en funktion för fakturerad försäljning.

Regeringen anser att det är angeläget att den ordning som nu införs på ett effektivt sätt förbättrar möjligheterna till skattekontroll av kontantbranscherna. Som påpekats av bl.a. *Bokföringsnämnden* i dess remissyttrande är det dock vissa svårigheter förenade med ett krav att även fakturerad verksamhet skall registreras i kassaregister. Det finns uppenbara risker att en affärshändelse kommer att bokföras två gånger och att två verifikat framställs för samma affärshändelse. Som anförts av Bokföringsnämnden kan det också vara svårt att på förhand veta om andelen fakturerad verksamhet kommer att överstiga hälften eller inte, vilket kan leda till gränsdragningsproblem vid avgörandet om registreringsplikt föreligger eller inte. Även om det naturligtvis finns fördelar med att all verksamhet registreras löpande och finns samlad på ett ställe uppväger inte dessa de nackdelar som påtalats av främst Bokföringsnämnden. Även *Ekobrottsmyndigheten* påpekar att fakturor avsätter andra kontrollerbara spår. Regeringen anser sammantaget att det inte framstår som nödvändigt att ur skattekontrollsynpunkt inkludera fakturerad försäljning i registreringsplikten. I den mån kontantförsäljning förekommer skall dock denna försäljning registreras i certifierade kassaregister om försäljningen överstiger vad som kan betecknas som obetydlig försäljning, se tidigare förslag i detta avsnitt.

För att räknas som fakturerad försäljning skall fakturan uppfylla de krav som anges i 5 kap. 7 § bokföringslagen (1999:1078). Om en näringsidkare medvetet skulle vilja kringgå kassaregisterkravet genom att, i stället för att registrera försäljningen i kassaregistret och ge kunden ett kvitto, ställa ut en ”faktura” samtidigt som han mottar kontant betalning, och utan att följa de regler som finns för bokföring av fakturor bör detta bedömas som kontant betalning.

4.4.2 Flera olika verksamheter inom ramen för en näringsverksamhet

<p>Regeringens förslag: Självständiga verksamheter inom en näringsverksamhet skall vid bedömningen av om ett företag omfattas av kassaregisterkrav eller inte bedömas var för sig.</p>

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Ekobrottsmyndigheten* anför att utredningens förslag är bra om verksamheterna bedrivs på skilda platser och redovisningen sker för varje del. Om verksamheterna bedrivs i samma lokal och redovisningen avser verksamheten i dess helhet, kan dock

problem uppstå. *Svenska Revisorsamfundet* delar utredningens förslag att självständiga verksamheter inom en näringsverksamhet bör bedömas var för sig. Detta bör dock inte uppfattas som något hinder för att registrera kontant försäljning för en verksamhetsgren där kontantförsäljningen är obetydlig i ett kassaregister som används för en annan del av verksamheten.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 14 kap. 10 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall all näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person räknas som en enda näringsverksamhet. På motsvarande sätt räknas all näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare enligt 14 kap. 12 § inkomstskattelagen, som en enda verksamhet. Självständigt bedrivna näringsverksamhet i utlandet räknas dock som en egen näringsverksamhet. Inom ramen för en näringsverksamhet kan det alltså finnas flera olika verksamheter. I den mån det finns olika verksamheter inom ramen för en näringsverksamhet uppkommer naturligt nog frågan utifrån vilka kriterier avgörandet skall göras om företaget omfattas av kassaregisterkravet eller inte.

Utredningen föreslår att självständiga verksamheter inom en näringsverksamhet skall bedömas var för sig. Syftet är att förhindra att självständig verksamhet utanför kontantbranscherna kommer att omfattas av krav på kassaregister enbart till följd av att den juridiska personen eller den enskilde näringsidkaren även bedriver annan verksamhet som omfattas av kraven. Som exempel nämns den situationen att en enskild näringsidkare driver två enskilda firmor i olika lokaler. *Ekobrottsmyndigheten* har påpekat att detta förslag kan leda till problem om olika verksamheter bedrivs i samma lokal och redovisningen avser verksamheten i dess helhet. Det kan vara svårt att kontrollera vad som skall redovisas i register och vad som skall hållas utanför. Näringsidkaren kan enligt förslaget tvingas ha olika rutiner för att registrera vilka kunder som handlar vad och i vilken verksamhet och föreslår därför att Skatteverket skall ges rätt att medge undantag från kassaregisterkravet för viss eller vissa verksamhetsdelar.

Som nämnts tidigare kommer reglerna med krav på kassaregister att omfatta ett stort antal näringsidkare, såväl små företag som stora etablerade näringsidkare. Eftersom syftet är att öka förutsättningarna för kontroll av kontantbranschen kan man fråga sig om det alls finns behov av att innefatta verksamhet som inte kan sägas höra till den egentliga kontantbranschen. Regeringen delar utredningens uppfattning att ett sådant krav inte alls bör uppställas i fråga om verksamheter där kontanta betalningar knappt förekommer. I den mån en verksamhetsgren, som inte självständigt uppfyller förutsättningarna för kassaregisterkraven (kanske på grund av att försäljningen mot kontant betalning är obetydlig) är klart urskiljbar, bör inte denna innefattas i kassaregisterkraven. Huvudprincipen bör alltså vara den som utredningen föreslagit, dvs. att självständigt bedrivna verksamhetsgrenar bör bedömas var för sig. Målet är att inte kräva registrering i kassaregister i fler fall än vad som krävs för att uppnå syftet med regleringen, dvs. en effektiv kontroll av kontantbranscherna.

4.4.3 Undantag från kraven på kassaregister i enskilda och generella fall

Regeringens förslag: Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer skall få medge enskilda undantag från skyldigheter i lagen om kassaregister m.m. om antingen behovet av tillförlitligt underlag för skattekontrollen kan tillgodoses på annat sätt eller om en viss skyldighet av tekniska orsaker är oskälig. Dessa undantag får förenas med villkor.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer skall även få föreskriva om generella undantag från skyldigheter enligt lagen om kassaregister m.m.

Utredningens förslag: Utredningen föreslår att skyldighet att registrera försäljning i kassaregister inte skall föreligga i situationer där ett sådant krav är oskäligt av tekniska orsaker.

Remissinstanserna: *Hovrätten för Västra Sverige* anför att undantaget från krav på registrering i kassaregister av tekniska skäl framstår som svårtillämpat och ägnat att leda till stor osäkerhet om vad som från en dag till en annan gäller för den enskilde torg- och marknadshandlaren. *Länsstyrelsen i Skåne län* anför att eftersom det inte är alldeles klart när skyldighet föreligger att använda kassaregister bör föreskrifter utfärdas som klarlägger detta. *Konkurrensverket* tillstyrker förslaget. *Lycksele kommun* anför att förslagen är acceptabla men de skulle kunna förenklas om t.ex. en marknadsarrangör som känner till de specifika förhållandena ansöker om undantag för hela arrangemanget. Förtydliganden kan också göras om och i så fall hur kravet skall gälla även tillfälliga arrangemang t.ex. någon enstaka dag per år och liknande. *Svensk Handel* anför att undantaget kommer att vara tillämpligt vid enstaka tillfällen. Vem som avgör att undantaget är tillämpligt är i utredningens förslag oklart. Systemet måste vara förutsägbart inte minst för de allra minsta företagen. Det behövs därför ett förtydligande av vad som förväntas av en näringsidkare för att undantaget skall vara tillämpligt. *Svenska Revisorsamfundet* anser att kraven på kassaregister måste vara möjliga att uppfylla. Av det underlag som redovisats synes detta inte var möjligt när det gäller den ambulerande handeln med den tekniska utrustningen som finns i dag. Samfundet anser att även mindre företag kan ha eller vara anslutna till särskilt utvecklade kassaregister som innebär en hög grad av intern kontroll. När det gäller möjligheten att medge undantag från krav på innehåll i en verifikation måste säkerställas att undantaget även omfattar den civilrättsliga redovisningen. *Torg- och Marknadshandlarnas Ekonomiska Riksförening, TOMER*, avstyrker krav på kassaregister vad avser handel på torg och marknader. *Företagarna* anser att Skatteverkets möjligheter att medge undantag bör utvidgas så att det inte bara omfattar fall där behovet av kontroll kan tillgodoses på annat sätt utan även fall där omsättningen är låg eller företaget nystartat.

Skälen för regeringens förslag

Undantag av tekniska orsaker

Utredningen uppmärksammar problematiken kring vad som är möjligt och rimligt att kräva av näringsidkarna när det gäller att uppfylla kravet på registrering i certifierade kassaregister. Som exempel nämns i utredningen bl.a. den situationen när det av tekniska skäl som t.ex. kyla eller fukt, finns svårigheter att uppfylla dessa krav. Utredningen anför att det inte är motiverat med ett generellt undantag för den ambulerande handeln. Någon skyldighet att registrera försäljningar i kassaregister skall dock inte krävas när det av tekniska orsaker är oskäligt att kräva att registrering sker.

Under remissbehandlingen har det framställts krav om att helt undanta den ambulerande handeln, av bl.a. *Torg- och Marknadshandlarnas Ekonomiska Riksförening*. *Svensk Handel* har vidare pekat på att det finns en del oklarheter kring utredningens förslag som rör frågan om när undantagsregeln är tillämplig och vem som avgör detta. Regeringen gör med anledning av detta följande bedömning. Ett krav på registrering i certifierade kassaregister kan naturligtvis endast uppställas i de situationer när det faktiskt är möjligt att göra en sådan registrering. Utredningen nämner att det framkommit att det finns stora problem förenade med krav på registrering rörande verksamhet som bedrivs utanför de mer traditionella verksamhetslokalerna, t.ex. vid torg- och marknadshandel. Såväl företag inom kassaregisterbranschen som företrädare för torg- och marknadshandlare har framfört att det kan röra sig om brister i tillgång på elektricitet vid marknadsplatser eller svårigheter förenade med själva kassaregisterutrustningen. Det kan t.ex. röra sig om svår kyla, fukt och stötar.

Utredningen bedömde att det inte fanns något tekniskt eller annat förhållande som innebar att det generellt var omöjligt att använda kassaregister vid torg- och marknadshandel, men att det fanns problem t.ex. vid handel utomhus i mycket låga temperaturer utan tillgång till elektricitet eller vid andra extrema väderförhållanden. Utredningen fann dock inte anledning att göra ett fullständigt undantag för denna typ av handel.

Den nu föreslagna regleringen innebär att det kommer att uppställas krav på registrering i certifierade kassaregister. Ett av skälen till valet av just certifierade kassaregister är att göra regleringen mindre känslig för den tekniska utvecklingen. Som utredningen funnit anser inte heller regeringen att det finns skäl att göra ett fullständigt undantag för den ambulerande handeln. Ett sådant fullständigt undantag hade endast kunnat motiveras om det funnits tecken på att det ur skattekontrollsynpunkt hade varit obehövt eller om det generellt hade varit omöjligt eller förenat med högst avsevärda svårigheter att fullgöra kraven. Det finns dock inget som talar för att kontrollbehovet skulle vara mindre i dessa branscher än i kontanthandeln generellt. Ett fullständigt undantag skulle dessutom vara svårt att motivera ur konkurrenshänsyn. De varor och tjänster som tillhandahålls av torg- och marknadshandlare säljs ofta även av den stadigvarande handeln. Om endast den

stadigvarande handeln belastas med den kostnad och kontroll som krav på kassaregister innebär kommer detta att direkt påverka konkurrensförhållandena.

Med tanke på att det dessutom inom ramen för torg- och marknadshandeln finns stora skillnader vad gäller de praktiska förhållandena som t.ex. tillgång till elektricitet m.m. är det problematiskt att göra en generell bedömning av när det i dessa fall kan vara motiverat eller inte att ställa krav på registrering i kassaregister.

Regeringen är dock medveten om att det finns situationer där de tekniska problemen är av en sådan omfattning att det inte är skäligt att kräva registrering i kassaregister. I dessa fall skall det vara möjligt att medge undantag från kassaregisterkravet. Det bör vara en uppgift för regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer att efter ansökan av en enskild näringsidkare medge sådana undantag. Som påpekats av bl.a. Svensk Handel är det i detta sammanhang av största vikt att det klart framgår vad som åligger den enskilde näringsidkaren. Om ett undantag medgivits skall förutsättningarna för ett sådant undantag klart framgå. Den tekniska utvecklingen bör följas och i den mån det finns tekniska möjligheter att klara registreringar i kassaregister även under svårare yttre förhållanden som t.ex. kraftig kyla, regn och återkommande strömavbrott, bör huvudregeln naturligtvis vara att sådan registrering skall ske. Utredningen nämner att undantaget även bör kunna tillämpas för andra näringsidkare än torg- och marknadshandlare i situationer som t.ex. strömavbrott eller maskinhaverier. Regeringen delar naturligtvis utredningens uppfattning att det inte alltid är skäligt att kräva kassaregistrering i dessa situationer. Eftersom de situationer som avses är av mer force-majeureliknande karaktär ligger det i sakens natur att det inte kan bli aktuellt att ta ställning till denna fråga i förväg, till skillnad från de situationer där man redan på förhand vet att det t.ex. inte kommer att finnas någon strömförsörjning. Någon dispens kan alltså inte bli aktuell i detta sammanhang. Däremot måste man givetvis i efterhand kunna konstatera att det varit faktiskt omöjligt att genomföra registreringar i kassaregister.

Undantaget bör kunna förenas med villkor och tidsbegränsas.

Undantag när behovet av skattekontroll kan tillgodoses på annat sätt

2004 års skattekontrollutredning konstaterar att den föreslagna regleringen med certifierade kassaregister bör kompletteras med en möjlighet att medge undantag från kraven på registrering i certifierade kassaregister. En första förutsättning för att ett sådant undantag skall kunna medges bör dock vara att det på annat sätt finns ett tillförlitligt underlag för skattekontrollen. Utredningen föreslår också att ett undantag skall kunna förenas med villkor. Som exempel på ett sådant villkor nämns att ett befintligt icke certifierat kassasystem skall användas. Vid sidan av möjligheten till undantag i ett enskilt fall föreslår utredningen en möjlighet för regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att föreskriva om undantag från lagens regler. Undantagen bör också enligt utredningen kunna begränsas till att avse något eller några av kraven i regelverket eller till att avse viss tid.

En viktig utgångspunkt vid utformningen av reglerna om certifierade kassaregister är att dessa utformas på ett rättvist och enhetligt sätt. Huvudregeln är alltså att om en näringsidkare, genom de avgränsningar som gjorts, kommit att omfattas av krav på registrering av försäljningar i certifierade kassaregister, så skall också försäljningarna i verksamheten registreras i certifierade kassaregister. Som påpekats av utredningen kan det dock uppkomma situationer där det kan finnas anledning att överväga möjligheterna att medge undantag från kraven på registrering i certifierade kassaregister. Med hänsyn till att det huvudsakliga syftet med den föreslagna regleringen är att öka Skatteverkets möjligheter att effektivt kontrollera skattskyldigheten bör det dock endast kunna bli aktuellt att medge undantag från reglerna om det ändå finns ett tillräckligt underlag för skattekontrollen alternativt i de fall det föreligger mycket starka skäl för undantag.

Utredningen nämner olika tänkta situationer, däribland att företag har kassasystem som är särskilt utformade för det egna företaget och som på olika sätt är integrerade med företagets redovisningssystem, lagerhantering och dylikt. Att byta kassasystem skulle i sådana fall vara förenat med höga kostnader. Om företaget har en god intern kontroll av redovisningen av sin kontantförsäljning kan behovet av förbättrad skattekontroll vara begränsat. Utredningen anser att särskild hänsyn bör tas till arbets- och ansvarsfördelning vid bedömningen av om det föreligger en fungerande intern kontroll eller inte och konstaterar att det i princip endast är i större företag som god intern kontroll kan medföra ett begränsat behov av förbättrad skattekontroll. Det är sannolikt också främst större företag och företagskedjor som har särskilt utformade kassasystem. Utredningen menar att arbets- och ansvarsfördelningen i mindre företag ofta är otillräcklig för att den interna kontrollen skall vara tillfredställande. Vidare har ägaren eller företagsledaren i mindre företag ofta en dominerande ställning som kan missbrukas. Flera remissinstanser har anfört att det bör kunna komma i fråga att medge undantag på denna grund även i de mindre företag som uppfyller kriterierna. Regeringen vill i detta sammanhang peka på att de omständigheter som lyfts fram av utredningen bör kunna utgöra skäl för att medge undantag från kraven, men avgörande i sammanhanget bör naturligtvis inte företagets storlek vara, utan de faktiska förutsättningarna för att uppnå en tillräckligt god intern kontroll och därmed underlag för skattekontroll. Även tillgången till information från tredje man om den aktuella verksamheten kan vara av betydelse.

Undantaget bör kunna förenas med villkor och tidsbegränsas.

Generella undantag

2004 års skattekontrollutredning pekar vidare på de speciella förhållanden som råder i vissa enskilda branscher, vilket innebär att det finns behov av mer generella undantag från hela eller delar av regleringen. Som exempel nämns köp från varumaskiner, spelautomater och liknande där försäljningen inte registreras i kassaregister och något kvitto inte lämnas. Regeringen har vad gäller köp från varu- och spelautomater bedömt att dessa skall undantas från kravet på kassaregister i den föreslagna lagen. Det kan dock enligt regeringen även

finnas andra områden där det kan bli aktuellt med generella undantag. Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer bör därför kunna medge generella undantag från de krav som ställs upp i den föreslagna regleringen.

4.4.4 Förhållandet till alkohollagens regler

Regeringens förslag: Kassaregisterkravet i 8 kap. 5 a § alkohollagen (1994:1738) skall upphävas.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser tillstyrker utredningens förslag. Hit hör *Statens Folkhälsoinstitut*, *Länsstyrelsen i Skåne län*, *Länsstyrelsen i Norrbottens län* och *Bodens kommun*. *Länsstyrelsen i Stockholms län* anför att den nya lagens ikraftträdande sannolikt kommer att innebära att specialregleringen avseende kassaregister som finns i 8 kap. 5 a § alkohollagen (AL) utmönstras. *Skatteverket* anser att alkohollagens bestämmelse bör behållas eftersom verksamhet som är undantagen från skattskyldighet kommer att undantas. Det kan försvåra arbetet med kommunernas alkoholtillsyn. *Kommunala Alkoholhandläggares Förening KAF* anser att regleringen i alkohollagen bör kvarstå och anför bl.a. att förslaget riskerar att allvarligt försvåra de kommunala alkoholhandläggarnas arbete med kontroll av ekonomisk skötsamhet. I dag omfattas innehavare av stadigvarande tillstånd för slutet sällskap av kravet på kassaregister i alkohollagen. De av dessa som inte bedriver näringsverksamhet kan falla utanför kravet på typgodkända kassaregister. *Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare, SHR*, anför att kravet på att registrera försäljning i certifierade kassaregister även skall gälla för ideella föreningar som bedriver varaktig näringsliknande verksamhet.

Skälen för regeringens förslag: 2004 års skattekontrollutredning anger att frågan om hur en innehavare av serveringstillstånd sköter sina ekonomiska åligganden gentemot det allmänna visserligen har betydelse för tillämpningen av alkohollagen i olika avseenden, men att de folkhälsopolitiska motiven för krav på innehav av kassaregister får anses begränsade. Med hänsyn härtill och då Skatteverket är den myndighet som primärt skall ansvara för skattekontrollen finns det inga principiella skäl för att bibehålla särregleringen i alkohollagen om motsvarande eller bättre kontroll kan uppnås på annat sätt. Några remissinstanser, däribland *Skatteverket* och *Kommunala Alkoholhandläggares Förening KAF*, anser att kassaregisterkravet i alkohollagen bör kvarstå för dem som inte omfattas av lagförslaget eftersom kommunernas arbete med alkoholtillsynen annars skulle försvåras.

De flesta tillståndshavare som i dag omfattas av kravet på kassaregister i alkohollagen kommer i stället att omfattas av kraven i den nya lagen. Det finns dock innehavare av stadigvarande tillstånd för servering i slutet sällskap som inte bedriver näringsverksamhet och som därför faller utanför tillämpningsområdet för den nya lagen. Dessa tillståndshavare torde inte vara många och de finns inom den grupp som kan få dispens från alkohollagens kassakrav (undantag kan medges för servering inom

ideella föreningar eller liknande slutna sällskap under förutsättning att inte restaurangliknande verksamhet bedrivs, prop. 2000/01:97 s. 61). Förändringen i detta avseende bedöms vara marginell. Även bland tillståndshavare som bedriver näringsverksamhet finns det företag som enligt lagförslaget utesluts från tillämpningsområdet för kravet på certifierat kassaregister. Det kan vara fallet i fråga om företag som endast har obetydlig kontantförsäljning.

Regeringen bedömer att i den mån det saknas skäl för krav på kassaregister från skattesynpunkt kan ett sådant krav inte heller motiveras utifrån de ändamål som alkohollagstiftningen syftar till att bevaka. Den omständigheten att vissa tillståndshavare som i dag omfattas av alkohollagens krav på kassaregister inte kommer att omfattas av kravet på certifierat kassaregister enligt förslaget utgör därför inte skäl att behålla regleringen i alkohollagen. Den nya lagen innebär ökade krav på hur kassaregistret skall vara konstruerat och kommer att öka förutsättningarna för kontroll av att kontanta intäkter redovisas i sin helhet. Den nya lagen bör därför ersätta regleringen i 8 kap. 5 a § alkohollagen.

Utredningen har anmärkt att det samarbete mellan kommunala alkoholhandläggare, Skatteverket och andra myndigheter som bedrivs inom ramen för kommunernas tillsyn enligt alkohollagen inte förhindras av att bestämmelsen om kassaregister i alkohollagen tas bort. Sådant arbete bedrevs redan innan bestämmelsen i alkohollagen kom till och det är, som utredningen angett, viktigt att det kommer att kunna fortgå.

4.5 Certifiering och återkommande teknisk kontroll

4.5.1 Regler om teknisk provning och kontroll

I Sverige är regler om teknisk provning och kontroll vanligtvis utformade som öppna system. Reglerna finns i lagen (1992:1119) om teknisk kontroll och förordningen (1993:1065) om teknisk kontroll. Ett öppet system innebär att provning, certifiering och besiktning m.m. utförs av ackrediterade organ i konkurrens. Med ackreditering menas ett formellt erkännande av att ett organ är kompetent att utföra specificerade uppgifter som t.ex. provningar. SWEDAC bedömer om ett organ uppfyller kraven för att bli ackrediterat. Systemet är öppet för alla kompetenta organ, både offentliga och enskilda.

4.5.2 Certifiering

<p>Regeringens förslag: Provning av om kassaregister uppfyller föreskrivna krav, certifiering, skall utföras av ett certifieringsorgan som är ackrediterade för uppgiften enligt lagen (1992:1119) om teknisk kontroll.</p>
--

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Konkurrensverket* och *Landsorganisationen i Sverige LO* tillstyrker förslaget. Övriga remissinstanser har lämnat förslaget utan erinran.

Skälen för regeringens förslag: Vid sidan av föreskrifter som preciserar funktionskrav behövs regler om bedömning av huruvida ett visst kassaregister uppfyller ställda krav. Det är enligt regeringen lämpligt, såsom 2004 års skattekontrollutredning föreslagit, att bedömningen av om kassaregister uppfyller föreskrivna krav utförs av ett oberoende certifieringsorgan som är ackrediterat för uppgiften enligt 14 och 15 §§ lagen (1992:1119) om teknisk kontroll. Ackreditering sker enligt internationella standarder.

Den bedömning som certifieringsorganet skall göra kan genomföras på ett antal olika sätt. Utredningen har redogjort för hur organets arbete skulle kunna se ut och då jämfört med ett förfarande som tillämpas inom EU. Certifieringsorganet skulle enligt utredningen kunna syssla med typkontroll, verifikation av ett enstaka kassaregister eller fullständig kvalitetssäkring. Typkontroll innebär att organet kontrollerar och intygar att en produkt, som är representativ för en förutsedd produktion, uppfyller tillämpliga krav. Till grund för sin bedömning har organet förutom typen även konstruktionshandlingar. Det oberoende organet kommer att medverka i olika utsträckning beroende bl.a. på om tillverkaren har ett godkänt kvalitetssystem. Verifikation av enstaka objekt innebär att tillverkaren säkerställer och försäkrar att det aktuella kassaregistret uppfyller tillämpliga krav. Ett oberoende organ undersöker och provar kassaregistret för att säkerställa att det uppfyller kraven. Fullständig kvalitetssäkring kan användas av en tillverkare som använder ett godkänt kvalitetssystem för konstruktion. Kvalitetssystemet skall säkerställa att kassaregistren överensstämmer med tillämpliga krav. Det oberoende organet övervakar kvalitetssystemet. Övervakningen innebär att det anmälda organet gör regelbundna revisioner för att säkerställa att tillverkaren vidmakthåller och tillämpar kvalitetssystemet. Även oanmälda besök kan göras.

Om en kassaregistermodell efter certifieringen förändras i något avseende skall i princip en ny bedömning göras. Förutom att det av lagen om kassaregister m.m. skall framgå att kassaregistret skall vara certifierat av ett ackrediterat organ anser regeringen det lämpligt att övriga bestämmelser rörande certifiering bestäms av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

4.5.3 Återkommande teknisk kontroll

Regeringens förslag: Kassaregister skall genomgå återkommande teknisk kontroll av organ som är ackrediterat enligt lagen (1992:1119) om teknisk kontroll. Återkommande teknisk kontroll av kassaregister skall göras senast ett år från den dag det togs i bruk, senast ett år från senaste kontroll av ett ackrediterat organ, efter brytande av föreskriven plombering och om Skatteverket vid kontroll har konstaterat brister i kassaregistrets funktion.

Protokoll från återkommande teknisk kontroll skall finnas tillgängligt i verksamhetslokalen.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser lämnar förslaget utan erinran. *Konkurrensverket* avstyrker förslaget. Förslaget skulle enligt verket få negativa konsekvenser för möjligheterna till etablering i många branscher. Det är inte visat av utredningen att motsvarande effekter som uppnås genom löpande teknisk kontroll inte skulle kunna uppnås med hjälp av en initial certifiering i ett öppet system kompletterad med den förstärkta skattekontroll som utredningen föreslår. *Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare SHR* anser att kassaregister omedelbart skall omcertifieras vid ägarbyte. Annars kan situationer uppstå där det inte går att avgöra om fel är begånget av gamle eller nye ägaren. *Skatteverket* anför att för att verkets tillsyn skall fungera i de fall en näringsidkare införskaffat ett begagnat kassaregister bör en teknisk kontroll utföras i direkt samband med anskaffningen av ett sådant. Utan denna tekniska kontroll har verket svårt att vid tillsyn avgöra vem som bär ansvar för eventuella otillåtna åtgärder i kassaregistret, nuvarande eller tidigare innehavare av registret. Det är vidare önskvärt att kassaregistret skall genomgå en teknisk kontroll innan avyttring. Detta för att den tekniska kontrollen då har möjlighet att fånga upp felaktiga kassaregister som senare kan komma att användas.

Skälen för regeringens förslag: Bestämmelser om återkommande teknisk kontroll finns på flera områden. I fråga om icke-automatiska vågar som används vid försäljning av varor till enskild konsument sker kontroll av dem i drift, så kallad omverifiering, för att kontrollera att den enskilda vågen alltjämt uppfyller föreskrivna krav. Omverifiering skall ske inom vissa tidsintervaller, men också efter reparation eller underhåll som innebär att plomberingen brutits (10 och 11 §§ SWEDAC:s föreskrifter om icke-automatiska vågar, STAFS 1998:7). Innehavaren av vågen ansvarar för att omverifiering sker. Omverifieringen genomförs i affärslokalen av ackrediterade organ. En våg som inte är omverifierad i tid får inte användas.

Bestämmelser om återkommande kontroll på driftsplatsen finns på flera andra områden som t.ex. hissar, rulltrappor och ventilationsanläggningar (se förordning [1991:1273] om funktionskontroll av ventilationssystem och förordning [1999:371] om kontroll av hissar och vissa andra motordrivna anordningar i byggnadsverk).

Taxametrar skall besiktigas inom ett år från senaste besiktning av en ackrediterad verkstad (7 kap. 3 § yrkestrafikförordningen [1998:779]). Dessutom skall besiktning ske bl.a. efter installation och reparation av taxameterenheter som skall vara plomberade, efter brytande av föreskriven plombering och om det vid kontroll har konstaterats brister i taxameterens funktion (4.1.7 Vägverkets föreskrifter [VVFS 1999:177] om taxitrafik).

Utredningen har ansett att det kommer att finnas ett behov av en återkommande teknisk kontroll för att kontrollera att kassaregistren uppfyller de föreskrivna kraven. Kontrollen skall utföras av organ som uppfyller samma krav som de som sköter certifieringen. Syftet med den återkommande tekniska kontrollen är att se till att kassaregistret inte har manipulerats eller på annat sätt slutat att fungera i enlighet med kraven. Skyldigheten att regelbundet låta kontrollera kassaregistret tillkommer

näringsidkaren. Detta gäller oavsett om näringsidkaren äger eller leasar kassaregistret. Utredningen har bedömt att det är rimligt att kräva att kontrollen sker med ett års mellanrum. Endast de ackrediterade organen skall få återställa plomberingar. Eftersom ett kassaregister som inte är plomberat inte uppfyller föreskrivna krav finns behov av kontroll även när plomberingen av någon anledning har brutits. Näringsidkaren bör också vara skyldig att kontrollera kassaregistret hos ackrediterat organ om det vid Skatteverkets kontroll har konstaterats brister i kassaregistrets funktioner.

Regeringen instämmer i utredningens bedömning. En teknisk kontroll är inte bara bra ur kontrollsynpunkt utan ger även en möjlighet för exempelvis en köpare av ett begagnat kassaregister att kontrollera att registret uppfyller föreskrivna krav. Att krav ställs på att den tekniska kontrollen skall utföras minst en gång om året är viktigt ur kontrollhänseende.

Några av remissinstanserna har pekat på de kontrollproblem som kan uppkomma vid ett ägarbyte. De menar att det kan uppstå tveksamheter om vem som bär ansvaret för eventuella otillåtna åtgärder. Regeringen instämmer delvis i remissinstansernas farhågor. Vid ett ägarbyte övergår ansvaret för att kassaregistret uppfyller föreskrivna krav på köparen. Ur köparens synvinkel kan detta vara otillfredsställande då han eller hon riskerar att drabbas av kontrollavgifter för otillåtna åtgärder som kan ha utförts av säljaren. Det kan därför vara lämpligt att det sker en teknisk kontroll i samband med ägarbytet. Säljaren eller köparen kan då utnyttja möjligheten att begära att en sådan kontroll sker. Regeringen anser däremot att det inte skall vara ett absolut krav på att en teknisk kontroll sker vid varje ägarbyte. Eftersom ansvaret vid ett köp övergår på köparen lär det dock ligga i dennes intresse att kräva att en teknisk kontroll sker innan äganderätten övergår till köparen.

Vid kontroll bör protokoll föras. I protokollet kan antecknas Grand Total och noterade avvikelser som t.ex. brutna plomberingar. Kopia av protokollet bör bevaras av det ackrediterade organet så länge uppgifter i det kan behövas i ett skatteärende. Regeringen anser även att näringsidkaren skall hålla protokollet tillgängligt i verksamhetslokalen så att det kan utgöra underlag för tillsyn. Sistnämnda krav skall framgå av lag. Att protokollet skall hållas tillgängligt innebär att protokollet inte behöver finnas i pappersform utan kan nås elektroniskt från verksamhetslokalen.

Eftersom en näringsidkare som använder ett kassaregister som inte uppfyller kraven kan drabbas av en kontrollavgift skall den grundläggande bestämmelsen om när återkommande kontroll skall ske tas in i lag. Övriga bestämmelser om kontrollen bör bestämmas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

4.5.4 Organ från annat land inom EES eller tredje land

<p>Regeringens förslag: Certifiering och återkommande teknisk kontroll av kassaregister skall få utföras av organ från annat land inom EES. Certifiering får även ske av organ från annat land, med vilket Europeiska gemenskapen slutit avtal om ömsesidigt erkännande.</p>

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser har lämnat förslaget utan erinran. *Konkurrensverket* tillstyrker i relevanta delar. *Kommerskollegium* välkomnar att principen om ömsesidigt erkännande tas i beaktande.

Skälen för regeringens förslag: Med hänsyn till den fria rörligheten av varor bör certifieringen och den tekniska kontrollen inte vara förbehållen organ som är ackrediterade enligt lagen (1992:1119) om teknisk kontroll. Sådana åtgärder skall få utföras även av organ från ett annat land inom EES om organet uppfyller motsvarande krav. Kontrollorgan som skall utföra certifiering måste exempelvis erbjuda motsvarande garantier i fråga om teknisk och yrkesmässig kompetens samt garantier om oberoende. Den grundläggande bestämmelsen tas in i lagen. Vad som närmare krävs av organen för att de skall anses uppfylla motsvarande krav skall regleras av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

Turkiet har i vissa avseenden tillgång till den europeiska marknaden. Turkiet har slutit avtal med EG om vissa rättigheter vad gäller ömsesidigt erkännande. Avtalet innebär i det här lagstiftningsärendet att organ från Turkiet får utföra certifiering.

4.6 Tillsyn av kassaregistren

4.6.1 Anmälningsskyldighet

Regeringens förslag: Näringsidkare som omfattas av skyldighet att använda certifierade kassaregister skall anmäla till Skatteverket vilka kassaregister som används i verksamheten. Anmälan skall ha inkommit till Skatteverket inom en vecka från den dag då anmälningsskyldigheten inträtt. Vid förändrade förhållanden skall ny anmälan göras.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet* och *Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare SHR* tillstyrker förslaget. *Konkurrensverket* avstyrker förslaget eftersom verket anser att behovet av anmälan inte är tillräckligt motiverat. Verket skulle möjligen kunna tillstyrka ett krav på anmälan om anmälningsskyldigheten praktiskt och tidsmässigt samordnades med någon annan obligatorisk rapportering, t.ex. mervärdesskatteregistrering. *Datainspektionen* utgår från att de uppgifter som skall anmälas om innehav av kassaregistren registreras i beskattningsdatabasen. Om så inte är fallet bör det utredas hur registreringen skall gå till och vilken sekretess som bör gälla för anmälda uppgifter. *Skatteverket* anser att den föreslagna anmälningsskyldigheten bör utökas till att omfatta samtliga register som finns eller innehas i verksamheten. Skälet är att verket lätt skall kunna konstatera om näringsidkaren uppfyllt anmälningsskyldigheten eller inte vid en tillsyn.

Anmälningsskyldighet bör även inträda vid avyttring av ett kassaregister. I samband med avyttringsanmälan bör det också framgå person- eller organisationsnummer på den som förvärvat kassaregistret. Övriga remissinstanser lämnar förslaget utan erinran.

Skälen för regeringens förslag: Regelsystemet bygger på att endast certifierade kassaregister används. En effektiv tillsyn av att näringsidkarna följer kraven förutsätter att myndigheterna får kännedom om vilka näringsidkare som omfattas av skyldighet att använda certifierade kassaregister.

2004 års skattekontrollutredning har föreslagit att en anmälningsskyldighet införs och regeringen instämmer i att det finns behov av en sådan skyldighet. Anmälan till Skatteverket skall ske när ett kassaregister tas i bruk och vid förändrade förhållanden som att kassaregister tas ur bruk eller att ytterligare kassaregister tas i bruk. Ett förändrat förhållande kan även vara situationen då en näringsidkare säljer ett kassaregister. Han eller hon skall då anmäla detta till Skatteverket.

Utredningen har föreslagit att anmälan till Skatteverket skall ske inom en vecka från den händelse som utlöst anmälningsskyldigheten. Den föreslagna tiden för anmälan är väl avvägd och regeringen föreslår därför att anmälan skall ha inkommit till Skatteverket inom en vecka från den dag då anmälningsskyldigheten har inträtt.

Genom anmälan får Skatteverket information om vilka kassaregister en näringsidkare använder i verksamheten. Denna information är väsentlig som underlag för tillsynen. Kontroll av att de kassaregister som faktiskt används är anmälda blir möjlig att genomföra. Används ett eller flera kassaregister vid sidan av de redovisade kan det upptäckas. Kunskap om vilken typ av kassaregister som används kan också vara till hjälp i förberedelsearbetet inför ett besök. Den omständigheten att en näringsidkare inte har anmält innehav av kassaregister kan vidare tjäna som indikation för kontrollåtgärder av olika slag. Informationen som Skatteverket får tillgång till genom anmälningsförfarandet är alltså av stor betydelse för att kravet på kassaregister skall få genomslag. Den administrativa börda som anmälningsskyldigheten kommer att innebära för näringsidkarna är med hänsyn härtill motiverad.

För att underlätta för näringsidkarna är det emellertid viktigt att anmälan kan ske så enkelt som möjligt. Formkrav för anmälan bör därför så långt som möjligt undvikas. På skatteområdet ställs i flera fall krav på egenhändig underskrift. Utredningen har bedömt att anmälan skall skrivas under. Underskriften behövs enligt utredningen för att det i efterhand skall kunna kontrolleras att en felaktig anmälan inte skett av någon utomstående som inte har handlat på näringsidkarens uppdrag.

Regeringen har som tidigare nämnts fastlagt ett mål om att minska den administrativa bördan på skatteområdet med 20 procent fram till år 2010. En underskrift har normalt betydelse för möjligheten att kunna påföra en sanktion. Kontrollavgift kommer enligt lagförslaget att kunna utgå för det fall anmälan av ett visst kassaregister inkommer för sent till Skatteverket. Regeringen bedömer att det för detta specifika fall inte är nödvändigt med en underskrift. Det viktiga är att anmälan inkommer till Skatteverket och det är näringsidkaren som skall anmäla i rätt tid. Ett borttagande av krav på underskrift kommer dock att innebära att kontrollavgift inte kan tas ut om felaktiga uppgifter lämnats i anmälan.

Behovet av en sanktion vid denna överträdelse får då ställas mot den administrativa bördan för näringsidkaren att skriva under anmälan. Felaktiga uppgifter kan komma att lämnas i anmälan i de fall då näringsidkaren inte har införskaffat ett certifierat kassaregister. Möjlighet att ta ut kontrollavgift föreligger då enbart på den grunden. Har ett certifierat kassaregister införskaffats men felaktiga uppgifter lämnats i anmälan och vill näringsidkaren inte kännas vid att han eller hon lämnat anmälan har uppenbarligen näringsidkaren inte anmält kassaregistret i rätt tid. Möjlighet finns då att ta ut kontrollavgift på den grunden. Regeringen anser därför, och med hänsyn till bl.a. den administrativa bördan, att det inte är motiverat att införa ett krav på att anmälan skall vara underskriven. Anmälan kommer därmed också att kunna lämnas elektroniskt på ett enkelt sätt.

4.6.2 Tillsyn

Regeringens förslag: Skatteverket skall utöva tillsyn över att näringsidkaren har kassaregister och att de kassaregister som används uppfyller föreskrivna krav.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Konkurrensverket, Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare SHR och Länsstyrelsen i Stockholms län* tillstyrker förslaget. *Svenska Revisorsamfundet* tillstyrker också förslaget men anser att en klar avgränsning mellan revisionsåtgärder och tillsyn måste finnas, tillsynen får inte användas som en genväg i eller till revision. En bruten plombering är en indikation på att manipulation av ett kassaregister har skett. Emellertid kan inte uteslutas att en bruten plombering i vissa fall kan bero på misstag, olycka eller sabotage. En bruten plombering bör därför endast användas som underlag för beslut om ytterligare kontrollåtgärder. *Brottsförebyggande rådet (BRÅ)* anför att en förutsättning för att kravet på kassaregister skall få genomslag är att förhållandevis omfattande kontroll och tillsyn sker av att de godkända kassaregistren används och att kontanthantering inte sker vid sidan av dessa samt att registren inte manipuleras. *Kommunala Alkoholhandläggares Förening KAF* anser att uppdelning mellan en tekniskt inriktad kassaregisterkontroll och ett nytt kontrollinstitut som syftar till skattekontroll orsakar dubbelarbete.

Skälen för regeringens förslag: Offentlig tillsyn bedrivs av ett stort antal myndigheter och omfattar kontroll av en mängd regelverk. Reglerna för tillsyn på de olika områdena varierar. I Tillsynsutredningens betänkanden Statlig tillsyn – granskning på medborgarnas uppdrag (SOU 2002:14) och Tillsyn – förslag om en tydligare och effektivare offentlig tillsyn (SOU 2004:100) finns en omfattande kartläggning av den offentliga tillsynen. Centrala befogenheter för att genomföra tillsyn som tillkommer de flesta tillsynsmyndigheter är rätt till tillträde och undersökningsrätt samt rätt till uppgifter och information. Om tillträde inte ges på frivillig väg har tillsynsmyndigheten i regel rätt att få biträde från polis eller kronofogdemyndighet, eller i vissa fall från kustbevakningen eller tullen. Om efterfrågade uppgifter inte lämnas har

tillsynsmyndigheten vanligen möjlighet att utfärda ett föreläggande som kan förenas med vite. Överträdelser som konstateras vid tillsyn kan beivras t.ex. genom föreläggande vid vite om rättelse eller påförande av kontrollavgift. Om överträdelserna bedöms innefatta ett brott kan tillsynsmyndigheten i regel göra en åtalsanmälan.

En särskild form av tillsyn benämns marknadskontroll. Med marknadskontroll avses övervakning av att produkter som införts på marknaden och/eller tagits i bruk uppfyller gällande krav samt ingripanden när så inte är fallet. Marknadskontroll skall leda till ökad säkerhet för användarna och likvärdiga konkurrensregler för industri och handel. SWEDAC är ansvarig för att samordna och stödja marknadskontrollen i Sverige. Den föreskrivande myndigheten svarar för att en tillräcklig marknadskontroll bedrivs.

Även Skatteverket är tillsynsmyndighet. Enligt 8 kap. 1 a § alkohollagen (1994:1738) utövar Skatteverket tillsyn över innehavare av rätt att bedriva partihandel med spritdrycker, vin eller starköl. Av 4 kap. 5 § alkohollagen framgår att innehavare av rätt att bedriva partihandel endast får sälja alkoholvaror till detaljhandelsbolaget, nämligen Systembolaget, andra innehavare med sådan rätt och innehavare av serveringstillstånd. Direktförsäljning till allmänheten får inte förekomma. Tillsynsbesök enligt alkohollagen kan göras oanmält och det finns inget krav på samtycke. Polismyndigheten skall på begäran lämna Skatteverket det biträde som behövs vid tillsynen. Vid sidan av tillsynen enligt alkohollagen bedriver Skatteverket kontroll enligt lagen (1994:1564) om alkoholskatt varvid de allmänna reglerna om revision enligt skattebetalningslagen är tillämpliga.

2004 års skattekontrollutredning har funnit att det är nödvändigt med tillsyn av att de kassaregister som används är certifierade och att de fungerar i enlighet med föreskrivna krav för att kravet på certifierade kassaregister skall få genomslag. I dessa delar har tillsynen karaktären av marknadskontroll. Skatteverket skall vara den föreskrivande myndigheten. Utredningen har slutit sig till att det därför är rimligt att Skatteverket, trots att det i dag endast har begränsade tillsynsuppgifter, ansvarar för tillsynen av att kraven på kassaregister uppfylls. Utredningens slutsatser har delats av ett flertal remissinstanser och regeringen instämmer i utredningens bedömning.

Såsom utredningen har anfört är syftet med tillsynen inte att i det enskilda fallet kontrollera huruvida beskattning av kontanta intäkter har skett i enlighet med skattelagstiftningen utan att se till att de särskilda kraven på kassaregister efterlevs. Det innebär en kontroll av att en näringsidkare som är skyldig att registrera försäljning i certifierat kassaregister innehar ett sådant och att samtliga kassaregister som används i verksamheten uppfyller föreskrivna krav. Själva undersökningen av kassaregistret vid tillsynen har paralleller med den återkommande tekniska kontroll som på näringsidkarens eget initiativ skall genomföras av ackrediterat organ. Tillsynen sker emellertid på Skatteverkets initiativ och är inte begränsad till det eller de kassaregister som näringsidkaren själv begär kontroll av. En näringsidkare som ställt sig helt utanför systemet kommer inte att ta initiativ till någon kontroll, men kan däremot bli föremål för tillsyn. Tillsynsreglerna skall utformas så att ett stort antal kontroller kan genomföras. För att så skall kunna ske

måste begränsade kontroller som tar kort tid i anspråk kunna genomföras. Samtidigt måste näringsidkarnas berättigade krav på rättssäkerhet och respekt för den personliga integriteten respekteras. Sistnämnda frågor diskuteras nedan i ett särskilt avsnitt.

Rätt till tillträde och undersökning

Regeringens förslag: Skatteverket skall, i den omfattning som är nödvändig för tillsyn, ha rätt till tillträde till verksamhetslokal för att undersöka kassaregister. Skatteverket skall få göra oanmälda besök.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser lämnar förslaget utan erinran. *Länsstyrelsen i Stockholms län* tillstyrker förslaget men anför att det är av största vikt att Skatteverkets tillsyn över kassaregister inte avser endast de kassaregister som används i verksamheten utan alla kassaregister som påträffas i näringsidkarens verksamhetslokaler.

Skälen för regeringens förslag: Eftersom kassaregistret normalt finns där näringsidkaren bedriver sin verksamhet krävs att Skatteverket kan utföra inspektioner på plats. Skatteverket behöver därför ha rätt till tillträde och undersökningsrätt. Kassaregistret kan finnas i en affärslokal, men det förekommer också att själva registret inte finns i anslutning till kassaterminalen utan i en dator som kan vara placerad på annan plats.

Rätten till tillträde bör begränsas till verksamhetslokal. Med verksamhetslokal förstås enligt 3 § lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet (tvångsåtgärdslagen) utrymmen som huvudsakligen används i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som bedrivs av annan juridisk person än dödsbo. Med verksamhetslokal avses också markområden, transportmedel, förvaringsplatser och andra utrymmen som är eller kan antas vara disponerade i verksamheten. Regeringen anser att det är lämpligt att tillträdesrätten skall begränsas till verksamhetslokal i tvångsåtgärdslagens mening eftersom Skatteverket därigenom normalt får möjlighet att undersöka kassaregister som förvaras på annan plats än i affärslokalen.

Undersökningsrätten skall omfatta samtliga kassaregister som finns i verksamhetslokalen, både de som används och de som inte används. Inspektionen bör vara inriktad på att kontrollera att en näringsidkares samtliga kassaregister är certifierade och anmälda samt att plomberingarna är intakta. Om det vid denna begränsade undersökning framkommer omständigheter som tyder på att kassaregistret i något avseende inte uppfyller föreskrivna krav utan att det omgående kan fastställas, kan en fördjupad kontroll göras. Det omedelbara syftet med undersökning av kassaregister skall dock alltid vara att kontrollera att de uppfyller ställda krav. Undersökning som sker med stöd av tillsyns-befogenheten får således inte syfta till att kontrollera att näringsidkaren registrerar och deklarerar all försäljning. Det finns däremot inte något som hindrar att Skatteverket utför tillsyn och någon eller några av de särskilda kontrollåtgärderna samtidigt.

Regeringen anser i likhet med utredningen att inspektioner bör få företas oanmälda. En viktig del av inspektionen är att samtliga kassaregister som används i verksamheten kan kontrolleras. För att näringsidkaren inte skall ha möjlighet att – endast inför inspektionen – ta bort kassaregister som används vid sidan av de anmälda kassaregistrerna måste det vara möjligt att göra oanmälda besök.

Skyldighet att lämna upplysningar m.m.

Regeringens förslag: En näringsidkare är skyldig att lämna de upplysningar och tillhandahålla de handlingar som är nödvändiga för tillsynen. Skatteverket skall kunna förelägga näringsidkaren att fullgöra denna skyldighet.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser har lämnat förslaget utan erinran. *Länsstyrelsen i Stockholms län* anser att i näringsidkares skyldighet att lämna upplysningar även skall ingå en skyldighet att tillhandahålla en manual för kassaregistret.

Skälen för regeringens förslag: För att resultatet av en tillsyn skall bli så rättvisande som möjligt behöver Skatteverket även annan information än den som en undersökning av kassaregister ger. Utredningen har därför föreslagit att näringsidkaren skall vara skyldig att lämna de upplysningar och tillhandahålla de handlingar som är nödvändiga för tillsynen. Eftersom tillsynen syftar till att kontrollera att certifierade kassaregister finns och att samtliga kassaregister som används uppfyller föreskrivna krav blir utrymmet för skyldigheten att lämna upplysningar och tillhandahålla handlingar begränsat till vad som är nödvändigt för en sådan bedömning. För att ett krav på att näringsidkaren skall lämna upplysningar och tillhandahålla handlingar skall bli verkningsfullt skall Skatteverket kunna förelägga näringsidkaren att fullgöra dennes skyldighet. Föreläggandet skall kunna förenas med vite. Regeringen återkommer i avsnitt 4.8.2 om möjligheten att förena förelägganden med vite.

Exempel på handlingar som kommer att behövas för tillsynen är protokoll från senaste återkommande tekniska kontroll och manual till kassaregistret. Skyldigheten för näringsidkaren att ha tillgång till en manual framgår av Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2004:1. Om näringsidkaren uppger att verksamheten inte omfattas av kravet på certifierade kassaregister skall Skatteverket få ställa frågor om den bedrivna verksamheten om det behövs för att bedöma om skyldighet att registrera betalning i kassaregister föreligger.

Rätt att begära biträde av polismyndighet

Regeringens förslag: Polismyndighet skall på begäran lämna Skatteverket det biträde som behövs för tillsynen.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser har lämnat förslaget utan erinran. *Sveriges Advokatsamfund* gör bedömningen att det förhållandet att näringsidkaren motsätter sig en kontroll rimligen i så gott som samtliga fall borde innebära att förutsättningen för ett interimistiskt beslut om revision i verksamhetslokalerna föreligger. Trots detta ser samfundet inte någon påtaglig nackdel i att Skatteverket skall få rätt att, utan beslut om interimistisk revision, begära biträde från polismyndighet för att kunna fullgöra sina inspektioner.

Skälen för regeringens förslag: Vid en tillsyn kan uppkomma den situationen att näringsidkaren motsätter sig en inspektion. Marknadskontroll och annan tillsyn får vanligen företas även mot den enskildes vilja och tillsynsmyndigheten har regelmässigt rätt att begära biträde av myndighet som har rätt att använda tvång. Kontrollbesök enligt lagen om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. är ett exempel på reglering inom skattekontrollområdet där det saknas möjligheter till tvång. Enligt den lagen får Skatteverket för att identifiera en person som bedriver eller kan antas bedriva torg- och marknadshandel besluta om kontrollbesök på den plats där handeln bedrivs. Skatteverket får begära legitimation, men har inga sanktionsmöjligheter om den enskilde vägrar att legitimera sig. Bristen på tillgång till sanktioner har enligt vad Skatteverket uppgett för 2004 års skattekontrollutredning inte varit något problem vid den praktiska tillämpningen.

Utredningen anser att en begäran om legitimation inte är en kontrollsituation som kan jämföras med undersökning av kassaregister. Anledningen är enligt utredningen att en undersökning av kassaregister normalt kommer att genomföras i näringsidkarens egen affärslokal och inspektören behöver tillgång till kassaregistret. Det är fråga om en mer omfattande kontroll än en identitetskontroll som utförs på annan plats än i näringsidkarens egen lokal och det är angeläget att kontrollen kan utföras omedelbart. Utredningen har bedömt att det finns en inte obetydlig risk att inspektören nekas omedelbar tillgång till kassaregistret om han inte har rätt att begära biträde av myndighet som får använda tvång. Regeringen delar utredningens bedömning. Om näringsidkaren motsätter sig inspektionen och Skatteverket saknar rätt att begära biträde av polis är den enda möjligheten för att omedelbart kunna genomföra en kontroll av de kassaregister som finns i lokalen att fatta ett interimistiskt beslut om revision i den reviderades verksamhetslokaler enligt 5 och 15 §§ tvångsätgårdslagen. Med hänsyn till de rekvisit som ställs upp i den lagen skulle det i de situationer som nu avses föreligga svårigheter att tillämpa nämnda lag. Det är mot bakgrund av detta viktigt att Skatteverket ges möjlighet att begära biträde från polismyndighet för att därigenom kunna genomföra en tillsyn. Möjligheten att begära biträde skall naturligtvis användas restriktivt. Redan det förhållandet att Skatteverket har rätt att begära biträde kan också antas medföra att behovet av att utnyttja den möjligheten blir mindre.

Rättssäkerhet och personlig integritet

Regeringens förslag: Tillsyn skall utövas så att den inte vållar större kostnad eller olägenhet än nödvändigt.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har lämnat förslaget utan erinran.

Skälen för regeringens förslag: Skatteverket skall enligt vad som ovan föreslagits vid tillsyn ha rätt att göra inspektioner i näringsidkares verksamhetslokal. Det innebär att frågor kring rätten till personlig integritet och rättssäkerhet aktualiseras. Vid avvägningen mellan å ena sidan samhällets intresse av effektiv kontroll och å andra sidan enskildas rätt till personlig integritet och rättssäkerhetsgarantier bör beaktas att fråga inte är om en omfattande skattekontroll utan en begränsad tillsyn av kassaregister.

Var och en har enligt artikel 8 i europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen) rätt till respekt för sitt privat- och familjeliv, sitt hem och sin korrespondens. I 2 kap. 6 § regeringsformen (RF) finns det ett skydd mot husrannsakan och liknande intrång. Bestämmelsernas tillämpningsområden är inte begränsade till enskilda bostad, utan kan åberopas även avseende åtgärder i enskilda verksamhetslokal. En åtgärd bedöms dock som känsligare om den företas i en bostad än i en verksamhetslokal, vilket ställer högre krav när så sker i en bostad. I regleringar om offentlig tillsyn är det vanligt att tillträdesrätten av rättssäkerhetsskäl uttryckligen begränsas till att inte avse bostäder (se t.ex. Tillsynsutredningens betänkande Tillsyn – förslag om en tydligare och effektivare offentlig tillsyn, SOU 2004:100 s. 207, 26 § produktsäkerhetslagen [2004:451] och 6 kap. 4 § lagen [2003:113] om elcertifikat). Som regeringen ovan redogjort för får inspektion företas i verksamhetslokal i den mening begreppet har i tvångsåtgärdslagen. Det innebär att tillträdesrätten inte innefattar vad som i dagligt tal avses med bostad. Om verksamheten bedrivs i anslutning till bostaden i en lokal som är avskild från bostadsytorna bör lokalen där verksamheten bedrivs däremot betraktas som en verksamhetslokal. Inspektion kan därmed göras i lokalen.

Tillsyn av den art som det här är fråga om syftar ytterst till att åstadkomma förutsättningar för skattekontroll. Det är ett ändamål för vilket det är tillåtet att begränsa enskildas rättigheter enligt såväl artikel 8 som 2 kap. 6 § RF. De åtgärder som skall få företas i verksamhetslokalen är väl avgränsade och begränsade. I de allra flesta fall bör de kunna genomföras utan att verksamheten påverkas annat än marginellt. För att betona vikten av att Skatteverket genomför tillsynen så att minsta möjliga olägenhet uppstår för näringsidkaren har 2004 års skattekontrollutredning föreslagit en bestämmelse om allmänt hänsynstagande. Regeringen instämmer i utredningens bedömning och föreslår att en sådan bestämmelse lagfästs.

Skatteverket har också att iaktta de allmänna principerna ändamålsprincipen, behovsprincipen och proportionalitetsprincipen. Enligt ändamålsprincipen får ett ingripande mot en enskild vidtas endast

i det syfte som har motiverat den lagstiftning som läggs till grund för ingripandet. Behovsprincipen innebär att en åtgärd bara får vidtas om det finns ett påtagligt behov av den och om det inte är möjligt att nå det avsedda resultatet med andra, mindre ingripande medel. Proportionalitetsprincipen kräver att den som beslutar om en åtgärd i varje enskilt fall prövar om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för den enskilde. Både arten och varaktigheten av ingripandet måste stå i rimlig proportion till det önskade målet. Hänsynstagande och beaktande av dessa principer blir särskilt viktiga när åtgärder vidtas i en verksamhetslokal som finns i anslutning till näringsidkarens bostad. Regeringen finner vid en sammantagen bedömning att den föreslagna formen för tillsyn inte går längre än vad som är nödvändigt för att uppnå syftet med regleringen. Tillsynen är också förenlig med de krav på respekt för näringsidkarnas integritet som bör ställas.

Eftersom de föreslagna förfarandereglerna för tillsyn skiljer sig från vad som gäller vid revision är det viktigt att Skatteverkets personal tydligt klargör för den kontrollerade vilken form av kontroll som bedrivs.

Föreläggande att åtgärda brister

Regeringens förslag: Skatteverket skall få förelägga näringsidkaren att åtgärda de brister som konstaterats vid tillsyn av kassaregister.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har lämnat förslaget utan erinran.

Skälen för regeringens förslag: Framkommer det vid tillsyn att ett eller flera kassaregister inte uppfyller föreskrivna krav skall detta dokumenteras och en kontrollavgift tas ut (se avsnitt 4.8.1). Detsamma skall gälla om det konstateras att något kassaregister inte finns trots att näringsidkaren är skyldig att registrera försäljning i certifierat kassaregister. Skatteverket skall därefter kunna förelägga näringsidkaren att vidta rättelse inom viss tid. 2004 års skattekontrollutredning har ansett att det däremot inte skall vara möjligt att förbjuda användning av kassaregistret och motiverat det med att ett sådant förbud skulle innebära att en näringsidkare som endast har ett kassaregister blir tvungen att omedelbart upphöra med verksamheten. Först när ett nytt kassaregister har köpts in eller det gamla har åtgärdats skulle verksamheten kunna återupptas. En möjlighet för Skatteverket att förbjuda användningen av kassaregistret är enligt regeringen en alltför ingripande åtgärd. Regeringen delar därför utredningens bedömning att åtgärder av detta slag inte står i rimlig proportion till den övervägande delen av de överträdelser som kan förekomma. Det är i stället rimligt att näringsidkaren får skälig tid på sig för att rätta till bristerna. Om så inte sker bör en ny och högre kontrollavgift tas ut eller vitesföreläggande meddelas. Möjligheten att förena ett föreläggande med vite och utformningen av kontrollavgiften behandlas i avsnitt 4.8.

4.7 Särskilda kontrollåtgärder

Regeringens förslag: Skatteverket skall få göra kundräkning, kvittokontroll, kontrollköp och kassainventering för att kontrollera kontantbranscherna. Åtgärderna skall få vidtas i verksamhetslokal dit allmänheten har tillträde och på allmän plats i anslutning till sådan verksamhetslokal. Skatteverket skall i samband med kontrollen få tillgång till kontrollremsa eller uppgifter från journalminne.

Om uppgifterna på kontrollremsan eller i journalminnet inte utgör räkenskapsinformation skall dessa uppgifter bevaras i två månader från utgången av den kalendermånaden då registreringen gjordes i kassaregistret.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen ansåg att kassainventering skulle få ske endast i samband med kundräkning, kvittokontroll eller kontrollköp.

Remissinstanserna: *Riksdagens ombudsmän* har inte något att erinra mot förslaget. *Svenska Revisorsamfundet* instämmer i behovet av att komplettera lagstiftningen med en effektiv kontroll. Att ta del av kontrollremsa eller journalminne bör dock ses som revision. Kundräkning bör få ske men endast som revisionsåtgärd. Samfundet har inget att erinra mot att tillsynen får omfatta provköp eller kvittokontroll. *Konkurrensverket* tillstyrker förslaget. *Datainspektionen* anser att det kan ifrågasättas om Skatteverket.s. innan beslut fattas om revision, skall få ägna sig åt kundräkning, provinköp och liknande utan att näringsidkaren vet om det. Som påpekas av utredningen torde kvaliteten i sådana undersökningar många gånger vara tvivelaktig. Möjligheten till kontroll på plats och utan förvarning bör, i vart fall inledningsvis, vara fullt tillräcklig. *Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare SHR* tillstyrker förslaget. Ett kassaregisterkrav är ofullständigt om inte kontroller görs av att försäljningen faktiskt registreras i kassaregistret. Att inte registrera all sin kontanta försäljning i kassaregistret är redan i dag ett vanligt sätt att undanhålla försäljningsinkomster från beskattning. Inventering av kassaregister bör dock inte kräva godkännande av näringsidkaren eftersom det skulle riskera att minska effektiviteten i de särskilda kontrollåtgärderna. *Huddinge tingsrätt* ifrågasätter hur verkningsfulla de särskilda kontrollåtgärderna kommer att vara då dessa inte direkt förenas med någon sanktion. Att befogenheten att inventera kassa inte kan göras mot näringsidkarens vilja bör tydligare framgå av lagtexten. *Sveriges Advokatsamfund* bedömer att de särskilda kontrollåtgärderna bör få vidtas under förutsättning att iakttagelser i anslutning till denna kontroll endast kan resultera i ett senare beslut om revision av den aktuella verksamheten. Det får aldrig bli frågan om att den särskilda kontrollen skall kunna leda till en påföljd för näringsidkaren. *Skatteverket* anser att kassainventering bör få ske som en självständig åtgärd. Verket anser att en sådan åtgärd, även om den genomförs självständigt, ger en god indikation på om registret används. Utredningens slutsats att Skatteverkets möjligheter att ta del av kontrollremsa/journalminne skall begränsas till räkenskapsinformation innebär en allvarlig inskränkning vad gäller verkets möjligheter att tillämpa de särskilda kontrollåtgärderna. Det är inte ett alltför orimligt antagande att

föreskrifterna (jfr gällande föreskrifter om kassaregister i restaurangbranschen) kommer att innehålla krav på att kontrollremsa/journalminne skall finnas i samtliga certifierade kassaregister. Med den utgångspunkten finns i samband med tillämpningen av de särskilda kontrollåtgärderna alltid möjlighet att ta del av kontrollremsan/journalminnet. Dessutom kommer åtgärderna att genomföras i aktuell tid, dvs. observationer av exempelvis försäljningsvolymen följer omedelbart av en avstämning mot kontrollremsa/journalminne. Detta sker oberoende av om en reell bedömning görs om kontrollremsa/journalminne är räkenskapsinformation eller inte. Att urholka möjligheten att fullt ut tillämpa de särskilda kontrollåtgärderna, som i och för sig får ses som tämligen begränsade i förhållande till en revision och vars syfte enbart är att kontrollera om en registrering skett eller inte, kan inte anses som särskilt rationellt

Skälen för regeringens förslag: Effektiva kontrollmöjligheter är ett nödvändigt komplement till kravet på certifierade kassaregister. Ett flertal remissinstanser har betonat att det är av största betydelse att Skatteverket får ökade kontrollbefogenheter.

Inom området för skattekontroll upprätthålls i dag en skiljelinje mellan åtgärder som bygger på frivillighet och tvångsåtgärder. Taxeringslagens (1990:324) regler om kontroll bygger på samverkan och frivillighet. Den skattskyldige skall normalt underrättas om en revision innan den genomförs. Tvångsmedlen är i huvudsak samlade i en särskild lag, lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet. I förarbetena till den lagen (prop. 1993/94:151 s. 77) sägs följande.

Skatteutredningar innehåller ofta betydande inslag av myndighetsutövning. Det är därför och mot bakgrund av den stora betydelse en skatteutredning kan ha för den granskade nödvändigt att från rättssäkerhetssynpunkt dra upp klara gränser för myndigheternas befogenheter och att tillförsäkra den enskilde rimliga rättssäkerhetsgarantier. En följd av detta är att det i lagstiftningen måste finnas en klar åtskillnad mellan åtgärder som bygger på frivillighet och tvångsåtgärder.

Samtidigt måste efterlevnaden av reglerna kunna kontrolleras och effektiva medel stå till buds mot dem som försöker undandra sig sina skyldigheter. Skattemyndigheternas befogenhet i kontrollhänseende bör därför utformas efter en avvägning mellan den skattskyldiges rättssäkerhetsintresse och intresset av en effektiv skattekontroll. Reglerna till skydd för de enskildas integritet får emellertid inte utformas på ett sätt som hämmar effektiviteten mer än nödvändigt.

Även i samband med en senare ändring av taxeringslagen har regeringen framhållit att det är ett viktigt rättssäkerhetskrav att den grundläggande skiljelinjen mellan revisionsinstitutet och tvångsåtgärderna upprätthålls (prop. 1996/97:100 del 1 s. 482).

Hur stort utrymme Skatteverket har för att använda dolda efterforskningsmetoder är inte lagreglerat. Den slutsats som kan dras av uttalanden i olika förarbeten är att utrymmet för sådana åtgärder är oklar (se Ds 1997:23 s. 225 f., prop. 1997/98:10 s. 55, SOU 1997:86 s. 283 och prop. 1997/98:100 s. 69).

JO har i ett samlingsbeslut (JO om moderna efterforskningsmetoder i skatte- och kronofogdemyndigheternas verksamhet – en undersökning av laglighet och lämplighet, 1984:1) gjort uttalanden som belyser de frågeställningar som denna typ av efterforskningsmetoder i beskattningsverksamheten väcker. JO uttalar i beslutet att det är fullt

tänkbart och försvarligt med efterforskningsåtgärder på allmänna och enskilda platser där allmänheten har tillträde förutsatt att kraven på saklighet och opartiskhet respekteras, behovs- och proportionalitetsprinciperna iakttas, beslut om åtgärderna tas på chefsnivå och åtgärden dokumenteras. Utrymmet för efterforskningsåtgärder är enligt JO större om åtgärderna är kopplade till anhängiggjort ärende eller ingår i en tillsynsuppgift. Däremot är utrymmet begränsat för insatser med mera allmänt syfte. Systematiskt dold övervakning på individnivå är enligt JO en uppgift för i första hand polisen.

När JO gjorde ovan refererade uttalanden fanns inte regeln i 3 kap. 10 § taxeringslagen som slår fast att en revision skall bedrivas i samverkan med den enskilde. Samverkanskravet bör innebära att utrymmet för dolda åtgärder i form av kundräkning eller liknande inom ramen för en revision numera är ytterst begränsat. En annan sak är att exempelvis kundräkning kan genomföras under revisionen efter överenskommelse med den reviderade i syfte att ta fram underlag för jämförelse med redovisade intäkter under tidigare period.

Även om kontrollmöjligheterna ökar med ett krav på kassaregister finns dock alltid risken att den som inte avser att redovisa samtliga intäkter vid taxeringen underlåter registrering i kassaregistret. Om denna form av kringgående inte effektivt kan kontrolleras finns det risk att den föreslagna regleringen med krav på certifierade kassaregister undermineras. Det är vidare ur allmän synvinkel olämpligt att införa en reglering som kan kringgåas om det saknas möjligheter till tillräcklig kontroll.

I branscher där kunden vanligen behöver kvitto för att kunna utnyttja bytesrätt eller för eventuell reklamation är möjligheterna till sådant fusk mindre än i övriga branscher. Den föreslagna skyldigheten för näringsidkare att erbjuda kunden kvitto bör i viss utsträckning kunna motverka ett sådant förfarande. Kontroll av kassaregister vid tillsyn syftar till att kontrollera att de kassaregister som används i verksamheten är anmälda, certifierade och kontrollerade samt att de inte är förändrade på ett otillåtet sätt. Vid tillsynen kommer således inte fusk i form av underlåten registrering att upptäckas. Även vid revision är det svårt att upptäcka skatteundandraganden som skett på det sättet. En konstaterad differens mellan vad som finns i kassan och vad som registrerats i kassaregistret kan bero på att alla försäljningar inte registrerats, men kan också bero på andra orsaker som t.ex. att växelkassan vid dagens början varit felräknad eller att fel belopp lämnats i växel vid försäljning. En förutsättning för att icke registrerade försäljningar skall kunna upptäckas är dessutom att dessa intäkter faktiskt förvaras i kassan.

För att det skall vara möjligt att upptäcka och förebygga skatteundandraganden som sker genom att försäljningar inte registreras i kassaregister krävs enligt regeringen tillgång till en enkel och effektiv kontrollform som kan nå många näringsidkare. Det skall inte krävas en misstanke om oegentligheter utan urvalet skall kunna ske slumpmässigt. Kontrollen måste vidare få företas dolt. Vid sidan av kontrollåtgärderna är givetvis även informationsinsatser till näringsidkare och allmänheten av stor betydelse för genomförandet av reglerna.

Det behövs således ytterligare kontrollåtgärder för att kassaregisterkravet skall bli ett effektivt medel mot skatteundandragande i kontantbranscherna. Dessa åtgärder skall kunna användas utan samband med revision eller visst taxeringsärende. Ett fristående kontrollinstitut bör därför skapas. Resultatet av kontrollåtgärderna kan dock utgöra skäl att inleda en revision eller att utöva tillsyn. Utgångspunkten bör vara att kontrollåtgärderna skall kunna genomföras utan tvång. Åtgärderna får inte innebära onödiga störningar i näringsidkarens verksamhet. Tillämpningsområdet skall begränsas till näringsidkare som omfattas eller kan antas omfattas av kravet på kassaregister.

