

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Dåvarande chefen för Finansdepartementet, statsrådet Bosse Ringholm, beslutade den 28 april 2004 att tillsätta en arbetsgrupp med uppdrag att göra en genomgång av olika möjligheter att använda schabloniserade inslag vid beskattningen som komplement till nuvarande skatteregler. Uppdraget redovisas i denna promemoria.

Till ledamöter i arbetsgruppen förordnades den 17 maj 2004 jur. dr Lars Emanuelsson Korsell, skattedirektören Sune E. Jansson, kanslirådet Peter Brose, ämnesrådet Olle Halldorf, kanslirådet Viktoria Sjögren-Samuelsson, kanslirådet Madelaine Tunudd och kammarrättsassessorn Maria Lindvall. Lars Emanuelsson Korsell förordades att vara arbetsgruppens ordförande medan Maria Lindvall förordades att vara dess sekreterare. Sune E. Jansson entledigades från uppdraget från och med den 30 augusti 2004. Från och med samma datum förordnades skatteexperten Ingvar Håkansson att ingå i arbetsgruppen. Departementssekreteraren Nils-Fredrik Carlsson förordades från och med den 8 december att vara ledamot i arbetsgruppen.

Arbetsgruppen får härmed överlämna promemorian *Skattefusk, effektivitet och rättvisa – utökad skattekontroll i vissa branscher och diskussioner rörande schabloniserade inslag i beskattningen*.

Uppdraget är därmed slutfört.

Stockholm i juli 2005

Lars Emanuelsson Korsell

/Maria Lindvall

Innehåll

Sammanfattning	17
-----------------------------	-----------

Avdelning I

Författningsförslag	27
----------------------------------	-----------

1 Inledning	37
--------------------------	-----------

1.1 Bakgrund	37
--------------------	----

1.2 Uppdraget.....	38
--------------------	----

1.3 Vårt arbete	38
-----------------------	----

1.4 Referensgruppen	41
---------------------------	----

2 Schabloniserade inslag vid beskattningen – probleminventering utifrån uppdragsbeskrivningen och allmänt	43
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------

2.1 Uppdraget.....	43
--------------------	----

2.1.1 Problemet med schabloner inom ett befintligt system.....	43
-------------------------------------------------------------------	----

2.2 Schabloner i framtiden.....	49
---------------------------------	----

2.3 Avslutande synpunkter.....	52
--------------------------------	----

3	Ett nytt kontrollsystem som alternativ till schabloner vid beskattningen	53
3.1	Inledning	53
3.2	En ny kontrollform som alternativ till schabloniserade inslag vid beskattningen	54
3.3	Utformningen av en ny kontrollform	55
3.3.1	Omfattningen	55
3.3.2	Kontrollsystemets närmare utformning	59
3.4	Den utökade kontrollens betydelse för enskild näringsidkare och delägare i handelsbolag	66
3.5	Vad kan den utökade kontrollen förväntas ge för effekter?.....	67
3.6	Iakttagelser vid kontrollbesöken och misstanke om bedrägeri i förhållande till den allmänna försäkringen	68
4	Administrativa sanktioner	71
4.1	Inledning	71
4.2	Kontrollavgifter vid brister i personalliggaren	71
4.3	Förfarandet	74
4.4	Kontrollavgifterna och artikel 6 i Europakonventionen ...	75
5	Övriga frågor	77
5.1	Registerfrågor	77
5.2	Sekretess	77
5.3	Utvärdering	78

6	Förslagets konsekvenser.....	79
6.1	Statsfinansiella konsekvenser	79
6.1.1	Konsekvenser för Skattverkets del	79
6.1.2	Konsekvenser för de allmänna förvaltnings- domstolarnas del.....	80
6.1.3	Konsekvenser för skatteintäkterna.....	81
6.2	Konsekvenser för små företag.....	81
6.3	Konsekvenser för den ekonomiska brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet.....	82
7	Ikraftträdande.....	83
8	Författningskommentar 85	
8.1	Förslaget till lag om särskild skattekontroll i vissa branscher	85
8.2	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	93
8.3	Förslaget till lag om ändring i sekretesslagen (1980:100).....	95
Avdelning II		
	Läsanvisning till avdelning II	99
	Författningsförslag.....	101
9	Inledning	137
9.1	Bakgrund	137
9.2	Uppdraget.....	138
9.3	Arbetsgruppens arbete.....	138

10 Tidigare skisserade förslag på schablonbeskattningsystem m.m.	141
10.1 Inledning	141
10.2 Branschsaneringsutredningens förslag om schablonbeskattning	141
10.2.1 Intäktsmodellen.....	142
10.2.2 Licensavgift	144
10.2.3 Licensavgiftsmodellen enligt Branschsaneringsutredningens slutbetänkande (SOU 1997:111).....	145
10.2.4 Remissutfallet	147
10.3 Skatteverkets kartläggningsspromemoria <i>Schablonbeskattning</i>	148
10.4 Skatteverkets rapport <i>Schablonbeskattning? – en principskiss</i> (2002:3)	149
10.4.1 Skatteverkets förslag på ett tänkbart schablon-system.....	149
10.4.2 Sammanfattning av Skatteverkets förslag	157
10.4.3 Remissinstanserna	158
11 Schablonbeskattning – syfte, utformning och val av modell.....	161
11.1 Inledning	161
11.2 Beskattningens huvudprinciper	161
11.3 Schablonbeskattning; syfte, olika modeller och överväganden.....	164
11.3.1 Inledning.....	164
11.3.2 Schablonbeskattningens syfte.....	165
11.3.3 Olika modeller för schablonbeskattning	167
11.3.4 Företagsstorlek och företagsform	170
11.4 Schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering baserad på en variabel	171

11.5	Systemet skall grundas på en variabel	173
12	Teoretisk bakgrund till förslaget.....	177
12.1	Utvärdering av Australiens skatteförvaltning	177
12.2	De skattskyldigas attityder och schabloniserade inslag vid beskattningen	184
12.3	Situationell brottsprevention	188
13	Avgränsningsfrågor	193
13.1	Systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen bör inledningsvis begränsas till vissa utvalda branscher ..	193
13.2	Avgränsningen till de tre föreslagna branscherna	200
13.3	Blandad verksamhet	202
13.4	Avgränsning beroende på en verksamhets omfattning....	205
13.5	Vilka verksamhetsformer skall omfattas?.....	212
13.6	Utvidgningen till nya branscher.....	213
14	Val av variabel	215
14.1	Vilken variabel bör väljas?	215
14.2	Stödvariabler.....	222
15	Beräkning av variabeln.....	225
15.1	En ny deklarationsform, personaldeklaration, införs	225
15.1.1	Underlaget för beräkning av variabeln utgörs av personaldeklarationen	225
15.1.2	Tidpunkten för personaldeklarationens lämnande	228
15.1.3	Vem skall lämna personaldeklaration?	229

15.1.4	Personaldeklarationens innehåll	230
15.2	Inga detaljerade uppgifter i personaldeklarationen.....	233
15.3	Beräkning av variabeln utifrån uppgifterna i personaldeklarationen.....	235
15.3.1	Enskilda näringsidkare, make till enskild näringsidkare, delägare i fåmanshandelsbolag, delägare i fåmansföretag och i verksamheten anställd make till delägare	235
15.3.2	Övriga anställda	238
15.3.3	Årsarbetskraftens detaljeringsgrad.....	239
15.3.4	Variabeln beräknas separat för enskild näringsidkare, make till enskild näringsidkare samt för delägare i handelsbolag.....	240
15.4	Vilket värde skall bestämmas för variabeln?	241
15.4.1	Det värde som åsätts variabeln knyts till kostnaden för arbetskraften.....	241
15.5	Vilken lönenivå skall ligga till grund för variabeln?	244
15.5.1	Variabeln hänförlig till en verksamhets anställda	244
15.5.2	Variabeln hänförlig till enskild näringsidkare, dennes make och delägare i handelsbolag	247
16	Beräkning av schablonunderlag och jämförelseunderlag	251
16.1	Inledning	251
16.2	Beräkning av schablonunderlag.....	252
16.2.1	Bestämmelser om presumtion och jämkning vid beräkning av schablonunderlaget	253
16.3	Fördelning av schablonunderlaget.....	256
16.3.1	Schablonunderlaget hänförligt till en verksamhets anställda.....	256
16.3.2	Schablonunderlaget hänförligt till en enskild näringsidkare och delägare i handelsbolag	258

16.4	Beräkning av jämförelseunderlag i en verksamhet	259
16.4.1	Beräkning av jämförelseunderlaget hänförligt till en verksamhets anställda	259
16.4.2	Jämförelseunderlagen för en enskild näringsidkare och delägare i handelsbolag.....	260
17	Schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering.....	265
17.1	Allmänna utgångspunkter	265
17.2	De schabloniserade inslagen vid beskattningen hänförliga till enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag.....	267
17.2.1	Schabloniserad skönsbeskattning	268
17.2.2	Schabloniserad skönstaxering	273
17.3	Underlagen hänförliga till en verksamhets anställda	275
17.3.1	Schabloniserad skönsbeskattning	275
17.4	Vilka skatter skall omfattas av den schabloniserade skönsbeskattningen och den schabloniserade skönstaxeringen?	285
17.4.1	Skatter och avgifter hänförliga till en enskild näringsidkare eller en delägare i ett handelsbolag.....	287
17.4.2	Skatter och avgifter hänförliga till en verksamhets anställda.....	289
18	Personalliggare m.m.	293
18.1	Behovet av ytterligare uppgifter för att kontrollera variabeln arbetskraften.....	293
18.2	Utformningen av uppgiftsskyldigheten	295
18.2.1	Ett krav på personalliggare införs	295
18.2.2	Varför inte en utökad uppgiftsskyldighet i personaldeklaration och skattedeklaration?.....	296

18.3	Personalliggarens innehåll	299
18.3.1	Restaurang- och frisörbranschen.....	299
18.3.2	Taxinäringen	301
18.4	Bevarande av uppgifterna i personalliggaren	302
18.5	Skatteverkets kontroll av personalliggaren	302
19	Kontroll	305
19.1	Inledning	305
19.2	Behovet av reglering i förhållande till gällande rätt?	314
19.2.1	Den närmare utformningen av regleringen – revision och kontrollbesök	317
19.3	Identitetskontroll	324
19.4	Behandling av personuppgifter	327
20	Kontrollens inverkan på de schabloniserade inslagen vid beskattningen m.m.....	331
20.1	Under inkomståret	331
20.1.1	Personalliggare saknas	333
20.1.2	Personalliggare finns	336
20.1.3	Skatteverkets beslut att avvika från ett tidigare bestämt schablonunderlag.....	336
20.2	Vilken effekt bör konstaterade brister i redovisade uppgifter jämfört med iakttagelser vid kontrollbesöken få på schablonunderlaget i samband med inkomsttaxeringen?	338
20.3	Avslutande synpunkter	339

21 Sanktioner.....	341
21.1 Inledning.....	341
21.2 Skattetillägg.....	344
21.3 Skattebrottslagen	349
21.4 Kontrollavgift.....	351
21.4.1 Bakgrund.....	351
21.4.2 Kontrollavgift vid brister i personalliggare och personaldeklaration	353
21.4.3 Kontrollavgiften och artikel 6 i Europa- konventionen	356
22 Förfarandefrågor	361
22.1 Inledning.....	361
22.2 Enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag	362
22.2.1 Omprövning och överklagande	362
22.2.2 Skönstaxering.....	364
22.2.3 Eftertaxering	365
22.2.4 Förfarandet vid beräkning av det preliminära jämförelseunderlaget i en verksamhet som varit föremål för schabloniserad skönstaxering tidigare år.....	366
22.3 Schabloniserad skönsbeskattning hänförlig till en verksamhets anställda	366
22.3.1 Omprövning och överklagande	367
22.3.2 Avstämning efter inkomstarets utgång	368
22.4 Verkställighet av beslut enligt lagen om schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering	369
22.5 Anstånd med betalning av skatt eller avgift som debiterats till följd av beslut om schabloniserad skönsbeskattning eller schabloniserad skönstaxering samt beslut om kontrollavgifter.....	370

22.6	Beslut rörande kontrollavgifter till följd av brister i personalliggaren	371
22.7	Beslut som inte får överklagas	372
22.8	Skattebelopp som inte kan tillgodoföras någon	372
23	Rättssäkerhetsaspekter m.m.	375
23.1	Rättssäkerhet – ett samlingsbegrepp för många frågor ...	375
23.2	Rättssäkerhetsaspekter på de schabloniserade inslagen vid beskattningen	377
24	Konsekvenser av förslaget.....	383
24.1	Statsfinansiella konsekvenser	383
24.1.1	Konsekvenserna på skatteintäkterna	383
24.1.2	Konsekvenser för Skatteverket.....	389
24.1.3	Konsekvenser för de allmänna förvaltningsdomstolarna	391
24.2	Konsekvenser för små företag och deras anställda	391
24.3	Konsekvenser för konsumenterna.....	394
24.4	Bokföringsstandarden	395
24.5	Brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet	396
25	Ikraftträdande m.m.....	399
25.1	Ikraftträdande och övergångsbestämmelser.....	399
25.2	De schabloniserade inslagen vid beskattningen i en ny kontrollmiljö	400
25.3	Löpande utvärdering	402

Referenser.....	403
Bilagor.....	411
Bilaga1 Uppdragsbeskrivning.....	411
Bilaga 2 Utdrag ur SNI 2002.....	415

Sammanfattning

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.

Beträffande den begränsade revisionen innefattar denna 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

sågas 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 vårt förslag utifrån det uppdrag vi fått. Till följd av bl.a. risken för anpassningseffekter och det därpå följande osäkra ekonomiska utfallet av ett sådant system, vilket utvecklas närmare nedan i avsnitt 2, 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 den samma 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. Mervärdes-skatt, 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 skönstaxering. 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. Jämförelseunder-

laget 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 inkomstarets 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.

Avdelning I

Författningsförslag

1 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 personal-

liggaren 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 frisör- och restaurangbranschen

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 kr. Det samma gäller om näringsidkaren brustit 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.

2 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 §¹

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 på skattetillägg och avgift som avses i 1–5.

21 kap.

5 §²

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,

¹ Senaste lydelse 2004:1142.

² 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*
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. kontrollavgift enligt lagen (2007:000) om särskild skattekontroll i vissa branscher.

22 kap.

4 §³

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 mervärdes-skatt eller punktskatt enligt 18 kap. 4 b §, *eller*
8. återbetalning av mervärdes-skatt eller punktskatt enligt 18 kap. 4 b §, *eller*
9. kontrollavgift enligt lagen (2007:000) om särskild skattekontroll i vissa branscher.

³ Senaste lydelse 2004:1156.

11 §⁴

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* 7. överföring av skatt till en annan stat,

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

⁴ Senaste lydelse 2003:212.

23 kap.7 §⁵

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.

⁵ Senaste lydelse 2004:1345.

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

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 2 § sekretesslagen (1980:100)⁶ skall ha följande lydelse.

9 kap. 2 §⁷

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 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 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.

⁶ Lagen omtryckt 1992:1474.

⁷ Senaste lydelse 2002:1124.

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Vårt uppdrag har varit att ta fram ett system för schabloniserade inslag vid beskattningen som ett komplement till nuvarande skatteregler (bilaga 1). Syftet med uppdraget är 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? Kartläggningspromemoria* 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.

1.2 Uppdraget

Arbetsgruppen rörande schablonbeskattning tillsattes i april 2004 för att, enligt uppdragsbeskrivningen (bilaga 1), göra en bred genomgång av de schablonbeskattningsmodeller som tidigare skisserats och ta ställning för en lämplig modell som kompletterar och stöttar den konventionella beskattningen. Vidare skall arbetsgruppen utarbeta ett system för att välja ut de branscher som lämpligen kan vara föremål för schablonbeskattning. Slutligen skall arbetsgruppen ta fram ett lagförslag utformat så att det kan tillämpas på samtliga utvalda branscher men som, för det fall arbetsgruppen finner det lämpligt, inledningsvis kan begränsas till enstaka branscher.

1.3 Vårt arbete

Arbetet med promemorian inleddes i slutet av juni 2004. Metodmässigt har vi i hög grad dragit nytta av de tidigare arbeten som finns på området och remissutfallen av dessa. Detta har främst skett genom att vi fokuserat på hur olika aspekter, inte minst tekniska frågor, har diskuterats i arbetena och kommenterats av remissinstanserna. Härigenom har det varit möjligt för oss att plocka ett och annat russin ur kakan.

Vi har uppfattat uppdragsbeskrivningen på sådant sätt att det främst varit vår uppgift att ta fram ett skattetekniskt system som uppfyller uppdragsbeskrivningens krav på ett rättvisande skatteuttag.

Under arbetets gång har vi haft en rad diskussioner inom arbetsgruppen. Dessa har främst rört de många gånger oförenliga önskemålen om att skapa ett på samma gång lätthanterligt, förutsebart, rättvist och rättssäkert system som samtidigt bidrar till att minska förekomsten av svart arbete och oredovisade

intäkter. Ett antal olika modeller för schablonbeskattning och schabloniserade inslag vid beskattningen har diskuterats. Olika alternativa system har konstruerats och, av olika anledningar, förkastats.

Det system som vi slutligen enades om kan beskrivas som ett i huvudsak generellt system, men med ett stort mått av individuella inslag. Systemet utgör 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. Systemet kan istället 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. Vi har valt att kalla systemet för schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering.

De ekonomiska beräkningar som gjorts beträffande systemets effekt på skatteintäkterna visar emellertid att det finns en betydande risk för att systemet inte leder till några ökade skatteintäkter. Till detta kommer att systemet kan uppfattas som orättvist och även medför förhållandevis stora anpassningskostnader för Skatteverket och fullgörandekostnader för de skattskyldiga. Vi tvingas därför konstatera att det system vi arbetat fram inte uppfyller uppdragsbeskrivningens krav varför vi inte anser oss kunna presentera detta system som vårt förslag. Däremot anser vi att en redovisning av systemet, tillsammans med de tidigare förslagen från Branschsaneringsutredningen och Skatteverket, kan visa sig vara värdefull vid eventuella framtida diskussioner om schabloniserade inslag vid beskattningen. Vårt arbete redovisas därför i sin helhet, undantaget författningskommentaren, sådant det var tänkt att läggas fram som förslag, i avdelning II i denna promemoria.

Efter mycket arbete och, som nämnts ovan, diskussioner om och förkastande av, olika system med schabloniserade inslag vid beskattningen är det vår fasta övertygelse att det inte är möjligt att konstruera ett system som uppfyller uppdragsbeskrivningens krav. Våra överväganden i denna fråga utvecklas närmare i

avsnitt 2. Under arbetets gång har vi emellertid mer och mer övertygats om 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. Vårt system med schabloniserade inslag vid beskattningen i avdelning II innehåller ett kontrollsystem vars syfte är att lättare kunna upptäcka svartarbete och utgöra ett instrument för Skatteverkets kontroll av sådan verksamhet som är föremål för schabloniserade inslag vid beskattningen. Vår uppfattning är att det bör vara möjligt att låta de tankegångar som legat till grund för kontrollsystemet i avdelning II så att säga stå på egna ben. Vi lägger 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. Vår förhoppning är att kontrollsystemet skall visa sig vara ett effektivt medel i kampen mot den svarta ekonomi som uppdragsbeskrivningen riktas mot. Genom att lägga fram detta förslag uppfyller vi, om än med delvis andra medel, i vart fall en del av uppdragsbeskrivningens intentioner.

Det är också vår uppfattning att ett kontrollsystem med tyngdpunkten på kontroll av en de viktigaste kostnadsposterna i en verksamhet, arbetskraften, kan utgöra ett värdefullt komplement till den kontroll av en verksamhets intäkter som kan bli resultatet om det krav på registrering av försäljning i ett certifierat kassaregister som föreslagits av 2004 års skattekontrollutredning i betänkandet *Krav på kassaregister Effektivare utredning av ekobrott* (SOU 2005:35) leder till lagstiftning. Genom dessa båda förslag förbättras således kontrollen av några av en näringsverksamhets viktigaste ekonomiska flöden; försäljningsintäkterna och kostnaderna för arbetskraften.

1.4 Referensgruppen

En referensgrupp med företrädare för olika branschorganisationer har varit knuten till oss. De branschorganisationer som avses är Sveriges Hotell & Restaurangföretagare företrädna av branschekonomen Göran Granhed och utredaren Björn Arnek, Svenska Taxiförbundet företrätt av förbundsordföranden Lennart Hamnered och Sveriges Frisörföretagare företrädna av ombudsmannen Åke Berggren och frisörföretagaren Kjell Andersson. Sammanlagt har fyra sammanträden hållits med referensgruppen. Referensgruppens samlade erfarenhet från de olika branscherna och de synpunkter som framförts från gruppens sida har varit av stort värde för oss. Vi har inte kunnat tillgodose gruppens önskemål om ett mer renodlat schablonbeskattningsystem men hoppas ändå att det förslag om ett nytt kontrollsystem som läggs fram i promemorian skall kunna leda till det mer rättvisande skatteuttag och den sundare konkurrens inom de berörda branscherna som referensgruppens ledamöter efterfrågat.

2 Schabloniserade inslag vid beskattningen – probleminventering utifrån uppdragsbeskrivningen och allmänt

I detta avsnitt avser vi att redogöra för varför vi inte anser det vara möjligt att åstadkomma ett system med schabloniserade inslag vid beskattningen som uppfyller uppdragsbeskrivningens krav. Vidare tar vi upp en mer principiell diskussion om schabloner i beskattningen sett i ett större perspektiv.

2.1 Uppdraget

Av vår uppdragsbeskrivning (bilaga 1) följer bl.a. att de schabloniserade inslagen skall komplettera och stötta den konventionella beskattningen. Vidare skall arbetet med att ta fram ett sådant system syfta till att åstadkomma ett rättvisande skatteuttag och till att minska omfattningen av skattefusk och svartarbete.

2.1.1 Problemet med schabloner inom ett befintligt system

Enligt uppdragsbeskrivningen skall de schabloniserade inslagen således inte bilda ett helt eget regelverk skiljt från det reguljära systemet utan istället samverka med det reguljära systemet.

Att införa schabloner inom ramen för ett reguljärt skattesystem innebär en hel del problem. Det *första problemet* gäller komplexiteten i systemet. Att addera ett system till ett redan existerande medför ofrånkomligen att reglerna blir förhållandevis komplicerade och omfattande. Utöver att vara tekniskt komplicerat innebär ett sådant system även en del merarbete för

de skattskyldiga, men framför allt för Skatteverket. Ett sådant tekniskt komplicerat system kombinerat med fullgörande-kostnader av inte obetydlig storlek skulle kunna vara försvarbart om det garanterade ökade skatteintäkter till följd av en minskning av skattefusk och svartarbete.

De beräkningar som gjorts visar emellertid att de ekonomiska konsekvenserna av det system som redovisas i avdelning II är mycket svåra att förutse och till stor del avhängiga av antaganden om de skattskyldigas beteende i en ny skattemiljö (avsnitt 24 avdelning II). Det har att göra med det *andra problemet* med att införa schabloner inom ramen för ett reguljärt system, nämligen möjligheten till anpassning. Schablonerna definierar en viss inkomst eller skattenivå medan den reguljära beskattningen kan leda till vilka belopp som helst, under eller över schablonen eller till och med på schablonens nivå. Det innebär att den skattskyldige, beroende på förhållandet mellan schablonens nivå och nivån inom det reguljära systemet, har en viss möjlighet att anpassa sitt agerande så att det blir så förmånligt som möjligt. Det finns således farhågor om att systemet kan komma att upplevas både som ett "golv och ett tak" för beskattningen och att det därför finns anledning anta att de skattskyldiga som omfattas av systemet till större eller mindre del riskerar att anpassa sitt beteende på ett sådant sätt att det resultat som redovisas ligger i nivå med schablonen. Dessa farhågor med "golv och tak" problematiken aktualiserades även vid tidigare arbeten om schablonbeskattning och får anses vara ett grundläggande problem när olika system på detta sätt skall samsas och samverka.

Om anpassningen till schablonen blir omfattande är det till och med tveksamt om det system som redovisas i avdelning II nämnvärt skulle leda till ökade skatteintäkter. Förhållandet kan istället bli att ett sådant system, med hänsyn till kostnader bl.a. i form av ombyggnad av Skatteverkets datasystem och ett ökat antal processer såväl för Skatteverket som för förvaltningsdomstolarna, leder till ökade kostnader för samhället. Det sistnämnda hänger ihop med det *tredje problemet* med att introducera ett schablonbeskattningssystem i det reguljära systemet,

nämligen de skattskyldigas möjligheter och vilja att ifrågasätta schablonbeskattningssystemet och den beskattning det leder fram till. Denna processbenägenhet ökar givetvis om schablonen riskerar att leda till en högre beskattning än vad som skulle vara fallet enligt det reguljära systemet.

Det *fjärde problemet* är kravet på en rättvis beskattning. Även för det fall det kan antas att en grupp skattskyldiga kommer att anpassa sig till systemets möjligheter och på så sätt betala mindre skatt än tidigare finns också en grupp som alltjämt kommer att vara lojala och redovisa korrekta inkomster ovanför schablonen. Därutöver finns en grupp skattskyldiga som även de redovisar korrekt, men trots detta inte når upp till schablonens minimivå och därför måste prestera bevisning för att undgå schablonbeskattning. Båda de grupper som redovisar korrekt, oavsett om de ligger över eller under schablonen, kommer givetvis att uppleva systemet som orättvist.

Dessa fyra problemställningar går delvis in i varandra och den gemensamma nämnaren för samtliga kan sägas vara rättvisetänkandet. Detta rättvisetänkande blir troligtvis särskilt påtagligt i ett system som inte är renodlat utan skall samverka med det reguljära systemet. Som kommer att framgå nedan gör sig dock rättvisespekten gällande även i ett renodlat system. Innan vi redogör för det anser vi att det kan vara på sin plats att ställa frågan om det hade varit möjligt att uppfylla uppdragsbeskrivningens krav om vi valt att konstruera systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen på ett annat sätt, dock fortfarande med uppdragsbeskrivningens utgångspunkt att det skall stötta det konventionella systemet. Diskussionerna inom arbetsgruppen har ofta rört just valet av variabel och den omständigheten att endast en variabel lagts till grund för systemet.

Ett system med en annan variabel är arbetskraften

Vi har valt att bygga vårt system i avdelning II på variabeln årsarbetskraften. Valet av variabeln kan måhända framstå som något märkligt med hänsyn till den kritik som en del

remissinstanser riktade mot Skatteverkets förslag som också hade arbetskraften som den huvudsakliga grunden för bestämmandet av inkomstschablonen. De överväganden beträffande valet av variabeln arbetskraften som gjorts utvecklas närmare i avsnitt 14.1. i avdelning II.

Vi anser oss inte kunna ha någon klar uppfattning om det fuskas mer med redovisningen av arbetskraften än med någon annan post som skulle kunna utgöra en tänkbar variabel. Dock är det vår bestämda uppfattning att det är möjligt att fuska med i stort sett samtliga poster i redovisningen. Svart arbetskraft förutsätter i sig oredovisade intäkter eftersom det annars inte finns några svarta pengar att avlöna den oredovisade arbetskraften med. Fusk med en post i redovisningen leder ofta av olika anledningar till fusk även med andra poster. Vår uppfattning är att det inte är möjligt att hitta någon annan faktor som skulle utgöra en bättre och säkrare grund för ett system med schabloniserade inslag än arbetskraften. Det är också en variabel som är förhållandevis enkel att kontrollera genom kontrollbesök på arbetsplatsen. Genom att välja en av företagets viktigaste kostnadsposter och lägga den till grund för ett system som leder till att i vart fall det underlag som utgör grunden för uttag av skatter och avgifter hänförliga till just arbetskraften upplevs som rimligt samt kombinera detta med en kontroll inriktad på variabeln anser vi att vi kommit så nära sanningen som det är möjligt att göra med ett schablonbeskattningssystem. Det är med andra ord inte valet av variabel som medför att vi avstår från att lägga fram vårt system som ett förslag.

Ett system med schabloniserade inslag vid beskattningen baserat på flera variabler

Om vi istället tänker oss ett system baserat på en rad olika variabler; hade det då varit enklare att uppfylla uppdragsbeskrivningens krav? Ett sådant system måste med nödvändighet till stor del baseras på näringsidkarens egna uppgifter om olika förhållanden i verksamheten, även om det givetvis är möjligt för

Skatteverket att sätta in dessa uppgifter i ett större sammanhang för göra en rimlighetsbedömning. Att basera beskattningen på näringsidkarens egna uppgifter om omsättning, antalet anställda, varuinköp, öppethållande etc. inger, trots möjligheten till viss korskontroll, stora farhågor vad gäller möjligheterna till anpassning. Om systemet istället konstrueras så att det till största delen bygger på mer statiska och även till viss del mer lättkontrollerade faktorer som t.ex. lokalyta och läge, är sådana faktorer oftast rent slumpmässiga och deras påverkan på resultatet därigenom svåra, för att inte säga omöjliga, att ha någon mer direkt uppfattning om. Det samma kan för övrigt till stor del sägas gälla även ifråga om uppgifter rörande omsättning, varuinköp etc. De inbyggda osäkerhetsfaktorer och mät-svårigheter som blir följderna av ett system med flera olika variabler riskerar att bidra till att ett sådant system, utöver att inbjuda till anpassningar, kommer att starkt ifrågasättas och kritiseras. Vår uppfattning är därför att inte heller ett system baserat på flera olika variabler skulle uppfylla uppdragsbeskrivningens krav.

I detta sammanhang kan det vara på sin plats att något beröra det system med olika variabler till grund för beskattningen som vi har redan i dag, nämligen systemet för fastighetstaxering. Detta system kan, enkelt uttryckt, sägas bl.a. syfta till att med hjälp av olika variabler räkna fram ett taxeringsvärde som i sin tur skall ligga till grund för den statliga fastighetsskatten. Reglerna för hur dessa beräkningar skall gå till är mycket omfattande och en mer ingående beskrivning anser vi inte vara erforderlig att lämna här. Dock kan sägas att uppgifterna som leder fram till bestämmandet av ett taxeringsvärde till stor del består av uppgifter som är kända för Skatteverket och finns tillgängliga i olika register. Sådana uppgifter utgörs t.ex. av uppgifter om fastighetens och byggnadens yta, byggår och läge. Vidare finns statistiska uppgifter om köpeskilling vid samtliga fastighetsförsäljningar i landet. Till viss del bygger systemet även på den skattskyldiges egna uppgifter, bl.a. rörande byggnadens inre standard. Systemet med fastighetstaxering kan således sägas

vila på en förhållandevis stabil och lättkontrollerad grund. Trots detta är systemet ifrågasatt och kritiserat av de skattskyldiga och upplevs av många som djupt orättvist.

Ett system som bygger på att olika faktorer tillsammans skall antas säga något om resultat och skatteförmåga kan, i likhet med systemet för fastighetstaxering, visa sig vara möjligt att konstruera. Dock ter det sig betydligt svårare att konstruera det i en miljö där de faktorer som systemet skall vila på till övervägande del är okända för Skatteverket. Till detta kommer att ett sådant system dels kommer att vara kostsamt att konstruera, dels kommer att medföra dryga årliga underhållskostnader. Sådana systemkostnader kan i och för sig vara motiverade i ett mer generellt system som systemet med fastighetstaxering, men knappast i ett system som endast avser att omfatta några branscher.

Kan en förändring av de processuella reglerna medverka till att uppdragsbeskrivningens krav uppfylls?

Under arbetets gång har det från en del ledamöter i arbetsgruppen gjorts gällande att en framkomlig väg att komma till rätta med skattefusk och svartarbete i utsatta branscher skulle kunna vara genom någon form av förändring av skönstaxeringsinstitutet. Den term som använts i sammanhanget har varit vässad skönstaxering. Ett system med vässad skönstaxering skulle kunna innebära att Skatteverket, vid sin bedömning av om det resultat som redovisas i en viss verksamhet verkligen är i överensstämmelse med verkligheten, har att utgå från olika variabler. De skattskyldiga som omfattas av systemet skulle, generellt eller på Skatteverkets initiativ i det enskilda fallet, utöver de uppgifter som redovisas i självdeklarationen även vara skyldiga att prestera uppgifter om t.ex. omsättning, energiförbrukning, råvaruinköp etc. För det fall dessa uppgifter inte framstår som "normala" skulle Skatteverket kunna avvika från självdeklarationen och istället uppskatta inkomsten efter skön. Den utökade uppgiftsskyldigheten skulle kunna kombineras med

en omvänd bevisbörda jämfört med dagens skönstaxeringsinstitut innebärande att avvikelser från "det normala" medför att självdeklarationen anses innehålla sådana brister att den inte kan ligga till grund för beskattningen varför skatten eller underlaget för att ta ut skatt istället får uppskattas efter skön.

Vi har enats om att inte heller detta är en framkomlig väg för att komma till rätta med uppdragsbeskrivningens krav. En av anledningarna är den som redovisats ovan, nämligen att bedömningen till stor del grundas på den skattskyldiges egna uppgifter om vissa förhållanden, även om dessa kan sättas in i ett större sammanhang för en rimlighetsbedömning. En annan invändning som kan resas mot ett sådant system är att Skatteverket redan idag har tillgång till många av de uppgifter som skulle kunna omfattas av ett utökat uppgiftslämnande utan att det leder till ett, som det uppfattas, rättvisande skatteuttag.

2.2 Schabloner i framtiden

I vår omvärld finns en rad exempel på olika schablonbeskattningssystem. Ett gemensamt drag hos dessa är att de oftast avser små verksamheter. Bakgrunden till systemen varierar men förenklingstanken har ofta vägt tungt. En konsekvens av förenklingstanken är att systemen ofta är renodlade och definitiva. Med ett renodlat system avser vi ett som inte samverkar med det reguljära skattesystemet. Ett definitivt system kännetecknas oftast av att det inte finns någon större differentiering av schablonen. Schablonen bestäms utifrån ett antagande om en viss nivå på intäkterna och den påverkas i normalfallet inte av om intäkterna avviker från antagandet. Detta innebär att alla inkomster upp till en viss nivå i princip (ibland inom vissa intervaller) träffas av samma beskattning medan inkomster därutöver är skattefria.

Om vi tänker oss att frågan om schabloner på nytt aktualiseras i Sverige och att man denna gång istället har förenklingsaspekten som en viktig beståndsdel i uppdragsbeskrivningen, vilka problem kan då uppkomma?

Det första problemet är givetvis frågan om under- eller överbeskattning. Ett system med tonvikten på förenklingar måste med största sannolikhet konstrueras så att det hanterar både "olönsamma och lönsamma" företag med samma schabloner, dvs. systemet konstrueras oftast med endast en nivå på schablonen. Schablonen måste därför ligga på en förhållandevis låg nivå för att inte bli alltför orättvis i förhållande till de mindre lönsamma verksamheterna. Även härigenom blir dock beskattningen orättvis för de mindre lönsamma företagen eftersom de relativt sett får betala högre skatt. Väljer man istället att lägga schablonen på en högre nivå för att på så sätt kunna fånga upp fusk även i företag med hög lönsamhet blir effekten en överbeskattning av de mindre framgångsrika företagen. Det sagda visar på svårigheterna med att förena enkelhet och rättvisa. Vi har svårt att tänka oss att förenklingsaspekten skulle väga så tungt att lagstiftaren helt, eller i vart fall till mycket stor del, väljer att bortse från rättvisetanken.

Utöver förenklingsaspekten kan det även anses som positivt att anpassningseffekterna minimeras i ett system med endast en nivå på schablonen. Oberoende av de skattskyldigas agerande (anpassning) blir resultatet det samma och alla inkomster över schablonen blir skattefria. Även om det är positivt att incitamenten till anpassningar försvinner med ett sådant definitivt schablonbeskattningssystem kommer systemet, oavsett nivån på schablonen, att upplevas som djupt orättvist av de skattskyldiga med låg lönsamhet eftersom de relativt sett kommer att drabbas av en högre skattebelastning. För att motverka sådana orättvisor kan man tänka sig olika nivåer på schablonen. Härigenom öppnar man dock upp för olika anpassningsmöjligheter och "golv- och takproblematiken". En annan aspekt på ett mer definitivt system är att det möjligen kan ha en gynnsam effekt på företagandet och sysselsättningen, men i övrigt torde det vara svårt att försvara statsfinansiellt.

Ett annat problem med ett renodlat schablonbeskattningssystem, som för övrigt gäller även för ett system som skall samverka med det ordinarie skattesystemet, är att det skall

tillämpas i en omgivande skattemiljö med reguljära regler. De skattskyldiga som beskattas enligt det reguljära systemet kan, beroende på effekterna av de olika systemen, komma att anse att de befinner sig i en sämre skattesituation än dem som omfattas av schablonbeskattningen. De stora grupper som står utanför schablonbeskattningen, inte minst löntagarkollektivet, kommer att uppfatta det som orättvist att vissa skattskyldiga kan öka sina inkomster utan att det får någon effekt på skatten medan varje inkomstökning för deras egen del med nödvändighet leder till ökad beskattning.

Branschsaneringsutredningen identifierade ett annat problem med att införa ett system med schabloner för någon eller några verksamheter i en omgivande skattemiljö med reguljära regler, nämligen risken att inkomsterna styrs över till den schablonbeskattade omgivningen medan kostnaderna styrs över till konventionellt beskattade verksamheter. De schablonbeskattade verksamheterna skulle därigenom kunna ”utgöra öar för skatteflykt” (SOU 1996:172 s. 93).

En annan aspekt är att utrymmet för att betala svarta löner till arbetskraften eller obeskattad ersättning till ägarna riskerar att öka, eftersom den delen av inkomsten som ligger över schablonens nivå kommer att vara befriad från inkomstskatt. Systemet i sig riskerar således att bjuda in till ett tillvägagångssätt som är allt annat än önskvärt.

Till detta kommer att rättssäkerhetsaspekter med nödvändighet medför att schablonen eller den beskattning den leder fram till i det enskilda fallet skall vara överklagbar. Även här finns givetvis en risk för anpassningseffekter samtidigt som lite av vitsen med schabloner kan sägas gå förlorad genom möjligheten att ifrågasätta dem.

2.3 Avslutande synpunkter

Som framgått ovan är vår uppfattning att det inte är möjligt att uppfylla uppdragsbeskrivningens krav på ett system med schabloniserade inslag vid beskattningen, som stöttar det konventionella skattesystemet och leder till ett rättvisande skatteuttag samt motverkar förekomsten av svartarbete och skattefusk. Detta gäller oavsett om de schabloniserade inslagen avser de materiella eller de processuella reglerna.

Schabloner i beskattningen kan användas på olika sätt. Det största värdet är troligen de förenklingsfördelar som kan uppkomma. Om man väljer att endast schablonisera vissa poster såsom t.ex. dagens system med förmån av fri bil, och kombinerar detta med en möjlighet att överklaga bör det inte leda till några större betänkligheter ur ett rättvise- eller rättssäkerhetsperspektiv. Om man istället konstruerar ett mer heltäckande system får man, som vi redogjort för ovan, med nödvändighet vara inställd på att blunda för de andra mer negativa följd-effekterna, såsom t.ex. minskat skatteuttag och ökad orättvisa såväl inom systemet som i förhållande till de som står utanför, som blir följderna av ett sådant system. Vår uppfattning är att det knappast är förenligt med vår tradition med ett stort rättvisetänkande och en stark önskan att värna om olika rättssäkerhetsprinciper, att införa schabloner i skattesystemet som, eftersom det rör sig om schabloner, med nödvändighet kommer att bli mer eller mindre godtyckliga.

3 Ett nytt kontrollsystem som alternativ till schabloner vid beskattningen

3.1 Inledning

I föregående avsnitt redogjordes för de problem som är förknippade med att skapa ett system med schabloner som leder till ett rättvisande skatteuttag samtidigt som det motverkar skattefusk och svartarbete.

Under arbetet med att försöka hitta ett system för schablonbeskattning som stämmer överens med uppdragsbeskrivningens inriktning har vid ett flertal tillfällen från olika håll, bl.a. från ledamöterna i referensgruppen, betonats vikten av en ökad kontroll i de branscher där problemen med svartarbete och skattefusk är särskilt uttalade.

I de framförda synpunkterna beträffande ökad kontroll kan inte anses ligga någon övertro på kontrollens möjligheter som ett medel mot skattefusk. Det är nog få som är av åsikten att det är möjligt att kontrollera bort allt oönskat beteende, jämför t.ex. Skatteverket Rapport 2005:1 *Rätt från början* s. 66. Däremot är det en vanlig synpunkt att de kontrollformer som finns idag inte på långa vägar räcker till. Inte minst gäller detta revisionsinstitutet som p.g.a. dess förhållandevis tidskrävande utformning sällan eller aldrig kommer att tillämpas i de olika verksamheter där det kanske skulle visa sig vara mest befogat, jämför Ekobrottsmyndighetens *Underlagsrapport till 2004 års rapport om den ekonomiska brottsligheten*. Detta medför även att den preventiva effekten av revisionsinstitutet är begränsad. De synpunkter som framförts pekar på behovet av att Skatteverket

synliggörs på ett annat sätt ute på fältet än vad som är möjligt med de kontrollformer som står till buds idag.

I det system med schabloniserade inslag vid beskattningen, med tyngdpunkten på arbetskraftsbehovet, som återfinns i avdelning II har de materiella skattereglerna kompletterats med regler inriktade på kontroll av just arbetskraften. Av skäl som redovisats i föregående avsnitt anser vi oss inte kunna lägga fram ett förslag på schablonbeskattningssystem eller annat system med schabloniserade inslag vid beskattningen. Däremot anser vi, framförallt mot bakgrund av det från många håll uttalade önskemålet om utökad kontroll, att de tankar och överväganden som gjorts i samband med utarbetandet av kontrollreglerna i avdelning II bör kunna tas tillvara och ligga till grund för ett utökat kontrollsystem för sådana branscher som har problem med ekonomisk brottslighet.

3.2 En ny kontrollform som alternativ till schabloniserade inslag vid beskattningen

Det system med schabloniserade inslag vid beskattningen som vi arbetat fram och som återfinns i avdelning II kan istället för att betecknas som ett system med schabloniserade inslag också beskrivas som ett nytt kontrollsystem som leder till vissa skattemässiga effekter. Om vi bortser från det sista ledet, de skattemässiga effekterna, och istället koncentrerar oss på den nya kontrollformen är det vår uppfattning att den, i en delvis annorlunda utformning än vad som redogörs för i avdelning II, bör kunna leda till att skattefusket och svartarbetet inom de utsatta branscherna minskar.

I avsnitt 19.1 lämnas en redogörelse för de olika kontrollformer som finns idag. Vi anser därför inte att det är erforderligt att göra en genomgång av dessa kontrollformer även här. Den bedömning vi gör i avsnitt 19 är att dagens kontrollformer inte kan anses vara tillräckligt effektiva för att upprätthålla systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen varför vi anser att det skall införas nya kontrollformer med inriktning på personalen och de olika handlingar i en näringsverksamhet som rör personalen i syfte

att stötta det systemet. De nya kontrollformerna benämns kontrollbesök och revision. Som ett komplement till den utökade kontrollen skall systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen även stöttas av krav på att näringsidkaren i en handling kallad personaldeklaration skall redovisa det beräknade årsarbetskraftsbehovet samt dagligen föra anteckningar om den tjänstgörande personalen i en personalliggare. Kontrollbesöken skall vara oannonserade och i princip innebära att Skatteverket kan stämma av den personal som fanns i lokalen med uppgifterna i personalliggaren och i viss mån även med uppgifterna i personaldeklarationen. Revisionen i sin tur innebär att Skatteverket, utan att besluta om fullständig taxeringsrevision enligt taxeringslagen, får revidera just de handlingar som avser personalen, t.ex. anställningskontrakt och löneutbetalningar.

Vi anser att de överväganden och de tankar som ligger bakom kontrollreglerna i avdelning II till viss del kan ges en mer generell tillämpning och således bör kunna tillämpas även i en utökad kontroll inom det reguljära skattesystemet. Härigenom bedömer vi att uppdragsbeskrivningens krav på ett system som minskar omfattningen av skattefusk och svartarbete kan uppfyllas, om än på ett delvis annorlunda sätt än vad tanken ursprungligen varit. Vidare tar vi på så sätt fasta på de olika synpunkter och önskemål om en utökad kontroll som framförts till oss under arbetets gång. I det följande lämnas förslag på utformningen av ett kontrollsystem med tyngdpunkten lagd på kontroll av arbetskraften.

3.3 Utformningen av en ny kontrollform

3.3.1 Omfattningen

Inledning

Innan vi kommer in på den närmare utformningen av den nya kontrollformen är det lämpligt att ta ställning till systemets omfattning, dvs. om det skall begränsas till vissa branscher och

till verksamheter av viss storlek i likhet med hur systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen utformats.

Branscher

Vårt förslag: Det nya kontrollsystemet skall inledningsvis tillämpas i restaurang-, frisör- och taxibranschen.

Skälen för förslaget: I avsnitt 13 redogörs för det tillämpningsområde vi tänkt oss för systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen. De branscher som avses att inledningsvis omfattas av systemet är taxi, frisör och restaurang. Systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen är främst inriktat på kontantbranscherna, även om vi sett en möjlighet att på sikt införa det även i faktureringsbranscher med problem med skattefusk och svartarbete. Det har därför framstått som naturligt att välja ut några kontantbranscher där systemet kan tillämpas under ett inlednings- och utvärderingsskede. När vi nu enbart lägger fram förslag till en ny kontrollform utan materiella skatteregler blir det inte längre lika tydligt att förslaget skall begränsas till de tre kontantbranscherna taxi, frisör och restaurang. Vi har emellertid inte haft möjlighet att utreda om vårt förslag om utökad kontroll lämpligen bör omfatta ytterligare branscher utan vi ser istället det som en viktig fråga vid en eventuell remittering av förslagen. Vår uppfattning är därför att även det kontrollsystem som vi nu lämnar föreslag på lämpligen inledningsvis bör begränsas till dessa tre branscher. Det vi föreslår är i grund och botten ett nytt kontrolltänkande som komplement till den kontroll som sker idag. Genom att begränsa systemets tillämpningsområde är det enklare att göra en utvärdering av systemets effektivitet samtidigt som systemet inte drar med sig alltför stora kostnader för anpassning, information etc. innan man vet om den avsedda effekten faktiskt uppnås.

Vad gäller den närmare motiveringen till valet av just de tre aktuella branscherna har vi i avsnitt 13.1 redogjort för de

problem i form av skattefusk och svartarbete som finns inom dessa branscher. De överväganden som gjorts i det avsnittet äger givetvis motsvarande aktualitet i det system med utökad kontroll som nu föreslås.

I det nämnda avsnittet i avdelning II lämnas en redogörelse för systemet med SNI-koder, där vi som vår uppfattning uttalar att dessa koder bör kunna ge vägledning vid avgränsningen av vilka verksamheter som skall omfattas av systemet. I det system som vi nu föreslår blir emellertid inte avgränsningen lika betydelsefull som i det system som diskuteras i avdelning II eftersom även blandad verksamhet, som framgår nedan, föreslås omfattas, oavsett hur liten del av verksamheten som är att hänföra till de tre aktuella branscherna. SNI-koderna i det system som nu föreslås kommer därför främst att utgöra en signal för Skatteverket att en näringsverksamhet eller del av sådan är att hänföra till de tre aktuella branscherna.

Blandad verksamhet

Vår 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.

Skälen för bedömningen: I systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen tänkte vi oss en spärr för blandad verksamhet innebärande att systemet bara blir tillämpligt om den huvudsakliga delen av nettoomsättningen normalt är att hänföra till verksamhet inom någon av de tre avsedda branscherna. Efter förebild i förarbetsuttalanden till inkomstskattelagen avses med huvudsaklig del 75 procent (prop. 1999/2000:2 s. 504). Att ha en sådan regel i ett system som kan leda till direkta skatteeffekter anser vi vara befogat eftersom det kan upplevas som orättvist att bli schablonbeskattad för hela förvärvskällan när den verksamhet som är att hänföra till det schablonbeskattade området endast

utgör en ringa del av förvärvskällan. Däremot anser vi inte det vara nödvändigt med en sådan spärr i ett system med en utökad kontroll eftersom denna kontroll i sig inte leder till några direkta skatteeffekter. Det är därför tillräckligt att verksamheten till viss del är att hänföra till någon av de tre branscherna. Vår förhoppning är att det härigenom inte skall uppkomma några egentliga gränsdragningsproblem för Skatteverket.

Storlek

Vårt förslag: Det nya kontrollsystemet skall inledningsvis tillämpas i verksamheter med en total nettoomsättning som normalt uppgår till högst 3 miljoner kr per beskattningsår.

Skälen för vårt förslag: Vad gäller tillämpningsområdet för systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen som redovisas i avdelning II har vår tanke varit att systemets målgrupp inledningsvis skall utgöras av mindre verksamheter varför vi ansett det vara rimligt med en omsättningsgräns innebärande att systemet endast blir tillämpligt på verksamheter inom de tre branscherna, med en årlig nettoomsättning om normalt högst 3 miljoner kr. Beträffande valet av omsättningsgränsen 3 miljoner kr lämnas en redogörelse i avsnitt 13.4.

I det utökade kontrollsystem som nu föreslås kan det givetvis diskuteras om en motsvarande omsättningsgräns bör gälla. Det främsta skälet till att välja en högre omsättningsgräns eller till att helt slopa omsättningsgränsen, skulle vara att få en högre täckningsgrad för restaurangbranschen än de 84 procent som omfattas om gränsen bestäms till 3 miljoner kr. Väljer man att helt slopa omsättningsgränsen riskerar man dock, med hänsyn till systemets föreslagna tillämpning på blandad verksamhet, att stora företag, inom i princip vilken bransch som helst, som erbjuder någon form av servering i egen regi kommer att omfattas av systemets tillämpningsområde, vilket knappast är önskvärt. Man kan dock tänka sig

att ha en högre omsättningsgräns än 3 miljoner kr för att på så sätt täcka in fler restaurangföretag. Med beaktande av de överväganden vi gjort i avsnitt 13.4 vad gäller lämpligheten att anpassa omsättningsgränsen till en redan existerande nivå anser vi emellertid att en omsättningsgräns om 3 miljoner kr trots allt framstår som väl avvägd. Denna fråga kan dock diskuteras.

Nystartad verksamhet

Vårt förslag: Oavsett när under året en verksamhet hänförlig till de tre branscherna startar skall den omfattas av det speciella kontrollsystemet om det inte är uppenbart att nettoomsättningen kommer att överstiga 3 miljoner kr.

Skälen för förslaget: Systemet med den utökade kontrollen skall vara tillämpligt även på nystartad verksamhet. För sådan verksamhet får den årliga nettoomsättningen uppskattas efter vad som framstår som rimligt. För att inte inbjuda till kringgåendemöjligheter föreslås att nystartad verksamhet skall omfattas av systemet om det inte är uppenbart att nettoomsättningen kommer att överstiga 3 miljoner kr. Skatteverket får grunda sin bedömning i denna del på uppgifterna i skatte- och avgiftsanmälan.

3.3.2 Kontrollsystemets närmare utformning

Inledning

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 måste kunna 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. I det följande redovisas hur detta lämpligen kan gå till.

Ingen skyldighet att lämna uppgifter om personalen till Skatteverket föreslås

Vårt bedömning: Det bör inte krävas att näringsidkare som omfattas av det utökade kontrollsystemet skall lämna uppgift till Skatteverket beträffande personalen.

Skälen för bedömningen: Skatteverket får kännedom om vilken personal som uppburit lön från en viss verksamhet först genom de kontrolluppgifter en arbetsgivare är skyldig att ge in senast den 31 januari året efter inkomståret (14 kap. 1 och 2 §§ lagen [2001:1227] om självdeklarationer och kontrolluppgifter). Frågan är om kontrollen på något sätt skulle kunna underlättas om Skatteverket vid en tidigare tidpunkt fick kännedom om den anställda personalen i en verksamhet.

Vi diskuterar denna fråga i samband med frågan om personalliggare i systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen i avsnitt 18.2.2 och uttalar där som vår uppfattning att en sådan mer utökad uppgiftsskyldighet kan visa sig vara värdefull för kontrollen men att Skatteverkets inställning är att det i det där diskuterade systemet inte behövs några sådana mer detaljerade uppgifter om personalen. Frågan är om det finns anledning att föreslå en sådan uppgiftsskyldighet i det system med utökad skattekontroll som nu föreslås. Skatteverket är av uppfattningen att en sådan uppgiftsskyldighet troligen skulle visa sig vara av begränsad nytta för kontrollverksamheten och därför inte motiverar det förhållandevis omfattande extraarbete som det kommer att medföra för näringsidkarna och Skatteverket. Med hänsyn härtill avstår vi från att nu lägga fram något förslag om en sådan utökad uppgiftsskyldighet.

Personalliggare

Vårt förslag: I verksamheter som omfattas av den särskilda kontrollen skall en personalliggare föras. Detta gäller dock inte för enskild näringsverksamhet där endast den enskilde näringsidkaren eller dennes make är verksam.

Personalliggaren skall förvaras i verksamhetslokalen.

Uppgifterna i personalliggaren skall bevaras till utgången av året efter taxeringsåret.

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer skall bemyndigas att meddela närmare föreskrifter vad gäller personalliggarens form.

Skälen för förslaget: I avsnitt 18.2 uttalar vi som vår uppfattning att en dagligen förd förteckning över verksamma personer i en verksamhet, personalliggare, troligen skulle vara av vikt för kontrollen av den variabel, arbetskraften, som skall ligga till grund för systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen. Även i det system med utökad kontroll som föreslås istället för det i avdelning II redovisade systemet anser vi att en skyldighet att föra personalliggare troligen kommer att utgöra ett bra verktyg för kontrollen. Någon skyldighet att föra personalliggare föreslås dock inte för enskild näringsverksamhet där endast den enskilde näringsidkaren eller dennes make är verksamma.

I personalliggaren skall för varje verksamhetsdag antecknas de personer som är verksamma i verksamheten samt tidpunkten då respektive persons arbetspass påbörjas och avslutas. Samtliga personer som deltar i verksamheten skall antecknas, dvs. även sådana personer som hjälper till oavlönat. Personalliggaren skall förvaras i verksamhetslokalen, se dock nedan vad gäller taxirörelse. Begreppet verksamhetslokal skall ges samma innebörd som i 3 § lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

I avsnitt 18.3 diskuterar vi sättet för förändret av personalliggare. Vi diskuterar där bl.a. möjligheten att föra en liggare

elektroniskt t.ex. genom registrering i sådana certifierade kassa-register som föreslås av 2004 års skattekontrollutredning i betänkandet *Krav på kassaregister Effektivare utredning av ekobrott* (SOU 2005:35). Vi anser det inte vara befogat att reglera närmare i detalj i lagtexten exakt vilken form en personalliggare bör ha utan anser att detta är en fråga för regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer att meddela närmare föreskrifter om. Dock kan vi som vår uppfattning uttala att det bör vara möjligt att föra en personalliggare elektroniskt. Vid regleringen av frågan måste en rad olika aspekter beaktas. Vi anser det bl.a. vara av stor vikt att uppgifterna är lättåtkomliga för Skatteverket i samband med kontrollen. Vidare bör möjligheterna att manipulera de uppgifter som redovisas i personalliggaren givetvis minimeras i så stor utsträckning som möjligt.