Dolda åtgärder är effektiva för att kontrollera om registrering i kassaregistret sker. Utredningen har erfart att erfarenheterna av sådana åtgärder inom alkoholtillsynen har varit goda. Regeringen anser mot bakgrund av detta att Skatteverket skall få göra observationer i verksamhetslokal dit allmänheten har tillträde och på allmän plats i anslutning till sådan verksamhetslokal. Härigenom kan kontrollåtgärder såsom kundräkning och kvittokontroll genomföras. *Kundräkning* innebär att den tjänsteman som utför tillsynen utan att ge sig till känna observerar hur många kunder eller t.ex. hur många maträtter som serveras under en viss tid. *Kvittokontroll* innebär att tjänstemannen utan att ge sig till känna observerar om kunderna erbjuds kvitto. I ett senare skede jämförs kassaregistrets kontrollremsa eller uppgifter i journalminne med observationen. Beroende på omständigheterna kan det vara lämpligt att göra observationerna på plats i verksamhetslokalen eller från en observationspunkt utanför lokalen. Regeringen bedömer också att Skatteverket skall få göra kontrollköp. *Kontrollköp* genomförs genom att tjänstemannen gör ett antal inköp som senare följs upp på motsvarande sätt som kundräkningen. För att det skall vara möjligt att i efterhand stämma av observationer och inköp mot registreringar i kassaregister skall Skatteverket ha rätt att få del av kontrollremsa eller uppgifter i journalminne för den aktuella tidsperioden. Med kontrollremsa avses dokumentation av den löpande registreringen i kassaregistret i pappersform och med journalminne avses dokumentation av den löpande registreringen i kassaregistret i elektronisk form. Uppgifter på kontrollremsa eller motsvarande är enligt god redovisningssed inte räkenskapsinformation i företag som använder ett flertal kassaregister och har ett väl fungerande system för intern kontroll av att kassarapporten överensstämmer med kontrollremorna (BFN R 2 Gemensam verifikation). En näringsidkare som uppfyller dessa krav är således inte skyldig att spara kontrollremsa eller motsvarande och kan därför inte omfattas av en skyldighet att lämna ut informationen. Skatteverket anser att detta skulle innebära en allvarlig inskränkning vad gäller verkets möjligheter att tillämpa de särskilda kontrollåtgärderna. Om en näringsidkare ges möjlighet att neka Skatteverket tillgång till dessa uppgifter enbart genom att hänvisa till att de inte utgör räkenskapsinformation kan kontrollåtgärderna i vissa fall komma bli verkningslösa. Skatteverket kommer normalt att behöva tillgång till uppgifterna i nära anslutning till att en registrering har eller skulle ha gjorts i kassaregistret. Regeringen anser därför att det är lämpligt att i de fall då uppgifterna inte utgör räkenskapsinformation en skyldighet införs om att uppgifterna skall bevaras i två månader från utgången av den

kalendermånad då registrering gjordes i kassaregistret. Skyldigheten bör inte vara alltför ingripande eftersom företag med god intern kontroll ändå bevarar uppgifterna i journalminnet under en längre period.

En åtgärd som skiljer sig från de andra åtgärderna är inventering av kassan. En kassainventering förutsätter att man har fysisk tillgång till kassaregistret. Tjänstemannen behöver därför ge sig till känna och genomföra ett oaviserat kontrollbesök. En vid kassainventering konstaterad differens mellan vad som finns i kassan och vad som registrerats i kassaregistret kan bero på annat än att alla försäljningar inte registrerats i kassaregistret. Resultatet av en kassainventering visar således i sig inte lika entydigt som resultatet av t.ex. ett kontrollköp att viss försäljning inte har registrerats i kassaregistret. Det skulle enligt utredningen tala för att kassainventering inte bör få genomföras som en isolerad åtgärd utan i stället vara ett bra komplement till andra åtgärder inom ramen för det fristående kontrollinstitutet. Regeringen anser att kassainventering bör få göras av Skatteverket. Skatteverket anser, till skillnad från utredningen, att kassainventering bör få ske som en självständig åtgärd och att en sådan åtgärd, även om den genomförs självständigt, ger en god indikation på om registret används. Resultatet av en kontrollåtgärd kan inte i sig utmynna i ett skattebeslut och en kassainventering som sker självständigt torde därför enligt regeringen inte heller kunna leda till att Skatteverket utan vidare kan konstatera att en överträdelse av ett kassaregisterkrav har skett. En kassainventering som sker isolerat skulle däremot ge Skatteverket en indikation på om det finns anledning för verket att gå vidare med andra åtgärder. Regeringen föreslår därför att kassainventering skall få ske självständigt.

För att en kassainventering skall vara effektiv måste den kunna ske utan att näringsidkaren underrättas i förväg. På samma sätt som i fråga om de andra särskilda kontrollåtgärderna skall befogenheterna användas utan samband med revision.

Regeringen bedömer vidare att de särskilda kontrollbefogenheterna är så utformade att effekterna ur integritets- och rättssäkerhetssynpunkt blir relativt begränsade och väl motiveras av vinsterna i form av avsevärt förbättrade möjligheter till en effektiv skattekontroll.

Kundräkning, kontrollköp och kvittokontroll

Kontrollbefogenheterna kundräkning, kontrollköp och kvittokontroll skall endast få användas i verksamhetslokal dit allmänheten har tillträde och på allmän plats i anslutning till sådan lokal. I praktiken kan det bli fråga om observationer i eller i anslutning till en butik, restaurang eller motsvarande. Det är inte fråga om en generell befogenhet att göra efterforskningar på dessa platser. I lagen skall anges de åtgärder som Skatteverket får företa. Gemensamt för åtgärderna är att de kan genomföras utan näringsidkarens medverkan och att de för att vara effektiva i vissa fall behöver ske dolt.

Observationerna kommer inte att vara inriktade på de enskilda kunderna utan på mera allmänna förhållanden som försäljningsvolym och kvittorutiner. Några störningar av betydelse i den kontrollerade verksamheten kommer typiskt sett inte att uppkomma. Eftersom

observationer endast skall få göras i och i anslutning till verksamhetslokal dit allmänheten har tillträde bör känslig överskottsinformation av privat natur inte förekomma annat än i rena undantagsfall. Inte heller i situationer då verksamhetslokalen finns i anslutning till näringsidkarens bostad bör tjänstemannen typiskt sett få känslig överskottsinformation, även om risken härför kan antas vara något större än i övriga fall. Även i samband med revisioner kan revisorerna få tillgång till överskottsinformation och det finns en vana hos Skatteverket att hantera dessa frågor. Under förutsättning att de särskilda befogenheterna används ansvarsfullt och med urskiljning bedömer regeringen att intrånget i näringsidkarnas personliga integritet kommer att bli begränsat.

Risken för att kundernas integritet kränks bör kunna bedömas som marginell. Förståelsen bland allmänheten för behovet av sådana åtgärder som nu föreslås bör vara stort. Kännedom om att Skatteverket gör inköp i en butik eller observerar hur många luncher som serveras på en restaurang skulle sannolikt inte innebära att allmänhetens förtroende för Skatteverket och dess tjänstemän skulle påverkas negativt. Även bland de näringsidkare som följer skattereglerna och påverkas negativt av den illojala konkurrens som utbrett skattefusk innebär bör förståelsen för den här typen av kontroller vara stort. Behovet av åtgärderna har vidare påtalats av dels de branschorganisationer som var representerade i utredningen, dels ett flertal remissinstanser.

Av de åtgärder som föreslås är kundräkning den ur rättssäkerhetssynpunkt känsligaste åtgärden. Kontrollsituationen är komplex och ställer relativt stora krav på tjänstemannen. Det kan t.ex. vara svårt för tjänstemannen att på avstånd och utan att själv bli observerad notera vad en kund köper eller beställer. Risken för felaktiga observationer är därmed inte försumbar. Eftersom näringsidkaren inte har informerats om åtgärden i förväg ställs han i efterhand inför ett material som han har svårt att kontrollera och bemöta. *Datainspektionen* ifrågasätter att kontrollåtgärderna skall få ske utan att näringsidkaren vet om det eftersom kvaliteten i sådana undersökningar många gånger torde vara tvivelaktig. Om observationer som gjorts med stöd av de särskilda kontrollbefogenheterna efter revision läggs till grund för ett beslut om ändrad taxering blir det ytterst domstolarnas sak att bedöma värdet av Skatteverkets observationer. I detta sammanhang kan nämnas att Regeringsrätten i ett mål om återkallelse av serveringstillstånd enligt alkohollagen har ansett att tillsynsmyndighetens observationer vid en kassainventering och kundräkning vid två tillfällen utgjorde skäl för att återkalla tillståndet (RÅ 2002 ref. 33 II).

Svenska Revisorsamfundet anser att kundräkning och rätten att ta del av kontrollremsa eller journalminne bör ses som revision och

Det är av rättssäkerhetsskäl viktigt att skiljelinjen mellan åtgärder som bygger på frivillighet och tvångsåtgärder inom skattekontrollen kan upprätthållas. Tvångsåtgärderna skall vara klart avskilda och särskilt kringgärdade av rättssäkerhetsgarantier. Det är enligt regeringen viktigt att kontrollåtgärder skall få ske dolt och det ligger i sakens natur att det inte är möjligt att samtycka till en dold åtgärd. Att ta del av kontrollremsa eller journalminne är vidare en nödvändighet för att kvaliteten på de utförda kontrollåtgärderna skall bli så bra som möjligt.

Det kan sägas ligga ett visst mått av tvång i åtgärder som företas dolt eftersom de genomförs utan att den kontrollerade får möjlighet att ta ställning till om han vill medverka eller inte. Åtgärderna är emellertid som ovan sagts sådana att de kan företas av vilken enskild person som helst. De kan genomföras utan näringsidkarens medverkan och utan att det finns risk för att situationer uppstår då tvång kan behövas. Kontrollåtgärderna är dessutom endast till för att utröna om det finns anledning att gå vidare med andra åtgärder. De särskilda befogenheterna ingår i ett fristående kontrollinstitut som med hänsyn till samverkanskravet i 3 kap. 10 § taxeringslagen (1990:324) inte kan tillämpas inom ramen för en revision. Mot bakgrund härav kan åtgärderna enligt regeringen tillåtas utan att gränsen mellan tvång och frivillighet blir otydlig. Om förhållanden som talar för skatteundandraganden noteras vid kontroll som sker med stöd av de särskilda kontrollbefogenheterna, kan en revision inledas. Kontrollen sker därmed enligt taxeringslagens regler och i samverkan med den reviderade. Endast om det inte är möjligt att genomföra revisionen i samverkan kan en tvångssituation uppstå. Den reviderade tillförsäkras då de rättssäkerhetsgarantier som följer av en prövning enligt tvångsåtgärdslagen.

Kassainventering

Kassainventering är en väl avgränsad åtgärd som kan genomföras på begränsad tid utan att verksamheten påverkas nämnvärt.

Befogenheten att inventera kassan innefattar inte någon rätt att vidta åtgärden mot näringsidkarens vilja. Näringsidkaren har alltså rätt att motsätta sig att åtgärden genomförs. Härigenom kan skiljelinjen mellan frivillighet och tvång upprätthållas. Motsätter sig näringsidkaren kontrollen får Skatteverket överväga om det finns anledning att vidta andra åtgärder. Ur rättssäkerhetssynpunkt är det av avgörande betydelse att näringsidkaren uppfattar att han har en reell möjlighet att motsätta sig åtgärden och i förlängningen få saken prövad av domstol. Skatteverket bör därför regelmässigt informera näringsidkaren om hans rättigheter. När åtgärden sker oanmäld och näringsidkaren har begränsad tid att ta ställning till Skatteverkets begäran ställs särskilt stora krav på att lämna lättillgänglig information.

4.8 Administrativa sanktioner

4.8.1 Kontrollavgift

<p>Regeringens förslag: En kontrollavgift skall få tas ut av näringsidkare som inte har något kassaregister eller använder kassaregister som inte uppfyller föreskrivna krav. En kontrollavgift skall även få tas ut om näringsidkaren inte har anmält kassaregistret till Skatteverket i tid, inte har uppfyllt kraven på återkommande teknisk kontroll eller inte har uppfyllt registrerings- eller kvittokravet.</p>
--

Skatteverket får vidare ta ut en kontrollavgift om näringsidkaren inte har bevarat uppgifterna på kontrollremsan eller i journalminnet på det sätt som föreskrivs i lagen om kassaregister m.m.

Om överträdelsen är obetydlig skall avgift dock inte tas ut.

Avgiften skall uppgå till 10 000 kronor.

Om näringsidkaren inte rättar sig eller gör sig skyldig till ytterligare en överträdelse inom ett år skall ny avgift tas ut med det dubbla beloppet.

Näringsidkaren får befrias från avgiften helt eller delvis om det finns särskilda skäl.

Kontrollavgift skall inte få tas ut för överträdelse som omfattas av vitesföreläggande.

Utredningens förslag överensstämmer i stort med regeringens. Utredningen ansåg dock att sanktionsavgift inte skulle kunna utgå om näringsidkaren inte uppfyller registrerings- eller kvittokravet.

Remissinstanserna: *Statskontoret, Konkurrensverket och Svensk Handel* tillstyrker förslaget. *Svenska Revisorsamfundet* avstyrker en administrativ sanktion utan någon form av subjektivt rekvisit. *Företagarna* delar bedömningen att det är enbart frånvaron av certifierat kassaregister som skall leda till sanktionsavgift. Administrativa sanktionsavgifter skall av rättssäkerhetsskäl endast användas när det enkelt går att konstatera överträdelse på objektiva grunder. Ett felhandhavande är komplicerat att bevisa för Skatteverket och en administrativ sanktionsavgift måste därför undvikas av rättssäkerhetsskäl. Sanktionsavgiften på 10 000 kronor bör kunna sättas ner i verksamheter med låg omsättning eller lönsamhet. *Bodens kommun* anser att sanktionsavgifter bör kunna differentieras i förhållande till företagets storlek/omsättning. *Ekobrottsmyndigheten, Länsstyrelsen i Skåne län* och *Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare SHR* stöder förslaget. Sanktionsavgift bör dock även utgå i de fall en näringsidkare bryter mot kravet på att all försäljning skall registreras i kassaregistret. *Huddinge tingsrätt* anser att exempel bör ges på vad som kan vara särskilda skäl för befrielse. *Länsstyrelsen i Stockholms län* anser att underlåtenhet att registrera all försäljning bör vara skäl för att påföra sanktionsavgift. För den som har för avsikt att med hjälp av en eller flera kassaapparater undanhålla pengar från beskattning är 10 000 kronor ett försvinnande lågt belopp. För att en sanktionsavgift skall vara både kännbar och avskräckande föreslår länsstyrelsen ett lägsta sanktionsbelopp om 100 000 kronor. Det kan inte vara rimligt att en näringsidkare med ett kassaregister skall behöva betala samma sanktionsavgift som en med t.ex. tio eller femton kassaregister. *Nutek* anser att systemet med sanktioner behöver förenklas eller koncentreras. *Hovrätten för Västra Sverige* anser att det från rättvisesynpunkt är mindre lyckat att sanktionsavgiften uppgår till samma belopp oavsett överträdelsens art och företagets storlek. Vidare anser hovrätten att det framstår som olämpligt ur effektivitetssynvinkel att en av de allvarligaste överträdelsena – att bryta mot kravet att all försäljning skall registreras i kassaregister – överhuvudtaget inte skall kunna leda till påförande av sanktionsavgift. *Landsorganisationen i Sverige LO* vill se ett förfarande i tre steg. Ett första steg, såsom utredningen föreslår, med 10 000 kr, ett

andra som står i proportion till företagets omsättning och ett tredje med indraget näringsstillstånd. Tillägget skall utgöra lägst 20 000 kronor. *Skatteverket* anser att det är av stor betydelse för lagens trovärdighet att sanktionsavgift som huvudregel även skall kunna påföras vid utebliven registrering. Det finns annars en uppenbar risk att den nya lagstiftningen i detta avseende endast blir en del i urvalet av revisionsobjekt. Skatteverket har stor vana vid att bedöma olika handlingsalternativ och diskutera med näringsidkare i olika sammanhang. Sanktionsavgift skall inte påföras om försummelsen är obetydlig, beror på missförstånd, uppenbarligen görs omedvetet eller av andra skäl framstår som ursäktlig. *Kommunala Alkoholhandläggares Förening KAF* anser att sanktionsavgift skall kunna påföras vid användning av icke typgodkänt kassaregister eller då innehav saknas. Sanktionsavgift måste också kunna påföras när försäljning inte registrerats i registret, när kassainventering visar differens och när kvitto inte ges till kund.

Skälen för regeringens förslag

Behovet av sanktioner

Ett stort antal näringsidkare kommer att omfattas av kassaregisterkraven. En effektiv kontroll är av stor vikt för att syftena med ett kassaregisterkrav skall uppnås i praktiken. Enbart kontrollen i sig är emellertid inte tillräcklig för att få till stånd en hög efterlevnad av reglerna. De regelöverträdelser som upptäcks vid kontrollen måste också leda till en sanktion av något slag. Syftet med en sanktion är primärt att avskräcka från överträdelser av de föreslagna reglerna om kassaregister. Vid valet av sanktioner och den närmare utformningen av dessa bör målsättningen vara att skapa effektiva sanktioner. För att en sanktion skall vara effektiv bör den kunna bestämmas av den myndighet som har ansvar för tillsyn över att regelverket efterlevs. På det sättet undviks det dubbelarbete och den tidsutdräkt som blir följden om flera handläggare behöver sätta sig in i varje ärende. Sanktionen bör utlösas av lätt konstaterbara överträdelser så att utredningsproblem inte uppstår. Nu nämnda krav på effektivitet får naturligtvis inte medföra att rättssäkerheten åsidosätts. Som komplement till befintliga regler om bl.a. skattetillägg behövs en sanktionsform som inte har någon direkt koppling till om skatt har undandragits eller inte. Reglerna om kassaregister har dock en viktig funktion att fylla även när det gäller skattekravet, eftersom brister som noteras vid tillsyn eller annan kontroll av kassaregister naturligtvis kan leda till att Skatteverket väljer att inleda en revision som kan resultera i ett beslut om höjd skatt och skattetillägg.

I utländska regelverk om kassaregister finns exempel på att bestämmelserna sanktioneras genom att tillstånd att bedriva handel återkallas och att affären stängs under ett antal dagar. I Sverige finns administrativa sanktioner i form av återkallelse av tillstånd t.ex. på trafikområdet (återkallelse av körkort och trafik tillstånd) och i alkoholregleringen (återkallelse av serveringstillstånd). Något generellt krav på tillstånd för att driva näringsverksamhet finns emellertid inte i

svensk rätt. Redan till följd härav är det inte en framkomlig väg att sanktionera reglerna om kassaregister med någon form av återkallelse. En sanktion som innebär att näringsidkaren får näringsförbud står enligt regeringen som regel inte i rimlig proportion till överträdelsernas svårighetsgrad. En kontrollavgift får anses vara en lämplig sanktion. Vid sidan av en sådan avgift bör det också finnas möjlighet att meddela vitesförelägganden. I följande avsnitt utvecklas hur sanktionssystemet bör utformas.

Närmare om förslagen

Som konstaterats ovan finns det behov av en kontrollavgift vid överträdelse av uppställda kassaregisterkrav. Kontrollavgiften bör utformas så att det inte krävs någon utredning av om skatt har undandragits eftersom tidpunkten för redovisning och betalning av skatt inte behöver ha inträffat när kontrollen äger rum. Avgiften bör i stället vara knuten till kassaregisterkraven. Avgift bör dock inte tas ut om det finns särskilda skäl till hel eller delvis befrielse (se vidare nedan under *Rättssäkerhetsgarantier*). För att förenkla förfarandet bör någon beräkning av kontrollavgiftens storlek inte krävas i varje enskilt fall. Utgångspunkten bör vara att avgift skall utgå med samma belopp oberoende av näringsidkarens ekonomiska förhållanden och av överträdelsens karaktär för att kontrollavgiften skall vara lätt att tillämpa.

2004 års skattekontrollutredning har föreslagit att kontrollavgiften skall förenas med ett strikt ansvar. *Svenska Revisorsamfundet* anser att det krävs ett subjektivt rekvisit eftersom det inte kan uteslutas sabotage eller andra åtgärder som inte är hänförliga till företagaren.

En överträdelse som bör leda till att en kontrollavgift tas ut är att näringsidkaren i verksamheten använder ett kassaregister som inte uppfyller föreskrivna krav. Det innebär att avgift kan tas ut om ett kassaregister som inte är certifierat används, men också om ett certifierat kassaregister med en bruten plombering används, att näringsidkaren inte har bevarat uppgifterna på kontrollremsan eller i journalminnet på det sätt som föreskrivs samt om näringsidkaren använder en kortläsare som inte är ansluten eller integrerad med kassaregistret. Avgift kommer vidare att kunna påföras om det kassaregister som används inte är anmält eller inte har genomgått återkommande teknisk kontroll inom de tidsfrister som gäller. Kontrollavgift bör dessutom kunna tas ut om näringsidkare som omfattas av skyldigheter enligt lagen överhuvudtaget inte innehar kassaregister. Gemensamt för dessa överträdelser av regelverket är att de är lätt konstaterbara vid tillsyn av kassaregister. Det får anses vara näringsidkarens ansvar att certifierat kassaregister används i verksamheten och att det uppfyller föreskrivna krav. I dessa fall finns det ett starkt stöd för en presumtion att de överträdelser som har skett är en följd av näringsidkarens oaktsamhet eller uppsåt.

Det är möjligt att bryta mot de särskilda reglerna om kassaregister på ytterligare två sätt, nämligen genom att inte registrera all kontantförsäljning i kassaregister och genom att inte ta fram och erbjuda kunden kvitto. Det kan vid Skatteverkets observationer vid särskilda kontrollåtgärder – t.ex. ett icke registrerat kontrollköp och ett kassaöverskott – framkomma att inte all försäljning har registrerats eller

att kunden inte har erbjudits kvitto. Utredningen anser att det inte är lämpligt med en kontrollavgift vid dessa överträdelser eftersom ett kassaöverskott t.ex. kan bero på annat än att alla försäljningar inte har registrerats. Arbetar näringsidkaren inte ständigt i verksamheten har han inte heller möjlighet att förhindra att personalen, av slarv eller för att själva lägga beslag på pengarna, underlåter att registrera delar av försäljningen. Ett strikt ansvar för näringsidkaren skulle därför enligt utredningen vara svårt att motivera och skulle kunna leda till att förtroendet för Skatteverket påverkas negativt. Vad gäller uteblivna kvitton skulle det kunna bero på ovan personal eller problem med kvittoskrivaren. Utredningen menade även att om kontrollavgift skulle föreskrivas för dessa överträdelser skulle Skatteverket tvingas göra besvärliga avvägningar samtidigt som utrymmet för invändningar och överklaganden från näringsidkarna skulle bli stort.

Ett flertal remissinstanser har anfört att det av effektivitets- och trovärdighetsskäl är viktigt att kontrollavgift även skall kunna tas ut när näringsidkaren inte har registrerat alla kontantförsäljningar. En remissinstans anser även att avgift skall kunna tas ut när näringsidkaren inte tagit fram och erbjudit kunden ett kvitto. Regeringen delar de synpunkter som framförts av remissinstanserna. Syftet med nu aktuell lagstiftning är bl.a. att försvåra för näringsidkare att inte redovisa all försäljning. Att då inte förena kravet på att alla kontantförsäljningar skall registreras i kassaregistret med en sanktion vid överträdelse vore en allvarlig brist i ett effektivt fungerande system. Framför allt anser regeringen att det vore mycket otillfredsställande om ingen kontrollavgift skulle kunna tas ut i de fall då näringsidkaren anskaffat ett certifierat kassaregister men underlåter att använda det överhuvudtaget.

Frågan är dock om en kontrollavgift som skall utgå under dessa förutsättningar går att förena med ett strikt ansvar. Utredningen anser att det är en grundläggande förutsättning för att en kontrollavgift skall vara acceptabel ur rättssäkerhetssynpunkt att överträdelserna normalt inte kan förekomma annat än som en följd av näringsidkarens uppsåt eller oaktsamhet (jfr vad departementschefen uttalade i prop. 1981/82:142 s. 21 f., bet. JuU 1981/82:53 s. 8). Såsom utredningen påpekat kan brister vad gäller registreringskravet ha andra orsaker än att näringsidkaren själv medvetet har underlåtit att registrera alla kontantförsäljningar, såsom att annan personal medvetet eller omedvetet antingen har underlåtit att registrera en försäljning eller felaktigt registrerat en sådan. Vad gäller förutsättningar för strikt ansvar finns det dock inget krav på att det måste vara den som skall uppfylla vissa föreskrifter som själv gör överträdelsen. Det är näringsidkaren som svarar för brister hänförliga till företaget och dess struktur och organisation (jfr det straffrättsliga företagaransvaret). Omedvetna överträdelser av registreringskravet kan ofta antas vara hänförliga till brister i företagets organisation, vilket näringsidkaren svarar för. Överträdelser av exempelvis personal kan vidare vara sanktionerade eller påbjudna av näringsidkaren. Det är därför motiverat att näringsidkaren får bära ansvaret för nu aktuella överträdelser. En sanktion skulle i sådana fall dessutom kunna utgöra ett incitament att organisera verksamheten på ett sätt som motverkar överträdelser. Regeringen anser därför att en kontrollavgift även vad gäller överträdelser av registrerings- eller kvittokravet går att förena med

ett strikt ansvar. Till detta kommer dels att kontrollavgift inte skall tas ut vid obetydliga överträdelser, dels att näringsidkaren skall befrias från avgiften, helt eller delvis, om det finns särskilda skäl. Att näringsidkaren skall befrias från avgiften om det finns särskilda skäl innebär bl.a. att Skatteverket måste göra en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning av kontrollavgiften. Situationen där en överträdelse har skett bortom näringsidkarens kontroll och som inte beror på företagets bristande struktur eller organisation bör kunna utgöra ett sådant särskilt skäl för befrielse (se vidare under rubriken *Rättssäkerhetsgarantier*).

Subjektiva rekvisit är som ovan nämnts inte en generell förutsättning för kontrollavgifter. Från effektivitetssynpunkt är det angeläget att kontrollavgiften kan tas ut av Skatteverket och att rekvisiten utformas så att ett enkelt förfarande i övrigt är möjligt. Ansvaret för att överträdelser sker bör därför vara strikt utan subjektiva rekvisit i form av krav på uppsåt eller oaktsamhet.

Om överträdelsen är obetydlig bör avgift inte tas ut. Så kan vara fallet t.ex. vid små överträdelser av registreringskravet såsom mindre överskott i kassan eller vid kortare dröjsmål med återkommande teknisk kontroll. En eller enstaka överträdelser av kvittokravet får också anses som en obetydlig överträdelse. Endast regelmässiga överträdelser av kvittokravet bör föranleda kontrollavgift.

Några remissinstanser har ansett att kontrollavgiften bör differentieras på ett annat sätt och *Landsorganisationen LO* och *Länsstyrelsen i Stockholms län* har lämnat förslag på andra sanktionssystem. Avgifterna måste vara kännbara för att de skall avskräcka från överträdelser. Samtidigt måste avgifterna stå i rimlig proportion till de överträdelser det är fråga om. Regeringen delar utredningens bedömning att 10 000 kr är ett väl avvägt belopp. Ytterligare avgift skall tas ut om näringsidkare trots föreläggande inte vidtar rättelse inom skälig tid eller upprepar en överträdelse inom ett år. Den nya avgiften skall då uppgå till 20 000 kronor. För det fall då kontrollavgiften på grund av förhållandena i det enskilda ärendet inte utgör en tillräcklig sanktion bör det finnas möjlighet att förelägga näringsidkaren vid vite att vidta rättelse.

Ett kassaregister kan ha flera terminaler anslutna till ett register eller ha en terminal till varje register. Skillnaderna i detta avseende gör det tveksamt att ta ut en avgift per felaktigt register. De överträdelser som var för sig kan generera en avgift kan förekomma samtidigt på ett och samma kassaregister och det kan uppkomma problem att definiera vad som utgör en eller flera överträdelser. Med hänsyn härtill skall en avgift fastställas per kontrolltillfälle oavsett om en eller flera brister har konstaterats.

Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna

Den europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande skyldigheterna gäller som lag i Sverige. Frågan är om de kontrollavgifter som nu föreslås innefattar en anklagelse om brott i konventionens mening. Artikel 6 i Europakonventionen innehåller bl.a. bestämmelser om rätten till domstolsprövning och en rättssäker process. Enligt punkten 1 skall var och en vid prövningen av hans civila

rättigheter och skyldigheter eller av en anklagelse mot honom för brott vara berättigad till en rättvis och offentlig rättegång inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol som upprättats enligt lag. Av punkt 2 följer att var och en som har blivit anklagad för brott skall betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts.

I punkt 3 anges vissa minimirättigheter som skall garanteras den som blivit anklagad för brott. Han skall utan dröjsmål, på ett språk som han förstår och i detalj, underrättas om innebörden av och grunden för anklagelsen. Han har rätt att få tillräcklig tid och möjlighet att förbereda sitt försvar. Vidare har han rätt att försvara sig personligen eller genom rättegångsbiträde som han själv utsett. Om han saknar tillräckliga medel och rättvisans intresse kräver det har han rätt till rättegångsbiträde utan kostnad. Den anklagade har också rätt att inkalla och förhöra vittnen. Om inte den anklagade förstår eller talar det språk som används i domstolen har han rätt att utan kostnad biträdas av tolk.

Begreppen "brott" och "brottslig gärning" skall ges en självständig och allmängiltig tolkning. Klassificeringen i det nationella rättssystemet har därför ingen avgörande betydelse. Europadomstolen tillämpar i första hand tre kriterier för bedömningen av vad som är ett brott i konventionens mening, nämligen klassificeringen i den nationella rätten, gärningens natur samt påföljdens natur och stränghet (se t.ex. *Engel m.fl. mot Nederländerna*, dom den 8 juni 1976, *Öztürk mot Tyskland*, dom den 21 februari 1984 och *Weber mot Schweiz*, dom den 22 maj 1990). Kriterierna är alternativa vilket innebär att det är tillräckligt att ett kriterium är uppfyllt för att artikel 6 skall vara tillämplig. Det hindrar dock inte en kumulativ tillämpning i de fall en separat analys av varje enskilt kriterium inte ger en klar slutsats.

Det första kriteriet – klassificeringen i den nationella rätten – bildar ofta endast en utgångspunkt för den fortsatta prövningen men kan ensamt leda till att en förseelse bedöms som brott i konventionens mening om förseelsen är klassificerad på det sättet i den nationella rätten. De två övriga kriterierna – gärningens natur samt påföljdens natur och stränghet – är normalt de mest betydelsefulla vid domstolens prövning och leder inte sällan till att förseelser som avkriminaliserats i den nationella rätten ändå kommer att bedömas som brott i den mening som avses i konventionen. Av betydelse för kriteriet gärningens natur är bestämmelsens räckvidd och syfte. Är bestämmelsen generell och riktar sig till alla medborgare och inte endast till en särskild grupp talar det för att fråga är om brottslig gärning. Om syftet med bestämmelsen är avskräckande och bestraffande snarare än att kompensera för skada är handlingen till sin natur straffrättslig. Bedömningen av kriteriet påföljdens natur och stränghet görs i förhållande till den påföljd som riskeras till följd av viss gärning och inte i förhållande till den faktiskt utdömda eller ålagda sanktionen. En frihetsberövande påföljd talar i allmänhet för att gärningen faller in under artikel 6 medan typiska disciplinstraff såsom suspension och varning, talar för att så inte är fallet. Ekonomiska sanktioner kan falla in under artikelns tillämpningsområde.

Vid utformningen av reglerna om kontrollavgift är det ur rättssäkerhetssynpunkt av intresse om påförande av kontrollavgiften skall anses utgöra en anklagelse för brott i den mening som avses i artikel 6 i Europakonventionen. Eftersom begreppen brott och brottslig gärning i

artikeln skall ges en självständig och allmängiltig tolkning innebär den omständigheten att det enligt den svenska rätten inte är fråga om en straffrättslig anklagelse inte att det är uteslutet att artikel 6 är tillämplig. Tvärtom har så ansetts vara fallet beträffande andra sanktionsavgifter. I domarna *Janosevic mot Sverige* och *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* (domar den 23 juli 2002) har Europadomstolen kommit fram till att de svenska bestämmelserna om skattetillägg omfattas av artikel 6 eftersom de är generella och deras syfte både är avskräckande och bestraffande.

Nu aktuell kontrollavgift skiljer sig i vissa avseenden från skattetillägget. Kontrollavgiften är bestämd till beloppet medan skattetillägg kan uppgå till mycket höga belopp utan någon övre beloppsgräns. Vidare kan kontrollavgiften endast tas ut av näringsidkare i kontantbranscherna medan skattetillägget kan tas ut av den mycket vida kretsen skatte- och avgiftsskyldiga.

Regeringen har i propositionen Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m. (prop. 2002/03:106) i fråga om bestämmelserna om tulltillägg som riktar sig till en begränsad krets om ca 20 000 företag dragit slutsatsen att det inte är helt säkert att Europadomstolen skulle bedöma tulltilläggen på samma sätt som skattetilläggen. Regeringen ansåg trots detta att det fanns skäl att se till att reglerna om tulltillägg uppfyller Europakonventionens krav. Som skäl för osäkerheten vid bedömningen hänvisas till Europadomstolens beslut i målet *Inocencio mot Portugal* (beslut den 11 januari 2001). I beslutet ansåg domstolen att det inte var fråga om anklagelse för brott enligt artikel 6 då klaganden ålagts en administrativ avgift på grund av att han utfört arbete på sitt hus utan att först ha fått nödvändigt tillstånd. Domstolen framhöll att kravet på tillstånd utgjorde ett medel att kontrollera användningen av egendom i syfte att åstadkomma en sammanhängande stadsplanering och att straff för underlåtenheten att uppfylla ett sådant krav inte utgjorde en bestraffande åtgärd som var generellt tillämplig på alla medborgare.

Regeringsrätten har i avgörandet RÅ 2004 ref. 17 funnit att påförande av särskild avgift enligt lagen (2000:1087) om anmälningsskyldighet för vissa innehav av finansiella instrument företer sådana karakteristika att artikel 6 är tillämplig på förfarandet. Anmälningsskyldigheten enligt lagen om anmälningsskyldighet för vissa innehav av finansiella instrument avser endast vissa befattningshavare och uppdragstagare i aktiemarknadsbolag och annan person som själv eller tillsammans med vissa närstående innehar aktiepost av viss storlek i sådant bolag. Avgifterna kan dock komma att uppgå till betydande belopp.

Den kontrollavgift som nu föreslås har som syfte att avskräcka och gäller generellt för den som driver näringsverksamhet i viss form. Mot bakgrund av de bedömningar som gjorts i ovan nämnda domar kan det inte helt uteslutas, även med beaktande av beloppsgränsen, att artikel 6 är tillämplig. Regeringen delar därför utredningens bedömning att reglerna bör utformas så att de rättssäkerhetsgarantier som följer av artikel 6 uppfylls.

Det strikta ansvar som föreslås bör för att vara godtagbart med hänsyn till Europakonventionen och de rättssäkerhetskrav som ställs upp i övrigt nyanseras genom att en möjlighet till befrielse från avgiften införs. Befrielse skall därför kunna ske om det finns särskilda skäl. Utredningen har inte föreslagit en möjlighet till *delvis* befrielse av kontrollavgiften. *Svenska Revisorsamfundet* anser att sanktionsavgifter bör kunna sättas ned i verksamheter med låg omsättning eller lönsamhet. Med hänsyn till att regeringen ovan föreslår att kontrollavgift även skall kunna utgå om näringsidkaren överträder kravet på registrering eller kvittokravet anser regeringen att det kan uppstå situationer då en kontrollavgift inte kan anses proportionerlig till överträdelsen. En möjlighet till delvis befrielse bör därför införas.

Bedömningen av om särskilda skäl föreligger skall vara nyanserad och inte alltför restriktiv. Det bör också vara möjligt att överklaga Skatteverkets beslut om kontrollavgift till domstol. Reglerna i taxeringslagen (1990:324), skattebetalningslagen (1997:483), förvaltningslagen (1986:223) och förvaltningsprocesslagen (1971:291, FPL) som allmänt gäller för Skatteverkets handläggning och vid överklagande bör tillämpas när det gäller påförande av kontrollavgift.

För skattetillägg har nyligen införts särskilda regler om anstånd med betalning och när det gäller rätten till muntlig förhandling finns en särskild bestämmelse som gäller vid handläggning av mål om särskild avgift i länsrätt och kammarrätt (17 kap. 2 a § skattebetalningslagen och 6 kap. 24 § taxeringslagen). Med hänsyn till att kontrollavgiften skall uppgå till ett begränsat belopp bör 17 kap. 2 § skattebetalningslagen om anstånd med betalning kunna tillämpas utan att det finns risk för konflikter i förhållande till artikel 6. Något behov av att göra den särskilda bestämmelsen om anstånd som gäller för skattetillägg tillämplig för kontrollavgiften finns därför inte.

Rätten till en offentlig rättegång enligt artikel 6 innefattar enligt Europadomstolens praxis en rätt till muntlig förhandling. Det är dock inte fråga om en absolut skyldighet för domstolen att hålla muntlig förhandling. En sådan kan undvaras om en part avstår från sin rätt eller om en muntlig förhandling på grund av exceptionella omständigheter i målet framstår som onödig. I andra eller tredje instans ställs inte lika strikta krav på att hålla muntlig förhandling. Beroende på omständigheterna i målet kan det godtas att ett yrkande om muntlig förhandling i ett överklagande avslås, trots att förhandling inte hållits i första instans. Europadomstolen har i ett avgörande nyligen uttalat att det i fråga om rätten till muntlig förhandling finns en uppenbar diskrepans mellan 9 § tredje stycket FPL och Europadomstolens praxis (*Miller mot Sverige*, dom den 8 februari 2005). Precis som utredningen påpekat har tillämpningen av bestämmelsen om muntlig förhandling i 9 § FPL ifrågasatts av Europadomstolen. Även om tillämpningen av nämnda bestämmelse har utvecklats ytterligare i praxis finns det enligt regeringens mening inte anledning att avvika från vad som gäller för handläggning i länsrätt i övrigt enligt skattebetalningslagen. Enligt regeringens bedömning bör det därför införas en bestämmelse, som innebär att 6 kap 24 § taxeringslagen endast gäller i länsrätt vad gäller

handläggningen av mål av kontrollavgift enligt lagen om kassaregister m.m.

Vite och kontrollavgift kan i vissa fall komma i fråga för en och samma gärning. Något hinder mot en sådan reglering finns inte (se RÅ 1992 ref. 25 och prop. 2003/04:121 s. 162), jämför bl.a. 23 § marknadsföringslagen (1995:450) och 38 § produktsäkerhetslagen (2004:451). För att undvika att dubbla ekonomiska sanktioner döms ut finns i dessa lagar bestämmelser med innebörden att kontrollavgift inte får åläggas då överträdelsen omfattas av ett vitesförbud eller vitesföreläggande. En motsvarande begränsning skall gälla i nu aktuellt fall.

4.8.2 Vite

Regeringens förslag: Ett föreläggande enligt lagen om kassaregister m.m. får av Skatteverket förenas med vite.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Svenska Revisorsamfundet* avstyrker förslaget. Det är inte påvisat att vite är nödvändigt. I de fall där vitet är tänkt att träffa kan Skatteverket föranstalta om revision. *Konkurrensverket* tillstyrker förslaget. *Sveriges Advokatsamfund* anser att vitesföreläggande endast skall kunna meddelas för att förmå näringsidkare antingen att vidta rättelse när det gäller skyldigheten att uppfylla lagen om certifierade kassaregister eller att lämna de upplysningar och handlingar som är nödvändiga i anslutning till Skatteverkets löpande tillsyn. Samfundet anser däremot inte att något som framkommer vid eller har samband med de särskilda kontrollåtgärderna skall kunna förenas med ett vitesföreläggande.

Skälen för regeringens förslag: Av effektivitetsskäl kommer kontrollavgiften att bestämmas till ett i lag fastställt belopp oberoende av näringsidkarens ekonomiska förhållanden. Det kan därför tänkas uppkomma situationer då en kontrollavgift inte är en tillräcklig sanktion för en överträdelse som konstaterats vid tillsyn. I sådana fall anser regeringen att det är nödvändigt att Skatteverket ges möjlighet att förelägga näringsidkaren vid vite att vidta rättelse. Vitesbeloppet kan i det enskilda fallet anpassas till vad som krävs för att ett föreläggande skall följas. Situationer då behov av att vid vite förelägga en näringsidkare att vidta rättelse kan tänkas finnas är framför allt när en näringsidkare inte fullgör sina skyldigheter enligt lagen att införskaffa ett certifierat kassaregister, att åtgärda brister i ett certifierat kassaregister eller att genomföra återkommande teknisk kontroll.

Även förelägganden som meddelats för att förmå näringsidkaren att medverka i utredningen vid tillsyn eller särskilda kontrollåtgärder skall kunna förenas med vite om det finns anledning att anta att de annars inte följs.

4.9 Närmare om den författningstekniska regleringen

Enligt 8 kap. 3 § regeringsformen (RF) skall föreskrifter om förhållandet mellan enskilda och det allmänna, som gäller åligganden eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden, meddelas genom lag. Sådana föreskrifter är bl.a. föreskrifter om brott och rättsverkan av brott, om skatt till staten samt om rekvisition och annat sådant förfogande. Utan hinder av denna bestämmelse kan regeringen dock efter bemyndigande i lag genom förordning meddela föreskrifter om annat än skatt om föreskrifterna avser t.ex. näringsverksamhet (8 kap. 7 § RF). Om riksdagen bemyndigar regeringen att meddela föreskrifter i ett visst ämne kan riksdagen medge att regeringen överlåter åt förvaltningsmyndighet eller kommun att meddela bestämmelser i ämnet (8 kap. 11 § RF). Regeringen får också meddela föreskrifter om verkställighet av lag och föreskrifter som ej enligt grundlag skall meddelas av riksdagen (8 kap. 13 § RF). Krav på lagform föreligger också vid begränsning av fri- och rättigheter enligt 2 kap. 12 § RF.

Den reglering som föreslås innebär åligganden för enskilda som syftar till att åstadkomma bättre förutsättningar för det allmännas skattekontroll. Några föreskrifter om skatt är det dock inte fråga om. Regleringen får anses tillhöra det primära lagområdet enligt 8 kap. 3 § RF. Det finns därmed utrymme för delegation avseende bestämmelser om näringsverksamhet med stöd av 8 kap. 7 och 11 §§ RF.

Funktionskraven kan alltså framgå av lag, förordning eller av myndighets föreskrift. Regeringen anser att det är lämpligt att vissa grundläggande funktionskrav skall framgå av lag, men att de mer detaljerade kraven bör anges på annat sätt än genom lag. För att de detaljerade kraven bör anges av regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer talar de faktum att syftet med lagstiftningen är att förbättra förutsättningarna för skattekontrollen, att föreskrifter om tekniska krav måste samrådas med berörda myndigheter såsom SWEDAC och att ett samarbete med kassaregisterbranschen krävs vid utarbetning av föreskrifterna. Dessutom ökar förutsättningarna för att funktionskraven på ett smidigt sätt kan anpassas till den tekniska utvecklingen.

4.10 Övriga frågor om kassaregister

4.10.1 Förfarandet

Regeringens förslag: I fråga om kontrollavgifter skall skattebetalningslagens (1997:483) bestämmelser om debitering, betalning, överklagande av och förfarandet för sådana avgifter i övrigt gälla.

Muntlig förhandling skall hållas i länsrätt om näringsidkaren begär det och det inte saknas anledning att anta att avgift kommer att tas ut.

Skatteverkets beslut om tillsyn och särskilda kontrollåtgärder samt föreläggande vid vite skall inte kunna överklagas. För övriga beslut

enligt lagen skall de allmänna bestämmelserna om överklagande i förvaltningslagen (1986:223) tillämpas.

Prövningstillstånd uppställs som krav för prövning i kammarrätt.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm* anför att när en återförsäljare eller leverantör av kassaregister önskar få ett kassaregister certifierat skall denne vända sig till ett organ som är ackrediterat enligt lagen (1992:1119) om teknisk kontroll. För det fall den sökande inte erhåller certifiering, bör detta beslut vara överklagbart. Kammarrätten förutsätter att detta klargörs under den fortsatta beredningen. Vad gäller frågan om föreläggande vid vite skall kunna överklagas behöver argumentationen utvecklas. *Sveriges Advokatsamfund* anser att föreläggande vid vite skall kunna överklagas.

Skälen för regeringens förslag: För att Skatteverket skall kunna administrera kontrollavgiften på ett effektivt sätt bör den hanteras inom ramen för skattekontosystemet. Skattebetalningslagens (1997:483) bestämmelser skall därför, på motsvarande sätt som gäller för kontrollavgift enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., gälla i fråga om debitering och betalning av kontrollavgift. Detsamma bör gälla vid överklagande och förfarandet i övrigt. De bedömningar som kan bli aktuella motiverar dock inte en längre tidsfrist för omprövning och överklagande än två månader. Denna kortare tid för omprövning och överklagande som enligt skattebetalningslagen gäller för bl.a. beslut om anstånd med inbetalning av skatt bör därför tillämpas för samtliga beslut om kontrollavgift.

I och med att förfaranderegler i skattebetalningslagen blir tillämpliga kommer beslut om kontrollavgifter att gälla omedelbart. Anståndsreglerna och reglerna om ställande av säkerhet i 17 kap. 2 och 3 §§ skattebetalningslagen kommer också att bli tillämpliga på kontrollavgifterna.

Muntlig förhandling skall hållas vid handläggningen i länsrätt om näringsidkaren begär det och det inte finns anledning anta att avgift inte kommer att tas ut (se vidare i avsnitt 4.8.1).

Vissa beslut enligt den nya lagen om kassaregister m.m. är av sådan karaktär att de inte bör kunna överklagas. Detta gäller beslut om tillsyn och särskilda kontrollåtgärder samt föreläggande vid vite. Några remissinstanser har ifrågasatt om inte föreläggande vid vite bör kunna överklagas. Ett vitesföreläggande är enligt grundläggande förvaltningsrättsliga principer överklagbart, såvida inte annorlunda är föreskrivet i författning (se bl.a. Ragnemalm, *Förvaltningsbesluts överklagbarhet*, 1970, s. 387 f.). När det gäller frågan om utdömande av vite har i lagförslaget tagits in en bestämmelse som bl.a. innebär *dels* att frågan om utdömande av vite i första instans prövas av den länsrätt som är behörig att pröva mål enligt skattebetalningslagen, *dels* att domstolen vid denna prövning också får pröva vitets lämplighet. Att den som förpliktats att utge vite får överklaga rättens beslut behöver inte anges i den särskilda lagen eftersom det följer av 33 § förvaltningsprocesslagen (1971:291). Föreläggande vid vite enligt taxeringslagen (1990:324) och skattebetalningslagen kan inte överklagas. Regeringen bedömer att det

saknas skäl att frånga den ordningen beträffande nu aktuellt lagstiftningsärende.

Skatteverkets beslut att inte medge undantag från skyldigheter enligt lagen bör däremot få överklagas. Sådana beslut saknar helt samband med de frågor som behandlas i skattebetalningslagen. Reglerna i skattebetalningslagen om överklagande och omprövning är inte heller anpassade till beslut av det slaget. En överklagandetid på tre veckor enligt vad som normalt gäller för förvaltningsbeslut enligt 23 § förvaltningslagen är däremot lämplig beträffande nu nämnda beslut. Detsamma gäller övriga förfaranderegler i förvaltningslagen (1986:223) och förvaltningsprocesslagen. Dessa bestämmelser skall tillämpas för beslut om undantag. Följden blir att olika förfarandebestämmelser kommer att tillämpas beroende på om det är fråga om ett beslut om kontrollavgift eller ett annat beslut enligt lagen. För att undvika att skilda forumregler tillämpas avseende olika beslut enligt lagen bör det dock särskilt föreskrivas att forumreglerna i 22 kap. 1 a–1 c §§ skattebetalningslagen skall tillämpas.

Vid överklagande till kammarrätt föreslås ett krav på prövningstillstånd.

Kammarrätten i Stockholm har anfört att när en sökande inte erhåller certifiering bör detta beslut vara överklagbart. Ett beslut som fattats av ett ackrediterat certifieringsorgan är inte myndighetsutövning och kan inte överklagas till förvaltningsdomstol. Om en tillverkare nekats certifiering av ett certifieringsorgan kan dock tillverkaren klaga direkt till certifieringsorganet. Omprövning och rättelse sker genom särskilt fastlagda klagomålsrutiner hos certifieringsorganet. Klagomål på kontrollorganet kan även inges till SWEDAC, som har en egen fastställd ordning för klagomålshantering. Klagomålshanteringen finns inbyggd som ordning i det öppna systemet, med tvingande krav i de standarder som ackrediteringsorganet respektive certifieringsorganet är skyldiga att uppfylla. Beslut fattade av SWEDAC kan överklagas till förvaltningsdomstol.

4.10.2 Sekretess

Regeringens förslag: Sekretess enligt 9 kap. 1 § sekretesslagen (1980:100) skall gälla i ärende enligt lagen om kassaregister m.m., med undantag av beslut om kontrollavgift och beslut om undantag från kraven på kassaregister i enskilda fall.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna har inte haft några erinringar mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Det finns ett behov av att kunna registrera uppgifter i de ärenden som kommer att handläggas med stöd av den föreslagna lagen. Regeringen avser att ändra i 2 § förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet så att det klart framgår att uppgifter som behövs vid handläggningen av ett ärende enligt den föreslagna lagen skall få behandlas i databasen. För dessa uppgifter kommer sekretess att gälla enligt 9 kap. 1 § sekretesslagen (1980:100). Det är lämpligt att de

uppgifter som inte förs in i beskattningsdatabasen omfattas av samma sekretesskydd. Regeringen anser därför att motsvarande sekretess skall gälla även för uppgifter i ärende enligt lagen om kassaregister m.m. som inte tillförs beskattningsdatabasen. Sekretessen bör dock inte gälla beslut om kontrollavgift eller beslut att medge undantag i enskilda fall. Sådana beslut bör alltså vara offentliga. Övriga beslut som fattas med stöd av lagen, t.ex. beslut om särskilda kontrollåtgärder och tillsyn, bör dock på samma sätt som ett beslut om taxeringsrevision omfattas av sekretessen.

I 16 kap. 1 § sekretesslagen anges i vilka fall en tystnadsplikt har företräde framför meddelarfriheten, dvs. rätten enligt 1 kap. 1 § tredje stycket tryckfrihetsordningen och 1 kap. 2 § yttrandefrihetsgrundlagen att lämna uppgift i vilket ämne som helst för publicering i de medier som de båda grundlagarna omfattar. Enligt punkten 3 i 16 kap. 1 § sekretesslagen har den tystnadsplikt som framgår av 9 kap. 1–4 §§ sekretesslagen företräde framför meddelarfriheten. Regeringen anser att motsvarande ordning skall gälla i ärende enligt lagen om kassaregister m.m.

4.10.3 Anmälan till EG-kommissionen

Regeringens bedömning: Förslaget med lag om kassaregister m.m. skall anmälas till EG-kommissionen för godkännande.

Utredningens bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Kommerskollegium* välkomnar att principen om ömsesidigt erkännande tas i beaktande. Övriga remissinstanser har inte erinrat sig över utredningens bedömning.

Skälen för regeringens bedömning. De tekniska krav och den provning av kassaregister som föreslås kan enligt EG-domstolens praxis vara att betrakta som åtgärder med motsvarande verkan som kvantitativa importrestriktioner enligt artikel 28 i EG-fördraget. Åtgärderna är dock nödvändiga för att uppnå en effektiv skattekontroll. Reglerna skall tillämpas utan åtskillnad på inhemska varor och varor från en annan medlemsstat. Med hänsyn härtill och då det inte finns några harmoniserade regler om kassaregister bedömer regeringen att regler om certifierade kassaregister kan införas i Sverige. Den omständigheten att ett antal länder inom EU har regleringar av liknande slag talar också för denna slutsats.

Sedan 1983 finns inom EU ett informationssystem som syftar till att motverka handelshinder orsakade av tekniska föreskrifter. Bestämmelserna finns nu i Europaparlamentets och rådets direktiv 98/34/EG av den 22 juni 1998 om ett informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter och beträffande föreskrifter för informationssamhällets tjänster (ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 98/48/EG).

Direktivet är i Sverige implementerat genom bl.a. förordningen (1994:2029) om tekniska regler. Denna förordning ansluter även till förpliktelser som Sverige har enligt Världshandelsorganisationens (WTO) avtal om tekniska handelshinder. I förordningen finns föreskrifter som statliga myndigheter under regeringen skall iaktta när det gäller tekniska regler. Enligt förordningen skall myndigheterna se till att en teknisk regel utformas så att den inte hindrar handeln med andra länder

mer än vad som behövs för att tillgodose syftet med regeln och säkerställer att sådana varor eller informationssamhällets tjänster som uppfyller likvärdiga krav enligt regler som gäller i något annat land inom EES inte hindras tillträde till den svenska marknaden.

Eftersom kraven på kassaregister kommer att innefatta rättsligt tvingande tekniska specifikationer måste anmälningsförfarande enligt Europaparlamentets och rådets direktiv om ett informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter och beträffande föreskrifter för informationssamhällets tjänster iakttas. I lagförslaget anges att kassaregister på ett tillförlitligt sätt skall visa bl.a. alla registreringar som har gjorts och att det skall vara certifierat. Som förslaget är utformat krävs inga ytterligare åtgärder för att lagbestämmelsen skall få rättsverkningar. Anmälan till kommissionen skall därför ske redan avseende lagförslaget (jfr EG-domstolens dom den 30 april 1996 i mål C-194/94, CIA Security International SA).

4.11 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Lagen om kassaregister m.m. skall träda i kraft den 1 januari 2007 i fråga om 1–8, 33–36 §§ och i övrigt den 1 juli 2009.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Sveriges provnings- och forskningsinstitut (SP)* anför att det föreslagna datumet för ikraftträdande kräver att arbete med föreskrifter och provningsmetoder påbörjas skyndsamt. Leverantörer av kassaregister behöver känna till kraven i god tid för att ha möjlighet att erbjuda rätt produkt. Därefter behövs viss tid för typkontroll och certifiering. De näringsidkare som berörs av lagen behöver möjlighet att se över sin utrustning och eventuellt komplettera innan lagen träder i kraft. *SWEDAC* bedömer tidpunkten som realistisk och att det bör vara möjligt att få till stånd ett fungerande kontrollsystem till denna tidpunkt. Ikraftträdandet måste dock föregås av omfattande informationsinsatser. *Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare, SHR*, delar utredningens uppfattning att det är angeläget att den nya lagen om kassaregister m.m. träder i kraft så snart som möjligt. Med hänsyn till de effekter lagen kommer att få för näringsidkarna i kontantbranscherna är det av högsta vikt att den tidsrymd som ges till dess att lagen skall börja tillämpas medger de förändringar av befintliga kassaregister som krävs. Med hänsyn till att även kassaregisterbranschen, det vill säga producenterna och leverantörerna av kassaregistren, berörs är det svårt att med ledning av innehållet i utredningen eller på annat sätt bedöma hur lång tid som krävs för denna omställning. *Svenska Revisorsamfundet* delar utredningens uppfattning att lagstiftningen bör träda i kraft så snart som möjligt och att nyanskaffade kassaregister bör omfattas så snart det är tekniskt möjligt. När det gäller byte av befintliga register måste dock ytterligare överväganden göras. I många fall är kassaregistren avskrivna i företagen och det finns därför mot denna bakgrund ingen anledning att skjuta på ikraftträdandet för denna grupp. Samtidigt måste det beaktas att det rör sig om ett stort antal företag som på relativt kort tid skall byta

register och därför är i behov av bistånd med installationer m.m. Det kan därför bli kapacitetsproblem i samband med övergången vilket talar för en längre övergångstid.

Skälen för regeringens förslag: Det är angeläget att den nya lagen om kassaregister m.m. träder i kraft så snart som möjligt. Den 1 januari 2007 är den tidigaste tidpunkt då lagen kan träda i kraft.

Innan lagen kan börja tillämpas krävs att Skatteverket utformar föreskrifter och anmäler dessa till EG-kommissionen. Den nya lagen kommer att få betydande effekter för kassaregisterbranschen och för näringsidkarna i kontantbranscherna. Kassaregisterbranschen behöver tid för anpassning av produkter och certifiering. Näringsidkarna i kontantbranscherna behöver skälig tid för den omställning som byte till certifierade kassaregister innebär. Regeringen anser därför att de bestämmelser som reglerar näringsidkarens skyldigheter, Skatteverkets tillsyn och skattekontroll samt möjligheterna till att ta ut kontrollavgift skall träda i kraft först den 1 juli 2009.. Eventuella behov av undantag i ett inledande skede får hanteras inom ramen för lagens bestämmelse om undantag i enskilda fall och de föreskrifter om undantag som kan föreskrivas med stöd av bemyndigande i lagen.

Lagändringarna i skattebetalningslagen (1997:483), sekretesslagen (1980:100) och bokföringslagen (1999:1078) bör träda i kraft den 1 januari 2007. Bestämmelsen om kassaregister i 8 kap. 5 a § alkohollagen (1994:1738) bör upphöra att gälla vid utgången av juni månad år 2009 när kravet på certifierat kassaregister träder i kraft.

5 Straffprocessuella tvångsmedel

5.1 Bakgrund

I allmänhet avses med straffprocessuella tvångsmedel sådana tvångsmedel som förekommer i brottmålsprocessen. Bestämmelser om straffprocessuella tvångsmedel i brottsutredningar finns huvudsakligen i rättegångsbalken (RB). I förundersökningar om misstänkt skattebrottslighet är det främst de straffprocessuella tvångsmedlen beslag, husrannsakan, gripande, anhållande och häktning som är aktuella.

Tvångsmedel förekommer även utanför brottmålsprocessen. Skatteverket får t.ex. med stöd av bestämmelser i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet (tvångsåtgärdslagen) använda vissa tvångsmedel i revisionsärenden. Andra författningar som innehåller tvångsmedel är bl.a. tryckfrihetsförordningen, utskökningsbalken, vapenlagen (1996:67), jaktlagen (1987:259), lagen (1980:424) om åtgärder mot förorening från fartyg och lagen (1982:395) om Kustbevakningens medverkan vid polisiär övervakning.

Bestämmelserna i polislagen (1984:387) ger polisen en särställning när det gäller att genomföra tjänsteåtgärder som kan komma att innefatta våld i vissa fall.

I 29 § polislagen finns regler som, under särskilda förutsättningar, ger en polisman rätt att bruka våld också till vissa andra befattningshavare än polismän. Det gäller bl.a. personer som med lagstöd skall verkställa ett frihetsberövande samt den som i myndighetsutövning har befogenhet att verkställa vissa tvångsåtgärder såsom husrannsakan, beslag och kroppsvisitation. Som tidigare nämnts finns det även i annan lagstiftning än rättegångsbalken bestämmelser om tvångsmedel. Som exempel kan nämnas lagen (2000:1225) om straff för smuggling enligt vilken Tullverket inom sitt verksamhetsområde får verkställa och i vissa fall även besluta om straffprocessuella tvångsmedel. Även tjänstemän vid Kustbevakningen har i vissa fall givits sådana befogenheter att verkställa och besluta om straffprocessuella tvångsmedel.

Tjänstemän vid Skatteverket får inte verkställa beslut om tvångsmedel. Detta framgår av 2 § tredje stycket lagen om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar. Det finns dock ett visst utrymme för utredarna vid skattebrottsenheterna att medverka vid verkställigheten av t.ex. en husrannsakan. I de situationer där det krävs tvångsmedel i skattebrottsenheternas förundersökningar är det åklagaren som fattar beslut om tvångsmedel och polisen som verkställer beslutet. I samband med husrannsakan kan polisen dock beslagta egendom utan föregående beslut av åklagaren. Detsamma gäller om det finns fara i dröjsmål.

5.2 Bör skattebrottsutredare ges möjlighet att verkställa beslut om straffprocessuella tvångsmedel?

5.2.1 Allmänna utgångspunkter

<p>Regeringens förslag: I syfte att tillvarata skattebrottsenheternas kompetens i en brottsutredning bör vissa begränsade möjligheter finnas för Skatteverket att verkställa straffprocessuella tvångsmedel.</p>

Utredningens förslag: Utredare vid skattebrottsenheterna ges befogenheter att i vissa fall verkställa husrannsakan och beslag alternativt delta mer aktivt i verkställigheten av sådana tvångsåtgärder.

Remissinstanserna: Ett stort antal remissinstanser har inte närmare kommenterat frågan. Ett antal remissinstanser tillstyrker förslagen. Till dessa hör *Länsrätten i Jämtlands län*, *Statskontoret*, *Skatteverket* och *Hjo kommun*. *Brottsförebyggande rådet* och *Tullverket* har inget att erinra mot förslagen. *Hovrätten för Västra Sverige*, *Huddinge tingsrätt*, *Malmö tingsrätt*, *Sveriges Advokatsamfund*, *Svenskt Näringsliv* och *Svenska Revisorsamfundet* avstyrker förslagen. *Justitiekanslern* anför att man av rättssäkerhetsskäl bör vara mycket försiktig att överlåta rätten att verkställa tvångsmedel till andra yrkeskategorier än polisen. Utredningens förslag om verkställande av beslag och husrannsakan i de fall våld inte behöver användas står inte i någon påtaglig konflikt med något motstående rättssäkerhetsintresse. Man måste ha en restriktiv utgångspunkt och tvångsmedlen skall tillämpas endast när det står klart att våld inte behöver användas. JK har inte heller något att erinra mot att

skattebrottsutredare får medverka vid en husrannsakan i andra fall. *Åklagarmyndigheten* ställer sig inte avvisande till förslagen och konstaterar att erfarenheterna från skattebrottsenheternas verksamhet hittills är mycket goda. Tillämpningen av tvångsmedel ställer dock särskilda kunskapskrav. Hanteringen av tvångsmedel ingår som en central del av polis- och åklagarväsendets verksamhet och utbildning. Tillämpningen är underkastad noggrann kontroll och tillsyn. Eftersom denna kompetens inte finns inom skattebrottsenheterna förutsätter förslagen gedigna utbildningsinsatser för skattebrottsenheternas personal. *Ekobrottsmyndigheten* motsätter sig förslagen som innebär att utredare vid skattebrottsenheterna skall få rätt att verkställa beslut om tvångsmedel på egen hand och anför bl.a. att användningen av tvångsmedel i förundersökningar är en av samhällets mest ingripande åtgärder och det skall vara tydligt för en enskild under vilka förutsättningar sådana tvångsåtgärder får vidtas. Regelverket kring tvångsmedel vid brott är mycket noggrant och inom polis- och åklagarväsendet finns stor erfarenhet av hanteringen. Det finns en systematisk intern kontroll och tillsyn sker fortlöpande i syfte att kontrollera att tillämpningen av reglerna sker på ett rättssäkert sätt. Därutöver finns regler om att domstolar och offentliga ombud utövar kontroll över användningen och att det finns en parlamentarisk insyn. Att lägga över så ingripande befogenheter som det nu är frågan om på en myndighet utanför rättsväsendet och som saknar en självständig brottsbekämpande roll är förenat med starka betänkligheter.

Skälen för regeringens förslag Tvångsmedlen utgör en viktig del av förundersökningsförfarandet. Med hjälp av tvångsmedel kan de brottsutredande myndigheterna bereda sig tillgång till information, säkra bevis eller säkerställa verkställighet av en kommande dom. De flesta tvångsmedel innebär samtidigt ett allvarligt ingrepp i den enskildes rättssfär och i de grundläggande fri- och rättigheter som alla är tillförsäkrade genom bestämmelser i regeringsformen och i den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen). Det är därför av rättssäkerhetsskäl viktigt att befattningshavare som fattar beslut om och verkställer dessa tvångsmedel uppfyller de krav som måste ställas när det gäller kunskap och erfarenhet. Effektiva tvångsåtgärder förutsätter såväl planering som ett professionellt genomförande.

Frågan om skattebrottsenheternas personal borde ges befogenheter att använda straffprocessuella tvångsmedel har varit föremål för diskussion tidigare. Ekobrottsberedningen ansåg t.ex. att det fanns goda möjligheter att ta till vara skattemyndigheternas kompetens när det gäller husrannsakan och beslag (Ds 1997:23 s. 206 f.). Skälen för detta var att det i praktiken redan då var skattemyndighetens sakkunnige som avgjorde vad som skulle tas i beslag i samband med husrannsakingar vid förundersökningar om skattebrott varför man föreslog att skattemyndigheterna skulle få verkställa beslut om husrannsakan och beslag samt beslut att spärra av lokaler och liknande för att säkerställa utredning om brott. Vid fara i dröjsmål skulle skattemyndigheterna få ta egendom i beslag eller vidta åtgärd enligt 27 kap. 15 § RB utan föregående beslut av åklagaren eller rätten. Husrannsakan föreslogs dock

inte få genomföras av skattemyndighetens personal ensam om det fanns skäl att anta att man skulle komma att mötas av våld vid förrättningen. I dessa fall ansågs det vara lämpligare att åklagare uppdrog åt polis att genomföra husrannsakan i samarbete med skattemyndigheten.

Regeringen fann då att det i och för sig kunde finnas skäl att ge skattebrottsenheterna vissa befogenheter i samband med tvångsmedelsanvändning. Regeringen pekade på att skatterevisorer i vissa fall biträdde polisen vid husrannsakingar och att tvångsmedelsanvändning inte var okänt för skatteförvaltningen eftersom man inom skatteförvaltningen verkställde beslut om tvångsåtgärder enligt tvångsåtgärdslagen men valde att inte lämna några befogenheter till skatteförvaltningen att använda straffprocessuella tvångsmedel. I samband med denna behandling konstaterades dock att det kunde finnas skäl att på nytt ta upp frågan i samband med en utvärdering av reformen. (prop. 1997/98:10 s. 50).

Skattebrottsenheterna vid Skatteverket har nu varit verksamma sedan 1998. Under denna tid har skattebrottsenheterna utvecklat arbetsformer och rutiner och utredarna har inhämtat kunskaper och vunnit erfarenheter som kommit att bli en viktig del i bekämpningen av ekonomisk brottslighet. En utgångspunkt för Skatteverkets medverkan i brottsutredningar är att vara ett komplement till övriga brottsutredande myndigheter och tillföra kompetens vid utredning av brottslighet som många gånger innefattar svår skatterättslig materia. Som 2004 års skattekontrollutredning anfört uppkommer det i dessa sammanhang en hel del situationer där rättsläget kring skattebrottsutredarnas befogenheter vid användningen av vissa straffprocessuella tvångsåtgärder inte är helt klarlagt. Med tanke på den tid som förflutit sedan skattebrottsenheterna inrättades är det nu lämpligt att ånyo se över vilka åtgärder som eventuellt kan vidtas i syfte att skapa en ännu mer effektiv bekämpning av ekonomisk brottslighet och om, och i så fall i vilken uträkning, tjänstemän vid skattebrottsenheterna skall kunna vidta åtgärder i form av straffprocessuella tvångsåtgärder. En viktig utgångspunkt vid denna bedömning är att skattebrottsenheterna inte skall bygga upp en polisiär kompetens. Det kan alltså inte bli aktuellt att tilldela skattebrottsenheternas utredare befogenheter som innefattar våldsanvändning.

Som flera remissinstanser pekat på är frågan om vilka befogenheter som tillkommer en skattebrottsutredare i samband med användning av straffprocessuella tvångsmedel i en brottsutredning en komplicerad fråga att ta ställning till. Med tanke på att användningen av tvångsmedel i förundersökningar är en av samhällets mest ingripande åtgärder måste en första förutsättning för att alls överväga lämpligheten i att ge skattebrottsenheternas befogenheter i dessa avseenden, vara att det föreligger ett klart behov och att en sådan ordning är förenlig med de rättssäkerhetsgarantier som skall kringgärda användningen av dessa.

De straffprocessuella tvångsmedel som främst är aktuella vid de brottsutredningar skattebrottsenheterna medverkar i är husrannsakan och beslag. Enligt utredningen har Skatteverket uppskattat att husrannsakan och beslag behövs i ca 20 procent av de förundersökningar som får handläggas vid skattebrottsenheterna. De frågeställningar som

uppkommer vid tillämpningen av dessa skiljer sig mycket åt, varför varje typ av åtgärd måste bedömas var för sig.

5.2.2 Beslag

Regeringens förslag: Skattebrottsenheterna skall få verkställa beslag i vissa fall då våld mot person inte behöver användas.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens förslag förutom att utredningen också föreslagit att tjänsteman vid skattebrottsenheterna som verkställer husrannsakan eller medverkar vid husrannsakan som verkställs av polis skall få ta egendom i beslag utan föregående beslut av åklagaren eller rätten.

Remissinstanserna: *Malmö tingsrätt* pekar på att behovet av befogenheterna har ifrågasatts av en av utredningens egna experter. *Sveriges Advokatsamfund* anser att tjänsteman vid skattebrottsenheten inte skall få rätt att ta egendom i beslag utan föregående beslut av åklagare eller domstol. *Svenskt Näringsliv* anför att effektivitetsvinsterna med förslagen inte är särskilt stora. Däremot finns det risk för att allmänhetens tilltro till rättsväsendet minskar. I det polisiära arbetet ställs stora krav på objektivitet, vilket är lättare för polis och åklagare som inte har partsställning än för tjänstemän där den egna myndigheten redan intagit ställning som motpart i den materiella skattefrågan.