Blandad verksamhet

I blandad verksamhet som bedrivs i olika verksamhetslokaler skall i personalliggaren endast antecknas de personer som är verksamma i den verksamhetslokal där verksamhet hänförlig till någon av de tre aktuella branscherna bedrivs.

Personalliggare i taxinäringen

Förhållandena i taxinäringen skiljer sig en del från de som gäller i de båda andra föreslagna branscherna främst genom att det i många taxirörelser kan finnas flera verksamhetslokaler i form av olika fordon. Utöver att göra verksamheten mer svårkontrollerad, vilket utvecklas närmare nedan, innebär det även att frågan om personalliggare får lösas på ett delvis annat sätt för denna bransch. Vi har redogjort för denna fråga i avsnitt 18.3.2 där vi uttalat att det kan vara lämpligt att knyta skyldigheten att föra personalliggare till vad som gäller för att registrera vissa uppgifter i en godkänd taxameter. De överväganden som gjorts och de slutsatser som dragits där beträffande personalliggare i

taxiverksamhet äger motsvarande tillämpning i det system med utökad kontroll som nu föreslås.

Bevarande av uppgifter

De uppgifter som finns i personalliggaren kan i första hand visa sig vara 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. Uppgiftsbevarandet ställer vissa krav på näringsidkarna. För att inte i onödan öka de administrativa bördorna och med hänsyn till att Skatteverket troligen inte har någon större nytta av de aktuella uppgifterna som underlag för beslut om efterbeskattning eller eftertaxering anser vi det vara lämpligt att uppgifterna bevaras till utgången av den ordinarie taxeringsperioden, dvs. till utgången av året efter taxeringsåret.

Varför inte en utökad uppgiftsskyldighet i skattedeklarationen?

Vår bedömning: Det är inte nödvändigt att ha mer detaljerade uppgifter i skattedeklarationerna.

Skälen för bedömningen: I avsnitt 18.2.2 diskuterar vi frågan om skattedeklarationerna bör innehålla uppgifter om de personer som får ersättningar utbetalda till sig. Det där diskuterade förfarandet skulle kunna beskrivas som en form av månatlig kontrolluppgift. Från Skatteverkets sida görs gällande att kostnaderna för en sådan utökad uppgiftsskyldighet i skattedeklarationen troligen inte står i rimlig proportion till kontrollvinsterna varför någon sådan reglering inte utarbetats i systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen. Vår bedömning är att det inte heller i det system med utökad kontroll som nu föreslås finns något behov av mer detaljerade uppgifter i skattedeklarationerna varför något sådant förslag inte lämnas.

Oannonserade kontrollbesök och begränsad revision

Vårt förslag: Den nya kontrollformen skall bestå av oannonserade besök i verksamhetslokalen och en begränsad revision.

Skälen för förslaget: I avsnitt 19.2 konstaterar vi att de kontrollformer som finns i dagsläget inte är tillräckliga för att upprätthålla kontrollen i det system med schabloniserade inslag vid beskattningen som redovisas i avdelning II. Mot bakgrund därav uttalar vi som vår uppfattning att det behövs en ny kontrollform och att denna lämpligen kan utgöras av oannonserade besök ute på arbetsplatserna. Våra tankar kring kontrollformen i fråga redovisas i avsnitt 19.2.1. Vi uttalar där bl.a. som vår uppfattning att det behövs en enkel och resurssnål kontrollform som i hög grad tar sikte på att rutinmässigt kontrollera de verksamma personerna på en "schablonbeskattad" arbetsplats samt att det därutöver kan visa sig nödvändigt för Skatteverket att ta del av vissa handlingar som har relevans för variabeln arbetskraften. Även om det nu inte rör sig om en "schablonbeskattad" arbetsplats anser vi att de i avdelning II diskuterade kontrollformerna bör ha förutsättningar att kunna utgöra ett viktigt instrument i Skatteverkets kontroll av de branscher som föreslås omfattas av systemet med utökad kontroll.

I avsnitt 19.2.1 redovisas våra överväganden vad gäller oannonserade besök å ena sidan och de skattskyldigas berättigade krav på integritet å den andra. De överväganden som där görs i denna fråga äger motsvarande tillämpning i det system med utökad kontroll som nu föreslås, varför vi hänvisar dit.

Skatteverket skall 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 får Skatteverket be de aktuella personerna att uppge sin identitet. I avsnitt 19.3 diskuteras den identitetskontroll som vi anser att

Skatteverket skall få rätt att göra i samband med kontrollbesöken i systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen. I anslutning därtill lämnas en redogörelse för de synpunkter som i tidigare arbeten framförts beträffande eventuella sanktioner på grund av att en person vägrar identifiera sig på Skatteverkets begäran. Vi anser det inte vara befogat att redogöra för dessa arbeten även här utan hänvisar till det nämnda avsnittet i avdelning II. I likhet med vad vi uttalar där anser vi att Skatteverket vid kontrollbesöken skall få rätt att begära att de personer som befinner sig i verksamhetslokalen i samband med besöken och som kan antas vara verksamma i den kontrollerade verksamheten, legitimerar sig eller styrker sin identitet på annat sätt. Några sanktioner föreslås emellertid inte för det fall personerna ifråga vägrar att legitimera sig. Skälen till detta är de samma som finns redovisade i det nämnda avsnittet i avdelning II.

Kontrollen av personalliggaren är närmast att se som en del av den begränsade revisionen. Utöver att kontrollera personalliggaren föreslås Skatteverket genom den begränsade revisionen ha 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 i allt väsentligt anpassas till taxeringslagens bestämmelser. Till skillnad från vad som gäller enligt taxeringslagen föreslår vi dock att näringsidkaren inte behöver underrättas om ett beslut om begränsad revision innan det verkställs.

Vägrar näringsidkaren att lämna ut de handlingar som efterfrågas får Skatteverket förelägga honom vid vite att lämna ut handlingarna. Detta gäller dock inte ifråga om personalliggaren eftersom vi där istället föreslår en sanktionsavgift vid vägrat utlämnande. Några tvångsåtgärder föreslås inte för det fall revisionen inte kan ske i samverkan och samförstånd med näringsidkaren vilket är i överensstämmelse med vår bedömning i systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen. Våra överväganden i den frågan framgår av avsnitt 19.2.1.

Kontrollen i taxinäringen

I avsnitt 19.2.1 diskuterar vi de problem som är förknippade med kontroll av taxinäringen. Den slutsats vi kommer fram till där är att det inte är möjligt att ha oannonserade besök i taxibranschen, bl.a. eftersom de troligen inte kommer att ha någon större effekt. Detta gäller givetvis även i det system med utökad kontroll som nu föreslås. För en närmare motivering och utveckling av frågan hänvisas till det nämnda avsnittet i avdelning II.

Kontrollen av taxinäringen i det utökade kontrollsystemet får därför istället endast utgöras av den begränsade revisionen. Hur denna skulle kunna gå till i ett system med schabloniserade inslag vid beskattningen redovisas även det i avsnitt 19.2.1. De synpunkter och överväganden som görs där, bl.a. mot bakgrund av eventuell ny lagstiftning om redovisningscentraler, kan appliceras även på systemet med utökad kontroll. Vi diskuterar där bl.a. hur den begränsade revisionen kan gå till i det nuvarande systemet, utan krav på anslutning till redovisningscentraler och även hur revisionen kan gå till i ett system med redovisningscentraler. Vad som sägs där äger motsvarande tillämpning även i ett system med utökad kontroll. Detta innebär att för det fall Taxiutredningens förslag inte leder till någon lagstiftning för revisionen riktas antingen mot näringsidkaren eller, i de fall näringsidkaren tömmer uppgifterna hos beställningscentral eller dylikt, mot beställningscentralen. Blir det istället aktuellt med redovisningscentraler får revisionen istället riktas mot dessa centraler i form av tredjemansrevision. Som framgår av avsnitt 4.2 föreslår vi i nuläget inte några kontrollavgifter för taxinäringens del.

3.4 Den utökade kontrollens betydelse för enskild näringsidkare och delägare i handelsbolag

En kritik som kan riktas mot detta utökade kontrollsystem jämfört med ett system med schablonbeskattning eller andra schabloniserade inslag vid beskattningen 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. Vår 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, antalet kunder, öppettider etc. Denna ökade kunskap i kombination med den ökade intäktskontroll som kan bli följden av att förslaget om certifierade kassaregister för kontantbranscherna (SOU 2005:35) och förslaget om redovisningscentraler för taxinäringen (SOU 2004:102) som har nämnts ovan tidigare leder till lagstiftning bör på lite sikt medföra att även problemet med svart arbete och låga inkomster för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag kan minska.

3.5 Vad kan den utökade kontrollen förväntas ge för effekter?

Vår uppfattning är att Skatteverket genom det nya kontrollsystemet som vi föreslår skall ges 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 ifråga omfattas av något anställningskontrakt eller liknande. Uppgifterna kan sedan följas upp genom en kontroll av löneutbetalningarna hos näringsidkaren.

Vi föreslår inte att det utökade kontrollsystemet skall kompletteras med några materiella skatteregler. Anledningen till detta är främst den att vi anser att de regler som finns i dagsläget om omprövning, skönsbeskattning och efterbeskattning bör vara tillräckliga för att komplettera det utökade kontrollsystemet. Om detta skulle visa sig vara en felaktig bedömning kan man i en etapp två tänka sig att komplettera den utökade kontrollen med andra regler. Vår uppfattning är att dessa regler då främst bör utgöras av processuella regler, t.ex. i form av ändrade bevisbörderegler på grund av iakttagelserna i samband med kontrollbesök och revision.

Att förena det utökade kontrollsystemet med mer materiella skatteregler ställer vi oss däremot tveksamma till eftersom vi då ånyo troligen riskerar att närma oss området med schablonregler.

3.6 Iakttagelser vid kontrollbesöken och misstanke om bedrägeri i förhållande till den allmänna försäkringen

Vår bedömning: Något förslag om anmälningsskyldighet för Skatteverket vid misstänkta bedrägerier mot den allmänna försäkringen läggs inte fram.

Skälen för bedömningen: Kombinationen av skattebrott och bedrägerier mot olika stöd och ersättningar har tidigare uppmärksamats vid flera tillfällen (jfr. Örnemark Hansen, 1995; SOU 1997:111; RRV 1998:29). Denna brottslighet är särskilt utmanande eftersom både skatte- och trygghetsstöden utnyttjas och leder till "dubbel" vinning.

I en nyligen publicerad rapport från BRÅ, *När olyckan inte är framme. Bedrägerier mot allmän och privat försäkring* (BRÅ-rapport 2005:10), framkommer att de bedrägerier mot personförsäkringar som oftast upptäcks av Försäkringskassan är riktade mot sjukpenning och gäller "vitt fusk". Det innebär att den försäkrade uppbär lön eller annan ersättning som tas upp till

beskattning och därför är möjlig att upptäcka genom registerkontroll och kontakt med arbetsgivare. I rapporten anges att Försäkringskassan har mycket svårt att upptäcka när den försäkrade både uppbar sjukpenning och arbetar svart. Det svarta fusket går knappast att upptäcka i register, kontakter med arbetsgivaren eller vid de besök som Försäkringskassan gör hos den försäkrade.

Av rapporten framgår också att Försäkringskassan har svårt att upptäcka bedrägerier mot förtidspension (heter numera sjukersättning). För detta försäkringslag finns också problemet med att upptäcka det svarta arbetet. Till detta kommer att den försäkrade inom vissa gränser får arbeta och ägna sig åt liknande aktivitet som ett led i att uppnå livskvalitet.

Det är därför angeläget att försöka minska bedrägerierna genom bättre kontrollsystem. En fråga är om Skatteverkets kontroll skulle kunna bidra till detta. Det är rimligt att anta att Skatteverket har vissa möjligheter att upptäcka misstankar om brott mot de nyss angivna systemen. Särskilt de föreslagna kontrollbesöken och revisionerna bör vara väl ägnade att bidra till upptäckten av vissa fall av misstänkta bedrägerier.

Skatteverket är enligt 17 § skattebrottslagen (1971:69) skyldig att göra anmälan till åklagare så snart det finns anledning att anta att brott har begåtts mot den lagen. Av 22 § taxeringsförordningen (1990:1236) framgår att Skatteverket skall göra anmälan till åklagare så snart det finns anledning att anta att någon har begått brott enligt vissa bestämmelser i aktiebolagslagen (1975:1385) och lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. Någon skyldighet för Skatteverket att anmäla misstankar om bedrägerier mot välfärdssystemen finns emellertid inte.

Det står visserligen Skatteverket fritt att anmäla de misstankar om bedrägerier eller andra brott som uppkommer i samband med skattekontrollen. Denna situation torde vara ovanlig och i den refererade BRÅ-rapporten anges inte något sådant fall; de situationer som förekommer när någon "utifrån" initierar en undersökning från Försäkringskassan handlar om privatpersoner

som gör anmälan eller på annat sätt fäster kassans uppmärksamhet på misstänkta brott.

Inom arbetsgruppen har frågan om någon form av anmälningsskyldighet för Skatteverket vid misstanke om ovan nämnda form av försäkringsbedrägeri diskuterats. Regeringen har nyligen tagit fram ett paket mot förmånsfusk (Dir. 2005:51; bilaga till regeringsbeslut 2005-05-12, nr 6; *delegation mot felaktiga utbetalningar*). Enligt direktiven skall utredaren bl.a. överväga om det finns skäl att införa en anmälningsskyldighet för berörda myndigheter och organ vid misstanke om att någon skaffat sig bidrag eller ersättningar genom brott. Utredaren skall lämna de författningsförslag som behövs för att införa en sådan anmälningsskyldighet. Med beaktande härav anser vi att frågan om en eventuell anmälningsskyldighet för Skatteverket vid misstänkta försäkringsbedrägerier bör avvakta utredningens slutsatser och förslag på området.

4 Administrativa sanktioner

4.1 Inledning

Vårt förslag syftar till att förbättra skattekontrollen i tre branscher. För att kontrollen skall kunna bli effektiv krävs att den stöttas av viss utökad uppgiftsskyldighet från näringsidkarna i form av anteckningar i en personalliggare. En del näringsidkare kan troligen uppleva det som besvärligt och onödigt att behöva föra sådan liggare och vi anser därför att vissa administrativa sanktioner bör komma ifråga som påtryckningsmedel. Vilka dessa sanktioner är redogörs för nedan.

4.2 Kontrollavgifter vid brister i personalliggaren

Vårt förslag: Om personalliggare saknas i en verksamhet som bedrivs inom frisör- eller restaurangbranscherna eller om den är så bristfällig att den inte kan läggas till grund för kontrollen skall en kontrollavgift om 10 000 kr påföras. Det samma gäller om näringsidkaren vägrar att lämna ut personalliggaren till Skatteverket.

Har näringsidkaren brustit i sin skyldighet att bevara uppgifterna i personalliggaren skall en kontrollavgift om 10 000 kr påföras.

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

Kontrollavgift skall inte påföras om det finns särskilda skäl.

Vår bedömning: Kontrollavgifter skall inte påföras inom taxibranschen.

Skälen för förslaget: Skatteverkets kontroll försvåras om personalliggare saknas. Även en bristfälligt förd personalliggare riskerar att försvåra Skatteverkets kontroll avsevärt. Med bristfällig skall förstås att det saknas anteckningar helt för vissa dagar, att de personer som är antecknade inte går att identifiera etc. För dessa mer allvarliga överträdelser av skyldigheten att föra personalliggare föreslås en kontrollavgift om 10 000 kr. En annan situation där kontrollavgiften också föreslås uppgå till 10 000 kr 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 kr påföras per misstämning, dvs. för varje person som påträffas i eller i anslutning till verksamhetslokalen och av allt att döma 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 personalliggare men Skatteverket vid sin kontroll kan konstatera att det finns tre personer som arbetar i verksamhetslokalen skall kontrollavgifter om sammanlagt 16 000 kr påföras (10 000 kr + 6 000 kr).

Om personalliggare finns och Skatteverket i samband med kontrollbesöket uppmärksammar personer som av allt att döma arbetar i verksamheten utan att de är upptagna i personalliggaren skall en kontrollavgift om 2 000 kr tas ut per misstämning.

Vad gäller brister i bevarandet av uppgifterna i personalliggaren föreslår vi att en kontrollavgift om 10 000 kr 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 de kontrollerade. Som redogjorts för ovan anser vi att en rimlig tid under vilka uppgifterna skall bevaras är till utgången av året efter taxeringsåret.

Vi föreslår att någon kontrollavgift inte skall tas ut om det föreligger särskilda skäl. Vad som skall förstås med särskilda skäl är svårt att ge någon uttömmande beskrivning av utan det får närmast bli en fråga för rättstillämpningen att avgöra. Dock bör de särskilda skälen kunna vara att hänföra såväl till själva felaktigheten som till näringsidkaren personligen.

Taxinäringen

Taxinäringen skiljer sig från de båda andra aktuella branscherna. Detta medför bl.a. att det inte blir aktuellt med några oannonserade kontrollbesök och därmed inte heller kontrollavgifter till följd av de eventuella brister i förandet av personalliggaren som kan konstateras vid dessa kontrollbesök. Inte heller lär det bli aktuellt att påföra kontrollavgifter om personalliggare saknas. Detta eftersom skyldigheten att föra personalliggare troligen kommer att knytas till registrering i taxametern. Om ett fordon används i strid med vad som föreskrivs om taxametrar i yrkestrafikförordningen (1998:779) döms tillståndshavaren eller föraren till penningböter, varför det framstår som mindre lämpligt att även föreskriva att kontrollavgifter skall utgå. Vad gäller de kontrollavgifter som kan komma att påföras på grund av att näringsidkaren brustit i sin skyldighet att bevara uppgifterna kan följande sägas. Leder betänkandet *Ekonomisk brottslighet inom taxinäringen* (SOU 2004:102) till att s.k. redovisningscentraler införs kommer den lagstiftningen att innehålla regler om bevarande av uppgifter vilka troligen även kommer att vara straffsanktionerade. Reglerna kommer dock att vara riktade

mot redovisningscentralen och inte mot näringsidkarna inom taxinäringen. I en sådan situation är det vår bedömning att det varken är lämpligt eller nödvändigt att även ha regler om bevarande av uppgifter och om kontrollavgifter riktade mot näringsidkarna inom taxibranschen. För det fall taxiutredningens förslag inte leder till lagstiftning bör emellertid övervägas hur bl.a. uppgiftsbevarandet och eventuella kontrollavgifter bör lösas inom taxinäringen. För närvarande anser vi emellertid att något förslag inte bör lämnas i den delen.

4.3 Förfarandet

Vårt förslag: Ifråga om kontrollavgifter skall skattebetalningslagens (1997:483) bestämmelser om debitering, betalning, överklagande och förfarandet i övrigt gälla. Skatteverkets beslut om oannonserade kontrollbesök och begränsad revision skall inte kunna omprövas eller överklagas.

Skälen för förslaget: I skattebetalningslagen finns bestämmelser om skatte- och avgiftsredovisningar, in- och utbetalningar av skatter, omprövnings- och anståndsbestämmelser och 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. Vi anser att kontrollavgifterna bör hanteras inom ramen för skattekontosystemet, varför skattebetalningslagens regler i princip bör tillämpas ifråga om debitering och betalning av kontrollavgift, omprövning, överklagande och förfarandet i övrigt. Rent konkret innebär våra förslag 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. Reglerna om muntlig förhandling föreslås anpassas till vad som gäller ifråga om muntlig förhandling vid överklagande av beslut om särskilda avgifter i 6 kap. 24 §

taxeringslagen. Detta innebär att muntlig förhandling skall hållas vid handläggningen i länsrätt och kammarrätt om näringsidkaren begär det och det inte finns anledning anta att avgift inte kommer att tas ut. I avsnitt 22.6 uttalar vi som vår uppfattning att en omprövningstid om två månader får anses vara tillräcklig för de kontrollavgifter som diskuteras där. De överväganden i denna fråga som gjorts där gäller även beträffande de kontrollavgifter som vi nu föreslår. Detta är visserligen en avvikelse från vad som gäller beträffande en del andra avgifter som t.ex. skattetillägg och förseningsavgift och det kan därför givetvis diskuteras om den föreslagna tiden är tillräcklig. Vår bedömning är dock att en omprövningstid om två månader får anses vara tillräckligt lång. En sådan kortare överklagandetid gäller för övrigt för en rad andra beslut enligt skattebetalningslagen, bl.a. beslut om anstånd och beslut om preliminär skatt. Tilläggas kan att detta även är i överensstämmelse med vad som förslagits beträffande sanktionsavgifterna i det förslag om lag till kassaregister m.m. som föreslås av 2004 års skattekontrollutredning i *Krav på kassaregister Effektivare utredning av ekobrott* (SOU 2005:35).

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.

4.4 Kontrollavgifterna och artikel 6 i Europakonventionen

I det system med schabloniserade inslag vid beskattningen som återfinns i avdelning II är avsikten att brister i personalliggare och underlåtenhet i vissa fall att anmäla förändringar i årsarbetskraften skall kunna föranleda att kontrollavgifter påförs. Det system med kontrollavgifter som redovisas i avdelning II kan i allt väsentligt anses vara i överensstämmelse med det system som vi nu föreslår.

I avsnitt 21.5.1 görs en kort genomgång av artikel 6 i Europakonventionen och av Europadomstolens tolkning av artikeln i olika situationer. Vi anser det inte vara erforderligt att ånyo lämna en redogörelse för artikel 6 utan hänvisar till det nämnda avsnittet i avdelning II.

I avsnitt 21.5.3 uttalar vi som vår uppfattning att det inte kan uteslutas att de kontrollavgifter som vi arbetat fram i systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen kan komma att omfattas av artikel 6 i Europakonventionen varför vi utformat avgifterna så att Europakonventionens krav skall uppfyllas. Även de kontrollavgifter vi nu föreslår bör givetvis utformas så att de uppfyller Europakonventionens krav. I det nämnda avsnittet i avdelning II lämnas en redogörelse för kontrollavgifterna enligt systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen och artikel 6 i Europakonventionen. De överväganden vi gjort där äger motsvarande relevans beträffande de kontrollavgifter som nu föreslås eftersom avgifterna i allt väsentligt är utformade på samma sätt. Med hänvisning till vad vi uttalat där anser vi att kontrollavgifterna som föreslås i lagen om utökad skattekontroll i vissa branscher uppfyller Europakonventionens krav.

5 Övriga frågor

5.1 Registerfrågor

Det är vår bedömning att det kommer att föreligga behov av att registrera uppgifter i de ärenden som Skatteverket handlägger med stöd av den föreslagna lagen. Denna registrering bör lämpligast ske i beskattningsdatabasen. Eftersom ändamålsbestämmelsen i 1 kap. 4 i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet anger att uppgifter får behandlas i databasen för tillhandahållande av information som behövs hos Skatteverket för bl.a. tillsyn och kontroll är det vår bedömning att någon ändring inte behövs av den nämnda lagen. Någon ändring i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet bedömer vi inte heller vara nödvändig då 2 § nämnda förordning bör täcka in de uppgifter som behövs vid handläggningen av ett ärende enligt den föreslagna lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher.

5.2 Sekretess

Sekretess gäller enligt 9 kap. 1 § sekretesslagen (1980:100) i en myndighets verksamhet som avser förande av eller uttag ur beskattningsdatabasen. Som konstaterats ovan kommer Skatteverket att få registrera uppgifter i de ärenden som handläggs enligt den föreslagna lagen i beskattningsdatabasen. Dessa uppgifter kommer därmed att omfattas av sekretessbestämmelsen i

9 kap. 1 § sekretesslagen. De uppgifter som inte förs in i beskattningsdatabasen kommer enligt vår 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 lagen. En ändring bör därför göras i 9 kap. 2 § tredje stycket sekretesslagen så att sådana beslut undantas från sekretess.

I 16 kap. 1 § sekretesslagen finns de tystnadsplikter uppräknade som har företräde framför principen om meddelarfrihet, dvs. rätten enligt 1 kap. 1 § tredje stycket tryckfrihetsförordningen och 1 kap. 2 § yttrandefrihetsgrundlagen att lämna uppgift i vilket ämne som helst för publicering i de medier som de båda grundlagarna omfattar. Den tystnadsplikt som gäller enligt 9 kap. 1 och 2 §§ sekretesslagen begränsar meddelarfriheten. Även den tystnadsplikt som kommer att gälla för uppgifter i ärenden enligt den föreslagna lagen bör enligt vår bedömning begränsa meddelarfriheten. Den utvidgning av tillämpningsområdet för 9 kap. 1 och 2 §§ sekretesslagen som blir följderna av den föreslagna lagen föranleder därför inte någon ändring i 16 kap. 1 § sekretesslagen.

5.3 Utvärdering

Som påpekats vid ett flertal tillfällen i denna promemoria föreslår vi inledningsvis att systemet skall vara tillämpligt i endast tre branscher. Anledningen till detta är, utöver det stora behov av extra kontroll som bedöms föreligga i dessa branscher, att vi anser det vara lämpligt att utvärdera systemets effekter på omfattningen av svartarbete, skattefusk och skatteintäkter under några år innan det beslutas om en eventuell utvidgning. För att en sådan utvärdering skall kunna göras bör systemets effekter studeras löpande under några år efter det att det börjat tillämpas. Vår bedömning är att Skatteverket bör vara bäst skickat att genomföra en sådan studie.

6 Förslagets konsekvenser

6.1 Statsfinansiella konsekvenser

6.1.1 Konsekvenser för Skatteverkets del

För Skatteverkets del kommer förslaget rörande utökad skattekontroll att ställa krav på insatser och vissa kostnader kommer därför att uppstå. I det i avdelning II redovisade systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen har det antal näringsidkare som kommer att omfattas beräknats till drygt 37 000. I det nu aktuella systemet föreslås en delvis annorlunda omfattning beträffande blandad verksamhet jämfört med det system som redovisas i avdelning II. Det är dock vår uppfattning att denna skillnad endast kommer att få en marginell effekt vad gäller det antal näringsidkare som kommer att omfattas av systemet.

Kontrollavgifterna skall enligt förslaget hanteras inom skattekontosystemet. En anpassning av det systemet kommer att behövas för att möjliggöra en sådan hantering. Skatteverket beräknar kostnaderna härför till 1,5 miljoner kr.

Vidare kommer en del tillämpningsföreskrifter troligen att behöva utformas. Kostnaden härför beräknas till 250 000 kr.

Den delen av Skatteverkets personal som skall arbeta med det nya kontrollområdet kommer att behöva utbildning. Skatteverket bedömer att kostnaden hänförlig till detta kan beräknas till 700 000 kr.

Skatteverket skall besluta om kontrollbesök och revision. I vilken omfattning det kommer att ske är oklart men enligt vår 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 kr och därefter 2,1 miljoner kr per år. Denna beräkning bygger på att ungefär 20 procent av de berörda näringsidkarna uppsöks det första året som systemet tillämpas och att därefter ungefär 10 procent besöks per år.

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. Till detta kommer att det till viss del bör vara möjligt att samordna kontrollbesöken med kontrollen av de certifierade kassaregister som föreslås i betänkandet *Krav på kassaregister Effektivare utredning av ekobrott* (SOU 2005:35). Den av Skatteverket beräknade kostnaden bör därför kunna rymmas inom befintliga anslag varför förslaget bör kunna genomföras utan att ytterligare resurser tillförs.

6.1.2 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 anser vi oss inte kunna ta ställning till nu. Vår förhoppning är dock att systemet skall 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.

6.1.3 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.