Skälen för regeringens förslag: Enligt huvudregeln i 27 kap. 1 § RB får föremål tas i beslag, om de skäligen kan antas vara av betydelse för en utredning om brott eller ha avhånts någon genom brott eller vara förverkat på grund av brott. Vad som sägs om föremål gäller i princip även skriftliga handlingar, men i 27 kap. 2 och 3 §§ RB finns specialregler om beslag av brev, telegram och andra försändelser.

Ett beslag avser normalt ett föremål som påträffas i samband med att en annan tvångsåtgärd vidtas. Det kan t.ex. vara fråga om ett gripande, anhållande eller en husrannsakan. Den som med laga rätt genomför den åtgärden har också rätt att ta föremål i beslag. I annat fall skall beslutet fattas av undersökningsledaren eller åklagaren och, vid fara i dröjsmål, av en polisman, jfr 27 kap. 4 § RB. Beslut om beslag kan även under vissa förutsättningar meddelas av domstol enligt bestämmelserna i 27 kap. 5 § RB. Ett föremål som har tagits i beslag skall enligt 27 kap. 10 § RB tas i förvar av den som verkställt beslaget. Det uppställs krav på noggrann vård och tillsyn och för att säkerställa detta har polisen utarbetat beslagsrutiner som bl.a. innebär att alla beslag förs in i ett särskilt diarium, beslagsloggaren. I beslagsloggaren skall antecknas alla åtgärder som vidtas med beslaget. Av reglerna i RB framgår vidare att alla beslag skall protokollföras och av protokollet skall framgå dels ändamålet med beslaget, dels vad som förekommit vid beslagsförrättningen. Detta innebär bl.a. att det skall framgå från vem föremålet har tagits i beslag av och vilka som varit närvarande. Eftersom protokollet skall spegla verkställigheten av beslut om beslag, upprättas protokollet normalt av den polisman som biträder åklagaren i förundersökningen. Om åklagaren själv både beslutar om och verkställer ett beslag är det

denne som skall upprätta eller låta upprätta protokoll över åtgärden. Den som har upprättat protokollet ansvarar för det sakliga innehållet, t.ex. uppgifter om vilket brott som legat till grund för beslutet och vad som förekom vid verkställigheten.

En utredare vid skattebrottsenheten kan enligt gällande rätt ta emot handlingar som skall beslagtas i vissa fall. Utredaren kan t.ex. ta emot handlingar som en misstänkt lämnar in frivilligt vid ett förhör. Utredaren kvitterar i dessa fall handlingen och underrättar åklagaren som beslutar om handlingen skall tas i beslag eller inte. Om åklagaren beslutar om beslag skall protokoll upprättas av åklagare eller polisman med anteckning om att handlingen förvaras hos skattebrottsenheten. Det är naturligtvis möjligt för utredare vid skattebrottsenheten att ta emot handlingar som inte behöver beslagtas. Det är även tillåtet för dem att kopiera en handling om det inte finns krav på att den skall beslagtas.

Vilket behov föreligger av att utvidga möjligheterna att genomföra beslag till ytterligare tjänstemän?

I utredningen anges ett antal situationer där fråga uppkommit om tjänstemän vid skattebrottsenheterna skall kunna genomföra ett beslag. Det har t.ex. i samband med förhör med såväl misstänkta som vittnen förekommit att material lämnats till utredaren. En misstänkt kan också i ett senare skede skicka in handlingar eller överlämna handlingar personligen till brottsutredaren. I samband med förhör med vittnen, t.ex. kunder, är det vanligt att utredaren tar emot handlingar såsom fakturor, avtal, tidsedlar m.m. Ytterligare en situation som kan uppkomma är när handlingar ges in i samband med revisioner, eller i samband med besök hos konkursförvaltare, bokförare eller revisor eller när förhörspersoner skickar in handlingar per brev till brottsutredaren. Ofta har beslut om beslag fattats efter det att revisorn meddelat att han vill lämna över information till brottsutredaren. I samband med förhör med bokförare, revisor eller konkursförvaltare kan det komma fram att det på platsen finns ytterligare bokföringsmaterial eller handlingar som bör tillföras förundersökningen. Fråga om beslag uppkommer också när den misstänkte själv vill lämna över information till utredaren, men önskar att utredaren kommer och hämtar materialet på kontoret eller i hemmet. Ibland förekommer det också att handlingar m.m. som finns hos kunder eller leverantörer kan behöva beslagtas i fall där parterna är överens och där verkställigheten kan ske utan beslut om husrannsakan.

Verkställande av beslut om beslag i vissa fall

Det finns situationer där man kan se en tydlig effektivitetsvinst med att ge utredarna vid skattebrottsenheterna rätt att verkställa beslut om beslag och där det inte heller kan finnas någon risk för utredarnas säkerhet. Ett sådant exempel är den situationen att en misstänkt person vid ett förhör frivilligt lämnar över handlingar till utredaren. Om åklagaren efter att ha kontaktats av utredaren beslutar att handlingarna skall tas i beslag borde åklagaren också kunna uppdra åt denne att verkställa detta i stället för att vända sig till polisen. Ett annat exempel är den situationen att handlingar

som skall tas i beslag redan finns tillgängliga efter att ha överlämnats från i första hand Skatteverkets fiskala del eller konkursförvaltare. Det är alltså fråga om situationer där den egendom som är föremål för beslaget redan finns tillgänglig för skattebrottsenheten och det alltså inte finns någon risk för att mötas av våld. Inte heller kan det bli aktuellt att utöva tvång för att kunna verkställa beslaget. Regeringen instämmer i utredningens förslag att åklagaren i dessa situationer bör kunna uppdra åt tjänstemän vid skattebrottsenheterna att verkställa ett beslut om beslag.

De situationer som bör kunna bli aktuella för tjänstemän vid skattebrottsenheterna är speciella så till vida att verkställigheten i regel sker samtidigt som åklagaren fattar beslut om beslag eftersom handlingen redan finns tillgänglig. Detta innebär att ansvarigheten för att beslagsprotokoll upprättas och att alla andra rättssäkerhetskrav som är förenade med ett beslag iakttas. Av central vikt är här naturligtvis att den beslagtagna egendomen (oftast handlingen) vårdas på föreskrivet sätt. Om det skulle bli aktuellt att beslagta även annan egendom än handlingar bör naturligtvis samma regler om vårdplikt som i dag gäller vid beslag, bli aktuella.

Beslag utan föregående beslut av åklagaren

2004 års skattekontrollutredning föreslår att tjänstemän vid skattebrottsenheterna skall ges möjlighet att beslagta handlingar i samband med att man verkställer beslut om husrannsakan alternativt medverkar vid husrannsakan.

Vid verkställighet av beslut om husrannsakan har en polis rätt att ta egendom i beslag utan föregående beslut av åklagaren eller rätten. När det gäller frågan om utredare vid skattebrottsenheten skall ges samma möjlighet kan visserligen konstateras att utredaren ofta är väl insatt i vilka handlingar som kan vara av värde för utredningen och därför bör beslagtas, men något egentligt behov av att självständigt verkställa beslut om beslag torde saknas eftersom en utredare vid skattebrottsenheterna inte självständigt får verkställa beslut om husrannsakan. Det saknas därför anledning att fråga om den ordning som normalt sett gäller, dvs. att beslagen utförs av polisen.

En polisman har under vissa förutsättningar rätt att ta egendom i beslag utan föregående beslut av åklagaren. Detta får ske om det föreligger fara i dröjsmål. Avgörande för bedömningen om sådan fara i dröjsmål föreligger eller inte är inte främst om polismannen har tekniska möjligheter att ta kontakt med åklagaren eller förundersökningsledaren, utan om det finns tid att ge den som skall fatta beslut ett tillräckligt underlag för beslutet. Finns det inte tid för polismannen att redogöra för ärendet så grundligt att åklagaren eller förundersökningsledaren kan sätta sig in i det utan att ändamålet med åtgärden går förlorat, har det bl.a. ansetts föreligga fara i dröjsmål oavsett om det finns tekniska möjligheter att ta kontakt med den som är behörig att annars besluta i tvångsmedelsfrågan. Det är alltså inte kontaktmöjligheten som bör vara avgörande, utan möjligheten att förse en överordnad beslutsfattare med tillräckligt underlag, jfr Polisrättsutredningens betänkande Tvångsmedel enligt 27 och 28 kap. RB samt polislagen, SOU 1995:47 s. 173.

Skattekontrollutredningen ansåg att den situation där det sannolikt är vanligast förekommande med beslag av handlingar utan föregående beslut av åklagaren är i samband med husrannsakan. I de ärenden som handläggs vid skattebrottsenheterna har situationen beskrivits vara sådan att det sällan uppkommer en situation där det är så brådskande att åklagarens beslut om beslag inte kan inväntas. Den situation som kan tänkas uppstå är i samband med förhör och den misstänkte tar tillbaka en handling, som han tidigare lämnat över frivilligt. Som utredningen konstaterat föreligger dock risk för våld och regeringen instämmer i utredningens slutsats att det därför inte framstår som lämpligt att utredaren vid skattebrottsenheten beslutar om beslag.

5.2.3 Husrannsakan

Regeringens förslag: Tjänstemän vid skattebrottsenheterna skall efter beslut av åklagare få medverka vid en husrannsakan som verkställs av polis. Tjänstemännen skall vid sådan medverkan få genomöka de utrymmen som är föremål för husrannsakan.

Utredningens förslag: Utredningen föreslår utöver regeringens förslag att tjänstemän vid skattebrottsenheterna skall få verkställa beslut om husrannsakan i sådana fall där våld mot person inte kan bli aktuellt.

Remissinstanserna: *Sveriges Advokatsamfund* avstyrker förslaget. *Ekobrottsmyndigheten* motsätter sig förslagen och betonar bl.a. att förslagen innebär en uppluckring av de principer som gäller för användning av tvångsmedel. *Hovrätten för Västra Sverige* och *Huddinge tingsrätt* avstyrker förslagen om rätt för skattebrottsenheterna att delta mer aktivt vid husrannsakan som verkställs av polis. *Justitiekanslern* anför att den föreslagna möjligheten för skattebrottsenheten att verkställa husrannsakan eller beslag i de fall våld inte behöver användas inte står i någon påtaglig konflikt med något motstående rättssäkerhetsintresse. Tillämpningen måste ha en restriktiv utgångspunkt och tvångsmedlen bör användas endast när det står klart att våld inte behöver användas. Justitiekanslern har inte heller någon erinran mot att tjänstemän från skattebrottsenheten skall få medverka och således inte bara närvara vid en husrannsakan i andra fall. Det är klart ändamålsenligt att den person som utreder ett skattebrott också har möjlighet att själv söka igenom ett utrymme efter handlingar i stället för att ge polisen anvisningar. *Riksdagens ombudsmän, JO*, har inget att erinra mot förslaget att låta åklagare uppdra åt skattebrottsutredare att medverka vid husrannsakingar som genomförs av polis. JO motsätter sig inte heller förslaget att skattebrottsutredare i vissa fall skall kunna verkställa husrannsakan på egen hand men att den avgränsning som ligger i att våld mot person inte skall behöva användas framstår som alltför vid. *Malmö tingsrätt* anför bl.a. att det i första hand kommer att vara en uppgift för åklagaren att avgöra om husrannsakan kan genomföras utan att våld mot person behöver användas. Tingsrätten befarar att denna nya uppgift kan leda till tillämplighetsvårigheter för åklagarna och ställer sig dessutom tveksam till om förslaget kommer att medföra några påtagliga effektivitetsvinster. Vad gäller medverkan vid husrannsakan som

verkställs av polis innebär förslaget ett förtydligande av dagens reglering på området och resulterar i en tydlig effektivitetsvinst. *Rikspolisstyrelsen* pekar på att en husrannsakan i förväg kan te sig enkel och okomplicerad men att det i det enskilda fallet oväntat kan komma att krävas viss våldsanvändning. *Skatteverket* tillstyrker förslagen och anför att det generellt sett naturligtvis är en svår uppgift att göra säkerhetsbedömningar inför t.ex. en husrannsakan hos en misstänkt person men att man inte bör se all tvångsmedelsanvändning på samma sätt. Det är fråga om ett stort spektra av åtgärder och situationer där det i vissa fall är möjligt att i förväg göra en bedömning av om våld kommer att behövas.

Skälen för regeringens förslag: Husrannsakan i brottsutredningar regleras huvudsakligen i 28 kap. RB. Specialbestämmelser finns även i vissa andra författningar och sådana bestämmelser har enligt rättegångsbalken företräde om de avviker från rättegångsbalkens mer generella regler. Med husrannsakan avses undersökning av hus, rum eller annat slutet förvaringsställe. En husrannsakan kan vara reell och ske i syfte att söka efter föremål som kan komma att tas i beslag, eller för att undersöka omständigheter som kan få betydelse för en utredning om misstänkt brott medan en personell husrannsakan används när en person eftersöks.

En reell husrannsakan får endast genomföras om det finns anledning att anta att det har begåtts ett brott som kan leda till fängelse. En reell husrannsakan får huvudsakligen endast ske hos den som är skäligen misstänkt för brottet, men i vissa fall får husrannsakan göras även hos en annan person (hos den där brottet har förövats eller där den misstänkte har gripits eller om det annars finns synnerlig anledning att tro att åtgärden kommer att leda till det avsedda resultatet).

Enligt gällande rätt skall beslut om husrannsakan meddelas av undersökningsledaren, åklagaren eller rätten och verkställas av polisen. Vid speciella omständigheter som fara i dröjsmål får polisman företa husrannsakan även utan föregående beslut av behörig befattningshavare. Vid husrannsakan får den som verkställer åtgärden anlita biträde av t.ex. en sakkunnig om det behövs. I förundersökningar om misstänkt skattebrottslighet är det vanligt att en utredare vid skattebrottsenheten biträder polisen vid husrannsakan och upplyser polisen om t.ex. vilka handlingar som kan vara av värde för utredningen. I samband med sådan medverkan har en viss tvekan uppkommit om i vilken egenskap han gör detta och vilka befogenheter han i så fall har. JO har gjort vissa uttalanden när det gäller vilka befogenheter en skatterevisor har när han biträder polisen som sakkunnig vid en husrannsakan. JO har t.ex. uttalat att inga invändningar kan göras mot att en revisor biträder vid husrannsakan och talar om vilka handlingar som kan vara av värde för utredningen. Detta leder till att man undviker att onödiga handlingar tas med från förrättningen. JO har dock påpekat att det bör göras fullständigt klart för den, mot vilken tvångsåtgärden företas, vem skatterevisorn är och att denne inte ingår i polisstyrkan. Skatterevisorn skall givetvis också uppträda så att någon tvekan inte kan uppstå i detta hänseende (jfr. JO 1978/79 s. 280). Ytterligare uttalanden från JO har klargjort att en länsrevisor som biträdd som sakkunnig vid husrannsakan i en privatbostad inte hade rätt att gå igenom handlingar på ett skrivbord och öppna lådor i

skrivbordet. Enligt JO var detta en åtgärd som endast bör företas av polispersonal, bl.a. av det skälet att en skrivbordslåda kan tänkas innehålla för den aktuella brottsutredningen helt ovidkommande material, t.ex. privatbrev och personliga föremål. Revisorn hade alltså varit mer aktiv vid husrannsakan än vad hans roll i sammanhanget medgav. JO vände sig också emot att polismannen i egenskap av ansvarig tjänsteman inte gjort någon egen bedömning i frågan om vad som skulle tas i beslag utan de facto helt överlämnat detta till revisorerna. De bedömningar som var aktuella krävde inte särskild sakkunskap (jfr JO 1989/90 s. 187).

Utredningen drar slutsatsen att en skatterevisor som deltar i en husrannsakan i egenskap av sakkunnig inte får genomsöka en lokal efter handlingar, t.ex. leta igenom en bokhylla eller skrivbordslåda efter material. Däremot bör han kunna granska handlingar i t.ex. pärmar som polisen ger honom. Han kan peka ut vad som kan vara av värde för polisutredningen och därför bör beslagtas. Med hänsyn till att husrannsakan är en ingripande åtgärd anser utredningen att man bör vara restriktiv med tolkningen av vad en utredare vid skattebrottsenheten får göra med stöd av dagens regelverk. Utredningen sluter sig därför till att en utredare vid skattebrottsenheten inte har större befogenheter i samband med en husrannsakan än vad skatterevisorn har i egenskap av sakkunnig. Han skall alltså vara rådgivare åt poliserna, när de väljer ut de handlingar som skall tas i beslag och inte vara en förstärkning av själva polisstyrkan. Han får därför inte självständigt leta i olika utrymmen, eftersom han då kan komma att fullgöra polisiära uppgifter. Han skall förmodligen inte betraktas som sakkunnig utan snarare som "annan" enligt 28 kap. 7 § RB. Han är ju där i sin egenskap av brottsutredare, vilket skiljer honom från skatterevisorn.

Fråga är då vilket behov som föreligger av en eventuellt utökad befogenhet i detta sammanhang och vilka vinsterna skulle vara att utöka skattebrottsenheternas befogenheter. Av utredningen framgår att behovet av användning av det straffprocessuella tvångsmedlet husrannsakan främst uppkommer hos en misstänkt eller hos ett vittne, i verksamhetslokal, fritidshus, bil, bankfack eller hos bokförings- eller revisionsbyrå.

Självständigt verkställa beslut om husrannsakan

2004 års skattekontrollutredning har angett två kriterier som bör vara uppfyllda för att man skall kunna överväga att låta skattebrottsenheterna verkställa husrannsakan på egen hand. Det krävs således att det inte finns någon risk för att utredarna kommer att mötas av våld eller hot om våld vid förrättningen. En annan förutsättning är att tvång inte behöver användas för att genomföra förrättningen. Utredningen pekar på vissa situationer där det typiskt sett kan vara större risker att mötas av våld eller hot om våld vid en husrannsakan eller att tvång behöver användas för att genomföra åtgärden. Det kan t.ex. vara fallet vid en husrannsakan hos den misstänkte i dennes bostad eller verksamhetslokal. På motsvarande sätt finns det också situationer där risken för våld beskrivs vara i det närmaste obefintlig. Som exempel nämns husrannsakan i ett bankfack eller hos en revisor.

Utredningen anser att det skulle vara en effektivitetsvinst om utredarna vid skattebrottsenheterna själva kunde genomföra husrannsakan i de fall det inte finns någon risk för att mötas av våld vid förrättningen. Utredningen konstaterar att även om det i och för sig är en ny uppgift för åklagarna att göra en säkerhetsbedömning vid beslut om husrannsakan, kan utredarna vid skattebrottsenheterna biträda vid denna prövning. Så görs i dag när polisen gör motsvarande bedömningar. Skatteverket har inte sällan kunskap om den misstänkte och förhållandena kring denne, eftersom myndigheten i så gott som samtliga fall genomfört revision hos den misstänkte. Skattebrottsenheterna har dessutom tillgång till uppgifter i misstanke- och belastningsregistren.

Utredningen föreslår också att skattebrottsenheterna i de fall de verkställer beslut om husrannsakan skall få använda visst våld mot egendom, t.ex. öppna lås och liknande. I praktiken är det framför allt vid husrannsakan i bankfack samt hos revisionsbyrå och liknande som det kan vara aktuellt att överlämna verkställigheten till skattebrottsenheterna. Om det finns risk att en husrannsakan skulle kunna innefatta användning av visst våld anser utredningen att denna även fortsättningsvis bör genomföras av polis.

Regeringen gör följande bedömning. I dag ligger det i polisens ansvar att göra nödvändiga säkerhetsbedömningar vid verkställande av en husrannsakan. Polisen har rätt att använda våld mot person vid husrannsakan om detta är motiverat av säkerhetsskäl för att skydda sig själv eller allmänheten vid ett ingripande. Någon motsvarande befogenhet för skattebrottsutredare finns inte. Skattebrottsenheternas arbete syftar som tidigare påpekats främst till att tillföra polis och åklagare kompetens i svåra skatterättsliga ärenden och alltså inte att utgöra ytterligare en polisiär styrka. Det är alltså inte aktuellt för skattebrottsutredare att verkställa beslut om husrannsakan i de fall det kan bli aktuellt att bruka någon form av våld eller tvång mot person. Utredningen har pekat på ett antal situationer där det typiskt sett inte föreligger någon risk för att den person som verkställer tvångsåtgärden måste använda sig av våld. Regeringen instämmer i att det troligen ofta är så. Man kan dock inte bortse från att det även i typiskt sett okomplicerade ärenden kan uppkomma oförutsedda situationer. Husrannsakan är en mycket ingripande åtgärd och är inte sällan den situation där en misstänkt först blir uppmärksam på att det pågår en polisutredning, vilket i sig kan innebära en ökad risk för en oförutsedd händelseutveckling under utförandet av en husrannsakan. Detta komplicerar naturligtvis säkerhetsbedömningarna, och om en husrannsakan som till en början tett sig tämligen okomplicerad utvecklar sig till att kräva en viss användning av befogat våld, kan den omständigheten att man först måste begära biträde av polismyndighet innebära att brottsutredningen kan komma att försvåras. Vid en husrannsakan kan det också, som *Ekobrottsmyndigheten* pekat på i sitt remissvar, uppstå situationer då information kan behöva säkras på annat sätt än genom husrannsakan. Även detta kan i vissa fall vara omöjligt att förutse. Ekobrottsmyndigheten nämner som exempel att den person hos vilken husrannsakan görs stoppar på sig de handlingar eller det datorminne som skattebrottsutredaren hade tänkt beslagta. I denna situation krävs en kroppsvisitation av den misstänkte för att komma åt

det undanhållna materialet. Regeringen anser därför sammanfattningsvis att det inte för närvarande finns skäl att införa en möjlighet för åklagare att låta en tjänsteman vid skattebrottsenheterna verkställa ett beslut om husrannsakan.

Fråga är då om skattebrottsenheternas kompetens kan utnyttjas på något annat sätt än som rent verkställande vid en husrannsakan.

Utredningen föreslår att åklagaren skall få uppdra åt tjänsteman vid skattebrottsenheterna att medverka vid en husrannsakan som verkställs av polis. Tjänstemannen skall få genomsöka de utrymmen som är föremål för husrannsakan och få ta egendom i beslag utan föregående beslut av åklagaren eller rätten.

Av utredningen framgår att de vinster som främst är aktuella genom ökade befogenheter för skattebrottsenheterna är ett minskat behov av polisiära resurser. I de fall som handläggs vid skattebrottsenheterna skulle polisen inte behöva läsa in sig på ärendena i samma utsträckning som i dag. Åklagaren skulle få ytterligare en resurs när han vill ha en tvångsåtgärd genomförd. Som konstaterats i utredningen har tjänstemännen vid skattebrottsenheterna under den tid verksamheten bedrivits fått erfarenhet av brottsutredningar och även i viss utsträckning av hantering av tvångsmedel. Utredarna är t.ex. i flera fall med och biträder polisen vid husrannsakan och det är inte ovanligt att de är med och planerar genomförandet av en husrannsakan. I vissa fall tar utredarna vid skattebrottsenheterna även fram underlag för de säkerhetsbedömningar som ligger till grund för verkställigheten. I dag får skattebrottsenheterna endast hälften av de förundersökningar som grundar sig på anmälan från Skatteverket. Till stor del görs valet av vem åklagaren begär biträde av, skattebrottsenheten eller polisen alternativt gemensam eller delad utredning utifrån förväntad tvångsmedelsanvändning. Utredningen bedömer att det när det gäller beslag och i vissa fall även husrannsakan finns möjligheter att i större omfattning än för närvarande ta tillvara på skattebrottsenheternas kompetens. Det finns situationer där det typiskt sett inte föreligger någon risk för våld och där det inte kan finnas någon risk för utredarnas säkerhet om de får utökade befogenheter.

Som utredningen pekar på skulle det naturligtvis vara mer effektivt om tjänstemännen vid skattebrottsenheterna kunde vara mera aktiva vid en husrannsakan och t.ex. eftersöka handlingar. En tjänsteman vid skattebrottsenheterna deltar i egenskap av utredare i ett specifikt ärende och är inte sällan den som är mest insatt i ärendet. Medverkan från denna tjänsteman skulle kunna leda till att husrannsakan genomförs snabbare och risken för att onödigt material beslagtas skulle minska. Ett mer aktivt deltagande bör dessutom förkorta tiden för husrannsakan. Det bör därför införas en möjlighet för åklagare att uppdra åt tjänsteman vid skattebrottsenheten att medverka vid en husrannsakan som verkställs av polis. Eftersom en sådan medverkan även förutsätter deltagande av polis saknas skäl att begränsa sådant deltagande till verksamhetslokaler. Tjänstemän vid skattebrottsenheterna bör även kunna få medverka vid husrannsakingar i privatbostäder. Tjänstemannen vid skattebrottsenheten bör i sådana fall ha i princip samma befogenheter som en polisman, dock med det undantaget att han eller hon inte skall få använda våld mot person. Utredaren bör alltså få leta igenom lokalen

efter handlingar. Ur rättssäkerhetssynpunkt är det dock viktigt att det inte blir en oklar ansvarsfördelning mellan polis och tjänsteman från skattebrottsenheten. Polisen bör därför ensam vara ansvarig för själva verkställigheten av husrannsakan.

5.3 Spärra av lokaler m.m.

Regeringens bedömning: En tjänsteman vid skattebrottsenheten bör inte få spärra av lokaler eller liknande.

Utredningens bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna har lämnat bedömningen utan erinran.

Skälen för regeringens bedömning: I samband med husrannsakan får polisen enligt 27 kap. 15 § RB spärra av lokaler och liknande för att säkerställa utredning om brott.

Regeringens förslag innebär att polisen även fortsättningsvis kommer att vara ansvariga för verkställigheten av husrannsakan. Eftersom behovet att spärra av lokaler eller liknande ofta uppkommer i samband med verkställighet av husrannsakan saknas därför anledning att lägga över befogenheter i detta avseende på skattebrottsenheterna. Andra straffprocessuella tvångsmedel som förekommer i de utredningar som handläggs vid skattebrottsenheterna är hämtning till förhör och gripande. 2004 års skattekontrollutredning konstaterar att eftersom skattebrottsenheterna inte skall få bruka våld mot person är det inte heller möjligt att ge dem befogenhet att gripa någon eller att hämta någon till förhör. Regeringen instämmer i denna bedömning.

5.4 Överträdelse av näringsförbud

Regeringens förslag: Skattebrottsenheterna skall få biträda åklagaren vid förundersökning i fråga om överträdelse av näringsförbud.

Skattebrottsenheterna skall även få bedriva underrättelseverksamhet och spaning när det gäller detta brott.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Hovrätten för Västra Sverige* tillstyrker förslaget. *Skatteverket* tillstyrker att skattebrottsenheternas verksamhetsområde utvidgas till att även omfatta brottet överträdelse av näringsförbud. Den ändring som föreslås innebär att skattebrottsenheterna bl.a. får till uppgift att bedriva spaning och underrättelseverksamhet när det gäller detta brott, utan att förundersökning har inletts. Därigenom skapas goda förutsättningar för att efterlevnaden av meddelade näringsförbud skall förbättras. Kronofogdemyndigheten har enligt 24 § andra stycket lagen om näringsförbud rätt att få biträde av polismyndighet för tillsyn över näringsförbud. Skatteverket anser att det måste klargöras att kronofogdemyndigheten skall ha rätt att få biträde också av Skatteverket med spaning. *Sveriges Advokatsamfund* anser inte att det finns skäl att skattebrottsenheterna, för det fall överträdelse av näringsförbud förs in i lagen som ett brott, skall få bedriva spaning och underrättelseverksamhet

avseende detta brott. För det fall polisens resurser skulle vara för begränsade för att kunna beivra sådan överträdelse anser samfundet att det är polisens resurser som skall förstärkas och inte att polisiär verksamhet läggs över på andra personer.

Skälen för regeringens förslag: En allmän domstol kan, om det är påkallat från allmän synpunkt, meddela näringsförbud för den som i näringsverksamhet grovt har åsidosatt sina förpliktelser. Vanligen meddelas ett förbud efter talan av åklagaren i samband med att någon döms för ekonomiska brott. Näringsförbud kan komma i fråga vid brott, betalningsunderlåtelse och konkurs. För att näringsförbud skall kunna meddelas förutsätts att näringsidkaren gjort sig skyldig till brottslighet som inte är ringa eller i avsevärd omfattning inte har betalat skatt, tull eller avgifter eller försatts i konkurs och förfarit grovt otillbörligt mot sina borgenärer eller på annat sätt grovt åsidosatt vad som ålegat honom i näringsverksamhet (1, 1 a och 2 §§ lagen [1986:436] om näringsförbud).

Ett näringsförbud meddelas för en period mellan tre och tio år. Efterlevnaden övervakas av kronofogdemyndigheten, som i sitt arbete kan begära biträde av polismyndighet. Uppsåtlig överträdelse av näringsförbud är straffbelagd. Den som gör sig skyldig till överträdelse kan dömas till fängelse i högst två år (25 § lagen om näringsförbud). Med stöd av 23 § lagen om näringsförbud förs ett näringsförbudsregister. Registret förs av Bolagsverket. Skatteverket får löpande underrättelser om de uppgifter som förs in i registret och om de ändringar som sker i registret (8 § förordningen [1986:441] om underrättelser angående näringsförbud m.m.).

Det är förhållandevis få brott mot näringsförbud som anmäls till åklagare. Under år 2004 anmäldes 29 brott. Det är drygt 600 personer som är föremål för näringsförbud. Överträdelse av näringsförbud har ofta samband med skattebrott. Det ligger därför nära till hands att låta skattebrottsenheterna biträda vid förundersökningar om överträdelse av näringsförbud. Visserligen kan åklagaren, om han bedömer att det är lämpligt med hänsyn till brottets beskaffenhet och dess samband med skattebrottsligheten, redan i dag begära biträde av skattebrottsenheten med stöd av den ventil som finns i lagen. Om överträdelse av näringsförbud förs in i lagen som ett brott som får utredas av skattebrottsenheterna kommer dessa även att kunna bedriva spaning och underrättelseverksamhet avseende detta brott. Eftersom polisens resurser generellt sett är begränsade skulle detta vara en fördel och kunna leda till att antalet lagförda personer ökar. Sammantaget anser regeringen därför att överträdelse av näringsförbud skall föras in i lagen som ett brott som får utredas av skattebrottsenheterna inom ramen för Skatteverkets medverkan i brottsutredningar. Något behov av att därutöver vidga verksamhetsområdet har inte framkommit.

Skatteverket anför att kronofogdemyndigheten i egenskap av tillsynsmyndighet bör få begära biträde av skattebrottsenheterna. Frågan är inte beredd och faller utanför ramen för detta lagstiftningsärende.

6 Skattebrottsenheternas åtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen

6.1 Regleringen av behandling av personuppgifter

6.1.1 Inledning

Den enskilde medborgaren skall, enligt regler i 2 kap. 3 § regeringsformen (RF), skyddas mot att hans personliga integritet kränks genom att uppgifter om honom registreras med hjälp av automatisk databehandling. Den närmare omfattningen av skyddet skall anges i lag. De grundläggande bestämmelserna för behandling av personuppgifter finns i personuppgiftslagen (1998:204). Genom personuppgiftslagen införlivades i svensk rätt Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG av den 24 oktober 1995 om skydd för enskilda personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter (dataskyddsdirektivet). Detta direktiv behandlar fysiska personers skydd och omfattar inte skydd för juridiska personer. Direktivet har två syften. Det skall garantera en hög skyddsnivå när det gäller enskilda personers fri- och rättigheter med avseende på behandlingen av personuppgifter. Det skall också garantera en likvärdig skyddsnivå i alla medlemsstaterna så att staterna inte skall kunna hindra det fria flödet mellan dem av personuppgifter under hänvisning till enskilda personers fri- och rättigheter. Medlemsländerna får varken ha en lagstiftning som är strängare eller mildare än vad direktivet medger.

Enligt dataskyddsdirektivet måste all behandling av personuppgifter vara laglig och korrekt. Uppgifterna måste vara riktiga och aktuella samt adekvata, relevanta och nödvändiga med hänsyn till de ändamål för vilka de behandlas. Ändamålen skall vara uttryckligt angivna vid tiden för insamlingen av uppgifterna. De ändamål för vilka uppgifterna senare behandlas får inte vara oförenliga med de ursprungliga ändamålen.

Föreskrifter om enskilda personers fri- och rättigheter finns också i Europarådets konvention från 1981 om skydd för enskilda vid automatisk databehandling av personuppgifter (dataskyddskonventionen) och i artikel 8 i den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen). Internationella riktlinjer för integritetsskydd och persondataflöde har utarbetats inom Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD). Riktlinjerna bygger i princip på de bestämmelser som återfinns i dataskyddskonventionen.

Särskilda internationella riktlinjer finns i fråga om polisiära myndigheters behandling av personuppgifter. Europarådet antog år 1987 en rekommendation, No. R (87) 15, om användningen av personuppgifter inom polissektorn. Rekommendationen omfattar även andra myndigheters verksamhet som är av polisiär natur.

6.1.2 Personuppgiftslagen

Personuppgiftslagen omfattar all behandling av personuppgifter som är helt eller delvis automatiserad. Den gäller även för manuell behandling av personuppgifter, om uppgifterna ingår i eller är avsedda att ingå i en strukturerad samling av personuppgifter som är tillgängliga för sökning eller sammanställning enligt särskilda kriterier. Personuppgiftslagen gäller i den mån det inte finns avvikande bestämmelser i lag eller förordning. Sådana bestämmelser finns bl.a. i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet (skattedatabaslagen).

En utgångspunkt för personuppgiftslagen är att behandling av personuppgifter är tillåten endast i de fall och på de villkor som anges i lagen. Den personuppgiftsansvarige skall se till att personuppgifter behandlas i enlighet med lagen. Med behandling av personuppgifter avses varje åtgärd som vidtas med uppgifterna, t.ex. insamling, lagring, bearbetning, utlämnande, samkörning eller förstöring. Personuppgifter i lagens mening är all slags information som direkt eller indirekt kan hänföras till en fysisk person som är i livet.

Personuppgifter skall alltid behandlas på ett korrekt och lagligt sätt samt i enlighet med god sed. De skall samlas in för särskilda, uttryckligt angivna och berättigade ändamål. Efter insamlingen får uppgifterna inte behandlas för något ändamål som är oförenligt med det ändamål för vilket de samlades in. De personuppgifter som behandlas skall vara adekvata och relevanta i förhållande till ändamålen med behandlingen och det skall inte behandlas fler personuppgifter än som är nödvändigt med hänsyn till ändamålen med behandlingen. I de fall en tänkt behandling inte direkt omfattas av de ursprungliga ändamålen måste det ändå prövas om ändamålet med behandlingen är oförenligt med de ursprungliga ändamålen.

6.2 Regleringen av Skatteverkets behandling av personuppgifter

6.2.1 Lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

Beskattningsdatabasen

Skatteverkets behandling av uppgifter i beskattningsdatabasen regleras i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet (skattedatabaslagen). Skattebrottsenheternas behandling av personuppgifter i brottsbekämpande verksamhet faller helt utanför lagens tillämpningsområde och regleras i stället i lagen (1999:90) om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar.

Skattedatabaslagen hänvisar i vissa delar till personuppgiftslagen, bl.a. till 9 § som innehåller krav på att personuppgifter bara får samlas in för särskilda, uttryckligt angivna och berättigade ändamål samt att uppgifterna inte får behandlas för något ändamål som är oförenligt med det för vilket uppgifterna samlades in.

I 1 kap. 4 § skattedatabaslagen anges beskattningsdatabasens primära ändamål. Bestämmelsen är så utformad att i stort sett hela Skatteverkets verksamhet inom beskattningsområdet omfattas av ändamålsbeskrivningen. I 1 kap. 5 § skattedatabaslagen anges de ändamål för vilka uppgifter får tillhandahållas för verksamheter utanför Skatteverket. Dessa är mer begränsade än ändamålen enligt 1 kap. 4 §.

Beskattningsdatabasen får enligt 2 kap. 3 § skattedatabaslagen innehålla uppgifter om en fysisk persons identitet, medborgarskap, bosättning och familjeförhållanden (punkten 1). Här avses person- eller samordningsnummer och folkbokföringsort, hemadress eller särskild postadress. Med uppgift om familjeförhållanden avses bl.a. uppgift om civilstånd samt hemmaboende barn. Motsvarande uppgifter som under punkten 1 får registreras avseende juridiska personer (punkten 2). Det kan vara fråga om organisationsnummer, juridisk form, styrelseledamöter, firmatecknare samt adressuppgifter. Vidare får databasen innehålla uppgifter om registrering för skatter och avgifter och underlag för fastställande av skatter och avgifter (punkterna 3 och 4). Med uppgifter om registrering för skatter eller avgifter avses bl.a. uppgifter om att någon är registrerad för mervärdesskatt eller som arbetsgivare och andra grundläggande uppgifter om skattskyldighet. Med underlag för fastställande av skatter och avgifter avses t.ex. uppgifter som lämnas i deklARATIONER om inkomst och förmögenheter eller kontrolluppgifter från arbetsgivare. Vidare får databasen innehålla uppgifter om bestämmande av skatter och avgifter (punkten 5). Härmed avses bl.a. uppgifter om inbetald preliminär skatt och socialavgifter, fastställd slutlig skatt för inkomst av tjänst eller kapital. Databasen får vidare innehålla uppgifter om revision och annan kontroll av skatter och avgifter (punkten 7). Hit hör sådant som uppgifter om planerade, pågående eller avslutade revisioner. I punkterna 6 respektive 8 anges att fastighetstaxeringsuppgifter samt uppgifter om registrerat trossamfund och medlemskap i fackförening får behandlas i databasen. Enligt punkterna 9–11 får registret även innehålla yrkanden och grunder i ett ärende, beslut, betalning, redovisning och övriga åtgärder i ett ärende samt uppgifter som behövs i verksamheten med bouppteckningar och dödsboanmälningar enligt ärvdabalken. I databasen får även andra uppgifter behandlas som behövs för fullgörande av ett åliggande som följer av ett för Sverige bindande internationellt åtagande.

Ytterligare preciseringar av vilka uppgifter som får behandlas enligt 2 kap. 3 § skattedatabaslagen har meddelats genom föreskrifter från Skatteverket.

Beskattningsdatabasen består av två delar, en informationsdel, som avser uppgiftssamlingar, samt en handlingsdel, som avser handlingar i ärenden. I informationsdelen är innehållet förutsebart och med undantag för uppgifter om avgiftsskyldighet till trossamfund och medlemskap i fackförening får det inte förekomma några känsliga personuppgifter. I handlingsdelen finns elektroniskt lagrade handlingar som kommit in till

eller upprättats hos Skatteverket vid handläggning av ärenden. Innehållet i de inkomna handlingarna kan inte förutses men dessa får ändå enligt 2 kap. 4 § skattedatabaslagen innehålla känsliga personuppgifter om de är nödvändiga för ärendets handläggning. Med anledning av detta får därför, till skydd för den personliga integriteten, endast vissa uppgifter användas vid sökning efter handlingar, se 2 kap. 10 § skattedatabaslagen.

Åtkomst till beskattningsdatabasen

Registerlagstiftningen reglerar ofta när uppgifter ur ett personregister får lämnas ut till andra myndigheter med hjälp av automatiserad behandling. Normalt skiljer man på direktåtkomst och övriga former för utlämnande på ADB-medium.

Direktåtkomst till ett register eller en uppgiftssamling innebär i regel att användaren på egen hand kan söka i detta och få svar på frågor, dock utan att själv kunna bearbeta eller på annat sätt påverka innehållet. Direktåtkomsten kan ge användaren en möjlighet att även hämta hem informationen till sitt eget system och bearbeta den där. Direktåtkomst kan innebära såväl åtkomst till alla uppgifter i ett register alternativt till särskilt utvalda uppgifter.

Bestämmelser som reglerar tillgången till uppgifterna i beskattningsdatabasen finns i skattedatabaslagen, förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet samt i sekretesslagen (1980:100).

Regeringen har i fråga om utbyte av uppgifter mellan myndigheter och verksamhetsgrenar inom skatteområdet i samband med skatteregisterlagens tillkomst (se prop. 1979/80:146 s. 26 f.) uttalat att utgångspunkten är att utlämnande skall ske om uppgifterna behövs för verksamheten. Detta bör alltså gälla även i fråga om uppgiftsutbyte mellan Skatteverket och Tullverket som administrerar bl.a. mervärdesskatt vid införsel. Den omständigheten att verksamheten på skatteområdet är uppdelad på flera myndigheter och organisatoriska enheter bör alltså inte lägga hinder i vägen för ett uppgiftsutbyte som behövs för att verksamheten skall kunna bedrivas på ett rationellt och effektivt sätt. Vad däremot gäller utbyte av uppgifter i övrigt mellan skatteområdet och annat verksamhetsområde bör utgångspunkten vara att de enskilda medborgarna bör kunna utgå från att uppgifter av känslig natur som lämnas för viss verksamhet inte används också för annan verksamhet. Ett uppgiftsutbyte i sådana fall skulle av många kunna upplevas som otillbörligt. Å andra sidan måste man beakta dels att informationsutbyte mellan myndigheter kan minska den enskildes uppgiftslämnande och statsförvaltningens kostnader, dels att sådant utbyte kan möjliggöra angelägna kontroller. Vid den intresseavvägning som således måste ske bör man inte tillåta uppgiftsutbyte i andra fall än då intresset av utlämnande klart bedöms överväga risken för otillbörligt integritetsintrång. Av betydelse är frågan hur pass nära de ifrågavarande verksamhetsområdena ligger varandra, i vilken mån uppgifterna är sekretesskyddade hos den mottagande myndigheten samt om det finns möjlighet att i förväg underrätta de enskilda om uppgiftsutbytet.

Regeringen har tillkallat en särskild utredare som fått i uppdrag att pröva om det är lämpligt att vissa utökade möjligheter till elektroniska

informationsutbyten mellan myndigheter införs. I uppdraget ingår bl.a. att se över om det är lämpligt att Skatteverket i ökad utsträckning lämnar ut uppgifter till andra myndigheter och vilka uppgifter som i sådant fall skulle kunna komma i fråga eller om myndigheternas behov kan tillfredsställas på annat sätt. I direktivet (2005:91) konstateras att Skatteverket i en mycket stor omfattning har uppgifter om enskilda som andra myndigheter skulle ha behov av. Samtidigt är dessa uppgifter skyddade av en sträng sekretess och möjligheterna för Skatteverket att lämna ut uppgifter är mycket begränsade. Det finns goda skäl för denna ordning, bl.a. mot bakgrund av förtroendet hos medborgare och uppgiftslämnare för Skatteverkets hantering av uppgifter samt den lagreglerade skyldigheten att lämna uppgifter för beskattningsändamål. Trots detta har regeringen ansett att en särskild utredare bör se över om det är lämpligt att Skatteverket i ökad utsträckning kan lämna ut uppgifter och vilka uppgifter som i sådant fall skulle kunna komma i fråga eller om myndigheternas behov kan tillfredsställas på annat sätt.

Direktåtkomst för andra myndigheter än Skatteverket regleras i 2 kap. 8 §. Där anges att direktåtkomst endast får finnas för de ändamål som anges i 1 kap. 5 § samma lag. Detta innebär att kronofogdemyndigheterna har direktåtkomst till uppgifterna i 2 kap. 3 § 1–5, 9 och 10. Direktåtkomsten motiveras av den nära koppling som finns mellan beskattningsverksamhet och indrivningsverksamhet. Direktåtkomsten omfattar dock inte de elektroniska handlingarna, eftersom dessa har ansetts särskilt känsliga ur integritetssynpunkt. Direktåtkomsten omfattar inte heller uppgifter om revision och annan kontrollverksamhet, medlemskap i registrerat trossamfund eller i en fackförening, fastighetstaxeringsuppgifter eller uppgifter som rör internationella överenskommelser. Åtkomsten får i huvudsak endast avse uppgifter om den som är registrerad som gäldenär eller make till gäldenär eller annan som vid beskattning likställs med make. Kronofogdemyndigheten får dock ha direktåtkomst till vissa grundläggande uppgifter om juridiska personer och näringsidkare även om de inte är registrerade gäldenärer. Det gäller framför allt uppgifter om person- eller organisationsnummer, namn, firma och adress samt uppgift om registrering enligt skattebetalningslagen (1997:483).

Även Tullverket har direktåtkomst till vissa uppgifter i beskattningsdatabasen. Bestämmelsen motiveras utifrån det nära samarbete som finns mellan myndigheterna. I likhet med vad som gäller för kronofogdemyndigheterna får direktåtkomsten inte omfatta uppgifter om revision och annan kontrollverksamhet, medlemskap i registrerat trossamfund eller i en fackförening, fastighetstaxeringsuppgifter eller uppgifter som rör internationella överenskommelser. Direktåtkomsten får inte heller omfatta de elektroniska handlingarna. Åtkomsten får endast avse den som är eller kan antas vara gäldenär enligt tullagstiftningen, skyldig att betala skatt för varor vid import eller föremål för Tullverkets kontrollverksamhet enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter. Tullverkets direktåtkomst till beskattningsdatabasen har inte genomförts i praktiken.

6.2.2 Behandling av uppgifter i Skatteverkets brottsbekämpande verksamhet

Skattebrottsenheternas behandling av personuppgifter i den brottsbekämpande verksamheten regleras i lagen (1999:90) om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar. Lagen gäller utöver personuppgiftslagen och innehåller endast de särbestämmelser som är nödvändiga i skattebrottsenheternas verksamhet. Lagen gäller vid behandling av personuppgifter i skattebrottsenheternas verksamhet för att förebygga brott samt bedriva spaning och utredning i fråga om vissa särskilt angivna brott. Uppgifter om juridiska personer omfattas inte av lagen.

Enligt 11 § får automatiserad behandling av personuppgifter i Skatteverkets underrättelseverksamhet bara äga rum om det sker i ett underrättelseregister i enlighet med 8–10 §§ eller om det har inletts en särskild undersökning och det finns anledning anta att det har utövats eller kan komma att utövas allvarlig brottslig verksamhet. Allvarlig brottslig verksamhet definieras i 2 § som verksamhet som innefattar brott för vilket är föreskrivet fängelse i två år eller därutöver. Begreppen underrättelseverksamhet, särskild undersökning och allvarlig brottslig verksamhet definieras på i huvudsak samma sätt som i polisdatalagen (1998:622). Enligt 8 § lagen om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar får underrättelseregister endast föras för att ge underlag för beslut om särskilda undersökningar avseende allvarlig brottslig verksamhet eller för att underlätta tillgången till allmänna uppgifter med anknytning till underrättelseverksamhet. Ett sådant register får enligt 9 § innehålla uppgifter som kan hänföras till en enskild person endast om uppgifterna ger anledning anta att allvarlig brottslig verksamhet har utövats eller kan komma att utövas och den som avses med uppgifterna skäligen kan misstänkas för att ha utövat eller komma att utöva denna verksamhet. Även uppgifter om personer som ännu inte är misstänkta får under vissa förutsättningar behandlas.

Begreppet särskild undersökning definieras i 2 § lagen om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar. Med särskild undersökning avses en undersökning i underrättelseverksamhet som innebär insamling, bearbetning och analys av uppgifter i syfte att ge underlag för beslut om förundersökning eller om särskilda åtgärder för att förebygga, förhindra eller upptäcka brott. Det uppställs inga begränsningar angående vilken typ av information som får behandlas i en särskild undersökning. Även uppgifter om personer som inte är misstänkta kan registreras.

6.3 Sekretess

6.3.1 Sekretesskydd för uppgifter i beskattningsdatabasen

Enligt 9 kap. 1 § sekretesslagen (1980:100) gäller sekretess i myndighets verksamhet, som avser bestämmande av skatt eller som avser taxering eller i övrigt fastställande av underlag för bestämmande av skatt, för

uppgift om enskilda personliga eller ekonomiska förhållanden. Motsvarande sekretess gäller i myndighets verksamhet som avser förande av eller uttag ur beskattningsdatabasen enligt skattedatabaslagen. Sekretessen gäller, med vissa undantag, inte beslut varigenom skatt eller pensionsgrundande inkomst bestäms eller underlag för bestämmande av skatt fastställs.

Av allmänna bestämmelser i sekretesslagen följer att sekretessen inte bara gäller mot enskilda utan även gentemot andra myndigheter samt mellan olika verksamhetsgrenar inom samma myndighet när de är att betrakta som självständiga i förhållande till varandra (1 kap. 3 § sekretesslagen). Enligt 1 kap. 5 § sekretesslagen utgör sekretess inte hinder mot att en uppgift lämnas ut, om det är nödvändigt för att den utlämnande myndigheten skall kunna fullgöra sin verksamhet. Enligt förarbetena skall bestämmelsen tillämpas restriktivt. Sekretessen får efterges bara om det är en nödvändig förutsättning för att en myndighet skall kunna fullgöra ett åliggande. Sekretessen får inte brytas enbart av det skälet att den gör myndighetens arbete mindre effektivt (prop. 1979/80:2 Del A s. 465 och 494).

Undantag från skattesekretessen kan också förekomma med stöd av t.ex. 14 kap. 1 § sekretesslagen. Av bestämmelsen framgår att sekretess inte hindrar att uppgift lämnas till annan myndighet, om uppgiftsskyldigheten följer av lag eller förordning. Uppgiftsskyldigheten måste vara uttrycklig. Det är inte tillräckligt med allmänt hållna föreskrifter om samarbete mellan myndigheterna för att bryta sekretessen. Uppgifter kan också lämnas ut med stöd av 14 kap. 2 § sekretesslagen. Den bestämmelsen innehåller en katalog med förutsättningar för utlämnande. I katalogen anges bl.a. att sekretess inte hindrar att uppgift som angår misstanke om brott lämnas till åklagarmyndighet, polismyndighet eller annan myndighet som har att ingripa mot brottet, om fängelse är föreskrivet för brottet och detta kan antas föranleda annan påföljd än böter. Vissa uppgifter kan lämnas ut endast om det för brottet inte är föreskrivet lindrigare straff än fängelse i två år. Enligt 14 kap. 3 § första stycket sekretesslagen, den så kallade generalklausulen, får sekretessbelagd uppgift lämnas till myndighet, om det är uppenbart att intresset av att uppgiften lämnas har företräde framför det intresse som sekretessen skall skydda. Generalklausulen får inte tillämpas om det strider mot lag eller förordning eller föreskrift som har meddelats med stöd av personuppgiftslagen. Av förarbetena framgår att generalklausulen särskilt ger utrymme för informationsutbyte när det är fråga om myndigheter med samma sakliga behörighet men med skilda lokala kompetensområden eller myndigheter som har närbesläktade funktioner och som båda har rättslig befogenhet att direkt fordra in de utväxlade uppgifterna (prop. 1979/80:2 Del A s. 326 f.).

6.3.2 Sekretesskydd för uppgifter i skattebrottsenheternas verksamhet

Enligt 9 kap. 17 § sekretesslagen gäller sekretess för uppgift om enskilda personliga och ekonomiska förhållanden i utredning enligt bestämmelserna om förundersökning i brottmål och i Skatteverkets

verksamhet i övrigt för att förebygga, uppdaga eller utreda brott. Sekretess gäller dessutom för uppgifter i register som förs av Skatteverket enligt lagen om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar. För sekretessen gäller ett omvänt skaderekvisit, dvs. uppgiften är sekretessbelagd om det inte står klart att uppgiften kan röjas utan att den enskilde eller någon närstående till den enskilde lider skada eller men. I 5 kap. 1 § sekretesslagen finns sekretessregler till skydd för det allmännas brottsförebyggande och brottsbeivrande verksamhet. För uppgifter i underrättelseverksamhet gäller ett omvänt skaderekvisit. Förundersökningssekretessen är dock svagare. En uppgift i en förundersökning m.m. är sekretessbelagd om det kan antas att syftet med beslutade eller förutsedda åtgärder motverkas eller den framtida verksamheten skadas om uppgiften röjs.

I Skatteverkets brottsbekämpande verksamhet gäller således ett svagare sekretesskydd än i beskattningsverksamheten där sekretessen i princip är absolut. De uppgifter som skattebrottsenheterna hämtar in från beskattningsdatabasen och använder i sin verksamhet kommer alltså att omfattas av ett svagare sekretesskydd än i beskattningsverksamheten. Detta gäller oavsett om uppgifterna hämtats in genom direktåtkomst eller på annat sätt efter sekretessprövning.

6.4 Överväganden och förslag

6.4.1 Direktåtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen

Regeringens förslag: Skatteverkets skattebrottsenheter får i den brottsbekämpande verksamheten direktåtkomst till vissa uppgifter i skattedatabaslagen i den utsträckning det är tillåtet att behandla uppgifterna enligt lagen (1999:90) om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar.

Som sökbegrepp rörande fysiska personer får användas uppgift om namn eller person- eller samordningsnummer.

Utredningens förslag: 2004 års skattekontrollutredning redovisade två alternativa förslag. Det ena, alternativ A, överensstämmer med regeringens förslag, men utredningen redovisade också ett alternativ B, med en mer begränsad direktåtkomst till beskattningsdatabasen.

Remissinstanserna: Majoriteten av remissinstanserna har lämnat utredningens förslag utan erinran. *Hovrätten för Västra Sverige* anser att frågan om åtkomst till uppgifter ur beskattningsdatabasen berör flera brottsbekämpande myndigheter varför man bör avvakta en sådan övergripande granskning. *Hovrätten* förordar förslaget med den mer begränsade åtkomsten. *Malmö tingsrätt* anser att frågan om direktåtkomst för skattebrottsenheterna ytterst är ett politiskt ställningstagande. Förmodligen medför en sådan åtkomst en effektivitetsvinst för skattebrottsenheterna. Det är dock ofrånkomligt att risken för otillbörliga integritetsintrång ökar. Om skattebrottsenheterna ges en större tillgång till det centrala skatteregistret bör även polis och

åklagare ges samma åtkomst. *Justitiekanslern (JK)* anför att förslaget såsom det kommit till uttryck i alternativ A innebär ett väsentligt ingrepp i enskildas integritet. Frågan föranleder ett politiskt ställningstagande som JK avstår från att lämna synpunkter på. *Ekobrottsmyndigheten* anser att frågan om åtkomst måste behandlas i ett större perspektiv och inte ses isolerat från övrig brottsutredande verksamhet. Den principiella frågan är om brottsutredande myndigheter – i första hand polis och åklagare – överhuvudtaget skall få direktåtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen. Det finns inga skäl till varför enbart skattebrottsenheterna skall få tillgång till dessa uppgifter men inte t.ex. polis och åklagare. *Skatteverket* anser att alternativ A bör genomföras. Detta skulle innebära en betydande effektivitetsvinst. Direktåtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen utgör en grundläggande förutsättning för en effektiv utredning av skattebrott. Alternativ B ger mycket små effektivitetsvinster. Skatteverket anser att direktåtkomsten bör omfatta även inskannade skattedeklarationer med särskilda sökbegränsningar. *Datainspektionen* har inget att erinra mot att skattebrottsenheterna ges en viss direktåtkomst till beskattningsdatabasen och tillstyrker den mer begränsade åtkomsten enligt alternativ B. En översyn av lagen om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar bör göras innan man överväger en mer omfattande direktåtkomst. *Sveriges Advokatsamfund* anser inte att det är visat tillräckliga skäl för att skattebrottsenheterna skall ges en ökad direktåtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen och i vart fall inte vidare än vad som föreslagits i alternativ B. Det är viktigt att det även fortsättningsvis görs åtskillnad mellan beskattningsverksamheten och den brottsbekämpande verksamheten inom Skatteverket. Advokatsamfundet delar inte utredningens resonemang rörande artikel 6 i Europakonventionen. *Svenskt Näringsliv* tillstyrker alternativ B och avstyrker alternativ A. Som skäl anføres att uppgifterna i beskattningsdatabasen samlats in i syfte att åstadkomma en korrekt beskattning. Brottsutredningar syftar till att ta fram material för att avgöra om åtal skall väckas. I skatteutredningen har den uppgiftsskyldige sanningsplikt men i brottsutredningar har den enskilde rätt att tåga. Brottsbekämpande verksamhet är inte uppräknat som ett ändamål i skattedatabaslagen. *Svenska Revisorsamfundet* förordar alternativ B mot bakgrund av passivitetsrätten i brottsutredningar. *Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare SHR* anser att det är en uppenbar brist att utredningen inte har haft mandat att ta ett samlat grepp så att även polisen och åklagarnas möjligheter till lättare åtkomst till uppgifter behandlas samtidigt.

Skälen för regeringens förslag

Bakgrund

För att överväga direktåtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen är det naturligtvis av största vikt att det finns ett reellt behov av sådan åtkomst och att en sådan åtkomst på ett tydligt sätt skulle bidra till höjd

effektivitet för skattebrottsenheterna. Som 2004 års skattekontrollutredning konstaterat är det bl.a. av rättssäkerhetsskäl av stor vikt att det inte råder något tvivel om att beskattningsverksamheten och den brottsbekämpande verksamheten inom Skatteverket bedrivs åtskilda.

Frågan om och hur uppgifter i fiskala databaser skall kunna användas för brottsbekämpande ändamål har tidigare varit föremål för överväganden. Vid behandlingen av Skattekriminalregisterutredningens betänkande *Integritet – Effektivitet – Skattebrott* (SOU 1998:9) konstaterade regeringen att det inte rädde någon tvekan om att skattebrottsenheternas arbete skulle kunna bedrivas effektivare om de medgavs direktåtkomst, men fann också att risken för otillbörligt integritetsintrång ökar när fler myndigheter och befattningshavare får tillgång till skatteregistret (prop. 1998/99:34 s. 60 f.). För att skattebrottsenheterna skall få direktåtkomst uttalade regeringen att behovet av att enheterna snabbt och enkelt får tillgång till uppgifter i skatteregistret således måste väga tyngre än den risk från integritetssynpunkt som åtkomsten medför.

Det har nu förflutit drygt sju år sedan regeringen hade att ta ställning till Skattekriminalregisterutredningens förslag. Frågan om direktåtkomst till beskattningsdatabasen för annan verksamhet än beskattningsverksamhet har därefter varit föremål för diskussioner bl.a. i samband med införandet av den nuvarande databaslagstiftningen på området. Med hänsyn till den erfarenhet som vunnits av skattebrottsenheternas verksamhet är det lämpligt att nu överväga frågan på nytt.

En första förutsättning för att direktåtkomst skall kunna komma i fråga är att en sådan åtkomst leder till en väsentligt ökad effektivitet i fråga om brottsbekämpning i skattebrottsenheternas verksamhet. Därefter skall en avvägning göras mellan skattebrottsenheternas behov och skyddet för den enskildes personliga integritet, samt de rättssäkerhetsaspekter som i övrigt gör sig gällande i detta sammanhang.

Skattebrottsenheternas behov av direktåtkomst till beskattningsdatabasen

Skattebrottsenheternas verksamhet kan, som tidigare nämnts, delas in i två olika områden, underrättelseverksamhet respektive brottsutredande verksamhet.

Vad först gäller behovet av direktåtkomst till uppgifter ur beskattningsdatabasen i fråga om skattebrottsenheternas arbete med underrättelseverksamheten framgår det av 2004 års skattekontrollutredning att den största nackdelen med att skattebrottsenheterna inte har direktåtkomst är tidsutdräkten. Skatteverket har till utredningen framfört att de personer som blir föremål för en första förfrågan gentemot beskattningsdatabasen är sällan de personer som senare visar sig bedriva den verksamhet som är föremål för undersökning. Raden av s.k. målvakter och skal- eller lagerbolag som ligger mellan de verkliga ägarna och den undersökta verksamheten tenderar att öka. Detta får till följd att tidsspillan från det att ett underrättelseuppslag börjar utredas och en eventuell brottsanmälan kan

göras till åklagare omöjliggör ett rationellt utredningsarbete. Eftersom alla underrättelser är ”färskvaror” är det av stor betydelse att de kontroller som behöver göras kan ske omgående och med så lite besvär som möjligt. Som exempel nämns kontroll av misstänkt oredovisad verksamhet mot uppgifter i skatte- och avgiftsanmälan. Utredningen konstaterar att en direktåtkomst till beskattningsdatabasen för underrättelseverksamheten skulle leda till en betydande höjning av effektiviteten.

Enligt gällande regler har skattebrottsenheterna direktåtkomst till vissa delar av folkbokföringsregistret. Det är också ett normalt förfarande att uppgifter kontrolleras mot uppgifter hos Bolagsverket. Vid en fördjupad informationsinsamling begärs normalt uppgifter in från beskattningsdatabasen via skattebrottsenheternas datoriserade ärendehanteringssystem för förundersökningar, Sebra, och om Skatteverket efter en bedömning av gällande sekretessregler bedömer att begärda uppgifter kan lämnas ut, får utredaren del av informationen efter ca ett dygn. Sådan informationsinsamling kan vara aktuell såväl inom ramen för underrättelseverksamhet som i den brottsutredande verksamheten. En typisk underrättelsekontroll omfattar kedjor av kontroller av bolag och personer inom en viss ”radie” runt underrättelseuppgiftens centrum. Vid varje förfrågan görs sekretessprövning enligt gällande regler. Uppgifterna kan även hämtas in via förfrågningar till Skatteverkets regionala enheter. Skatteverket har uppgett att det inte är ovanligt att det tar 3–4 dagar innan brottsutredaren får den begärda informationen från beskattningsdatabasen. Många uppgifter som är värdefulla i underrättelseverksamhet är offentliga och kan ges ut av andra myndigheter men härrör från beskattningsdatabasen. I dag får Skatteverket betala för att få del av uppgifterna via InfoTorg.

När det gäller den brottsutredande verksamheten framgår det av utredningen att Skatteverket angivit att behovet av direktåtkomst bl.a. har sin grund i svårigheten att överblicka vilka uppgifter ur beskattningsdatabasen som behövs i den aktuella utredningen, vilket kan innebära att man ibland måste göra flera förfrågningar. För att undvika alltför många kompletteringar finns det en risk för att beställningarna görs mer vidlyftiga än vad som egentligen är nödvändigt. Vidare skulle direktåtkomst ge möjligheter att snabbt komplettera ärenden med uppgifter bl.a. i samband med förhör, då fråga uppkommer om invändningar från den misstänkte behöver kontrolleras genom uppgifter från beskattningsdatabasen. I dag kan direktkontroll av uppgifter lämnade vid förhör inte göras vilket kan medföra att ytterligare förhör måste hållas senare. Under tiden som en brottsutredning pågår fattar Skatteverket ofta nya beslut om beskattning eller anstånd som påverkar brottsutredningen. Av utredningen framgår att Skatteverket anser att om verket snabbt skulle få kännedom om dessa beslut via direktåtkomst skulle utredningen bättre kunna kvalitetssäkras. Skatteverket har vidare pekat på att det allmänt sett är tidsbesparande om brottsutredaren kan lokalisera personer via beskattningsdatabasen, öka kännedomen om hörda personer med avseende på tidigare anställningar, ekonomiskt beteende, tidigare skatterevisioner m.m. I skattekompentensen ingår som en viktig del kunskap om hanteringen av uppgifter i beskattningsdatabasen. Enligt Skatteverket går denna del förlorad för

utredarna vid skattebrottsenheterna om de inte har direktåtkomst till databasen.

Sammanfattningsvis konstaterar utredningen att behovet av direktåtkomst är mindre i den brottsutredande verksamheten än i underrättelseverksamheten, men att det tveklöst är så att direktåtkomst skulle effektivisera skattebrottsenheternas verksamhet även inom detta område. Allmänt sett ökar effektivitetsförlusterna ju mer komplicerad en utredning är. Framför allt gäller detta när ett flertal personer är inblandade, s.k. härvor. Dessutom utgör förundersökningar 90 procent av skattebrottsenheternas arbete. Mot den bakgrunden får behovet av direktåtkomst anses vara stort även i förundersökningar.

Sveriges Advokatsamfund har anfört att utredningen inte visat tillräckliga skäl för att ändra reglerna vad gäller skattebrottsenheternas möjligheter att få tillgång till beskattningsdatabasen. Regeringen anser emellertid att det finns ett tydligt behov för skattebrottsenheterna att genom direktåtkomst få tillgång till uppgifter i beskattningsdatabasen såväl inom ramen för underrättelseverksamhet som i den brottsutredande verksamheten. Direktåtkomst skulle bidra till en ökad effektivitet i det brottsbekämpande arbetet och skulle även minska kostnaderna hos Skatteverket. Flera remissinstanser har kommenterat det behov som generellt sett föreligger för brottsbekämpande myndigheter att få tillgång till uppgifter från t.ex. beskattningsdatabasen. Regeringen avser inte att ta upp denna fråga till behandling inom ramen för detta lagstiftningsärende, men konstaterar att det kan finnas anledning att återkomma till denna fråga.

Skydd för den personliga integriteten

En grundläggande förutsättning för att skattebrottsenheterna skall tillåtas få direktåtkomst till beskattningsdatabasen är att skyddet för enskildas personliga integritet kan garanteras i tillräcklig utsträckning. Skattebrottsenheternas behov av direktåtkomst måste alltså vägas mot rätten till skydd för den personliga integriteten för den enskilde. Vid bedömningen av hur integritetskänsliga uppgifterna i beskattningsdatabasen är måste det beaktas vilken typ av uppgifter som behandlas i systemet, anledningen till att de samlats in och hur uppgifterna får användas.

Uppgifterna i beskattningsdatabasen ger en tydlig bild av den enskildes ekonomiska förhållanden, vilket typiskt sett gör dem känsliga ur integritetssynpunkt. Förutom i fråga om kontrolluppgifter lämnas uppgifterna huvudsakligen av den enskilde på grund av den lagstadgade skyldigheten att lämna självdeklaration och även på grund av skyldigheten att medverka under en efterföljande skatteutredning. Uppgifterna i beskattningsdatabasen är på grund av sin karaktär skyddade av absolut sekretess och den enskilde har en lagstadgad skyldighet att lämna uppgifterna. Dessa omständigheter talar, som 2004 års skattekontrollutredning funnit, för att uppgifterna är integritetskänsliga och att särskild försiktighet bör iaktas när det gäller att tillåta direktåtkomst till databasen. Särskilt integritetskänsliga är uppgifter om medlemskap i registrerat trossamfund och medlemskap i

fackförening. Som påpekats av utredningen är dock inte alla uppgifter i beskattningsdatabasen lika integritetskänsliga. Uppgifter som rör fysiska personers ekonomiska förhållanden är som påpekats av utredningen i regel mer integritetskänsliga än uppgifter som rör juridiska personer. Uppgifter som får anses vara mindre känsliga ur integritetssynpunkt är t.ex. uppgifter om organisationsnummer, namn, firma och juridisk form, registrering av skyldighet att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter, slag av näringsverksamhet och beslut om likvidation eller konkurs. Beskattningsdatabasen innehåller också elektroniska handlingar. Dessa kan innehålla uppgifter av i stort sett vilken karaktär som helst. Det kan röra sig om av enskilda insända handlingar som finns ”fotografiskt” avbildade i databaserna. Med hänsyn till att det är svårt att förutse exakt vad dessa handlingar innehåller har man betraktat dem som särskilt känsliga ur integritetssynpunkt. Mot den bakgrunden har de elektroniska handlingarna uteslutits från kronofogdemyndigheternas och Tullverkets direktåtkomst. *Skatteverket* har i sitt remissyttrande pekat på behovet av tillgång till inskannade handlingar i första hand rör inskannade skattedeclarationer. Främst behöver verket kunna kontrollera vem som skrivit under och vilka kontaktuppgifter som angivits. På skattedeclarationen kommer det från 2006 att finnas möjlighet för anteckningar i fri text. Utöver detta finns plats för sifferuppgifter, namnteckning, namnförtydligande och kontaktuppgifter. Skatteverket menar att risken för intrång i den personliga integriteten inte ökar i någon nämnvärd omfattning om skattebrottsenheterna även skulle medges direktåtkomst till inskannade skattedeclarationer men att detta skulle medföra stora effektivitetsvinster eftersom man då kan kontrollera vem som skrivit under skattedeclarationen. Sökning bör bara kunna ske med namn, person- eller samordningsnummer. *Justitiekanslern* har i remissyttrandet pekat på att utredningens förslag enligt alternativ A innebär ett väsentligt ingrepp i enskildas integritet och att denna fråga ytterst föranleder ett politiskt ställningstagande. *Sveriges Advokatsamfund* anser att utredningen inte visat att behovet av direktåtkomst uppväger behovet av skydd för enskilda personers integritet eller den risk för otillbörligt integritetsintrång som direktåtkomst medför.