6.2 Konsekvenser för små företag

I avsnitt 24.2. lämnas en redogörelse för de konsekvenser vi bedömer att systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen kan antas få för de små företagen. En stor del av redogörelsen under rubriken "Problemet idag" är av intresse även för det nu föreslagna systemet.

Förslagen är inriktade på en ökad kontroll av mindre näringsverksamheter inom vissa branscher. För de verksamheter som omfattas av förslaget, cirka 37 000, 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 föreslagits i betänkandet *Krav på kassaregister Effektivare utredning av ekobrott* (SOU 2005:35) bedömer vi att tidsåtgången blir av ringa omfattning för näringsidkaren själv.

Vår sammanfattande bedömning vad 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.

6.3 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 förslås bedömer vi 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.

Vår 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 tre aktuella branscherna kommer att minska.

7 Ikraftträdande

Vårt förslag: Lagen om utökad skattekontroll av vissa branscher skall träda i kraft den 1 januari 2007. Skyldighet att föra personalliggare föreligger från och med den 1 januari 2008.

Skälen för förslaget: Det är angeläget att den nya lagen om utökad skattekontroll av vissa branscher träder i kraft så snart som möjligt.

Innan lagen kan börja tillämpas krävs dock att vissa tillämpningsföreskrifter utformas samt att nya blanketter tas fram. Vidare behövs en viss ombyggnad av Skatteverkets datasystem och utbildning av den personal som skall hantera den föreslagna kontrollen. Vidare skall de näringsidkare som kommer att omfattas av systemet identifieras. För näringsidkarnas del krävs att de bygger upp rutiner kring förändret av personalliggare utifrån de föreskrifter som meddelas i den delen. Vi anser att det därför behövs en viss övergångsperiod från ikraftträdandet. En övergångsperiod om ett år anser vi vara skälig.

Lagändringarna i skattebetalningslagen (1987:483) och i sekretesslagen (1980:100) bör träda i kraft den 1 januari 2007.

8 Författningskommentar

8.1 Förslaget till lag om särskild skattekontroll i vissa branscher

Inledande bestämmelser

1 §

Bestämmelsen ger en kort beskrivning av lagens innehåll.

2 §

Här anges att termer och uttryck om inte annat sägs har samma betydelse som i skattebetalningslagen (1997:483).

3 §

I lagrummet anges att begreppet verksamhetslokal har samma betydelse i denna lag som det har i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet. Begreppet anger var det är tillåtet för Skatteverket att utföra kontrollbesöken.

Tillämpningsområde

4 §

Paragrafen anger vilka branscher som skall omfattas av lagen. De branscher som avses är taxi, restaurang och frisör. I avsnitt 13.1 lämnas en förklarande bakgrund till varför det är just dessa tre branscher som föreslås omfattas av systemet med särskild skattekontroll. Branscherna definieras i lagtexten.

Lagen är tillämplig även vid blandad verksamhet oberoende av hur stor del av den totala verksamheten som är att hänföra till någon av de tre branscherna. En näringsverksamhet som består t.ex. av konstgalleri med café- eller restaurangrörelse omfattas således om tillämpningsområdet.

5 §

I denna paragraf finns den andra avgränsningsregeln, nämligen den som är knuten till verksamhetens storlek. Lagen är endast tillämplig på verksamheter med en nettoomsättning uppgående till normalt högst tre miljoner kr per beskattningsår. Vid blandad verksamhet gäller omsättningsgränsen hela verksamheten och inte endast den del som är att hänföra till någon av de tre aktuella branscherna. Begreppet nettoomsättning är definierat i 3 kap. 12 § årsredovisningslagen (1995:1554) och utgörs av intäkter som ingår i företagets normala verksamhet efter avdrag för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen. Med att nettoomsättningen *normalt* skall uppgå till högst tre miljoner kr förstås att ett tillfälligt överskridande, eller underskridande, av gränsen ett visst år inte bör medföra någon påverkan i fråga om systemets tillämplighet. Det är näringsverksamhetens "normala" nettoomsättning som skall utgöra utgångspunkten vid bedömningen av om en verksamhet är att hänföra till lagens tillämpningsområde eller inte.

6 §

Vid nystartad verksamhet finns det ingen normal nettoomsättning att utgå från. Vägledning kan hämtas från skatte- och avgiftsanmälans uppgifter rörande beräknad årsförsäljning. Lagrummet har närmast utformats som en presumtion för att nystartad verksamhet inom de tre aktuella branscherna skall tillhöra lagens tillämpningsområde även omsättningsmässigt. Först om det är uppenbart att nettoomsättningen kommer att överstiga 3 miljoner kr anses verksamheten ifråga hamna utanför tillämpningsområdet.

7 §

I paragrafen regleras hur omsättningsgränsen skall bedömas vid räkenskapsår som omfattar kortare eller längre tid än tolv månader.

Beslutande myndighet

8 §

I paragrafen anges att det är Skatteverket som är beslutande myndighet.

Näringsidkarens skyldigheter

9 §

I paragrafen regleras skyldigheten att ha en personalliggare. Enskild näringsverksamhet där endast den enskilde näringsidkaren eller dennes make är verksamma omfattas dock inte av skyldigheten att föra personalliggare.

Paragrafen kompletteras för taxirörelses del med 12 §.

10 §

I paragrafen regleras vad personalliggaren skall innehålla för uppgifter. Alla som är verksamma i den näringsverksamhet som bedrivs i verksamhetslokalen skall antecknas med namn och personnummer eller annan liknande uppgift. Med annan liknande uppgift avses främst det förhållandet att någon ännu inte hunnit få svenskt personnummer. I sådant fall får någon annan form av identifieringsuppgift lämnas. Vidare skall antecknas tidpunkten för arbetspassets påbörjande och avslutande för respektive person. Anteckningarna skall göras i omedelbar anslutning till händelsen ifråga. Att märka är att uppgiftsskyldigheten i personalliggaren omfattar samtliga verksamma dvs. oavsett om något anställningsförhållande är för handen eller inte. I sista stycket regleras vad som skall gälla i fråga om bevarande av uppgifter.

11 §

Personalliggaren skall förvaras i verksamhetslokalen. Anledningen till detta är främst den att Skatteverkets kontroll underlättas härigenom. Vidare kommer personalliggaren troligen att upprättas i verksamhetslokalen varför det framstår som mest naturligt att förvara den där.

12 §

När det gäller taxirörelse avviker förhållandena en del jämfört med vad som är fallet beträffande de två andra berörda branscherna främst beroende på att verksamheten inte bedrivs från en stationär verksamhetslokal. För taxinäringen finns redan idag 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 utan istället kan motsvarande uppgifter i körpassrapporten utgöra personalliggare.

Kontrollbesök och revision

13 §

I paragrafen 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 19.3. För att inte förta effekten av kontrollbesöken behöver Skatteverket inte underrätta näringsidkaren innan besöket verkställs. Denna fråga behandlas närmare i avsnitt 19.2.1.

Av andra stycket framgår att detta lagrum inte gäller för taxinäringen. Anledningen till detta är att verksamhetslokalen i en taxirörelse normalt utgörs av taxifordonet och att en kontroll av detta inte ter sig som särskilt meningsfull och kanske inte heller är möjlig att genomföra rent praktiskt.

14 §

Bestämmelsen behandlar den begränsade revisionen som Skatteverket får besluta om. Den begränsade revisionen omfattar, till skillnad från kontrollbesöken, även taxinäringen. 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.

I *andra stycket* regleras den s.k. tredjemansrevisionen som ger Skatteverket rätt att besluta om revision hos annan för att

inhämta de handlingar eller uppgifter i handlingar som avses i första stycket och som rör annan än den reviderade. Den situation som bl.a. avses är den att en taxirörelse överfört taxameterens uppgifter beträffande körpassen till t.ex. en beställningscentral eller liknande.

I *tredje stycket* anges att revision enligt den aktuella paragrafen endast får göras hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller hos annan juridisk person än dödsbo. Detta stycke har utformats efter förebild i bl.a. revisionsbestämmelsen i 3 § lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m.

15 §

Av lagrummet följer att näringsidkaren inte behöver underrättas om revisionsbeslutet innan revisionen verkställs. Detta är en avvikelse i förhållande till vad som gäller enligt taxeringslagen där det normala är att en underrättelse skickas ut innan revisionen. Precis som redogjorts för ovan under 13 § förtas med största sannolikhet effektiviteten av revisionen om näringsidkaren känner till den innan den äger rum.

Av *andra meningen* framgår att det i övrigt är taxeringslagens regler i tillämpliga delar som gäller vid revision även enligt lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher. En avvikelse från taxeringslagens regler är dock att Skatteverket inte skall kunna förelägga näringsidkaren vid vite att lämna ut personalliggaren. Att taxeringslagens bestämmelser är tillämpliga även på den begränsade revisionen innebär bl.a. att revisionen skall ske i samförstånd med näringsidkaren och bygga på frivillighet. Går det inte att genomföra den begränsade revisionen på frivillig väg kan Skatteverket välja att besluta om taxeringsrevision varvid taxeringslagens regler blir tillämpliga. Om även det skulle visa sig vara ogenomförbart på frivillig väg får Skatteverket istället använda sig av bestämmelserna i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet för att försöka få reda på

de relevanta uppgifterna. Sistnämnda lag är däremot inte tillämplig på den begränsade revisionen enligt lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher.

Kontrollavgifter vid brister i förandet av personalliggare inom frisör- och restaurangbranschen

16 §

För att Skatteverkets kontroll enligt den föreskrivna lagen skall fungera tillfredsställande är det av vikt att personalliggare förs. Som ett påtryckningsmedel för att i görligaste mån säkerställa att näringsidkaren fullgör denna skyldighet kan kontrollavgifter tas ut i vissa situationer. Beroende på den speciella situationen i taxibranschen skall den branschen inte omfattas av kontrollavgifterna, se avsnitt 4.2. Om någon personalliggare överhuvudtaget inte förs eller om den är så bristfällig att den inte kan ligga till grund för kontrollen skall en kontrollavgift om 10 000 kr tas ut. 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 vem dom är. En kontrollavgift om 10 000 kr skall vidare tas ut om näringsidkaren brustit i sin skyldighet att bevara uppgifterna i personalliggaren. I avvaktan på eventuell lagstiftning om redovisningscentraler föreslås dock inga kontrollavgifter för taxinäringens del.

I *andra stycket* behandlas den situationen att näringsidkaren inte lämnar ut personalliggaren. Detta skall betraktas på samma sätt som att personalliggare saknas vilket innebär att en kontrollavgift om 10 000 kr kan påföras.

17 §

Visar det sig vid kontrollbesök att näringsidkaren brutit i sina skyldigheter vad gäller antecknande av personal i personalliggaren skall en kontrollavgift om 2 000 kr påföras för varje inte antecknad person. Detta gäller även för de situationer som anges i 16 §. Vid avsaknad av personalliggare kan således först en kontrollavgift om 10 000 kr påföras på grund av underlåtenheten att föra personalliggare. Utöver detta kan 2 000 kr påföras för varje verksam person som påträffas i eller i anslutning till verksamhetslokalen i samband med kontrollbesöket.

18 §

Om det föreligger särskilda skäl får näringsidkaren befrias från kontrollavgiften. 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.

Av *andra stycket* följer att Skatteverket ex officio skall beakta om särskilda skäl är för handen.

19 §

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.

20 §

Paragrafen innehåller en upplysning om att förfarandereglerna vad gäller kontrollavgifter finns i skattebetalningslagen.

21 §

Av paragrafen följer att det inte är möjligt att överklaga beslut om kontrollbesök och revision.

Ikraftträdande

Den nya lagen träder i kraft den 1 januari 2007. Skyldigheten att föra personalligare föreligger från och med den 1 januari 2008. Denna förhållandevis långa övergångsperiod motiveras främst av Skatteverkets behov av tid för att ställa om sina system, utbilda personal, ta fram blanketter etc.

8.2 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

1 kap.

2 §

I en ny *punkt 5* har tagits in en bestämmelse innebärande att skattebetalningslagens bestämmelser om bl.a. bestämmande av skatt och avgift kommer att bli tillämpliga på den kontrollavgift som kan komma att tas ut enligt lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher.

21 kap.

5 §

Av *punkt 8*, 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 §

Av *punkt 9*, 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 §

Punkt 9, 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 och innehåller en bestämmelse om muntlig förhandling vid handläggningen av mål om kontrollavgift enligt lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher. Bestämmelsen är utformad efter förebild i 6 kap. 24 § taxeringslagen.

23 kap.

7 §

Beslut att ta kontrollavgift enligt lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher kan inte anses vara ett beslut enligt skattebetalningslagen. För att bestämmelsen om omedelbar verkställighet skall omfatta även sådana beslut förs därför lagen om särskild skattekontroll av vissa branscher in i paragrafen.

8.3 Förslaget till lag om ändring i sekretesslagen (1980:100)**9 kap.**

2 §

Enligt paragrafens *första stycke* gäller sekretess i särskilt ärende om revision eller annan kontroll i fråga om skatt, tull eller avgift samt annan verksamhet som avser tullkontroll och inte faller under 1 §. Det är vår uppfattning att denna bestämmelse täcker in kontrollbesöken och den begränsade revisionen enligt lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher och att det därför inte behövs någon särreglering. För det fall uppgifterna har förts in i beskattningsdatabasen föreligger istället sekretess enligt 9 kap. 1 §. Däremot anser vi att *tredje stycket* måste ändras så att beslut om kontrollavgifter blir offentliga.

Avdelning II

Läsanvisning till avdelning II

Som redogjorts för i avsnitt 1 lämnas inga förslag i avdelning II. Vår ursprungliga tanke var dock att det system med schabloniserade inslag vid beskattningen som redovisas i avdelning II skulle utgöra vårt förslag. Av skäl som redovisas i avsnitt 1 anser vi emellertid inte att det framarbetade systemet kan läggas fram som ett förslag. Däremot anser vi att det kan vara av intresse att redovisa vårt arbete som ett exempel på hur ett system med schabloniserade inslag vid beskattningen, som skall samverka med det konventionella systemet, skulle kunna se ut. Vi har valt att inte ändra i avdelning II utan det system som redovisas här benämns ”vårt förslag” på samma sätt som vi har låtit förslagsrutor, författningsförslag m.m. stå kvar som det ursprungligen var tänkt. Vår förhoppning är att denna redovisningsmetod inte skall förvirra läsaren allt för mycket.

Författningsförslag

1 Förslag till lag om schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering

Härigenom föreskrivs följande

1 kap. Inledande bestämmelser

Syfte och metod

1 § Denna lag innehåller bestämmelser om schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering (*schabloniserade inslag vid beskattningen*).

De schabloniserade inslagen vid beskattningen innebär att underlaget för bland annat inkomstskatt, skatteavdrag och socialavgifter (*jämförelseunderlaget*) enligt 2 kap. 16–22 §§ jämförs med ett utifrån antalet verksamma personer i näringsverksamheten beräknat schablonmässigt underlag (*schablonunderlaget*) enligt 2 kap. 7–14 §§. Om jämförelseunderlaget är lägre än schablonunderlaget ligger det senare underlaget till grund för beräkning av skatter och avgifter enligt 2 kap. 30 och 33–35 §§ samt för beräkning enligt 36–37 §§ av resultatet av den verksamhet som är föremål för de schabloniserade inslagen vid beskattningen.

Antalet verksamma personer redovisas i en *personaldeklaration* enligt 2 kap. 1–4 §§ och löpande i en *personalliggare* enligt 3 kap. 1–5 §§ samt kontrolleras genom *revisioner* och *kontrollbesök* enligt 3 kap. 7–11 §§.

2 § De schabloniserade inslagen vid beskattningen stöttar det reguljära skattesystemet genom att schablonunderlaget i vissa fall ligger till grund för beskattningen eller delar av beskattningen.

Termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (1999:1229), skattebetalningslagen (1997:483) och taxeringslagen (1990:324) om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.

Tillämpningsområde

Branscher

3 § 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

4 § Bestämmelserna i denna lag tillämpas ifråga om näringsverksamheter med en nettoomsättning som uppgår till normalt högst tre miljoner kronor per beskattningsår.

5 § Vid nystartad näringsverksamhet tillämpas bestämmelserna i denna lag om nettoomsättningen kan antas komma att uppgå till normalt högst tre miljoner kronor per beskattningsår.

6 § Omfattar beskattningsåret längre eller kortare tid än tolv månader jämkas beloppsgränsen för tillämpningsområdet enligt 4 och 5 §§ i motsvarande mån.

Blandad verksamhet

7 § Om en skattskyldig även bedriver annan verksamhet än som avses i 3 §, skall bestämmelserna i denna lag tillämpas på hela näringsverksamheten om den huvudsakliga delen av nettoomsättningen normalt är att hänföra till eller borde ha hänförts till verksamhet som avses i 3 §. I annat fall skall bestämmelserna i denna lag inte tillämpas.

8 § Vid tillämpningen av 7 § skall vid förändringar i verksamheten under beskattningsåret förhållandena vid ingången av kalendermånaden närmast efter verksamhetsförändringen ligga till grund för bedömningen.

Skattskyldighet

9 § Skattskyldiga är dels
– enskild näringsidkare och fysisk person som är delägare i handelsbolag, dels
– den som har anställda i verksamheten, för de skatter och avgifter som enligt 2 kap. 29 § skall beräknas på underlaget för schabloniserad skönsbeskattning.

Beslutande myndighet

10 § Beslut enligt denna lag fattas av Skatteverket.

Kap. 2 Förfarandefrågor

Personaldeklaration

Skyldighet att lämna personaldeklaration

1 § En personaldeklaration skall lämnas av den som bedriver näringsverksamhet som omfattas av denna lag.

Vidare skall personaldeklaration lämnas av den som, utan att omfattas av 1 kap. 7 §, bedriver näringsverksamhet inom någon av de branscher som anges i 1 kap. 3 § med en nettoomsättning som uppgår till normalt högst tre miljoner kr. I sådant fall skall personaldeklarationen endast innehålla uppgift om beräknad storlek av nettoomsättningen för den del av verksamheten som är att hänföra till sådan bransch som avses i 1 kap. 3 § jämfört med verksamhetens totala beräknade nettoomsättning.

Vad en personaldeklaration skall ta upp

2 § En personaldeklaration skall, i annat fall än som avses i 2 kap. 1 § andra stycket, utöver nödvändiga identifikationsuppgifter innehålla uppgift om

1. beräknat antal årsarbetskrafter för verksamhetens anställda under kommande inkomstår, med undantag av sådana anställda som avses i punkt 4,

2. uppgift om hur stor del av årsarbetskraften enligt punkt 1 som är att hänföra till lärlingar, praktikanter eller liknande,

3. uppgift om antalet personer som beräknas vara verksamma varje kalendermånad,

4. uppgift om verksamhetsgraden i näringsverksamheten för delägare i fåmansföretag, make till sådan delägare, delägare i fåmanshandelsbolag och make till delägare i fåmanshandelsbolag,

5. uppgift om verksamhetsgrad i annan inkomstgivande sysselsättning för personer som avses i punkt 4 och

6. uppgift om beräknad nettoomsättning för nystartad verksamhet.

Enskild näringsidkare skall för egen del och för i verksamheten deltagande make lämna uppgift om verksamhetsgraden i näringsverksamheten och uppgift om verksamhetsgraden i annan inkomstgivande sysselsättning.

När en personaldeklaration skall lämnas

3 § Har förändringar skett beträffande den i personaldeklarationen redovisade årsarbetskraften skall en ny personaldeklaration lämnas om förändringen kan antas uppgå till minst en tiondels årsarbetskraft. Personaldeklarationen skall i sådant fall lämnas senast 14 dagar efter det att förhållandena ändrats.

Har vid blandad verksamhet förändringar skett i verksamheten enligt 1 kap. 8 § och innebär dessa förändringar någon ändring av denna lags tillämplighet på verksamheten ifråga skall en ny personaldeklaration lämnas senast 14 dagar efter det att förhållandena ändrats. Vid nystartad verksamhet skall personaldeklaration lämnas i samband med anmälan för registrering enligt 3 kap. 2 § skattebetalningslagen.

Sättet för personaldeklarationens lämnande

4 § Personaldeklaration skall vara egenhändigt undertecknad och lämnas enligt fastställt formulär.

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får föreskriva eller i enskilda fall medge att personaldeklaration får lämnas i form av 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 viss tekniskt förfarande. I sådant fall får kravet på underskrift uppfyllas med elektroniska medel.

Variabeln för de schabloniserade inslagen vid beskattningen

5 § Variabeln för de schabloniserade inslagen vid beskattningen baseras på uppgifterna i personaldeklarationen och utgörs av antalet verksamma personer beräknat på årsbasis med en detaljeringsgrad motsvarande en tiondels årsarbetskraft.

Med verksamma personer avses anställda i verksamheten, enskild näringsidkare, i verksamheten deltagande make till enskild näringsidkare och fysisk person som är delägare i handelsbolag.

6 § I avsaknad av personaldeklaration får variabeln för de schabloniserade inslagen uppskattas till det antal som framstår som skäligt med hänsyn till vad som framkommit i ärendet.

Schablonunderlagen

7 § Värdet på variabeln avseende anställda med ordinarie lön (*schablonunderlaget för anställda med ordinarie lön*) beräknas enligt 8 § och för andra anställda enligt 9 § (*schablonunderlaget för andra anställda*), varefter de båda underlagen läggs samman (*sammanlagt schablonunderlag för anställda*).

För enskild näringsidkare och delägare i handelsbolag beräknas schablonunderlaget enligt 10 § (*schablonunderlaget för enskild näringsidkare vars make inte deltar i verksamheten och delägare i handelsbolag*). För makar som tillsammans deltar i verksamheten beräknas schablonunderlaget enligt 11 § (*schablonunderlag för makar som tillsammans deltar i verksamhet*).

Schablonunderlaget avseende anställd med ordinarie lön

8 § Schablonunderlaget avseende anställda med ordinarie lön utgörs av antalet årsarbetskrafter för denna kategori beräknat enligt 5 eller 6 §§ multiplicerat med normallönen beräknad på årsbasis för branschen.

Med normallön anses den genomsnittliga lönen för branschen.

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer fastställer för varje inkomstår vad som skall utgöra normallön.

Schablonunderlaget avseende annan anställd

9 § Schablonunderlaget för lärlingar, praktikanter, ungdomar och annan anställd som inte uppbär ordinarie lön utgörs av antalet årsarbetskrafter för dessa kategorier beräknat enligt 5 eller 6 §§ multiplicerat med normallönen inom branschen för dessa yrkeskategorier beräknad på sätt framgår av 8 §.

Schablonunderlaget för enskild näringsidkare vars make inte deltar i verksamheten och för delägare i handelsbolag

10 § Schablonunderlaget för enskild näringsidkare vars make inte deltar i verksamheten och för delägare i handelsbolag utgörs av årsarbetskraften för denne beräknat enligt 5 eller 6 §§ multiplicerat med normallönen beräknad på sätt framgår av 8 § *ökad med*

– en tredjedel alternativt en fjärdedel motsvarande vad som satts av för att täcka egenavgifter alternativt särskild löneskatt för beskattningsåret.

Beräkning av schablonunderlag för makar som tillsammans deltar i enskilt bedrivna näringsverksamhet

11 § Deltar makar tillsammans i enskild näringsverksamhet skall ett gemensamt schablonunderlag beräknas. Schablonunderlaget utgörs av årsarbetskraften för respektive make beräknad enligt 5 eller 6 §§ multiplicerad med normallönen beräknad på sätt framgår av 8 § *ökad med*

– en tredjedel alternativt en fjärdedel motsvarande vad som satts av för att täcka egenavgifter alternativt särskild löneskatt för beskattningsåret.

Gemensamma bestämmelser om presumtion beträffande verksamhetsgraden och inkomstnivå vid bestämmande av schablonunderlag

12 § Enskild näringsidkare, delägare i handelsbolag och delägare i fåmansföretag som inte redovisat någon annan inkomstgivande sysselsättning i personaldeklarationen enligt 2 § 5 anses vara verksam på heltid i den verksamhet som omfattas av bestämmelserna i denna lag, om inte särskilda skäl talar mot det. Det samma gäller för i verksamheten deltagande eller anställd make.

13 § Vid beräkning av schablonunderlaget hänförligt till enskild näringsidkare, make till enskild näringsidkare och delägare i handelsbolag anses resultatet av näringsverksamheten, beräknat enligt 10 eller 11 §§, motsvara normallönen beräknad enligt 8 § andra och tredje stycket, om inte särskilda skäl talar mot det.

14 § Vid beräkning av schablonunderlaget avseende en verksamhets anställda anses det sammanlagda löneunderlaget i verksamheten motsvara normallönen beräknad enligt 8 § andra och tredje stycket om inte annat framkommit.

Ändrad beräkning av schablonunderlag

15 § 3 kap. 13–15 §§ finns bestämmelser om ändrad beräkning av schablonunderlag till följd av iakttagelser i samband med revision och kontrollbesök.

Jämförelseunderlagen

Jämförelseunderlaget avseende anställd i verksamheten

16 § Jämförelseunderlaget avseende en verksamhets anställda utgörs av det för varje redovisningsperiod i skattedeklarationen redovisade sammanlagda avgiftsunderlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 24 § socialavgiftslagen (2000:980)

eller särskild löneskatt enligt 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

Två jämförelseunderlag för enskild näringsidkare och för delägare i handelsbolag

17 § För enskild näringsidkare och för delägare i handelsbolag beräknas två jämförelseunderlag; ett avseende beskattningsåret (*preliminärt jämförelseunderlag*) och ett avseende taxeringsåret (*slutligt jämförelseunderlag*).

Bestämmelser om preliminärt jämförelseunderlag för enskild näringsidkare vars make inte deltar i verksamheten samt för delägare i handelsbolag finns i 18 § medan bestämmelser om slutligt jämförelseunderlag för dessa personer finns i 21 §. För makar som tillsammans deltar i enskild näringsverksamhet finns bestämmelser om preliminärt jämförelseunderlag i 19 § och bestämmelser om slutligt jämförelseunderlag i 22 §.

Bestämmelser om beräkning av preliminärt jämförelseunderlag på grundval av uppgifterna i en preliminär självdeklaration finns i 20 §.

Preliminärt jämförelseunderlag för enskild näringsidkare vars make inte deltar i verksamheten och för delägare i handelsbolag

18 § För enskild näringsidkare vars make inte deltar i verksamheten och för delägare i handelsbolag utgörs det preliminära jämförelseunderlaget av resultatet av näringsverksamheten vid taxeringen året före beskattningsåret *ökat med*

– kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats enligt 16 kap. 28 § inkomstskattelagen (1999:1229) samt andra egna kostnader för verksamheten,

– avdrag för positiv räntefördelning enligt 33 kap. inkomstskattelagen,

– avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap. inkomstskattelagen,

- avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. inkomstskattelagen,
- avdrag för premie för pensionsförsäkring och inbetalning på pensionsparkonto enligt 16 kap. 32 § inkomstskattelagen samt särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader för dessa poster,
 - påförda egenavgifter eller särskild löneskatt enligt föregående taxeringsårs slutskattebesked och
 - beräknat avdrag för egenavgifter eller särskild löneskatt på förvärvsinkomster, *minskat med*
 - vad som tagits upp som negativ räntefördelning,
 - återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap. inkomstskattelagen,
 - återfört avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. inkomstskattelagen och
 - vid föregående års taxering medgivna avdrag för egenavgifter och särskild löneskatt *uppräknat till* 110 procent.

Preliminärt jämförelseunderlag för makar som tillsammans deltar i enskild näringsverksamhet

19 § Deltar makar tillsammans i enskild näringsverksamhet utgörs det preliminära jämförelseunderlaget av makarnas sammanlagda resultat av näringsverksamheten vid taxeringen året före beskattningsåret med de justeringar som framgår av 18 §.