Regeringen gör med anledning av detta följande bedömning. De uppgifter som efterfrågas av skattebrottsenheterna rör ofta uppgifter om juridiska personer. När det gäller uppgifter om fysiska personer är uppgiftsbehovet nästan uteslutande hänförligt till näringsverksamhet. Under förutsättning att det finns författningsreglerade integritetsskyddande begränsningar av den brottsbekämpande verksamhetens möjligheter att använda sig av åtkomsten anser regeringen att risken för integritetskränkningar får anses vara väl uppvägd av de effektivitetsvinster som skulle uppnås i den brottsbekämpande verksamheten. Som konstaterats ovan innehåller beskattningsdatabasen en mängd uppgifter. Genom att låta direktåtkomsten omfatta särskilt utvalda och typiskt sett något mindre integritetskänsliga uppgifter kan riskerna för integritetsintrång minskas. Därutöver anser regeringen att skattebrottsenheternas behov av uppgifter som rör planerad, pågående eller avslutad revision samt yrkanden och grunder samt beslut i ett ärende (punkterna 7, 9 och 10 i 2 kap. 3 §

skattedatabaslagen) är så stort att direktåtkomst bör tillåtas även om det här är fråga om uppgifter som är att betrakta som känsliga ur integritetssynpunkt. Att märka är att uppgifter redan i dag efter sekretessprövning och utlämnande behandlas i den brottsbekämpande verksamheten.

Skatteverket har pekat på behov av direktåtkomst till uppgifter i elektroniska handlingar. Med hänsyn till att innehållet i dessa är svårförutsebart anser regeringen att dessa är att betrakta som särskilt integritetskänsliga. Även om behovet av åtkomst är stort är regeringen inte beredd att för närvarande tillåta att dessa omfattas av direktåtkomsten. Det kan dock finnas anledning att återkomma i denna fråga. Regeringen anser därför sammanfattningsvis att de uppgifter som bör kunna bli aktuella är de uppgifter som avses i 2 kap. 3 § 1–5, 7, 9 och 10 i skattedatabaslagen. Detta innebär att direktåtkomst inte kan innefatta uppgifter om innehållet i fastighetsdeklaration samt uppgifter om medlemskap i registrerat trossamfund, medlemskap i fackförening eller uppgifter som inkommit med anledning av bouppteckningar och dödsboanmälningar. Att direktåtkomst medges innebär, som utredningen påpekar, inte att skattebrottsenheterna med automatik kommer att få direktåtkomst till samtliga uppgifter som får behandlas med stöd av bestämmelserna. Uppgifterna får bara behandlas i den utsträckning det är tillåtet att behandla dessa enligt lagen om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar. Utredningen nämner att en direktåtkomst sannolikt kommer att leda till att skattebrottsenheterna kan få ta del av fler uppgifter i databasen än vad som är möjligt i dag. Regeringen vill i detta sammanhang peka särskilt på att avsikten med förslaget inte är att skattebrottsenheterna ges möjlighet att fritt söka efter uppgifter i beskattningsdatabasen. Syftet med regleringen är endast att effektivisera förfarandet och det bör därför endast bli aktuellt med eftersökning i de fall uppgifterna ändå hade kunnat lämnas ut efter en sedvanlig sekretessprövning. Det är också viktigt att åtkomsten genom behörighetsättning begränsas till de personer som har behov av direktåtkomsten för sitt arbete.

Sekretessbrytande regler

Som tidigare redogjorts för gäller sekretess inte bara i förhållande till enskilda och mot andra myndigheter utan gäller även mellan olika verksamhetsgrenar inom en myndighet, om de är att betrakta som självständiga i förhållande till varandra (jfr 1 kap. 2 § och 3 § första och andra styckena sekretesslagen). Vid direktåtkomst kommer uppgifter att lämnas ut utan att den ansvariga myndigheten i det enskilda fallet gör någon sekretessprövning.

Eftersom en bestämmelse om direktåtkomst inte i sig bryter sekretessen för de uppgifter som lämnas ut är en förutsättning för direktåtkomst att de aktuella uppgifterna antingen är offentliga eller att det finns en skyldighet enligt lag eller förordning att lämna ut de aktuella uppgifterna till den som får ha direktåtkomst eller att uppgifterna, enligt en prövning på förhand med stöd av bestämmelserna i 14 kap. 3 § sekretesslagen får lämnas ut rutinmässigt till den som har direktåtkomst.

För uppgifter som behandlas i Skatteverkets beskattningsverksamhet gäller i princip absolut sekretess. Sekretessen begränsar därför skattebrottsenheternas tillgång till sådana uppgifter. I den brottsutredande verksamheten kan uppgifter ur beskattningsdatabasen lämnas ut till skattebrottsenheterna med stöd av 14 kap. 1 och 2 §§ sekretesslagen. I 14 kap. 1 § stadgas att sekretess inte hindrar att uppgift lämnas till myndigheten om uppgiftsskyldighet är föreskriven i lag eller förordning. En sådan föreskrift om uppgiftsskyldighet finns i bl.a. 17 § skattebrottslagen. Av 14 kap. 2 § framgår bl.a. att uppgift som rör misstanke om brott kan lämnas till skattebrottsenheterna utan hinder av sekretess i de fall uppgiften angår misstanke om brott där fängelse är föreskrivet för brottet och detta kan antas föranleda annan påföljd än böter. I underrättelseverksamheten får skattebrottsenheterna ut uppgifter från beskattningsdatabasen med stöd av generalklausulen i 14 kap. 3 § sekretesslagen. Förutsättningen för utlämnande enligt detta lagrum är att det är uppenbart att intresset av att uppgiften lämnas har företräde framför det intresse som sekretessen skall skydda. Vissa uppgifter i beskattningsdatabasen är dock offentliga såsom beslut i ärenden. Det gäller beslut som innebär att skatt eller pensionsgrundande inkomst bestäms liksom beslut som innebär att underlag för bestämmande av skatt fastställs.

Sekretesslagens regler lämnar således redan i dag ett visst utrymme för uppgiftslämnande från den fiskala verksamhetsgrenen inom Skatteverket till den brottsbekämpande verksamhetsgrenen. För att säkerställa möjligheten till direktåtkomst till beskattningsdatabasen bör dock en sekretessbrytande regel mellan beskattningsverksamheten och skattebrottsenheterna för de nu aktuella uppgifterna införas i förordningsform. Detta innebär att den sekretessprövning som i dag skall ske vid utlämnande av uppgifter inte längre kommer att behöva göras.

Utformningen av författningsregleringen

Regeringen anser sammanfattningsvis att vissa angivna uppgifter i beskattningsdatabasen bör få behandlas som ett sekundärt ändamål för att tillhandahålla information som behövs i den brottsbekämpande verksamheten. Skatteverket bör i den brottsbekämpande verksamheten få ha direktåtkomst till dessa uppgifter. Skatteverkets möjligheter att använda sig av direktåtkomsten i den brottsbekämpande verksamheten begränsas nu genom bestämmelser i lagen (1999:90) om Skatteverkets behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar och personuppgiftslagen (1998:204). I lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet bör det därför införas en ändamålsbestämmelse som anger att uppgifter som samlats in för de primära ändamålen i lagen även får behandlas för att tillhandahålla information som behövs i Skatteverkets brottsbekämpande verksamhet.

Ändamålet med behandlingen sammanfaller med ändamålet med t.ex. den förundersökning eller särskilda undersökning i underrättelseverksamheten som behandlingen sker i. Det innebär att uppgifterna som behandlas måste vara relevanta för just den

brottsmisstanke respektive förekomst av brottslig verksamhet som undersökningen avser. I praktiken innebär detta att skattebrottsenheterna inte får använda sig av de urvalssystem som den fiskala verksamheten använder sig av. Av lagen om behandling av personuppgifter i Skatteverkets medverkan i brottsutredningar framgår att ett underrättelsesregister får innehålla uppgifter som kan hänföras till en enskild person endast om uppgifterna ger anledning att anta att allvarlig brottslig verksamhet utövats eller kan komma att utövas och den som avses med uppgifterna skäligen kan misstänkas ha utövat eller komma att utöva den allvarliga brottsliga verksamheten. När det gäller uppgifter rörande icke misstänkta personer är möjligheterna att registrera uppgifter begränsade och uppgifterna skall förses med en upplysning om att det inte finns någon misstanke mot denna person.

Det är endast sådana uppgifter som är relevanta för ändamålet med behandlingen och inte fler uppgifter än vad som är nödvändigt för detta ändamål som får behandlas i den brottsbekämpande verksamheten. När det gäller åtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen anser regeringen, som tidigare påpekats, att det är av stor vikt att ingreppen i den personliga integriteten begränsas. Redan idag finns ett visst utrymme att behandla personuppgifter rörande personer som inte är misstänkta för brottslig verksamhet. För att direktåtkomsten skall leda till en effektivitetsvinst av betydelse är det, som 2004 års skattekontrollutredning påpekar i utredningen, en förutsättning att skattebrottsenheterna även får söka på personer som inte är misstänkta för ett konkret brott eller för brottslig verksamhet. De allmänna bestämmelserna om behandling av personuppgifter bör därvid utgöra ett tillräckligt skydd mot att andra uppgifter behandlas än sådana som är nödvändiga för ändamålet med behandlingen. Ett beslut om att behandla personuppgifter automatiserat i en särskild undersökning skall t.ex. innehålla uppgifter om ändamålet med behandlingen och de villkor i övrigt som behövs för att förebygga otillbörligt intrång i den registrerades personliga integritet. Endast de uppgifter som får behandlas hos skattebrottsenheterna skall få eftersökas i databasen. Detta minskar risken för integritetsintrång för den enskilde. I samband med införandet av ny reglering av personuppgiftsbehandling i Tullverkets brottsutredande verksamhet infördes vissa begränsningar när det gäller sökbegrepp. Som tidigare påpekats bör även i detta sammanhang en begränsning införas när det gäller sökmöjligheter. Utredningen föreslår att som sökbegrepp rörande fysiska personer endast uppgift om namn, personnummer eller samordningsnummer skall få användas. Regeringen anser att detta förslag är väl avvägt.

6.4.2 Uppgiftsskyldighet i samband med vitesföreläggande

Regeringens förslag: Skattebrottsenheterna skall vara skyldiga att på begäran av den som har utfärdat föreläggande enligt taxeringslagen (1990:324), skattebetalningslagen (1997:483) och lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter uppgive om det inom den brottsbekämpande verksamheten finns uppgifter som innebär att ett föreläggande inte får förenas med vite.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inte haft några invändningar mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen) behandlar ett antal fri- och rättigheter, däribland rätten till domstolsprövning och en rättvis rättegång i artikel 6. Detta gäller såväl tvister om en persons civila rättigheter eller skyldigheter som anklagelser för brott. Rättigheterna enligt artikel 6 syftar till att garantera varje person en rättssäker process och rätt till domstolsprövning. I bestämmelsen uppställs ett antal kriterier för hur ett domstolsförfarande skall vara utformat för att motsvara de krav som ställs på ett rättssäkert förfarande. Bland dessa finns kraven på ett korrekt och rättvist förfarande för den enskilde, dvs. rätten till en rättvis rättegång eller förhandling.

Rättighetsskyddet enligt artikel 6 inträder vid den s.k. anklagelsetidpunkten. Av Europadomstolens praxis kan utläsas att den relevanta tidpunkten inträtt när myndigheterna har vidtagit någon åtgärd som lett till att en persons situation väsentligt har påverkats av att det finns misstankar mot honom. Eftersom tidpunkten för en formell anklagelse i nationell rätt inte utgör annat än en utgångspunkt för Europadomstolens bedömning, får frågan om vid vilken tidpunkt en anklagelse föreligger besvaras genom en bedömning av förhållandena i det enskilda fallet, vilket gör att det är svårt att dra några generella slutsatser av domstolens praxis.

För att den enskilde skall kunna komma i åtnjutande av rätten till en opartisk och rättvis rättegång krävs bl.a. att det finns en enligt lag inrättad domstol, vilken är opartisk och oavhängig och som den enskilde kan vända sig till vid tvister. I rätten till en rättvis rättegång ingår att en person som är misstänkt för brott inte skall behöva belasta sig själv. Denna s.k. passivitetsrätt innebär att den som är misstänkt för brott inte skall behöva bidra till utredningen eller bevisningen i målet genom att göra medgivanden eller tillhandahålla belastande material. Det är åklagaren som skall bevisa den tilltalades skuld och den tilltalade har rätt att inte uttala sig alls och är inte skyldig att på något sätt underlätta åklagarens uppgift. Principen har anknytning till oskuldspresumtionen, som innebär att den som är anklagad för brott skall betraktas som oskyldig tills hans skuld lagligen fastställts.

Passivitetsrättens innebörd är ännu inte helt klarlagd och det finns inte något avgörande från Europadomstolen som ger ett generellt svar på frågan vid vilken grad av misstanke eller vid vilken tidpunkt passivitetsrätten får åberopas. Frågan har behandlats bl.a. i fallen *Funke mot Frankrike* (dom den 23 februari 1993), *Saunders mot Storbritannien* (dom den 17 december 1996), *John Murray mot Storbritannien* (dom den 25 januari 1996), *J.B mot Schweiz* (dom den 3 maj 2001), *Weh mot Österrike* (dom den 8 april 2004) samt *Allen mot Storbritannien* (beslut den 10 september 2002). Regeringen har i samband med införande av direkttåtkomst till uppgifter i tull databasen för tullens brottsbekämpande verksamhetsgren, prop. 2004/05:164 s. 102 f., uttalat att det är klarlagt att passivitetsrätten inte är avsedd att hindra myndigheterna från att ställa

frågor till den misstänkte eller från att begära uppgifter av honom. Inte heller är myndigheter eller domstolar förhindrade att dra slutsatser av den skattskyldiges eventuella passivitet. Vidare konstaterades att artikel 6 i konventionen inte lägger hinder i vägen för användningen av tvångsmedel lika litet som det strider mot artikel 6 att använda rättegångsbalkens straffprocessuella tvångsmedel, så länge dessa innebär att den skattskyldiges rätt att vara passiv respekteras.

Fråga är då om passivitetsrätten lägger hinder i vägen för ett förfarande som innebär att en myndighet i brottsbekämpande syfte utnyttjar fiskalt material som den anklagade är skyldig att lämna till myndigheterna t.ex. efter ett vitesföreläggande.

Skatteförfarandet bygger i stor utsträckning på att den enskildes egna uppgifter hämtas in och läggs till grund för olika beslut. Den skattskyldige är enligt 3 kap. taxeringslagen skyldig att medverka genom att ge in handlingar och lämna de uppgifter som behövs i en skatteutredning. Därutöver finns möjlighet för Skatteverket att enligt bestämmelser i 3 kap. 5 och 6 §§ taxeringslagen och 23 kap. 2 § skattebetalningslagen förelägga någon vid vite att vidta en åtgärd som behövs för beskattning. Föreläggande vid vite får dock inte utfärdas när det finns anledning anta att den som skall föreläggas – eller företrädare för denne om det är en juridisk person – har begått en gärning som är straffbelagd och föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen. Detta gäller även situationer där det kan bli aktuellt att påföra skattetillägg. Att det föreligger en rätt att vara passiv behöver i och för sig inte innebära att uppgifterna inte får efterfrågas. Rätten att vara passiv kränks dock om uppgifterna framtvingas genom t.ex. vites-, fängelse- eller annat sanktionshot. Regeringen har ansett att ett föreläggande utan viteshot inte kan anses stå i strid med rätten att vara passiv (se bl.a. prop. 2002/03:106 s. 181).

Som tidigare nämnts har begreppet anklagelsetidpunkt betydelse för passivitetsrätten och dess räckvidd. Begreppet ”anklagelse för brott” anger som tidigare nämnts tidpunkten för när rättigheterna i artikel 6 träder in, men något generellt svar på frågan vid vilken tidpunkt eller grad av misstanke som passivitetsrätten får åberopas kan inte ges. Regeringen har i samband med införandet av direktåtkomst till den fiskala databasen för Tullverket i den brottsbekämpande verksamheten anfört att överensstämmelse bör råda mellan begreppen och att passivitetsrätten enligt artikel 6 kan börja göras gällande för den enskilde först efter det att anklagelsetidpunkten inträtt. Denna tolkning överensstämmer med det faktum att passivitetsrätten ingår som en del i den grundläggande rättigheten till en rättvis rättegång vid prövning av anklagelse för brott enligt artikel 6, jfr prop. 2004/05:164 s. 103. Av Europadomstolens praxis framgår att anklagelsetidpunkten passerats när en behörig myndighet officiellt har underrättat den enskilde om att det finns en brottsmisstanke mot denne, eller när myndigheternas agerande på grund av misstanken mot den enskilde påtagligt påverkar dennes situation. Regeringen uttalade i samband med införandet av direktåtkomsten på tullområdet att anklagelsetidpunkten i vart fall måste anses uppnådd vid tidpunkten för myndighetens brottsanmälan till åklagare. Vidare uttalades att det för bedömningen av passivitetsrättens inträde är av betydelse att bedöma hur konkreta brottsmisstankarna är.

Regeringen anser att artikel 6 inte i sig förhindrar att fiskal information används i brottsbekämpande verksamhet under förutsättning att rättssäkerhetsgarantierna i artikeln upprätthålls. För att minimera risken att skattebrottsenheten får del av uppgifter som på grund av Europakonventionens regler inte kan användas i en brottsutredning, införs bestämmelser med en uppgiftsskyldighet för skattebrottsenheterna att, på begäran av den som har utfärdat föreläggande, uppge om det inom verksamheten finns uppgifter som innebär att ett föreläggande inte får förenas med vite. För att kunna göra denna bedömning behöver den brottsbekämpande verksamheten få viss information om vilken fråga som man avser att utreda genom föreläggandet. Bestämmelserna bör som utredningen föreslår införas i taxeringslagen, skattebetalningslagen och lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

7 Särskild skattekontroll i vissa branscher

7.1 Bakgrund

En arbetsgrupp tillsattes inom Finansdepartementet 2004 för att göra en bred genomgång av de schablonbeskattningsmodeller som tidigare hade skisserats och ta ställning för en lämplig modell som kompletterar och stöttar den konventionella beskattningen. Gruppen skulle vidare utarbeta ett system för att välja ut de branscher som lämpligen kunde omfattas av regler om schablonbeskattning. Syftet med arbetet var att åstadkomma ett rättvisande skatteuttag och minska omfattningen av skattefusk och svartarbete.

Frågan om schablonbeskattning väcktes av Branschsaneringsutredningen år 1996. Den hade fått i uppdrag bl.a. att identifiera branscher utsatta för ekonomisk brottslighet och föreslå metoder för att sanera dessa. Branschsaneringsutredningen presenterade sina överväganden i två betänkanden; Licensavgift – en principskiss (SOU 1996:172) och Branschsanering och andra metoder mot ekobrott (SOU 1997:111). Något konkret lagförslag redovisades emellertid inte. Riksskatteverket (numera och även nedan kallat Skatteverket) har därefter i två promemorior; Schablonbeskattning? Kartläggningsspromemoria och Schablonbeskattning – en principskiss (RSV Rapport 2002:3) inventerat fördelar och nackdelar med att använda schabloniserade inslag vid beskattningen. Inte heller i Skatteverkets promemorior presenterades något konkret lagförslag.

Branschsaneringsutredningens och Skatteverkets förslag remissbehandlades.

I 2004 års vårproposition (prop. 2003/04:100 s. 37) aviserade regeringen att arbetet med schablonbeskattningen skulle fortsätta. I syfte att åstadkomma ett rättvisande skatteuttag och minska omfattningen av skattefusk och svartarbete, skulle en bred genomgång av olika möjligheter att använda schabloniserade inslag som komplement till nuvarande skatteregler göras.

Det system som arbetsgruppen redovisade kan beskrivas som ett i huvudsak generellt system, men med ett stort mått av individuella inslag. Systemet är inriktat på arbetskraften och de kostnader, bl.a. i form av lön och socialavgifter, som är förknippade med arbetskraften. Systemet kan sägas bygga på uppfattningen att en verksamhet i vart fall bör ha genererat så pass mycket intäkter att arbetskraftskostnaden har kunnat täckas. Systemet utgör således inte något traditionellt schablonbeskattningssystem som utifrån en viktning av olika variabler avser att uppskatta en verksamhets resultat och därigenom även de därpå belöpande skatterna och avgifterna. Det kan i stället närmast beskrivas som ett sätt att utifrån ett antagande om storleken av en kostnadspost uppskatta underlaget eller del av underlaget för uttag av skatter och avgifter. De ekonomiska beräkningar som gjorts beträffande systemets effekt på skatteintäkterna visar emellertid att det finns en betydande risk för att systemet inte leder till ett mer rättvisande skatteuttag. Till detta kommer att systemet kan uppfattas som orättvist och även medför förhållandevis stora anpassningskostnader för Skatteverket och fullgörandekostnader för de skattskyldiga. Arbetsgruppen konstaterade att det system som arbetats fram inte uppfyllde uppdragsbeskrivningens krav och ansåg sig inte kunna presentera detta system som sitt förslag.

Arbetsgruppen ansåg att en springande punkt när det gäller att åstadkomma ett rättvisande skatteuttag och komma till rätta med det omfattande problemet med skattefusk och svartarbete är en ökad kontroll på fältet som möjliggör att det svarta arbetet kan identifieras. Systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen förutsatte ett kontrollsystem vars syfte skulle vara att lättare kunna upptäcka svartarbete och utgöra ett instrument för Skatteverkets kontroll av sådan verksamhet som är föremål för schabloniserade inslag vid beskattningen. Arbetsgruppens uppfattning var att det bör vara möjligt att låta de tankegångar som legat till grund för detta kontrollsystem stå på egna ben. Gruppen lade därför fram ett förslag till ett nytt kontrollsystem. Avsikten med detta system är att Skatteverket genom kontrollbesök direkt på arbetsplatserna, där också det svarta arbetet förekommer, skall ges en bättre möjlighet att lättare upptäcka sådant fusk.

Arbetsgruppen ansåg vidare att ett kontrollsystem med tyngdpunkten på kontroll av en av de viktigaste kostnadsposterna i en verksamhet, arbetskraften, kan utgöra ett värdefullt komplement till den kontroll av en verksamhets intäkter som följer av kravet på registrering av försäljning i ett certifierat kassaregister.

7.2 En ny kontrollform och utvecklad dokumentation av arbetskraft

Regeringens förslag: En skyldighet införs att föra personalliggare. Nya regler införs om oannonserade kontrollbesök för att stämma av personalliggaren och om oannonserad revision i verksamhetslokaler för att kontrollera uppgifter om personalen i samband med kontrollbesöken.

Arbetsgruppens förslag överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Förslaget tillstyrks helt, eller med vissa erinringar, av de flesta remissinstanserna. *Ekobrottsmyndigheten* tillstyrker kontrollåtgärderna men anför att de för att bli effektiva bör slås samman med de kontrollåtgärder som föreslås i betänkandet *Krav på kassaregister Effektivare utredning av ekobrott (SOU 2005:35)*. Förslaget avstyrks av *Malmö tingsrätt*, *Stiftelsen Den Nya Välfärden* och *Företagarna*. *Justitiekanslern* anser inte att förslaget som det nu presenteras kan leda till lagstiftning, men avstyrker det inte i detta skede. *Hovrätten för Västra Sverige* och *Lycksele kommun* menar att förslaget inte är motiverat, om kopplingen mellan kontrollåtgärderna och schablonbeskattning släpps.

Skälen för regeringens förslag: Arbetsgruppen konstaterar att det främst är med arbetskraften som fuskets sker i kontantbranscherna. Till följd av att redovisningen manipuleras måste kontrollen ske ute på arbetsplatserna. Skulle underrättelse ske i förväg om att kontroll kommer att utföras i ett företag resulterar det med all säkerhet i att ingen svart arbetskraft finns i lokalen när kontrollen utförs.

Kontrollerna får inte heller vara för resurskrävande eftersom ett mycket stort antal arbetsplatser måste kontrolleras varje år för att en verklig effekt av kontrollinsatserna skall inträda. Kontrollen bör avse både dem som arbetar och de handlingar som har direkt koppling till dessa, t.ex. redovisning av löneutbetalningar, arbetsgivaravgifter, skatteavdrag och anställningsavtal.

Vid en jämförelse mellan dessa behov och vad som är möjligt med nuvarande kontrollmöjligheter gör arbetsgruppen följande överväganden.

Skrivbordskontroll är knappast en effektiv kontrollform eftersom den inte sker på arbetsplatsen. Taxeringsbesök, och även i normalfallet taxeringsrevision, har nackdelen att de inte sker utan underrättelse innan besöket eller revisionen sker. En taxeringsrevision utan underrättelse kan dessutom enbart avse fysisk besiktning av föremål och provtagning. Den kontroll som erfordras är inriktad på i första hand personer och i andra hand egendom. Kontroll kan även behöva ske av visst skriftligt material.

Vid en normal heltäckande taxeringsrevision av en restaurang binds en revisor upp under inte mindre än 30–40 dagar.

Visserligen finns en möjlighet att företa överraskningsrevisioner med stöd av tvångsåtgärdslagen, men det förutsätter att det i varje enskilt fall finns en sabotagerisk och något sådant underlag kommer sällan att finnas för den typ av regelrätta rutinkontroller som det här är fråga om.

Den särskilda lagstiftningen om skattekontroll av torg- och marknadshandel medför typiskt sett många och korta kontrollbesök på ett förhållandevis begränsat geografiskt område samtidigt som kontrollen enbart är inriktad på några få punkter. De revisioner som sker enligt denna reglering har fokus enbart på marknadsupplåtarens särskilda skyldigheter. De kontrollbesök som sker av torg- och marknadshandlarna gäller innehav av F-skattsedel och möjligheten att ställa frågor kring verksamheten. Den kontroll som det nu är fråga om kan liknas vid dessa kontrollbesök men med en något djupare och vidare inriktning, samtidigt som den enbart är inriktad på att kontrollera arbetskraften.

Stora likheter finns också mellan kontrollen enligt alkohollagen och den som behövs för att motverka svartarbete. I den kommunala kontrollen ingår som ett naturligt element många, tidsmässigt begränsade

och dessutom oannonserade besök. Det är vanligt att tre kundräkningar utförs i syfte att få ett erforderligt underlag om brister i intäktsredovisningen för att kunna bedöma frågan om återkallelse av serveringstillstånd. Kontroll sker av vilka personer som är verksamma med servering och granskning görs av exempelvis anställningsbevis och kassaregister.

Remissutfallet visar ett mycket starkt stöd för arbetsgruppens förslag.

Regeringen gör följande bedömning. Fusk genom svart arbetskraft förekommer i flera branscher. Det svarta arbetet medför såväl svarta löner till personal som svarta inkomster till näringsidkaren eller ägaren själv. Som arbetsgruppen föreslår behövs ett kontrollinstrument som är mindre resurskrävande per kontroll än de existerande för att kunna bekämpa svartarbete. Kontrollen bör inte heller i första hand inriktas på att kontrollera historiska uppgifter, för att stämma av en lämnad deklARATION. När det gäller svartarbete, är det naturligen så att arbetet inte dokumenteras, och att avkastningen som den svarta arbetskraften ger inte heller deklarerar. För att kunna komma åt problemet krävs en dokumentation av arbetskraften för att på så sätt kunna kontrollera redovisade inkomster, skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. En sådan dokumentation kan ske genom att näringsidkaren för en liggare över personalen.

Av betydelse är att den föreslagna kontrollen kan ske förhållandevis ofta. Skälet är att problemet inte enbart är att det finns helt svart arbetskraft utan att vit arbetskraft arbetar mer än vad den formella lönen anger. Därför kan det vara nödvändigt med flera besök hos en och samma näringsidkare.

Regeringens uppfattning är att Skatteverket genom det nya kontrollsystemet som arbetsgruppen har föreslagit kommer att få avsevärt bättre möjligheter att upptäcka svartarbete. Personer som i samband med kontrollbesöken konstateras utföra arbete i verksamhetslokalen men som inte finns antecknade i personalliggaren kan misstänkas arbeta svart. Genom en begränsad revision som då kan utföras utan föregående anmälan kan Skatteverket kontrollera om personen i fråga omfattas av något anställningskontrakt eller liknande. Uppgifterna kan sedan följas upp genom en kontroll av löneutbetalningarna hos näringsidkaren. Regeringen anser att arbetsgruppens förslag leder till ökade möjligheter att uppnå ett korrekt skatteuttag och föreslår därför att det skall genomföras.

Eftersom den föreslagna kontrollens främsta syfte skall vara att minska förekomsten av svartarbete och skattefusk bör den inriktas på arbetskraften och äga rum där det svarta arbetet utförs, dvs. på arbetsplatserna. De iakttagelser som görs i samband med kontrollbesöken kan stämmas av med andra uppgifter för att på så sätt ge Skatteverket ett bättre underlag för bedömningen av om det förekommer oredovisat arbete eller inte på den kontrollerade arbetsplatsen.

Reglerna om personalliggare och om kontrollbesök förs in i en ny lag, lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher. Förslaget om en oannonserad begränsad revision föranleder en ändring i 3 kap. 2 § taxeringslagen (1990:324).

7.2.1 Omfattningen

Branscher

Regeringens förslag: Det nya systemet med personalliggare, oannonserade kontrollbesök och oannonserad revision i samband med kontrollbesök skall inledningsvis tillämpas i restaurang- och frisörbranschen.

Arbetsgruppens förslag: De nya reglerna skall inledningsvis tillämpas i restaurang-, frisör- och taxibranschen.

Remissinstanserna: *Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare SHR* stöder förslaget att inledningsvis tillämpa kontrollsystemet på föreslagna branscher och med föreslagen omsättningsgräns. *Svenskt Näringsliv* och *Sveriges Tvätteriförbund* anför att tvätteribranschen önskar att även deras bransch skall komma att omfattas av en blivande lagstiftning.

Sveriges Advokatsamfund ställer sig tveksamt till att förslaget endast riktar sig till vissa branscher. Systemet bör enligt *Länsrättens i Jämtlands län* mening utformas så att alla skattskyldiga som bedriver näringsverksamhet skall vara underkastade samma regler och bestämmelser. Det bör därefter ankomma på Skatteverket att särskilt välja ut de branscher som enligt verkets uppfattning skall bli föremål för särskild kontroll och granskning. *Skatteverkets* erfarenheter är att problemet med svart arbetskraft är väl så omfattande i andra branscher som i dem som nämns i departementspromemorian. Förslaget bör därför även omfatta bygg- och livsmedelsbranscherna.

Skälen för regeringens förslag: Arbetsgruppen har som utgångspunkt för sitt förslag haft de branscher man funnit mest lämpade för ett system med schabloniserade inslag vid beskattningen. Man ansåg därvid att systemet bör få ett så brett tillämpningsområde som möjligt, dvs. i praktiken omfatta samtliga branscher där man vet att skattefusket är utbrett och behovet av åtgärder för att komma till rätta med detta därför är stort. Med hänsyn till att ett system med schabloniserade inslag vid beskattningen inte tidigare prövats i Sverige ansåg man dock att det, inte minst av utvärderingsskäl, kunde finnas anledning att, i vart fall initialt, begränsa tillämpningsområdet till vissa branscher. Systemet borde då främst omfatta branscher där problemet med svartarbete och oredovisade inkomster är erkänt omfattande.

Nu föreliggande förslag innebär att ett nytt kontrollinstrument införs som komplement till den kontroll som kan ske i dag. Genom att förslaget innefattar två moment som båda är av ingripande karaktär mot enskilda, dels ett kontrollbesök utan föregående meddelande, dels en ytterligare administrativ börda genom att personalliggare skall föras, är det nödvändigt att förslagen inte drabbar företag i onödan. För att systemet skall vara motiverat, menar regeringen att det, åtminstone inledningsvis, enbart bör omfatta verksamheter i branscher där de finns ett väl utrett problem med svarta inkomster. Det är naturligtvis också en fördel att företrädare för de aktuella branscherna instämmer i problemet och anser det angeläget att åtgärder vidtas för att minska det. En förutsättning för att införa dessa regler, är att de på ett effektivt sätt motverkar den svarta

sektorn inom aktuella branscher. För att detta skall ske, måste ett stort antal kontrollbesök vidtas redan under det första året. Då detta kräver stora resurser bör det inte omfatta hela näringslivet, eftersom de tillgängliga kontrollresurserna i sådant fall skulle riskera att spridas för tunt över kontrollobjekten. Därmed skulle förslagen riskera att inte ge den effekt som åsyftas. Genom att begränsa systemets tillämpningsområde är det också enklare att göra en utvärdering av systemets effektivitet samtidigt som systemet inte drar med sig alltför stora kostnader för anpassning, information etc. innan man konstaterat i vilken grad den avsedda effekten faktiskt uppnås.

Det svenska skattefelet har av Skatteverket för år 2000 beräknas till knappt 90 miljarder kronor (Skattestatistisk årsbok 2005). Den största delen av skattefelet, ca 56 miljarder kronor, består av skatt som belöper på svartarbete och oredovisade inkomster (inkomstskatt, moms och arbetsgivaravgifter). Fusk förekommer emellertid inom samtliga branscher, om än i olika stor omfattning (RRV 1998:28 och 29). Branschsaneringsutredningen identifierade en del särskilt utsatta branscher i sitt slutbetänkande (SOU 1997:111). Det gemensamma draget hos dessa branscher är att de till övervägande del är att hänföra till s.k. kontantbranscher. Detta begrepp, som myntades av Branschsaneringsutredningen, omfattar branscher där det dagligen sker en mängd transaktioner (ofta med kontanter) där köparna huvudsakligen är enskilda konsumenter som saknar intresse av kvitto. Företagen är i regel små och saknar därför behov av internkontroll eftersom företagaren själv kontrollerar kassaflödet. De branscher som främst pekas ut av Branschsaneringsutredningen är taxi-, restaurang- och frisörbranscherna. Detta är dessutom branscher där förekomsten av ekonomisk brottslighet är betydligt bättre utredd och dokumenterad än i andra kontantbranscher, se vidare nedan. Ett rimligt antagande är därför att den ekonomiska brottsligheten i kontantbranscherna snarare är ett kontantbranschproblem än ett isolerat taxi-, restaurang- och frisörproblem.

Branschsaneringsutredningen konstaterar också att fusket inte endast förekommer inom kontantbranscherna utan även inom faktureringsbranscherna och då bl.a. entreprenadbranscher som t.ex. delar av bygg-, anläggnings- och städbranschen. Flera av dessa branscher har varit föremål för olika undersökningar, pilotprojekt och utredningar.

När det gäller byggbranschen beslutade regeringen i februari 2002 att tillkalla en kommission för att föreslå åtgärder som syftar till att främja konkurrensen och motverka konkurrensbegränsande beteende, användning av svart arbetskraft och kartellbildning inom bygg- och anläggningssektorn (dir. 2002:24). Kommissionen antog namnet Byggkommissionen. I december 2002 lämnade Byggkommissionen betänkandet Skärpning gubbar! Om konkurrensen, kostnaderna, kvaliteten och kompetensen i byggsektorn (SOU 2002:115). Kommissionen lämnade flera olika förslag i betänkandet. Två av dessa, nämligen entreprenadavdragssystem och omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt, har efter det att betänkandet remissbehandlats varit föremål för omarbetning och vidareutveckling inom Finansdepartementet. Resultatet av detta arbete redovisas i promemorian Byggentreprenadavdrag samt omvänd skattskyldighet (moms), (Ds 2004:43). I promemorian föreslås att det skatteundandragande som sker i

bygg- och anläggningsbranschen genom användning av svart arbetskraft skall försvåras genom lagstiftning som syftar till att säkerställa uppdragstagarens betalning av skatter och avgifter. Detta föreslås ske genom ett system som innebär att den som ger någon uppdrag att utföra byggverksamhet skall göra ett avdrag från den ersättning som betalas för uppdraget (byggentreprenadavdrag). Vidare föreslås att bestämmelser om omvänd skattskyldighet införs i mervärdesskattelagen (1994:200) för att försvåra undandragandet av mervärdesskatt inom byggsektorn. Promemorian har remissbehandlats. Förslaget om byggentreprenadavdrag kritiserades kraftigt av remissinstanserna, medan förslaget om omvänd skattskyldighet för moms blev mer positivt bemött. Regeringen bereder det senare förslaget vidare med sikte på en lagrådsremiss under våren 2006 och arbetar vidare med åtgärder mot byggfuski i övrigt.

Även taxinäringen har varit föremål för utredningsarbete. Enligt utredningsdirektiven (dir. 2003:106) skall särskilt övervägas behovet av åtgärder som bör vidtas för att minska den ekonomiska brottsligheten inom taxinäringen. Taxiutredningen lämnade i november 2004 betänkandet Ekonomisk brottslighet inom taxinäringen (SOU 2004:102). I betänkandet redogörs inledningsvis för en promemoria som Skatteverket gett in till utredningen. I denna har Skatteverket gjort bedömningen att ca 4 miljarder kronor av omsättningen i taxinäringen årligen undanhålls beskattning, vilket motsvarar ca 20–25 procent av omsättningen. Enligt vad Skatteverket uppgett till Taxiutredningen förekommer ett grovt fuskande med taxametrar och hos vissa taxiföretag finns också en betydande andel oredovisade löner. Taxiutredningens uppfattning är att det inte går att reglera bort skattefusket inom taxinäringen. En förbättrad tillsyn torde enligt utredningen vara det effektivaste medlet i arbetet mot ekonomisk brottslighet inom näringen. För att en sådan tillsyn skall vara verkningsfull krävs dock vissa hjälpmedel, varav redovisningscentraler är ett. Taxiutredningen föreslår därför att information från alla taxametrar skall överföras till särskilda redovisningscentraler. Det är utredningens bedömning att myndigheternas granskning av taxinäringen därigenom torde underlättas. Skatteverket kommer genom bl.a. revision ges möjlighet att ta del av uppgifterna som bevaras hos redovisningscentralerna. Taxiutredningens betänkande har remissbehandlats och bereds inom Näringsdepartementet.

När det gäller restaurangnäringen har Skatteverket i en promemoria den 9 maj 2003, Slutrapport från Riksplansaktivitet 2002: Kontroll av restauranger och pizzerior, uttalat att de genom åren genomförda kontrollaktionerna visar på förvånansvärt höga oredovisade intäkter i kombination med svart arbetskraft. Det finns kalkyler som visar att de oredovisade intäkterna inom restaurangnäringen totalt i hela landet under ett år kan uppgå till ca 15 miljarder kronor. Skatteverket konstaterar att även om kontrollaktiviteterna ännu inte avslutats kan den slutsatsen dras att de sedan länge uppmärksammade kontrollproblemen inom restaurangbranschen alltfjämt finns. Trots de stora resurser som lagts ned de senaste 10–15 åren är restaurangbranschen fortfarande en högriskbransch vad gäller skattefelet. Det är därför en angelägen uppgift för skatteförvaltningen att inte bara fortsätta kontrollarbetet i dess

nuvarande former utan också att utveckla nya och bättre metoder för en effektiv kontrollverksamhet inom restaurangbranschen.

Frisörnäringsen i Malmöområdet har varit föremål för ett pilotprojekt mot svartarbete. Projektet har innefattat ett samarbete mellan bl.a. Sveriges Frisörföretagare, Handelsanställdas förbund, Riksskatteverket och Skattemyndigheten i Malmö. Erfarenheterna från projektet finns redovisade i skrivelser från Ekobrottsmyndigheten (delrapport den 22 maj 2002, rapport den 29 november 2002 samt kompletterande utvärdering den 3 maj 2004). Av dessa skrivelser framgår bl.a. att projektets syfte har varit att samla erfarenheter inför generella åtgärder mot svartjobb. Arbetet har fokuserats på att sprida information till allmänheten, uppmuntra frisörföretag till frivillig certifiering och att informera företagen genom preventiv ekonomisk kontakt (s.k. PEK-besök). Inom ramen för pilotstudien har en närmare jämförelse gjorts av den taxerade inkomsten på riksnivå för enskilda näringsidkare inom frisörbranschen med normalinkomsten för anställda enligt gällande avtal. Jämförelsen visar att mer än 50 procent av frisörföretagarna år 2001 hade en taxerad inkomst som var mindre än hälften av en heltidsanställd frisörs årsinkomst. I rapporten från maj 2002 beräknades den från beskattning undanhållna omsättningen inom frisörbranschen omräknat i skatter och avgifter uppgå till 2,5 miljarder kronor.

Av de ovan redovisade siffrorna kan utläsas att de tre branscher som av arbetsgruppen inledningsvis föreslogs omfattas av ett eventuellt system med schabloniserade inslag vid beskattningen är sådana där såväl förekomsten av svartarbete som annat skatteundandragande är omfattande. Tilläggas kan att det av en rapport från Riksskatteverket (Rapport 1998:1) framgår att 31 procent av företagen inom taxinäringen, 38 procent av företagen inom restaurangbranschen samt 64 procent av frisörföretagen anser sig vara utsatta för osund konkurrens.

Regeringen delar den grundläggande inställningen hos arbetsgruppen att de utökade kontrollmöjligheterna inledningsvis bör inriktas på branscher där ett utbrett skattefusk har konstaterats förekomma. Lika med arbetsgruppen finner regeringen att man i ett inledande skede inte bör inkludera byggbranschen, eftersom åtgärder för att minska skatteundandragandet i den branschen övervägs i annan ordning och då något förslag att inkludera den här föreslagna kontrollsystem inte tagits fram eller beretts.

När det gäller taxirörelse avviker förhållandena en del jämfört med vad som är fallet beträffande restaurang- och frisörbranscherna främst beroende på att verksamheten inte bedrivs från en stationär verksamhetslokal. För taxinäringen finns redan i dag en skyldighet att registrera olika uppgifter i en taxameter, bl.a. rörande taxiförarens förarkod, datum och tidpunkt då körpasset startade och avslutades. Det rör sig med andra ord om sådana uppgifter som föreslås tas in i personalliggaren. Med hänsyn härtill är det inte nödvändigt att ha en separat personalliggare i taxirörelse. Dessutom är Taxiutredningens förslag under beredning och de åtgärder som därvid övervägs torde medföra ökade möjligheter till kontroll som väl motsvarar dem som skulle bli resultatet av att den branschen inkluderas i systemet med personalliggare och kontrollbesök. Dessa skäl talar enligt regeringens

mening för att inte nu inkludera taxibranschen i systemet med obligatorisk personalliggare och kontrollbesök.

Branschorganisationen för tvätteribranschen, *Sveriges Tvätteriförbund*, har anfört att det även inom denna bransch, företrädesvis i Stockholmsområdet, finns omfattande problem med skatteundandraganden och osund konkurrens. Även Branschsaneringsutredningen uppmärksammades på problemen inom tvätteribranschen (SOU 1997:111 s. 187 f.). Regeringen ifrågasätter inte att det finns problem med bl.a. svart arbetskraft inom tvätteribranschen och att branschen därför skulle kunna vara väl ägnad att omfattas av försöket. Med hänsyn till att denna bransch inte varit föremål för lika ingående studier som de ovan nämnda branscherna och då problemet till största delen verkar vara koncentrerat till Stockholmsområdet föreslås emellertid inte att tvätteribranschen inledningsvis skall omfattas av förslaget. Det bör däremot inte uteslutas att branschen, om behovet alljämt kvarstår, skall ingå i systemet den dag det blir aktuellt att utvidga dess tillämpningsområde.

De branscher som avses att inledningsvis omfattas av systemet är således restaurang- och frisörbranscherna.

Någon definition av dessa branscher förekommer inte i den skatterättsliga lagstiftningen. En definition av dessa branscher måste därför föras in i lagtexten för att möjliggöra den avsedda avgränsningen av tillämpningsområdet.

Det torde som sagts ovan vara av stor vikt att de nya kontrollåtgärderna utförs med en hög frekvens för att de skall vara effektiva. De medför utan tvekan en ökad administrativ börda för näringsidkarna. Det är därför viktigt att de verkligen också är effektiva. Regeringen avser att följa hur de nya kontrollåtgärderna utvecklas och att utvärdera systemet så snart det är meningsfullt att göra detta.

Standarder

Standard för svensk näringsgrensindelning 2002 (SNI 2002) är en statistisk standard för klassificering av produktionsenheter – företag, arbetsställen etc. – till näringsgrenar och branscher. SNI 2002 bygger på EU:s reviderade näringsgrensstandard, NACE Rev. 1.1 (Nomenclature générale des activités économiques dans les Communautés européennes). Tilldelning av SNI-kod sker på grundval av de uppgifter som företrädare för verksamheten lämnar till Skatteverket vid skatte- och avgiftsanmälan. Det grundläggande syftet med att åsätta en verksamhet SNI-kod är statistikändamål. SNI-koderna har dock i vissa fall getts andra betydelser och verkningar än rent statistiska.

Någon kontroll av att angivna verksamheter faktiskt bedrivs görs inte. För det fall flera verksamheter bedrivs tilldelas flera SNI-koder. En av verksamheterna anses emellertid som huvudsaklig och åsätts därför en huvudkod. Eventuella under- eller sidoordnade verksamheter åsätts vad som kan kallas för en sidokod.

Regeringen delar arbetsgruppens bedömning att SNI-koderna kan tjäna som vägledning när det gäller att avgränsa de verksamheter som skall omfattas av det nu föreslagna kontrollsystemet. I lagtexten bör en viss exemplifiering göras av vad som avses med restaurangverksamhet. I avdelning H 55 i SNI 2002 regleras hotell- och restaurangverksamhet.

Restaurangverksamhet regleras i 553 och barverksamhet i 554. Drift av personalmatsalar, catering och centralköksverksamhet regleras i 555. Vad gäller restaurangverksamhet i samband med hotellverksamhet samt i samband med campingverksamhet regleras detta i 551 samt 552. I princip alla de verksamheter som omfattas av koderna 553, 554 och 555 med tillhörande specificeringar bör omfattas av det nya kontrollsystemet. Restaurangverksamhet i samband med hotell- och campingplatsverksamhet kommer att omfattas av det nya kontrollsystemet, dock endast om restaurangverksamheten är den huvudsakliga verksamheten.

Frisörverksamhet definieras under SNI kod 93021, hårvård, och omfattar vad som kan kallas traditionell frisersalongsverksamhet på såväl dam- som herrsidan.

Avgränsningen av de verksamheter som skall omfattas av systemet bör anges med så stor tydlighet som möjligt i lagtexten. Skatteverket bör, för det fall det känner tveksamhet inför om en viss verksamhet skall omfattas av systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen eller inte, utgå från de koder som enligt SNI-systemet gäller för verksamheten i fråga. Det bör dock framhållas att SNI-koderna inte skall utgöra ett definitivt urvalskriterium, utan mer tjäna som ett hjälpmedel vid bedömningen av till vilken kategori en verksamhet är att hänföra. Det är alltså ytterst en fråga för rättstillämpningen att slutligen avgöra om en verksamhet huvudsakligen faller innanför tillämpningsområdet för det föreslagna systemet eller inte.

Blandad verksamhet

Regeringens förslag: Det nya systemet med personalliggare, oannonserade kontrollbesök och oannonserad revision i samband med kontrollbesök skall endast omfatta näringsverksamhet som inte huvudsakligen avser annat än restaurang- och frisörverksamhet.

Arbetsgruppens bedömning: Några specialregler avseende tillämpningen för blandad verksamhet behövs inte utan det är tillräckligt att någon del av verksamheten bedrivs inom de tre avsedda branscherna för att systemet skall bli tillämpligt.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna har inte yttrat sig i frågan. *Svenska Revisorsamfundet* föreslår dock att företag skall undantas när endast en obetydlig del av omsättningen kommer från serveringstjänster, eller när serveringstjänsten är en helt underordnad prestation som ingår i huvudprestationen, t.ex. frukostservering i hotellverksamhet. Man anför vidare att motsvarande bör gälla vid frisörtjänster.

Skälen för regeringens förslag: Arbetsgruppen ansåg att den nya kontrollformen borde begränsas med hänsyn till nettoomsättningen hos de aktuella företagen. Som anförts av bl.a. *Skatteverket* och som även arbetsgruppen konstaterat medför inte den nya kontrollformen krav på samma begränsningar som en schablonbeskattning skulle göra. Regeringen föreslår därför att den föreslagna kontrollformen inte skall begränsas i tillämpningen enbart till företag med en låg omsättning.

Däremot menar regeringen att det finns anledning att inledningsvis inskränka förslaget till att endast avse två branscher med konstaterade problem i frågan om svarta inkomster och svartarbete. Någon form av inskränkning behövs också för att inte företag med huvudsaklig verksamhet inom andra områden i onödan skall omfattas av systemet. Det kan t.ex. vara företag som förutom sin egentliga verksamhet också driver en personalrestaurang.

Storlek

Regeringens bedömning: Det nya systemet med personalliggare, oannonserade kontrollbesök och oannonserad revision i samband med kontrollbesök bör tillämpas oavsett företagets nettoomsättning.

Arbetsgruppens förslag: Systemet skall inledningsvis tillämpas i verksamheter med en total nettoomsättning som normalt uppgår till högst tre miljoner kronor per beskattningsår.

Remissinstanserna: *Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare SHR* stöder förslaget att inledningsvis tillämpa kontrollsystemet med föreslagen omsättningsgräns. *Statskontoret* förespråkar att systemet skall kunna tillämpas på företag av alla storlekar och att även nya företag skall omfattas. *Ekobrottsmyndigheten* anför att den omsättningsgräns som förslaget innehåller synes passa väl för taxi och frisörer, men är alldeles för låg för restauranger. *Länsrätten i Jämtlands län* anser att de föreslagna reglerna bör tillämpas oberoende av omsättning. *Konkurrensverket* avstyrker förslaget att den utökade skattekontrollen endast skall omfatta mindre företag. *Åklagarmyndigheten* anför att beloppsgränsen är väl snäv. *Föreningen Auktoriserade* menar att hänsyn till effektivitetsintresset gör att man kan överväga en högre – eller slopad – omsättningsgräns. *Skatteverket* anser att en omsättningsgräns skapar ett onödigt moment för bedömning av om en verksamhet skall omfattas av lagen eller inte. Det framstår som onödigt att genom lagstiftning styra kontrollen till mindre företag när den som anlitar svart arbetskraft och som har en omsättning över beloppsgränsen inte omfattas av kontrollen. Med en omsättningsgräns blir dessutom kontrollen förutsägbar, vilket leder till att anpassningar kan ske för att undvika kontroll. En ”frizon” skapas för de företag som har en omsättning över aktuell beloppsgräns. Dessutom innebär beloppsgränsen att mindre företag i onödan utpekas som mer oseriösa än större. Skatteverket anser mot bakgrund av ovanstående, att det inte skall finnas någon reglerad övre omsättningsgräns för att omfattas av det nya regelverket. Skatteverket vill kunna sätta in kontroller i de företag där verket bedömer att svart arbetskraft förekommer.

Skälen för regeringens bedömning: Arbetsgruppen anförde vad gäller tillämpningsområdet för systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen, som redovisas i promemorians avdelning II, att tanken varit att systemets målgrupp inledningsvis skall utgöras av mindre verksamheter. Arbetsgruppen ansåg därför det vara rimligt med en omsättningsgräns innebärande att systemet endast blir tillämpligt på verksamheter med en årlig nettoomsättning om normalt högst tre

miljoner kronor. Arbetsgruppen anförde vidare att det givetvis kan diskuteras om en motsvarande omsättningsgräns bör gälla i det utökade kontrollsystem som nu föreslås. Arbetsgruppen menade att det främsta skälet till att välja en högre omsättningsgräns eller till att helt slopa omsättningsgränsen, skulle vara att få en högre täckningsgrad för restaurangbranschen.

Skatteverket och *Konkurrensverket* samt flera andra remissinstanser har argumenterat mot en omsättningsgräns för systemets tillämplighet.

Den storleksbegränsning som presenteras av arbetsgruppen är kopplad till en eventuell schablonbeskattning. Det anger att 84 procent av restaurangerna och 98 procent av frisörerna kommer att omfattas vid en omsättningsgräns på tre miljoner kronor. När nu förslaget omfattar enbart kontroll av personal är denna omsättningsgräns inte längre relevant. Förslaget innebär t.ex. att så gott som alla frisörverksamheter omfattas, men då dessa oftast är enmansföretag skulle någon personalliggare ändå inte behöva föras.

Som *Konkurrensverket* påpekat i sitt remissvar torde en omsättningsgräns innebära ett ingrepp på konkurrensen mellan näringsidkarna inom respektive bransch. Regeringen finner dessutom inga bärande skäl för att inskränka systemet på det sätt arbetsgruppen föreslår om man i stället inför en begränsning avseende blandad verksamhet.

7.2.2 Personalliggare

Regeringens förslag: I verksamheter som omfattas av den särskilda skattekontrollen skall en personalliggare föras. Detta gäller dock inte för enskild näringsverksamhet där endast näringsidkaren, dennes make/maka eller barn under 16 år är verksamma. Skyldigheten gäller inte heller fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag där endast företagsledaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma.

Personalliggaren skall innehålla identifikationsuppgifter på näringsidkaren och på alla personer som är verksamma i näringsverksamheten. Den skall föras dagligen och uppdateras i omedelbar anslutning till att en verksam person påbörjar eller avslutar sitt arbetspass.

Personalliggaren skall vara tillgänglig i verksamhetslokalen.

Uppgifterna i personalliggaren skall bevaras till utgången av andra året efter beskattningsåret.

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer skall bemyndigas att meddela närmare föreskrifter om hur personalliggaren skall vara utformad och hur den skall föras.

Arbetsgruppens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Förslaget innehöll dock inte något undantag från skyldigheten att föra personalliggare för fåmansföretag och fåmanshandelsbolag i vilka enbart företagsledaren eller dennes familj är verksamma, eller för enskild näringsverksamhet där, förutom makar, endast deras barn under 16 år deltar i verksamheten.

Remissinstanserna: *Skatteverkets* uppfattning är att ett system med månatliga kontrolluppgifter kombinerat med krav på en personalliggare på ett effektivt sätt skulle möjliggöra kontroll av svartarbete och bidragsfusk i olika former, t.ex. när en person arbetar samtidigt som han uppbär a-kassa, socialbidrag eller sjukersättning. För att få likformighet mellan verksamhetsformerna anför verket vidare att verksamhet som bedrivs i bolagsform bör omfattas av undantaget avseende makar. Det bör även klargöras hur man ser på det förhållandet att andra familjemedlemmar, tex. barn under 16 år deltar i verksamheten. *Svenska Taxiförbundet* synes instämma i kravet på månatliga kontrolluppgifter. *Ekobrottsmyndigheten* anför att samma arkiveringstid – tio år – bör gälla för personalliggaren, som för övrigt räkenskapsmaterial enligt bokföringslagen.

Skälen för regeringens förslag

Ovan har angetts att den nya kontrollformen kontrollbesök främst avser att kontrollera arbetskraften. Kontrollbesöken och den begränsade revisionen kan sägas innebära en möjlighet för Skatteverket att bedöma rimligheten av den i kontrolluppgifter och skattedeklarationer redovisade årsarbetskraften. De iakttagelser som görs i samband med kontrollen säger dock inget om hur förhållandena varit vid andra tidpunkter än den kontrollerade. I syfte att bättre kunna kontrollera att antalet verksamma inte underdrivs när det blir aktuellt att lämna kontrolluppgifter och att redovisa lönesummorna i skattedeklarationerna och då en utökad uppgiftsskyldighet i dessa inte bedöms möjlig föreslås en skyldighet att föra en s.k. personalliggare. Personalliggaren skall innehålla vissa uppgifter beträffande de i verksamheten verksamma personerna. Uppgifterna skall främst ses som ett kontrollinstrument för Skatteverket.

Det är regeringens uppfattning att det merarbete för de skattskyldiga som är förknippat med skyldigheten att föra personalliggare inte bör vara alltför betungande, bl.a. med hänsyn till att kravet på personalliggare inte innebär någon utökad uppgiftsskyldighet i förhållande till Skatteverket eller annan myndighet.

Personalliggare behöver dock, i enlighet med arbetsgruppens förslag, inte föras i näringsverksamhet där endast den enskilde näringsidkaren eller dennes make/maka är verksamma. Enligt reglerna i 60 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) får ersättning för arbete som utförs av den skattskyldiges barn under 16 år inte dras av i enskild näringsverksamhet. Motsvarande skäl som talar för att undanta verksamhet i vilken enbart makar är verksamma talar för att utöka undantaget till att även omfatta verksamhet där barn under 16 år är verksamma. Skatteverket har påpekat att även juridiska personer där endast företagaren, dennes make och barn under 16 år bör undantas från kravet på personalliggare. Enligt 60 kap. 12 § inkomstskattelagen skall ersättning som av ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag betalas till företagsledarens eller dennes makes barn under 16 år tas upp hos den av makarna som har den högsta inkomsten från företaget. Regeringen instämmer i princip i Skatteverkets åsikt, men anser att det inte finns anledning att undanta andra juridiska personer än fåmansföretag och fåmanshandelsbolag.

En personalliggare skall, precis som namnet antyder och som angetts ovan, innehålla uppgifter om den i verksamheten anställda personalen. Det är dock inte enbart den faktiskt anställda personalen utan alla som på något sätt är verksamma i näringsverksamheten i fråga som skall antecknas. Detta innebär bl.a. att även personal från bemanningsföretag och personer som arbetar oavlönat skall antecknas. De uppgifter som är av intresse för Skatteverket är främst namn och personnummer eller samordningsnummer på personerna samt under vilka tider de arbetat respektive dag. Detta innebär att de verksamma personernas namn bör registreras i personalliggaren samtidigt som arbetspasset påbörjas med uppgift om när så sker. Även tidpunkten för arbetspassets slut skall registreras. För att kunna utgöra ett effektivt instrument i Skatteverkets kontroll skall personalliggaren vara tillgänglig i verksamhetslokalen så att uppgifterna i den går att stämma av med iakttagelserna vid kontrollbesöken.

Vad gäller personalliggarens form och närmare innehåll bör regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer bemyndigas att meddela föreskrifter om det. Det bör vara möjligt att tillåta att personalliggaren förs elektroniskt. Skyldigheten att föra personalliggare skulle kunna knytas till registrering i typgodkända kassaregister. Det kan till exempel gå till på så sätt att den verksamma personalen måste logga in sig i kassaapparaten innan arbetspasset påbörjas. Detta bör inte vara något bekymmer för den personal som normalt registrerar och tar emot betalningar. I en verksamhet kan det emellertid även finnas personer som inte kommer i kontakt med kassahanteringen på sådant sätt att det av den anledningen finns skäl för registrering i kassaregistret. Detta kan t.ex. vara fallet beträffande kökspersonalen i en restaurangverksamhet eller lärlingar i frisörbranschen. Att göra undantag för dessa bör dock inte komma i fråga utan alla verksamma personer skall antecknas eller registreras i personalliggaren.

Andra lösningar beträffande sättet att föra personalliggare är givetvis också tänkbara. Oavsett vilken lösning som väljs måste möjligheterna att manipulera uppgifterna minimeras.

Vid kontrollbesöken skall Skatteverket stämma av att de i näringsverksamheten verksamma som befinner sig i lokalen även finns upptagna i personalliggaren. För att så skall kunna ske krävs det att personalliggaren hålls tillgänglig i verksamhetslokalen och att, som angetts ovan, uppgifterna i personalliggaren är lätta att kontrollera.

Bevarande av uppgifter

De uppgifter som finns i personalliggaren är i första hand av intresse för att ge Skatteverket underlag för beskattningsbeslut. Näringsidkarna bör därför vara skyldiga att bevara uppgifterna i personalliggaren under viss tid. Frågan är under hur lång tid.

Ekobrottsmyndigheten anser att arkiveringstiden för personalliggare, i likhet med vad som gäller för övrigt räkenskapsmaterial enligt bokföringslagen, bör bestämmas till tio år. Enligt regeringens mening uppväger emellertid inte nyttan av en så lång bevarandetid den ökade administrativa börda som då läggs på de aktuella företagen. Syftet med en personalliggare är i första hand att ge Skatteverket möjlighet att redan

under det löpande beskattningsåret få en uppfattning om företagaren fullgör sina skyldigheter när det gäller redovisning av innehållen skatt och arbetsgivaravgifter. Ett system med personalliggare avses också ge verket större möjligheter att bedöma vilka inkomster den skattskyldige har av sin verksamhet och om han eller hon redovisar mervärdesskatt med rätt belopp. Däremot avses uppgifter som finns i en personalliggare, eller som saknas i en sådan, inte utan ytterligare utredning, eventuellt i form av en revision, ensamma kunna läggas till grund för ett beskattningsbeslut. Eftersom sådana uppgifter ensamma normalt inte heller kommer att ligga till grund för en brottsutredning utan behöver kompletteras med andra uppgifter, exempelvis från en revisionspromemoria som skall förstöras efter tidigast sju år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut, bedömer regeringen att det är räcker om personalliggaren bevaras intill utgången av andra året efter det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Om det vid den utvärdering som regeringen avser att göra visar sig att personalliggaren trots den ökade administrativa börda det innebär för näringsidkarna, bör bevaras längre, kan naturligtvis detta ställningstagande omprövas.

7.2.3 Oannonserade kontrollbesök och begränsad revision

Regeringens förslag: Den nya kontrollformen skall bestå av oannonserade besök i verksamhetslokalen för att identifiera personer som är verksamma i näringsverksamheten och för att stämma av uppgifterna i personalliggaren – kontrollbesök. Skatteverket skall därvid kunna begära att de som utför eller kan antas utföra arbetsuppgifter i verksamheten styrker sin identitet. Kontrollbesök får ske oannonserat. En begränsad revision för att kontrollera handlingar som rör personalen skall få göras i samband med kontrollbesök utan att näringsidkaren underrättas i förväg. Ett kontrollbesök skall genomföras så att det inte vållar näringsidkaren större kostnad eller olägenhet än nödvändigt.

Arbetsgruppens förslag överensstämmer i stort med regeringens förslag. Arbetsgruppen föreslog dock ingen uttrycklig regel om att kontrollbesök skulle utföras med så liten kostnad och annan olägenhet som möjligt för näringsidkaren.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm* delar arbetsgruppens uppfattning att någon skyldighet att legitimera sig inte bör införas. Möjligheterna att kontrollera uppgifterna i en personalliggare blir därmed små. *Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten* anför att Skatteverket vid kontrollbesöken även bör kunna stämma av mängden kontanter, antal gäster och noterade intäkter och dylikt för att få en effektiv kontroll. *Skatteverket* välkomnar förslaget om oannonserade kontrollbesök och understryker att enbart möjligheten att genomföra sådana torde få en preventiv effekt och avsevärt minska den frizon som i dag finns när det gäller användning av svart arbetskraft. *Svenska Revisorsamfundet* anför att det ligger i sakens natur att kontrollerna måste få ske oanmälda, men att det dock inte innebär att företagaren får

vara ovetande om att kontroll pågår. När företagaren skall informeras om kontrollen får avgöras av kontrollens syfte. *Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare SHR* poängterar vikten av en synlig och effektiv kontroll för att uppnå en preventiv effekt och anför att en förutsättning för detta är att Skatteverket tillsätter tillräckliga resurser för kontrollåtgärder. *Hovrätten för Västra Sverige* anför att kontroll inte får bli ett självändamål och ifrågasätter behovet av att den nya kontrollformen införs utan att schablonbeskattning samtidigt införs. *Företagarna* ifrågasätter behovet av oannonserade kontrollbesök och begränsad revision. *Stiftelsen den nya välfärden* avstyrker förslaget, men välkomnar dock utökade kontrollinsatser för att stävja fusket i branscherna. Stiftelsen framför att restaurangprojektet i Stockholm som drivs av Ekobrottsmyndigheten, Skatteverket och Länsstyrelsen i Stockholms län kan tjäna som exempel på hur sådana kontrollinsatser kan utformas.

Skälen för regeringens förslag

De kontrollformer som finns för närvarande är inte tillräckliga för att motverka svarta inkomster i särskilda riskbranscher. Det behövs också en enkel och resurssnål kontrollform som i hög grad tar sikte på att rutinemässigt kontrollera de verksamma personerna på en arbetsplats. Därutöver kan det vara nödvändigt för Skatteverket att ta del av vissa handlingar som har relevans för arbetskraften genom en begränsad revision.

Skatteverket bör när som helst, dvs. utan att det föreligger någon misstanke om oegentligheter, få göra oannonserade besök i en sådan verksamhet som omfattas av den utökade kontrollen. Vid kontrollen skall Skatteverket stämma av de personer i verksamhetslokalen som förefaller vara verksamma med anteckningarna i personalliggaren. För att möjliggöra en sådan kontroll måste Skatteverket kunna efterfråga de aktuella personernas identitet. Det vore dock att bära för långt att i detta lagstiftningsärende uppställa krav på att alla som arbetar i restaurang- eller frisörbranschen skall vara skyldiga att bära legitimationshandlingar. Ytterst är det näringsidkarens ansvar att de i personalliggaren införda personerna kan identifieras. I de fall personalen inte kan eller vill legitimera sig torde Skatteverket ha anledning att fördjupa kontrollen, för att se om det finns anledning att anta att verksamheten bedrivs oseriöst. Skatteverkets rätt att efterfråga identiteten på personalen i en verksamhet bör dock inte kopplas direkt till någon sanktion.

Utöver att kontrollera personalliggaren föreslås Skatteverket genom en begränsad revision ges rätt att kontrollera de handlingar i en verksamhet som har anknytning till personalen, såsom t.ex. anställningsavtal och uppgifter om utbetald lön och annan ersättning. Denna begränsade revisionsform föreslås bygga på frivillighet och bör ske inom ramen för taxeringslagens (1990:324) bestämmelser. Till skillnad från vad som nu gäller enligt taxeringslagen föreslår regeringen dock att näringsidkaren inte behöver underrättas om ett beslut om begränsad revision innan det verkställs. Detta är nödvändigt, eftersom behovet av en begränsad revision ofta framkommer först under det att kontrollbesöket pågår. Skulle krav på förannonsering av en begränsad revision i samband med

kontrollbesök ställas upp, skulle dessutom en stor del av värdet med oannonserade kontrollbesök undanröjas.

Vägrar näringsidkaren att lämna ut de handlingar som efterfrågas får Skatteverket enligt reglerna i taxeringslagen förelägga honom att lämna ut handlingarna. Även reglerna om vitesföreläggande i taxeringslagen är tillämpliga.

Det är i det närmaste självklart att Skatteverket skall genomföra kontrollbesöken så att de innebär så liten olägenhet som möjligt för den kontrollerade. Regeringen anser ändå att en regel med denna innebörd för tydlighets skull bör tas in i den nya lagen.

Den utökade kontrollens betydelse för enskild näringsidkare och delägare i handelsbolag

En kritik som kan riktas mot ett utökat kontrollsystem är att det inte träffar egenföretagare som saknar anställda, utan endast verksamheter med anställda. Denna invändning är i och för sig riktig men att märka är att även enskilda näringsidkare kommer att omfattas av bestämmelserna om kontrollbesök trots att de inte lämnat in några uppgifter beträffande anställd personal. En egenföretagare som inte anmält att han har någon anställd kan således komma att besökas oanmält av Skatteverket för en kontroll av om detta förhållande är riktigt.

Problemet med att enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag arbetar svart och redovisar låga inkomster är emellertid svårare att komma åt genom en ökad kontroll. Regeringens förhoppning är dock att även det problemet skall minska eftersom Skatteverket genom de oannonserade besöken kommer att få en bättre uppfattning om en verksamhets omfattning. Denna ökade kunskap i kombination med den ökade intäktskontroll som följer av reglerna om certifierade kassaregister för kontantbranscherna bör på lite sikt medföra att även problemet med svartarbete och låga inkomster för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag kan minska.

Vad kan den utökade kontrollen förväntas ge för effekter?

Regeringens uppfattning är att Skatteverket genom det nya kontrollsystemet får ett avsevärt bättre underlag för att kunna upptäcka svartarbete. Personer som påträffas i verksamhetslokalen i samband med kontrollbesöken men som inte finns antecknade i personalliggaren kan misstänkas arbeta svart. Genom den begränsade revisionen får Skatteverket rätt att kontrollera om personen i fråga omfattas av något anställningskontrakt eller liknande. Uppgifterna kan sedan följas upp genom en kontroll av löneutbetalningarna hos näringsidkaren.

Förslaget innebär inte att det utökade kontrollsystemet skall kompletteras med några materiella skatteregler. De regler som finns i dagsläget om omprövning, skönsbeskattning och efterbeskattning bedöms för närvarande vara tillräckliga för att komplettera det utökade kontrollsystemet.

7.3 Administrativa sanktioner

7.3.1 Kontrollavgift

Regeringens förslag: Skatteverket får ta ut en kontrollavgift av näringsidkare som i strid med reglerna

1. inte för en personalliggare,
2. för en personalliggare, men denna är så bristfällig att den inte kan ligga till grund för en kontroll,
3. inte uppfyller sin skyldighet att bevara uppgifterna i personalliggaren enligt föreslagna regler, eller
4. inte håller personalliggaren tillgänglig vid ett kontrollbesök.

Kontrollavgiften är 10 000 kronor och tillfaller staten.

Om näringsidkaren inte rättar sig efter föreläggande eller gör sig skyldig till ytterligare en överträdelse inom ett år skall ny avgift tas ut med det dubbla beloppet.

Finns personal i verksamhetslokalen som inte är antecknad i personalliggaren skall en kontrollavgift om 2 000 kronor per misstämning påföras.

Kontrollavgift tas inte ut vid obetydliga överträdelser

Kontrollavgiften skall kunna sättas ned helt eller delvis om det finns särskilda skäl.

Kontrollavgift får inte tas ut för överträdelse som omfattas av vitesföreläggande enligt denna lag

Arbetsgruppens förslag överensstämmer i stort med regeringens förslag. Arbetsgruppen föreslår dock inte att dubbel kontrollavgift skall tas ut om näringsidkaren inte rättar sig eller gör sig skyldig till ny överträdelse. I förslaget finns heller inte möjligheten att sätta ned avgiften delvis eller några regler om vite.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser är positiva till eller har inga invändningar mot förslaget om kontrollavgifter. *Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare SHR* anser att de föreslagna kontrollavgifterna är på en lagom nivå för att verka avskräckande. *Kammarrätten i Stockholm* och *Länsstyrelsen i Stockholms län* anför att de föreslagna kontrollavgifterna är för låga för att säkerställa regelefterlevnad hos oseriösa näringsidkare. *Företagarna* anför att det är viktigt att kontrollavgiften kan jämkas. *Svenska Revisorsamfundet* avstyrker administrativa sanktioner utan ett subjektivt rekvisit.

Skälen för regeringens förslag

Behovet av sanktioner

Syftet med förslaget att ålägga näringsidkaren att föra personalliggare är att uppnå en effektiv kontroll i praktiken av verksamhetens anställda och omfattning. För genomförande av förslaget om oannonserad kontroll av personalen är det nödvändigt att en personalliggare förs, och att den hålls tillgänglig för Skatteverket. Även en bristfälligt förd personalliggare

riskerar att försvåra Skatteverkets kontroll avsevärt. De brister i personalliggaren som upptäcks vid kontrollen måste därför leda till en sanktion av något slag. Syftet med en sanktion är primärt att avskräcka från överträdelse av de föreslagna reglerna om personalliggare. Vid valet av sanktioner och den närmare utformningen av dessa bör målsättningen vara att skapa effektiva sanktioner. För att en sanktion skall vara effektiv bör den kunna bestämmas av den myndighet som har ansvar för tillsyn över att regelverket efterlevs. På det sättet undviks det dubbelarbete och den tidsutdräkt som blir följderna om flera handläggare behöver sätta sig in i varje ärende. Sanktionen bör utlösas av lätt konstaterbara överträdelse så att utredningsproblem inte uppstår. Nu nämnda krav på effektivitet får naturligtvis inte medföra att rättssäkerheten åsidosätts. Som komplement till befintliga regler om bl.a. skattetillägg behövs en sanktionsavgift som inte har någon direkt koppling till om skatt har undandragits eller inte. Reglerna om personalliggare har dock en viktig funktion att fylla även när det gäller skattekravet, eftersom brister som noteras vid kontroll av personalliggare naturligtvis kan leda till att Skatteverket väljer att inleda en revision som kan resultera i ett beslut om höjd skatt och skattetillägg.

Närmare om förslagen

Som konstaterats ovan finns det alltså behov av en sanktion vid överträdelse av uppställda regler om personalliggare. Sanktionen bör lämpligen utformas som en kontrollavgift. Det bör därvid inte krävas någon utredning av om skatt har undandragits eftersom tidpunkten för redovisning och betalning av skatt inte behöver ha inträffat när kontrollen äger rum. Avgiften bör i stället vara knuten till reglerna om personalliggare. Frågan om avgifters förenlighet med artikel 6 i Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna behandlas i avsnitt 4.8.1. Avgift bör inte tas ut om det finns särskilda skäl till hel eller delvis befrielse (se vidare nedan under *Rättssäkerhetsgarantier*). För att förenkla förfarandet bör det vara lätt att beräkna kontrollavgiftens storlek i varje enskilt fall. Utgångspunkten bör vara att avgift skall utgå med samma belopp oberoende av näringsidkarens ekonomiska förhållanden för att kontrollavgiften skall vara lätt att tillämpa.

En överträdelse som bör leda till att en kontrollavgift tas ut är att näringsidkaren inte för personalliggare. Kontrollavgift bör dessutom kunna tas ut om näringsidkare som omfattas av skyldigheter enligt lagen inte lämnar ut personalliggaren till Skatteverket vid kontrollbesök. Gemensamt för dessa överträdelse av regelverket är att de är lätt konstaterbara vid kontrollbesök. I dessa fall finns det ett starkt stöd för en presumtion att överträdelsen har skett som en följd av oaktsamhet eller uppsåt.

Det är möjligt att bryta mot de särskilda reglerna om personalliggare på ytterligare två sätt. Det kan vid Skatteverkets kontrollbesök framkomma att inte all personal har registrerats eller att registrerad personal inte kan identifieras. Arbetar näringsidkaren inte ständigt i verksamheten har han inte heller möjlighet att förhindra att personalen, av slarv eller av annan orsak, underlåter att registrera personal. Vad det

gäller utebliven eller felaktig registrering skulle det kunna bero på ovan personal eller problem med personalliggaren. Skatteverket skulle i sådana fall kunna tvingas göra besvärliga avvägningar samtidigt som utrymmet för invändningar och överklaganden från näringsidkarna skulle bli stort.

Syftet med nu aktuell lagstiftning är bl.a. att försvåra för näringsidkare att inte redovisa all personal. Att då inte förena kravet på registrering i personalliggaren med en sanktion vid överträdelse vore en allvarlig brist i ett effektivt fungerande system.

Frågan är dock om en kontrollavgift som skall utgå under dessa förutsättningar går att förena med ett strikt ansvar. Vad gäller förutsättningar för strikt ansvar finns det inget krav på att det måste vara den som skall uppfylla vissa föreskrifter som själv gör överträdelsen. Det är näringsidkaren som svarar för brister hänförliga till företaget och dess struktur och organisation (jfr det straffrättsliga företagaransvaret). Omedvetna överträdelser av registreringskravet kan ofta antas vara hänförliga till brister i företagets organisation, vilket näringsidkaren svarar för. Överträdelser av exempelvis personal kan vidare vara sanktionerade eller påbudna av näringsidkaren. Det är därför motiverat att näringsidkaren får bära ansvaret för nu aktuella överträdelser. En sanktion skulle i sådana fall dessutom kunna utgöra ett incitament att organisera verksamheten på ett sätt som motverkar överträdelser. Regeringen anser därför att en kontrollavgift går att förena med ett strikt ansvar. Till detta kommer dels att kontrollavgift inte skall tas ut vid obetydliga överträdelser, dels att näringsidkaren skall befrias från avgiften, helt eller delvis, om det finns särskilda skäl. Att näringsidkaren skall befrias från avgiften om det finns särskilda skäl innebär bl.a. att Skatteverket måste göra en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning av kontrollavgiften. Situationen där en överträdelse har skett bortom näringsidkarens kontroll och som inte beror på företagets bristande struktur eller organisation bör kunna utgöra ett sådant särskilt skäl för befrielse. Se vidare under rubriken *Rättssäkerhetsgarantier*.

Svenska Revisorsamfundet anser att det krävs ett subjektivt rekvisit eftersom det inte kan uteslutas sabotage eller andra åtgärder som inte är hänförliga till företagaren. Subjektiva rekvisit är som ovan nämnts inte en generell förutsättning för kontrollavgifter. Från effektivitetssynpunkt är det angeläget att kontrollavgiften kan tas ut av Skatteverket och att rekvisiten utformas så att ett enkelt förfarande i övrigt är möjligt. Ansvaret för att överträdelser sker bör därför vara strikt utan subjektiva rekvisit i form av krav på uppsåt eller oaktsamhet. För överträdelser av skyldigheten att föra personalliggare föreslås en kontrollavgift om 10 000 kronor. En annan situation där kontrollavgiften också föreslås uppgå till 10 000 kronor är när näringsidkaren vägrar att lämna ut personalliggaren. Ett sådant agerande kan jämföras med att personalliggare helt saknas och motiverar därför samma avgift som den situationen. I de situationer där personalliggare saknas, är så bristfällig att den inte kan ligga till grund för kontrollen eller då näringsidkaren vägrar lämna ut den skall även en kontrollavgift om 2 000 kronor påföras per misstämning, dvs. för varje person som påträffas i verksamhetslokalen och enligt vad Skatteverket kan konstatera vid kontrollbesöket är verksam i den aktuella rörelsen. Visserligen går det inte att kontrollera om det rör sig om misstämningar

när näringsidkaren vägrar lämna ut personalliggaren men då det skall anses som att personalliggare saknas i en sådan situation får varje i verksamhetslokalen påträffad verksam person anses som en misstämning jämfört med personalliggaren. Vägrar näringsidkaren t.ex. att lämna ut personalliggaren men Skatteverket vid sin kontroll kan konstatera att det finns tre personer som arbetar i verksamhetslokalen skall kontrollavgifter om sammanlagt 16 000 kronor påföras (10 000 kronor + 6 000 kronor).

Vad det gäller brister i bevarandet av uppgifterna i personalliggaren föreslås att en kontrollavgift om 10 000 kronor skall tas ut. Anledningen till detta är att det är av värde för Skatteverkets kontroll att kunna leta sig bakåt i personalliggaren för att se hur förhållanden varit vid andra tillfällen än vid kontrollbesöket.

Regeringen delar den uppfattning som bl.a. framförts av *Kammarrätten i Stockholm* och *Länsstyrelsen i Stockholms län* att det i vissa fall inte räcker med den av arbetsgruppen föreslagna kontrollavgiften för att uppnå regelefterlevnad hos näringsidkarna. Avgifterna måste vara kännbara för att de skall avskräcka från överträdelse. Samtidigt måste avgifterna stå i rimlig proportion till de överträdelse det är fråga om. Regeringen föreslår därför – i likhet med vad som föreslås beträffande kassaregister – att ytterligare avgift skall tas ut om näringsidkare trots föreläggande inte vidtar rättelse inom skäligen tid eller upprepar en överträdelse inom ett år. Den nya avgiften skall då uppgå till 20 000 kronor. För de fall då kontrollavgiften på grund av förhållandena i det enskilda ärendet ändå inte utgör en tillräcklig sanktion bör det finnas möjlighet att förelägga näringsidkaren vid vite att vidta rättelse.

Regeringen föreslår vidare att någon kontrollavgift inte skall tas ut om det endast är fråga om försumbara fel i personalliggaren. Det kan t.ex. vara frågan om att den personalliggare som förs är tillräcklig för att Skatteverket skall kunna utföra den nödvändiga kontrollen, men på någon mindre punkt avviker från den form som föreskrivits.

Om det föreligger särskilda skäl skall näringsidkaren helt eller delvis kunna befrias från kontrollavgiften. Vad som skall förstås med särskilda skäl är det svårt att ge någon uttömmande beskrivning av utan det får närmast bli en fråga för rättstillämpningen att avgöra. Ett exempel skulle kunna vara att en anställd utan näringsidkarens vetskap saboterat personalliggaren. De särskilda skälen bör kunna vara att hänföra såväl till själva felaktigheten som till näringsidkaren personligen.

Rätts säkerhetsgarantier

Det strikta ansvar som föreslås bör för att vara godtagbart med hänsyn till den europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande skyldigheterna (Europakonventionen) och de rätts säkerhetskrav som ställs upp i övrigt nyanseras genom att en möjlighet till befrielse från avgiften införs. Befrielse skall därför kunna ske om det finns särskilda skäl. Utredningen har inte föreslagit en möjlighet till delvis befrielse av kontrollavgiften. *Företagarna* anser att kontrollavgifter bör kunna sättas ned. Regeringen instämmer i att det kan uppstå situationer då en kontrollavgift inte kan

anses proportionerlig till överträdelsen. En möjlighet till delvis befrielse bör därför införas.

Bedömningen av om särskilda skäl föreligger skall vara nyanserad och inte alltför restriktiv. Det bör också vara möjligt att överklaga Skatteverkets beslut om kontrollavgift till domstol. Reglerna i taxeringslagen (1990:324), skattebetalningslagen (1997:483), förvaltningslagen (1986:223) och förvaltningsprocesslagen (1971:291) som allmänt gäller för Skatteverkets handläggning och vid överklagande bör tillämpas när det gäller påförande av kontrollavgift.

För skattetillägg har nyligen införts särskilda regler om anstånd med betalning och när det gäller rätten till muntlig förhandling finns en särskild bestämmelse som gäller vid handläggning av mål om särskild avgift i länsrätt och kammarrätt (17 kap. 2 a § skattebetalningslagen och 6 kap. 24 § taxeringslagen). Med hänsyn till att kontrollavgiften kommer att uppgå till väsentligen lägre belopp än vad skattetillägg kan komma att uppgå till bör 17 kap. 2 § skattebetalningslagen om anstånd med betalning kunna tillämpas utan att det finns risk för konflikter i förhållande till artikel 6 i Europakonventionen. Något behov av att göra den särskilda bestämmelsen om anstånd som gäller för skattetillägg tillämplig för kontrollavgiften finns därför inte.

Rätten till en offentlig rättegång enligt artikel 6 innefattar enligt Europadomstolens praxis en rätt till muntlig förhandling. Det är dock inte fråga om en absolut skyldighet för domstolen att hålla muntlig förhandling. En sådan kan undvaras om en part avstår från sin rätt eller om en muntlig förhandling på grund av exceptionella omständigheter i målet framstår som onödig. I andra eller tredje instans ställs inte lika strikta krav på att hålla muntlig förhandling. Beroende på omständigheterna i målet kan det godtas att ett yrkande om muntlig förhandling i ett överklagande avslås, trots att förhandling inte hållits i första instans. Europadomstolen har i ett avgörande 2005 uttalat att det i fråga om rätten till muntlig förhandling finns en uppenbar diskrepans mellan 9 § tredje stycket förvaltningsprocesslagen och Europadomstolens praxis. Domstolen anser att Sverige bör vidta åtgärder för att säkerställa att det är konventionens krav som tillämpas (*Miller mot Sverige*, dom den 8 februari 2005). Precis som utredningen påpekat har tillämpningen av bestämmelsen om muntlig förhandling i 9 § FPL ifrågasatts av Europadomstolen. Även om tillämpningen av nämnda bestämmelse har utvecklats ytterligare i praxis finns det enligt regeringens mening inte anledning att avvika från vad som gäller för handläggning i länsrätt i övrigt enligt skattebetalningslagen. Enligt regeringens bedömning bör det därför, på motsvarande sätt som föreslås beträffande kassaregister, införas en bestämmelse, som innebär att 6 kap 24 § taxeringslagen endast gäller i länsrätt vad gäller handläggningen av mål av kontrollavgift enligt lagen skattekontroll av vissa branscher.

Vite och kontrollavgift kan i vissa fall komma i fråga för en och samma gärning. Något hinder mot en sådan reglering finns inte (se RÅ 1992 ref. 25 och prop. 2003/04:121 s. 162), jämför bl.a. 23 § marknadsföringslagen (1995:450) och 38 § produktsäkerhetslagen (2004:451). För att undvika att dubbla ekonomiska sanktioner döms ut finns i dessa lagar bestämmelser med innebörden att kontrollavgift inte får åläggas då överträdelsen omfattas av ett vitesförbud eller

vitesföreläggande. En motsvarande begränsning skall gälla i nu aktuellt fall.

7.3.2 Vite

Regeringens förslag: Skatteverket får förena ett föreläggande att vidta rättelse med vite.

Arbetsgruppens förslag: Något förslag om vite har inte lämnats.

Remissinstanserna har inte yttrat sig i frågan. Däremot har *Kammarrätten i Stockholm* och *Länsstyrelsen i Stockholms län* anfört att kontrollavgifterna enligt arbetsgruppens förslag är för låga.

Skälen för regeringens förslag: Av effektivitetsskäl kommer kontrollavgiften att bestämmas till ett i lag fastställt belopp oberoende av näringsidkarens ekonomiska förhållanden. Det kan därför tänkas uppkomma situationer då en kontrollavgift inte är en tillräcklig sanktion för en överträdelse som konstaterats vid kontrollbesök. I sådana fall anser regeringen att det är nödvändigt att Skatteverket ges möjlighet att förelägga näringsidkaren vid vite att vidta rättelse. Vitesbeloppet kan i det enskilda fallet anpassas till vad som krävs för att bryta den tredskandes motstånd. Situationer då behov av att vid vite förelägga en näringsidkare att vidta rättelse kan tänkas finnas är framför allt när en näringsidkare inte fullgör sina skyldigheter enligt lagen att införskaffa en personalliggare, att åtgärda brister i en personalliggare eller att lämna ut en sådan för kontroll.

7.4 Förfarandet

Regeringens förslag: I fråga om kontrollavgifter skall skattebetalningslagens (1997:483) bestämmelser om debitering, betalning, överklagande och förfarandet i övrigt gälla.

Muntlig förhandling skall hållas i länsrätt om näringsidkaren begär det och det inte saknas anledning att anta att avgift kommer att tas ut.

Prövningstillstånd uppställs som krav för prövning i kammarrätt.

Skatteverkets beslut om oannonserade kontrollbesök och begränsad revision skall inte kunna omprövas eller överklagas.

Arbetsgruppens förslag överensstämmer i stort med regeringens förslag. Enligt förslaget fanns dock motsvarande krav på muntlig förhandling även för processen i kammarrätt

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm* anför att en rätt till muntlig förhandling inte bör gälla i kammarrätten.

Skälen för regeringens förslag: I skattebetalningslagen finns bestämmelser om skatte- och avgiftsredovisningar, in- och utbetalningar av skatter, omprövnings- och anståndsbestämmelser samt bestämmelser om överklagande. En grundläggande målsättning är att förfarandet vad gäller just hanteringen av skatter och avgifter så långt möjligt skall anpassas efter skattebetalningslagens regler. Regeringen anser därför att

även kontrollavgifterna bör hanteras inom ramen för skattekontosystemet, varför skattebetalningslagens regler i princip bör tillämpas i fråga om debitering och betalning av kontrollavgift, omprövning, överklagande och förfarandet i övrigt. Rent konkret innebär förslaget i denna del följande.

Beslut om kontrollavgifter skall gälla omedelbart. Anståndsreglerna och reglerna om ställande av säkerhet i 17 kap. 2 och 3 §§ skattebetalningslagen kommer att bli tillämpliga på kontrollavgifterna. Regeringen föreslår att muntlig förhandling skall hållas vid handläggningen i länsrätt om näringsidkaren begär det och det inte finns anledning anta att avgift inte kommer att tas ut (se vidare i avsnitt 7.3.1).

I likhet med vad som anförs i avsnitt 4.8.1 avseende kontrollavgift synes en omprövningsfrist om två månader vara lämplig.

Vid överklagande till kammarrätt föreslås ett krav på prövningstillstånd. Även detta är i överensstämmelse med vad som gäller beträffande en rad beslut enligt skattebetalningslagen, som t.ex. beslut om anstånd och om preliminär skatt.

7.5 Sekretess

Regeringens förslag: Sekretess skall inte gälla beslut om kontrollavgift.

Arbetsgruppens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna har inte haft några erinringar mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Det finns ett behov av att kunna registrera uppgifter i de ärenden som kommer att handläggas med stöd av den föreslagna lagen. Regeringen avser att ändra 2 § förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet så att det klart framgår att uppgifter som behövs vid handläggningen av ett ärende enligt den föreslagna lagen skall få behandlas i databasen. För dessa uppgifter kommer sekretess att gälla enligt 9 kap. 1 § sekretesslagen (1980:100). De uppgifter som inte förs in i beskattningsdatabasen kommer enligt regeringens bedömning att omfattas av sekretess enligt 9 kap. 2 § första stycket 1 sekretesslagen. Sekretessen bör dock inte gälla för beslut om kontrollavgift enligt den föreslagna regleringen. En ändring bör därför göras i 9 kap. 2 § tredje stycket sekretesslagen så att sådana beslut undantas från sekretess.

8 Dokumentationsskyldighet vid internprissättning i internationella företag

8.1 Bakgrund

8.1.1 Allmänt om utvecklingen

De internationella företagens roll i världshandeln har ökat markant under de senaste decennierna. Bland annat avregleringen av de finansiella marknaderna har lett till ett allt mer internationaliserat ägande. Gränsöverskridande direktinvesteringar är en väsentlig del av globaliseringsprocessen och nationsgränserna betyder inte längre lika mycket för lokaliseringen av företagens verksamhet.

Institutet för tillväxtpolitiska studier (ITPS) upprättar bl.a. statistik över internationella företag med undantag för finansiella företag som banker och försäkringsbolag. Med internationella företag avser ITPS dels svenskägda företag med minst ett dotterbolag i utlandet, dels utlandsägda företag i Sverige. Ett företag är enligt ITPS definition utlandsägt om en ägare utanför Sverige innehar mer än 50 procent av aktiernas röstvärde. Under år 2003 uppgick de internationella företagen till 18 928. Av dessa var 9 121 svenskägda och 9 807 utlandsägda. I det följande avses med internationellt verksamma företag även näringsverksamhet som bedrivs av en fysisk person och som utför transaktioner med ett annat företag som är begränsat skattskyldigt i Sverige.

Enligt Statistiska centralbyråns (SCB) årsbok 2006 uppgick varuexporten från Sverige under år 2004 till 904 miljarder kronor och varuimporten till 736 miljarder kronor. Mot bakgrund av att en stor del av världshandeln sker inom internationellt verksamma koncerner får företagets internprissättning på varor och tjänster stor betydelse för staternas skatteunderlag.

Internprissättningsproblematiken är uppmärksammas internationellt, och många stater har framhållit vikten av att företagen lämnar information i sina deklarationer och att de upprättar dokumentation som vid en kontroll möjliggör en bedömning av om företagets prissättning överensstämmer med internationellt vedertagna principer.

Bland annat för att bevaka det skatteunderlag man anser sig ha rätt till har regler om information och dokumentation på internprissättningsområdet samt regler om sanktioner kommit att bli ett allt vanligare inslag i staternas skattelagstiftning. Det gäller särskilt regler om dokumentation som införts i ett stort antal av OECD:s medlemsstater. Uttryckliga regler om information i deklarationen finns emellertid endast i ett mindre antal av OECD-länderna. I Sverige finns för närvarande inte några regler om information och dokumentation avseende internprissättningstransaktioner.

8.1.2 Armlängdsprincipen

Allmänt

En grundläggande princip i internationell skatterätt är att prissättning vid transaktioner mellan företag i intressegemenskap skall ske enligt den s.k. armlängdsprincipen. Denna innebär att kommersiella och finansiella transaktioner skall vara baserade på samma villkor som skulle ha tillämpats om företagen inte varit i intressegemenskap, dvs. på marknadsmässiga villkor. Det skall således inte vara möjligt att flytta vinster från en stat till en annan genom felaktig prissättning (över- eller underprissättning).

Det bör i detta sammanhang framhållas att felaktigt satta internpriser ofta kan anses bero snarare på områdets komplexitet än på medvetna försök till skatteundandraganden.

OECD:s modellavtal, rapporter och riktlinjer

OECD har till uppgift att främja en positiv utveckling av världsekonomin med en fri handel för att nå största möjliga ekonomiska tillväxt i medlemsstaterna. Internationella företags verksamhet är ofta i hög grad integrerad och asymmetrier i staternas skattesystem ökar risken för internationell ekonomisk dubbelbeskattning (beskattning av samma inkomst hos olika personer). Detta medför hinder för en fri rörlighet av varor, tjänster och kapital över gränserna. OECD bedriver ett kontinuerligt arbete för att uppnå en samstämmighet kring internationella principer på skatteområdet och har t.ex. tagit fram en modell för skatteavtal som ligger till grund för ett omfattande avtalsnät staterna emellan. Till de enskilda artiklarna i modellavtalet har utarbetats kommentarer som speglar gemensamma tolkningar och principer som staterna accepterat. En sådan internationellt vedertagen beskattningsgrund är armlängdsprincipen. Den utgår från att varje företag behandlas som en särskild enhet oberoende av om det ingår i en grupp av företag som befinner sig i intressegemenskap. Armlängdsprincipen innebär, som nämnts ovan, att transaktioner mellan företag i intressegemenskap skall baseras på samma villkor som skulle ha gällt vid motsvarande transaktioner mellan oberoende företag.

I modellavtalet har en korrigeringsregel vid felaktig prissättning tagits in i artikel 9 punkt 1. Regeln omfattar företag i en avtalsslutande stat som direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i detta företags kapital. Vidare gäller regeln även om samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av såväl ett företag i en avtalsslutande stat som ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i båda dessa företags kapital. Om någon av dessa förutsättningar är för handen, och det mellan företagen i fråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalas eller föreskrivs villkor som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, får all inkomst som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som

på grund av villkoren i fråga inte gjort det, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i enlighet därmed.

En korrigerings av inkomsten hos ett företag i enlighet med nyssnämnda bestämmelse kan ge upphov till ekonomisk dubbelbeskattning om motsvarande belopp redan har beskattats hos det företag i en annan stat med vilket det förstnämnda företaget befinner sig i intressegemenskap. Artikel 9 punkt 2 i modellavtalet föreskriver att den andra staten under dessa omständigheter skall göra en motsvarande justering i syfte att undanröja dubbelbeskattningen. Risken för ekonomisk dubbelbeskattning minskar givetvis om det föreligger en internationell samsyn vid tillämpningen av armlängdsprincipen.

OECD har utarbetat rapporter och riktlinjer med syfte att ingående diskutera och beskriva området för att komma fram till vad som kan vara acceptabel prissättning vid transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Rapporterna är *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* (1979) och *Transfer Pricing and Multinational Enterprises—Three Taxation Issues* (1984). De senaste riktlinjerna, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (nedan benämnda "riktlinjerna"), började ges ut 1995. Riktlinjerna utvecklas successivt och i kommentaren till artikel 9 i modellavtalet hänvisas till dessa.

Kapitel V av nämnda riktlinjer ägnas uteslutande åt frågor om dokumentation på internprissättningsområdet. Allmänt sett kan sägas att riktlinjerna ger en god och välbalanserad belysning av den problematik som såväl skattskyldiga som skattemyndigheter kan förväntas ställas inför på internprissättningsområdet. Det gäller även kapitel V om dokumentation. Eftersom riktlinjerna samtidigt ger uttryck för internationellt vedertagna principer på området kan såväl Skatteverket som de skattskyldiga i många fall hämta värdefull vägledning från dessa.

Armlängdsprincipen i svensk rätt

För svenskt vidkommande är armlängdsprincipen reglerad i den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, skall resultatet beräknas till det belopp som resultatet skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Detta gäller dock bara om den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte skall beskattas för detta i Sverige. Vidare gäller som villkor för att justering skall kunna ske att det föreligger sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna och det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

Korrigeringsregeln gäller såväl här i landet hemmahörande enskilda näringsidkare som svenska juridiska personer. Utformningen av regeln anpassades år 1965 till att bättre stämma överens med motsvarande regel i OECD:s modellavtal och kom att gälla alla former av ägarförhållanden. Regeln ändrades år 1983 i bevishänseende på så sätt att det numera räcker att Skatteverket gör sannolikt att intressegemenskap föreligger. Bakgrunden till ändringen var att Brottsförebyggande rådet hade pekat på

att det i förhållande till länder med sträng sekretess kan vara svårt för skattemyndigheterna att visa att intressegemenskap föreligger.

Begreppet ekonomisk intressegemenskap definieras i 14 kap. 20 § IL och anses föreligga om en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital, eller samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.

Ekonomisk intressegemenskap kan således föreligga på ett direkt eller indirekt sätt antingen genom ägande eller genom kontroll. Kontroll i form av ledning eller övervakning av ett annat företag sammanhänger ofta med en ägarroll men kan också innefatta andra former av reellt inflytande.

Armlängdsprincipen förekommer också i de skatteavtal som Sverige har ingått och som bygger på OECD:s modell för skatteavtal. Sverige har för närvarande ingått skatteavtal med drygt åttio stater, bland annat med samtliga medlemsstater i Europeiska unionen (EU).

Armlängdsprincipen innebär att företag i intressegemenskap förutsätts känna till huruvida prissättningen vid transaktioner dem mellan är marknadsmässig (jfr avsnitt 8.4).

8.2 Arbete inom ramen för EU

Inom ramen för kommissionens EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF) har möjligheterna att introducera en gemensam EU-dokumentation diskuterats. Detta arbete har bl.a. resulterat i en uppförandekod om dokumentationskrav på internprissättningsområdet som innehåller en modell för dokumentation, ”European Union Transfer Pricing Documentation” (EUTPD).

Uppförandekoden utgör inte ett rättsligt bindande instrument, utan är en överenskommelse staterna emellan baserad på ömsesidighet. Avsikten är att en dokumentation upprättad i enlighet med uppförandekoden skall accepteras inom hela EU.

Det bör noteras att de krav som uppställs inom ramen för EUTPD i vissa fall kan uppfattas som ganska långtgående. Att tillämpa dessa dokumentationskrav är dock frivilligt för de skattskyldiga. Det står med andra ord dessa fritt att i stället fortsatt upprätta dokumentation i enlighet med interna regler i de stater där de är verksamma.

EUTPD består av två delar. Första delen utgörs av standardiserade uppgifter som behandlar hela den del av företagsgruppen som är belägen inom unionen, en s.k. ”masterfile”. Andra delen utgörs av en landsspecifik dokumentation. Detta innebär att den dokumentation som upprättas delvis är gemensam för samtliga företag inom företagsgruppen och delvis är upprättad specifikt för varje stat där företagsgruppen är verksam.

En ”masterfile” bör enligt uppförandekoden innehålla följande:

a) en översiktlig beskrivning av verksamheten och affärsstrategier, innefattande information avseende förändringar i affärsstrategin jämfört med tidigare beskattningsår,

b) en beskrivning av företagsgruppens organisatoriska, legala och operationella struktur (innefattande bl.a. ett organisationsschema, förteckning över företag som ingår i företagsgruppen och dess ägarförhållanden),

c) identifiering av närstående företag inom EU som är involverade i transaktioner med företag i intressegemenskap,

d) en beskrivning av transaktionerna mellan företag i intressegemenskap, innefattande

– transaktionsflöden avseende materiella och immateriella tillgångar, tjänster och finansiella transaktioner,

– fakturaflöden, samt

– storleken på dessa transaktioner,

e) en beskrivning av funktioner som utförs och risker som bärs samt en beskrivning av de förändringar som skett avseende funktions- och riskprofiler jämfört med de två senaste beskattningsåren (exempelvis omorganisation från distributör till kommissionär, dvs. från att sälja t.ex. varor i eget namn och för egen räkning till att sälja varor i eget namn men för annans räkning),

f) en beskrivning av äganderätten till immateriella tillgångar (t.ex. patent, varunamn och varumärken, ”know-how”) samt den ersättning i form av t.ex. periodvis utgående betalningar som erhålls eller erläggs för nyttjandet av dessa tillgångar,

g) en beskrivning av företagsgruppens internprissättningspolicy eller internprissättningsystem som anger hur företagsgruppens prissättning överensstämmer med armlängdsprincipen,

h) en översikt över förekomsten av kostnadsfördelningsavtal, ”advance pricing agreements”, och förhandsbesked rörande internprissättning för företag med hemvist inom EU, och

i) ett åtagande från varje skattskyldig som omfattas av dokumentationen att på begäran inom skälig tid tillhandahålla ytterligare information.

Den landsspecifika dokumentationen bör enligt uppförandekoden, utöver vad som anges i den gemensamma delen av dokumentationen, innehålla följande information:

a) en detaljerad beskrivning av affärsverksamheten och affärsstrategier, innefattande information avseende förändringar i affärsstrategin jämfört med tidigare beskattningsår,

b) en beskrivning och förklaring av transaktionerna mellan företaget med hemvist i staten i fråga och företag i intressegemenskap, innefattande

– transaktionsflöden avseende materiella och immateriella tillgångar, tjänster och finansiella transaktioner,

– fakturaflöden, samt

– storleken på dessa transaktioner,

c) en jämförbarhetsanalys, dvs.

– karaktäristika för varan, tillgången eller tjänsten i fråga,

– funktionsanalys,

– avtalsvillkor,

– ekonomiska omständigheter, samt

– affärsstrategier,

d) en beskrivning av de internprissättningsmetoder som tillämpas samt hur dessa valts, dvs. skälen till varför en viss metod valts samt hur denna tillämpas av företagen i fråga,

e) relevant information avseende s.k. interna eller externa jämförelsetransaktioner, och

f) en beskrivning av implementering och tillämpning av företagsgruppens internprissättningspolicy.

8.3 En internationell översikt

Skatteverkets rapport innehåller studier av regelverken i de andra nordiska länderna, Nederländerna, Tyskland, Storbritannien, USA och Australien.

8.3.1 Danmark

Armlängdsregel. Armlängdsprincipen regleras i 2 § ligningsloven i överensstämmelse med artikel 9 punkt 1 i OECD:s modellavtal. Regeln gäller såväl rent interna som gränsöverskridande transaktioner och omfattar skattskyldiga som har ett fast driftställe utomlands eller om en i utlandet hemmahörande fysisk eller juridisk person har ett fast driftställe i Danmark.

Information i deklarationen. År 1998 infördes en skyldighet att lämna uppgifter i en särskild bilaga till deklarationen (upplysningspligt) om omfattningen och karaktären av transaktioner med närstående utländska företag (3 § B skattekontrollloven).

Bilagan består av två sidor innehållande frågor om den skattskyldige, på vilket sätt denne omfattas av den särskilda deklarationsskyldigheten, den huvudsakliga affärsverksamheten, närstående företag med vilka det förekommer internttransaktioner samt frågor om in- och utgående transaktioner inom olika transaktionsslag etc. Uppgifterna i deklarationsbilagan används av den danska skattemyndigheten för att välja ut de skattskyldiga som man anser behöver kontrolleras mer ingående med hänsyn till omfattning och karaktär av internttransaktioner.

Dokumentation om internpriser. År 1999 infördes ett uttryckligt krav på dokumentation för att göra det möjligt för skattemyndigheten att värdera om företagets internprissättning överensstämmer med armlängdsprincipen. Skattemyndigheten har lämnat vägledning och anger som ett minimum att företagen måste kunna förklara hur deras internpriser är satta.

Dokumentationen skall normalt innehålla

- en beskrivning av verksamheten,
- en beskrivning av närståendetransaktionerna,
- en funktionsanalys,
- en ekonomisk analys,
- en jämförbarhetsanalys,
- val och motivering av valda prissättningsmetoder, samt
- skriftliga avtal mellan de koncerngemensamma verksamheterna.

Dokumentationen skall uppdateras löpande. Dessutom kan upplysningar behöva lämnas om överenskommelser om prissättning har träffats med utländska skattemyndigheter. Vidare kan skattemyndigheten begära kompletterande uppgifter om finansiella förhållanden, ändringar eller omförhandlingar av kontraktsvillkor, en förteckning över jämförbara företag med liknande transaktioner och uppgift om storleken av försäljning och operativt resultat under de senaste åren före det aktuella.

Sanktioner. Den som inte uppfyller skyldigheten att lämna uppgifter i deklARATIONEN kan träffas av skattetillägg eller böter (5 § 1 och 2 st. skattekontrollöven). Uppgiftsskyldigheten gäller även om det inte förekommit några transaktioner. Om lämnad dokumentation bedöms otillräcklig kan skattemyndigheten skönmässigt justera taxerade belopp. Ytterligare sanktionsmöjligheter har introducerats genom ny lagstiftning under 2005.

8.3.2 Norge

Armlängdsregel. Armlängdsprincipen regleras i 13 § skattelöven i överensstämmelse med artikel 9 punkt 1 i OECD:s modellavtal. Norska finansdepartementet har påbörjat ett arbete med att implementera OECD:s riktlinjer i norsk rätt. Finansdepartementet har gett Skattedirektoratet i uppdrag att undersöka och lämna förslag till vissa huvudämnen, särskilt upplysningsplikt i deklARATIONEN och dokumentationsskyldighet.

Information i deklARATIONEN. I dagsläget skall skattskyldiga lämna uppgifter om inflytande i utländska personer (utenlandsoppgave). Detta gäller de som direkt eller indirekt äger minst 10 procent eller har ett bestämmande inflytande i en person hemmahörande i utlandet. Bestämmande inflytande tolkas extensivt och kan uppkomma på grund av rösträtt, avtal, ”know-how” etc. Om personen hör hemma i en lågskattejurisdiktion föreligger informationsskyldighet redan vid ett lägre innehav än 10 procent. Den information som skall lämnas via utenlandsoppgave är mycket omfattande. Skattedirektoratet föreslår i sin rapport till norska finansdepartementet att de företag som omfattas av armlängdsregeln redan i deklARATIONEN skall lämna upplysningar om transaktioner med utländska närstående företag.

Dokumentation om internpriser. Skattedirektoratet har föreslagit att regler införs som innebär att företagen skall dokumentera priser och villkor för varje slag av transaktioner i enlighet med armlängdsprincipen och OECD:s riktlinjer.

Sanktioner. För det fall föreskrivna uppgifter inte lämnas i deklARATIONEN föreslås möjlighet till skönstaxering och böter. Bristfällig dokumentation föreslås kunna medföra skönstaxering eller förlorad klagorätt.

8.3.3 Finland

Armlängdsregel. Armlängdsprincipen regleras i 31 § förfarandelagen i överensstämmelse med artikel 9 punkt 1 i OECD:s modellavtal.

Informations- och dokumentationsskyldighet. I Finland pågår för närvarande ett samarbete mellan Finansministeriet och Skattestyrelsen i syfte att överväga regler på området.

8.3.4 Nederländerna

Armlängdsregel. Armlängdsprincipen regleras från år 2002 i artikel 8 b § bolagsskattelagen i överensstämmelse med artikel 9 punkt 1 i OECD:s modellavtal. Den nya regeln omfattar inte mellanhavanden mellan ett bolag i Nederländerna och ett fast driftställe utomlands.

Information i deklarationen. Inga särskilda krav finns angående information om närstående-transaktioner på deklarationsstadiet.

Dokumentation om internpriser. Enligt artikel 8 b punkt 3 bolagsskattelagen gäller från år 2002 att företagens räkenskaper måste innehålla sådana fakta som visar hur internpriserna har bestämts. Utfärdade rekommendationer från 2001 och 2004 (Transfer Pricing Decree) anknyter till OECD:s riktlinjer om dokumentation av internpriser som grund för att visa att den metod som valts är armlängdsmässig.

Rekommenderad information enligt nämnda dekret är:

- en beskrivning av gruppens operativa och legala struktur inklusive hemvist,
- en beskrivning av relevanta närstående-transaktioner,
- information om tillämpade affärsstrategier inklusive viktiga antaganden,
- en funktionsanalys,
- en beskrivning av använda prissättningsmetoder inklusive utnyttjade jämförelsetransaktioner och finansiella data,
- information om avtal med närstående samt information om affärsvillkor.

Hänvisningar till jämförelsetransaktioner görs i anvisningar till lagstiftningen, vilket innebär att tillgång till sådan information är av stor betydelse vid förklaring av prissättningen. En strikt tolkning av reglerna innebär att dokumentationen skall upprättas vid tidpunkten för internttransaktionerna men skattemyndigheten accepterar att de skattskyldiga lämnar dokumentation inom fyra veckor, eller i komplicerade fall senast inom tre månader, efter begäran.

Sanktioner. Avsaknad av eller brister i dokumentationen medför att bevisbördan övergår på den skattskyldige. Skattetillägg kan utgå med upp till 100 procent av inkomstjusteringen beroende på graden av förseelse. Internprissättningsjusteringar leder dock i regel inte till skattetillägg eftersom sådana fall sällan bedöms som verkligt skatteundandragande.

8.3.5 Tyskland

Armlängdsregel. Reglerna om intressegemenskap återfinns i Aussensteuergesetz (sektion 1) medan reglerna om inkomstöverföring (förtäckt vinstutdelning) finns i sektion 8 § 3 av Körperschaftsteuergesetz.

Information i deklARATIONEN. Inga särskilda krav finns angående information om närståendetransaktioner på deklarationsstadiet.

Dokumentation om internpriser. Uttryckliga regler om internprissättningsdokumentation återfinns i Abgabenordnung (sektion 90 § 3). Reglerna innebär en skyldighet att upprätta löpande dokumentation om företagets transaktioner med utländska närstående parter. Dokumentationskravet innefattar en skyldighet att lämna skriftlig information angående ekonomiska och juridiska förhållanden vilka är relevanta för att bedöma internpriser och affärsvillkor vid transaktioner med närstående.

Lagen anger inte uttryckligen vilka dokument som skall upprättas och tillhandahållas utan ger en befogenhet till Bundesministerium der Finanzen att komma med särskilda föreskrifter angående dokumentationsskyldigheten. Dyliga föreskrifter publicerades under 2005 och får anses som tämligen omfattande.

Om den skattskyldige inte upprättar dokumentation presumeras det att prissättningen inte har bestämts på armlängdsbasis. I sådana fall kan skattemyndigheten uppskatta inkomsten skönmässigt (Abgabenordnung sektion 162 § 3).

Sanktioner. Det tyska lagförslaget innehåller omfattande sanktionsregler (Abgabenordnung sektion 162 § 4). Skattetillägg utgår med 5–10 procent av det justerade inkomstbeloppet om inkomsten uppskattats i överensstämmelse med reglerna i sektion 162 § 3 ovan eller om lämplig dokumentation enligt sektion 90 § 3 inte har företetts i tid. Vid avsaknad av eller för sent företedd dokumentation kan skattetillägg utgå med maximalt en miljon euro. Minimisanktionen för avsaknad av eller för sent företedd dokumentation uppgår till 100 euro per dag.

8.3.6 Storbritannien

Armlängdsregel. Storbritannien har genom The Finance Act 1998 moderniserat sin internprissättningslagstiftning i samband med att ett nytt självdeklarationssystem införts. Lagstiftningen har anpassats till artikel 9 punkt 1 i OECD:s modellavtal och riktlinjer ("Schedule 28AA, Income and Corporation Taxes Act").

Information i deklARATIONEN. Det finns ingen skyldighet att lämna information i deklARATIONEN angående uppgifter om eller transaktioner med utländska närstående företag. Den nya lagstiftningen kräver dock att företag i samband med deklARATIONSFÖRFARANDET särskilt intygar att redovisad inkomst beräknats med beaktande av armlängdsprincipen. Dessutom förekommer bokföringsregler som kräver att avvikelser från armlängdsvillkor vid transaktioner med närbesläktade företag redovisas öppet.

Dokumentation om internpriser. Företagen har att avgöra vilken dokumentation om internpriser som är skälig och nödvändig för att bekräfta att armlängdsprincipen följs. Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC) har i interna rekommendationer (s.k. "Tax Bulletins") utfärdat riktlinjer. I nämnda riktlinjer anges vad myndigheten förväntar sig att företagen skall upprätta och bevara i dokumentationshänseende.

Av riktlinjerna i Tax Bulletin 37 framgår t.ex. att redovisningen bör beskriva och identifiera bl.a. följande:

- relevant information över företagets kommersiella och finansiella relationer med närstående företag som faller inom ramen för den nya lagstiftningen,
- arten och villkoren beträffande aktuella närståendetransaktioner (inklusive olika former av kvittningsinvändningar),
- prissättningsmetod eller de metoder som använts när priser och affärsvillkor fastställts för transaktioner,
- funktionsanalyser och analyser av jämförelsetransaktioner,
- vilka justeringar som varit nödvändiga för att uppnå armlängdspriser och hur dessa har beräknats,
- affärsvillkor av relevanta kommersiella arrangemang med både närstående och oberoende parter. Sådan dokumentation kan inkludera avtal, budgetar, prognoser och andra dokument som visar hur företaget kommit fram till armlängdsvillkor och priser.

Prissättningsdokumentationen skall finnas tillgänglig senast då självdeklarationen skall avges.

Sanktioner. I samband med det nya självdeklarationssystemet för företag har flera typer av sanktioner införts. Om ett företag underlåter att bevara tillfredsställande dokumentation om internpriser kan en sanktionsavgift utgå med 3 000 pund. Skattetillägg kan utgå med 100 procent av justerad inkomst vid felaktig prissättning. Om företaget utarbetat lämplig prissättningsdokumentation kan eftergift av skattetillägget medges.

8.3.7 USA

Armlängdsregel. Armlängdsprincipen regleras i Section 482 av Internal Revenue Code och motsvarar artikel 9 punkt 1 i OECD:s modellavtal. Den har sedan 1968 kompletterats med en rad s.k. Treasury Regulations som syftar till att klarlägga hur Section 482 skall tillämpas och hur ett armlängdspris skall beräknas.

Information i deklARATIONEN. Genom "Utlandsblankett 5471" ("Transactions Between Controlled Foreign Corporation and Shareholders, form 5471 schedule M") lämnas uppgifter om transaktioner med varje utländskt företag som ägs eller kontrolleras till mer än 50 procent. Blanketten innehåller ett tjugotal olika frågor om bl.a. omfattningen av transaktioner (utgifter/inkomster) inom de vanligaste transaktionsslagen (varor, tjänster, immateriella tillgångar, krediter m.m.).

Form 5472 används för att rapportera transaktioner med ett utländskt subjekt som äger ett amerikanskt till minst 25 procent. Blanketten innehåller identifikationsuppgifter och ett drygt tjugotal frågor huruvida transaktioner förekommit mellan företagen.

Dokumentation om internpriser. Kraven på en tillfredsställande dokumentation beskrivs i Section 6662 och kan delas in i en primär dokumentation och en bakgrundsdokumentation.

I en primär dokumentation ingår sådana dokument som direkt knyter an till hur internpriser har bestämts inom företagsgruppen.

Dokumentationen skall upprättas av den skattskyldige innan deklARATIONEN lämnas in och skall kunna läggas fram inom 30 dagar efter det att den amerikanska skattemyndigheten (Internal Revenue Service) begärt att få del av materialet.

Primär dokumentation skall innehålla bl.a. följande:

- en beskrivning av organisationsstrukturen i företagsgruppen som täcker alla parter det aktuella företaget har transaktioner med,
- verksamhetsöversikt och funktionsanalyser, inklusive analyser av legala och ekonomiska faktorer som påverkat prissättningen,
- specifik dokumentation enligt transfer pricing regulations,
- en beskrivning av metodval och motivering till varför viss metod valts,
- en beskrivning av alternativa metoder och varför dessa inte valts,
- en beskrivning av de interna transaktionerna, inklusive avtal och villkor, samt interna data för att analysera dessa transaktioner,
- en beskrivning av jämförelsetransaktioner eller jämförelseföretag, hur jämförbarheten bedömts och vilka eventuella justeringar som gjorts för att jämförelsetransaktionerna skall kunna användas,
- en beskrivning och förklaring av den ekonomiska analysen och resultatet vid tillämpning av vald metod.

Till den primära dokumentationen hör vidare relevant information som inhämtats efter beskattningsårets utgång men före deklARATIONENS avgivande och som är användbar för att bedöma vald prissättningsmetod och resultatet av denna samt en innehållsförteckning över dokumentationen.

Bakgrundsinformation är all annan underliggande dokumentation som kan understödja den primära dokumentationen (redovisningsdokumentation, avtal, korrespondens m.m.). Sådan information behöver inte ha upprättats då deklARATIONEN lämnades in men skall kunna läggas fram inom 30 dagar efter särskild förfrågan från Internal Revenue Service.

Sanktioner. Underlåtenhet att lämna blankett 5471 M kan medföra en avgift på 10 000 dollar för varje utländskt företag som informationsskyldigheten avser. Om underlåtenheten kvarstår efter påminnelse påförs ytterligare avgift, maximalt 50 000 dollar.

Internal Revenue Service har uttalat att målsättningen med skattetilläggsreglerna är att uppmuntra de skattskyldiga i sina ansträngningar att dokumentera prissättningen av internt transaktioner. Skattetillägg kan utgå med 20 eller 40 procent beroende på prisavvikelsens storlek. Skattetillägg kan undvikas om prissättningen med beaktande av vald prissättningsmetod kan dokumenteras på ett tillfredsställande sätt. I reglerna om skattetillägg lämnas därför omfattande vägledning hur prissättningsdokumentationen kan fullgöras.

8.3.8 Australien

Armlängdsregel. Armlängdsprincipen regleras i Division 13 av Part III i Income Tax Assessment Act och motsvarar artikel 9 punkt 1 i OECD:s modellavtal. Förutom företag omfattas fysiska personer, partnerships och truster av regelns tillämplighet. Regeln har av Australian Taxation Office

(ATO) kompletterats med en rad riktlinjer på olika områden, som prissättningsmetoder, dokumentation, lånetransaktioner, koncerninterna tjänster, fördelning av inkomst till fast driftställe, skattetillägg m.m.

Information i deklARATIONEN. I en bilaga till självdeklARATIONEN (Schedule 25A) skall den skattskyldige lämna upplysningar dels om transaktioner med utländska närstående företag (Section A), dels om investeringar i utländska bolag samt s.k. cfc-bolag och trustar (Section B).

Section A av bilagan innehåller sju frågor, varav fyra är uppdelade på flera delfrågor som rör typ och omfattning av transaktionerna (varor, tjänster, immateriella tillgångar, krediter och övriga transaktioner). Uppgift skall lämnas om både storleken av intäkter och kostnader inom respektive transaktionslag. Vidare förekommer frågor huruvida egendom och tjänster överlåtits eller erhållits utan ersättning. Dessutom finns frågor om dokumentation och användningen av prissättningsmetoder. Frågor om omfattningen av närståendetransaktioner tillsammans med frågor om nivån på dokumentationen lär främst användas som urvalsgrund för fördjupad granskning.

Dokumentation om internpriser. ATO har i s.k. taxation rulings (TR97/20 och TR98/11) angivit exempel på sådant material som enligt myndigheten har betydelse vid bedömningar om internpriser, nämligen:

- affärsplaner, strategier, organisationsstruktur, budget,
- prissättningspolicy, marknadsinformation, analyser av produktavkastning, analyser av koncernföretagens avkastning,
- dokument om skäl och bakgrund till varför företaget ingått den koncerninterna transaktionen,
- dokument som visar den skattskyldiges försäljning, operativt resultat samt innehållet i avtal med aktuellt koncernföretag,
- dokument som visar vald prissättningsmetod och vilka metoder som har förkastats,
- jämförelsetransaktioner som har identifierats, samt
- ekonomiska analyser.

Om dokumentationen har upprättats löpande vid tiden för transaktionernas genomförande medför detta att dokumentationen får större tilltro hos myndigheten.

Sanktioner. Skattemyndigheten kan skönsmässigt fastställa inkomsten när man kunnat konstatera att armlängdsprincipen inte följts. Skattetillägg kan utgå med 10, 25 eller 50 procent av den ytterligare skatt som är följden av en inkomstjustering. Nivån på skattetillägget beror på skälen till justeringen samt huruvida tillfredsställande dokumentation har upprättats av den skattskyldige.

8.3.9 Sammanfattning

Information i deklARATIONEN

Av studerade länder har Danmark, USA och Australien uttryckliga regler om information i deklARATIONEN. De övriga staterna har inte infört informationsskyldighet i deklARATIONEN.

Dokumentation om internpriser

Bland OECD:s medlemsstater har bl.a. Australien, Belgien, Danmark, Frankrike, Japan, Kanada, Mexico, Nederländerna, Nya Zeeland, Polen, Portugal, Storbritannien, Sydkorea, Tyskland, Ungern och USA infört uttryckliga krav eller rekommendationer om dokumentation. Bland icke OECD-medlemsstater har bl. a. Argentina, Brasilien, Indien och Folkrepubliken Kina infört uttryckliga krav avseende dokumentation.

Förutom Norge och Finland, som i likhet med Sverige ännu inte infört uttryckliga dokumentationskrav i sin lagstiftning, har samtliga andra studerade stater en generell bestämmelse om dokumentation som innebär att företagen själva har att avgöra vilken dokumentation som är att se som erforderlig i det enskilda fallet. Utländska skattemyndigheter har regelmässigt lämnat vägledning till företagen om vad en dokumentation normalt bör innehålla. Utgångspunkten tycks därvid vara OECD:s riktlinjer men i Danmark, USA och Australien skall t.ex. även skälen till varför andra internprissättningsmetoder än de som de facto används av företagen inte tillämpas redovisas.

8.4 Dokumentation av internpriser

Regeringens förslag: En formell skyldighet för internationellt verksamma företag att upprätta skriftlig dokumentation om internpriser vid transaktioner med företag som är begränsat skattskyldiga i Sverige skall införas i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Ramarna för vad dokumentationen skall innehålla skall anges i lagen. Dokumentationen skall innehålla en beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten, uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna, en funktionsanalys, en beskrivning av vald prissättningsmetod och en jämförbarhetsanalys.

Kretsen skattskyldiga som skall omfattas av dokumentationsskyldigheten är näringsidkare som befinner sig i en sådan ekonomisk intressegemenskap med utländsk part som anges i 14 kap. 20 § inkomstskattelagen (1999:1229). Om den ekonomiska intressegemenskapen uteslutande hänför sig till ett företags direkta eller indirekta kapitalinnehav i ett eller flera andra företag behöver dokumentation upprättas bara om kapitalandelen i varje led uppgår till mer än hälften.

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om vilka uppgifter som skall ingå i den skriftliga dokumentationen.

Skatteverkets förslag överensstämmer delvis med regeringens förslag. Skatteverket anser dock att kretsen skattskyldiga inte skall knytas till begreppet ekonomisk intressegemenskap i 14 kap. 20 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL) och att fasta driftställen skall omfattas av dokumentationsskyldigheten. Skatteverkets förslag innebär inte heller att några yttre ramar för innehållet i dokumentationen skall anges i lagen.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser, bl.a. *Justitieombudsmannen, Kammarrätten i Stockholm, Länsrätten i Skåne län, Ekobrottsmyndigheten* och *Finansinspektionen* tillstyrker eller har inget att erinra mot att en dokumentationsskyldighet införs. Ett antal remissinstanser avstyrker dock förslaget, bl.a. *Sveriges advokatsamfund, Företagarnas Riksorganisation, Lantbrukarnas Riksförbund, Svenska Bankföreningen* och *Näringslivets skattedelegation*. *Kammarrätten i Göteborg* tillstyrker förslaget men påpekar att en avvägning måste göras mellan kontrollintresset och det merarbete det innebär för företagen. *Länsrätten i Stockholms län* anser att lagtexten så långt det är möjligt bör utformas i överensstämmelse med ordalydelsen i 14 kap. 19 § IL. *Länsrätten* anser vidare att den av Skatteverket föreslagna utformningen av lagtexten är olämplig eftersom den är mycket allmänt hållen och lämnar vida möjligheter för regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer att utfärda verkställighetsföreskrifter. Det bör därför göras ett förtydligande i lagtexten som i någon mån illustrerar ramarna för dokumentationsskyldigheten. *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* anser att Skatteverkets förslag synes kunna innebära att den nuvarande bevisbördefördelningen förskjuts. Fakulteten anser vidare att det inte är lämpligt att delegera till Skatteverket att närmare uppställa vilka krav på dokumentation som skall ställas. Sådana föreskrifter bör meddelas i lag. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* ser det som angeläget att svenska företag inser betydelsen av att dokumentera och förklara de principer som väglett företagen vid internprissättning och att det finns all anledning kräva att företagen skall kunna redovisa en strategi för prisbestämningen och att denna inte visar sig vara gjord i efterhand. Fakulteten anser dock inte att fasta driftställen skall omfattas av förslaget. *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet* anser att dokumentationsskyldigheten i möjligaste mån bör regleras genom lag. *Sveriges advokatsamfund* anser att behovet av en lagreglering starkt kan ifrågasättas. *Företagarnas Riksorganisation* anser att de företag som omfattas av definitionen av små och medelstora företag i Bokföringsnämndens allmänna råd om tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden (BFNAR 2000:2) inte skall omfattas av dokumentationskravet. Företagarna anser vidare att dokumentationskravet inte skall gälla för svenska företags fasta driftställen i utlandet, åtminstone i de fall då driftstället beskattas i Sverige. *Föreningen Auktoriserade Revisorer, Svenska Bankföreningen* och *Näringslivets skattedelegation* påpekar att korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL förutsätter att vinstöverföring har skett mellan två rättssubjekt. En filial (fast driftställe) utgör en integrerad del av den juridiska personen som filialen tillhör. Vinstöverföring till eller från en filial utgör därför inte vinstöverföring mellan skilda rättssubjekt. Resultatet i ett svenskt företags utländska filial, med ytterst få undantag där filialverksamhet enligt dubbelbeskattningsavtal är undantaget från beskattning i Sverige, beskattas i Sverige. Korrigeringsregeln är således inte tillämplig på transaktioner mellan ett svenskt företag och dess utländska filialer och inte heller på transaktioner mellan ett utländskt företag och dess filial i Sverige. I det senare fallet torde det dock vara möjligt för Skatteverket att med stöd av allmänna grunder åsätta det utländska företaget en materiellt riktig taxering för dess filialverksamhet

i Sverige. Det synes därför, vad gäller filialer, opåkallat med en omfattande dokumentationsskyldighet annat än vid transaktioner mellan utländskt företag och dess svenska filial eller mellan ett svenskt företag och dess filialer i s.k. exemptstater. *Svenska Revisorsamfundet* avstyrker att dokumentationsskyldighet införs för fasta driftställen, då dessa utgör en integrerad del av ett företags verksamhet och korrigeringsregeln således inte är tillämplig på dessa transaktioner. *Svenska Bankföreningen* påpekar att det inom en internationell bankkoncern dagligen görs hundratals gränsöverskridande transaktioner, ofta av komplicerad natur. Att kunna lämna komplett redovisning avseende alla slags gränsöverskridande transaktioner skulle kräva ett synnerligen betungande dokumentationsunderlag, särskilt om utländska filialer kommer att omfattas av förslaget. Bankföreningen anser därför att särskilda regler bör utformas med hänsyn tagen till de specifika förhållanden som gäller för finansiella företag. *Näringslivets skattedelegation* anser att informationskravet bör inriktas på prissättningsmetod snarare än priser på detaljnivå. Vidare framhåller Näringslivets skattedelegation att det, utöver de traditionella transaktionsbaserade metoderna som förespråkas i rapporten, även bör vara möjligt att använda någon av de vinstbaserade metoder som används bl.a. i USA. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* avstyrker förslaget och anser att en ökad uppgiftsskyldighet medför ett merarbete för företagen, och att det kan ifrågasättas om det ur konkurrenssynpunkt är lämpligt att dokumentera och lämna ut fullständiga kostnads kalkyler och konkurrensstrategier till utomstående.

Skälen för regeringens förslag

Allmänt om dokumentationsskyldighet

Som nämnts ovan är armlängdsprincipen en grundläggande princip i internationell skatterätt vid prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Det är således marknadsmässiga villkor som skall styra prissättningen. Därigenom förhindras att vinster flyttas mellan länder genom felaktig prissättning. Armlängdsprincipen kommer i svensk lagstiftning till uttryck i den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL. Kapitel V i OECD:s riktlinjer innehåller en allmän vägledning avseende internprissättningsdokumentation. En redogörelse för armlängdsprincipen inom OECD och i Sverige finns i avsnitt 8.1.2.

Armlängdsprincipen innebär att prissättningen vid transaktioner mellan företag i intressegemenskap skall motsvara vad som skulle ha tillämpats mellan oberoende parter under jämförbara omständigheter. Det finns redan i dag en skyldighet för företagen att känna till huruvida deras internprissättning överensstämmer med denna princip. Detta kan i praktiken endast ske genom att företagen upprättar sådan dokumentation som gör det möjligt att utvärdera detta på ett tillförlitligt sätt. Någon lagreglerad dokumentationsskyldighet finns, till skillnad mot i många andra OECD- och EU-länder, inte i Sverige i dag. De flesta internationellt verksamma företag är dock väl förtrogna med vad olika staters lagstiftning och skattemyndigheter ställer för krav i fråga om dokumentation avseende transaktioner med företag i intressegemenskap.

Det ligger också i sakens natur att möjligheterna för behöriga myndigheter i två stater att under tillämpligt skatteavtal nå en överenskommelse som för företagen undanröjer eventuell dubbelbeskattning förbättras avsevärt om de har tillgång till en väl underbyggd dokumentation på vilken företagens internprissättning har baserats.

Avsikten med införandet av en dokumentationsskyldighet är inte att tillämpningen av korrigeringsregeln i sak skall ändras. Inte heller avses någon förändring av bevisbördan för att en felprissättning har ägt rum. Det är fortfarande Skatteverket som har den primära bevisbördan för detta.

Behovet av ny lagstiftning

Skatteverket anser att de svenska reglerna om internprissättning behöver göras tydligare. Några remissinstanser, bl.a. *Kammarrätten i Göteborg* och *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet*, framhåller också att oklarhet råder på området och att den rättsliga regleringen är knapphändig.

Regeringen delar Skatteverkets bedömning att innebörden av de svenska reglerna om internprissättning behöver göras tydligare och att övervägande skäl talar för att lagreglera dokumentationsskyldigheten. Ett införande av tydligare regler torde vara till nytta såväl för Skatteverket som för företagen. För verkets del skulle detta sannolikt medföra att skattekontrollen kan effektiviseras, och företagen kommer i större utsträckning att känna till vad som krävs av dem på utredningsstadiet. Därtill skulle, som verket påpekar, medvetenheten öka hos företagen och dokumentationen skulle också bli mer enhetlig. Såsom Skattebasutredningen konstaterade (SOU 2002:47 s. 186) är det också rimligt att Sverige i likhet med flertalet övriga OECD-länder inför en utökad uppgiftsskyldighet. Om några dokumentationsregler inte införs finns också en risk att Sveriges skatteintressen inte på ett adekvat sätt kan hävdas gentemot länder med reglering på området.

Vad bör ingå i dokumentationen?

Vid den närmare utformningen av kraven på dokumentationen är det angeläget att reglerna utformas i enlighet med vad som kan sägas vara en godtagbar internationell standard, samtidigt som behovet skall vägas mot kostnaden och den administrativa börda det innebär för företagen att upprätta densamma. Syftet med reglerna är bl.a. att dokumentationen skall kunna användas för en bedömning av om priser och övriga villkor avseende internttransaktioner motsvarar vad som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende näringsidkare.

Endast sådan information som är nödvändig för en rimlig bedömning av huruvida internpriserna överensstämmer med armlängdsprincipen skall begäras av företagen. Detta överensstämmer med och kommer till uttryck i OECD:s riktlinjer, kapitel V punkterna 5.4–7 och 5.11.

Huruvida ett internpris är skattemässigt acceptabelt skall bestämmas i överensstämmelse med samma välgrundade affärsmässiga principer som används vid andra affärsbeslut av liknande komplexitet och betydelse. I

fråga om komplexa, svåröverskådliga och ovanliga transaktioner kan därför i regel större krav ställas på dokumentationen än vid enklare transaktioner av ren rutinkaraktär. Detsamma bör gälla större respektive mindre transaktioner. Transaktioner som omfattar större belopp bör således normalt medföra större krav på den skattskyldiges dokumentation. För små och medelstora företag kan dokumentationen i regel därför begränsas till det typiskt sett fåtal transaktioner som genomförs, medan ett större företag får räkna med en mera omfattande dokumentationsskyldighet.

I lagförslaget uppställs vissa ramar för vad en dokumentation skall innehålla (se 1–5 nedan). I det följande utvecklas och illustreras dessa ramar. Exempel ges också på uppgifter som, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet, inom dessa ramar kan belysa huruvida en internprissättning är i överensstämmelse med armlängdsprincipen.

1) Beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten

Utgångspunkten för dokumentationen bör vara en beskrivning av verksamheten i såväl legalt som operationellt hänseende. Genom information avseende koncernens legala struktur klarläggs företagets ägarförhållanden och hur företaget kontrollerar eller är kontrollerat av företagsgruppens övriga enheter. Avsikten med en operationell beskrivning är att visa hur företaget och företagsgruppen har organiserat sin verksamhet samt på vilka marknader som företaget är verksamt.

I vissa situationer kan det även vara av intresse att den industri som den skattskyldige är verksam inom beskrivs. Detta kan innefatta information om vilka faktorer som inom en viss industri i större utsträckning än andra påverkar vinstgenereringsförmågan, trender inom industrin samt konkurrenssituationen. Beskrivningen bör därvidlag även visa hur företaget förhåller sig till industrin i övrigt i fråga om t.ex. konkurrenssituationen och affärsstrategier. Avsikten med en sådan beskrivning kan bl.a. vara att närmare förklara valet av jämförelsetransaktioner och att påvisa skillnader i konkurrenssituationen på olika geografiska marknader, vilket kan förklara varför internprissättningen skiljer sig mellan olika marknader. Vidare kan den också närmare förklara en specifik affärsstrategi som företaget tillämpar, samt påvisa huruvida företaget verkar på exempelvis en mogen marknad eller om det är fråga om ett affärsområde som står inför kraftig tillväxt eller en nedgående trend, vilket i sin tur kan ha en påverkan på internprissättningen.

2) Arten och omfattningen av transaktionerna

Här avses en beskrivning av företagets koncerninterna transaktioner inkluderande exempelvis avtalsvillkor som tillämpas mellan parterna, ungefärlig storlek på transaktionerna etc. Gemensamt för de transaktionsslag som anges under a)–d) nedan är att det bör finnas en dokumentation som styrker rimligheten av tillämpad metodik för prissättning.

a) Varor

Armlängdspriset på varor är per definition det pris som gäller mellan oberoende köpare och säljare under jämförbara omständigheter. För att en transaktion mellan oberoende parter skall kunna användas som en s.k. jämförelsetransaktion krävs att denna är tillräckligt jämförbar. Vid denna bedömning kan de jämförelsefaktorer som beskrivs närmare i kapitel I av OECD:s riktlinjer tjäna som vägledning (se nedan under 5). Hänsyn bör tas till faktorer såsom exempelvis generella affärs- och branschförhållanden, verksamhetslag, geografiskt skilda marknader, marknadsled, kvantitets- och kvalitetskillnader hos produkterna, tidsperiod, kontraktsvillkor såsom kredittid, valuta, serviceåtaganden och garantier.

b) Tjänster

Koncerngemensamma tjänster utförs ofta av ett eller flera företag inom en företagsgrupp. De specifika frågor som uppkommer är i regel huruvida en tjänst utförts, om nytta erhållits för mottagaren samt om priset på tjänsten är i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Även om en direkt betalning för en individuell tjänst framstår som det mest naturliga tillvägagångssättet förekommer det även att mer indirekta metoder används, inte minst då tjänsterna är omfattande. Sådana metoder bygger i regel på en fördelning av kostnader efter en lämplig fördelningsnyckel. Även om det är oundvikligt att en indirekt metod i viss mån får anses schablonmässig bör det finnas en dokumentation som styrker rimligheten av den tillämpade metodiken. Dokumentationen kan därför exempelvis innehålla en beskrivning av de tjänster som tillhandahålls, vilken fördelningsnyckel som tillämpats och skälen härför, och om en kostnadsplusmetod används, kostnadsunderlaget vid fördelningen och uppgift om eventuellt vinstpåslag. Vidare bör det framgå huruvida det mottagande företaget haft en rimlig förutsebar nytta av tjänsterna i fråga.

c) Immateriella tillgångar

Immateriella tillgångar kan ha betydande värden som inte nödvändigtvis framgår av företagets redovisning. De transaktioner som förekommer beträffande immateriella tillgångar är i regel upplåtelse, överlåtelse eller kostnadsfördelningsavtal (s.k. "cost contribution arrangements"). I fråga om upplåtelse sker detta i regel mot betalning i form av en marknadsmässig periodisk avgift (royalty). Denna utgår i regel i förhållande till utnyttjandegraden och nyttan av den immateriella tillgången. Ett kostnadsfördelningsavtal är ett avtal mellan flera företag att dela kostnader och risker för att utveckla exempelvis en immateriell tillgång mot att kunna utnyttja tillgången, dvs. resultatet av utvecklingen, utan ytterligare ersättning. Fördelningen av kostnader sker i regel utifrån den förväntade framtida nyttan för respektive företag. Någon periodisk betalning i form av royalty utgår därmed inte mellan parterna som ingått kostnadsfördelningsavtalet. Däremot kan deras inbördes bidrag löpande justeras över tiden beroende på de faktiska omständigheterna.

Transaktioner avseende immateriella rättigheter är ofta relativt svårbedömda då det är fråga om tillgångar som till sin karaktär är unika. Ett ytterligare skäl är att det sällan går att relatera marknadsvärdet av tillgången till kostnaderna för att utveckla densamma eller dess bokförda värde.

d) Finansiella transaktioner

Inom detta transaktionsslag inryms bl.a. lån i vid bemärkelse. Den relevanta frågeställningen blir därför ofta huruvida en tillämpad räntenivå kan anses vara i överensstämmelse med armlängdsprincipen med beaktande av de villkor på vilka lånet löper, såsom exempelvis valuta, löptid, säkerhet, huruvida lånet är underkastat andra fordringsägares rätt eller är konvertibelt samt låntagarens kreditvärdighet.

3) Funktionsanalys

En viktig del av en internprissättningsdokumentation är en s.k. funktionsanalys. Dokumentationen bör därför i regel innehålla en analys avseende respektive företags funktioner, risker och tillgångar, materiella såväl som immateriella, samt deras inbördes förhållande. Det är således viktigt att inte endast identifiera vilka funktioner som utförs, risker som bärs och tillgångar som ägs och används, utan även att beskriva vilka funktioner som i större utsträckning än andra påverkar företagets vinstgenereringsförmåga, vilka risker som får anses väsentliga samt eventuella immateriella tillgångars betydelse för verksamheten. Syftet med denna beskrivning är att skapa en grund för att kunna identifiera jämförbara transaktioner och välja lämplig internprissättningsmetod.