Preliminärt jämförelseunderlag beräknat på uppgifterna i en preliminär självdeklaration

20 § Har en enskild näringsidkare eller delägare i ett handelsbolag inkommit med en preliminär självdeklaration skall preliminärt jämförelseunderlag för denne beräknas på grundval av uppgifterna i den preliminära deklARATIONEN.

Slutligt jämförelseunderlag för enskild näringsidkare vars make inte deltar i verksamheten och för delägare i handelsbolag

21 § Slutligt jämförelseunderlag för enskild näringsidkare vars make inte deltar i verksamheten och för delägare i handelsbolag utgörs av det i självdeklarationen redovisade resultatet av näringsverksamheten *ökat med*

– kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats enligt 16 kap. 28 § inkomstskattelagen (1999:1229) samt andra egna kostnader för verksamheten,

– avdrag för positiv räntefördelning enligt 33 kap. inkomstskattelagen,

– avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap. inkomstskattelagen,

– avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. inkomstskattelagen,

– avdrag för premie för pensionsförsäkring och inbetalning på pensionssparkonto enligt 16 kap. 32 § inkomstskattelagen samt särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader för dessa poster,

– påförda egenavgifter eller särskild löneskatt enligt föregående taxeringsårs slutskattebesked och

– beräknat avdrag för egenavgifter eller särskild löneskatt på förvärvsinkomster, *minskat med*

– belopp som tagits upp som negativ räntefördelning enligt 33 kap. inkomstskattelagen,

– återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap. inkomstskattelagen,

– återfört avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. inkomstskattelagen och

– vid föregående års taxering medgivna avdrag för egenavgifter och särskild löneskatt.

Slutligt jämförelseunderlag för makar som tillsammans deltar i enskild näringsverksamhet

22 § Deltar makar tillsammans i verksamheten utgörs det slutliga jämförelseunderlaget av makarnas sammanlagda resultat av verksamheten efter de justeringar som framgår av 21 §.

Beräkning, fördelning och avstämning av underlagen

Underlagen avseende en verksamhets anställda

23 § Sammanlagt schablonunderlag avseende en verksamhets anställda skall beräknas och fördelas enligt den skattskyldiges yrkande i personaldeklarationen senast den 18 januari beskattningsåret (*fördelat schablonunderlag*). För verksamhet som påbörjas eller förändras under beskattningsåret skall schablonunderlaget beräknas och fördelas så snart som möjligt.

Har något yrkande om fördelning inte gjorts i personaldeklarationen skall schablonunderlaget fördelas med lika stort belopp varje månad.

24 § Jämförelseunderlaget avseende en verksamhets anställda beräknas för varje redovisningsperiod och stäms av mot det fördelade schablonunderlaget för perioden ifråga i samband med att beslut om skatten anses fattat på grundval av uppgifterna i skattedeklarationen.

Är jämförelseunderlaget högre än det fördelade schablonunderlaget skall den överskjutande delen (*överskjutande jämförelseunderlag*) tillgodoräknas den skattskyldige vid beslut om schabloniserad skönsbeskattning för en senare redovisningsperiod under beskattningsåret på sätt framgår av 28 § första stycket.

Underlagen avseende enskild näringsidkare och delägare i handelsbolag

25 § Schablonunderlag och preliminärt jämförelseunderlag för enskild näringsidkare och delägare i handelsbolag skall beräknas och stämmas av mot varandra senast den 18 januari beskattningsåret.

För verksamhet som påbörjas eller förändras under beskattningsåret skall underlagen beräknas och stämmas av mot varandra så snart som möjligt.

26 § Schablonunderlag och slutligt jämförelseunderlag för enskild näringsidkare och delägare i handelsbolag skall beräknas och stämmas av mot varandra senast före utgången av november taxeringsåret.

27 § Om schablonunderlaget är högre än jämförelseunderlaget vid avstämning enligt 24–26 §§ anses skatt och avgift inte kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt med hjälp av tillgängliga uppgifter. Schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering skall därför ske enligt bestämmelserna i 28–30 §§ och 33–37 §§.

Beslut om schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering*Schabloniserad skönsbeskattning avseende en verksamhets anställda*

28 § Om det fördelade schablonunderlaget vid avstämningen enligt 24 § är högre än jämförelseunderlaget skall jämförelseunderlaget ökas med tidigare inte utnyttjad del av överskjutande jämförelseunderlag.

Om jämförelseunderlaget även efter sådan ökning som avses i första stycket är lägre än det fördelade schablonunderlaget skall schabloniserad skönsbeskattning ske enligt 29 §.

29 § Skillnaden mellan det fördelade schablonunderlaget och jämförelseunderlaget (*underlaget för schabloniserad skönsbeskattning*) ligger till grund för den schabloniserade skönsbeskattningen. På detta belopp skall skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift beräknas enligt 30 §.

30 § Skatteavdrag på underlaget för schabloniserad skönsbeskattning skall beräknas med 30 procent.

På underlaget för schabloniserad skönsbeskattning skall vidare arbetsgivaravgifter beräknas enligt bestämmelserna i 2 kap. 24–27 §§ socialavgiftslagen (2000:980) och allmän löneavgift beräknas enligt 3 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift.

Vid beräkningen av arbetsgivaravgifter skall beaktas om den skattskyldige har rätt till särskilt avdrag enligt 2 kap. 28 § socialavgiftslagen, med beaktande av lagen (2001:1170) om utvidgning av de särskilda avdragen enligt socialavgiftslagen (2000:980).

31 § I samband med att schablonunderlaget för sista redovisningsperioden stäms av med jämförelseunderlaget för samma period skall en avstämning göras av inkomstårets sammanlagda schablonunderlag med inkomstårets sammanlagda jämförelseunderlag. Om jämförelseunderlaget är högre än schablonunderlaget och schabloniserad skönsbeskattning skett någon eller några redovisningsperioder skall en korrigering ske genom att beslutet eller besluten om schabloniserad skönsbeskattning omprövas. Det samma gäller om schabloniserad skönsbeskattning skett för någon redovisningsperiod och det vid avstämningen visar sig att sådan beskattning borde skett med lägre belopp. En sådan omprövning skall i första hand hänföras till den sista perioden under vilken schabloniserad skönsbeskattning skett.

32 § Av 16 kap. 17 a § inkomstskattelagen (1999:1229) framgår att skatter och avgifter som påförs på grund av beslut om schabloniserad skönsbeskattning avseende en verksamhets anställda inte är avdragsgilla vid beräkningen av inkomst av näringsverksamhet.

Schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering hänförlig till enskild näringsidkare vars make inte deltar i verksamheten och till delägare i handelsbolag

33 § Om schablonunderlaget vid avstämning enligt 25 § är högre än det preliminära jämförelseunderlaget skall, med beaktande av vad som sägs i 34 §, schabloniserad skönsbeskattning ske genom att schablonunderlaget ligger till grund för beräkningen av F-skatt och särskild A-skatt.

Vad som sägs i första stycket gäller dock inte beträffande sådan mervärdesskatt som enligt 10 kap. 31 § skattebetalningslagen (1997:483) skall redovisas i självdeklaration och inte heller beträffande skatt som utgår enligt lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt, lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel samt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader. I fråga om dessa skatter gäller istället att de skall beräknas enligt schablon baserad på föregående års förhållanden i enlighet med vad som sägs i 6 kap. 1 § skattebetalningslagen.

34 § Vid beräkningen av F-skatt och särskild A-skatt på schablonunderlaget skall, efter den skattskyldiges yrkande, beaktas sådant ytterligare avdrag för positiv räntefördelning eller ökad avsättning till periodiseringsfond eller expansionsfond som kan ske till följd av att F-skatt och särskild A-skatt beräknas på ett högre belopp än jämförelseunderlaget. Vidare skall beaktas ränteavdrag i inkomstslaget kapital.

Schabloniserad skönsbeskattning av makar som tillsammans deltar i enskild näringsverksamhet

35 § Om schablonunderlaget vid avstämning enligt 25 § är högre än det preliminära jämförelseunderlaget skall schabloniserad skönsbeskattning ske genom att schablonunderlaget delas upp mellan makarna i enlighet med den fördelning av resultatet som gjorts vid taxeringen året före inkomståret

varefter det uppdelade schablonunderlaget, med beaktande av vad som sägs i 34 §, ligger till grund för beräkning av F-skatt och särskild A-skatt enligt bestämmelserna i 33 §. Står en sådan fördelning i strid med bestämmelserna i 60 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall den del som överstiger marknads-mässig ersättning påföras företagsledaren.

Schabloniserad skönstaxering av enskild näringsidkare vars make inte deltar i verksamheten och av delägare i handelsbolag

36 § Om schablonunderlaget är högre än det slutliga jämförelseunderlaget vid avstämningen enligt 26 § skall schabloniserad skönstaxering ske genom att resultatet av näringsverksamheten anses motsvaras av schablonunderlaget *minskat med*

- kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats enligt 16 kap. 28 § inkomstskattelagen (1999:1229) samt andra egna kostnader för verksamheten,
- avdrag för positiv räntefördelning enligt 33 kap. inkomstskattelagen,
- avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap. inkomstskattelagen,
- avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. inkomstskattelagen,
- avdrag för premie för pensionsförsäkring och inbetalning på pensionssparkonto enligt 16 kap. 32 § samt särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader för dessa poster,
- påförda egenavgifter eller särskild löneskatt enligt föregående års slutskattebesked och
- årets beräknade avdrag för egenavgifter eller särskild löneskatt på förvärsinkomster *ökat med*
- negativ räntefördelning enligt 33 kap. inkomstskattelagen,
- återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap. inkomstskattelagen,

- återfört avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. inkomstskattelagen och
- vid föregående års taxering medgivna avdrag för egenavgifter.

Schabloniserad skönstaxering av makar som tillsammans deltar i enskild näringsverksamhet

37 § Deltar makar tillsammans i enskild näringsverksamhet och är schablonunderlaget vid avstämningen enligt 26 § högre än det slutliga jämförelseunderlaget skall schabloniserad skönstaxering ske genom att resultatet av verksamheten anses motsvaras av schablonunderlaget. Schablonunderlaget skall fördelas mellan makarna utifrån den fördelning makarna gjort i deklarationen varefter respektive makes del av schablonunderlaget skall justeras på sätt framgår av 36 §. Står en sådan fördelning i strid med bestämmelserna i 60 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall den del som överstiger marknadsmässig ersättning påföras företagsledaren.

Debitering och betalning av skatt som utgår på grund av beslut om schabloniserad skönsbeskattning

Debitering och betalning av skatt hänförlig till en verksamhets anställda

38 § Avdragen skatt och avgifter enligt 29 § debiteras den skattskyldige genom omprövningsbeslut samtidigt som avstämningen görs enligt 24 §.

I fråga om betalning av sådan skatt eller avgift gäller vad som sägs om skatt som bestäms genom omprövningsbeslut i 16 kap. 6 § andra stycket skattebetalningslagen (1997:483).

Debitering och betalning av skatt hänförlig till enskild näringsidkare och delägare i handelsbolag

39 § Debitering och betalning av den enligt 33–35 §§ beräknade F-skatten och särskilda A-skatten skall ske enligt bestämmelserna om debitering och betalning av F-skatt och särskild A-skatt i 16 kap. 5 skattebetalningslagen (1997:483).

3 kap. Kontrollfrågor

Personalliggare

Krav på personalliggare

1 § 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 4 § finns regler om personalliggare i taxirörelse.

2 § I personalliggaren skall för varje verksamhetsdag antecknas

1. namn och personnummer eller liknande på verksamma personer och
2. tidpunkten då respektive persons arbetspass påbörjas och avslutas.

Anteckning enligt första stycket skall göras i omedelbar anslutning till arbetspassets påbörjande respektive avslutande.

Näringsidkaren skall bevara uppgifterna i personalliggaren till utgången av andra året efter beskattningsåret

3 § Personalliggaren skall förvaras i verksamhetslokalen.

4 § I taxirörelse får personalliggaren utgöras av uppgifterna i körpassrapporten om fordon, förare och tidpunkt då körpasset börjar och slutar.

5 § Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om personalliggare.

Revision och kontrollbesök

Kontrollens inriktning

6 § I 7–11 §§ finns bestämmelser om skattekontroll i form av revision och kontrollbesök av verksamhet som omfattas av denna lag.

Skattekontrollen skall avse förhållanden kring den variabel som ligger till grund för de schabloniserade inslagen enligt 2 kap. 5 eller 6 §§.

Revision

7 § Skatteverket får besluta om revision hos den som bedriver eller kan antas bedriva verksamhet som avses i denna lag för att kontrollera att deklARATIONSSKYLDIGHET enligt 2 kap. 1 §, skyldighet att föra personalliggare enligt 1–4 §§ och deklARATIONSSKYLDIGHET och uppgiftsskyldighet enligt lagen (2001:1227) om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter fullgjorts riktigt och fullständigt eller att förutsättningar finns att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma.

Revision får göras hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) och hos annan juridisk person än dödsbo.

8 § Ett beslut om revision skall innehålla uppgift om ändamålet med revisionen och om möjligheten att undanta handlingar och uppgifter enligt 3 kap. 13 och 14 §§ taxeringslagen (1990:324).

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

9 § Den reviderade behöver inte underrättas om beslutet innan revisionen verkställs.

I övrigt gäller bestämmelserna i 3 kap. 10–14 c §§ taxeringslagen (1990:324) i tillämpliga delar. Skatteverket får dock inte förelägga den reviderade vid vite att tillhandahålla personalliggaren.

Kontrollbesök

10 § Skatteverket får besluta om kontrollbesök för att stämma av det antal personer som är verksamma hos näringsidkare som omfattas av denna lag och som vistas på eller i anslutning till verksamhetslokalen med uppgifterna i personaldeklarationen och personalliggaren.

Vad som sägs i första stycket gäller dock inte näringsverksamhet som är att hänföra till taxinäring.

11 § Näringsidkare som omfattas av de schabloniserade inslagen vid beskattningen behöver inte underrättas om beslutet innan kontrollbesöket verkställs.

Revisionens och kontrollbesökens betydelse för de schabloniserade inslagen vid beskattningen

Under beskattningsåret

12 § Om antalet närvarande sysselsatta personer i verksamhetslokalen överstiger det i personaldeklarationen för aktuell period redovisade antalet får Skatteverket förelägga näringsidkaren att inkomma med en förklaring till detta förhållande.

13 § Är förhållandena sådana som anges i 12 § får Skatteverket avvika från det tidigare beräknade schablonunderlaget.

14 § En höjning av schablonunderlaget enligt 13 § skall göras med belopp som framstår som skäligt med hänsyn till vad som framkommit i ärendet. Höjningen skall dock alltid göras med belopp motsvarande tiondelar av en årsarbetskraft. Höjningen skall lägst uppgå till en tiondels årsarbetskraft.

Under taxeringsåret

15 § Vid den årliga taxeringen får Skatteverket stämma av uppgifterna i de kontrolluppgifter som den skattskyldige lämnar med stöd av bestämmelserna i 6 kap. lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter med iakttagelserna vid revisionen och kontrollbesöket. Visar det sig att kontrolluppgift saknas beträffande person som noterats i samband med kontrollbesöket får Skatteverket besluta att höja det tidigare beräknade schablonunderlaget.

Schablonunderlaget hänförligt till enskild näringsidkare eller delägare i handelsbolag får räknas om i samband med taxeringen med hänsyn till iakttagelser i samband med revision eller kontrollbesök under beskattningsåret.

Vad som sägs i 14 § angående höjning äger motsvarande tillämpning vid ändring under taxeringsåret.

Hjälpvariabler

16 § Regeringen eller myndighet regeringen bestämmer får föreskriva att kompletterande uppgifter om verksamheten, s.k. hjälpvariabler, skall ges in.

4 kap. Sanktioner

Kontrollavgift vid brister i förandet av personalliggare inom frisör- och restaurangbranschen

1 § Om personalliggare saknas eller är så bristfällig att den inte kan ligga till grund för kontroll skall Skatteverket påföra näringsidkaren en kontrollavgift om 10 000 kr. Det samma gäller om näringsidkaren brustit i sin skyldighet att bevara uppgifterna i personalliggaren enligt 3 kap. 2 § andra stycket.

Om näringsidkaren inte fullgör sin skyldighet att tillhandahålla personalliggaren vid kontrollbesöket och revisionen skall det anses som att personalliggare saknas.

2 § Om det vid kontrollbesöket eller revisionen visar sig att det finns verksamma personer 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 påförts enligt 1 §.

Kontrollavgift när ny personaldeklaration inte lämnat in

3 § Om näringsidkaren inte fullgjort sin skyldighet att lämna ny personaldeklaration enligt 2 kap. 3 § första stycket skall Skatteverket påföra denne en kontrollavgift om 2 000 kr.

Gemensam bestämmelse om kontrollavgift

4 § Näringsidkaren skall befrias från kontrollavgiften om det föreligger särskilda skäl. Detta skall beaktas även om något yrkande inte har framställts.

5 kap. Omprövning och överklagande m.m.

1 § Innan ett ärende avgörs skall den skattskyldige ges tillfälle att yttra sig, om det inte är onödigt.

2 § Skatteverket skall, om inte annat följer av 15 §, ompröva ett beslut enligt denna lag när den enskilde begär det eller det finns andra skäl.

Omprövning av beslut om schabloniserad skönsbeskattning

Omprövning på initiativ av den skattskyldige

3 § Bestämmelserna om omprövning i 21 kap. 4 § skattebetalningslagen (1997:483) gäller i fråga om en begäran om omprövning av beslut om schabloniserad skönsbeskattning hänförligt till en verksamhets anställda.

I fråga om omprövning av schabloniserad skönsbeskattning i övrigt gäller 21 kap. 5 § skattebetalningslagen.

Omprövning på initiativ av Skatteverket

4 § Om Skatteverket själv omprövar ett beslut gäller bestämmelserna i 21 kap. 8 och 9 §§ skattebetalningslagen (1997:483).

Omprövning av beslut om schabloniserad skönsbeskattning

5 § Vad som sägs om omprövning i 4 kap. 7 och 8 §§ taxeringslagen (1990:324) äger motsvarande tillämpning vid omprövning av beslut enligt denna lag.

Omprövning på begäran av den skattskyldige

6 § Vad som sägs om omprövning i 4 kap. 9 och 10 samt 11 a och 12 §§ taxeringslagen (1990:324) äger motsvarande tillämpning vid omprövning av beslut enligt denna lag.

Omprövning på initiativ av Skatteverket

7 § Vad som sägs om omprövning i 4 kap. 13–22 §§ taxeringslagen (1990:324) äger motsvarande tillämpning vid omprövning av beslut enligt denna lag.

Eftertaxering

8 § Beslutar Skatteverket att eftertaxera en skattskyldig, som vid den ordinarie taxeringen blivit taxerad för ett resultat motsvarande schablonunderlaget, skall det belopp som den skattskyldige eftertaxeras för minskas med belopp motsvarande skillnaden mellan schablonunderlaget och det tidigare beräknade preliminära jämförelseunderlaget.

Överklagande

9 § Skatteverkets beslut enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol utom i fall som avses i 15 §.

10 § Vid överklagande av Skatteverkets beslut om schabloniserad skönsbeskattning avseende en verksamhets anställda äger 22 kap. 1–1 c, 3 och 5–8 §§ skattebetalningslagen (1997:483) motsvarande tillämpning.

Vid överklagande av Skatteverkets beslut om schabloniserad skönsbeskattning i övrigt äger 22 kap. 1–1 c och 4–8 §§ skattebetalningslagen motsvarande tillämpning.

11 § Vid överklagande av Skatteverkets beslut om schabloniserad skönstaxering äger 6 kap. 1 och 39 a §§ taxeringslagen (1990:324) motsvarande tillämpning.

Överklagande av länsrättens och kammarrättens beslut

12 § Beslut av länsrätten i fråga om schabloniserad skönsbeskattning avseende en enskild näringsidkare eller delägare i handelsbolag får prövas av kammarrätten endast om den har meddelat prövningstillstånd. Det samma gäller ifråga om överklagande av länsrättens beslut om kontrollavgifter.

13 § Bestämmelserna i 6 kap. 10–24 §§ taxeringslagen (1990:324) gäller vid överklagande av mål enligt denna lag. Vad som sägs om handläggningen av mål om särskild avgift i 6 kap. 24 § taxeringslagen skall äga motsvarande tillämpning ifråga om kontrollavgift enligt denna lag.

Omprövning och överklagande av beslut om kontrollavgifter

14 § Vad som sägs om omprövning och överklagande i 21 kap. 5 § respektive 22 kap. 1 a–1 c, 4 och 6 §§ skattebetalningslagen (1997:483) äger motsvarande tillämpning vid begäran om omprövning eller överklagande av ett beslut om kontrollavgifter enligt denna lag.

Beslut som inte får omprövas och överklagas

15 § Beslut om revision och kontrollbesök får inte omprövas eller överklagas.

Verkställighet

16 § En begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut enligt denna lag inverkar inte på skyldigheten att betala den skatt eller avgift som omprövningen eller överklagandet rör.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas första gången när det gäller

a) schabloniserad skönsbeskattning på inkomstår som börjar den 1 januari 2008,

b) schabloniserad skönstaxering vid 2009 års taxering

2. Personaldeklaration skall lämnas första gången senast den 30 november 2007.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om taxeringslagen (1990:324) att det skall införas en ny paragraf, 1 kap. 1 a §, av följande lydelse

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

1 a §

Bestämmelser om fastställelse i vissa fall av underlaget för att ta ut skatt eller avgift enligt inkomstskattelagen och lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift finns i lagen (2007:XXX) om schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad sköns-taxering.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007.

3 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster att det skall införas en ny paragraf, 2 a §, av följande lydelse

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 a §

Bestämmelser om skyldighet att betala särskild löneskatt beräknat på visst underlag finns i lagen (2007:XXX) om schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007.

4 Förslag till ändring i lagen (1994:1774) om allmän pensionsavgift

Härigenom föreskrivs att 3 § om lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift skall ha följande lydelse.

3¹ §

Avgiften beräknas dels på sådan inkomst av anställning som avses i 2 kap. lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension, dels på sådan inkomst av annat förvärvsarbete som avses i 2 kap. nämnda lag om den enskilde är skattskyldig för inkomsten enligt inkomstskattelagen (1999:1229). Inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete skall därvid var för sig avrundas till närmast lägre hundratal kronor.

Avgiften beräknas dels på sådan inkomst av anställning som avses i 2 kap. lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension, dels på sådan inkomst av annat förvärvsarbete som avses i 2 kap. nämnda lag om den enskilda är skattskyldig för inkomsten enligt inkomstskattelagen (1999:1229) *eller enligt lagen om schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering*. Inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete skall därvid var för sig avrundas till närmast lägre hundratal kronor.

Vid beräkning av inkomst av anställning skall avdrag göras för kostnader som arbetstagaren har haft i arbetet i den utsträckning kostnaderna, minskade med erhållen kostnadsersättning, överstiger ettusen kronor.

Vid beräkning av avgiften bortses från inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete till den del summan av inkomsterna överstiger 8,07 gånger det för året gällande inkomstbasbeloppet enligt 1 kap. 6 § lagen om inkomstgrundad ålderspension. Därvid skall i första hand bortses från inkomst av annat förvärvsarbete. Avgiften avrundas till närmast lägre

¹ Senaste lydelse 2001:117.

hundratal kronor. Avgift som slutar på 50 kr avrundas till närmast lägre hundratal kronor.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007.

5 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1920) om allmän löneavgift

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1920) om allmän löneavgift att det skall införas en ny paragraf, 2 a §, av följande lydelse

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 a §

Bestämmelser om skyldighet att betala allmän löneavgift beräknad på visst underlag finns i lagen (2007:XXX) om schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007.

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

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 1 a § och 16 kap. 13 § skattebetalningslagen (1997:483) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap

1 a §²

Lagen gäller vid debitering och betalning av avgift enligt lagen (2004:1237) om särskild sjukförsäkringsavgift.

Lagen gäller vid debitering och betalning av

1. avgift enligt lagen (2004:1237) om särskild sjukförsäkringsavgift och

2. skatt, avgift och kontrollavgift enligt lagen (2007:xxx) om schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering.

16 kap.

13 §

Om ett inbetalt skattebelopp på grund av bristfälliga identifieringsuppgifter inte kunnat tillgodoräknas den som gjort inbetalningen på sju år efter det kalenderår då inbetalningen gjordes, skall beloppet tillfalla staten.

Det samma gäller ifråga om ett inbetalt skattebelopp som bestämts enligt 2 kap. 30 § lagen (2007:XXX) om schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering om den för vars räkning skatteavdrag gjorts eller

² Senaste lydelse 2004:1345.

*arbetsgivaravgifter betalts är
okänd.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007.

7 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) att det i lagen skall införas en ny paragraf, 16 kap. 17 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

16 kap.

17 a §

Skatter och avgifter som påförs enligt 2 kap.29 § lagen (2007:XXX) om schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering får inte dras av.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007.

8 Förslag till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)

Härigenom föreskrivs i fråga om socialavgiftslagen (2000:980) att det skall införas en ny paragraf, 1 kap. 1 a §, av följande lydelse

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

1 a §

Bestämmelser om skyldighet att betala socialavgifter beräknade på visst underlag finns i lagen (2007:XXX) om schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad sköns-taxering

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007.

9 Inledning

9.1 Bakgrund

Frågan om schablonbeskattning väcktes av Branschsaneringsutredningen år 1996. Den hade fått i uppdrag (Dir. 1995:142) bl.a. att identifiera branscher utsatta för ekonomisk brottslighet och föreslå metoder för att sanera dessa. Branschsaneringsutredningen föreslog bl.a. en modell för schablonbeskattning benämnd licensavgift som var tänkt att, i vart fall inledningsvis, tillämpas i taxibranschen (SOU 1996:172 samt SOU 1997:111). Något konkret lagförslag redovisades emellertid inte.

Några år senare kartlade Riksskatteverket (numera Skatteverket) förutsättningarna för schablonbeskattning i RSV Rapport 2002:3 *Schablonbeskattning? – en principskiss*. Skatteverkets modell kan i korthet beskrivas som en renodlad schablonbeskattning för näringsidkare med små verksamheter.

Genom remissbehandlingen av Branschsaneringsutredningens (Finansdepartementet 1997 och Justitiedepartementet 1997) och Skatteverkets (Finansdepartementet 2003) förslag har idéerna om schabloniserade inslag diskuterats, kritiserats, utvecklats och i viss mån även förankrats, dock utan att det lett till någon lagstiftning.

Medvetenheten om behovet av åtgärder mot den ekonomiska brottsligheten har emellertid fått ett allt starkare fotfäste i samhället. Sedan år 1995 gäller en strategi mot den ekonomiska brottsligheten vilken lett fram till en av de mest omfattande organisatoriska och lagstiftningsmässiga reformer som ägt rum på det kriminalpolitiska området (Skr.1994/95:217). Strategin

har byggts på med den handlingsplan mot ekonomisk brottslighet som regeringen lade fram under sommaren 2004 (Skr. 2003/04:178). I denna skrivelse aviseras en fortsatt hög aktivitet för att motverka den ekonomiska brottsligheten.

I 2004 års vårproposition (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.

9.2 Uppdraget

Arbetsgruppen rörande schablonbeskattning tillsattes i april 2004 för att, enligt uppdragsbeskrivningen (se bilaga 1), göra en bred genomgång av de schablonbeskattningsmodeller som tidigare har skisserats och ta ställning för en lämplig modell som kompletterar och stöttar den konventionella beskattningen. Vidare skall arbetsgruppen utarbeta ett system för att välja ut de branscher som lämpligen kan vara föremål för schablonbeskattning. Slutligen skall arbetsgruppen ta fram ett lagförslag utformat så att det kan tillämpas på samtliga utvalda branscher men som, för det fall arbetsgruppen finner det lämpligt, inledningsvis kan begränsas till enstaka branscher.