4) Prissättningsmetod

OECD:s riktlinjer innehåller en rad prissättningsmetoder som kan användas för prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap. I kapitel II av riktlinjerna beskrivs de s.k. traditionella transaktionsbaserade metoderna, vilka utgörs av marknadsprismetoden ("Comparable uncontrolled price method"), kostnadsplusmetoden ("Cost plus method") samt återförsäljningsprismetoden ("Resale price method"). I kapitel III av riktlinjerna återges även de s.k. transaktionsbaserade vinstmetoderna, vilka är nettomarginalmetoden ("Transactional net margin method") och vinstfördelningsmetoden ("Profit split method").

En dokumentation skall innehålla en beskrivning av de internprissättningsmetoder som tillämpas och normalt sett får det i detta sammanhang anses lämpligt att också beröra dessas förhållande till OECD:s riktlinjer.

I vissa stater innehåller dokumentationskraven en skyldighet för företagen att redovisa varför de valt att inte tillämpa övriga prissättningsmetoder, en s.k. "best method rule". Ett dylikt generellt krav bör inte uppställas för svenskt vidkommande då nyttan normalt inte skulle stå i proportion till den administrativa börda det skulle medföra för

företagen. Beroende på omständigheterna kan det dock vara nödvändigt i vissa enskilda fall.

5) Jämförbarhetsanalys

Tillämpningen av armlängdsprincipen utgår från att transaktioner mellan personer i intressegemenskap jämförs med transaktioner mellan oberoende parter, s.k. jämförelsetransaktioner. Med interna jämförelsetransaktioner avses transaktioner mellan ett av företagen i intressegemenskap och ett oberoende företag, dvs. ett företag med vilken någon intressegemenskap inte föreligger. Med externa jämförelsetransaktioner avses transaktioner mellan företag varvid inget av dessa ingår i intressegemenskapen. För att en jämförelse skall kunna ske krävs att transaktionerna har en tillräckligt hög grad av jämförbarhet.

En jämförbarhetsanalys bör därför innehålla en beskrivning av eventuella interna eller externa jämförelsetransaktioner och hur urvalet av dessa skett. Denna beskrivning tar lämpligen utgångspunkt i de jämförelsefaktorer som beskrivs närmare i kapitel I av OECD:s riktlinjer. Vidare bör eventuella justeringar som utförts för att förbättra jämförbarheten beskrivas. Jämförelsefaktorerna i OECD:s riktlinjer är karaktäristiska för varan, tillgången eller tjänsten i fråga, funktionsanalys, avtalsvillkor, ekonomiska omständigheter samt affärsstrategier. I vilken utsträckning respektive jämförelsefaktor påverkar jämförbarheten beror på omständigheterna i det enskilda fallet, bl.a. vilken internprissättningsmetod som tillämpas. Om exempelvis en marknadsprismetod tillämpas får i regel jämförbarhet avseende produkten i fråga anses vara viktigare än om en återförsäljningsprismetod tillämpas, då större vikt får antas läggas på jämförbarhet avseende funktions- och riskprofil. Detta innebär dock inte att man kan bortse från jämförbarhet avseende produkten eller tjänsten i fråga i de fall då sistnämnda metod tillämpas.

Det bör påpekas att det i regel finns detaljerad och tillförlitlig information avseende internttransaktioner, dvs. transaktioner mellan personer i intressegemenskap, men mera sällan lika detaljerad och tillförlitlig information avseende jämförelsetransaktioner. Detta gäller särskilt externa jämförelsetransaktioner. Interna jämförelsetransaktioner är därför i regel att föredra framför externa jämförelsetransaktioner.

Justeringar för att förbättra jämförbarheten mellan internttransaktioner och jämförelsetransaktioner kan vara av olika slag. I praktiken är det vanligt förekommande att exempelvis justeringar för skillnader i redovisningsprinciper och i rörelsekapital görs då externa jämförelsetransaktioner används. Gemensamt för samtliga typer av justeringar är att de syftar till att förbättra jämförbarheten mellan internttransaktioner och jämförelsetransaktioner, och därför endast skall tillämpas om de faktiskt kan förväntas leda till förbättrad jämförbarhet. Ett företag kan därför inte rutinmässigt förväntas genomföra dylika justeringar. Om alltför omfattande justeringar anses nödvändiga kan detta i sig även innebära att frågan om huruvida transaktionen i fråga faktiskt är jämförbar aktualiseras.

Dokumentationsskyldighet inom EU

EU-kommissionen har tillsammans med EU:s medlemsstater inrättat ett gemensamt forum för internprissättning, EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF). I detta forum deltar även representanter för näringslivet. Inom ramen för forumet har möjligheterna att introducera en gemensam standard för internprissättningsdokumentation diskuterats. Arbetet har resulterat i en uppförandekod som innehåller en modell för dokumentation, ”EU Transfer Pricing Documentation” (EUTPD), som avses accepteras av alla medlemsstater, se avsnitt 8.2. Tillämpningen av denna dokumentationsstandard är dock frivillig för företagen och dessa kan således i stället välja att upprätta dokumentation i enlighet med interna regler i de medlemsstater där de är verksamma. En dokumentation upprättad i enlighet med EUTPD och som uppfyller de krav uppförandekoden ställer på en sådan dokumentation får även anses tillgodose de krav som de nu föreslagna svenska reglerna ställer. Detta torde även vara fallet om ett företag upprättat dokumentation i enlighet med allmänt vedertagna dokumentationsprinciper i andra medlemsstater, under förutsättning att informationen på ett tillförlitligt sätt visar huruvida den tillämpade internprissättningen överensstämmer med armlängdsprincipen med beaktande av omständigheterna i det enskilda fallet.

Skattskyldiga som omfattas av dokumentationsskyldigheten

Ekonomisk intressegemenskap som avses i 14 kap. 19 § IL (korrigeringsregeln) anses föreligga om en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital, eller samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital (14 kap. 20 § IL). Såväl ett direkt ägande som en indirekt kontroll kan således medföra att ekonomisk intressegemenskap föreligger (se även avsnitt 8.1.2).

Skatteverket har framhållit att regeln i 14 kap. 20 § IL inte ger något bestämt besked om ekonomisk intressegemenskap föreligger, och att detta ofta får utrönas under utredningen. Skatteverket uppger vidare att kretsen av dem som omfattas av en uppgiftsskyldighet måste vara känd på förhand, och att verket t.ex. måste kunna besvara en fråga om ett företag omfattas av utvidgad uppgiftsskyldighet redan innan en transaktion genomförts. Skatteverket anser därför att det är mindre lämpligt att knyta informations- och dokumentationskrav till bestämmelsen i 14 kap. 20 § IL.

Skatteverket anser det lämpligt att informations- och dokumentationsskyldigheten knyter an till huruvida ett bestämmande inflytande i en annan person föreligger. Verket föreslår därför att reglerna skall gälla för den som redovisar intäkter i inkomstslaget näringsverksamhet och som själv eller tillsammans med närstående, direkt eller indirekt, innehar eller kontrollerar mer än hälften av andelarna eller rösterna för samtliga andelar i en utländsk juridisk person, eller på annat sätt ingår i ett koncernförhållande med en utländsk juridisk

person, *eller* direkt eller indirekt innehas eller kontrolleras till mer än hälften av en i utlandet hemmahörande fysisk eller juridisk person, *eller* innehar ett fast driftställe i utlandet, *eller* är en utländsk juridisk person som innehar ett fast driftställe i Sverige. Med koncernförhållande skall enligt Skatteverket avses juridiska personer som ägs eller kontrolleras av samma krets av aktieägare. Enligt förslaget skall innehav av andelar i en utländsk juridisk person genom svenska handelsbolag likställas med direkt innehav.

Länsrätten i Stockholms län anser att lagtexten i Skatteverkets förslag är tämligen svårläst och att uppbyggnaden av lagrummet är komplicerad. Länsrätten ställer sig också frågande till att olika formuleringar används ("direkt eller indirekt innehas eller kontrolleras" jämfört med "ägs eller kontrolleras av samma krets av aktieägare"). Vidare ifrågasätter länsrätten vad som avses med ordet "kontrolleras". Länsrätten påpekar också att förslaget om införande av en dokumentationsskyldighet synes vara att tillämpningen av korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL skall underlättas. Länsrätten anser därför att lagtexten så långt det är möjligt bör utformas i överensstämmelse med ordalydelsen i korrigeringsregeln. *Länsrätten i Skåne län* anser att det kan bli svårigheter kring tolkningen av vissa begrepp i den föreslagna paragrafen, såsom orden "kontroll" och "närstående".

Ett led i att minska den administrativa bördan för företagen på skatteområdet är att förenkla regelverket. Regeringen har bl.a. därför tillsatt en utredning, Reformerade förfaranderegler på beskattningsområdet (dir. 2005:129), med uppdrag att föreslå reformerade förfaranderegler på såväl det direkta som det indirekta beskattningsområdet. Utredningen skall slutföra sitt uppdrag före utgången av år 2007. Det är viktigt att regering och riksdag i enlighet med nämnda ambitioner också eftersträvar att ny lagstiftning inte görs krångligare och svårtillgängligare än vad som är nödvändigt. Bl.a. *Länsrätten i Stockholms län* anser att verkets förslag är komplicerat och att det innebär att ytterligare svåra tolkningsfrågor avseende vissa begrepp och uttryck uppkommer. Regeringen delar denna farhåga. För att underlätta tillämpningen gör regeringen därför bedömningen att kretsen skattskyldiga som skall omfattas av dokumentationsskyldigheten, även med beaktande av Skatteverkets argument, lämpligast bör knytas till definitionen av ekonomisk intressegemenskap i 14 kap. 20 § IL.

En följd av att knyta dokumentationsskyldigheten till intressegemenskapsdefinitionen i 14 kap. 20 § IL blir att även ett mycket litet kapitalinnehav medför att man omfattas av regeln. Ett innehav av en enstaka aktie i ett företag som vidtagit sådana transaktioner som omfattas av förslaget skulle således medföra en formell skyldighet att upprätta dokumentation. Även om situationen torde vara mycket ovanlig och, i de fall den förekommer, troligtvis ointressant ur kontrollsynpunkt anser regeringen att det inte är önskvärt att dokumentationsskyldigheten träffar en så vid krets skattskyldiga. Regeln bör därför kompletteras så att endast fall med ett reellt kontrollintresse kommer att omfattas. Om den ekonomiska intressegemenskapen uteslutande kan hänföras till ett företags direkta eller indirekta kapitalinnehav i ett eller flera andra företaget föreslås därför att dokumentation behöver upprättas bara om kapitalandelen i varje led uppgår till mer än 50 procent. En fråga som

kan ställas är om motsvarande resonemang skall föras avseende direkt eller indirekt innehav av eller kontroll över röster i ett företag. 14 kap. 20 § IL träffar även bl.a. näringsidkare som direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag. I förarbetena till reglerna om CFC-beskattning i IL konstaterades att det inte närmare finns preciserat vad som mer exakt avses med termerna ledning och kontroll, men att det i allmänhet avses ett inflytande över en juridisk persons driftsmässiga och finansiella styrning på t.ex. lednings- och styrelsenivå. Regeringen uttalade vidare som sin uppfattning att alla former av kontroll som innebär ett reellt inflytande på företagens agerande omfattas (prop. 2003/04:10 s. 54.).

Regeringen gör bedömningen att den som innehar eller kontrollerar röster i sådan utsträckning att ett reellt inflytande föreligger, oavsett storleken på eventuellt kapitalinnehav, omfattas av definitionen av ekonomisk intressegemenskap i 14 kap. 20 § IL. Någon särskild reglering avseende röstinnehav behöver därför inte införas.

Små och medelstora företag

Flera remissinstanser, bl.a. *Företagarnas Riksorganisation*, *Föreningen Auktoriserade Revisorer*, *Svenska Bankföreningen* och *Näringslivets skattedelegation* anser att små och medelstora företag bör undantas från dokumentationsskyldigheten främst med anledning av den börda förslaget skulle innebära för dessa.

Eftersom regeringen inte anser att det skall införas någon informationsskyldighet i självdeklarationen har den sammantagna administrativa bördan för företagen som Skatteverkets förslag skulle ha inneburit reducerats avsevärt. Därtill kan återigen påpekas att den dokumentationsskyldighet som föreslås redan i dag är en förutsättning för att åsätta internpriser i enlighet med armlängdsprincipen. För många av de små och medelstora företagen, med en begränsad omfattning av internprissättningstransaktioner, torde vidare dokumentationsskyldigheten bli av tämligen okomplicerad karaktär. Enligt regeringens bedömning saknas därför skäl att undanta dessa företag från skyldigheten att upprätta dokumentation.

Fasta driftställen

Enligt Skatteverkets förslag skall dokumentationsskyldigheten omfatta även den som innehar ett fast driftställe i utlandet, eller är en utländsk person som innehar ett fast driftställe i Sverige. Det bedrivs för närvarande ett intensivt internationellt arbete inom ramen för OECD syftande till att precisera och klargöra rådande internationella principer för allokering av vinst till fasta driftställen.

Regeringen anser att det finns skäl att avvakta den internationella utvecklingen på området och att för närvarande inte låta fasta driftställen omfattas av den dokumentationsskyldighet som nu föreslås.

När skall den skattskyldige upprätta och sammanställa sin dokumentation?

Länsrätten i Stockholms län och Näringslivets skattedelegation efterfrågar ett klagörande av när dokumentationen skall vara upprättad.

I praktiken krävs redan i dag att företagen kontinuerligt arbetar med internprissättningsfrågor och att man har utvecklade rutiner för detta. Även om det generellt sett inte krävs att företagen före eller i samband med en enskild transaktion upprättar någon specifik dokumentation måste normalt sett redan vid denna tidpunkt en analys finnas tillgänglig som gör det möjligt att på begäran sammanställa en dokumentation som visar transaktionens armlängdsmässighet. Den analys som i ett enskilt fall krävs kan sedan beroende på omständigheterna antingen avse endast en specifik transaktion eller en hel transaktionstyp. Normalt sett är det således nödvändigt att bedriva ett kontinuerligt arbete med dessa frågor för att erforderlig dokumentation skall kunna sammanställas och tillhandahållas Skatteverket efter förfrågan från verket. Företagen skall däremot alltså inte löpande sända in någon dokumentation till Skatteverket.

Exempel:

Ett svenskt moderbolag köper skruvar av sitt utländska tillverkande dotterbolag. Transaktionen måste prissättas. Moderbolaget genomför därför en utredning i syfte att hitta ett sätt att fastställa ett armlängdsmässigt pris på skruvarna. Utredningen utmynnar i en analys som sedan omsätts i principer för hur prissättningen av skruvarna skall gå till. Dessa principer kan sedan eventuellt också läggas till grund för en företagsintern policy. Såväl analysen som en eventuell policy skall självklart bevaras och häri ligger i regel det huvudsakliga arbetet. Vidare måste en sådan analys självklart uppdateras och kontinuerligt övervakas för att äga fortsatt giltighet. Att moderbolaget sedan vid ett visst givet tillfälle genomför en ny transaktion och införskaffar ytterligare skruvar kommer emellertid normalt sett inte att föranleda någon annan dokumentationsåtgärd än att själva transaktionen bokförs, eftersom man har rutiner på plats som avses tillse att prissättningen i det enskilda fallet är förenlig med armlängdsprincipen. Detta kan bolaget också vid förfrågan från Skatteverket visa genom att sammanställa redan tillgänglig information.

Språk

I fråga om internprissättningsdokumentation uppkommer regelmässigt frågor om vilket eller vilka språk som det kan accepteras att dokumentationen är upprättad på. Gemensamt för det stora flertalet stater med formella dokumentationskrav i sin interna lagstiftning är att dokumentation upprättad på engelska accepteras. Detta bör därför i regel även accepteras av svenska myndigheter. Att kräva av företagen att dessa upprättar dokumentation på svenska kan i regel inte anses stå i proportion till de kostnader och den administrativa börda det innebär att upprätta dokumentationen på flera språk.

Sekretess

Den dokumentation som lämnas till Skatteverket omfattas av sekretessbestämmelserna i 9 kap. 1–3 §§ sekretesslagen (1980:100).

Lagtekniska frågor

Flertalet stater som introducerat formella dokumentationskrav i sin interna lagstiftning har överlåtit till skattemyndigheten i respektive stat att utarbeta föreskrifter för vad en internprissättningsdokumentation bör innehålla. Om ett sådant förfarande väljs även i Sverige får detta inte leda till att kravet på proportionalitet inte efterlevs. Skatteverket måste självklart väga behovet av dokumentation mot kostnaden och den administrativa börda det innebär för företagen att upprätta densamma.

Den dokumentation som är rimlig att kräva för att kunna göra en bedömning av om internpriser är skattemässigt korrekta skiljer sig ofta åt från fall till fall. Det är därför inte möjligt att i lagtexten uppställa uttryckliga och uttömmande krav på vad en dokumentation skall innehålla. Regeringen delar dock den bedömning som görs av *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet* att dokumentationsskyldigheten i möjligaste mån bör regleras i lag. Vi föreslår därför att vissa ramar för dokumentationen fastställs i lagen.

Därutöver får det ankomma på regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer att genom verkställighetsföreskrifter lämna närmare vägledning om vilken information som skall ingå i en dokumentation.

Överklagande

Bestämmelsen i 19 kap. 3 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, som föreskriver att beslut av Skatteverket enligt nämnda lag inte får överklagas, blir tillämplig även beträffande föreslagna regler om dokumentationsskyldighet.

Ikraftträdande

De föreslagna författningsändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2007.

8.5 Information i deklARATIONEN

Regeringens bedömning: Någon utökad uppgiftsskyldighet i självdeklarationen för internationella företags närståendetransaktioner bör för närvarande inte införas.

Skatteverkets förslag: I rapporten föreslås att en bestämmelse om utökad uppgiftsskyldighet i självdeklarationen avseende transaktioner med utländska företag i intressegemenskap införs i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK). Uppgiftsskyldigheten skall avse närståendetransaktioner med utländsk part inom transaktionsslagen varor, tjänster, immateriella tillgångar, lån och övriga transaktioner. I Skatteverkets rapport finns två olika versioner av hur informationsblanketten skulle kunna utformas.

Remissinstanserna: Cirka hälften av remissinstanserna, bl.a. *Justitieombudsmannen, Kammarrätten i Stockholm, Kammarrätten i Göteborg, Länsrätten i Skåne län* och *Ekobrottsmyndigheten* tillstyrker eller har inget att erinra mot att en informationsskyldighet införs. *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* har i princip inga invändningar mot förslaget, men anser att en alltför långtgående informationsplikt kan medföra kostnader som inte är rimliga i förhållande till vikten av informationslämnandet. Övriga remissinstanser avstyrker förslaget, bl.a. *Sveriges advokatsamfund, Företagarnas Riksorganisation, Lantbrukarnas Riksförbund, Svenska Bankföreningen* och *Näringslivets skattedelegation*. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* avstyrker förslaget och anser att det merarbete som skulle uppstå för många mindre företag knappast kan anses stå i proportion till Skatteverkets behov av informationen. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* avstyrker förslaget och anser att en ökad uppgiftsskyldighet medför ett merarbete för företagen.

Skälen för regeringens bedömning: Skatteverkets förslag innebär att en omfattande årlig informationsskyldighet införs för internationella företags närståendetransaktioner i samband med att deklarationsskyldigheten fullgörs. Motiven för uppgiftsskyldigheten har angetts vara att informationen skall tjäna som ett urvalskriterium för lämpliga kontrollobjekt. Detta synsätt överensstämmer också med kapitel V punkt 5.15 i OECD:s riktlinjer, där det anges att information på deklarationsstadiet avseende internprissättning bör begränsas till sådant som underlättar för skattemyndigheten att göra ett urval av vilka företag som kan behöva granskas ytterligare. Möjligen skulle en uppgiftsskyldighet därutöver kunna tänkas komma att uppfylla en viss pedagogisk roll på så sätt att företagen därigenom förmodligen skulle bli mer måna om att åstadkomma en fullgod dokumentation av sina internttransaktioner.

Att införa en omfattande uppgiftsskyldighet enbart för att kunna göra ett urval av kontrollobjekt vore en utvidgning i förhållande till syftet bakom den uppgiftsskyldighet som för närvarande föreligger enligt LSK. För att en sådan ordning skall kunna motiveras bör nyttan av uppgifterna väl motivera den ökade administrativa bördan för företagen att lämna uppgifterna, och även Skatteverkets kostnader att ta emot och behandla dessa. I sammanhanget kan nämnas att regeringen beslutat att den administrativa bördan för företagen att hantera regelverken på skatteområdet skall minska med 20 procent senast den 30 juni 2010. Samtidigt skall hänsyn även tas till bl.a. önskemålet om en effektiv skattekontroll (prop. 2005/06:1, s. 151 f.).

Som framgår av avsnitt 8.4 föreslår regeringen att en skyldighet att upprätta skriftlig dokumentation om internprissättning skall införas för internationellt verksamma företag. Detta kommer i sig att öka Skatteverkets möjligheter till en effektiv kontroll. Liksom andra förslag i detta lagstiftningsärende innebär även förslaget om dokumentationsskyldighet en administrativ börda för företagen. Dessa förslag är dock motiverade av starka kontrollhänsyn.

Vid en samlad bedömning anser regeringen att det får anses tveksamt hur effektivt den nu aktuella informationen i deklarationen skulle fungera som ett urvalskriterium i förhållande till de möjligheter som finns i dag.

Mot bakgrund härav bör inte någon uppgiftsskyldighet i deklARATIONEN införas för närvarande. Regeringen ställer sig dock inte avvisande till att ompröva frågan om det vid en utvärdering av hur reglerna om dokumentationsskyldighet fallit ut visar sig nödvändigt att införa även en uppgiftsskyldighet i deklARATIONEN.

8.6 Reglernas förenlighet med EG-rätten

Regeringens bedömning: Regleringen av dokumentationsskyldigheten får anses väl förenlig med de krav som EG-rätten och internationell rätt i övrigt ställer på svensk lagstiftning.

Skatteverkets bedömning överensstämmer med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inte yttrat sig i frågan. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* finner att behovet av skattekontroll kan vara ett sådant tvingande allmänintresse att kravet på dokumentation bör kunna godtas, men att det är viktigt att peka på att åtgärderna skall vara proportionella. *Företagarnas Riksorganisation* anser att det inte går att säga att ytterligare uppgiftslämnande och dokumentation behövs för att säkerställa en effektiv skattekontroll.

Skälen för regeringens bedömning: Att efterkomma de krav armlängdsprincipen ställer på internpristransaktioner utan att upprätta någon form av dokumentation får anses ogörligt. Införandet av en formell dokumentationsskyldighet såsom nu föreslås syftar bl.a. till att närmare klargöra vilken dokumentation som är att se som nödvändig från skattekontrollsynpunkt. Det framstår som angeläget att åtgärda de oklarheter som för närvarande får anses råda i detta hänseende. Mot den bakgrunden och då de krav som i det enskilda fallet ställs på de skattskyldiga i enlighet med internationellt vedertagna principer avses vägas och balanseras mot nyttan av de uppgifter som begärs kan den föreslagna regleringen inte anses gå längre än vad som är motiverat. Vid utformandet av regleringen har dessutom beaktats existerande internationella överenskommelser och slutsatser inom OECD och EU. Regleringen får därför anses väl förenlig med de krav som EG-rätten och internationell rätt i övrigt ställer på svensk lagstiftning.

8.7 Förvaring

Regeringens bedömning: Både bokföringslagens (1999:1078) regler om bevarande av räkenskapsinformation och skyldigheten att bevara underlag enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter blir tillämpliga på den dokumentation som skall upprättas.

Skatteverkets bedömning överensstämmer med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inte yttrat sig i frågan. *Företagarnas Riksorganisation* anser att den del av

dokumentationen som framtagits för företagets behov av dokumentation för bokföring och redovisning naturligtvis omfattas av bokföringslagens (1999:1078, BFL) regler om räkenskapsinformation, men att de uppgifter som dokumenterats därutöver endast är underlag för kontroll av den uppgiftsskyldighet som omfattas av förvaringskraven i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK).

Skälen för regeringens bedömning: I 7 kap. 2 § BFL finns regler om arkivering och förvaring av räkenskapsinformation. Bland annat föreskrivs att dokument m.m. som används för att bevara räkenskapsmaterial skall vara varaktiga och lätt åtkomliga, och att de skall bevaras fram till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. I 19 kap. 2 § LSK anges att den som är uppgiftsskyldig enligt LSK är skyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt se till att ha underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten och för kontroll av den. Bestämmelsen i LSK utgör ett komplement till övriga regleringar om skyldighet att bevara räkenskaper m.m. och gäller i flertalet fall för sex år efter utgången av det kalenderår underlaget avser. Genom tillämpningsföreskrifter får dock regleras för hur lång tid olika typer av underlag skall bevaras. (prop. 2001/02:25, s. 208). Såväl BFL:s som LSK:s regler om förvaring kan aktualiseras beträffande den dokumentation som enligt förslaget skall upprättas avseende internprissättningstransaktioner. Om fråga inte är om räkenskapsinformation blir inte BFL tillämplig, utan reglerna i LSK.

8.8 Sanktioner

<p>Regeringens bedömning: Någon särskild sanktion i de fall dokumentation inte upprättas eller är bristfällig behövs inte.</p>

Skatteverkets bedömning överensstämmer med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inte haft något att erinra eller har inte berört frågan. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att skattetillägg skall tas ut med största försiktighet, då det är svårt att finna en av alla godtagen uppfattning om rätt pris. *Sveriges advokatsamfund* påpekar att rättsutvecklingen vad gäller sanktionsavgifterna noggrant bör studeras så att användningen av dessa bestämmelser inte kommer att ske i strid mot EG-rätten. Advokatsamfundet menar vidare att den skatterättsliga bedömningen av internprissättningsfrågor är mycket svår att göra, varför det ofta torde finnas eftergiftsgrund. Det kan också, enligt samfundet, ifrågasättas om inte bestämmelsen i 5 kap. 14 § taxeringslagen (1990:324, TL) bör kompletteras med ytterligare en befrielsegrund, nämligen risken för röjande av affärshemlighet. *Företagarnas Riksorganisation* anser inte att dokumentationsplikten behöver sanktioneras. *Föreningen Auktoriserade Revisorer* och *Näringslivets skattedelegation* anser att det inte framgår på vilket underlag eller på vilka grunder sanktionsavgifter kan komma att påföras. *Svenska Revisorsamfundet* ifrågasätter starkt om skattetillägg och skönstaxering skall tillämpas på denna typ av bedömningsfrågor.

Revisorsamfundet avstyrker därför att dessa sanktioner införs utom i de fall där det ställs utom allt tvivel att dokumentation och andra uppgifter är uppsåtligt felaktiga. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* ifrågasätter starkt om de krav som är följden av förslaget skall omfattas av sanktioner som skattetillägg etc., samtidigt som inget uttryckligt formkrav uppställs för den begärda dokumentationen.

Skälen för regeringens bedömning: Om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen skall skattetillägg tas ut. Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i ett mål om taxering och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak. En uppgift skall enligt huvudregeln anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han eller hon varit tvungen att lämna (5 kap. 1 § TL).

Den grundläggande förutsättningen för att skattetillägg skall kunna tas ut är således att den skattskyldige i sin deklaration eller annars under förfarandet lämnat en oriktig uppgift. En oriktig uppgift föreligger när den skattskyldige lämnar en felaktig sakuppgift som skall ligga till grund för Skatteverkets bedömning. Även förtigande eller vilseledande av en omständighet kan vara att betrakta som en oriktig uppgift. Så snart en uppgiftslämnare i en deklaration eller i annan handling ger intryck av att ha lämnat alla upplysningar av betydelse medan i själva verket någon relevant uppgift har utelämnats har en oriktig uppgift lämnats. Som oriktig uppgift anses däremot inte oriktiga yrkanden och värderingar som grundas på den skattskyldiges subjektiva uppfattning. Det är bara oriktiga eller missvisande uppgifter som kan föranleda att skattetillägg tas ut. Har den skattskyldige öppet redovisat de faktiska omständigheterna men gjort en felaktig bedömning av vad dessa får för rättsliga konsekvenser kan skattetillägg inte tas ut (prop. 2002/03:106 s. 116).

Den skattskyldige skall helt eller delvis befrias från uttaget skattetillägg om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp (5 kap. 14 § TL).

Reglerna om skattetillägg är tillämpliga om oriktig uppgift har lämnats under förfarandet eller i en process i ett ärende eller mål om internprissättning. Några skäl för att undanta internprissättningstransaktioner från tillämpningen av skattetilläggsreglerna föreligger enligt regeringens mening inte. Såväl de materiella frågorna rörande prissättningen som de mer formella frågorna om vilken dokumentation som bör upprättas i det enskilda fallet innefattar, såsom vissa remissinstanser påpekar, dock ofta svåra gränsdragningar och bedömningar. Vidare kan de justeringar som eventuellt aktualiseras vara betydande. Om det efter utredning visar sig att företagets inkomst skall justeras på grund av felaktig internprissättning måste en nyanserad bedömning göras om oriktig uppgift skall anses ha lämnats och, om så är fallet, om skäl finns att helt eller delvis befria den skattskyldige från skattetillägget. Detta gäller särskilt om tillräcklig dokumentation finns upprättad men en justering ändå anses erforderlig baserad på armlängdsprincipen. En sådan nyanserad tillämpning av

skattetilläggsreglerna skulle heller inte riskera att strida mot EG-rätten. Regeringen anser vidare att den skattesekretess som i dag gäller är sådan att det inte behöver införas någon ytterligare befrielsegrund i 5 kap. 14 § TL.

Bevisbördan för att en oriktig uppgift har lämnats ligger på Skatteverket. Genom att en dokumentationsskyldighet införs för företagen kommer möjligheterna att kunna ta ställning till om armlängdsprincipen har följts vid prissättningen att öka för Skatteverket. Dokumentationsskyldigheten innebär dock inte någon förändring av bevisbördan. Det är fortfarande Skatteverket som har den primära bevisbördan för att oriktig uppgift har lämnats.

Om det finns allvarliga brister i den dokumentation som den skattskyldige skall utarbeta för att göra det möjligt för Skatteverket att värdera om företagets prissättning överensstämmer med armlängdsprincipen kan skönstaxering aktualiseras såvitt avser de internationella internttransaktionerna.

Vidare kan under vissa förutsättningar Skatteverket förelägga den skattskyldige vid vite att lämna upplysningar eller visa upp handling.

Någon anledning att införa andra, mer ingripande sanktioner än de som vanligen gäller på skatteområdet finns enligt regeringens mening för närvarande inte.

9 Räntekompensation och skatteavdrag

Regeringens förslag: Bestämmelserna om undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag i 5 kap. 9 § skattebetalningslagen (1997:483) kompletteras så att det tydliggörs att skatteavdrag inte skall göras från sådan räntekompensation som förvärvaren av en fordringsrätt eller delägarrätt betalar till överlåtaren för upplupen men inte förfallen ränta.

Svenska Bankföreningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Länsrätten i Blekinge län* anför att oavsett om det var lagstiftarens avsikt att preliminärskatteavdrag skall göras från räntekompensation eller inte synes skälen till varför preliminärskatteavdrag inte bör göras från räntekompensation alltjämt finnas. Med hänsyn härtill och då skyldighet att göra preliminärskatteavdrag från räntekompensation numera torde föreligga tillstyrker länsrätten Svenska Bankföreningens framställning. *VPC AB*, *Fondbolagens förening* och *Fondhandlarföreningen* tillstyrker förslaget. *Skatteverket* anser också, eftersom risken är stor att vissa kunder drabbas av ett för högt preliminärskatteavdrag, att den bästa lösningen skulle vara att införa ett undantag som innebär att skatteavdrag inte skall göras från sådan räntekompensation som förvärvaren av en fordringsrätt eller delägarrätt betalar till överlåtaren för upplupen men inte förfallen ränta.

Skälen för regeringens förslag: I 5 kap. 8 § skattebetalningslagen (1997:483) sägs att skatteavdrag skall, om inte annat följer av 9 §, göras från sådan ränta och utdelning som lämnas i pengar och som kon-

trolluppgift skall lämnas för enligt 8 eller 9 kap. lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. I 8 kap. 1 § sist nämnda lag sägs att kontrolluppgift skall lämnas om ränteinkomster och fordringsrätter. Skatteavdrag skall sålunda göras från ränteinkomster.

I samband med införandet av inkomstskattelagen (1999:1229) ändrades skattebetalningslagen bl.a. på så sätt att det i 1 kap. 3 § den lagen sägs att termer och uttryck som används i skattebetalningslagen har samma betydelse och tillämpningsområde som i vissa angivna lagar, bl.a. inkomstskattelagen, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Frågan är här om skatteavdrag skall göras även från räntekompensation. Lösningen torde ges i 42 kap. 8 § inkomstskattelagen där det sägs att räntekompensation skall behandlas som ränta.

Huruvida denna ordning verkligen har åsyftats av lagstiftaren är dock osäkert. Någon ledning ges inte i förarbetena till de aktuella bestämmelserna.

I ett rättsfall (RÅ 1997 ref. 44) från tiden före inkomstskattelagens införande har Regeringsrätten funnit att värdeförändringar av s.k. nollkupongobligationer skall anses utgöra ränta i fråga om obligationer som inlösts men däremot inte i fråga om obligationer som sålts under löptiden. På grund härav har bank ansetts skyldig att göra preliminärskatteavdrag vid inlösen men inte annars. Regeringsrättens dom har emellertid fallit innan inkomstskattelagen och ändringen i 1 kap. 3 § skattebetalningslagen trädde i kraft. Det är därför inte säkert att Regeringsrätten vid en prövning enligt den nya lagstiftningen skulle komma till samma resultat.

I information riktad till bankerna under september 2004 har Skatteverket sagt att införandet av inkomstskattelagen och ändringen i skattebetalningslagen har förändrat rättsläget när det gäller skyldigheten att göra skatteavdrag från räntekompensation på så sätt att skatteavdrag skall göras från sådan räntekompensation som förvärvaren av ett skuldebrev betalar till överlåtaren för upplupen men inte förfallen ränta.

Svenska Bankföreningen delar inte Skatteverkets uppfattning. Bankföreningen hävdar att lagstiftaren inte torde ha haft för avsikt att förändra rättsläget i samband med införandet av inkomstskattelagen. Om preliminär skatt skall tas ut för räntekompensation innebär det att sådan skatt kan komma att tas ut flera gånger för ”samma ränta” eftersom skatteavdrag skall göras vid varje överlåtelse trots att full preliminär skatt innehålls på hela räntebeloppet vid förfall. Detta kan enligt Bankföreningen knappast ha varit lagstiftarens avsikt. Bankföreningen anser därför att 5 kap. 9 § skattebetalningslagen bör ändras så att det tydliggörs att skatteavdrag inte skall göras från sådan kompensation som förvärvaren av ett skuldebrev betalar till överlåtaren för upplupen men inte förfallen ränta.

Länsrätten i Blekinge län, VPC AB, Fondbolagens förening och Fondhandlarföreningen har samtliga tillstyrkt Bankföreningens framställning. Även *Skatteverket* anser att den bästa lösningen skulle vara att införa ett undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag när det gäller räntekompensation. Verket framhåller emellertid att de personer som erhåller räntekompensation bör göras särskilt uppmärksamma på att preliminär skatt inte innehålls på räntekompensationen. Då även Bankföreningen sagt sig vara positiv till att medverka till att öka informa-

tionen genom att verka för att det på årssammandraget införs en upplysningstext till berörda kunder, tillstyrker också Skatteverket Bankföreningens framställning.

Reglerna om skatteavdrag från räntekompensation kan bli tillämpliga på flera olika finansiella instrument som handlas på andrahandsmarknaden. Det gäller konvertibler samt olika slag av obligationer, t.ex. statsobligationer, företagsobligationer och vissa aktieindexobligationer. Skatteverket har undersökt hur många kontrolluppgifter om räntekompensation som lämnats för inkomståret 2004. Totalt fanns det 10 774 kontrolluppgifter avseende 10 250 personer. Av kontrolluppgifterna avsåg 92 procent ett belopp understigande 5 000 kronor. Endast 1 procent innehöll belopp som översteg 20 000 kronor.

Av Bankföreningens framställning och Skatteverkets remissvar framgår att det alltså finns skäl till att skatteavdrag inte skall göras från räntekompensation vid andrahandshandel med sådana finansiella instrument som fordringsrätter och delägarrätter. Detta stryks också under av Länsrätten i Blekinge län. Regeringen anser visserligen att det är viktigt att preliminär skatt betalas i de fall slutlig skatt skall tas ut. Men den preliminära skatten bör betalas med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten.

När det gäller regler om skatteavdrag från räntekompensation kan emellertid dessa i många fall leda till ett för stort avdrag medan det i andra fall kan vara så gott som omöjligt att beräkna hur stort avdraget skall vara.

Följande exempel visar hur reglerna om skatteavdrag från räntekompensation kan slå. Den som förvärvade statsobligation 1047 med kupong 5 % och ett nominellt belopp på 1 000 000 kronor samt med likviddag den 25 oktober 2005 (marknadsränta 3,32 %) fick betala 1 241 930 kronor (överkurs 119,693 + upplupen ränta 45 000 kr). Om obligationen skulle ha sålts en månad senare, dvs. den 25 november 2005 och marknadsräntan varit densamma som vid inköpstillfället skulle försäljningen ha inbringat 1 245 314 kronor varav upplupen ränta 49 167 kronor. Om köparen skulle ha gjort skatteavdrag från den upplupna räntan skulle avdraget (30 %) ha uppgått till 14 750 kronor trots att säljarens ränteintäkt bara varit 4 167 kronor (49 167–45 000). Ett ”riktigt” skatteavdrag borde ha uppgått till endast 1 250 kronor (30 % av 4 167 kr). Säljaren skulle alltså ha fått betala preliminär skatt med ett 13 500 kronor för stort belopp (14 750–1 250). Det är dock inte säkert att det för stora skatteavdraget visar hela problemet. Eftersom obligationen är köpt till överkurs kommer detta att, även om marknadsräntan är oförändrad, ge upphov till en kursförlust eftersom endast det nominella beloppet kommer att betalas ut på förfallodagen. Överkursen, 119,693 %, kommer att falla till 100 %. Detta sker dock inte linjärt utan är en funktion av marknadsräntans nivå i förhållande till kupongräntan.

Skatteavdrag från räntekompensation medför en ökad administrativ börda för såväl Skatteverket som de skattskyldiga samt banker och andra som hanterar de aktuella finansiella instrumenten. Det leder också till att en för stor preliminär skatt tas ut i många fall. På grund av detta och att ett slopande av skatteavdrag från räntekompensation inte bedöms leda till några uppbördsförluster för staten eftersom kontrolluppgiftsskyldigheten finns kvar, föreslår regeringen att bestämmelserna i 5 kap. 9 § skatte-

betalningslagen (1997:483) skall ändras så att det klart framgår att skatteavdrag inte skall göras från sådan kompensation som förvärvaren av en fordringsrätt eller en delägarrätt betalar till överlåtaren för upplupen men inte förfallen ränta. Lagtexten har utformats i enlighet med Skatteverkets och Bankföreningens förslag.

10 Konsekvensanalys

10.1 Kassaregister

10.1.1 Statsfinansiella konsekvenser

Konsekvenser på skatteintäkterna

Det övergripande syftet med kraven på certifierade kassaregister är att minska skatteundandragandena. De föreslagna reglerna kommer dels att göra det svårare att undanhålla skatt, dels förbättra Skatteverkets kontrollmöjligheter. Skatteintäkterna kan därmed förväntas öka.

2004 års skattekontrollutredning har anfört att det är svårt att beräkna storleken på den svarta sektorn eftersom det är fråga om verksamheter och transaktioner som inte redovisas öppet. Olika försök att beräkna denna har dock gjorts. Skattebasutredningen har i betänkandet Våra skatter (SOU 2002:47) beräknat att skattefelet (dvs. det samlade skatteintäktsbortfallet på grund av att gällande skatteregler inte tillämpas fullt ut) till ca fyra procent av bruttonationalprodukten, eller åtta procent av skatteintäkterna. Två tredjedelar av detta kan hänföras till den svarta sektorn, dvs. oredovisade företagarinkomster och svartarbete. Numera uppskattar SCB de svarta inkomsterna till fem procent av BNP, dvs. ca 130 miljarder kronor (2004 års nivå).

Varje beräkning av svarta inkomster är av naturliga skäl mycket osäker. Regeringen redovisar dock här ett räkneexempel som visar att de statsfinansiella vinsterna med lagförslaget är lågt räknat mycket stora. I en rapport av Skatteverket¹⁸ beräknas de framreviderbara svarta arbetsinkomsterna i registrerade företag till ca 70 miljarder kronor (mdkr). Mellanskillnaden mellan SCB:s och Skatteverkets beräkning utgörs av svartarbete som inte är möjligt att få fram med normala revisionsmetoder. Skatteverket uppskattar de framreviderbara svarta arbetsinkomsterna till 1,3 mdkr i livsmedelsbutiker och tobakshandel, 8,1 mdkr i övrig parti- och detaljhandel, 4,3 mdkr i restauranger och barer och 0,8 mdkr i hårvårds- och skönhetssalonger. Den framreviderbara svarta arbetsinkomsten i kontantbranscherna kan alltså uppskattas till ca 15 mdkr. Skatteverkets beräkningar baseras på uppjusterade

¹⁸ "En skattnings av svarta arbetsinkomster baserat på Skatteverkets revisionsresultat", Skatteekonomiska meddelanden Nr 47.

löneinkomster och inkomster av näringsverksamhet vid drygt 20 000 revisioner under perioden 1995 till 2003. Revisionerna kan även medföra att företagen måste betala mer arbetsgivaravgifter och moms, men dessa höjningar inkluderas inte i Skatteverkets beräknade svarta inkomster.

I de framreviderade arbetsinkomsterna ingår privat konsumtion som felaktigt dragits av i företagets redovisning, men i kontantbranscherna kan man anta att de svarta arbetsinkomsterna huvudsakligen betalas med undanhållna intäkter. Det är troligt att ganska många företag kommer att fortsätta undanhålla intäkter, även om det införs krav på kassaregister; särskilt om sanktionerna mot dem som fuskar med kassan upplevs som små. Dessutom kommer de ökade kraven på kassaregister leda till att kontantbranscherna saneras och att den verksamhet, som endast är ekonomiskt motiverad vid svarta inkomster, upphör. En försiktig uppskattning är att kravet på kassaregister ökar de redovisade arbetsinkomsterna (inkl. inkomst av näringsverksamhet) med 1,5 mdkr, dvs. 10 procent av 15 mdkr. Kapitalinkomsterna antas vara oförändrade.¹⁹ Arbetsgivaravgifter och egenavgifter på de ökade arbetsinkomsterna utgör ca 500 miljoner kronor. Med en genomsnittlig marginalsatt för berörda på ca 40 procent, beräknas de ökade skatteintäkterna från arbetsinkomster till 600 miljoner kronor. Ökningen i företagets redovisade intäkter uppskattas till 2 mdkr (dvs. ökningen i redovisade arbetsinkomster inkl. arbetsgivaravgifter). Anta att den genomsnittliga momssatsen i kontantbranscherna är 20 procent²⁰. I räkneexemplet ökar då statens momsintäkter med 400 miljoner kronor. Sammantaget beräknas kassaregisterförslaget öka den offentliga sektorns skatteintäkter med 1,5 mdkr (0,5+0,6+0,4). Det finns visserligen stora osäkerheter i beräkningen dels på grund av den stora osäkerheten i Skatteverkets uppskattning av svarta inkomster i kontantbranscherna, dels i antagandet om hur stor del av dessa som blir vita inkomster efter införandet av de skärpta kassaregisterreglerna men skatteintäkterna bör om förslaget genomförs öka markant.

Konsekvenser för Skatteverket, polis och domstolar

Förslaget att införa krav på certifierade kassaregister i kontantbranscherna förutsätter insatser från Skatteverket. Innan bestämmelserna kan börja tillämpas måste regeringen och den myndighet regeringen bestämmer utforma föreskrifter där bl.a. kraven på kassaregister preciseras. Föreskrifter om undantag från lagens krav kan också bli aktuella. Inför ikraftträdandet behövs informationsinsatser till de näringsidkare som kommer att omfattas av krav på kassaregister och till allmänheten i övrigt. Skatteverket behöver vidare utveckla IT-stöd för hantering av anmälningar om kassaregister och beslut om kontrollavgift. Kontrollavgiften skall hanteras inom ramen för skattekontosystemet. För att det skall vara möjligt krävs anpassning av systemet. Nu nämnda

¹⁹ Svarta inkomster i kontantbranschen förekommer framför allt i enskilda firmor och fåmansföretag, för vilka kapitalinkomsten beräknas enligt en schablon som ges av fördelningsrättan respektive klyvningsrättan.

²⁰ Den generella momssatsen är 25 procent. På livsmedel och turism är momsens 12 procent och böcker och tidskrifter har en momssats på 6 procent.

åtgärder är av engångskaraktär. Skatteverket kommer dock även att få löpande arbetsuppgifter till följd av den föreslagna lagen.

Skatteverket har till 2004 års skattekontrollutredning angivit att man uppskattar antalet näringsidkare som skulle omfattas av förslaget till ca 250 000. Eftersom regeringens förslag innebär att en högre omsättning kommer att utgöra riktvärde vid bedömning av verksamheten skall omfattas av regleringen eller inte kommer det totala antalet företag som kommer att omfattas av kravet på certifierade kassaregister att vara betydligt lägre. I samband med att reglerna skall börja tillämpas kan ett större antal ansökningar om undantag från lagens regler förväntas. Hur många ansökningar det blir fråga om är svårt att förutse. En uppskattning, som dock är förenad med stor osäkerhet, är att fem procent av dem som omfattas av lagen ansöker om undantag. Dessa ärenden skall hanteras. Skatteverket skall vidare ansvara för tillsyn och kontroll. Under den första tiden bör tillsynen och kontrollen vara tämligen omfattande och ett stort antal näringsidkare bör besökas. Skatteverket skall också besluta om kontrollavgift vid överträdelse. Härtill kommer hantering av överklagade beslut om undantag och kontrollavgifter i allmän förvaltningsdomstol.

Förslagen innebär ett flertal nya arbetsuppgifter för Skatteverket. Det är inte möjligt att exakt beräkna vilka kostnader dessa arbetsuppgifter kommer att medföra för Skatteverket. Av utredningen framgår att Skatteverket har uppskattat kostnaderna av engångskaraktär till 16,75 miljoner kronor. De löpande kostnaderna har uppskattats till 18,3 miljoner kronor under första året lagen tillämpas och 9,5 miljoner kronor per år under följande år. Skatteverkets uppskattningar har varit föremål för kritik från remissinstanserna. Uppskattningar är till sin karaktär osäkra. Regeringen kommer när lagen börjar tillämpas att ägna särskild uppmärksamhet åt Skatteverkets kontroll av kassaregister. Skatteverket kommer att åläggas att årligen redogöra för bl.a. antalet kontroller och hur kontrollen utförts.

De förslag som lämnas syftar till att förbättra kontrollen i vissa branscher utsatta för ekonomisk brottslighet. Den föreslagna lagen innebär att nya och effektivare kontrollformer införs vid sidan av revisionsinstitutet. Det får till följd att Skatteverket kan effektivisera sin kontroll av kontantbranscherna. Det blir också möjligt att göra ett bättre urval av näringsidkare som skall revideras. Kontrollinsatserna bör därför i viss utsträckning kunna utökas utan att kostnaderna ökar. Enligt lagförslaget skall bestämmelsen om kassaregister i 8 kap. 5 a § alkohollagen (1994:1738) upphävas. I viss omfattning utförs den kontrollen i dag av Skatteverkets personal i egenskap av sakkunniga till kommunerna. De resurser som i dag används för kontroll av efterlevnaden av den regeln kan användas för tillsyn och kontroll enligt den nya lagen. De merkostnader som uppkommer för Skatteverkets del kan därför i viss utsträckning antas uppvägas av en minskad resursåtgång för andra kontrollåtgärder. Vidare pågår annat arbete med att effektivisera Skatteverkets verksamhet och därmed frigöra resurser som kan användas bl.a. till skattekontroll. Till detta tillkommer att lagen (2005:1117) om deklarationsombud trädde i kraft den 1 januari 2006. Den lagstiftningen beräknades av regeringen frigöra ca 33,1 miljoner kronor. I förarbetena till lagstiftningen uppges att medlen bör användas

för ökad kontroll. Mot bakgrund härav skall de kostnader som förslaget kommer att innebära för Skatteverket kunna finansieras inom ramen för befintliga anslag.

Skatteverket skall enligt förslaget få begära biträde av polisen vid tillsyn. Biträde bedöms endast behövas i undantagsfall och de ökade kostnaderna för polisen kan därför förutsättas bli försumbara.

Beslut enligt den föreslagna lagen om kassaregister m.m. skall överklagas till allmän förvaltningsdomstol. De beslut som kan komma i fråga är främst Skatteverkets beslut om undantag från lagen och beslut om kontrollavgift. Mål om utdömande av vite kan också bli aktuella. Hur stor ökning av måltillströmningen detta kan komma att innebära är mycket svårt att bedöma i förväg. En sådan bedömning förutsätter en uppskattning av hur många ansökningar om undantag som inkommer till Skatteverket, hur stor andel som avslås och hur stor del av de avslagsbesluten som överklagas. Det är inte möjligt att med någon större grad av säkerhet göra en sådan bedömning avseende en ny lag som saknar tidigare motsvarighet. Det är på motsvarande sätt svårt att uppskatta i hur många fall kontrollavgift kommer att påföras och hur stor del av besluten om kontrollavgift som kommer att överklagas. Med hänsyn till den stora osäkerheten om hur många mål det kan bli fråga om enligt den föreslagna lagen kan regeringen inte nu säga att det finns skäl att tillföra ytterligare resurser till domstolarna. Det finns dock anledning att följa utvecklingen.

10.1.2 Konsekvenser för små företag

Skattelagstiftningen kan för närvarande lätt kringgås i kontantbranscherna och problemen med skatteundandraganden är i dag allvarliga. Regeringens förslag innebär att näringsidkare i kontantbranscherna skall vara skyldiga att använda certifierade kassaregister för att registrera försäljning. Såväl stora som små företag inom kontantbranscherna kommer att omfattas. Inom dessa branscher är dock en större del av företagen små. Det är mycket angeläget att vidta åtgärder så att de samhällsskadliga konsekvenser som skatteundandraganden medför kan motverkas. Om inga åtgärder vidtas kommer problemen att kvarstå.

Till följd av regleringen kommer de näringsidkare som omfattas att bli tvungna att byta ut sina kassaregister mot certifierade kassaregister. Om näringsidkaren inte har något kassaregister blir han eller hon skyldig att investera i minst ett nytt kassaregister. Vid utformningen av förslaget har hänsyn tagits till det stora antalet små företag i kontantbranscherna. Dessa företags behov har beaktats och vid avvägningar mot andra behov har vikt lagts vid bl.a. att arbetsinsatserna och kostnaderna för näringsidkarna hålls på en så låg nivå som möjligt. Regeringens bedömningar redovisas löpande i remissen. Som exempel kan nämnas att det ställs så låga krav som möjligt på kassaregistrets funktioner. Avsikten har varit att medge användning av billigare kassaregister som, även med hänsyn till kravet på ansluten eller integrerad kortläsare, bygger på så enkla tekniska lösningar som möjligt. Nedan sammanfattas konsekvenserna för små företag.

De administrativa åtgärder som näringsidkaren måste utföra är att göra en anmälan till Skatteverket när ett kassaregister tas i eller ur bruk. Förfarandet för anmälan har utformats så enkelt som bedömts möjligt. För att minimera den administrativa bördan har regeringen frångått utredningens förslag på krav på att anmälan skall vara underskriven, vilket innebär att kostnaderna för att lämna in anmälan hålls på en låg nivå. Anmälan kommer att kunna lämnas elektroniskt. Kassaregister skall regelbundet genomgå återkommande teknisk kontroll som utförs av ett ackrediterat organ. Förutom denna tjänst bör regleringen inte innebära att näringsidkaren behöver köpa tjänster av någon expert. Regeringen har även beaktat den administrativa bördan genom att den har frångått utredningens förslag om att fakturerad försäljning i vissa fall skall registreras i kassaregistret.

Om en näringsidkare som omfattas av lagens tillämpningsområde inte följer lagens krav skall en kontrollavgift utgå. Regeringen bedömer att det är nödvändigt att effektivt sanktionera lagens regler.

Tidsåtgången som krävs för att hantera reglerna bedömer regeringen som begränsad. Det är fråga om att köpa in kassaregister och fylla i en anmälan med ett fåtal uppgifter. Ny anmälan skall göras om kassaregister tas ur bruk eller nytt kassaregister tas i bruk. För ett mindre företag torde i genomsnitt högst en anmälan per år bli nödvändig. Den regelbundet återkommande tekniska kontrollen skall vanligen genomföras en gång per år. De ackrediterade organen fastställer själva priset för kontrollen. En jämförelse kan göras med vad liknande kontroller av ackrediterade organ kostar. Kostnaden för omverifiering av vågar i näringsidkarens lokal varierar beroende på bl.a. hur många vågar det finns på samma ställe och hur lång resväg teknikern har. En omverifiering av en enstaka våg med tillhörande kassaregister kostar omkring 600–700 kronor (inklusive 120 kronor i avgift till SWEDAC). En besiktning av en taxameter kostar 1 000 – 1 200 kronor. Kostnaden för återkommande teknisk kontroll av kassaregister kan uppskattas till ca 1 000 kronor. Tillsynen som Skatteverket genomför skall inte vara avgiftsfinansierad. Näringsidkaren belastas således inte av kostnader för denna kontroll.

Ett kassaregister som uppfyller Statens folkhälsoinstituts krav på kassaregister i restaurangbranschen kostar från 5 000 kronor och uppåt. Kostnaden för inköp av certifierat kassaregister enligt förslaget kan väntas bli högre på grund av att det kommer att ställas större krav i vissa avseenden och för att överensstämmelsen med föreskrivna krav skall bedömas genom certifiering. Å andra sidan kommer efterfrågan på certifierade kassaregister att bli omfattande vilket kommer att ha effekter på prisnivån. En taxameter kostar 10 000 – 20 000 kronor. Mot bakgrund härav bedömer regeringen att det kommer att vara möjligt att köpa ett nytt certifierat kassaregister för 15 000 – 20 000 kronor. Det kommer vidare ganska snart efter lagen har börjat tillämpas att uppkomma en marknad för begagnade certifierade kassaregister där priserna kommer att vara betydligt lägre. Om näringsidkaren har behov av ett kassaregister med fler eller mer avancerade funktioner än de som krävs enligt den föreslagna lagen, kommer kostnaderna givetvis att bli högre. Det finns också företag som har behov av fler än ett register eller av ett register med flera terminaler. Behoven varierar från företag till företag. Kostnaderna för återstående företag med specifika behov i dessa

avseenden är inte möjliga att uppskatta med rimlig tillförlitlighet. En stor del av företagen som omfattas av kraven är dock små företag med behov av endast ett kassaregister.

Förslaget kan sägas utgöra en etableringströskel eftersom det inte kommer att vara tillåtet att bedriva näringsverksamhet där kontant betalning förekommer i mer än obetydlig omfattning utan att använda certifierat kassaregister. Den kostnad det är fråga om är dock begränsad och de allra flesta näringsidkare som hanterar kontant betalning har ändå behov av ett kassaregister. Regeringen avser här att återkomma med ett förslag om ett begränsat stöd till mindre företag som omfattas av kravet på certifierade kassaregister. Stödet som skall utgå under en övergångsperiod skall syfta till att underlätta för mindre företag att uppfylla kassaregisterkravet. Merkostnaden för ett certifierat kassaregister kommer därför vara av mindre betydelse för möjligheten att etablera sig i kontantbranscherna. Tillämpningsområdet har utformats för att minimera riskerna för tröskeeffekter och snedvriden konkurrens. Regeringen bedömer att regleringen inte kommer att leda till snedvridning av konkurrensförhållanden till nackdel för små företag. Regelverket kommer däremot att motverka illojal konkurrens från företag som skaffar sig konkurrensfördelar genom att inte betala skatter och avgifter i enlighet med gällande regler. Detta kommer att gynna det stora flertalet små företag.

Det finns goda möjligheter att kontrollera efterlevnaden av bestämmelserna. Näringsidkarnas anmälningsskyldighet och den återkommande tekniska kontrollen har betydelse för kontrollen. Skatteverket skall vidare genom tillsyn och särskilda kontrollåtgärder kontrollera att reglerna efterlevs.

Enligt förslaget skall krav på kassaregister träda i kraft först den 1 juli 2009. Små företag får därmed möjlighet att förbereda sig för omställningen.

10.1.3 Konsekvenser för den ekonomiska brottsligheten

Syftet med den föreslagna regleringen är att minska möjligheterna till skatteundandragande och därmed också till skattebrott. Enligt förslaget skall ett tydligt krav införas på att registrera all försäljning i certifierat kassaregister samt att ta fram och erbjuda kunden ett kvitto. När reglerna införs skall näringsidkarna informeras om sina skyldigheter. Allmänheten i övrigt skall informeras om näringsidkarnas skyldigheter och om kvittots betydelse. Härigenom förebyggs regelöverträdelser. Efterlevnaden skall kontrolleras av Skatteverket som förses med befogenheter att göra oanmälda tillsynsbesök och utökade befogenheter för skattekontroll. Kassaregister skall enligt förslaget vara så konstruerade att manipulationer syns vid en kontroll i efterhand. Det blir svårare att fuska, risken för upptäckt ökar och Skatteverkets utredningsmöjligheter förbättras. Vid regelöverträdelser som upptäcks i samband med kontroll skall Skatteverket ta ut en kännbar kontrollavgift. Sammantaget bedömer regeringen att regleringen kommer att minska den ekonomiska brottslighet som är relaterad till oredovisade inkomster i kontantbranscherna.

10.1.4 Avslutande kommentar

I de föregående avsnitten har regeringen uppskattat vilka kostnader förslaget innebär för det allmänna och för små företag. Vissa positiva konsekvenser av förslaget har berörts. Fördelarna med förslaget motiverar väl de ökade kostnaderna för såväl det allmänna som näringsidkarna. Även om regeringens uppskattning av hur stor ökningen av skatteintäkterna kan förväntas bli är mycket osäker är det troligt att förslaget kommer att ha en betydande inverkan på storleken på skatteintäkterna. Förbättrade konkurrensvillkor för företagen är en viktig effekt av förslaget som det inte är möjligt att uppskatta värdet av. Värdet av ökat förtroende för skattesystemet och i förlängningen för rättsstaten och de demokratiska spelreglerna kan överhuvudtaget inte mätas i ekonomiska mått.

De totala kostnaderna för förslaget är som tidigare nämnts svåra att uppskatta med någon säkerhet. Det är dock nödvändigt att vidta åtgärder och förslaget har utformats så att kostnaderna för näringsidkarna skall bli så låga som möjligt. För de minsta, i detta sammanhang känsligaste, företagen kan såväl investeringskostnader som övriga kostnader uppskattas. Regeringen bedömer att dessa kostnader är acceptabla. För större företag kommer kostnaderna att variera och det är svårare att uppskatta kostnaderna i de enskilda fallen. Det är emellertid fråga om kostnader i en storleksordning som ligger inom ramen för vad som är rimligt med hänsyn till de värden som står på spel.

10.2 Effektivare utredning av ekobrott

Regeringen föreslår att tjänsmännen vid skattebrottsenheterna i viss utsträckning skall få verkställa vissa beslut om tvångsmedel i de ärenden som handläggs vid enheterna. Det kommer att krävas vissa utbildningsinsatser till följd av förslaget. Regeringen bedömer att kostnaderna inte är större än att de kan täckas av Skatteverkets ordinarie anslag till utbildningsinsatser.

Att upprätta beslagsrutiner och beslagsliggare bedömer regeringen inte vara förenat med några större kostnader. Det uppkommer dock en årlig kostnad för att hantera beslagsliggaren. Dessa kostnader har polis och åklagare i dag. Det är alltså inte fråga om en ökning av de totala offentliga kostnaderna. Skatteverket kommer dock som myndighet att få en mindre ökning av sina kostnader. Dessa kostnader kan dock finansieras inom Skatteverkets befintliga anslag.

Förslaget till en begränsad direktåtkomst till databasen kommer att medföra en besparing för Skatteverket på så sätt att uppgifter inte behöver hämtas in via InfoTorg i samma utsträckning som i dag. Även med detta förslag får man dock räkna med en viss kostnad för anpassning av systemen. Sammantaget kommer förslaget dock att medföra en besparing för Skatteverket.

Förslaget om att skattebrottsenheternas verksamhetsområde skall vidgas och även omfatta överträdelse av näringsförbud medför inga ekonomiska konsekvenser.

Förslagets betydelse för den personliga integriteten och det brottsförebyggande arbetet har redovisats i avsnitt 6.3.

10.3 Särskild skattekontroll i vissa branscher

10.3.1 Statsfinansiella konsekvenser

Konsekvenser för Skatteverkets del

För Skatteverkets del kommer förslaget rörande utökad skattekontroll att ställa krav på insatser och vissa kostnader kommer därför att uppstå. Det antal näringsidkare som kommer att omfattas har av arbetsgruppen beräknats till drygt 37 000. Kontrollavgifterna skall enligt förslaget hanteras inom skattekontosystemet. En anpassning av det systemet kommer att behövas för att möjliggöra en sådan hantering. Skatteverket beräknar kostnaderna för detta till 1,5 miljoner kronor.

Vidare kommer en del tillämpningsföreskrifter troligen att behöva utformas. Kostnaden för detta beräknas till 250 000 kronor.

Skatteverket skall besluta om kontrollbesök och revision. Enligt regeringens uppfattning bör frekvensen vara hög under den första tiden och ett stort antal näringsidkare bör besökas. Om brister upptäcks vad gäller skyldigheten att föra personalliggare skall Skatteverket besluta om kontrollavgifter. Till detta kommer att Skatteverket skall hantera eventuella omprövningar och överklaganden av beslut om kontrollavgifter. De beräkningar av kostnaderna som gjorts av Skatteverket visar på en kostnad första året om 4,2 miljoner kronor och därefter 2,1 miljoner kronor per år. Denna beräkning bygger på att ungefär 20 procent av de berörda näringsidkarna besöks det första året som systemet tillämpas och att därefter ungefär 10 procent besöks per år. För att förslaget skall få den genomslagskraft som kan motivera ökningen av den administrativa bördan förslaget innebär för de näringsidkare som är skötsamma är detta emellertid en för låg kontrollgrad. Enligt regeringens uppfattning är det i stället en rimlig målsättning att ungefär 80 procent av de berörda näringsidkarna besöks det första året och därefter ca 40 procent årligen. Förslaget omfattar endast restaurang- och frisörbranscherna i stället för som arbetsgruppen föreslog även taxibranschen. Å andra sidan innefattar förslaget ingen omsättningsbegränsning, vilket innebär att fler företag inom de aktuella branscherna kommer att omfattas. Innebörden av detta är att ca 28 000 näringsverksamheter kommer att beröras av systemet vilket bl.a. innebär att kostnaden det första året kan beräknas till ca 12,5 miljoner kronor och därefter årligen till cirka 6,25 miljoner kronor.

Den delen av Skatteverkets personal som skall arbeta med det nya kontrollområdet kommer att behöva utbildning. Skatteverket bedömer att kostnaden hänförlig till detta har beräknats till 700 000 kronor. Genom att den kontrollfrekvens regeringen föreslår ligger på en betydligt högre

nivå än den Skatteverket utgått från vid sina beräkningar kan även kostnaderna för utbildning förväntas öka.

De förslag som lämnas syftar till att förbättra kontrollen i vissa branscher utsatta för ekonomisk brottslighet. Förslagen skall leda till att Skatteverket på ett förhållandevis enkelt sätt skall kunna få fram ett bättre underlag för att bedöma rimligheten av de uppgifter som redovisas av näringsidkarna i berörda branscher. Skatteverket kan härigenom effektivisera sin kontroll och även göra en bättre urvalsbedömning vad gäller näringsidkare lämpade för revision. De merkostnader som uppkommer för Skatteverkets del kan därför i viss utsträckning antas uppvägas av en minskad resursåtgång för andra kontrollåtgärder. Vidare pågår annat arbete med att effektivisera Skatteverkets verksamhet och därmed frigöra resurser som kan användas bl.a. till skattekontroll. Reglerna om deklarationsombud har också medfört att Skatteverket kunnat frigöra resurser som kan användas för ökad kontroll. I budgetpropositionen för 2006 har regeringen anslagit 225 miljoner kronor för ökad kontroll under 2006 och 2007. Till detta kommer att det till viss del bör vara möjligt att samordna kontrollbesöken med kontrollen av de certifierade kassaregister som föreslås i detta ärende. Den beräknade kostnaden bör därför kunna rymmas inom befintliga anslag.

Konsekvenser för de allmänna förvaltningsdomstolarnas del

Besluten rörande kontrollavgifter skall kunna överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Hur stor ökning av måltillströmningen som detta kommer att medföra är mycket svårt att ha någon bestämd uppfattning om. Måltillströmningen är avhängig av en mängd faktorer som t.ex. antalet påförda kontrollavgifter, överklagandefrekvensen och antalet beslut som ändras efter omprövning, i vilken mån näringsidkarna yrkar att muntlig förhandling skall hållas, begär anstånd med betalningen etc. Klart är emellertid att en viss ökning kommer att märkas. I vad mån detta ställer krav på att ytterligare resurser tillförs de allmänna förvaltningsdomstolarna är det dock för tidigt att ta ställning till nu. Systemet torde dock kunna bidra till att Skatteverket får ett bättre beslutsunderlag för att avgöra om det finns anledning att avvika från en deklARATION. Detta kan på lite sikt bidra till en minskning av skattemålen i de allmänna förvaltningsdomstolarna. Det finns emellertid anledning att följa utvecklingen för att göra en bedömning av om en ökad resurstilldelning är erforderlig.

Konsekvenser för skatteintäkterna

Det främsta syftet med förslaget är att åstadkomma bättre kontrollmöjligheter i vissa utsatta branscher. Dessa förbättrade kontrollmöjligheter kan på lite sikt förväntas leda till ökade skattintäkter. Omfattningen av denna ökning är det dock inte möjligt att i dagsläget ha någon uppfattning om.

10.3.2 Konsekvenser för små företag

Förslagen är inriktade på en ökad kontroll av mindre näringsverksamheter inom restaurang- och frisörbranscherna. För de verksamheter som omfattas av förslaget, cirka 28 000, kommer det att medföra en ökad pålaga i form av krav på förande av personalliggare. Det är svårt att ha någon direkt uppfattning om omfattningen av den tidsåtgång som kan komma att bli aktuell för att uppfylla skyldigheten att föra personalliggare. Den är till stor del avhängig av innehållet i de tillämpningsföreskrifter, som regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer föreslås få utfärda. En annan viktig faktor är vilka rutiner som byggs upp inom en verksamhet för att hantera kravet på personalliggare. Om den t.ex. kommer att föras genom en registrering i de certifierade kassaregister som föreslås, bedömer vi att tidsåtgången blir av ringa omfattning för näringsidkaren.

Vår sammanfattande bedömning vad det gäller konsekvenserna för små företag är att eventuella olägenheter i form av viss ökad tidsåtgång är förhållandevis små och dessutom bör vägas upp av den sundare konkurrens inom de utsatta branscherna som förhoppningsvis kan bli följden av de ökade kontrollinsatserna.

10.3.3 Konsekvenser för den ekonomiska brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet

Den kontrollform som föreslås, oannonserade kontrollbesök med tillhörande begränsad revision, skall ske ute på arbetsplatserna, där den svarta arbetskraften finns. Riskerna för upptäckt ökar således. Förutsättningarna för att ha svart arbetskraft kommer därför att minska högst påtagligt. Inte minst det krav på att anteckna de verksamma personerna i en personalliggare som föreslås bedömer regeringen vara verkningsfullt mot den svarta arbetskraften. Underlaget för att göra uppskattningar av om de förhållanden som redovisats verkligen är i överensstämmelse med verkligheten förbättras och även möjligheten att göra jämförelser mellan olika verksamheter torde öka.

Regeringens bedömning är att förslaget har en stor preventiv effekt och att det även rent faktiskt kommer att bidra till att den ekonomiska brottsligheten inom de två aktuella branscherna kommer att minska.

10.4 Dokumentationsskyldighet vid internprissättning

Skatteverket har i sin rapport beräknat företagens sammanlagda årliga kostnader med anledning av verkets förslag till 50–100 miljoner kronor per år. Bland andra *Svenska Bankföreningen* har kritiserat analysen och menar att företagens kostnader är kraftigt underskattade. Såväl Skatteverkets analys som remissinstansernas synpunkter utgår dock från verkets förslag i sin helhet, dvs. att även en uppgiftsskyldighet i självdeklarationen skulle införas.

Regeringen gör bedömningen att de av Skatteverket beräknade kostnaderna för företagen till allt övervägande del är att hänföra till uppgiftsskyldigheten i deklarationen. Såsom verket påtalar skulle en

utökad uppgiftsskyldighet i deklARATIONEN medföra ökade fullgörandekostnader för företagen, dels i form av vissa engångskostnader för att komplettera företagens ekonomisystem, dels i form av årliga kostnader för att lämna deklARATIONSUPPGIFTERNA.

När det gäller dokumentationsskyldigheten torde kostnaderna för företagen bli tämligen begränsade. Företagen måste i praktiken redan i dag, för att kunna åsätta skattemässigt korrekta internpriser, sörja för att dokumentation i enlighet med föreliggande förslag upprättas. Några nya ålägganden för företagen innebär förslaget således inte. En anpassning av den praktiska hanteringen med att upprätta erforderlig dokumentation kan dock beräknas medföra vissa initialkostnader för företagen. Därtill uppkommer rimligen vissa årliga kostnader med anledning av nödvändiga löpande uppdateringar av dokumentationen, samt kostnader för att sammanställa dokumentationen vid eventuell kontroll av Skatteverket. Sammantaget bedömer dock regeringen att kostnaderna och den administrativa bördan endast i begränsad utsträckning kommer att öka för företagen.

Ett förtydligande av vad som förväntas av företagen beträffande dokumentation av internprissättning bör vidare innebära mindre utdragna och kostsamma skatteprocesser.

Skatteverket har beräknat kostnaden för personal, utbildningsinsatser, systemunderhåll samt abonnemang för informationstjänster o.d. till 5–10 miljoner kronor årligen. Vidare uppkommer enligt Skatteverket initialkostnader avseende systemuppbyggnad, framtagande av allmänna råd m.m. på ett par miljoner kronor. Det nu framlagda förslaget medför enligt regeringens bedömning inte behov av någon annan kompetens än vad Skatteverket behöver för närvarande. De av Skatteverket beräknade kostnaderna blir också avsevärt lägre genom att inte någon informationsskyldighet i deklARATIONEN införs. Därtill kommer förslaget att innebära en effektivare skattekontroll. Sammantaget bör förslaget, åtminstone långsiktigt, inte medföra några kostnader för Skatteverket.

10.5 RänTEKOMPENSATION OCH SKATTEAVDRAG

Förslaget att undanta räntekompensation från reglerna om skatteavdrag i skattebetalningslagen (1997:483) bedöms inte få några offentlig-finansiella effekter. Förslaget medför inga särskilda effekter för små och medelstora företag. Däremot leder den föreslagna ordningen till att det blir enklare för alla att betala räntekompensation vid köp av fordringsrätter och delägarrätter eftersom skatteavdrag inte behöver göras från kompensationsbeloppet.

11 Författningskommentarer

11.1 Förslaget till lag om kassaregister m.m.

Lagens tillämpningsområde

1 §

Lagens inledande paragraf upplyser om lagens innehåll och avgränsar tillämpningsområdet.

2 §

I paragrafen finns huvudregeln för lagens tillämpningsområde. Den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning omfattas av skyldigheter enligt lagen.

Det är den skatterättsliga definitionen av begreppet näringsverksamhet som avses. Det skall således i enlighet med 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) vara fråga om förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

Förekommer det inte försäljning mot kontant betalning, är lagen inte tillämplig. Med kontant betalning likställs enligt 6 § betalning med kontokort.

3 §

Bestämmelsen innehåller sex undantag från när en näringsidkare omfattas av skyldigheter enligt lagen. Av *punkt 1* framgår att lagen inte gäller för den som endast i obetydlig omfattning säljer varor eller tjänster mot kontant betalning. Vad som avses med obetydlig omfattning behandlas i avsnitt 4.4.1.

Av *punkt 2* framgår att den som är befriad från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen för intäkterna från sådana försäljningar som avses i 2 § faller utanför tillämpningsområdet. Näringsverksamhet som bedrivs av juridisk person som är helt undantagen från skattskyldighet omfattas därmed inte av skyldigheter enligt lagen. Det gäller bl.a. staten och kommuner (se 7 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229)). Även andra juridiska personer som är befriade från skattskyldighet för vissa inkomster kan omfattas av undantaget. Hänvisningen till 2 § innebär dock att det endast gäller om den kontanta betalningen faller inom ramen för undantaget från skattskyldigheten. Ideella föreningar som uppfyller kraven i 7 kap. 7–13 §§ inkomstskattelagen och är befriade från skattskyldighet för bl.a. inkomst av verksamhet som är ett direkt led i främjandet av ett allmännyttigt ändamål är ett exempel på verksamheter som kan omfattas av undantaget i punkt 2.

I *punkt 3* undantas den som bedriver taxitrafik enligt 1 kap. 3 § 2 yrkestrafiklagen (1998:490). I sådan verksamhet ställs enligt 7 kap. 1 § yrkestrafikförordningen (1998:779) i stället krav på taxameter.

Undantaget i *punkt 4* vad gäller försäljning genom distansavtal är en följd av att betalning med kontokort skall likställas med kontant betalning. Det är i dag vanligt förekommande att betalning av köp genom exempelvis telefon, postorder eller Internet sker genom uppgivande av kontokortsnummer. Undantaget omfattar även hemförsäljning.

Punkt 5 undantar de försäljningar som sker genom varuautomater eller liknande. Punkten har utformats efter förebild av undantaget i 2 kap. 1 § 2 distans- och hemförsäljningslagen (2005:59).

I *punkt 6* undantas automatspel enligt lagen (1982:636) om anordnande av visst automatspel eller enligt lotterilagen (1994:1000). 1982 års lag tillämpas på sådana spel på mekaniska eller elektroniska spelautomater som anordnas för allmänheten eller som i annat fall anordnas i förvärvssyfte och som inte ger vinst eller endast ger vinst i form av frispel på automaten. De automatspel som omfattas av lotterilagen är varuspelsautomater, spel på penningautomater, värdeautomater och skicklighetsautomater.

4 §

Av paragrafen framgår att bedömningen av om lagen är tillämplig skall göras separat för varje självständig verksamhet som ingår i en näringsverksamhet. Om de olika verksamheterna är av helt skilda slag och är organiserade som separata verksamheter bör självständiga verksamheter anses föreligga även om verksamheterna bedrivs i gemensamma lokaler. Så är fallet t.ex. om det inom ramen för en näringsverksamhet bedrivs bageri- och åkeriverksamhet eller tobakshandel och lokalvård. Bedrivs likartade verksamheter eller verksamheter som har samband med varandra på olika platser bör de också betraktas som självständiga under förutsättning att de även i övrigt är organiserade som skilda verksamheter. Om sådana verksamheter däremot bedrivs i anslutande eller gemensamma lokaler bör de inte betraktas som självständiga verksamheter. Bageri- och caféverksamhet är exempel på verksamheter som har samband med varandra. Ett annat exempel är hotell- och restaurangverksamhet.

Definitioner

5 §

I paragrafen finns en beskrivning av vad som avses med kassaregister. I sak motsvarar den, med undantag av att taxameter har uteslutits, andra meningen i punkt 1 i Bokföringsnämndens allmänna råd om systemdokumentation och behandlingshistorik för kassaregister (BFNAR 2004:1). Avsikten är att beskrivningen utöver själva registret där informationen lagras även skall omfatta annan apparatur som ingår i ett system som tar emot och bearbetar inslagna belopp, t.ex. skrivare och kortläsare.

6 §

I paragrafen likställs betalning med kontokort med kontant betalning. Det innebär bl.a. att även kortbetalningar skall registreras i kassaregistret. Skälen för förslaget har närmare angivits i avsnitt 4.3.3.

7 §

I paragrafen definieras kontrollremsa och journalminne. Definitionerna motsvarar 1 § punkterna 3–4 i Statens folkhälsoinstituts föreskrifter om kassaregister (FHIFS 2003:2). Begreppen återkommer i 23 § och avgränsar den information som Skatteverket kan begära för att stämma av resultat av särskilda kontrollåtgärder enligt 22 § mot registrering i kassaregister.

8 §

I paragrafen anges att begreppet verksamhetslokal i denna lag har samma betydelse som i tvångsåtgärdslagen (1994:466). Begreppet begränsar Skatteverkets tillträdesrätt vid tillsyn av kassaregister enligt 18 § och anger var särskilda kontrollåtgärder enligt 22 § får vidtas.

Registrering i kassaregister m.m.

9 §

Av paragrafens *första stycke* framgår att den som omfattas av lagens tillämpningsområde skall registrera all kontantförsäljning i kassaregister. I kassaregistret skall utöver försäljningen även annan löpande användning som t.ex. utskrift av kvittokopior och lådöppningar registreras. Vid varje försäljning skall enligt *andra stycket* ett av kassaregistret framställt kvitto tas fram och erbjudas kunden. Det innebär en generell skyldighet att ta fram ett kvitto och att erbjuda kunden detta.

10 §

I paragrafen anges de övergripande kraven på kassaregistrets funktion och säkerhet. Bestämmelsen behandlas i avsnitt 4.3.3. Kassaregistret skall visa alla registreringar som har gjorts och detta skall ske på ett tillförlitligt sätt. Med registreringar avses inte bara försäljningstransaktioner utan även annan användning som t.ex. returer och övningslag. Kassaregistret skall också på ett tillförlitligt sätt visa sådana programmeringar och inställningar som utgör behandlingshistorik enligt bokföringslagen (1999:1078). Det innebär t.ex. att en justering av inställd mervärdesskattesats vid viss tidpunkt skall framgå. Den närmare innebörden av funktions- och säkerhetskraven framgår inte av lagen utan avsikten är att detaljkraven skall bestämmas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

11 §

I paragrafen anges att om näringsidkaren använder en kortläsare skall den vara ansluten till eller integrerad med kassaregistret. Bestämmelsen behandlas i avsnitt 4.3.3. Kortläsare omfattas av definitionen av kassaregister (se kommentaren till 5 §) och detaljkraven kommer därmed att kunna bestämmas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

Anmälningsskyldighet

12 §

Av paragrafens *första stycke* följer att den som är skyldig att använda kassaregister enligt lagen skall anmäla de kassaregister som finns i verksamheten till Skatteverket. Ny anmälan skall göras vid förändrade förhållanden. Härmed avses att kassaregister tas i bruk eller att kassaregister tas ur bruk. Detta innebär bl.a. att om en näringsidkare säljer ett begagnat kassaregister till en annan näringsidkare föreligger anmälningsskyldighet både för köparen och för säljaren. Något krav på att anmälan skall vara underskriven finns inte.

Anmälningsskyldigheten omfattar inte kassaregister som utgör lager i bokföringslagens mening.

Certifiering och återkommande teknisk kontroll

13 §

Av paragrafen framgår att ett certifieringsförfarande skall säkerställa att kassaregister uppfyller föreskrivna krav. Att kassaregister skall vara certifierat av organ som är ackrediterat för uppgiften enligt lagen (1992:1119) om teknisk kontroll är ett grundläggande krav som bör framgå redan av lagen. Regleringen av hur certifieringen skall genomföras kan däremot placeras i myndighetsföreskrifter.

14 §

I *första stycket* finns minimikrav för när återkommande teknisk kontroll av kassaregister måste göras. Kontrollen skall utföras av organ som är ackrediterade för uppgiften enligt lagen om teknisk kontroll. Det är näringsidkaren som ansvarar för att kontrollen genomförs. Kontroll av kassaregister skall göras regelbundet. Första återkommande kontrollen skall ske senast ett år räknat från den dag då kassaregistret togs i bruk. Härefter skall kontroll ske senast ett år från senaste kontroll av ett ackrediterat kontrollorgan. Återkommande kontroll skall dessutom genomföras efter brytande av föreskriven plombering och om Skatteverket vid kontroll har konstaterat brister i kassaregistrets funktion.

Eftersom det är fråga om minimikrav hindrar det inte att återkommande teknisk kontroll även görs vid andra tillfällen, t.ex. vid försäljning av ett begagnat kassaregister.

Avsikten är att bestämmelser om hur den återkommande kontrollen skall genomföras skall bestämmas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer. Frågan behandlas i avsnitt 4.5.3.

Enligt *andra stycket* skall protokoll från den återkommande tekniska kontrollen finnas tillgängligt i verksamhetslokalen. Frågan behandlas närmare i avsnitt 4.5.3.

15 §

Genom paragrafen tillåts certifiering och återkommande teknisk kontroll även av andra organ än de som är ackrediterade för uppgiften enligt lagen om teknisk kontroll. Sådana åtgärder får utföras av organ från andra länder inom EES som uppfyller motsvarande krav. Certifiering får dessutom utföras av organ från land, med vilket Europeiska

gemenskapen ingått avtal om ömsesidigt erkännande. Det är för närvarande endast Turkiet. Avsikten är att de närmare kraven för att organen skall anses uppfylla motsvarande krav skall preciseras av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer. Sådana föreskrifter kan meddelas med stöd av bemyndigandet i 34 §. Se vidare avsnitt 4.5.4.

Tillsyn

16 §

I *första stycket* anges omfattningen av Skatteverkets tillsynsansvar. Skatteverket utövar tillsyn över att samtliga kassaregister som används av en näringsidkare som är skyldig att använda kassaregister uppfyller kraven enligt denna lag och föreskrifter meddelade med stöd av lagen. I tillsynen ingår också att se till att näringsidkare som omfattas av skyldigheter enligt lagen inte använder kassaregister.

Av *andra stycket* framgår att Skatteverket inte behöver underrätta näringsidkaren i förväg.

17 §

I bestämmelsen anges att tillsynen skall genomföras så att den inte vållar större kostnad eller olägenhet än vad som är nödvändigt. Det är ett krav på allmänt hänsynstagande till näringsidkaren. En liknande bestämmelse finns i 29 § verksförordningen (1995:1322).

18 §

Bestämmelsen ger Skatteverket tillträdesrätt och rätt att undersöka kassaregister. Tillträdesrätten gäller verksamhetslokal där sådan verksamhet som omfattas av skyldigheter enligt denna lag bedrivs eller kan antas bedrivas. Verksamhetslokal har samma betydelse som i tvångsåtgärdslagen (1994:466), se 8 §. Uttrycket ”kan antas” innebär inte något högt krav på bevisning. I affärslokaler dit allmänheten har tillträde bör det i regel kunna antas att det bedrivs sådan verksamhet som omfattas av skyldighet att använda kassaregister. Tillträdesrätten är begränsad till vad som är nödvändigt för tillsyn och skall således läsas tillsammans med 17 §. Tillträdesrätten innefattar inte någon rätt att med tvång bereda sig tillträde. Uppkommer behov av att använda tvång får 21 § tillämpas.

Undersökningsrätten avser endast kassaregister. Paragrafen kan inte åberopas som stöd för åtgärder som sker i syfte att kontrollera bokföringen. Rätten att undersöka avser däremot samtliga kassaregister i verksamhetslokalen oavsett om de används eller inte.

19 §

I paragrafen finns en skyldighet för den som omfattas eller kan antas omfattas av lagens tillämpningsområde att på begäran av Skatteverket lämna upplysningar och tillhandahålla handlingar. Skyldigheten omfattar de upplysningar och den information som är nödvändig för tillsynen av kassaregister. Skatteverket har däremot inte rätt att med stöd av bestämmelsen kräva information om t.ex. den skattemässiga hanteringen av kontanta intäkter.

20 §

I paragrafen ges Skatteverket befogenhet att förelägga näringsidkare att lämna upplysningar och tillhandahålla handlingar som behövs för tillsynen. Skatteverket får också förelägga näringsidkaren att åtgärda brister som konstaterats vid tillsyn av kassaregister. Det kan vara fråga om att reparera kassaregister som inte uppfyller föreskrivna krav och låta det genomgå återkommande teknisk kontroll enligt 14 §. För näringsidkare som inte använder kassaregister eller använder ett kassaregister som inte är certifierat kan föreläggandet avse att införskaffa ett certifierat kassaregister.

Av 30 § framgår att föreläggande i vissa fall får förenas med vite.

21 §

Paragrafen ger Skatteverket möjlighet att begära biträde av polismyndighet. Frågan behandlas i avsnitt 4.6.2.

Särskilda kontrollåtgärder

22 §

Skatteverket får enligt *första stycket* utföra kundräkning, kvittokontroll, kassainventering samt göra kontrollköp (för en närmare redogörelse för vad åtgärderna innebär, se avsnitt 4.7). Endast åtgärder som direkt tar sikte på att kontrollera att kassaregister används på korrekt sätt får företas med stöd av bestämmelsen. Syftet skall således vara att kontrollera att samtliga försäljningar registreras i kassaregister och att kunden erbjuds kvitto. Av *andra stycket* framgår att Skatteverket får utföra åtgärder i verksamhetslokalen eller i nära anslutning till denna. Enligt *tredje stycket* behöver inte Skatteverket underrätta näringsidkaren i förväg.

De särskilda kontrollåtgärderna är inte en del av revisionsinstitutet utan utgör ett fristående kontrollinstitut. Reglerna om revision i taxeringslagen (1990:324) är således inte tillämpliga för kontroll som sker med stöd av dessa bestämmelser. Resultatet av kontrollen kan däremot innebära att Skatteverket beslutar om att inleda en revision. Därvid gäller naturligtvis taxeringslagens förfaranderegler.

23 §

Se kommentaren till 17 §.

24 §

I *första stycket* finns regler som syftar till att göra det möjligt för den som utför kontrollen att i efterhand stämma av de observationer och inköp som gjorts mot vad som har registrerats i kassaregister innebärande att näringsidkaren måste ge Skatteverket tillgång till kontrollremsa eller journalminne.

Av *andra stycket* framgår att för det fall uppgifterna inte utgör räkenskapsinformation enligt bokföringslagen (1999:1078) skall dessa bevaras på kontrollremsa eller i journalminne i två månader från utgången av den kalendermånad då registrering gjordes. För de uppgifter som utgör räkenskapsinformation finns speciella bevaranderegler i bokföringslagen.

Enligt *tredje stycket* får Skatteverket förelägga den enskilde att fullgöra skyldigheten i första stycket.

Kontrollavgift

25 §

I paragrafens *första stycke* anges under vilka förutsättningar kontrollavgift kan tas ut av näringsidkare som omfattas av skyldigheter enligt lagen. Skatteverket får enligt *punkt 1* ta ut kontrollavgift om näringsidkaren över huvud taget inte innehar något kassaregister. Kontrollavgift kan enligt *punkt 2* tas ut om näringsidkaren i verksamheten använder ett kassaregister som inte är certifierat, om näringsidkaren använder en kortläsare som inte är ansluten till eller integrerad med kassaregistret eller om det certifierade kassaregistret är förändrat på ett inte tillåtet sätt. Enligt *punkt 3* kan kontrollavgift utgå om näringsidkaren inte anmält kassaregistret till Skatteverket i enlighet med de krav som uppställs. Kontrollavgift kan enligt *punkt 4* även utgå om ett kassaregister inte har genomgått återkommande teknisk kontroll enligt föreskrivna krav. Slutligen kan kontrollavgift enligt *punkt 5* utgå om näringsidkaren inte uppfyllt registrerings- eller kvittokravet i 9 §.

Bestämmelsen saknar subjektiva rekvisit. Det ställs således inte krav på att överträdelsen har skett uppsåtligt eller av oaktsamhet för att kontrollavgift skall få tas ut.

Av *andra stycket* framgår att avgiften uppgår till 10 000 kronor. Endast en avgift skall tas ut vid varje kontrolltillfälle oavsett om en eller flera överträdelser har konstaterats.

26 §

Av paragrafen framgår att det saknas förutsättningar för att ta ut kontrollavgift om en överträdelse enligt 25 § är obetydlig. En överträdelse kan anses obetydlig t.ex. om det är fråga om några dagars dröjsmål med återkommande teknisk kontroll eller anmälan av kassaregister som med hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet är ursäktligt. Det kan vidare vara fråga om mindre överträdelser av registrerings- eller kvittokravet, såsom små kassadifferenser eller att näringsidkaren eller någon anställd vid enstaka tillfällen inte erbjudit kunden ett kvitto.

27 §

Fortsätter näringsidkaren att bedriva verksamheten utan att ha ett kassaregister eller med ett kassaregister som inte uppfyller föreskrivna funktionskrav får Skatteverket i enlighet med 20 § förelägga näringsidkaren att vidta rättelse inom viss tid. Följer näringsidkaren inte föreläggandet har en ny överträdelse skett som innebär att en ny kontrollavgift om 20 000 kronor skall tas ut.

28 §

I paragrafen regleras förutsättningarna för att ta ut kontrollavgift vid upprepade överträdelser. Den situation som avses är att en näringsidkare som har påförts en kontrollavgift och härefter har vidtagit rättelse senare gör sig skyldig till ytterligare en överträdelse. Avgift får då tas ut med

20 000 kronor om den nya överträdelsen skett inom ett år från beslutet om kontrollavgift. Sker den nya överträdelsen senare tillämpas 25 § och avgift utgår med 10 000 kronor. En liknande bestämmelse för miljöstraffavgifter finns i 3 § förordningen (1998:956) om miljöstraffavgifter.

29 §

I *första stycket* anges att näringsidkaren skall befrias helt eller delvis från en kontrollavgift om det finns särskilda skäl. Av formuleringen framgår att utrymmet för befrielse från avgift är begränsat. En felaktig bedömning av om den bedrivna verksamheten omfattas av kraven enligt lagen utgör i de allra flesta fall inte skäl för befrielse. Omständigheterna i det enskilda fallet kan dock i enstaka fall vara sådana att det är svårt att avgöra om lagen är tillämplig eller inte. I ett sådant fall kan det finnas skäl för befrielse. Befrielse bör också vara möjlig om överträdelsen legat helt utanför näringsidkarens kontroll. Så kan vara fallet om kassaregistret har förändrats på ett inte tillåtet sätt på grund av ett konstruktionsfel eller om näringsidkaren kan styrka att överträdelsen har skett genom handlingar av anställd personal, såsom stöld, och överträdelsen inte har kunnat förhindras av näringsidkaren genom bättre struktur och organisation av företaget. Ovan angivna exempel på situationer då befrielse bör komma i fråga är inte avsedda att vara uttömmande. Skatteverket får göra en bedömning utifrån de särskilda förhållandena i de enskilda fallen. Om kontrollavgiften i det enskilda fallet inte kan anses proportionerlig till överträdelsen finns möjlighet till delvis befrielse från kontrollavgiften.

Av *andra stycket* följer att Skatteverket ex officio skall beakta om särskilda skäl är för handen.

30 §

I paragrafen anges att kontrollavgift inte får tas ut för överträdelse som omfattas av vitesföreläggande enligt denna lag. Syftet med bestämmelsen är att förhindra att dubbla ekonomiska sanktioner tas ut. En överträdelse som renderat en kontrollavgift enligt 25 § är inte samma gärning som att inte efterkomma ett föreläggande vid vite.

Vite

31 §

Enligt paragrafens *första stycke* får ett föreläggande enligt lagen förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs. Det innebär att såväl utredningsförelägganden enligt 20 och 24 §§ som åtgärdsförelägganden enligt 21 § kan förenas med vite.

I *andra stycket* föreskrivs vissa begränsningar i möjligheterna att använda vitesförelägganden. Skälet härför är det krav som Europakonventionen ställer på att den enskilde inte får tvingas lämna uppgifter som är belastande för honom själv, den så kallade passivitetsrätten. Begränsningen har utformats med bestämmelsen i 23 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483) som förlaga. Som närmare redogjorts för i avsnitt 4.8.1 är det inte uteslutet att den föreslagna kontrollavgiften omfattas av rättssäkerhetsgarantierna i Europakonventionens artikel 6. I förhållande till bestämmelsen i skattebetalningslagen har därför de

situationer då vitesföreläggande inte får ske kompletterats med utredning av en fråga som har samband med gärning som kan leda till kontrollavgift. Begränsningen gäller endast förelägganden som syftar till att förmå näringsidkaren att medverka i utredning. Åtgärdsförelägganden kommer däremot att kunna användas utan begränsning även när det finns skäl att misstänka att näringsidkaren begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till kontrollavgift eller skattetillägg.

Paragrafens *tredje stycke* innehåller en uppgiftsskyldighet för skattebrottsenheterna. Se kommentaren till förslaget om lag om ändring i 3 kap. 18 § taxeringslagen (1990:324).

32 §

Enligt 6 § lagen (1985:206) om viten gäller, om inte annat följer av vad som är särskilt föreskrivet, att en ansökan om utdömmande av vite skall göras hos den länsrätt inom vars domkrets den beslutande myndigheten är belägen. För att mål om utdömmande av vite som förelagts enligt lagen om kassaregister m.m. skall kunna handläggas av den länsrätt som är rätt forum för överklagande av andra beslut enligt lagen har en särskild forumregel införts i paragrafens *första stycke*.

Ett föreläggande vid vite får enligt 35 § inte överklagas. I *andra stycket* har därför tagits in en bestämmelse som gör det möjligt för domstolen att bedöma vitets lämplighet vid prövningen av en ansökan om utdömmande av vite.

Undantag från lagen i enskilda fall

33 §

I *första stycket* ges Skatteverket rätt att i enskilda fall medge undantag från skyldigheter enligt lagen. En förutsättning för att undantag skall kunna medges är att behovet av tillförlitligt underlag för skattekontroll kan tillgodoses på annat sätt. Undantag kan exempelvis bli aktuellt för ett företag som har god intern kontroll av att kontantförsäljningen redovisas. Det kan vara lämpligt att som villkor för undantaget kräva att befintligt inte certifierat kassaregister används. Skyldigheten gäller inte när det av tekniska orsaker är oskäligt att kräva registrering i kassaregister. Undantag kan tidsbegränsas. Bestämmelsen behandlas i avsnitt 4.3.4. De situationer som främst avses är när försäljning sker utomhus där det inte finns tillgång till el samtidigt som väderförhållandena är besvärliga. Så kan vara fallet vid handel på traditionella marknadsplatser. Bedömningen av vad som av tekniska orsaker är oskäligt måste emellertid främst ske med utgångspunkt i vilka kassaregistermodeller som vid aktuell tidpunkt är certifierade. I den mån det saknas certifierade register som på ett acceptabelt sätt kan användas för den aktuella försäljningen får förutsättningar för undantag anses föreligga. Undantaget är knutet till förhållandena vid tidpunkten för försäljningen. Den som bedriver verksamhet på olika platser där olika förhållanden råder kan därmed komma att vara skyldig att använda kassaregister för försäljning på viss plats, medan försäljning på annan plats är undantagen på grund av att förhållandena där inte medger användning av kassaregister.

Vid oväntade händelser som t.ex. att det enda befintliga kassaregistret upphör att fungera får det också anses vara oskäligt att kräva att

skyldigheterna uppfylls under den tid det tar att reparera eller ersätta kassaregistret.

Undantag kan begränsas till att endast omfatta vissa av de krav som ställs upp i lagen. Om undantag t.ex. medges vad gäller kravet på att kassaregistret skall vara certifierat är det endast det kravet som undantaget avser. Det uppställda kravet på registrering och kvittokravet gäller exempelvis fortfarande. Det är viktigt att det tydligt framgår av beslutet om undantag vilka förutsättningar som gäller.

Av *andra stycket* framgår att undantag får förenas med villkor.

Bemyndiganden

34 §

Paragrafen innehåller normgivningsbemyndiganden. Utrymmet för delegation behandlas i avsnitt 4.3.4.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan med stöd av bestämmelsen meddela föreskrifter om krav på samt kontroll och användning av kassaregister. Bemyndigandet täcker in bestämmelser om vilka funktioner kassaregister skall ha samt hur provning och certifiering skall gå till. Bestämmelser kan också meddelas om hur kassaregister skall användas och hur den återkommande tekniska kontrollen skall genomföras. I paragrafen finns vidare ett bemyndigande avseende föreskrifter om undantag från skyldigheter enligt lagen.

Utöver de föreskrifter som kan meddelas med stöd av bemyndigandena kan även verkställighetsföreskrifter meddelas. Det följer av 8 kap. 13 § regeringsformen och behöver inte särskilt anges.

Förfarandet

35 §

Av *första stycket* framgår att beslut om tillsyn och särskilda kontrollåtgärder samt föreläggande vid vite inte får överklagas. I *andra stycket* anges vad som gäller för övriga beslut enligt lagen. Dessa beslut skall, med undantag för beslut om kontrollavgift, överklagas enligt de allmänna reglerna i 22 a § förvaltningslagen (1986:223). Det innebär att besluten överklagas hos allmän förvaltningsdomstol och att prövningstillstånd gäller vid överklagande till kammarrätt. Beslut om kontrollavgift överklagas också hos allmän förvaltningsdomstol, men enligt reglerna i skattebetalningslagen.

Eftersom inga avvikande regler tas in i den nya lagen om kassaregister m.m. skall även övriga förfaranderegler i förvaltningslagen och förvaltningsprocesslagen (1971:291) tillämpas. Det innebär bl.a. att 16 och 17 §§ förvaltningslagen om parters rätt att få del av uppgifter skall tillämpas av Skatteverket. Av 22 § förvaltningslagen följer att ett beslut får överklagas av den som beslutet angår, om det har gått honom emot och beslutet kan överklagas (jfr 33 § förvaltningsprocesslagen). Om en enskild överklagar Skatteverkets beslut blir Skatteverket enligt 7 a § förvaltningsprocesslagen den enskildes motpart sedan handlingarna i ärendet lämnats över till domstolen. I och med att Skatteverket blir part i länsrätten har myndigheten rätt att överklaga länsrättens beslut om det har gått myndigheten emot. Ett överklagande skall enligt 23 § andra

stycket förvaltningslagen ges in till den myndighet som har meddelat beslutet. Överklagandet skall ha kommit in dit inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för Skatteverkets överklagande till kammarrätten räknas dock från den dag beslutet meddelades.

Genom *tredje stycket* görs undantag från forumregeln i 14 § lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar. I stället skall forumreglerna i 22 kap. 1 a–1 c §§ skattebetalningslagen (1997:483) tillämpas.

36 §

I paragrafen finns en upplysning om att förfarandereglerna för kontrollavgifter finns i skattebetalningslagen. Där föreskrivs bl.a. att tiden för överklagande är två månader och, genom föreslaget tillägg, att muntlig förhandling i princip skall hållas av länsrätten i mål om kontrollavgift om den klagande begär det. Se vidare författningskommentaren till förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).

Ikraftträdande

Av ikraftträdandebestämmelsen framgår att den nya lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2007 förutom de bestämmelser som reglerar näringsidkarens skyldigheter, Skatteverkets tillsyn och kontroll, samt verkets möjligheter att ta ut kontrollavgift. Dessa bestämmelser skall träda i kraft den 1 juli 2009. Lagförslaget skall anmälas till EG-kommissionen enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 98/34/EG av den 22 juni 1998 om ett informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter och beträffande föreskrifter för informationssamhällets tjänster. Efter anmälan följer en tidsfrist om minst tre månader under vilken riksdagen inte får fatta beslut i frågan. Med hänsyn härtill är ett tidigare ikraftträdande än den 1 januari 2007 inte möjligt. Ikraftträdandebestämmelsen innebär även att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan meddela undantag från skyldigheter enligt denna lag innan den 1 juli 2009. Den relativt långa införandeperioden motiveras av att omfattande åtgärder krävs av Skatteverket och kassaregisterbranschen. De näringsidkare som omfattas av kravet på kassaregister behöver också ha god tid för att förbereda omställningen. Se vidare avsnitt 4.11.

11.2 Förslaget till lag om särskild skattekontroll i vissa branscher

Lagens tillämpningsområde

1 §

Bestämmelsen ger en kort beskrivning av lagens innehåll.

2 §

I *första stycket* anges vilka branscher som skall omfattas av lagen. De branscher som avses är restaurang- och frisörbranscherna. Branscherna definieras i lagtexten.

Av *andra stycket* framgår att lagen är tillämplig även vid blandad verksamhet när inte verksamheten huvudsakligen avser annat än någon av de två branscherna. Av prop. 1999/2000:2 del 1, sidan 504 f., framgår att med huvudsaklig del avses i inkomstskattelagen (1999:1229) ca 75 procent. Begreppet avses ha motsvarande betydelse här. En näringsverksamhet som består t.ex. av konstgalleri med café omfattas således endast om mer än ca 25 procent av verksamheten avser caféverksamheten.

Definitioner

3 §

Här anges att termer och uttryck om inte annat sägs eller annars framgår av sammanhanget har samma betydelse och tillämpningsområde som i skattebetalningslagen (1997:483). Paragrafen har utformats efter förebild i 1 kap. 3 § skattebetalningslagen.

4 §

I lagrummet anges att begreppet verksamhetslokal har samma betydelse i denna lag som det har i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet. I 3 § nämnda lag anges att med verksamhetslokal skall förstås utrymmen som huvudsakligen används i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som bedrivs av annan juridisk person än dödsbo. Med verksamhetslokal avses också markområden, transportmedel, förvaringsplatser och andra utrymmen som är eller kan antas vara disponerade i verksamheten. Begreppet anger var det är tillåtet för Skatteverket att utföra kontrollbesöken och utgör en grund för kravet att registrera där verksamma personer i personalliggare.

Personalliggare

5 §

I paragrafen regleras skyldigheten att ha en personalliggare. Näringsverksamhet där endast den enskilde näringsidkaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma omfattas dock inte av skyldigheten att föra personalliggare. Motsvarande gäller för fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag om endast företagsledaren, dennes maka eller barn under 16 år är verksamma. Vad som avses med företagsledare, fåmansföretag och fåmanshandelsbolag framgår av 56 kap. 2 – 6 §§ inkomstskattelagen (1999:1229). Genom hänvisningen i 3 § till skattebetalningslagen (1997:483) blir inkomstskattelagens definitioner tillämpliga. Vad som menas med personalliggare framgår av kraven på innehåll i 6 § och av föreskrifter som avses utfärdas med stöd av 20 §.

6 §

I *första stycket* regleras vad personalliggaren skall innehålla för uppgifter. Av personalliggaren skall framgå näringsidkarens namn och, där sådant nummer finns, dennes personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer. Vidare skall alla som är verksamma i den näringsverksamhet som bedrivs i verksamhetslokalen antecknas med namn och, om sådant nummer finns, personnummer eller samordningsnummer. Vidare skall antecknas tidpunkten för arbetspassets påbörjande och avslutande för respektive person. Att märka är att uppgiftsskyldigheten i personalliggaren omfattar samtliga verksamma. Något krav på att personen skall vara anställd, eller ens uppbära ersättning, finns inte uppställt. Begreppet omfattar alltså alla personer som på grund av någon form av överenskommelse mellan den som bedriver verksamheten och den verksamma personen deltar i bedrivandet. För att omfattas måste det dock finnas någon höjd på den verksamma personens aktivitet. Det är naturligtvis uteslutet att den person som i en bricklunchservering efter avslutad måltid ställer ut sin lunchbricka i diskvagnen skulle kunna omfattas, men inte heller en person som på eget initiativ, helt utan överenskommelse – uttrycklig eller tyst – mellan näringsidkaren och personen själv, röjer några bord som använts av andra gäster bör omfattas. Det ankommer på i första hand Skatteverket att göra bedömningen om en person skall anses omfattad eller inte. Hänsyn kan därvid tas till om personen i fråga har tillträde till delar av lokalen, som annars inte är tillgängliga för allmänheten, om personen genom sin klädsel visar att han eller hon tillhör personalen, om personen har befogenhet att ta upp beställningar, betalning eller liknande. Vilka omständigheter som är avgörande för om en person skall anses verksam eller inte får avgöras genom en bedömning i det enskilda fallet, och blir ytterst en fråga för rättstillämpningen.

Av *andra stycket* framgår att anteckningarna skall göras i omedelbar anslutning till händelsen i fråga.

I *sista stycket* regleras vad som skall gälla i fråga om bevarande av uppgifter.

7 §

Personalliggaren skall finnas tillgänglig i verksamhetslokalen. Anledningen till detta är främst den att Skatteverkets kontroll underlättas härigenom.

Kontrollbesök

8 §

I *första stycket* regleras Skatteverkets rätt att kontrollera de näringsidkare som omfattas av lagens bestämmelser genom kontrollbesök. Skatteverket har rätt att be de personer som uppehåller sig i eller i anslutning till verksamhetslokalen och som ger intryck av att vara verksamma i rörelsen att styrka sin identitet. Några sanktioner är inte kopplade till den situationen att en person vägrar uppge sin identitet. Denna fråga kommenteras närmare i avsnitt 7.2.3.

Identitetskontrollen och avstämningen mot personalliggaren är alltså inte att se som en del av revisionsinstitutet utan utgör ett fristående kontrollinstitut. Skatteverket har genom en ändring i 3 kap. 2 § taxeringslagen (1990:324) getts en möjlighet att i samband med kontrollbesöket utföra en begränsad revision avseende handlingar som rör personalen. Se vidare avsnitt 7.2.3 och författningskommentaren till nämnda lagrum.

För att inte förta effekten av kontrollbesöken behöver Skatteverket enligt *andra stycket* inte underrätta näringsidkaren innan besöket verkställs.

9 §

Av paragrafen framgår att kontrollbesök skall företas på ett sådant sätt att det inte vållar näringsidkaren större kostnad eller olägenhet än vad som är nödvändigt.

Föreläggande

10 §

I paragrafen ges Skatteverket befogenhet att förelägga en näringsidkare att fullgöra sina skyldigheter att föra personalliggare på ett korrekt sätt och att hålla den tillgänglig för Skatteverkets personal. Av 18 § framgår att föreläggandet får förenas med vite.

Kontrollavgifter

11 §

För att Skatteverkets kontroll enligt den föreskrivna lagen skall fungera tillfredsställande är det av vikt att en personalliggare förs. Som ett påtryckningsmedel för att i görligaste mån säkerställa att näringsidkaren fullgör denna skyldighet kan en kontrollavgift tas ut i vissa situationer. *Punkten 1* behandlar det förhållandet att någon personalliggare överhuvudtaget inte förs. Av *punkten 2* framgår att en kontrollavgift skall tas ut även i den situationen att en personalliggare visserligen förs, men är så bristfällig att den inte kan ligga till grund för kontrollen. En sådan situation kan t.ex. vara att det inte finns några personer antecknade eller att de personer som anges där är så bristfälligt antecknade att det inte går att kontrollera vilka de är. En kontrollavgift skall vidare enligt *punkten 3* tas ut om näringsidkaren brustit i sin skyldighet att bevara uppgifterna i personalliggaren. I *punkten 4* behandlas den situationen att näringsidkaren inte lämnar ut personalliggaren. Detta skall betraktas på samma sätt som att personalliggare saknas.

Av *andra stycket* framgår att kontrollavgiften är 10 000 kronor och tillfaller staten.

12 §

Visar det sig vid kontrollbesök att näringsidkaren brustit i sina skyldigheter vad gäller antecknande av personal i personalliggaren skall en kontrollavgift om 2 000 kronor påföras för varje inte antecknad person. Detta gäller även för de situationer som anges i 11, 14 eller 15 §.

När en personalliggare inte uppvisas kan alltså först en kontrollavgift om 10 000 kronor tas ut på grund av underlåtenheten att visa upp liggaren och utöver detta kan 2 000 kronor tas ut för varje person som deltar i verksamheten och som påträffas i verksamhetslokalen i samband med kontrollbesöket. Vad som avses med verksamhetslokal kommenteras i författningskommentaren till 4 § ovan.

13 §

Av paragrafen framgår att det saknas förutsättningar för att ta ut kontrollavgift om en överträdelse enligt 11 eller 12 § är obetydlig. Det kan t.ex. vara fall där en person som är verksam i näringsverksamheten väl är antecknad i personalliggaren och är identifierbar, men personnumret är ofullständigt antecknat.

14 §

Fortsätter näringsidkaren att bedriva verksamheten t.ex. utan att ha en personalliggare får Skatteverket i enlighet med 10 § förelägga näringsidkaren att vidta rättelse inom viss tid. Följer näringsidkaren inte föreläggandet har en ny överträdelse skett som innebär att en ny kontrollavgift om 20 000 kronor skall tas ut.

15 §

I paragrafen regleras förutsättningarna för att ta ut kontrollavgift vid upprepade överträdelser. Den situation som avses är att en näringsidkare som har påförts en kontrollavgift och härefter har vidtagit rättelse senare gör sig skyldig till ytterligare en överträdelse. Avgift får då tas ut med 20 000 kronor om den nya överträdelsen begåtts inom ett år från beslutet om kontrollavgift. Sker den nya överträdelsen senare tillämpas 11 § och avgift utgår med 10 000 kronor. En liknande bestämmelse för miljökontrollavgifter finns i 3 § förordningen (1998:950) om miljöstraffavgifter.

16 §

Om det finns särskilda skäl får näringsidkaren helt eller delvis befrias från kontrollavgiften. Av formuleringen framgår att utrymmet för befrielse från avgift är begränsat. Det är inte möjligt att ge någon uttömmande uppräkningslista av vad som utgör särskilda skäl. Dessa bör dock kunna vara hänförliga såväl till själva misstämningen i sig som till näringsidkarens person. En felaktig bedömning av om den bedrivna verksamheten omfattas av kraven enligt lagen utgör i de allra flesta fall inte skäl för befrielse. Omständigheterna i det enskilda fallet kan dock i enstaka fall vara sådana att det är svårt att avgöra om lagen är tillämplig eller inte. I ett sådant fall kan det finnas skäl för befrielse. Befrielse bör också vara möjlig om överträdelsen legat helt utanför näringsidkarens kontroll. Så kan vara fallet om näringsidkaren kan styrka att överträdelsen har skett genom handlingar av anställd personal, såsom sabotage, och överträdelsen inte kunnat förhindras av näringsidkaren genom bättre struktur eller organisation av företaget. Ovan angivna exempel på situationer då befrielse bör komma i fråga är inte avsedda att vara uttömmande. Skatteverket får göra en bedömning utifrån de särskilda förhållandena i de enskilda fallen. Om kontrollavgift i det

enskilda fallet inte kan anses proportionerlig till överträdelsen finns möjlighet till delvis befrielse av avgiften.

Av *andra stycket* följer att Skatteverket ex officio skall beakta om särskilda skäl är för handen.

17 §

I paragrafen anges att kontrollavgift inte får tas ut för överträdelse som omfattas av vitesföreläggande enligt lagen. Syftet med bestämmelsen är att förhindra att dubbla ekonomiska sanktioner tas ut.

Vite

18 §

Enligt paragrafens *första stycke* får ett föreläggande enligt lagen förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs.

I *andra stycket* föreskrivs vissa begränsningar i möjligheterna att använda vitesförelägganden. Skälet härför är det krav som Europakonventionen ställer på att den enskilde inte får tvingas lämna uppgifter som är belastande för honom själv, den så kallade passivitetsrätten. Begränsningen har utformats med bestämmelsen i 23 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483) som förlaga. Som närmare redogjorts för i avsnitt 4.8.1 är det inte uteslutet att den föreslagna kontrollavgiften omfattas av rättssäkerhetsgarantierna i Europakonventionens artikel 6. I förhållande till bestämmelsen i skattebetalningslagen har därför de situationer då vitesföreläggande inte får ske kompletterats med utredning av en fråga som har samband med gärning som kan leda till kontrollavgift. Begränsningen gäller endast förelägganden som syftar till att förmå näringsidkaren att medverka i utredning. Åtgärdsförelägganden kommer däremot att kunna användas utan begränsning även när det finns skäl att misstänka att näringsidkaren begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till kontrollavgift eller skattetillägg.

Paragrafens *tredje stycke* innehåller en uppgiftsskyldighet för skattebrottsenheterna. Se kommentaren till förslaget om lag om ändring i 3 kap. 18 § taxeringslagen (1990:324).

19 §

Enligt 6 § lagen (1985:206) om viten gäller, om inte annat följer av vad som är särskilt föreskrivet, att en ansökan om utdömande av vite skall göras hos den länsrätt inom vars domkrets myndigheten är belägen. För att mål om utdömande av vite som förelagts enligt lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher skall kunna handläggas av den länsrätt som är rätt forum för andra beslut enligt lagen har en särskild forumregel införts i paragrafens *första stycke*.

Ett föreläggande vid vite får enligt 22 § inte överklagas. I *andra stycket* har därför tagits in en bestämmelse som gör det möjligt för domstolen att bedöma vitets lämplighet vid prövningen av en ansökan om utdömande av vite.

Bemyndigande

20 §

I paragrafen bemyndigas regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer att meddela föreskrifter om personalliggarens form och sättet för dess förande. Det bör vara möjligt att föra personalliggaren elektroniskt t.ex. genom registrering i kassaregister. Med hänsyn till den snabba utvecklingen på området framstår det som omotiverat att detaljreglera förfarandet i lagen utan frågan löses lämpligast genom föreskrifter.

Förfarandet

21 §

Paragrafen innehåller en upplysning om att förfarandereglerna vad det gäller kontrollavgifter finns i skattebetalningslagen.

22 §

Av paragrafen följer att det inte är möjligt att överklaga beslut om kontrollbesök eller om vite.

Ikraftträdande

Den nya lagen träder i kraft den 1 januari 2007.

11.3 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

1 kap.

2 §

Punkt 5, som är ny, innebär att skattebetalningslagens bestämmelser om bestämmande, debitering och betalning av skatt kommer att bli tillämpliga på den kontrollavgift som Skatteverket skall kunna ta ut av näringsidkare enligt 25 § lagen om kassaregister m.m.

I en ny *punkt 6* har tagits in en bestämmelse innebärande att skattebetalningslagens bestämmelser om bestämmande, debitering och betalning av skatt kommer att bli tillämpliga på den kontrollavgift som kan komma att tas ut enligt 11 eller 12 § lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher.

5 kap.

9 §

I paragrafen har införts en ny punkt, *punkt 12*, vari det görs ett uttryckligt undantag från bestämmelserna om skatteavdrag i fråga om sådan kompensation som förvärvaren av en fordringsrätt eller delägarrätt betalar till överlåtaren för upplupen men inte förfallen ränta.

21 kap.

5 §

Av *punkt 8*, som är ny, följer att en begäran om omprövning av beslut om kontrollavgift enligt lagen om kassaregister m.m. skall ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då sökanden fick del av beslutet. Vid beslut om anstånd gäller punkt 5.

Av *punkt 9*, som är ny, följer att en begäran om omprövning av ett beslut om kontrollavgift enligt lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher skall ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då sökanden fick del av beslutet.

22 kap.

4 §

Tiden för överklagande av beslut om kontrollavgift enligt lagen om kassaregister m.m. bestäms genom *punkt 9*, som är ny, till två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. Vid beslut om anstånd gäller punkt 5.

Av *punkt 10*, som är ny, följer att tiden för överklagande av ett beslut om kontrollavgift enligt lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher bestäms till två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet.

11 §

Av *punkt 9*, som är ny, följer att det krävs prövningstillstånd av kammarrätten vid överklagande av länsrättens beslut om kontrollavgift enligt lagen om kassaregister m.m.

Punkt 10, som är ny, innebär att det krävs prövningstillstånd av kammarrätten vid överklagande av länsrättens beslut om kontrollavgift enligt lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher.

13 §

Paragrafens *andra stycke* är nytt. I det nya stycket finns en bestämmelse om muntlig förhandling som undantar handläggningen av mål i kammarrätt rörande vissa kontrollavgifter från reglerna om muntlig förhandling i 6 kap. 24 § taxeringslagen (1990:324). Därigenom kommer regeln i 9 § tredje stycket förvaltningsprocesslagen (1971:291) att bli tillämplig vid handläggningen i kammarrätten.

23 kap.

2 a §

Se kommentaren till 3 kap. 18 § taxeringslagen (1990:324).

11.4 Förslaget till lag om ändring i sekretesslagen (1980:100)

9 kap.

2 §

I *första stycket* anges bl.a. att sekretess gäller i särskilt ärende om revision eller annan kontroll i fråga om skatt för uppgift om enskilda

personliga eller ekonomiska förhållanden. Sekretessen är absolut med de undantag som följer av tredje stycket i paragrafen. Paragrafens första stycke täcker in kontrollbesöken och den begränsade revisionen enligt lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher. Därför behövs inte någon särreglering i dessa fall. För det fall uppgifterna har förts in i beskattningsdatabasen föreligger i stället sekretess enligt 9 kap. 1 §. Genom den nya *punkten 4 i första stycket* gäller sekretessen även för uppgifter i ärenden enligt lagen om kassaregister m.m.

Ändringen i *tredje stycket* innebär att vissa beslut skall vara offentliga. Det gäller Skatteverkets beslut att i enskilda fall medge undantag från skyldigheter enligt lagen om kassaregister m.m. liksom beslut om kontrollavgift enligt denna lag eller enligt lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher. Övriga beslut, t.ex. beslut om särskilda kontrollåtgärder och tillsyn enligt lagen om kassaregister m.m., omfattas däremot av sekretessen.

11.5 Förslaget till lag om ändring i alkohollagen (1994:1738)

Ändringen innebär att 8 kap. 5 a § upphör att gälla vid utgången av juni 2009. Tillsynsansvaret som följer med anledning av bestämmelsen upphör vid samma tidpunkt.

11.6 Förslaget till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)

5 kap.

1 a §

Bestämmelsen, som är ny, innehåller en upplysning om att det finns bestämmelser om användning av kassaregister i lagen om kassaregister m.m.

11.7 Förslaget till lag om ändring i lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar

1 §

Ändringen i paragrafen innebär att överträdelse av näringsförbud skall få utredas av skattebrottsenheterna samt att dessa skall få bedriva spaning och underrättelseverksamhet när det gäller detta brott.

2 §

Som en följd av att skattebrottsenheterna föreslås få verkställa beslut om tvångsmedel i vissa fall har ett förbehåll gjorts i *tredje stycket*.

3 §

Paragrafen är ny. Genom bestämmelsen ges skattebrottsenheterna befogenhet att verkställa beslut om beslag i de fall verkställigheten kan ske utan att våld mot person behöver användas.

Bestämmelsen innebär en möjlighet för åklagaren att låta skattebrottsenheterna verkställa beslag i dessa fall. Åklagaren får i det enskilda fallet göra en bedömning om det finns risk för att förrättningsmannen kommer att mötas av våld eller hot om våld vid förrättningen eller om tvång kommer att behövas för att genomföra åtgärden. Åklagaren gör i dag inga säkerhetsbedömningar inför t.ex. beslag. I de ärenden som utreds vid skattebrottsenheterna kan tjänstemännen vid dessa enheter ge åklagaren underlag för dessa bedömningar.

4 §

Genom bestämmelsen, som är ny, utsträcks skattebrottsenheternas befogenheter att biträda vid husrannsakan i förhållande till 28 kap. 7 § rättegångsbalken. Vid medverkan som sker med stöd av 4 § skall det vara möjligt för tjänstemannen vid skattebrottsenheten att aktivt medverka vid husrannsakan även om den verkställs av polis. Han skall i princip ha samma befogenhet som polismannen, dock med det undantaget att han inte skall få använda våld vid förrättningen. Bestämmelsen är utformad som en möjlighet för åklagaren att i det enskilda fallet ge en tjänsteman vid skattebrottsenheten i uppdrag att medverka vid husrannsakan.

11.8 Förslaget till lag om ändring i rättegångsbalken

28 kap.

7 §

I paragrafen har i ett nytt *fjärde stycke* lagts till en hänvisning till 4 § lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar. Anledningen härtill är att de befogenheter som tjänstemännen vid skattebrottsenheterna föreslås få enligt denna paragraf är vidare än som följer av nuvarande regel i 28 kap. 7 § rättegångsbalken om ”biträde av sakkunnig eller annan”.

11.9 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

1 kap.

4 §

Paragrafen anger för vilka ändamål som uppgifterna i beskattningsdatabasen får användas. Enligt *andra stycket*, som är nytt, får uppgifter som har samlats in för de primära ändamålen i lagen även behandlas för att tillhandahålla information som behövs i Skatteverkets brottsbekämpande verksamhet enligt lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar. Med brottsbekämpande verksamhet avses skattebrottsenheternas underrättelseverksamhet samt deras verksamhet med att utreda brott. Med stöd av denna bestämmelse kan direktåtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen tillåtas för skattebrottsenheterna. Detta gäller dock inte de uppgifter som på grund av sekretesslagstiftningen inte får lämnas ut till skattebrottsenheterna.

2 kap.

7 §

Paragrafen är ny. I *första stycket* anges att Skatteverket har direktåtkomst till uppgifterna i beskattningsdatabasen. Skatteverket är sedan den 1 januari 2004 organiserad som en myndighet och skall i egenskap av personuppgiftsansvarig i princip ha obegränsad åtkomst till beskattningsdatabasen i beskattningsverksamheten. Genom bestämmelsen införs nu möjligheter till direktåtkomst för Skatteverkets skattebrottsenheter. Direktåtkomsten för dessa enheter begränsas till de ändamål som anges i 1 kap. 4 § andra stycket.

Direktåtkomsten omfattar inte uppgifter om underlag för fastighetstaxering samt avgiftsskyldighet till ett registrerat trossamfund, medlemskap i fackförening eller uppgifter som behövs i verksamheten med bouppteckningar och dödsboanmälningar enligt ärvdabalken. Inte heller omfattas de elektroniska handlingarna av direktåtkomsten.

Det kan även i övrigt finnas behov av att närmare precisera vilka uppgifter som skattebrottsenheterna får ha åtkomst till. Närmare föreskrifter om vilka uppgifter åtkomsten får avse meddelas enligt *andra stycket* av regeringen.

11.10 Förslaget till lag om ändring i lagen (1999:90) om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar

14 a §

I paragrafen, som är ny, anges vilka sökbegrepp som får användas av skattebrottsenheterna vid sökning i beskattningsdatabasen. Av bestämmelsen följer att det inte är möjligt för skattebrottsenheterna att använda sig av urvalsprogram eller liknande vid sökningarna. Bestämmelsen gäller både i Skatteverkets underrättelseverksamhet och i den brottsutredande verksamheten.

11.11 Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

3 kap.

9 §

I *tredje stycket* görs ett tillägg som behandlar den begränsade revision som Skatteverket får besluta om i samband med kontrollbesök enligt den föreslagna lagen om skattekontroll i vissa branscher. Innebörden är att näringsidkaren inte behöver underrättas om revisionsbeslutet innan revisionen verkställs. Den viktigaste handlingen för Skatteverket att kontrollera är personalliggaren men bestämmelsen ger Skatteverket rätt att kontrollera även andra handlingar hos näringsidkaren som är att hänföra till personalen, såsom t.ex. anställningsavtal och löneutbetalningar.

18 §

Bestämmelsen, som är ny, är ett komplement till bestämmelsen i 3 kap. 6 § om förbud mot vitesföreläggande i vissa fall. Ett föreläggande får inte förenas med vite när det finns anledning anta att den som skall föreläggas – eller företrädare för denne om det är en juridisk person – har begått en gärning som är straffbelagd och föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen.

Den nya bestämmelsen innebär en skyldighet för skattebrottsenheterna att, på begäran av den som har utfärdat ett föreläggande, uppge om det inom verksamheten finns uppgifter som innebär att ett föreläggande inte får förenas med vite. För att kunna göra denna bedömning måste skattebrottsenheten få information om vilken fråga som föreläggandet avser (se vidare avsnitt 6.4.2).

11.12 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

15 kap.

9 §

Paragrafen är ny. I *första stycket* anges att den som är skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet och genomför transaktioner med någon som är begränsat skattskyldig för inkomst i Sverige skall upprätta skriftlig dokumentation avseende transaktionerna. Dokumentationen skall kunna användas för en bedömning av om priser och övriga villkor avseende transaktionerna motsvarar vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare.

I *andra stycket första meningen* anges att dokumentationsskyldigheten enligt första stycket endast gäller om det finns en sådan ekonomisk intressegemenskap som avses i den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229) och som definieras i 14 kap. 20 § samma lag. Korrigeringsregeln reglerar armlängdsprincipen i svensk rätt. Den innebär att transaktionerna skall ske på marknadsmässiga villkor. Om den ekonomiska intressegemenskapen uteslutande kan hänföras till ett företags direkta eller indirekta kapitalinnehav i ett eller flera andra företag anges i *andra meningen* att dokumentation bara behöver upprättas om kapitalandelen i varje led uppgår till mer än 50 procent. Avsikten är att begränsa kretsen skattskyldiga som skall upprätta dokumentation så att endast fall med ett reellt kontrollintresse kommer att omfattas (se avsnitt 8.4.).

10 §

Paragrafen är ny. *Första stycket* anger de yttre ramarna för vad dokumentation enligt 9 § första stycket skall innehålla. För en närmare exemplifiering av vilken information som kan rymmas inom dessa ramar hänvisas till avsnitt 8.4.

Det är inte möjligt att i lagtexten uttömmande reglera vad en dokumentation skall innehålla. I *andra stycket* anges därför att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om vilka uppgifter som skall ingå i en dokumentation.

11 §

Se kommentaren till 3 kap. 18 § taxeringslagen (1990:324).

Ikraftträdande

De föreslagna författningsändringarna förelås träda i kraft den 1 juli 2006 i fråga om 15 kap. 11 § och rubriken närmast före 15 kap. 11 § samt i övrigt den 1 januari 2007..

Sammanfattning av betänkandet Krav på kassaregister Effektivare utredning av ekobrott

Inledning

Utredningens uppdrag består av två delvis fristående frågor, nämligen kontroll av omsättning i kontantbranscherna och skattebrottsenheternas verksamhet. När det gäller den första frågan skall vi undersöka om det är möjligt att införa krav på att näringsidkare som säljer varor och tjänster till allmänheten mot kontant betalning skall hålla ett tekniskt system som möjliggör en tillförlitlig efterhandskontroll av omsättningen. I fråga om skattebrottsenheternas verksamhet skall vi utreda hur verksamheten kan effektiviseras. Uppdragets två delar har många beröringspunkter och aktualiserar båda avvägningen mellan effektivitet och personlig integritet.

Flera av förslagen som vi lämnar syftar till att på olika sätt motverka enklare former av skattefusks och mer avancerad ekonomisk brottslighet. För kontantbranschernas del lämnar vi förslag om att det skall införas krav på registrering av försäljning i certifierat kassaregister. Vi föreslår också att Skatteverket skall få ökade befogenheter att kontrollera kontantbranscherna. När det gäller skattebrottsenheternas verksamhet föreslår vi att skattebrottsutredarna i viss utsträckning skall få verkställa beslag och husrannsakan. Vidare lämnar vi förslag till lösning när det gäller direktåtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen.

Kontroll av omsättning i kontantbranscherna

Behovet av åtgärder

I kontantbranscherna finns det omfattande och allvarliga problem med skatteundandragande. Kontanthandeln är svårkontrollerad och kontrollerna är mycket resurskrävande. Ett stort antal näringsidkare är verksamma i kontantbranscherna. Risken att bli föremål för kontroll är därför mycket liten och det är relativt enkelt att kringgå skattelagstiftningen.

Ur allmän synvinkel är det olämpligt att ha regler som inte är förenade med rimliga möjligheter till kontroll av efterlevnaden. Det kan påverka förtroendet för skattesystemet negativt. Ett omfattande skatteundandragande får vidare i sig allvarliga konsekvenser på många olika sätt. Bl.a. drabbas seriösa näringsidkare av illojal konkurrens och skattebördan övervältras på andra skattskyldiga. En allvarlig följd av en utbredd nonchalans beträffande gällande regler är att den allmänna moralen påverkas. Vi anser att den rådande situationen motiverar att krav ställs på näringsidkare i kontantbranscherna att hålla ett tekniskt system för kontroll av omsättningen. Kassaregistreringen är central i sammanhanget och systemet skall därför knytas till kassaregistret.

Krav på kassaregister

Vårt förslag innebär att det skall ställas krav på näringsidkare i kontantbranscherna att registrera försäljning i ett certifierat kassaregister som uppfyller särskilda krav. Registreringsskyldigheten omfattar som huvudregel all försäljning oberoende av vilken betalningsform som används. Vid varje försäljning skall näringsidkaren ta fram ett kvitto från kassaregistret och erbjuda kunden detta. Härigenom har kunden möjlighet att kontrollera och bidra till att all försäljning registreras.

Kravet på certifiering av kassaregistret innebär att en oberoende prövning skall ske av att kassaregistret uppfyller föreskrivna krav. Prövningen skall utföras av ett certifieringsorgan som är ackrediterat för uppgiften av SWEDAC. Det övergripande kravet som skall ställas är att kassaregistret på ett tillförlitligt sätt visar alla registreringar som har gjorts. Det innebär att all försäljning och annan löpande användning som t.ex. returer och träningsslag skall framgå av kassaregistret. Det skall också vara möjligt att ur kassaregistret få fram behandlingshistorik, dvs. de uppgifter om programmeringar och inställningar som gör det möjligt att förstå hur de enskilda posterna hanteras i registret.

De detaljkrav som bör ställas på kassaregistrets funktioner skall preciseras i föreskrifter som meddelas av Skatteverket. Föreskrifterna bör utformas som krav på prestanda. Härigenom blir föreskrifterna flexibla och medger olika tekniska lösningar. Endast ur kontrollsynpunkt relevanta funktioner och information bör regleras och skyddas. Användarna bör själva kunna göra ändringar och anpassa funktioner i så stor utsträckning som möjligt. Regleringen av kassaregister på alkoholområdet kan enligt vår uppfattning tjäna som utgångspunkt för vilka funktionskrav som bör ställas. Det innebär att ett kassaregister för varje inslag skall registrera aktuellt år, datum och klockslag, löpnummer för inslaget samt identitet på varje enskild kassaapparat. Uppgifterna skall inte gå att ändra utan att detta registreras på kontrollremsan eller i journalminnet. Vidare skall ett kassaregister registrera försäljningsbeloppet med moms specificerad och med angivande av varuslag, övningsinslag och nollinslag, rättelser och krediteringar samt betalningssätt. Ett kassaregister skall kunna ge Z-utslag och X-utslag samt kontrollremsa eller utskrift från journalminnet som innehåller uppgifter om den registrerade informationen. Dessutom skall för Z-utslag anges löpnummer. Kassaregistret skall också kunna visa den totala ackumulerade försäljningssumman (Grand Total) som inte skall gå att nollställa.

Dessa krav bör kompletteras i vissa avseenden. Det bör bl.a. ställas krav på vilken information ett kvitto skall innehålla. När det gäller det långsiktiga bevarandet av registrerad information i kassaregistret bör ytterligare krav också ställas för att det i efterhand skall vara möjligt att stämma av den redovisade försäljningen mot registreringen i kassaregistret. Utöver den i kassaregistret registrerade totala ackumulerade försäljningssumman bör krävas säker lagring av uppgift om försäljningssumman för varje försäljningsdag. Om kassaregistret har ett träningsläge är det nödvändigt med ett ackumulerande register för användningen av den funktionen. Ändringar av programmeringar och

inställningar av kassaregistret som utgör behandlingshistorik bör också bevaras i kassaregistret. Härigenom underlättas skattekontrollen.

Det är inte möjligt att förhindra ingrepp i ett kassaregister. Skyddet av kassaregistrets reglerade funktioner och lagrad information får i stället bygga på spårbarhet. Det innebär att förändring av reglerade funktioner och lagrad information som inte är tillåten skall synas vid en kontroll i efterhand. I detta syfte bör krav ställas på plomberingar.

Tillämpningsområdet

Kravet på att använda certifierat kassaregister skall gälla den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning. Kontantförsäljning inom ramen för hobbyverksamhet omfattas därmed inte av lagens tillämpningsområde. Tillfällig försäljning av mindre omfattning som inte kan sägas bedrivas yrkesmässigt kommer inte heller att omfattas av regleringen. Det innebär att t.ex. skolelevers försäljning inför en skolresa eller dylikt faller bort från tillämpningsområdet. Från tillämpningsområdet undantas näringsverksamhet där försäljningen mot kontant betalning är obetydlig. För den som bedriver taxiverksamhet ställs inte krav på certifierat kassaregister. I sådan verksamhet används i stället taxameter.

Torg- och marknadshandel omfattas av kravet på kassaregister. Endast i de undantagsfall när handeln sker under sådana förhållanden att det av tekniska orsaker är oskäligt att kräva användning av kassaregister har näringsidkaren rätt att underlåta att registrera försäljningen. Så kan vara fallet när försäljning sker utomhus där det inte finns tillgång till el samtidigt som väderförhållandena är besvärliga.

Skatteverket får i enskilda fall medge undantag från skyldighet att registrera försäljning i kassaregister och erbjuda kvitto om behovet av tillförlitligt underlag för skattekontroll kan tillgodoses på annat sätt. Undantag kan exempelvis bli aktuellt för ett företag som har god intern kontroll av att kontantförsäljningen redovisas. Med stöd av bemyndigande i lagen kan också föreskrifter om generella undantag från reglerna beslutas.

Den särskilda regleringen om kassaregister i 8 kap. 5 a § alkohollagen (1994:1738) skall upphävas när de för kontantbranscherna generella reglerna börjar tillämpas.

Kontrollfrågor

Inget tekniskt system kan helt förhindra skatteundandraganden. För att manipulationer och andra former av fusk skall upptäckas måste kravet på certifierat kassaregister förenas med kontrollmekanismer av olika slag. Behovet av kontroll kan enligt vår bedömning inte tillgodoses inom ramen för nu gällande regelverk. Det behövs nya kontrollbefogenheter som medger effektiv tillsyn och skattekontroll. Vårt förslag har utformats så att det blir möjligt för Skatteverket att genomföra ett stort antal kontroller av näringsidkare i kontantbranscherna. Att bryta mot reglerna kommer att vara förenat med en reell risk för upptäckt. Härigenom kommer regleringen att verka preventivt.

Skatteverkets nya befogenheter innebär inte att behovet av samarbete mellan myndigheter och gemensamma kontrollinsatser av den typ som för närvarande bedrivs i bl.a. restaurangbranschen blir mindre. Vid sidan av kontrollåtgärder är givetvis också informationsinsatser riktade till näringsidkarna i kontantbranscherna och allmänheten i övrigt av stor betydelse för att regleringen skall få genomslag.

Anmälan och återkommande teknisk kontroll

Näringsidkarna skall själva bidra till att underlätta kontrollen av att regelverket följs. De skall anmäla identitetsbeteckningen på de kassaregister som används i verksamheten till Skatteverket. Kassaregister skall regelbundet genomgå en teknisk kontroll. Syftet med den återkommande tekniska kontrollen är att se till att kassaregistret inte har manipulerats eller på annat sätt slutat att fungera i enlighet med kraven. Det är näringsidkaren som är skyldig att se till att de kassaregister som används i verksamheten blir kontrollerade. Kontrollen skall genomföras av organ som är ackrediterade av SWEDAC. Om avvikelser som tyder på att kassaregistret har manipulerats upptäcks vid kontrollen skall Skatteverket underrättas om det. Sådan information underlättar Skatteverkets riskprioriteringar och innebär att insatserna kan styras till företag där risken för felaktigheter är stor. Skatteverket skall också ha möjlighet att efter begäran ta del av de protokoll som regelmässigt upprättas vid kontrollen.

Tillsyn

Skatteverket skall utöva tillsyn över att kassaregister som används i verksamheter som omfattas av regleringen om kassaregister uppfyller gällande krav. I tillsynen ingår också att kontrollera att näringsidkare som omfattas av kraven inte saknar certifierat kassaregister. Vid tillsyn skall Skatteverket få göra oanmälda besök i verksamhetslokal för att undersöka kassaregister. Näringsidkare skall lämna de upplysningar och handlingar som är nödvändiga för tillsynen. Vid besök kan Skatteverket bl.a. kontrollera att samtliga kassaregister som används är certifierade och anmälda. Om näringsidkaren har brutit en plombering och manipulerat kassaregistret upptäcks det vid kontrollen. Brister som upptäcks vid tillsyn kan leda till att näringsidkaren får betala en administrativ sanktionsavgift.

Särskilda kontrollåtgärder

Vi föreslår ett från revisionsinstitutet fristående kontrollinstitut för kontantbranscherna. Skatteverket skall få göra kundräkning, kvittokontroll och provköp för att kontrollera kontantbranscherna. I samband härmed skall Skatteverket även få göra kassainventering. Åtgärderna skall få vidtas i verksamhetslokal dit allmänheten har tillträde och på allmän plats i anslutning till sådan verksamhetslokal. Med hjälp av dessa särskilda kontrollåtgärder kan Skatteverket kontrollera att all försäljning registreras i certifierat kassaregister och att kvittokravet följs.

Iakttagelser som görs i samband med kontrollåtgärder kan leda till att Skatteverket beslutar om revision. Skatteverket får härigenom ett bra urvalsinstrument när det gäller vilka näringsidkare som bör bli föremål för ytterligare kontroll. Den information som har inhämtats vid kontrollåtgärderna kan vidare utgöra en värdefull del av underlaget för den fortsatta utredningen.

Sanktioner

På skatteområdet är skattekravet i form av höjd skatt och eventuellt skattetillägg den huvudsakliga reaktionen på bristande regelefterlevnad. Som komplement till dessa regler föreslår vi en effektiv och enkel sanktion i form av en sanktionsavgift. Avgiften kan tas ut för brister som noteras vid tillsyn. Det saknar i detta sammanhang betydelse om skatt har undandragits eller inte. Beslut om avgift skall fattas av Skatteverket.

Avgift skall få tas ut om en näringsidkare som omfattas av krav på kassaregister inte innehar något sådant eller använder kassaregister som inte uppfyller föreskrivna krav. Är överträdelsen obetydlig skall avgift dock inte få tas ut. Ansvaret är strikt i den meningen att det inte ställs krav på uppsåt eller oaktsamhet. Avgiften uppgår till 10 000 kronor. Om näringsidkaren inte rättar sig inom skälig tid eller gör sig skyldig till ytterligare en överträdelse inom ett år skall ny avgift tas ut med det dubbla beloppet. Näringsidkaren skall befrias från avgiften om det finns särskilda skäl.