9.3 Arbetsgruppens arbete

Arbetet med promemorian inleddes i slutet av juni 2004. Metodmässigt har vi i hög grad dragit nytta av de tidigare arbetena och remissutfallen. Detta har främst skett genom att vi fokuserat på hur olika aspekter, inte minst tekniska frågor, har diskuterats i arbetena och kommenterats av remissinstanserna. Härigenom har det varit möjligt för oss att plocka ett och annat russin ur kakan.

Vi har uppfattat uppdragsbeskrivningen på sådant sätt att vår uppgift främst varit att utreda hur ett schablonbeskattningssystem lämpligen bör utformas. Av uppdragsbeskrivningen följer vidare att vi inte haft till uppgift att hitta ett renodlat schablonbeskattningssystem, dvs. ett system helt frikopplat från redovisningen. Ett sådant system hade också varit betydligt mera kontroversiellt och främmande i det svenska skattsystemet än det system med schabloniserade inslag som föreslås i denna promemoria. Däremot är det tänkbart att ett sådant system hade kunnat konstrueras så att det kommit att innebära förenklingar såväl för de skattskyldiga som för Skatteverket. En erfarenhet vi gjort är att ju större mått av rättvisa och individuella hänsyn som görs i ett system desto mer invecklat blir systemet.

Under arbetets gång har vi haft en rad diskussioner inom arbetsgruppen. Dessa har främst rört de många gånger oförenliga önskemålen om att skapa ett på samma gång lätthanterligt, förutsebart, rättvist och rättssäkert system som samtidigt bidrar till att minska förekomsten av svart arbete och oredovisade intäkter. Ett antal olika modeller för schablonbeskattning och schabloniserade inslag vid beskattningen har diskuterats. Olika alternativa system har konstruerats och, av olika anledningar, förkastats.

Det system som vi lämnar förslag på i denna promemoria är tänkt att vara ett generellt system dock med en del individuella inslag. Systemet kan sägas innebära att underlaget för beskattningen i vissa fall uppskattas med hjälp av schabloner. Systemet kan inte sägas utgöra ett mer traditionellt schablonbeskattningssystem, som bygger på att utifrån viktning av olika parametrar uppskatta en verksamhets resultat och därigenom även de därpå belöpande skatterna. Snarare skall systemet betraktas som ett sätt att utifrån ett antagande om storleken av en kostnadspost uppskatta underlaget eller del av underlaget för uttag av skatter och avgifter. Mot bakgrund härav anser vi att en mer rättvisande benämning för systemet är schabloniserad skönsbeskattning respektive schabloniserad skönstaxering. Som

en samlingsbeteckning har vi valt uttrycket schabloniserade inslag vid beskattningen.

En referensgrupp med företrädare för olika branschorganisationer har varit knuten till arbetsgruppen. De branschorganisationer som avses är Sveriges Hotell & Restaurangföretagare företrädda av branschekonomen Göran Granhed och utredaren Björn Arnek, Svenska Taxiförbundet företrätt av förbundsordföranden Lennart Hamnered och Sveriges Frisörföretagare företrädda av ombudsmannen Åke Berggren och frisörföretagaren Kjell Andersson. Sammanlagt har fyra sammanträden hållits med referensgruppen. Referensgruppens samlade erfarenhet från de branscher som inledningsvis berörs av det system som föreslås i denna promemoria och de synpunkter som framförts från gruppens sida har varit av stort värde för oss. Vi har inte kunnat tillgodose gruppens önskemål om ett mer renodlat schablonbeskattningssystem men hoppas ändå att de förslag som läggs fram i promemorian skall kunna leda till det mer rättvisande skatteuttag och den sundare konkurrens inom de berörda branscherna som referensgruppens ledamöter efterfrågat.

10 Tidigare skisserade förslag på schablonbeskattningssystem m.m.

10.1 Inledning

I vårt uppdrag ingår, som berörs i inledningen, att göra en bred genomgång av de schablonbeskattningsmodeller som tidigare har skisserats samt att ta ställning för en lämplig modell som kompletterar och stöttar den konventionella beskattningen. I detta kapitel görs en genomgång av tidigare skisserade modeller för schablonbeskattning. Vidare berörs, mycket kortfattat, remissinstansernas synpunkter på dessa förslag. För det fall remissinstanserna anfört något som har anknytning till det förslag om schabloniserade inslag vid beskattningen som vi lägger fram i denna promemoria redovisas detta utförligare under relevanta punkter i vårt förslag.

10.2 Branschsaneringsutredningens förslag om schablonbeskattning

Branschsaneringsutredningen har i två betänkanden, *Licensavgift – en principskiss* (SOU 1996:172) och *Branschsanering och andra metoder mot ekobrott* (SOU 1997:111), behandlat olika varianter av schablonbeskattning. Gemensamt för dessa modeller är att de inte avser att ersätta den konventionella beskattningen utan istället utgöra ett komplement till och stötta den konventionella beskattningen. Utredningen redovisar två modeller för schablonbeskattning; intäktsmodellen (schablonbeskattning med inkomsthöjning) och licensavgiftsmodellen. Enligt båda dessa

modeller skall näringsidkaren vara skyldig att föra räkenskaper och deklarerera i vanlig ordning. Avsikten är att schablonbeskattningen skall vara en minimibesättning och således kunna sägas utgöra ett golv för beskattningsnivån. Bakgrunden till denna tanke om ett golv för beskattningen är utredningens uppfattning att en inte obetydlig grupp företagare i utsatta branscher inte redovisar samtliga inkomster. Genom att införa ett golv för beskattningen skulle branscherna saneras från de som "fuskar mest". För inkomster ovanför nivån för schablonbesättning skulle den reguljära skattekontrollen upprätthålla beskattningen. Kontrollverksamhet och revisioner skulle således fungera som vanligt. Utredningen utgår i sina förslag från taxi-branschen men avsikten deklarerats vara att även andra branscher, främst s.k. kontantbranscher (beträffande detta begrepp se t.ex. avsnitt 13.1), skall kunna omfattas av schablonbesättning. Branschsaneringsutredningen förespråkar själv en schablonbesättning enligt licensavgiftsmodellen.

10.2.1 Intäktsmodellen

Företagets intäkter skall jämföras med variabler. Parametrarna kan variera beroende på vilken bransch det handlar om. För taxibranschen kan en lämplig parameter vara antalet taxibilar och dess användning. Enligt parametrarna måste intäkterna uppgå till en viss angiven nivå. Om så inte är fallet höjs inkomsten schablonmässigt. Intäktskravet skall beräknas med ledning av bl.a. statistiskt material. Hänsyn bör tas till att man vid en schablonmässig höjning också bör beakta att kostnaderna bör vara högre. Genom att inte enbart utgå från intäkterna utan även jämföra kostnaderna blir schablonbesättning mer nyanserad. De redovisade intäkterna i deklARATIONEN jämte SRU-uppgifterna (standardiserade räkenskapsutdrag) utgör grunden för bedömningen av om schablonbesättning kan ske eller inte. Om intäkterna understiger normen avviker man schablonmässigt från deklARATIONEN vid bestämmandet av inkomsten. Fortfarande ligger bokföringen till grund för inkomstberäkningen. Inkomst-

höjningen kan betraktas som en skattemässig korrigerings av inkomsten.

För att komma till rätta med de problem som kan uppstå vid schablonbeskattning av vissa verksamheter föreslås att inkomsten från sådan verksamhet som kan schablonbeskattas skall beräknas för sig. Därefter kan inkomsterna från olika verksamheter i förvärvskällan läggas samman. Ett annat, enklare, alternativ är att bortse från att förvärvskällan innehåller olika verksamheter och istället låta de totala intäkterna jämföras med schablonbeskattningens intäktskrav. Följden kan då bli att den skattskyldige undgår schablonbeskattning tack vare intäkter från annan verksamhet.

Om förutsättningarna är uppfyllda sker schablonbeskattning trots att den skattskyldige gett in en fullständig deklaration och kan åberopa en till synes korrekt redovisning. Rättsäkerhetsskäl kan tala för att det bör finnas möjlighet att undgå schablonbeskattning eller att få den nedsatt. Huvudregeln skall vara att schablonbeskattning sker i vissa objektivt angivna situationer varför det bör ställas höga krav för att schablonbeskattning inte skall ske. Den skattskyldige måste kunna visa varför verksamheten inte uppfyller intäktskraven vilket generellt sett kan vara svårt.

För att minska utrymmet för det s.k. likvida fusket bör möjligheterna att jämka preliminärskatt begränsas för sådan verksamhet som kan schablonbeskattas.

Schablonbeskattning innebär inte nödvändigtvis att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift. Schablonbeskattningen beräknas bl.a. på de uppgifter som den skattskyldige lämnat i sin bokföring varför skattetillägg inte bör påföras när schablonbeskattning sker.

Eftersom schablonbeskattningen får till följd att inkomsten av näringsverksamhet höjs är det rimligt att den skattskyldige får möjlighet att kompensera denna höjning genom bl.a. resultatreglering i form av t.ex. avdrag för räntefördelning. Inkomsthöjningen bör således ske före det att avdrag gjorts för

räntefördelning på samma sätt som avdraget för avsättning till egenavgifter bör räknas om när schablonbeskattning blir aktuellt.

10.2.2 Licensavgift

I stället för att sätta inkomsten i centrum kan schablonbeskattning i form av licensavgift koncentreras på skatter och avgifter. En lägsta nivå på skatter och avgifter sätts upp. Understiger skatterna och avgifterna denna nivå skall de höjas. För det fall skatterna och avgifterna överstiger nivån sker inte någon schablonbeskattning. Licensavgiften skall bestämmas utifrån variabler som för taxibranschens del lämpligast bör utgöra antalet fordon. Man bör därvid utgå från länsstyrelsens trafiktillstånd. Förhållandena vid varje månads utgång bör vara styrande för påföljande månads licensavgift. Fordonen föreslås delas in i tre kategorier beroende på användargraden. Licensavgiften skall betalas av den som har trafiktillståndet.

Licensavgiften föreslås bli en ny skatt som skall redovisas och betalas för varje månad i efterskott. Avräkning får ske för de skatter och avgifter som skall betalas enligt ordinarie regler. I samband med taxeringen kommer en årlig avräkning att ske av skatter och avgifter. De skatter och avgifter som kan komma ifråga för avräkning är såväl en enskild näringsidkares inkomstskatt som bolagsskatt för ett aktiebolag och innehållen preliminärskatt för anställda. Vidare skall mervärdesskatt och socialavgifter samt allmänna egenavgifter och skatt på tjänsteinkomster enligt fåmansföretagsreglerna omfattas. Även innehållen preliminärskatt på inkomst från utdelning från aktiebolag samt expansionsmedelsskatt bör få räknas av. Det bör endast vara skatter som förvärvskällan genererar som bör få avräknas. Den faktiska licensavgiften skall så lite som möjligt vara avhängig de anställdas förhållanden. Den månatliga avräkningen syftar främst till att se till att ett belopp motsvarande licensavgiften kommer in och att man samtidigt kan återkalla ett trafiktillstånd om licensavgiften inte är betald. Den årliga avräkningens syfte är att taxera den skattskyldige, bestämma

skatternas och avgifternas avräkning mot årets licensavgifter och slutligen fastställa en eventuell licensavgift.

För att få fram ett underlag för bedömningen av lämpliga nivåer för licensavgiften har en normalkalkyl gjorts avseende ett taxiföretag. Kalkylen baseras på uppgifter från Skatteverkets branschkartläggningar, erfarenheter från skatteförvaltningens revisionsverksamhet samt uppgifter från branschorganisationer. Kalkylen varierar något beroende på vad för sorts licens (enförar-, flerförar- eller dispenslicens) det rör sig om. För att skapa en säkerhetsmarginal har enförarlicensen t.ex. bestämts till 80 procent av den sålunda framräknade "normalinkomsten" medan flerförarlicensen beräknats till 1,2 gånger enförarlicensen. Vid beräkningen har relativt höga fasta kostnader beaktats.

Det bör inte finnas någon möjlighet att jämka eller efterge licensavgiften eller del därav vilket bl.a. motiveras med de möjligheter till nyanseringar i form av olika nivåer på licensen som finns inbyggda i det föreslagna systemet.

10.2.3 Licensavgiftsmodellen enligt Branschsaneringsutredningens slutbetänkande (SOU 1997:111)

Som anförts ovan förespråkade Branschsaneringsutredningen själv en schablonbeskattning enligt licensavgiftsmodellen. Även flertalet av remissinstanserna, av vilka knappt hälften kan sägas ha varit positiva till att någon form av schablonbeskattning infördes, förespråkade licensavgiftsmodellen. I utredningens slutbetänkande, SOU 1997:111, bygger utredningen därför vidare på detta förslag och diskuterar dess användning i andra branscher än taxi. Slutbetänkandet innehåller även en del andra förslag för att komma till rätta med fusket i vissa branscher, bl.a. föreslås att det i alla s.k. kontantbranscher skall införas krav på att registrera all försäljning i ett typgodkänt kassaregister och att tillhandahålla varje kund ett kvitto som skrivits ut av detta register. Vidare föreslås att taxifordons taxametrar regelbundet skall tömmas i en tömningscentral. Såväl frågan om kassaregister som åtgärder för att komma till rätta med fusket inom taxi-

näringslivet har varit föremål för utredning, se *Ekonomisk brottslighet inom taxinäringen* (SOU 2004:102) och *Krav på kassaregister Effektivare utredning av ekobrott* (SOU 2005:35).

Utredningen tar till sig viss kritik mot förslaget om licensavgift för taxibranschen som har framkommit i remissyttrandena. Främst gäller det frågan om jämningsmöjlighet. Utredningen säger att den kan dela uppfattningen att en jämningsmöjlighet bör finnas. Kraven för att få licensavgiften nedsatt måste emellertid vara höga och det bör krävas att den skattskyldige kan visa varför licensavgiften är för hög. En nedsättning kan ske endast om det föreligger särskilda skäl. Vidare bör en nedsättning alltid föregås av en taxeringsrevision.

Vad gäller införandet av ett licensavgiftssystem i frisörbranschen utgår man från en grundlicens vilken ungefär motsvarar enförarlansen för taxirörelse. Eftersom det är vanligt med anställda i frisörbranschen måste grundlicensen kompletteras med någon variabel som tar hänsyn till själva omfattningen på verksamheten. Utredningen har stannat för att koppla omsättningen till antalet stolar. Grundlicensen skall anses konsumera två stolar. Grundförutsättningen är att egenföretagaren skall ha samma avkastning som om han varit anställd.

Även vad gäller restaurangbranschen bör grundförutsättningen vara att en egenföretagare skall ha samma avkastning som om han varit anställd. Men eftersom det är ovanligt med enmansföretag är det nödvändigt med påbyggnadsdelar i licensavgiftssystemet. Utredningen resonerar här lite utifrån belägenhetsfaktorer men lämnar inte något förslag för denna bransch. De branscher som är aktuella är främst taxi- och frisör. Dock anser utredningen att på lång sikt bör ett system med licensavgifter kunna ersätta det konventionella skattesystemet, dvs. införas generellt.

10.2.4 Remissutfallet

Delbetänkandet

För delbetänkandet inkom ett fyrtiotal remissvar. Som anförts ovan förordar även remissinstanserna licensavgiftsmodellen framför den s.k. intäktsmodellen. Ett stort antal av remissinstanserna uttrycker farhågor för att licensavgiften skall bli såväl ett golv som ett tak för skatteinbetalningarna. Några remissinstanser uttrycker en rädsla för att bokföringsstandarden kan komma att urholkas med det föreslagna systemet. Det påtalas att förslaget främst synes vara lämpat för tillståndspliktiga branscher varför det kan finnas skäl att införa ett sådant system på prov i en pilotbransch, t.ex. taxinäringen. För att systemet skall bli hållbart krävs dock att det på lite sikt blir generellt tillämpligt. Några remissinstanser pekar på att ett system med licensavgift nog kan vara bra som ett led i strävandena att stävja skattefusket i vissa branscher men att det inte är tillräckligt, utan att även en utökad kontroll behövs.

Slutbetänkandet (i den del det avser förslaget om licensavgifter)

Någon remissinstans pekar på att många av de framlyfta problemen främst förekommer i de större städerna varför förslaget om schablonbeskattning är såväl onödigt som olämpligt för glesbygdsföretag. Därför bör gles- och landsbygdsområden kunna undantas från ett eventuellt framtida licenssystem, alternativt bör avgifterna reduceras mycket kraftigt i dessa bygder. Ett par av remissinstanserna uppger att de inte har några invändningar mot att frågan utreds vidare och då framför allt med inriktning på hur avgifterna skall utformas. Några remissinstanser är av uppfattningen att det aldrig kan vara rimligt att frånga systemet, med att det är den framräknade nettointäkten som skall ligga till grund för taxeringen. En remissinstans menar att en kombination av en preliminär licens-

avgift och ett förbättrat skönstaxeringsinstitut bör kunna resultera i minskade skatteundandraganden.

10.3 Skatteverkets kartläggningspromemoria *Schablonbeskattning*

I syfte att få fram en förstudie och ett underlag för beslut om att starkt schablonisera företagsbeskattningen av mindre företag, fick en arbetsgrupp inom Skatteverket under 1999 i uppdrag att bl.a. göra en heltäckande kartläggning av vilka förslag om schabloniserade system som tidigare lagts fram i Sverige och av argumenten för och emot sådana system. Vidare skulle en översiktlig kartläggning ske av minst ett par i andra länder förekommande sådana system och ett ställningstagande göras av arbetsgruppen.

I kartläggningspromemorian anser Skatteverket sammanfattningsvis att det, utifrån såväl skatteförvaltningens perspektiv som ett företagsperspektiv och ett mer allmänt samhällsperspektiv, finns tillräckligt starka skäl för att gå vidare och överväga om schabloner bör införas och hur de i sådant fall bör utformas.

I uppdraget har inte ingått att lämna ett konkret förslag på hur ett eventuellt framtida schablonsystem i Sverige bör se ut. Promemorian innehåller främst argument för eller emot någon form av schablon. Skatteverket anser att det förhållandet att tilltron till dagens skattesystem minskar är av avgörande betydelse för frågan om man bör fortsätta att studera schabloner. Detta beror på systemets svåröverskådlighet och allmänhetens låga förtroende för skatteförvaltningens möjligheter att bekämpa skatteundandraganden och fusk. Kraftiga motåtgärder måste sättas in för att möta skattefusk och motverka illojal konkurrens. Det är mot denna bakgrund viktigt att pröva alla alternativ som medför att systemtilliten ökar. Schabloner skulle då kunna vara ett alternativ. En förutsättning är att man är beredd att acceptera det principiella avsteg från grundläggande beskattningsprinciper som schabloner utgör. Detta avsteg är dock mindre än det kan

förefalla eftersom systemet redan idag av olika skäl omfattar inslag av schabloner och framförallt därför att det existerande systemet i teorin, men inte i praktiken, stämmer överens med kraven på likformighet och rättvisa.

Mot bakgrund av att det oftast är intäktssidan som är besvärlig från kontrollsynpunkt bör enligt SKV prövas om det är möjligt att finna någon form av renodlad schablon. Sådana måste då förmodligen avse begränsade och väl definierade verksamheter t.ex. viss bransch eller del av bransch.

Kartläggingspromemorian har inte varit föremål för något externt remissförfarande utan uteslutande behandlats inom Skatteverket.

10.4 Skatteverkets rapport *Schablonbeskattning? – en principskiss* (2002:3)

I rapporten lämnar Skatteverket förslag på ett tänkbart schablonsystem. Skatteverket tar emellertid inte heller i denna rapport ställning till frågan om schabloner skall införas eller inte. För det fall schabloner skall införas anser Skatteverket dock att dessa bör baseras på verksamhetens genomsnittliga försörjningsförmåga. Skatteverket föreslår att projektet fortsätts med ett tredje steg där ställning tas till om schabloner skall införas.

10.4.1 Skatteverkets förslag på ett tänkbart schablonsystem

Antalet verksamma som får sin försörjning från verksamheten utgör grundvariabeln

Skatteverket redogör kortfattat för de schablonbeskattningsystem som finns i Italien och Spanien och menar att det inte är någon framkomlig väg att kopiera något av dessa. En svensk modell för schablonbeskattning bör utformas betydligt enklare. För att uppfylla kravet på enkelhet bör endast någon eller ett fåtal variabler styra värdet på schablonen.

Från enkelhets- och kontrollsynpunkter vore det bättre med en total frikoppling från skatteförmågan. Ett exempel på detta kunde vara någon form av näringsavgift som är helt frikopplad från resultatet. Ett argument för att istället försöka bibehålla kopplingen till skatteförmågan så långt som det är möjligt är att beskattningen av företag som inte schablonbeskattas bygger på denna princip.

Skatteverket har i sina försök att hitta variabler som är enkla och på ett tillfredsställande sätt återspeglar skatteförmågan stannat för att antalet individer som får sin försörjning från verksamheten är en av de få variabler som är tänkbara. Med verksamma avses både ägare och andra inom företaget verksamma.

Grundvariabeln är alltså antalet i företaget verksamma. För varje verksam påförs företaget ett schablonbelopp som underlag för skatter och avgifter. Vad gäller graden av noggrannhet föreslås att antalet verksamma uppskattas med en noggrannhet av en fjärdedel årsarbetskraft.

Grundvariabeln skall mätas på följande sätt. Är en individ verksam med arbete enbart i ett visst företag bör företaget påföras en årsschablon för denna individ oavsett när arbetsinsatsen utförs och antalet timmar som individen faktiskt arbetar. Felkällorna är dock många. Den valda variabeln kan kräva ytterligare hjälpvariabler och framförallt måste risken för manipulation genom svartarbete beaktas. På inkomstsidan innebär schablonen att en viss verksamhet skall påföras skatt och avgifter motsvarande en inkomst om x kr. Från detta belopp avräknas sedan skatten på en inkomst om y kronor som redovisas öppet som löner för anställda. För resterande belopp skall den eller de som står som ägare av verksamheten, eller bolaget ifråga om aktiebolag, beskattas. Skatteverket uppger att det går att argumentera för att den valda schablonen såväl motverkar svartarbete som förstärker problemet med svartarbete. Verkets slutsats är att med en schablon baserad på verksamma som fastställs utifrån branschstudier, där jämkningsgrund ska visas och där schablonsystemet kompletteras med

vissa kontrollåtgärder bör problemet med svartarbete i vart fall inte öka jämfört med dagens situation.

Som nämnts ovan är det ägaren som skall påföras hela inkomstschablonen eftersom beloppet antingen avser hans eget arbete, för vilket han skall betala skatter och avgifter eller avser de anställdas arbete som ägaren skall innehålla och inbetala preliminärskatt och betala arbetsgivaravgifter för.

Värdet på variabeln

För en bransch eller ett segment av en bransch skall, när väl antalet verksamma i företaget är fastställt, också ett värde fastställas på variabeln. Ett tänkbart sätt är att utgå från någon form av normallön baserad på kollektivavtal. Normallönen kan fastställas t.ex. i samråd med branschorganisationer. När sedan inkomstschablonen fastställts kan en normalomsättning beräknas vilken kan ligga till grund för momsschablonen. Inkomstschablonen bör inte korrigeras för företagarrisken.

Vilka verksamheter skall omfattas av systemet med schablonbeskattning?

Skatteverket anser inte att schabloner lämpar sig för alla verksamheter eftersom schablonfelet i vissa fall blir så stort att det inte kan accepteras. Ju mer komplex en verksamhet är ju svårare är det att konstruera en acceptabel schablon. Det bör vara enklast att finna schabloner för arbetsintensiva och huvudsakligen tjänsteproducerande verksamheter eller varuproducerande verksamheter med en eller ett litet antal ensartade produkter. Schabloner bör med andra ord i första hand användas för företag med enkla och okomplicerade förhållanden. Skatteverket föreslår att schablonregler i ett inledningsskede införs för frisörer, mindre restauranger och smågodisbutiker.

Så många företag som möjligt bör omfattas av ett schablon-system. Även företag som överstiger den nuvarande gränsen för

skyldigheten att upprätta årsbokslut bör schablonbeskattas. Inledningsvis föreslås att schabloner får användas av ett företag med högst fyra verksamma mätt i årskrafter. Denna gräns kan senare omprövas. Inkomstschablonen skall i princip ersätta inkomst av näringsverksamhet (rörelse) oavsett företagsform (enskild näringsverksamhet, handelsbolag och aktiebolag).

Ett obligatoriskt system med jämkningsmöjligheter

Företag som kvalificerar för schablonreglerna (storlek och bransch) ska obligatoriskt tillämpa dessa. Ett sådant obligatoriskt system måste dock innehålla jämkningsmöjligheter. Mot en jämkning talar dock önskemål om enkelhet. Förutsebarheten minskar och det blir svårare att beräkna skatteutfallet. I avvägningen mellan enkelhet och exakthet stannar dock Skatteverket för att vissa ventiler måste finnas. Skäl för att jämka kan t.ex. finnas om antalet verksamma ändras efter det att variabeln fastställts. Vidare bör vissa oförutsedda händelser, t.ex. brand, utgöra grund för jämkning. Omsättningen kan ibland avvika från vad som beräknats utifrån antalet anställda. Schablonfelet kan inte tillåtas bli för stort. När en schabloninkomst fastställs utifrån antal verksamma och beräknad schablonomsättning bör den senare därför beräknas till ett visst högsta värde för vilken den fastställda grundvariabeln gäller.

Exempel: Omsättningen för fyra verksamma beräknas genomsnittligt till 3,9 (inom intervallet 3,6 och 4,2) miljoner kr. Jämkningsgrund föreligger om omsättningen understiger 3,6 miljoner och företaget därtill visar att schabloninkomsten är för hög. Jämkning uppåt skall ske om omsättningen överstiger 4,2 miljoner kr men inte 5 miljoner. Schablonen kan även slå fel p.g.a. underlönsamhet. Denna situation bör behandlas på samma sätt som underomsättning, dvs. företaget skall visa att resultatet för hela beskattningsåret understiger schabloninkomsten. Samma synsätt som för överomsättning bör tillämpas vid överlönsamhet. Någon jämkning bör inte ske i de fall faktiska

löner till anställda markant avviker från den normallön utifrån vilken grundvariabeln värderats.

Bevisbördan för att förutsättningarna för jämkning är uppfyllda bör åvila den skattskyldige. En tillförlitlig bokföring med betryggande intäktsredovisning är en förutsättning för att det överhuvudtaget skall kunna bli aktuellt med jämkning.

Överlåtelse av verksamhet

Schablonen avser löpande beskattning. Övergår verksamheten från en skattskyldig till en annan ska resultatet av överlåtelsen redovisas separat. I fall med nedlagd och upphörd verksamhet ska jämkning ske av den preliminära schablonen med hänsyn till att verksamheten har lagts ned under inkomståret och därtill ska resultatet i samband med avyttring av tillgångar beräknas separat.

Investeringar

Vad gäller investeringar bör hänsyn tas till branschens genomsnittliga avskrivningar.

Räntor

Enkelhetsskäl talar för att räntor bör behandlas helt utanför schablonen och avdrag medges i inkomstslaget kapital. Hur denna fråga skall lösas för aktiebolag får övervägas ytterligare.