Konsekvenser och ikraftträdande

Vårt förslag innebär att Skatteverket får ett flertal nya arbetsuppgifter som innebär kostnader. Med hänsyn främst till att arvs- och gåvoskatten har avskaffats bör de kostnader som förslaget kommer att innebära för Skatteverket kunna finansieras inom ramen för befintliga anslag.

De näringsidkare som omfattas av den föreslagna regleringen kommer att bli tvungna att byta ut sina kassaregister mot certifierade kassaregister. Om näringsidkaren inte har något kassaregister blir han skyldig att investera i minst ett nytt kassaregister. För ett litet företag med behov av ett kassaregister uppskattar vi att det innebär en investeringskostnad om ca 10 000 kronor. Anmälningsskyldigheten innebär ett begränsat administrativt arbete. Till detta kommer kostnaden för återkommande teknisk kontroll av kassaregistret.

Effekterna i form av ökade skatteintäkter är svåra att uppskatta. Av stor betydelse är emellertid också att regleringen kommer att innebära att de negativa effekter som ett omfattande skatteundandragande har i övrigt för bl.a. konkurrensförhållandena och skattesystemets legitimitet kan begränsas. Vi bedömer att fördelarna med förslaget väl motiverar de ökade kostnaderna för det allmänna och näringsidkarna.

Vi föreslår att lagen om kassaregister m.m. skall träda i kraft den 1 juli 2006. Lagen skall tillämpas första gången på försäljningar som sker efter den 31 december 2008. Den relativt långa övergångsperioden motiveras av att omfattande åtgärder krävs av Skatteverket och

kassaregisterbranschen. De näringsidkare som omfattas av kravet på kassaregister behöver också ha god tid för att förbereda omställningen.

Skattebrottsenheternas verksamhet

Straffprocessuella tvångsmedel

I de utredningar som handläggs vid skattebrottsenheterna är det polisen som verkställer åklagarens beslut om tvångsmedel. När det gäller beslag och husrannsakan anser vi att det är möjligt att i större omfattning än för närvarande ta tillvara skattebrottsenheternas kompetens. Om utredarna vid skattebrottsenheterna själva kan verkställa alternativt delta mer aktivt i verkställigheten av den aktuella tvångsåtgärden kan tvångsmedelsförrättningen effektiviseras. Polisresurserna är generellt sett begränsade i landet. Ges skattebrottsenheterna vissa möjligheter att hantera tvångsmedel kommer behovet av polisiära resurser att minska. Åklagaren får ytterligare en resurs att tillgå när han vill ha en tvångsåtgärd genomförd. De situationer det kan bli fråga om är när det typiskt sett inte finns någon fara för att mötas av våld vid förrättningen eller att tvång behöver användas för att genomföra åtgärden.

Verkställa husrannsakan på egen hand

Utredarna vid skattebrottsenheterna får inte och skall inte heller i framtiden få rätt att använda våld eller tvång mot person. Detta begränsar deras möjligheter att kunna verkställa husrannsakan. Det finns dock situationer där risken för våld är i det närmaste obefintlig. Vi anser att det innebär en effektivitetsvinst om utredarna vid skattebrottsenheterna själva kan genomföra husrannsakan i dessa fall. Vi föreslår därför att skattebrottsenheterna skall få verkställa husrannsakan i de fall våld mot person inte behöver användas. I praktiken är det framför allt vid husrannsakan i bankfack samt hos revisionsbyrå och liknande fall som det kan vara aktuellt att överlämna verkställigheten till skattebrottsenheterna.

Medverka vid husrannsakan som verkställs av polis

En utredare vid skattebrottsenheten som i dag biträder polisen vid en husrannsakan får inte utföra polisiära uppgifter. Det innebär t.ex. att utredaren inte får leta igenom utrymmen efter material. Det är naturligtvis mer effektivt om utredaren kan leta i t.ex. bokhyllor. Husrannsakan kan i sådana fall genomföras snabbare och risken för att onödigt material beslagtogs minskar. Vi föreslår därför att åklagaren ges en möjlighet att uppdra åt tjänsteman vid skattebrottsenheten att medverka vid en husrannsakan som verkställs av polis. Tjänstemannen skall i princip ha samma befogenheter som en polisman, dock med det undantaget att han eller hon inte skall få använda våld mot person.

Beslag

Vi föreslår att skattebrottsenheterna skall få verkställa beslag i de fall våld mot person inte behöver användas. Exempel på en sådan situation är när en misstänkt person vid ett förhör frivilligt lämnar över handlingar till utredaren. Om åklagaren efter att ha kontaktats av utredaren beslutar att handlingarna skall tas i beslag bör åklagaren kunna uppdra åt denne att verkställa beslaget i stället för att vända sig till polisen. Ett annat exempel är när handlingar som skall tas i beslag redan finns tillgängliga efter att ha överlämnats från i första hand Skatteverkets fiskala del eller konkursförvaltare.

Vidare föreslår vi att en tjänsteman vid skattebrottsenheten som verkställer husrannsakan eller medverkar vid husrannsakan som verkställs av polis skall få ta egendom i beslag utan föregående beslut av åklagaren eller rätten.

Direktåtkomst till beskattningsdatabasen

Det saknas i dag rättsligt stöd för skattebrottsutredarna att genom direktåtkomst få tillgång till uppgifter i beskattningsdatabasen. Uppgifter från databasen kan dock i regel efter sekretessprövning lämnas ut till skattebrottsenheterna. Frågan om direktåtkomst till fiskala register har varit föremål för behandling i andra sammanhang. Regeringen har i en lagrådsremiss den 21 april 2005 föreslagit att Tullverket i den brottsbekämpande verksamheten skall få ha direktåtkomst till uppgifterna i tulldatabasen.

Det är enligt vår mening ingen tvekan om att skattebrottsenheterna har ett uttalat behov av direktåtkomst till uppgifterna i beskattningsdatabasen och då särskilt i underrättelseverksamheten. Detta behov måste dock vägas mot hänsynen till den personliga integriteten.

Genom att låta direktåtkomsten omfatta särskilt utvalda mindre integritetskänsliga uppgifter kan riskerna för integritetsintrång minimeras. De uppgifter som skattebrottsenheterna behöver är ofta uppgifter om juridiska personer. När det gäller fysiska personer är de uppgifter som behövs nästan uteslutande hänförliga till näringsverksamhet.

Skattebrottsenheterna har ett särskilt ansvar att utreda brott med fiskal anknytning och det är angeläget att man snabbt och effektivt kan få del av de uppgifter som behövs från beskattningsdatabasen. Under förutsättning att det införs författningsreglerade integritetsskyddande begränsningar av direktåtkomsten anser vi att de effektivitetsvinster som uppnås hos skattebrottsenheterna genom direktåtkomst väger tyngre än risken för integritetskränkningar. Ytterst är det dock en politisk fråga att göra avvägningen mellan behovet av direktåtkomst och hänsynen till den personliga integriteten samt att avgöra i vilken omfattning man vill att det skall ske ett informationsutbyte mellan verksamheterna. Mot denna bakgrund väljer vi att redovisa två förslag, varav det ena syftar till att ge skattebrottsenheterna en förhållandevis omfattande direktåtkomst och det andra innebär en mer begränsad direktåtkomst.

Alternativ A

Enligt det här förslaget skall skattebrottsenheterna få ha direktåtkomst till uppgifter som avses i 2 kap. 3 § 1–5, 7, 9 och 10 skattedatabaslagen. För detta krävs en bestämmelse som bryter sekretessen mellan beskattningsverksamheten och den brottsbekämpande verksamheten för de uppgifter som skall omfattas av direktåtkomsten. När det gäller uppgifter om fysiska personer anser vi att skattebrottsenheterna skall få ha direktåtkomst i den utsträckning det är tillåtet att behandla uppgifterna enligt lagen (1999:90) om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar. I underrättelseverksamhet får personuppgifter enligt den lagen endast behandlas i särskilda undersökningar och i underrättelseregister. Samtliga personuppgifter som markeras som träffar vid en sökning i beskattningsdatabasen omfattas och måste uppfylla kraven för behandling. I praktiken innebär detta att skattebrottsenheterna inte får använda sig av de urvalssystem som den fiskala verksamheten använder sig av.

När det gäller juridiska personer skall skattebrottsenheterna få ha direktåtkomst till uppgifter som behövs i den brottsbekämpande verksamheten. Det krävs att de uppgifter som behandlas på något sätt är till konkret hjälp i underrättelseverksamheten eller i utredningen av ett brott.

Alternativ B

Enligt det här förslaget skall skattebrottsenheterna få ha direktåtkomst till de uppgifter som enskilda får ta del av i beskattningsdatabasen samt de uppgifter som är offentliga. Det handlar bl.a. om uppgifter om namn, personnummer, organisationsnummer, firma, registrering enligt skattebetalningslagen (1997:483) samt beslut om likvidation eller konkurs.

De uppgifter som avses är inte av integritetskänslig natur. I dag får skattebrottsenheterna del av dessa uppgifter via InfoTorg. För att möjliggöra direktåtkomst krävs det en bestämmelse som bryter sekretessen för de uppgifter som inte är offentliga.

Verksamhetsområdet

Vi föreslår att skattebrottsenheternas verksamhetsområde utvidgas till att omfatta brottet överträdelse av näringsförbud. Detta brott har ofta samband med skattebrott och det ligger därför nära till hands att låta skattebrottsenheterna biträda vid förundersökningar och bedriva underrättelseverksamhet när det gäller detta brott.

Ikraftträdande

Förslagen bör kunna träda i kraft den 1 juli 2006.

Betänkandets lagförslag

Förslag till lag om kassaregister m.m.

Härigenom föreskrivs följande.

Lagens tillämpningsområde

1 § I denna lag finns bestämmelser om användning och kontroll av kassaregister.

2 § Den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning omfattas av skyldigheter enligt denna lag.

3 § Skyldigheterna gäller inte för den som

1. endast i obetydlig omfattning säljer varor och tjänster mot kontant betalning,

2. är befriad från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (1999:1229) för inkomsterna som avses i 2 §, eller

3. bedriver taxitrafik enligt 1 kap. 3 § 2 yrkestrafiklagen (1998:490).

4 § Vid tillämpning av 2–3 §§ och 10 § skall självständiga verksamheter inom ramen för en näringsverksamhet bedömas var för sig.

5 § Skatteverket får i enskilda fall medge undantag från skyldigheter enligt denna lag om behovet av tillförlitligt underlag för skattekontroll kan tillgodoses på annat sätt. Undantag får förenas med villkor.

Definitioner

6 § Med kassaregister avses kassaapparat, kassaterminal, kassasystem och liknande apparatur.

7 § Med kontrollremsa avses dokumentation av den löpande registreringen i kassaregistret i pappersform.

Med journalminne avses dokumentation av den löpande registreringen i kassaregistret i elektronisk form.

8 § Verksamhetslokal har samma betydelse som i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

Registrering i kassaregister m.m.

9 § All försäljning och annan löpande användning av kassaregister skall registreras i sådant register. Vid varje försäljning skall ett av kassaregistret framställt kvitto tas fram och erbjudas kunden.

Första stycket gäller inte när det av tekniska orsaker är oskäligt att kräva registrering i kassaregister.

10 § Om omsättningen till övervägande del består av fakturerad försäljning gäller skyldigheten att registrera försäljning enligt 9 § inte den fakturerade försäljningen.

11 § Kassaregister skall på ett tillförlitligt sätt visa

1. alla registreringar som har gjorts och
2. programmeringar och inställningar som utgör behandlingshistorik enligt bokföringslagen (1999:1078).

Anmälningsskyldighet

12 § Den som omfattas av skyldigheter enligt denna lag skall till Skatteverket anmäla identitetsbeteckningen på de kassaregister som används i verksamheten. Vid förändrade förhållanden skall ny anmälan göras.

Anmälan skall vara underskriven och ha kommit in till Skatteverket inom en vecka från den dag då anmälningsskyldigheten har inträtt.

13 § Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får föreskriva eller i enskilda fall medge att anmälan får lämnas i form av ett elektroniskt dokument.

Med ett elektroniskt dokument avses en upptagning som har gjorts med hjälp av automatiserad databehandling och vars innehåll och utställare kan verifieras genom ett visst tekniskt förfarande. I så fall får kravet enligt 12 § andra stycket på underskrift uppfyllas med elektroniska medel.

Certifiering och återkommande teknisk kontroll

14 § Kassaregister skall vara certifierat av ett organ som är ackrediterat enligt lagen (1992:1119) om teknisk kontroll.

15 § Kassaregister skall genomgå återkommande teknisk kontroll av organ som är ackrediterat enligt lagen (1992:1119) om teknisk kontroll.

Återkommande teknisk kontroll av kassaregister skall göras

1. senast ett år från den dag det togs i bruk,
2. senast ett år från senaste kontroll av ett ackrediterat organ,
3. efter brytande av föreskriven plombering och
4. om Skatteverket vid kontroll har konstaterat brister i kassaregistrets funktion.

16 § Certifiering och återkommande teknisk kontroll får även utföras av organ från ett annat land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) om organet uppfyller motsvarande krav.

Tillsyn

17 § Skatteverket utövar tillsyn över att näringsidkare som omfattas av skyldigheter enligt denna lag innehar kassaregister och att kassaregister som används i verksamheten uppfyller föreskrivna krav.

18 § Tillsyn skall utövas så att den inte vållar större kostnad eller olägenhet än vad som är nödvändigt.

19 § Skatteverket har, i den omfattning som är nödvändigt för tillsyn, rätt till tillträde till verksamhetslokal där verksamhet som omfattas av skyldigheter enligt denna lag bedrivs eller kan antas bedrivs för att där undersöka kassaregister.

20 § Den som omfattas eller kan antas omfattas av skyldigheter enligt denna lag skall på begäran och i den omfattning det är nödvändigt för tillsyn lämna Skatteverket upplysningar och tillhandahålla handlingar.

21 § Skatteverket får förelägga näringsidkare att fullgöra sina skyldigheter enligt 20 § och att åtgärda brister som konstaterats vid tillsyn av kassaregister.

22 § Polismyndighet skall lämna Skatteverket det biträde som behövs för tillsyn.

Särskilda kontrollåtgärder

23 § För kontroll av näringsverksamhet som omfattas eller kan antas omfattas av skyldigheter enligt denna lag får Skatteverket göra observationer av försäljningsvolymerna och användning av kassaregister samt göra inköp.

I samband med åtgärder enligt första stycket får Skatteverket inventera kassan.

Åtgärder enligt första och andra styckena får företas i verksamhetslokal dit allmänheten har tillträde och på allmän plats i anslutning till sådan verksamhetslokal.

24 § Den som omfattas eller kan antas omfattas av skyldigheter enligt denna lag skall på begäran av Skatteverket tillhandahålla kontrollremsa eller uppgifter från journalminne för kontroll av hur observerade försäljningsvolymerna och gjorda inköp enligt 23 § har registrerats i kassaregister.

Första stycket gäller endast om uppgifterna är räkenskapsinformation enligt bokföringslagen (1999:1078).

Skatteverket får förelägga den enskilde att fullgöra sin skyldighet enligt första stycket.

Sanktionsavgift

25 § Skatteverket får ta ut sanktionsavgift av näringsidkare som omfattas av skyldigheter enligt denna lag om

1. näringsidkaren inte innehar kassaregister, eller
2. näringsidkaren använder kassaregister som inte uppfyller kraven enligt denna lag och föreskrifter meddelade med stöd av lagen.

Sanktionsavgiften uppgår till 10 000 kronor.

Avgiften tillfaller staten.

26 § Sanktionsavgift får inte tas ut om överträdelsen är obetydlig.

27 § Om rättelse inte sker inom skälig tid efter det att en sanktionsavgift har beslutats, får ny avgift för överträdelsen tas ut med 20 000 kronor.

28 § Om en sanktionsavgift har beslutats för en överträdelse och näringsidkaren därefter gör sig skyldig till ytterligare en överträdelse får avgift för den nya överträdelsen tas ut med 20 000 kronor.

Första stycket gäller endast överträdelser som sker inom ett år från det tidigare beslutet om sanktionsavgift.

29 § Näringsidkaren skall befrias från en sanktionsavgift om det finns särskilda skäl.

Första stycket skall beaktas även om något yrkande inte har framställts.

30 § Sanktionsavgift får inte tas ut för överträdelse som omfattas av vitesföreläggande enligt denna lag.

Vite

31 § Ett föreläggande enligt denna lag får förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs.

Finns det anledning att anta att näringsidkaren eller, om denne är en juridisk person, ställföreträdaren för näringsidkaren har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till sanktionsavgift eller skattetillägg, får näringsidkaren inte föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen.

Om Skatteverket skall utfärda föreläggande enligt första stycket, skall den enhet inom Skatteverket som medverkar vid brottsutredningar på begäran ange om det i den enhetens verksamhet finns uppgifter som innebär att ett föreläggande inte får förenas med vite.

32 § Fråga om utdömande av vite prövas av den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av ett beslut enligt denna lag.

Vid prövning av en fråga om utdömande av vite får även vitets lämplighet bedömas.

Bemyndiganden

33 § Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om krav på, kontroll och användning av kassaregister samt undantag från skyldigheter enligt denna lag.

Förfarandet

34 § I fråga om sanktionsavgift gäller skattebetalningslagens (1997:483) bestämmelser om betalning, debitering, överklagande och förfarandet i övrigt.

35 § Beslut om tillsyn och särskilda kontrollåtgärder samt föreläggande vid vite får inte överklagas.

36 § Vid överklagande av övriga beslut tillämpas 22 a § förvaltningslagen (1986:223).

Beslut enligt första stycket överklagas hos den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande enligt 22 kap. 1 a–1 c §§ skattebetalningslagen (1997:483).

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006 och tillämpas på försäljningar som sker efter den 31 december 2008.

Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 2 och 4 §§, 16 kap. 6 §, 21 kap. 5 §, 22 kap. 4, 11 och 13 §§ samt 23 kap. 7 § skattebetalningslagen (1997:483) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §²¹

Lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av

1. skattetillägg och förseningsavgift i fråga om sådan skatt eller avgift som avses i 1 §,

2. förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152),

3. kontrollavgift enligt 15 kap. 9 §,

4. kontrollavgift enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., *och*

4. kontrollavgift enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m.,

5. sanktionsavgift enligt lagen (2006:000) om kassaregister m.m., *och*

5. ränta på skatt eller avgift som avses i 1 och 1 a §§ samt på skattetillägg och avgift som avses i 1–4.

6. ränta på skatt eller avgift som avses i 1 och 1 a §§ samt på skattetillägg och avgift som avses i 1–5.

4 §²²

Vad som sägs i denna lag om skatt och skattskyldig gäller även

1. avgift och avgiftsskyldig,

2. belopp som skall dras från ersättning för arbete, ränta eller utdelning för betalning av preliminär skatt (avdragen skatt) och den som är skyldig att göra sådant avdrag, samt

3. skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift eller ränta.

3. skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift, *sanktionsavgift* och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift eller ränta.

Med skatt likställs

1. belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för enligt denna lag eller, såvitt gäller belopp som har debiterats enligt denna lag, 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, och

²¹ Senaste lydelse 2004:1142.

²² Senaste lydelse 2004:1345.

2. belopp som betalats tillbaka till den skattskyldige men som på grund av ett senare beskattningsbeslut skall betalas in igen till Skatteverket.

Med skattskyldig likställs

1. handelsbolag även om det inte är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i 1 §,

2. den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200),

3. den som utan att vara skattskyldig här i landet har fått en F-skattsedel enligt 4 kap. 7 eller 8 §,

4. den som Skatteverket enligt 23 kap. 3 § har beslutat skall svara för redovisning och betalning av skatt som hänför sig till verksamhet som bedrivs genom enkelt bolag eller partrederi,

5. den som är grupphuvudman enligt 6 §,

6. delägare i handelsbolag som enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag har ålagts betalningsskyldighet för skatt,

7. den som har rätt till återbetalning enligt

a) 24 eller 25 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,

b) 8 § lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel,

c) 29 eller 30 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, eller

d) 28–30 §§ lagen (1994:1564) om alkoholskatt,

8. den som har rätt till återbetalning, kompensation eller nedsättning enligt 9 kap. 2, 3, 4, 5, 6, 8 a, 9, 10 eller 11 §, 11 kap. 12 eller 13 § lagen (1994:1776) om skatt på energi eller omfattas av ett slutligt beslut om skattenedsättning enligt 9 kap. 9 b § andra stycket samma lag, och

9. den som i egenskap av företrädare för en juridisk person är betalningsskyldig enligt 12 kap. 6 eller 6 a § eller som träffat överenskommelse enligt 12 kap. 7 c §.

16 kap.

6 §²³

Skatt som skall betalas enligt ett grundläggande beslut om slutlig skatt skall ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen.

<p>Skatt som har bestämts genom omprövningsbeslut eller beslut om debiteringsåtgärd enligt 11 kap. 20 § skall ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Detsamma gäller beslut om debitering av skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift samt Skatteverkets beslut om ansvar enligt 12 kap. Slutlig skatt behöver dock inte betalas före den tidpunkt som</p>	<p>Skatt som har bestämts genom omprövningsbeslut eller beslut om debiteringsåtgärd enligt 11 kap. 20 § skall ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Detsamma gäller beslut om debitering av skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och sanktionsavgift samt Skatteverkets beslut om ansvar enligt 12 kap. Slutlig skatt behöver dock inte</p>
--	---

²³ Senaste lydelse 2003:664.

anges i första stycket.

betalas före den tidpunkt som
anges i första stycket.

Med förfalldag enligt första och andra styckena avses den 17 och 26 januari, den 12, 17 och 26 augusti, den 12 och 27 december samt den 12 och 26 i övriga månader.

Skatteverket får besluta att betalning skall ske en annan dag än som anges i första och andra styckena, om det finns särskilda skäl.

21 kap.

5 §²⁴

En begäran om omprövning skall ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då sökanden fick del av beslutet, om det gäller

1. preliminär taxering,
2. sättet att ta ut preliminär skatt,
3. debitering eller ändring av preliminär skatt,
4. verkställande av skatteavdrag,
5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt,
6. kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, *eller* 6. kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter,
7. särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 §, *eller* 7. särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 §, *eller*
8. sanktionsavgift enligt lagen (2006:000) om kassaregister m.m.

22 kap.

4 §²⁵

Ett överklagande skall ha kommit in inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet, om det gäller

1. preliminär taxering,
2. sättet att ta ut preliminär skatt,
3. debitering eller ändring av preliminär skatt,
4. verkställande av skatteavdrag,
5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt,
6. kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter,
7. särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 §, *eller* 7. särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 §,
8. återbetalning av mervärdesskatt eller punktskatt enligt 18 kap. 4 b §, *eller* 8. återbetalning av mervärdesskatt eller punktskatt enligt 18 kap. 4 b §, *eller*
9. sanktionsavgift enligt lagen (2006:000) om kassaregister m.m.

²⁴ Senaste lydelse 2003:664.

²⁵ Senaste lydelse 2004:1156.

11 §²⁶

Överklagande av beslut av länsrätten i fråga om

1. preliminär taxering,
2. sättet att ta ut preliminär skatt,
3. debitering eller ändring av preliminär skatt,
4. verkställande av skatteavdrag,
5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt,
6. befrielse från ränta enligt 19 kap. 11 §,
7. överföring av skatt till en annan stat, *samt*
8. beslut enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m.,
7. överföring av skatt till en annan stat,
8. beslut enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., *samt*
9. *sanktionsavgift enligt lagen (2006:000) om kassaregister m.m.,*

får prövas av kammarrätten endast om den har meddelat prövningstillstånd.

13 §

Bestämmelserna i 6 kap. 10–24 §§ taxeringslagen (1990:324) gäller för mål enligt denna lag.

Vid handläggningen i länsrätt av mål om sanktionsavgift enligt lagen (2006:000) om kassaregister m.m. skall muntlig förhandling hållas, om näringsidkaren begär det. Muntlig förhandling behövs dock inte, om det inte finns anledning att anta att avgift kommer att tas ut.

23 kap.

7 §²⁷

En begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut enligt denna lag, taxeringslagen (1990:324) eller lagen (2004:1237) om särskild sjukförsäkringsavgift inverkar inte på skyldigheten att betala den skatt som omprövningen eller

En begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut enligt denna lag, taxeringslagen (1990:324), lagen (2004:1237) om särskild sjukförsäkringsavgift *eller lagen (2006:000) om kassaregister m.m.* inverkar inte på skyldigheten att betala

²⁶ Senaste lydelse 2003:212.

²⁷ Senaste lydelse 2004:1345.

överklagandet rör. den skatt som omprövningen .
eller överklagandet rör.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

Förslag till lag om ändring i sekretesslagen (1980:100)

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 2 § sekretesslagen (1980:100) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap.

2 §²⁸

Sekretess gäller i

1. särskilt ärende om revision eller annan kontroll i fråga om skatt, tull eller avgift samt annan verksamhet som avser tullkontroll och som inte faller under 1 §,

2. ärende om kompensation för eller återbetalning av skatt,

3. ärende om anstånd med
erläggande av skatt

3. ärende om anstånd med
erläggande av skatt,

4. ärende enligt lagen
(2006:000) om kassaregister
m.m.

för uppgift om enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden.

I fråga om sekretess enligt denna paragraf tillämpas 1 § första stycket tredje–sjätte meningarna.

Sekretessen gäller inte
beslut i ärende som avses i
första stycket 2 och 3.

Sekretessen gäller inte
beslut i ärende som avses i
första stycket 2 och 3.

*Sekretessen gäller inte heller
beslut om sanktionsavgift och
beslut om undantag från
skyldigheter enligt lagen om
kassaregister m.m.*

Utan hinder av sekretessen får uppgift i ärende om revision lämnas till förvaltare i den reviderades konkurs. I artiklarna 6.1 och 8.3 i rådets förordning (EG) nr 3295/94 av den 22 december 1994 om fastställande av vissa åtgärder avseende införsel till gemenskapen samt export och återexport från gemenskapen av varor som gör intrång i viss immateriell äganderätt finns bestämmelser om att uppgift i vissa fall får lämnas till enskild.

I fråga om uppgift i allmän handling gäller sekretessen i högst tjugo år.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

²⁸ Senaste lydelse 2002:1124.

Förslag till lag om ändring i alkohollagen (1994:1738)

Härigenom föreskrivs att 8 kap. 5 a §²⁹ alkohollagen (1994:1738) skall upphöra att gälla vid utgången av december 2008.

²⁹ Senaste lydelse 2001:414.

Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)

Härigenom föreskrivs att det i bokföringslagen (1999:1078) skall införas en ny paragraf, 5 kap. 9 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

9 a §

I lagen (2006:000) om kassaregister m.m. finns bestämmelser om användning av kassaregister i vissa fall.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

Förslag till förordning om ändring i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

Härigenom föreskrivs att 2 § förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet³⁰ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §³¹

Beträffande personer som avses i 2 kap. 2 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet får i beskattningsdatabasen behandlas uppgifter

<p>1. som behövs vid Skatteverkets handläggning av ärenden som sker med stöd av</p> <ul style="list-style-type: none"> - kupongskattelagen (1970:624), - fastighetstaxeringslagen (1979:1152), - lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, - taxeringslagen (1990:324), - lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, - mervärdesskattelagen (1994:200), - lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt, - skattebetalningslagen (1997:483), - lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter, - inkomstskattelagen (1999:1229), <i>eller</i> - annan författning med bestämmelser om skatter och 	<p>1. som behövs vid Skatteverkets handläggning av ärenden som sker med stöd av</p> <ul style="list-style-type: none"> - kupongskattelagen (1970:624), - fastighetstaxeringslagen (1979:1152), - lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, - taxeringslagen (1990:324), - lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, - mervärdesskattelagen (1994:200), - lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt, - skattebetalningslagen (1997:483), - lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter, - inkomstskattelagen (1999:1229), - <i>lagen (2006:000) om kassaregister m.m., eller</i> - annan författning med bestämmelser om skatter och
---	--

³⁰ Senaste lydelse av förordningens rubrik 2003:1023.

³¹ Senaste lydelse 2004:1354.

socialavgifter,

socialavgifter,

2. om planerad, beslutad, pågående eller avslutad revision och annan kontroll av skatter och avgifter,

3. om att fordran mot en person registrerats hos kronofogdemyndigheten, om indrivningsresultat, och om att en person ålagts betalningsskyldighet i egenskap av bolagsman eller företrädare för en juridisk person,

4. om beslut om skuldsanering, ackord, likvidation, konkurs eller näringsförbud och om betalningsinställelse,

5. om antal anställda och anställdas personnummer,

6. om postgiro- och bankgironummer, om fullmakt lämnats för bank- eller postgiro att ta emot skatteåterbetalning på ett konto samt uppgifter om fullmakten och kontot,

7. om bouppteckning eller dödsboanmälan, dödsbodelägare, tillgångar och skulder samt övriga uppgifter som behövs i verksamheten med bouppteckningar och dödsboanmälan enligt ärvdabalken,

8. för förberedelsearbete vid fastighetstaxering,

9. om lagfarna köp av hela eller delar av fastigheter samt om fastighetsregleringar vid vilka mer än två hektar åkermark, betesmark och skogsmark överförs från en fastighet till en annan och där frivillig överenskommelse om likviden föreligger,

10. om tillsyn enligt alkohollagen (1994:1738),

11. som behövs för handläggning av ärende enligt lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden eller annars för informationsutbyte och annan handräckning enligt internationella åtaganden,

12. från aktiebolagsregistret,

13. från vägtrafikregistret,

14. från Statens folkhälsoinstitut om tillstånd enligt alkohollagen och om omsättning enligt restaurangrapport,

15. från länsarbetsnämnden om beslut om arbetsmarknadspolitiska åtgärder samt om utbetalt belopp och datum för utbetalningen,

16. från Tullverket om debiterad mervärdesskatt vid import, exportvärden, antal import- och exporttillfällen samt de tidsperioder som uppgifterna avser samt uppgifter från verket som behövs för tillämpningen av 3 kap. 30 § andra stycket mervärdesskattelagen,

17. från Försäkringskassan om försäkring mot kostnader för sjuklön när det gäller arbetsgivaren och den försäkrade, om sjukpenningsgrundande inkomst av annat förvärvsarbete och om utsänd person, och

18. om avgiftsskyldighet till sådant trossamfund som har eller har beviljats uppborrdshjälp enligt 16 § lagen (1998:1593) om trossamfund samt om församlingstillhörighet inom Svenska kyrkan.

Skatteverket meddelar närmare föreskrifter om vilka uppgifter som får behandlas i beskattningsdatabasen.

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 2006.

Förslag till lag om ändring i lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar³²

dels att nuvarande 3 § skall betecknas 8 § och nuvarande 4 § skall betecknas 9 §,

dels att 1 och 2 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas fem nya paragrafer, 3–7 §§, samt närmast före 3 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §³³

Skatteverkets verksamhet enligt denna lag omfattar brott enligt

1. skattebrottslagen (1971:69),
 2. 19 kap. 1 § första stycket 4 aktiebolagslagen (1975:1385),
 3. 11 § tredje stycket lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.,
 4. folkbokföringslagen (1991:481) samt
 5. 11 kap. 5 § brottsbalken.
4. folkbokföringslagen (1991:481),
 5. 11 kap. 5 § brottsbalken samt
 6. lagen (1986:436) om näringsförbud.

Skatteverket får medverka vid undersökning också i fråga om annat brott än som anges i första stycket, om åklagaren finner att det finns särskilda skäl för detta.

2 §³⁴

Åklagare som leder förundersökning enligt 23 kap. rättegångsbalken får vid undersökningens verkställande anlita biträde av Skatteverket.

Åklagaren får begära biträde av Skatteverket också i fråga om utredning av brott innan förundersökning har inletts.

Skatteverket får inte verkställa beslut om tvångsmedel.

Tvångsmedel

3 §

Skatteverket får besluta om och verkställa beslut om tvångsmedel endast i den utsträckning som följer av 4–

³² Senaste lydelse av lagens rubrik 2003:665.

³³ Senaste lydelse 2003:665.

³⁴ Senaste lydelse 2003:665.

6 §§.

Skatteverket får inte använda våld enligt 29 § polislagen (1984:387) i större utsträckning än som följer av 7 §.

4 §

Skatteverket får verkställa beslut om beslag enligt 27 kap. 1 § och husrannsakan enligt 28 kap. 1 § rättegångsbalken i de fall våld mot person inte behöver användas.

5 §

Om husrannsakan verkställs av en polisman får åklagaren uppdra åt tjänsteman vid Skatteverket att medverka vid förrättningen. Tjänstemannen vid Skatteverket får därvid genomsöka de utrymmen som är föremål för husrannsakan.

6 §

När Skatteverket verkställer ett beslut om husrannsakan eller medverkar vid husrannsakan med stöd av 5 §, får tjänsteman vid Skatteverket, i fråga om brott som avses i 1 §, ta egendom i beslag utan föregående beslut av åklagaren eller rätten. Därvid gäller 27 kap. rättegångsbalken i tillämpliga delar.

Åtgärden skall skyndsamt anmälas till åklagaren som omedelbart skall pröva om åtgärden skall bestå.

7 §

När Skatteverket verkställer ett beslut om husrannsakan, får

Skatteverket låta öppna lås
om det behövs för att
åtgärden skall kunna
genomföras.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

Förslag till lag om ändring i rättegångsbalken

Härigenom föreskrivs att 28 kap. 7 § rättegångsbalken skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

28 kap.

7 §

Vid husrannsakan skall såvitt möjligt ett av förrättningsmannen anmodat trovärdigt vittne närvara. Förrättningsmannen äge anlita erforderligt biträde av sakkunnig eller annan.

Den, hos vilken husrannsakan företages, eller, om han ej är tillstädes, hans hemmavarande husfolk skall erhålla tillfälle att övervara förrättningen så ock att tillkalla vittne, dock utan att undersökningen därigenom uppehålles. Har varken han eller någon av hans husfolk eller av dem tillkallat vittne närvarit, skall han, så snart det kan ske utan men för utredningen, underrättas om den vidtagna åtgärden.

Vid förrättningen må målsägande eller hans ombud tillåtas att närvara för att tillhandagå med nödiga upplysningar; dock skall tillses, att målsäganden eller ombudet icke i vidare mån än för ändamålet erfordras vinner kännedom om förhållande, som därvid yppas.

*Bestämmelser om
medverkan vid husrannsakan
finns i 5 § lagen (1997:1024)
om Skatteverkets medverkan
i brottsutredningar.*

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

Alternativ A – en omfattande direktåtkomst till beskattningsdatabasen

Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 4 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet³⁵ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

4 §³⁶

Uppgifter får behandlas för tillhandahållande av information som behövs hos Skatteverket för

1. fastställande av underlag för samt bestämmande, redovisning, betalning och återbetalning av skatter och avgifter,
2. bestämmande av pensionsgrundande inkomst,
3. fastighetstaxering,
4. revision och annan analys- eller kontrollverksamhet,
5. tillsyn samt lämplighets- och tillståndsprövning och annan liknande prövning,
6. handläggning av mål och ärenden om ansvar för någon annans skatter och avgifter,
7. fullgörande av ett åliggande som följer av ett för Sverige bindande internationellt åtagande,
8. verksamheten med bouppteckningar och dödsboanmälningar enligt ärvdabalken, och
9. tillsyn, kontroll, uppföljning och planering av verksamheten.

Uppgifter som behandlas enligt första stycket får även behandlas för tillhandahållande av information som behövs i Skatteverkets brottsbekämpande verksamhet enligt lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

³⁵ Senaste lydelse av lagens rubrik 2003:670.

³⁶ Senaste lydelse 2003:670.

Förslag till lag om ändring i lagen (1999:90) om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1999:90) om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar³⁷

dels att 1 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 14 a §, samt närmast före 14 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §³⁸

Denna lag gäller utöver personuppgiftslagen (1998:204) vid behandling av personuppgifter i Skatteverkets verksamhet för att

1. bedriva spaning och utredning i fråga om brott som avses i 1 § lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar,
2. förebygga brott som avses i 1.

Lagen gäller endast om behandlingen är helt eller delvis automatiserad eller om personuppgifterna ingår i eller är avsedda att ingå i en strukturerad samling av personuppgifter, vilka är tillgängliga för sökning eller sammanställning enligt särskilda kriterier.

Lagen gäller endast om behandlingen *avser direktåt-komst till uppgifter i beskattningsdatabasen enligt lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet eller i övrigt* är helt eller delvis automatiserad eller om personuppgifterna ingår i eller är avsedda att ingå i en strukturerad samling av personuppgifter, vilka är tillgängliga för sökning eller sammanställning enligt särskilda kriterier.

Sökbegrepp

14 a §

Vid sökning i beskattningsdatabasen får endast uppgift om namn, person- eller samordningsnummer användas som sökbegrepp.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

³⁷ Senaste lydelse av förordningens rubrik 2003:668.

³⁸ Senaste lydelse 2003:668.

Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs att det i taxeringslagen (1990:324) skall införas en ny paragraf, 3 kap. 18 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

18 §

Om Skatteverket skall utfärda föreläggande enligt 5 §, skall den enhet inom Skatteverket som medverkar vid brottsutredningar på begäran ange om det i den enhetens verksamhet finns uppgifter som innebär att ett föreläggande inte får förenas med vite.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs att det i skattebetalningslagen (1997:483) skall införas en ny paragraf, 23 kap. 2 a §, av följande lydelse

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

23 kap.

2 a §

Om Skatteverket skall utfärda föreläggande enligt 14 kap. 3 §, skall den enhet inom Skatteverket som medverkar vid brottsutredningar på begäran ange om det i den enhets verksamhet finns uppgifter som innebär att ett föreläggande inte får förenas med vite.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs att det i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter skall införas en ny paragraf, 15 kap. 9 §, samt närmast före 15 kap. 9 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Uppgifter från brotts-
bekämpande verksamhet

15 kap.

9 §

Om Skatteverket skall utfärda föreläggande enligt 17 kap. 1–5 §§, skall den enhet inom Skatteverket som medverkar vid brottsutredningar på begäran ange om det i den enhetens verksamhet finns uppgifter som innebär att ett föreläggande inte får förenas med vite.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

Förslag till förordning om ändring i förordningen (2001:588)
om behandling av uppgifter i Skatteverkets
beskattningsverksamhet

Härigenom föreskrivs att det i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet³⁹ skall införas en ny paragraf, 5 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 a §

På begäran av den enhet inom Skatteverket som medverkar vid brottsutredningar skall lämnas ut uppgifter som avses i 2 kap. 3 § 1–5, 7, 9 och 10 lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 2006.

³⁹ Senaste lydelse av förordningens rubrik 2003:1023.

Alternativ B – en begränsad direktåtkomst till
beskattningsdatabasen

**Förslag till förordning om ändring i förordningen (2001:588) om
behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet**

Härigenom föreskrivs att det i förordningen (2001:588) om behandling
av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet⁴⁰ skall införas en ny
paragraf, 5 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 a §

På begäran av den enhet
inom Skatteverket som
medverkar vid
brottsutredningar skall
lämnas ut uppgifter, som
enligt 2 kap. 5 § lagen
(2001:181) om behandling av
uppgifter i Skatteverkets
beskattningsverksamhet får
lämnas ut till enskild.

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 2006.

⁴⁰ Senaste lydelse av förordningens rubrik 2003:1023.

Förteckning över remissinstanser över betänkandet SOU 2005:35 Krav på kassaregister Effektivare utredning av ekobrott

Efter remittering har följande instanser lämnat yttranden över betänkandet från 2004 års skattekontrollutredning: Riksdagens ombudsmän, Hovrätten för Västra Sverige, Huddinge tingsrätt, Malmö tingsrätt, Kammarrätten i Stockholm, Länsrätten i Jämtlands län, Justitiekanslern, Domstolsverket, Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten, Rikspolisstyrelsen, Brottsförebyggande rådet, Styrelsen för ackreditering och teknisk kontroll SWEDAC, Kommerskollegium, Statens folkhälsoinstitut, Tullverket, Skatteverket, Bokföringsnämnden, Datainspektionen, Statskontoret, Länsstyrelsen i Stockholms län, Länsstyrelsen i Skåne län, Länsstyrelsen i Norrbottens län, Konsumentverket, Konkurrensverket, Verket för näringslivsutveckling, SP Sveriges Provnings- och forskningsinstitut AB, Sundbybergs stad, Lycksele kommun, Bodens kommun, Hjo kommun, Sveriges Kommuner och Landsting, Sveriges advokatsamfund, Svensk Handel, Svenskt Näringsliv, Företagarnas Riksorganisation, FAR, Svenska Revisorssamfundet, Näringslivets Regelnämnd, NNR, Torg- och Marknadshandlarnas Ekonomiska Riksförening (TOMER), Kommunala alkoholhandläggares förening, Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare, LO och Lotteriinspektionen.

Yttrande har också inkommit från Sveriges Tvätteriförbund och Sveriges Tivoliägareförening

Sammanfattning av promemorian Skattefusk, effektivitet och rättvisa – utökad skattekontroll i vissa branscher och diskussioner rörande schabloniserade inslag i beskattningen (Ds 2005:28)

Promemorian är indelad i två avdelningar, avdelning I och avdelning II. I avdelning I redovisas vårt förslag på en utökad skattekontroll i vissa branscher. Vidare förs en diskussion kring användandet av schabloner i beskattningen. I avdelning II lämnas en redogörelse för ett system med schabloniserade inslag vid beskattningen som tagits fram inom arbetsgruppen. Några förslag läggs dock inte fram i avdelning II.

I syfte att så långt möjligt undvika dubbelarbete hänvisar vi till avdelning II när det i denna finns bedömningar och "förslag" som har betydelse för det förslag som lämnas i avdelning I.

Avdelning I

I denna avdelning föreslås att det skatteundandragande som sker genom att svart arbetskraft används skall bli lättare att upptäcka för Skatteverket. Avsikten med förslaget är vidare att Skatteverket skall få en bättre grund för att bedöma rimligheten av uppgifterna i självdeklarationen och på så sätt få ett mer omfattande underlag för eventuellt beslut om skönsbeskattning, skönstaxering eller taxeringsrevision.

Systemets omfattning

Systemet föreslås inledningsvis omfatta de tre branscherna taxi, frisör och restaurang. De verksamheter som omfattas skall ha en nettoomsättning om normalt högst tre miljoner kr per beskattningsår. Ingen begränsning görs beroende på företagsform.

Personalliggare

Näringsidkare inom de tre aktuella branscherna skall föra personalliggare. I denna skall för varje verksamhetsdag antecknas de personer som är verksamma i rörelsen under dagen samt tidpunkten för arbetspassens påbörjande och avslutande.

Kontrollbesök och revision

Skyldigheten att löpande föra anteckningar i en personalliggare föreslås kombineras med en befogenhet för Skatteverket att företa oannonserade kontrollbesök samt besluta om oannonserad begränsad revision. I samband med kontrollbesöken föreslås Skatteverket få rätt att be de personer som påträffas i verksamhetslokalen och som förefaller vara sysselsatta i verksamheten att identifiera sig. Några sanktioner föreslås dock inte för det fall en sådan begäran inte efterkoms.

Den begränsade revisionen innefattar en rätt att granska de handlingar hos näringsidkaren som har anknytning till arbetskraften, främst personalliggaren men även t.ex. anställningskontrakt och löneutbetalningar.

Administrativa sanktionsavgifter

Om en näringsidkare brister i sin skyldighet att föra löpande uppgifter i en personalliggare föreslås att en administrativ sanktionsavgift, kontrollavgift, skall kunna påföras. Ansvaret kan sägas vara strikt eftersom det inte ställs krav på uppsåt eller oaktsamhet. Kontrollavgiften för mindre allvarliga överträdelser föreslås vara 2 000 kr medan den föreslås vara 10 000 kr för mer allvarliga överträdelser som att personalliggare helt saknas. Näringsidkaren skall befrias från skyldigheten om det föreligger särskilda skäl.

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2007.

Avdelning II

Det system för schabloniserade inslag vid beskattningen som redovisas i avdelning II var ursprungligen tänkt att utgöra arbetsgruppens förslag utifrån det uppdrag den fått. Till följd av bl.a. risken för anpassningseffekter och det därpå följande osäkra ekonomiska utfallet av ett sådant system, redovisas systemet endast som en illustration på hur ett system med schabloniserade inslag vid beskattningen skulle kunna utformas. Något förslag läggs emellertid inte fram i avdelning II. En kort sammanfattning av systemet görs ändå här.

Inledning

Systemet är inriktat på arbetskraften och de kostnader bl.a. i form av lön och socialavgifter som är förknippade med arbetskraften. Systemet kan sägas bygga på uppfattningen att en verksamhet i vart fall bör ha genererat så pass mycket intäkter att arbetskraftskostnaderna kunnat täckas. Det rör sig med andra ord inte om något mer traditionellt schablonbeskattningssystem där det med beaktande av olika variabler gäller att fastställa en beskattningsbar inkomst utifrån antaganden om dessa variablers påverkan på verksamhetens resultat.

Systemets omfattning

Omfattningen är densamma som redovisats ovan beträffande förslaget om utökad skattekontroll i vissa branscher. Dock skall blandad verksamhet omfattas endast om den huvudsakliga delen av verksamheten är att hänföra till någon av de tre aktuella branscherna.

Variabeln och underlagen för de schabloniserade inslagen vid beskattningen

De schabloniserade inslagen vid beskattningen skall bygga på en variabel, nämligen arbetskraften. Skatteverket får kännedom om variabeln genom den personaldeklaration som näringsidkarna skall vara skyldiga att skicka in i samband med att systemet blir tillämpligt första gången och därefter vid förändringar. I personaldeklarationen skall det beräknade årsarbetskraftsbehovet uppges. Sedan Skatteverket på grundval av uppgifterna i personaldeklarationen beräknat variabeln, årsarbetskraften, för den aktuella näringsverksamheten, skall variabeln åsättas ett värde. Detta värde skall motsvaras av den genomsnittliga normallönen för branschen ifråga. Det belopp som den på detta sätt beräknade och värdesatta variabeln leder fram till kallas för schablonunderlaget. Schablonunderlaget kan uttryckas som det lägst godtagbara underlaget för uttag av skatter och avgifter i en verksamhet. För enskild näringsidkare skall två schablonunderlag beräknas; ett avseende näringsidkaren och ett avseende verksamhetens anställda. På liknande sätt skall ett schablonunderlag beräknas för ett handelsbolags anställda samt separata underlag för de olika delägarna. Schablonunderlaget skall jämföras med de faktiska förhållandena i en verksamhet för att avgöra om de schabloniserade inslagen vid beskattningen skall aktualiseras eller ej. Det underlag som jämförelsen skall göras med kallas jämförelseunderlaget. Jämförelseunderlaget kan, enkelt uttryckt, beskrivas som det underlag för uttag av skatter och avgifter som faktiskt redovisas i en verksamhet.

Enskild näringsidkare och delägare i handelsbolag

För enskild näringsidkare respektive delägare i handelsbolag skall två jämförelseunderlag beräknas; ett preliminärt och ett slutligt. Vidare skall, som angetts ovan, ett separat jämförelseunderlag beräknas för verksamhetens anställda. För en enskild näringsidkare respektive en delägare i ett handelsbolag görs en jämförelse mellan schablonunderlaget och det preliminära jämförelseunderlaget senast den 18 januari beskattningsåret. Är det preliminära jämförelseunderlaget högre än schablonunderlaget beräknas preliminär F-skatt respektive preliminär särskild A-skatt på vanligt sätt. Är emellertid jämförelseunderlaget lägre än schablonunderlaget anses förhållandena vara sådana att underlaget för uttag av preliminär skatt inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt varför det istället skall ske genom beslut om schabloniserad skönsbeskattning. Schablonunderlaget ligger då till grund för uttag av preliminär skatt.

Det är inte alla de skatter som normalt preliminärdebiteras som blir föremål för schabloniserad skönsbeskattning. Enkelt uttryckt kan sägas att det normalt är de skatter och avgifter som baseras på resultatet av näringsverksamheten som blir aktuella. Mervärdesskatt, statlig fastighetsskatt m.m. lämnas utanför systemet.

I samband med den årliga taxeringen beräknas sedan ett slutligt jämförelseunderlag baserat på uppgifterna i självdeklarationen, för att avgöra om den enskilde näringsidkaren eller delägaren i handelsbolaget skall vara föremål för schabloniserad skönsbeskattning. Visar det sig att

schablonunderlaget är högre än det slutliga jämförelseunderlaget sker schabloniserad skönstaxering genom att resultatet av näringsverksamheten i princip anses motsvara schablonunderlaget. Detta underlag ligger då till grund för uttag av skatter och avgifter.

Verksamhetens anställda

I en verksamhet med anställda utgörs jämförelseunderlaget av det belopp som ligger till grund för beräkningen av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter i skattedeklarationen. Jämförelseunderlaget hänförligt till en verksamhets anställda beräknas således på månadsbasis. För att åstadkomma en rättvisande jämförelse får därför det på årsbasis beräknade schablonunderlaget fördelas per månad efter näringsidkarens yrkande i personaldeklarationen. Visar det sig att jämförelseunderlaget är lägre än schablonunderlaget en månad sker schabloniserad skönsbeskattning genom att mellanskillnaden mellan schablonunderlaget och jämförelseunderlaget ligger till grund för beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter utöver vad som utgår på grund av redovisningen i skattedeklarationen. Efter inkomstårets slut får en avstämning göras av de båda sammanlagda underlagen. Schabloniserad skönsbeskattning hänförlig till en verksamhets anställda får endast effekt för arbetsgivaren och inte för de anställda. Skatteverket har ingen skyldighet att gå vidare för att försöka utröna till vem det ytterligare löneunderlaget är att hänföra. Effekten för näringsidkarnas del är att skatteavdrag och arbetsgivaravgifter kommer att beräknas på ett högre underlag. Däremot påverkas inte näringsidkarens taxering av den schabloniserade skönsbeskattningen avseende verksamhetens anställda.

Personalliggare

De näringsidkare som omfattas av systemet med schabloniserade inslag skall vara skyldiga att föra personalliggare. I denna skall dagligen antecknas de verksamma personerna och tidpunkten för deras arbetspass påbörjande och avslutande. Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer bemyndigas att utfärda närmare föreskrifter vad gäller personalliggarens form.

Kontrollbesök och revision

Skatteverket skall få lov att göra oannonserade kontrollbesök i verksamhetslokaler hänförliga till sådan verksamhet som omfattas av lagens tillämpningsområde. Vid dessa besök får Skatteverket be de personer som påträffas i verksamhetslokalen och som förefaller vara verksamma identifiera sig samt stämma av detta mot uppgifterna i personalliggaren. Iakttagelserna vid kontrollbesöken utgör även underlag för att stämma av rimligheten av uppgifterna om årsarbetskraftsbehovet i personaldeklarationen.

I samband med kontrollbesöken får Skatteverket även göra en begränsad revision. Denna omfattar endast en rätt att granska de

handlingar hos näringsidkaren som har anknytning till arbetskraften som .
t.ex. anställningsavtal och löneutbetalningar.

Administrativa sanktionsavgifter

Om en näringsidkare brister i skyldigheten att föra personalliggare kan en administrativ sanktionsavgift, kontrollavgift, komma att utgå. Det samma gäller om förändringar i årsarbetskraftsbehovet inte anmäls.

Remitterade lagförslag i promemorian Skattefusk, effektivitet och rättvisa - utökad skattekontroll i vissa branscher och diskussioner rörande schabloniserade inslag i beskattningen (Ds 2005:28)

Förslag till lag om särskild skattekontroll i vissa branscher

Härigenom föreskrivs följande

Inledande bestämmelser

1 § Denna lag innehåller bestämmelser om särskild skattekontroll i vissa branscher.

2 § Termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse som i skattebetalningslagen (1997:483) om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.

3 § Verksamhetslokal har samma betydelse som i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

Tillämpningsområde

Branscher

4 § Bestämmelserna i denna lag tillämpas på näringsverksamhet som avser

- taxitrafik enligt 1 kap. 1 § och 3 § yrkestrafiklagen (1998:490),
- restaurangverksamhet, varmed även avses pizzabutik och annat liknande avhämtningsställe, gatukök, kafé, personalmatsal, catering och centralköksverksamhet eller
- hårvård.

Storlek

5 § Bestämmelserna i denna lag tillämpas ifråga om verksamheter med en total nettoomsättning som normalt uppgår till högst tre miljoner kronor per beskattningsår.

6 § Vid nystartad verksamhet tillämpas bestämmelserna i denna lag om det inte är uppenbart att nettoomsättningen normalt kommer att överstiga tre miljoner kronor per beskattningsår.

7 § Omfattar beskattningsåret längre eller kortare tid än tolv månader jämkas beloppsgränsen för tillämpningsområdet enligt 5 och 6 §§ i motsvarande mån.

Beslutande myndighet

8 § Beslut enligt denna lag fattas av Skatteverket.

Näringsidkarens skyldigheter

Personalliggare

9 § I verksamheter som omfattas av denna lag skall en personalliggare föras. Skyldigheten att föra personalliggare omfattar dock inte enskild näringsverksamhet där endast den enskilde näringsidkaren eller dennes make är verksam.

I 12 § finns regler om personalliggare i taxirörelse.

10 § I personalliggaren skall för varje verksamhetsdag antecknas

1. namn och personnummer på verksamma personer i den näringsverksamhet som bedrivs i verksamhetslokalen och
 2. tidpunkten då respektive persons arbetspass påbörjas och avslutas.
- Anteckning skall göras i omedelbar anslutning till ett arbetspass påbörjande eller avslutande.

Näringsidkaren skall bevara uppgifterna i personalliggaren till utgången av året efter taxeringsåret.

11 § Personalliggaren skall förvaras i verksamhetslokalen.

12 § I taxirörelse får personalliggaren utgöras av uppgifterna i körpassrapporten om fordon, förare och tidpunkt då körpasset börjar och slutar.

Personalliggare får, med iakttagande av vad som sägs i 10 § första och andra stycket, föras även på annat sätt än som sägs i första stycket.

Kontrollbesök och revision

13 § För att identifiera de personer som är verksamma i en verksamhet som omfattas av bestämmelserna i denna lag får Skatteverket besluta om kontrollbesök i verksamhetslokalen. Myndigheten får vid sådant kontrollbesök begära att person som påträffas i eller i anslutning till verksamhetslokalen och som ger intryck av att vara verksam styrker sin identitet. Näringsidkaren behöver inte underrättas om beslutet om kontrollbesök innan det verkställs.

Vad som sägs i detta lagrum gäller dock inte näringsverksamhet som är att hänföra till taxinäring.

14 § Skatteverket får besluta om revision av den verksamhet som omfattas av kontrollbesök enligt 13 § samt av näringsverksamhet som är

att hänföra till taxinäringen, varvid personalliggaren och de övriga handlingar i näringsverksamheten som avser personalen får kontrolleras.

Skatteverket får besluta om revision också för att inhämta de handlingar eller uppgifter i handlingar som avses i första stycket rörande annan än den reviderade.

Revision enligt första och andra stycket får göras hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) och hos annan juridisk person än dödsbo.

15 § Näringsidkaren behöver inte underrättas om beslutet innan revisionen verkställs. I övrigt gäller bestämmelserna i 3 kap. 9–14 c §§ taxeringslagen (1990:324) i tillämpliga delar. Skatteverket får dock inte förelägga den reviderade vid vite att tillhandahålla personalliggaren.

Kontrollavgifter vid brister i förandet av personalliggare inom restaurang- och frisörbranschen

16 § Om personalliggare saknas eller är så bristfällig att den inte kan ligga till grund för en kontroll skall Skatteverket påföra näringsidkaren en kontrollavgift om 10 000 kronor. Det samma gäller om näringsidkaren brutit i sin skyldighet att bevara uppgifterna i personalliggaren enligt 10 § tredje stycket.

Om näringsidkaren inte fullgör sin skyldighet att tillhandahålla personalliggaren vid kontrollbesöket och revisionen skall det anses som att personalliggare saknas.

17 § Om det vid kontrollbesöket och revisionen visar sig att det finns verksamma personer närvarande i lokalen som inte finns upptagna i personalliggaren skall Skatteverket påföra näringsidkaren en kontrollavgift om 2 000 kr för varje ej antecknad person. Detta gäller även i de fall då kontrollavgift påförs enligt 16 §.

18 § Näringsidkaren skall befrias från kontrollavgift om det föreligger särskilda skäl.

Vad som sägs i första stycket skall beaktas även om något yrkande inte har framställts.

Bemyndigande

19 § Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om personalliggarens form och sättet för dess förande.

Förfarandet

20 § I fråga om kontrollavgifter gäller skattebetalningslagens (1997:483) bestämmelser om betalning, debitering, överklagande och förfarandet i övrigt.

21 § Beslut om kontrollbesök och revision får inte överklagas. .

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007. Skyldighet att föra personalliggare föreligger från den 1 januari 2008.

Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 2 §, 21 kap. 5 §, 22 kap. 4, 11 och 13 §§ samt 23 kap. 7 § skattebetalningslagen (1997:483) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §⁴¹

Lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av

1. skattetillägg och förseningsavgift i fråga om sådan skatt eller avgift som avses i 1 §,

2. förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152),

3. kontrollavgift enligt 15 kap. 9 §,

4. kontrollavgift enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., *och*

4. kontrollavgift enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m.,

5. *kontrollavgift enligt lagen (2007:000) om särskild skattekontroll i vissa branscher, och*

5. ränta på skatt eller avgift som avses i 1 och 1 a §§ samt på skattetillägg och avgift som avses i 1–4.

6. ränta på skatt eller avgift som avses i 1 och 1 a §§ samt skattetillägg och avgift som avses i 1–5.

21 kap.

5 §⁴²

En begäran om omprövning skall ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då sökanden fick del av beslutet, om det gäller

1. preliminär taxering,

2. sättet att ta ut preliminär skatt,

3. debitering eller ändring av preliminär skatt,

4. verkställande av skatteavdrag,

5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt,

6. kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, *eller*

6. kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter,

7. särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 §.

7. särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 §, *eller*

8. *kontrollavgift enligt lagen (2007:000) om särskild*

⁴¹ Senaste lydelse 2004:1142.

⁴² Senaste lydelse 2003:664.

*skattekontroll i vissa branscher.***22 kap.**4 §⁴³

Ett överklagande skall ha kommit in inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet, om det gäller

1. preliminär taxering,
2. sättet att ta ut preliminär skatt,
3. debitering eller ändring av preliminär skatt,
4. verkställande av skatteavdrag,
5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt,
6. kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter,
7. särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 §, *eller*
8. återbetalning av mervärdesskatt eller punktskatt enligt 18 kap. 4 b §.
7. särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 §,
8. återbetalning av mervärdesskatt eller punktskatt enligt 18 kap. 4 b §, *eller*
9. kontrollavgift enligt lagen (2007:000) om särskild skattekontroll i vissa branscher.

11 §⁴⁴

Överklagande av beslut av länsrätten ifråga om

1. preliminär taxering,
 2. sättet att ta ut preliminär skatt,
 3. debitering eller ändring av preliminär skatt,
 4. verkställande av skatteavdrag,
 5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt,
 6. befrielse från ränta enligt 19 kap. 11 §,
 7. överföring av skatt till en annan stat, samt
 8. beslut enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m.,
 7. överföring av skatt till en annan stat,
 8. beslut enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., *samt*
 9. kontrollavgift enligt lagen (2007:000) om särskild skattekontroll i vissa branscher,
- får prövas av kammarrätten endast om den har meddelat prövningstillstånd.

13 §

Bestämmelserna i 6 kap. 10–24 §§ taxeringslagen (1990:324) gäller för mål enligt denna lag.

Vid handläggningen i länsrätt och kammarrätt av mål om kontrollavgift enligt lagen

⁴³ Senaste lydelse 2004:1156.

⁴⁴ Senaste lydelse 2003:212.

(2007:000) om särskild skattekontroll i vissa branscher skall muntlig förhandling hållas, om näringsidkaren begär det. Muntlig förhandling behövs dock inte om det inte finns anledning att anta att avgift kommer att tas ut.

23 kap.

7 §⁴⁵

En begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut enligt denna lag, taxeringslagen (1990:324) eller lagen (2004:1237) om särskild sjukförsäkringsavgift inverkar inte på skyldigheten att betala den skatt som omprövningen eller överklagandet rör

En begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut enligt denna lag, taxeringslagen (1990:324), lagen om särskild sjukförsäkringsavgift eller lagen (2007:000) om särskild skattekontroll i vissa branscher inverkar inte på skyldigheten att betala den skatt som omprövningen eller överklagandet rör.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007.

⁴⁵ Senaste lydelse 2004:1345.

Förslag till lag om ändring i sekretesslagen (1980:100)

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 2 § sekretesslagen (1980:100)⁴⁶ skall ha följande lydelse.

9 kap. 2 §⁴⁷

Sekretess gäller i

1. särskilt ärende om revision eller annan kontroll i fråga om skatt, tull eller avgift samt annan verksamhet som avser tullkontroll och som inte faller in under 1 §,
2. ärende om kompensation för eller återbetalning av skatt,
3. ärende om anstånd med erläggande av skatt för uppgift om enskilda personliga eller ekonomiska förhållanden.

I fråga om sekretess enligt denna paragraf tillämpas 1 § första stycket tredje – sjätte meningarna.

Sekretessen gäller inte beslut i ärende som avses i första stycket 2 och 3.

Sekretessen gäller inte beslut i ärende som avses i första stycket 2 och 3. *Sekretessen gäller inte heller beslut om kontrollavgift enligt lagen (2007:000) om särskild skattekontroll i vissa branscher.*

Utan hinder av sekretessen får uppgift i ärende om revision lämnas till förvaltare i den reviderades konkurs. I artiklarna 6.1 och 8.3 i rådets förordning (EG) nr 3295/94 av den 22 december 1994 om fastställande av vissa åtgärder avseende införsel till gemenskapen samt export och återexport från gemenskapen av varor som gör intrång i viss immateriell äganderätt finns bestämmelser om att uppgift i vissa fall får lämnas till enskild.

I fråga om uppgift i allmän handling gäller sekretessen i högst 20 år.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007.

⁴⁶ Lagen omtryckt 1992:1474.

⁴⁷ Senaste lydelse 2002:1124.

Förteckning över de remissinstanser som yttrat sig över promemorian Skattefusk, effektivitet och rättvisa - utökad skattekontroll i vissa branscher och diskussioner rörande schabloniserade inslag i beskattningen (Ds 2005:28)

Efter remiss har yttranden över promemorian avgivits av Riksdagens ombudsmän (JO), Hovrätten för Västra Sverige, Malmö tingsrätt, Kammarrätten i Stockholm, Länsrätten i Jämtlands län, Justitiekanslern (JK), Domstolsverket, Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten, Rikspolisstyrelsen, Brottsförebyggande rådet, Styrelsen för ackreditering och teknisk kontroll (SWEDAC), Kommerskollegium, Statens Folkhälsoinstitut, Tullverket, Skatteverket, Bokföringsnämnden, Datainspektionen, Statskontoret, Länsstyrelsen i Stockholms län, Länsstyrelsen i Skåne län, Länsstyrelsen i Norrbottens län, Konsumentverket, Konkurrensverket, Verket för näringslivsutveckling (NUTEK), Stockholms stad, Sundbybergs stad, Lycksele kommun, Hjo kommun, Sveriges Kommuner och Landsting, Sveriges advokatsamfund, svensk Handel, svenskt Näringsliv, Företagarna, FAR, Svenska Revisorssamfundet (SRS), Näringslivets Regelnämnd (NNR), Kommunala alkoholhandläggares förening, Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare, Landsorganisationen i Sverige (LO), Lotteriinspektionen, Sveriges Tvätteriförbund och Svenska Taxiförbundet.

Yttranden har också avgetts av Svenska Transportarbetareförbundet, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF) och Stiftelsen den nya välfärden.

Sammanfattning av Riksskatteverkets rapport, RSV Rapport 2003:5 Uppgiftsskyldighet för internationella företag

Riksskatteverket (RSV) föreslår att i Sverige skattskyldiga näringsidkare som direkt eller indirekt innehar mer än femtio procent av andelarna eller kontrollerar mer än femtio procent av rösterna i en utländsk juridisk person skall omfattas av en utökad uppgiftsskyldighet i deklARATIONEN om transaktioner med denna utländska person. Detsamma gäller juridiska personer som ägs eller kontrolleras av samma krets av aktieägare. Vid bedömningen av om en person har ett bestämmande inflytande i en utländsk juridisk person bör även andelar som innehas av personer i intressegemenskap med denne medräknas. En här i landet skattskyldig juridisk person som ägs eller kontrolleras av en utländsk person bör likaledes omfattas av en utvidgad uppgiftsskyldighet.

Uppgiftsskyldigheten i deklARATIONEN föreslås avse transaktionsslagen varor, tjänster, immateriella tillgångar, finansiella transaktioner och övrigt. Vidare bör uppgiften avse det totala beloppet av intäkter och kostnader inom respektive transaktionsslag. Alternativt kan uppgift om intäkternas och kostnadernas storlek lämnas inom förslagsvis tre intervall, noll-tio miljoner kr, tio-femtio miljoner kr och över femtio miljoner kr.

RSV föreslår mot bakgrund härav ett nytt stadgande, 3 kap. 9 c §, i lagen (2001:1227) om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter, LSK:

Transaktioner med utländska företag i intressegemenskap m.m.

Den som redovisar intäkter i inkomstlaget näringsverksamhet och som

*- själv eller tillsammans med närstående, direkt eller indirekt, innehar eller kontrollerar mer än hälften av andelarna eller rösterna för samtliga andelar i en utländsk juridisk person, **eller***

*- på annat sätt ingår i ett koncernförhållande med en utländsk juridisk person, **eller***

*- direkt eller indirekt innehas eller kontrolleras till mer än hälften av en i utlandet hemmahörande fysisk eller juridisk person, **eller***

*- innehar ett fast driftställe i utlandet, **eller***

*- är en utländsk person som innehar ett fast driftställe i Sverige
skall lämna uppgifter om slag och omfattning av transaktioner med nämnda utländska personer och fasta driftställen.*

Med koncernförhållande i andra stycket avses juridiska personer som ägs eller kontrolleras av samma krets av aktieägare.

Innehav av andelar i en utländsk juridisk person genom svenska handelsbolag likställs med direkt innehav.

En formell skyldighet att upprätta dokumentation om internpriser bör införas. Kretsen bör vara densamma som träffas av den utvidgade uppgiftsskyldigheten i självdeklarationen. Några uttryckliga formkrav bör däremot inte uppställas. RSV bör i stället lämna vägledning som ger de skattskyldiga en uppfattning om innehållet i dokumentationskravet. Detta bör i första hand utgå från OECD:s riktlinjer på området.

Detta föranleder ett nytt stadgande i LSK, 3 kap. 9 d §:

Skattskyldiga, som avses i 9 c §, skall, vid transaktioner med i bestämmelsen nämnda utländska personer och fasta driftställen, upprätta en skriftlig dokumentation som kan användas vid en värdering av om priser och villkor vid transaktionerna överensstämmer med vad som skulle ha gällt om de företagits mellan oberoende parter.

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om vilka uppgifter som bör ingå i en skriftlig dokumentation enligt första stycket.

RSV föreslår också att den utökade uppgiftsskyldigheten i deklARATIONEN och nya dokumentationskrav även omfattar mellanhavanden mellan huvudkontor och deras fasta driftställen.

Dokumentationen bör bevaras och förvaras i enlighet med de regler som gäller i bokföringslagen (1999:1078).

De sanktioner som i allmänhet gäller inom inkomstskatteområdet, d.v.s. förseningsavgift, vitesföreläggande, skattetillägg och skönstaxering enligt taxeringslagen (1990:324) bör även gälla vid brister i informations- och dokumentationsskyldigheten.

Förteckning över remissinstanser (RSV Rapport 2003:5, Uppgiftsskyldighet för internationella företag)

Följande instanser har efter remiss avgett yttrande över RSV:s rapport: Justitieombudsmannen, Kammarrätten i Stockholm, Kammarrätten i Göteborg, Länsrätten i Stockholms län, Länsrätten i Skåne län, Ekobrottsmyndigheten, Revisorsnämnden, Stockholms Handelskammare, Finansinspektionen, Bokföringsnämnden, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Juridiska fakulteten vid Lunds universitet, Sveriges advokatsamfund, Svenskt Näringsliv, Företagarnas Riksorganisation, Lantbrukarnas Riksförbund, FAR, Svenska Revisorssamfundet, Svenska Bankföreningen, Näringslivets skattedelegation och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund.

Följande remissinstanser har uttryckligen avstått från att yttra sig över remissen: Handelshögskolan i Stockholm, Landsorganisationen i Sverige och Institutet för Internationell Ekonomi.

Följande remissinstanser har erbjudits att lämna men inte inkommit med något yttrande: Internationella Handelshögskolan i Jönköping, Näringslivets Regelnämnd, Företagarförbundet, Redovisningsrådet och Svenska Riskkapitalföreningen.