Schabloner och redovisning

En ständigt återkommande fråga vid diskussioner om förenklingar och att införa någon form av förenklad beskattningsmetod för mindre företag gäller problemet med dubbla system i betydelsen redovisningsregler och skatteregler. För företagaren är det givetvis enklast med ett och samma underlag

för både bokföring och skatteredovisning. Oavsett utformningen av skattereglerna torde det alltid komma att finnas krav på någon form av ordnat underlag för beskattningen. I ett schablonsystem borde sådana krav på dubbla system kunna hållas på en mycket låg nivå och bör därför inte innebära någon ökad belastning jämfört med nuvarande situation när det gäller dubbla system.

EG:s fjärde bolagsdirektiv har medfört en ökad harmonisering inom EG på redovisningsområdet. Syftet är att de företagsformer som bedrivs med begränsat delägaransvar skall omfattas av vissa minikrav till skydd för utomstående intressenter. I Sverige berörs i princip bara aktiebolag och handelsbolag med aktiebolag som ägare av dessa regler. Det fjärde bolagsdirektivet innehåller regler för de finansiella rapporterna, men när det gäller den löpande redovisningen (verifikationer, bokföring och arkivering) finns inga EG-krav på samordning. Det finns inte någon generell möjlighet att undanta mindre bolag från bestämmelserna i direktivet. När det gäller övriga företag, framförallt enskilda firmor och handelsbolag med fysiska personer som delägare, avgörs reglerna helt på grundval av nationella överväganden. Skatteverkets slutsats vad gäller möjligheterna till större förenkling av redovisningsreglerna för mindre schablonbeskattade företag är att detta p.g.a. EG-harmoniseringen är svårt beträffande aktiebolag och handelsbolag med aktiebolag som delägare. Vad gäller övriga företagsformer är en förenkling möjlig men svår eftersom det finns inslag av inhemsk harmonisering. Den mest framkomliga vägen för att minimera problemet med dubbla system torde vara att höja den nuvarande omsättningsgränsen på tjugo prisbasbelopp för de företag som inte är skyldiga att upprätta årsbokslut. Detta skulle också kunna förenas med lättnader i kraven på den löpande redovisningen.

Byte av system

För nystartade företag uppkommer inga problem när de skall gå in i det nya systemet. För redan existerande företag, som övergår från konventionell beskattning till att tillämpa schabloner, måste avskattning av periodiseringsfond och expansionsfond ske. Byte bör alltid bara ske framåt, dvs. för kommande beskattningsår. En klar reglering av hur värdering av tillgångar etc. ska ske vid inträde i det traditionella systemet måste införas. Huvudregeln här torde vid förändringar i samma ägares hand vara kontinuitet.

Skatte- och avgiftsbetalning

Skatteverket föreslår att skatte- och avgiftsbetalning skall ske på samma sätt som i det konventionella systemet. Preliminär skatt och avgifter på inkomstschablonen samt schablonmoms debiteras att betalas månatligen.

Deklarationsförfarandet

De uppgifter som är nödvändiga för att fastställa schablonen lämnas i form av en preliminär deklARATION. Uppgift om antalet verksamma ska då givetvis lämnas. Vidare skall företagaren lämna uppgift om den faktiska tid som han lägger ned i verksamheten och för anställda anges uppgifter om hel- eller deltid etc. Utifrån bl.a. dessa uppgifter kan Skatteverket sedan avgöra om företaget skall beskattas enligt schablon eller beskattas enligt det traditionella regelverket.

Vidare bör uppgifter som kan föranleda jämkning av schablonen lämnas. I jämkningssituationerna gäller att avvikelserna skall vara avsevärda. Uppgifter som då kan vara av intresse är bl.a. lokalstorlek, öppettider, lokalhyra etc. En målsättning bör dock vara att försöka minimera uppgiftslämnandet. En schabloniserad preliminär debitering i likhet med vad som är fallet i det traditionella systemet bör övervägas.

Förutsatt att någon jämkning inte skall ske i efterhand kan självdeklarationen inskränka sig till att utgöras av en årsavstämning av debiterade och inbetalda preliminärskatter, avgifter och moms. Utgångspunkten här bör vara enkelhet, dvs. få uppgifter kombinerat med en skyldighet för företaget att vid årsavstämningen lämna kompletterande uppgifter i de fall grund för jämkning föreligger.

Mervärdesskatt

Skatteverket redogör för ett system med schablonmoms sett ur ett EG-rättsligt perspektiv (sjätte momsdirektivet). Skatteverkets slutsats är att det mot bakgrund av reglerna i direktivet bör vara möjligt att vid ett system med schabloniserad inkomstbeskattning också beräkna momsen schablonmässigt. Den lämpliga vägen för ett sådant förfarande är enligt Skatteverket troligen att begära ett undantag från artikel 27 i direktivet. Skatteverkets förslag innebär att en schablonomsättning skall beräknas utifrån normallön och andra kostnader enligt ett branschgenomsnitt. Denna schablonomsättning skall sedan ge schablonmomsen, vilket vanligen utgörs av att moms skall betalas. Schablonmomsen föreslås debiteras preliminärt och betalas månatligen. Jämkning skall dock kunna ske av viss månads debitering i de fall investeringar i anläggningstillgångar under månaden överstiger 10 000 kr exklusive moms. Den som enligt EG-rätten vill tillämpa schablonsystemet enbart vid inkomstbeskattningen men inte vid momsbeskattningen skall ansöka om undantag från schablonsystemet.

Kontrollen i det nya systemet

Skatteverket anser att det föreslagna systemet aldrig kommer att kunna vinna legitimitet utan kontroll. Det måste vara möjligt att kontrollera ett schablonsystem med rimliga resurser. Det före-

slagna systemet innehåller en del kontrollproblem, bl.a. vad gäller att konstatera verkligt antal anställda och en avvikande omsättning. Dessa problem är dock inte nya utan finns redan i dagsläget. Schablonsystemet ensamt löser inte dessa problem. Däremot tror dock Skatteverket att ett sådant system kombinerat med andra åtgärder ger ett totalt bättre utfall än dagens system. De åtgärder som bör övervägas är förstärkt intäktsredovisning, höga krav för att jämka schablonen, oanmälda besök, skärpta sanktioner och andra preventiva åtgärder som attitydpåverkande kampanjer och certifiering.

Ett sätt att förbättra intäktsredovisningen är införandet av plomberade och typgodkända kassaregister (jämför *Krav på kassaregister Effektivare utredning av ekobrott* [SOU 2005:35]). Krav på kassaregister kan förenas med ett krav att alltid lämna kunden ett kvitto på transaktionen.

Det sätt som står till buds vad gäller att kontrollera grundvariabeln, antalet verksamma, är att oanmälda besök görs hos företaget. Medvetenheten om risken för oanmälda besök bör ha en preventiv effekt.

För det fall förutsättning finns att påföra skattetillägg bör övervägas om detta inom ett schablonskattesystem bör vara större än i andra fall.

10.4.2 Sammanfattning av Skatteverkets förslag

- Företag med högst fyra verksamma (årsarbetare) skall beskattas enligt schablon.
- Normallön per verksam och helår fastställs för viss bransch/del av sådan.
- Preliminär deklaration lämnas.
- Grundvariabeln antal verksamma fastställs för företaget.

- Beslut om vissa företag skall schablonbeskattas eller inte fattas i samband med preliminär deklaration. Denna fråga är beroende av antalet verksamma i företaget.
- Schablonen ersätter för ägare inkomstskatt av näringsverksamhet.
- Antalet verksamma och normallön ger inkomstscha-blon inkl. egenavgifter.
- Jämkning nedåt kan ske i vissa situationer om grund för det visas.
- Jämkning uppåt skall alltid ske vid vissa situationer.
- Alla räntor hänförs till inkomstslaget kapital.
- Vid årsavstämning sker avstämning av preliminär inkomstscha-blon och inbetalda skatter och avgifter mot lämnade kontrolluppgifter och eventuella jämknin-gar.
- Systemet skall även innefatta en schablonmoms. Denna måste dock, med hänsyn till EG-rätten, vara frivillig. Den som inte vill omfattas av systemet med schablonmoms får ansöka om undantag från detta.

10.4.3 Remissinstanserna

Flera av remissinstanserna anser att problemet med skatte-undandragande i vissa branscher är så stort att en förändring måste komma till stånd. Ett system med schablonbeskattning kan då vara en utväg. Vad gäller den föreslagna variabeln antalet verksamma är inställningen hos remissinstanserna blandad. *Ekobrottsmyndigheten, Östra avdelningen*, anser t.ex. att ett sådant system medför att risken för svartarbete ökar medan t.ex. *Kammarrätten i Göteborg* har svårt att se att någon annan

variabel kan bli aktuell. Att systemet måste vara obligatoriskt uttalas av en del remissinstanser liksom att det måste finnas jämkningsmöjligheter. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att ett mindre ingripande alternativ vore att föredra och är av den anledningen kritisk till att införa schablonbeskattning i den materiella rätten men anser att det kan vara lämpligt att använda schabloner i det processuella förfarandet och vid taxerings- och beskattningsarbetet. *Kammarrätten i Göteborg* anser att det finns anledning att fråga sig om inte någon form av vinstmarginal hänförlig till varje verksam person i företaget borde läggas på företagaren. *Ekobrottsmyndigheten, Södra avdelningen*, anser att ett enkelt och schabloniserat system även bör återspeglas i bokförings-skyldigheten medan *Föreningen Svenskt Näringsliv* anser att det är nödvändigt att hålla fast vid principen att den som har en ordnad bokföring och i övrigt korrekta handlingar också har rätt att bli beskattad för sin nettovinst och inte efter schabloner. *SHR, Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare*, påtalar att det kan visa sig bli svårt att bestämma vad som utgör en normallön, inte minst eftersom ett stort antal företag inte har något kollektivavtal och således tillämpar fri lönesättning.

11 Schablonbeskattning – syfte, utformning och val av modell

11.1 Inledning

Som redogjordes för i tidigare avsnitt ingår det i arbetsgruppens uppdrag att, efter en bred genomgång av tidigare skisserade schablonbeskattningsmodeller, ta ställning för en lämplig modell som kompletterar och stöttar den konventionella beskattningen. I detta avsnitt lämnas först en redogörelse för vissa för beskattningen grundläggande principer. Därefter diskuteras olika modeller för schablonbeskattning mot bakgrund av vårt uppdrag. Slutligen lämnas förslag på ett mer individualiserat system grundat på en variabel.

11.2 Beskattningens huvudprinciper

Vårt skattesystem kan sägas bygga på vissa grundläggande principer, vilka utvecklas närmare nedan, såsom t.ex. skatteförmågeprincipen, likformighetsprincipen och neutralitetsprincipen. Andra viktiga grundstenar i det svenska skattesystemet är att en korrekt förd bokföring i princip skall ligga till grund för beskattningen samt att beskattningen enligt inkomstskattelagen är en s.k. nettovinstbeskattning varmed avses att den inkomst som skall beskattas i respektive inkomstslag är inkomsten efter avdrag för olika till inkomsten hänförliga kostnader. Sammanfattningsvis bör en modell för schablonbeskattning väljas ut som tillgodoser skatteförmåge-, likformighets- och neutralitetsprincipen. Den fråga man bör ställa är hur

stora avsteg från det konventionella skattesystemet man är beredd att acceptera för att uppnå det åsyftade målet.

Skatteförmågeprincipen

Skatteförmågeprincipen innebär att var och en skall betala skatt efter sin förmåga. Till följd av det omfattande fusket kan skatteförmågeprincipen sägas i praktiken ha satts ur spel inom vissa branscher (BRÅ 1992:2; BRÅ 1996:4; Larsson, 1995; Axelsen, 1995; Alalehto, 1996 och 1999; RRV, 1998: 28 och 29). En metod för att återställa denna princip är någon form av schablonbeskattning, som medför att beskattningen blir mindre beroende av företagets redovisning. Det kan uttryckas som att Skatteverket tar in kompletterande information för att beskattningen bättre ska överensstämma med skatteförmågeprincipen.

Schablonbeskattning är dock ett förhållandevis långtgående ingrepp vid beskattningen. Ett krav bör därför vara att den också skall leda till ett korrektare och därmed högre skatteuttag inom de branscher där reglerna skall tillämpas. I annat fall hade någon schablonbeskattning aldrig behövts. Det är därför viktigt att ett schablonbeskattningssystem så långt det är möjligt bygger på skatteförmågeprincipen även i den meningen att inte någon skall riskera att få betala för mycket i skatt till följd av schablonbeskattning.

Likformighetsprincipen

Likformighetsprincipen innebär att beskattningen skall utformas på ett sådant sätt att den så långt möjligt är rättvis och likformig. Även på denna punkt innebär det omfattande fusket inom vissa branscher att likformighetsprincipen snarare är formell än reell. Schablonbeskattning är därför en metod för att öka likformigheten och rättvisan vid beskattningen. Samtidigt måste schablonbeskattningen utformas på ett sådant sätt att den inte

skapar nya problem med likformigheten, liknande vad som nyss sagts om ett för högt skatteuttag för vissa näringsidkare.

Neutralitetsprincipen

Neutralitetsprincipen kan, mycket kort, förklaras med att skattereglerna skall utformas så att neutralitet föreligger mellan olika handlingsalternativ. En schablonbeskattning bygger nödvändigtvis på variabler, en eller flera, vilket kan skapa incitament till anpassningar som är motiverade enbart från skattesynpunkt. Vid utformningen av ett schablonbeskattningssystem är det därför nödvändigt att beakta detta anpassningsproblem.

Korrekt bokföring och nettovinstbeskattning

Principen om att en korrekt förd bokföring skall ligga till grund för beskattningen kan definitionsmässigt inte upprätthållas vid ett system med schablonbeskattning där schabloniseringen är förhållandevis långt gången. Problemet är att många bokföringar inte är korrekta i branscher med problem med ekonomisk brottslighet. Det är enbart efter revision som det är möjligt att med någorlunda säkerhet kunna konstatera om bokföringen är korrekt eller inte. Som ett rent räkneexempel riskerar ett företag att bli reviderat av Skatteverket var trettionde eller fyrtionde år (RRV 1996:32).¹ Resursmässigt är det därför helt uteslutet att det skulle finnas möjlighet att med en sådan noggrannhet kunna kontrollera de flesta företagens redovisning i aktuella branscher. Schablonbeskattning innebär därför, beroende på vald modell, ett mer eller mindre stort avsteg från den nyss nämnda

¹ De företag som emellertid regelmässigt revideras är landets största företag (planmässig revision). Även de riktigt små företagen revideras i hög utsträckning mätt i antalet revisioner. År 1994 var antalet revisioner i företag med 1 kr – 5 miljoner kr i lönesumma 5 690 av det totala antalet revisioner som uppgick till 10 229. Av dessa 5 690 revisioner var knappt 60 procent inriktade på företag med en lönesumma på under 0,5 miljoner kr (RRV 1996:32). Yrkesinspektionen kan sägas kontrollera företagen vart sjätte år och Kemikalieinspektionen vart 18:e år.

principen. Av samma skäl innebär schablonbeskattning även ett avsteg från principen om nettovinstbeskattning, även om syftet med schablonbeskattning är, att med hjälp av variabler, komma fram till en nettovinst som många gånger kan vara mer rättvis än vad som faktiskt har redovisats.

11.3 Schablonbeskattning; syfte, olika modeller och överväganden

11.3.1 Inledning

Som tidigare angetts innebär schablonbeskattning att beskattningen till större eller mindre del bygger på schabloner eller variabler i stället för det reguljära skattesystemets nettovinstbeskattning som baseras på bokföringen. Beroende på utformningen av ett sådant system kan det vara mer eller mindre frikopplat från faktiska intäkter och kostnader, som dessa återspeglas i redovisningen. Den faktiska utformningen av olika schablonbeskattningssystem kan givetvis variera bl.a. beroende på syftet med systemet ifråga men samtliga system har det gemensamt att man vid beskattningen utgår från något annat än rörelsens faktiska resultat. Tanken bakom schablonbeskattningen är att variablerna ska fungera som indikatorer på företagets resultat och därmed mäta resultatet i stället för det resultat som framgår av bokföringen. Ett gemensamt drag för olika schablonbeskattningssystem kan således sägas vara uppfattningen att de olika variablerna, sedda för sig eller tillsammans, kan antas ge en sådan uppfattning om en rörelses resultat att det kan ligga till grund för beskattningen utan att det skattefel som med nödvändighet blir resultatet av schablonbeskattningen blir oacceptabelt stort.

Det finns även ett annat befintligt institut, skönstaxering, som har ett visst släktskap med schablonbeskattning. Vid skönstaxering skall skatten eller underlaget för beskattning uppskattas till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till utredningen (4 kap. 3 § taxeringslagen). Vid denna skälighets-

bedömning kan olika schabloner eller variabler tillämpas, som exempelvis bruttovinstprocent eller drivmedelsprocent. Det finns emellertid en principiell skillnad mellan schablonbeskattning och skönstaxering. Schablonbeskattning är ett, oftast, generellt tillämpbart system, som enligt materiella regler gäller samtliga skattskyldiga, men med de undantag och särdrag som beror på valda objektiva faktorer. Sådana faktorer kan t.ex. vara branschtillhörighet, associationsform och storlek.

Skönstaxering är däremot ett, i grunden, individuellt system som tillämpas efter prövning i det enskilda fallet. Bakgrunden är ofta att en deklaration har underlåtits att ges in eller att, i samband med revision, underlaget för beskattningen visat sig ha stora brister.

11.3.2 Schablonbeskattningens syfte

Schablonbeskattning kan ha olika syften. Ett vanligt motiv bland utländska system är att förenkla beskattningen för småföretagare. Historiskt sett har det också varit en beskattningsform som gjort det möjligt för länder med stora grupper av småföretagare att över huvud taget få med dessa i skattesystemet. Detta var fallet i Spanien där under Franco-tiden stora grupper av småföretagare, många med begränsade kunskaper om bokföring och beskattning, drev sin verksamhet praktiskt taget utanför skattesystemet (SOU 1996:172). I stället säkrades skatteinkomsterna genom de stora monopolföretag som var nära knutna till staten. Sedan dess har schablonbeskattningen utvecklats till ett omfattande skattesystem för småföretagare, med ett tydligt förenklingssyfte i fokus.

Det är också förenklingstanken som väger tungt i Skatteverkets förslag till schablonbeskattning. Ett annat syfte är att motverka skattefusk genom att schablonerna kan bedömas ge ett säkrare skattemässigt resultat än en bokföring där samtliga inkomster inte redovisas. Säkerligen har denna aspekt också vägt tungt i utländska schablonbeskattningssystem genom att dessa – trots brister, kontrollproblem och skattefusk i samband med

schablonbeskattning – ändå genererat högre och säkrare skatteinkomster än vid traditionell beskattning.

Förenklningar kan även ha en förebyggande effekt genom att de minskar risken för fel och fusk på grund av att det blir enklare för såväl den skattskyldige att följa reglerna som för skatteförvaltningen att utöva kontroll (Korsell och Nilsson, 2003). Mot bakgrund av direktivens krav på att den valda modellen för schablonbeskattning skall komplettera och stötta den konventionella beskattningen är det knappast möjligt att motverka skattefusk genom regelförenklningar, eftersom detta förutsätter djupgående förändringar av det reguljära skattesystemet.

Ett system som har till syfte att stötta den ordinarie beskattningen innebär oftast inte några förenklingsfördelar för dem som tillämpar det eftersom det förutsätter att bokförings- och redovisningsskyldigheten fullgörs på vanligt sätt och oftast även deklareringskyldigheten. Inte desto mindre bör strävan vara att ta fram en modell för schablonbeskattning som är så enkel som möjligt för att minska fullgörandekostnaderna för de skattskyldiga. Vidare bör den framtagna modellen även vara enkel att hantera för Skatteverket.

Bakgrunden till direktiven och uppdraget är att det nuvarande skatteuttaget inom vissa branscher är för lågt till följd av skatteundandragande. Skattefusket tar sig olika former i ekonomins olika delar, och inom många kontantbranscher är möjligheterna till brott betydande genom att verksamheterna är små och därför saknar behov av en fungerande internkontroll, som myndigheternas kontrollverksamhet är beroende av. Samtidigt hanterar kontantbranscherna många småtransaktioner, ofta försäljningar till konsumenter, vilket inte skapar ett behov av kvitton för att dokumentera köpen. Även om kvitton används förekommer det att taxametrar och kassaregister manipuleras. Nuvarande materiella skatteregler och kontrollsystem har visat sig vara otillräckliga för att upprätthålla en rimlig skattenivå. En omfattande dokumentation om dessa problem finns bland annat

i Branschsaneringsutredningens betänkanden och i åtskilliga andra arbeten (RSV 1998:3; RRV 1998:28; RSV 2002:2).²

Ytterligare krav på ett system för schablonbeskattning är att det ska motverka skattefusk, särskilt i kontantbranscherna, samt komplettera och stötta det reguljära skattesystemet.

11.3.3 Olika modeller för schablonbeskattning

Schablonbeskattning kan se ut på olika sätt. För en internationell utblick hänvisas till Branschsaneringsutredningens betänkande *Licensavgift* (SOU 1996:172) och Skatteverkets rapport (2000:12) *Schablonbeskattning?* Kartläggningspromemoria. De mest långtgående formerna finns i länder som Spanien och Italien. I dessa länder finns en renodlad schablonbeskattning för småföretagare som innebär att beskattningen helt grundas på schabloner. Det är flera schabloner eller variabler som vägs samman och dessa skiljer sig delvis från varandra beroende på vilken bransch det är fråga om. Några exempel på schabloner är antalet verksamma personer, verksamhetslokalens yta, antal bord och stolar, bardisken längd, hästkraftsantal på fordon, elförbrukning etc. Bakom dessa variabler ligger omfattande statistiska undersökningar som löpande följs upp. Eftersom redovisningen, helt eller delvis, saknar betydelse vid den renodlade schablonbeskattningen är skattekontrollen inriktad på de variabler som ligger till grund för schablonbeskattningen.

Skatteverkets förslag till schablonbeskattning kännetecknas också av en hög grad av renodling genom att beskattningen inom ett normalintervall helt bygger på schabloner. Emellertid ska samma krav gälla för bokföring som för vilken näringsverksamhet som helst och vid hög eller låg lönsamhet kan schablonen jämkas.

Modellerna för renodlad schablonbeskattning respektive en renodlad schablonbeskattning med jämkning är främst inriktade

² Till följd av uppdragets lagtekniska inriktning och att de bakomliggande motiven till schabloner tidigare utförligt har utvecklats och behandlats av remissinstanserna diskuteras inte denna fråga ytterligare förutom i avsnittet med konsekvensanalyser.

på förenkling eftersom de helt eller till övervägande del ersätter den konventionella beskattningen. Redan i beskrivningen av vårt uppdrag ligger emellertid en begränsning genom att en renodlad schablonbeskattningsmodell, med eller utan jämkning, faller utanför direktiven. Skälet är att en sådan modell inte avser att komplettera eller stötta den konventionella beskattningen utan ersätta denna. De utländska systemen, liksom den av Skatteverket förordade modellen, är därför för långtgående och systemförändrande för att kunna ligga till grund för en schablonbeskattning som överensstämmer med uppdragsbeskrivningens krav. Som redan nämnts finns det dock goda skäl för att kunna använda beståndsdelar av exempelvis Skatteverkets modell och dra nytta av de erfarenheter som kommit fram genom remissbehandling.

Från motsatt utgångspunkt, det vill säga från den renodlade schablonbeskattningen till de minst utvecklade typerna, finns de former som kännetecknas av att det finns enbart vissa inslag av schabloner. Sådana system kan förenklas ytterligare och det schabloniserade inslaget därmed öka. Till denna grupp hör exempelvis kontantmetoden, som tidigare tillämpades vid beskattning av jordbruk. Sådana mindre långtgående former av schabloniseringar har sitt värde från förenklingsynpunkt och är därför inte av intresse för vårt arbete som förutsätter schabloner med en tydlig ekobrottsinriktning.

Om varken renodlade former av schablonbeskattning eller mindre schabloniseringar i förenklingsyfte uppfyller vårt krav återstår modeller som ligger mellan dessa ytterligheter. En metod är att schablonisera kostnader eller intäkter i näringsverksamheten. Som nämnts i avsnitt 10.2.1 tog Branschsaneringsutredningen fram en intäktsmodell. Det var ett system med en schabloniserad inkomsthöjning som innebar att företagets intäkter skulle jämföras med vissa variabler. Enligt dessa branschspecifika variabler skulle intäkterna uppgå till en viss angiven nivå. I annat fall skulle inkomsten höjas så att intäkterna uppfyllde kravet.

Remissinstanserna var emellertid överlag negativa till det förslaget och utredningen förkastade det också och i stället förordades ett system med licensavgifter. Fördelen med att schablonmässigt påverka intäkter och/eller kostnader är emellertid att det stöttar den konventionella beskattningen; enbart intäkter eller kostnader påverkas av schablonen, sedan sker beskattningen enligt vanliga regler. En mer eller mindre långtgående schablonisering av kostnader och/eller intäkter inordnas därför väl i ett reguljärt skattesystem. Det är också på kostnads- och intäktssidan som den ekonomiska brottsligheten äger rum. Det typiska är att samtliga intäkter inte redovisas och att dessa medel används till svarta löner och svarta inkomster till företagaren samt till andra oredovisade kostnader än löner, som i annat fall hade varit för iögonfallande för att riskera att kunna användas för att beräkna den verkliga omsättningen (Alalehto, 2003). Mycket talar därför för att närmare undersöka en modell där schabloniseringarna är inriktade på intäkter och/eller kostnader.

Från brottsförebyggande synpunkt innebär ett sådant system att vinningen av brott minskar. Det går fortfarande att fuska, men utrymmet för fusk minskar. Det är också en rimlig ambitionsnivå eftersom det inte finns några förebyggande metoder som helt utesluter fusk. Särskilt svårt är att förebygga fusk hos näringsidkare, som till stor del både förfogar över intäkts- och kostnadsredovisningen i kombination med att kontrollavgifter i allt väsentligt saknas och att den skattemässiga redovisningen av bokföringen sker mycket förenklat.

I den av Branschsaneringsutredningen förordade modellen med licensavgift var skatter och avgifter i fokus. Även den modellen hade en tydlig ekobrottsinriktning som kompletterade och stöttade den reguljära beskattningen. Licensavgiften var emellertid främst inriktad på tillståndspliktiga branscher eftersom bristande vilja att betala skatter och avgifter skulle leda till att tillståndet återkallades. Det är en betydande nackdel som begränsar lagstiftningens möjligheter att tillämpas i ett flertal

branscher som har problem med ekonomisk brottslighet och där det inte förekommer några tillstånd för att etablera sig.

En stor del av den löpande kontrollen av licensavgiften skulle i praktiken utföras av andra än Skatteverket, som kunder och konkurrenter, genom att ett märke skulle anbringas på taxibilen. Märket visade att månadens skatter var betalda. En kontroll som bygger på sådana märken är emellertid känslig för förfalskningar. En annan nackdel med licensavgiften var att det förutsatte ett månatligt avstämningssystem med skatter och avgifter som bedöms som förhållandevis resurskrävande tillsammans med att tillståndsmyndigheterna löpande skulle kontrollera om tillståndet skulle vara kvar.

Skillnaderna mellan en schablonbeskattning som påverkar å ena sidan intäkter och/eller kostnader (intäktsmodellen) och å andra sidan nivån på skatter och avgifter (licensavgiften) ska emellertid inte överdrivas. Gemensamt är att det finns en eller flera variabler som påverkar beskattningen, antingen indirekt via intäkter och/eller kostnader eller direkt genom nivån på skatter och avgifter. Från ett skatteförmågeperspektiv framstår det emellertid som tydligare att schablonerna påverkar intäkter och/eller kostnader, som sedan får skattemässiga konsekvenser enligt vanliga regler, än att direkt påverka skatter och avgifter. Särskilt när frågan uppkommer om jämkning kan det vara av värde att granska hur schablonerna påverkar intäkter och/eller kostnader.

Vår uppfattning är att en modell där schabloner påverkar intäkter och/eller kostnader framstår som något tekniskt enklare än en licensavgift samtidigt som den har en större potential genom att den kan användas även i tillståndslösa branscher.

11.3.4 Företagsstorlek och företagsform

Tidigare har redovisats några faktorer som gör att schablonbeskattning kan vara ett sätt att minska fusk i mindre företag i kontantbranscherna. Det är ett fusk som handlar om oredovisade inkomster som sedan betalas ut som svarta ersättningar och

löner. Mycket talar för att det är de svarta lönerna och ersättningarna som man kommer att komma åt genom en schablonbeskattning. Enligt arbetsgruppens bedömning är detta ett förfarande som framför allt tillämpas i mindre företag. På grund av behovet av internkontroll är det mycket som talar för att fusket i lite större företag sker på ett annat sätt än genom svarta löner och ersättningar (se t.ex. SKV Rapport 2005:1). Det gäller värdering av egendom, transaktioner mellan olika företag, internationella transaktioner etc. Med andra ord handlar det om gärningar som är svåra att förebygga med schablonbeskattning utan andra åtgärder behövs. Detta talar för att schablonbeskattning enbart bör gälla de mindre företagen. Denna fråga utvecklas närmare i avsnitt 13.4. För att uppnå neutralitet bör emellertid inte någon skillnad göras mellan olika företagsformer, se vidare avsnitt 13.5.

11.4 Schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering baserad på en variabel

Vårt förslag: Ett system med schabloniserade inslag införs som skall vara generellt tillämpligt för systemets målgrupp. Skatteverket skall dock kunna ta individuella hänsyn.

Tidigare förslag: Det förslag Skatteverket skisserade i principskissen och i viss mån även Branschsaneringsutredningens förslag om licensavgift kan sägas utgöra exempel på mer generella schablonbeskattningssystem.

Remissinstanserna: Eftersom varken Branschsaneringsutredningen eller Skatteverket diskuterat frågan om ett mer individuellt anpassat system med schabloniserade inslag vore att föredra framför mer generella schablonbeskattningssystem har inte remissinstanserna haft anledning att uttala sig i denna fråga. *Juridiska fakulteten vid Uppsala Universitet* berör dock delvis frågan i sitt remissvar över Skatteverkets principskiss och uttalar

bl.a. följande. Det klart övervägande syftet med att införa schablonbeskattning är att förenkla skatteuttaget i vissa branscher där skattefusk antas förekomma i mycket hög utsträckning. En första grundläggande fråga är därför om skatteuttaget bör underlättas genom förändringar i den processuella eller materiella regleringen. Schablonbeskattning är en förhållandevis ingripande åtgärd eftersom den bygger på en presumtion om att den skattskyldige fuskar med skatten. Som ett utflöde av proportionalitetsprincipen bör det i sådana situationer alltid övervägas om det finns alternativ som är mindre ingripande för den enskilde men som ändå uppnår samma eller motsvarande resultat. Fakulteten tror att man skulle kunna uppnå ett motsvarande resultat genom att utvidga möjligheterna till skönstaxering och skönsbeskattning kombinerat med att skatteförvaltningen tillhandahålls starkt ökade resurser för kontroll. De schabloner som Skatteverket utarbetat i rapporten kan komma till god användning för att skönsmässigt uppskatta inkomsten.

Skälen för förslaget: Som berörts ovan i avsnitt 9 uppfattar vi uppdragsbeskrivningen på sådant sätt att vår uppgift främst är, bl.a. mot bakgrund av tidigare diskuterade modeller, att utreda hur ett schablonbeskattningssystem som uppfyller uppdragsbeskrivningens krav bör utformas.

De olika modeller för schablonbeskattning som diskuterats i Sverige kan sägas ha varit generella till sin karaktär, även om de har haft vissa individualiserade jämningsmöjligheter. Fördelen med ett sådant system av mer generell karaktär, dvs. utan något större inslag av individuella hänsyn, är främst att Skatteverkets arbete därigenom troligen kan komma att underlättas. Nackdelarna är bl.a. att schablonerna med nödvändighet blir ett trubbigare instrument när de endast i ringa omfattning beaktar olika individualiserade förhållanden. Det kan även finnas en risk att schablonerna hamnar på en lägre nivå än vad som hade varit fallet om förhållandena i det enskilda fallet hade kunnat beaktas i större omfattning. Denna risk måste emellertid vägas mot faran med att istället införa för höga generella schabloner, som kanske

inte kommer att accepteras av de seriösa näringsidkarna i branschen. För höga schabloner riskerar därför att undergräva legitimiteten i systemet.

En lämplig avvägning kan därför vara att ha ett i grunden generellt system men där det finns möjlighet att ta individuella hänsyn i större omfattning än vad som varit fallet i de tidigare skisserade förslagen. Därigenom bedömer vi även att de principer för beskattningen som allmänt gäller, och redogjorts för ovan i avsnitt 11.2, bättre kan tillvaratas.

Det system vi föreslår kan ses som ett, på visst sätt, utbyggt eller vidareutvecklat skönsbeskattnings- respektive sköns-taxeringsinstitut. I vårt uppdrag kan emellertid inte anses ingå att föreslå några mer genomgripande generella förändringar i skönsbeskattnings- respektive sköns-taxeringsinstitutionen som sådana. För att inte ge uttryck av att det rör sig om en sådan mer genomgripande förändring använder vi termen schabloniserad skönsbeskattning respektive schabloniserad sköns-taxering. Härigenom markeras även att det inte rör sig om ett mer traditionellt schablonbeskattningssystem. Den gemensamma termen för begreppen schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad sköns-taxering föreslås bli schabloniserade inslag vid beskattningen.

11.5 Systemet skall grundas på en variabel

<p>Vårt förslag: Den schabloniserade skönsbeskattningen och den schabloniserade sköns-taxeringen skall grundas på en variabel.</p>

Branschsaneringsutredningens förslag: Licensavgiften bygger på olika variabler beroende på bransch.

Skatteverkets förslag: En variabel används för att uppnå kravet på generalitet och enkelhet. Till detta läggs olika stöd-variabler.

Remissinstanserna: Remissinstansernas uppfattning kan sammanfattas med att om en variabel används kan det finnas skäl att även beakta regionala och lokala skillnader.

Skälen för förslaget: Bakgrunden till uppdragsbeskrivningen är att pröva nya vägar för att minska skattefusket med hänsyn till att det inte visat sig realistiskt att uppnå detta mål med traditionella åtgärder som kontroll och sanktioner.

Det är lämpligt att införa ett system med schabloniserade inslag vid beskattningen i de branscher där problemen med ekonomisk brottslighet är dokumenterade. För vissa branscher är också kunskapen stor om skatteundandragandet medan bilden är mer osäker inom andra delar av ekonomin (mer om det i avsnitt 13). Till detta kommer att näringslivet hela tiden utvecklas och att problemen med skatteundandragande med tiden kan skifta i olika sektorer. Det betyder att området för ett system med schabloner kan behöva förändras i framtiden. Om erfarenheterna kommer att visa sig goda med ett sådant system skapar det också motiv för att tillämpa det även i andra branscher. Det innebär att de schabloniserade inslagen vid beskattningen inte bör vara branschinriktade som för licensavgiften utan kunna tillämpas i stora delar av ekonomin, något som också Skatteverket föreslog i sin modell.

Såväl i tidigare refererade betänkanden och rapporter som i beskrivningen av vårt uppdrag diskuteras schabloner och schablonbeskattning enbart inom kontantbranscherna. Förutom de sakliga motiven att komma till rätta med fusket i denna del av ekonomin är ett tekniskt skäl sannolikt att dessa branscher driver verksamhet från ett fast driftställe, som en restaurang, eller i vart fall från en lätt identifierbar egendom, som en taxibil (dessutom krav för särskild registrering och trafikillstånd).³ Genom att mäta variabler som hänför sig till driftstället (t.ex. restaurangens yta och sittplatser eller antalet taxibilar) kan inkomsten beräknas enligt schablon. Emellertid finns stora problem med skattefusk även inom faktureringsbranscherna, som bygg- och städbranscherna (RSV rapport 2001:9,

³ Ett undantag är ambulerande verksamhet, tillfällig försäljning.

RIKSPROJEKTET – Kontroll av svart arbete inom byggbranschen s. 7 och 11, rapport 2002:6, Svart arbetskraft inom byggbranschen s. 17 och RSV:s Kartläggningspromemoria 638), där huvuddelen av arbetet typiskt sett inte bedrivs på det egna fasta driftstället utan på uppdragsgivarens egendom. Därför är det svårare att finna variabler som är förknippade med verksamheten på det egna fasta driftstället, som kanske enbart består av kontor samt verkstads- och förvaringsutrymmen. Det är därför en fördel om en variabel kan identifieras som är "oberoende av lokal". En sådan skulle på sikt kunna användas för att motverka skattefusk i samtliga branscher där problem finns med skatteundandragande.

De utländska exemplen på schablonbeskattning är omfattande med många variabler och dessa måste också justeras med jämna mellanrum. Även om systemen är enkla i den löpande verksamheten, för såväl företagare som den lokala skatteförvaltningen, är de betungande för systemägaren, den centrala skatteförvaltningen. En relevant liknelse är det svenska systemet för fastighetstaxering, som förutsätter ett omfattande konstruktions- och underhållsarbete. Eftersom syftet med schabloner enbart är att stötta den reguljära beskattningen för att minska skattefusket måste systemet vara enkelt och inte ta för stora resurser i anspråk för underhåll och administration.

Ett problem som är särskilt relevant för ett system med schabloner som syftar till att minska skattefusket är att incitament samtidigt införs för att manipulera de variabler som ligger till grund för beskattningen. Detta talar också för att få och lättkontrollerade variabler används i syfte att hålla ned kontrollkostnaderna. Sammantaget leder det till att risken för upptäckt ökar, vilket är en viktig förebyggande metod. För de skattskyldiga är det också en fördel om systemet blir enkelt.

Sammanfattningsvis finns det många argument för att försöka använda enbart en eller ett fåtal variabler som kan fungera för stora delar av ekonomin, inte enbart i kontantbranscherna. Vår bedömning är att ett system som vilar på endast en variabel både är det lämpligaste och det enklaste systemet att tillämpa. Om fler

variabler blandas in riskerar detta att leda till ett betydligt mer komplicerat system där olika mer branschspecifika variabler behöver väljas ut och viktas mot varandra. Ett sådant system är svårare att konstruera så att det upplevs som rättvist samtidigt som det kräver mer löpande underhållsarbete än ett system som endast vilar på en gemensam variabel.

I avsnitt 14 presenteras våra överväganden vad gäller valet av denna variabel.

12 Teoretisk bakgrund till förslaget

I detta avsnitt lämnas bl.a. en redogörelse för en utvärdering av det australiensiska skattsystemet. Många av de slutsatser som läggs fram i den utvärderingen kan vara av intresse för forståelsen av vissa mer teoretiska resonemang i denna promemoria.

12.1 Utvärdering av Australiens skatteförvaltning

I slutet av 1990-talet genomförde den australiensiska skatteförvaltningen (ATO, Australian Taxation Office) en rad reformer i syfte att inta en mer proaktiv roll. Syftet var att öka det frivilliga deltagande bland de skattskyldiga (Valerie Braithwaite, 2003). Särskilt inriktades arbetet på "the cash economy", det vill säga kontanta transaktioner inom småföretag i olika branscher. Även byggbranschen omfattades. Reformerna har utvärderats på ett sådant systematiskt sätt att resultatet kan vara av intresse för alla länders skattesystem.

I antologin *Taxing Democracy, Understanding Tax Avoidance and Evasion* (Valerie Braithwaite, m.fl., 2003), har en rad uppsatser med bakgrund i det australiensiska projektet samlats som tar sikte på hur regelefterlevnaden skall kunna öka. Antologin bygger på det forskningsprogram som genomfördes tillsammans med den australiensiska skatteförvaltningen för att utvärdera reformerna.

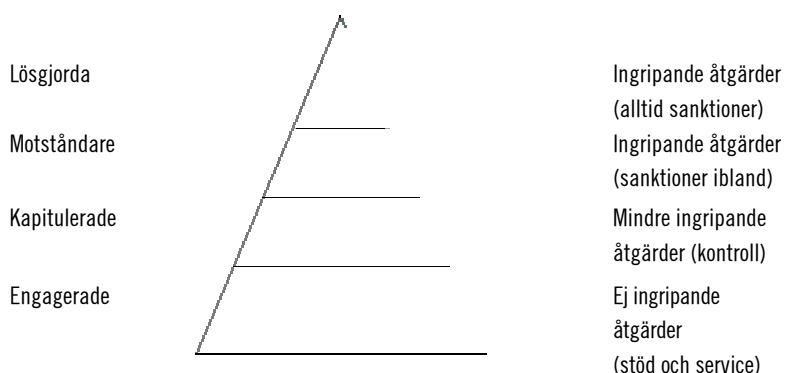
De australiensiska reformerna bygger på antagandet att även om lagstiftning är en av de grundläggande byggstenarna för att uppnå regelefterlevnad, är detta inte tillräckligt. Skälen är att

skatteregler ofta är omtvistade, lagstiftningen är komplex och skattskyldiga kringgår reglerna eller bryter mot dessa. Detta leder till att samhället både går miste om stora skatteinkomster och tvingas lägga ned stora resurser på kontroll och brottsbekämpning. De traditionella åtgärderna med kontroll och brottsbekämpning behövde därför kompletteras med metoder som ökar de skattskyldigas frivilliga deltagande.

Den australiensiska skatteförvaltningen hade en traditionell inriktning på "command and control", där sanktioner regelmässigt tillämpades mot olika former av regelöverträdelser (Valerie Braithwaite, 2003). Emellertid var tillämpningen inte särskilt effektiv och myndigheterna riktade sällan in sig mot dem som hade gjort sig skyldiga till de allvarligaste överträdelserna. Det var därför viktigt att ta fram en strategi som effektivare kunde minska skatteundandragandet. För att få skatteförvaltningen att byta kurs, var det därför nödvändigt att visa öppenhet, rättvisa och rimlighet mot de personer som är villiga att samarbeta med skatteförvaltningen och kraftsamla de repressiva åtgärderna mot dem som uppenbart bryter mot reglerna.

En modell för regelefterlevand togs därför fram, som byggde på internationell forskning om reglering (jfr. Ayres och Braithwaite, 1992). Syftet med modellen är att bättre förstå profilen hos olika skattskyldiga, karaktären hos de branscher som de tillhör, de ekonomiska faktorer som påverkar branscher och samhället i stort samt de psykologiska och sociologiska faktorer som utformar de skattskyldigas beslut eller underlåtelser i förhållande till skattesystemet. Syftet med modellen är att skatteförvaltningen skall förstå de skattskyldigas situation för att därefter kunna påverka den individuella skattskyldige i syfte att öka den framtida regelefterlevnaden. Olika typer av skattskyldiga har helt enkelt olika motiv.

Figur 12.1 Modell för strategier för att upprätthålla lagstiftningen. På vänster sida anges olika typer av motivmässiga attityder från de skattskyldigas sida och på höger sida åtgärder från myndigheternas sida



På modellens vänstra sida finns de motivmässiga inställningarna eller attityderna hos olika skattskyldiga (Valerie Braithwaite, 2003). Detta är inställningar som de skattskyldiga öppet visar gentemot skatteförvaltningen. Dessa inställningar anger det sociala avstånd som olika skattskyldiga intar i förhållande till skatteförvaltningen. När skattskyldiga är öppna för att erkänna felaktigheter, korrigera uppgifter och försöka uppfylla lagstiftningens förväntningar, kan de hänföras till de attitydmässiga grupperna för “engagerade” eller “kapitulerade”. Dessa grupper är också förhållandevis enkla att hantera för skatteförvaltningen. Myndigheten tas på allvar och skattskyldiga som är engagerade eller som kapitulerat följer reglerna så länge de förstår vad som förväntas av dem och att skatteförvaltningen samtidigt hanterar deras ärenden korrekt. Dessa skattskyldiga är också medvetna om att skatteförvaltningen kommer att reagera om de inte följer reglerna. De flesta skattskyldiga anses befinna sig bland dessa grupper och tanken är att resursmässigt kostbara och ingripande

åtgärder inte skall riktas mot grupper som är villiga att följa reglerna.

Skatteförvaltningens uppgift blir besvärligare när de skattskyldiga upprätthåller ett längre socialt avstånd gentemot myndigheten. "Kapitulerade" innebär en grupp av skattskyldiga som visserligen följer reglerna, men utan att vara fullständigt beredda på att redovisa allt korrekt i framtiden. "Motståndare" och "lösgjorda" tillhör emellertid en grupp skattskyldiga med sådana attityder att de medvetet tar avstånd från samarbete med myndigheterna. Relationen till skatteförvaltningen är i själva verket fientlig. Skatteförvaltningen måste därför vara mer strategisk mot dessa grupper av skattskyldiga för att uppnå regelefterlevnad jämfört med mot de samarbetsvilligare grupperna. Den svåraste gruppen är de "lösgjorda", eftersom skattskyldiga i denna grupp har ett djupt förakt för skatteförvaltningen, vilket medför att utsikterna till övertalning är mycket små. De enda möjligheterna för skatteförvaltningen kan visa sig vara straffrättsliga lösningar, näringsförbud och att återkalla tillstånd.

Det finns egentligen ytterligare en grupp, som inte finns med i pyramiden och som kallas för "game playing" (Braithwaite, 2003). Det är en grupp personer som anser att lagstiftning inte är något annat än ett medel för att forma det så att det passar ens egna syften. "Game playing" är särskilt förekommande bland stora företag.

På den högra sidan i pyramiden (figur 12.1) finns rubriker på de åtgärder som passar olika grupper av skattskyldiga i förhållande till deras attityder. Budskapet är att skattskyldiga är olika. De har olika attityder till skattesystemet och till skatteförvaltningen. Dessa olikheter i attityder måste också mötas med olika åtgärder som är relevanta beroende på vilken grupp det är fråga om. Detta är också erfarenheterna från att påverka laglydnaden i allmänhet och förebygga traditionell brottslighet (Visher och Weisburd, 1998). Det finns således inte en metod som fungerar mot alla personer, motiv och gärningar. Det krävs därför olika åtgärder beroende på vilken grupp som skall

påverkas. Åtgärderna från skatteförvaltningens sida syftar till att pressa så många skattskyldiga som möjligt ned i pyramiden och få dem att tillhöra de "engagerade" eller "kapitulerade", det vill säga att öka lojaliteten mot skattesystemet och därmed den framtida regelefterlevnaden.

De "engagerade" har internaliserat eller gjort skattereglerna till sin egen moral. De accepterar reglerna och följer dessa eftersom de utgör lagstiftningen. För denna grupp behövs egentligen inte någon nämnvärd kontrollverksamhet. De åtgärder som riktas mot den mest lojala gruppen av skattskyldiga handlar om självreglering. För svenska förhållanden kan detta närmast översättas med att service och information från skatteförvaltningens sida, som gör att de "engagerade" i stort sett sköter sig själva.

Kontroll kan emellertid ha betydelse för att stärka lojaliteten mot systemet. Genom kontrollen stärks gruppsolidariteten och de skattskyldiga drar slutsatsen att det finns ett fungerande skattesystem som gör att även mindre lojala grupper faktiskt också måste delta (Hechter, 1987; Korsell, 2002).

De "kapitulerade" har accepterat tingens ordning och de vet att om de inte följer reglerna får det negativa konsekvenser eftersom skatteförvaltningen har både vilja och förmåga att upprätthålla regelsystemet. För de "kapitulerade" räcker det därför med påtvingad självreglering, som för svenska förhållanden närmast kan beskrivas som service och information i botten, men att det också förutsätts ett kontrollinstrument som skall försäkra att denna grupp verkligen följer reglerna. Både de "engagerade" och "kapitulerade" är således orienterade mot laglydnad.

"Motståndare" och "lösgjorda" vill inte vara delaktiga i skattesystemet. De är motiverade till att undvika skattesystemet och kan också aktivt motarbeta det. För dessa grupper tillämpas i hög grad traditionella "command and control" metoder. En mjuk variant är emellertid att kunna ta till kraftfulla metoder, men ändå laga efter läglighet i syfte att uppnå framtida laglydnad. För det fall skatteförvaltningen bedömer att det kommer att visa sig

bli svårt att bryta motståndet på annat sätt kan det i stället låta sanktioner automatiskt följa vid regelöverträdelser.

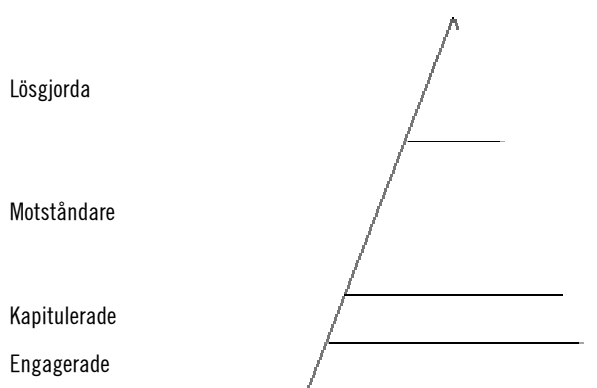
Ett problem med repressiva metoder är emellertid att de inte fungerar särskilt väl (Bardach och Kagan, 1982; Gunningham och Grabosky, 1998; jfr översikt i Korsell, 2004). Skattemyndigheter runt om i världen har tillämpat enkla bekämpningsstrategier och sedan blivit anklagade för att agera för hårt och orättvist. Kravet är därför att myndigheterna har förmåga att även trappa ned åtgärderna för att på det sättet förmå den skattskyldige att följa reglerna. En metod som används är att inte alltid sätta in sanktioner utan att i stället stötta de skattskyldiga till att göra mer rätt än fel. Bakom en sådan strategi ligger att syftet är att öka regelefterlevnaden i framtiden, inte att till varje pris rätta gamla fel och brister. Om den skattskyldige samarbetar kommer också myndigheterna att göra det, men om denne inte samarbetar kommer myndigheterna att öka "kostnaden" för den skattskyldige att inte samarbeta.

Tanken med modellen är att placera in den skattskyldige på rätt ställe i pyramiden och på det sättet kunna välja åtgärder som förhoppningsvis medför att dennes laglydnad stabiliseras eller ökar, det vill säga på sikt hamnar så nära pyramidens bas som möjligt. En metod som skattetjänstemännen använder för att analysera var någonstans en person bör hamna i pyramiden är BISEP (Hobson, 2003). Det är en förkortning av B=Business profile, I=Industry profile, S=Sociological factors, E=Economic factors och P=Psychological factors.

För branscher som är utsatta för ekonomisk brottslighet är det inte en lika stor andel bland de skattskyldiga i allmänhet som tillhör de "engagerade" och "kapitulerade". Ett sätt är att åskådliggöra detta i pyramidens form, figur 12.2. Beroende på den forskning och de utredningar som ägt rum och som refereras till i bland annat avsnitt 13 i promemorian (Avgränsningsfrågor), är det vår uppfattning att ett rimligt antagande är att framför allt "motståndarna" är en betydligt större grupp i branscher med problem med ekonomisk brottslighet jämfört med situationen i branscher utan uttalade sådana problem. Detta innebär dock inte

att den grupp som har störst avstånd till skatteförvaltningen, de "lösgjorda", utgör en dominant grupp hos de utsatta branscherna. Skälet är att branschproblemen till inte oväsentlig del kan förklaras av att tillfällena till brott är särskilt stora i dessa branscher, till följd av olika egenskaper hos kontantbranscherna i kombination med särskilda motiv som utvecklats där, som beror på hård och illojal konkurrens.

Figur 12.2 Modell för olika typer av motivmässiga attityder från de skattskyldigas sida i branscher som är utsatta för ekonomisk brottslighet.



Inom den australiensiska skatteförvaltningen har modellen utvärderats och resultatet har varit positivt. Framför allt uppmuntrar den skatttjänstemännens kreativitet och mottaglighet i förhållande till den enskilde skattskyldiges förutsättningar (Job och Honaker, 2003). Fördelen är att skatttjänstemännen får hjälp med att rikta åtgärder med en större träffsäkerhet än tidigare. Tanken bakom modellen är också att uppmuntra tjänstemännen att behandla de skattskyldiga som individer, som samtidigt är omslutna av en särskild ekonomisk kontext som branschvillkor etc. (Hobson, 2003). Budskapet är att det inte finns en enda korrekt pyramid. I stället handlar det om att

stimulera tjänstemännen att använda sin professionalism till att fundera igenom hela vidden av åtgärder som finns för att stimulera regelefterlevnad och hur åtgärder kan trappas upp vid motstånd (Braithwaite, 2003). De flesta tjänstemännen ansåg att modellen förbättrade deras arbete, men det fanns också motstånd, främst bland “those whose work traditionally focused on long-term investigation of past taxpayer activities”, dessa var minst benägna att slå in på en mer framtidsorienterad väg (Hobson, 2003:119).

12.2 De skattskyldigas attityder och schabloniserade inslag vid beskattningen

Vad kan då dessa australiensiska erfarenheter ha för betydelse för det svenska skattesystemet, och då särskilt med inriktning på arbetsgruppens uppdrag att använda schabloner för att stötta den reguljära beskattningen?

För branscher med uttalade problem med ekonomisk brottslighet är, som nyss nämnts, ett rimligt antagande att andelen näringsidkare och anställda som tillhör grupperna “engagerade” och “kapitulerade” är klart mindre än för andra delar av ekonomin (jfr figur 12.2). Det har inte att göra med att de individer som finns i dessa branscher skulle ha en större benägenhet till brott än andra grupper. Snarare måste vi förstå i vilken omgivning dessa personer verkar med många konkurrensutsatta småföretag, en stor andel kontanttransaktioner gentemot konsumenter och andra typiska kännetecken för kontantbranscherna.

För dem som är “engagerade” och tillhör de “kapitulerade” kommer schabloniserade regler vid beskattningen, som minskar vinningen av brott, knappast att påverka deras individuella beskattning. De betalar sannolikt ändå högre skatt än vad de schabloniserade reglerna innebär och skulle någon enstaka ligga under kommer de rimligtvis att ha goda förutsättningar att kunna visa varför. I stället borde deras lojalitet mot skattesystemet och skatteförvaltningen komma att öka eftersom de

nya reglerna kommer att innebära att betydligt fler inom branschen tvingas göra rätt för sig. Härigenom hamnar de i en bättre konkurrenssituation.

Forskning visar också att skattskyldiga inte är missnöjda med att för många slipper undan att betala skatt, utan att samhället genom regler och kontroll skapar olika förutsättningar för skattefusk för olika grupper eller branscher (Taylor, 2003). Skattskyldiga ser sig själva inte enbart som individer utan också som "utbytbara" mot andra skattskyldiga och som representanter för grupper av skattskyldiga. Utöver självintresset finns därför gruppintressen. Det handlar därför inte enbart om vad som är bra för individen utan för "oss". Våra representanter i referensgruppen vittnar också otvetydigt om att de anser att samhället har gjort för lite för att städa upp i de utsatta branscherna och skapa drägligare villkor för seriösa företagare.

I remisskritik över Branschsaneringsutredningens förslag till licensavgift framhålls farhågan att licensavgiften inte enbart skulle bli ett "golv" för beskattningen utan även ett "tak". Mot bakgrund av de skattskyldigas olika attityder till skattesystemet är risken för att "engagerade" och "kapitulerade" kommer att betrakta schabloniserade regler som ett "tak" som gör att de medvetet försöker minska sina inkomster till en lägre nivå än vad de redovisar i dag förmodligen ganska begränsad på kort sikt. Vad som händer med den gruppen skattskyldigas beteende på lite längre sikt är det däremot svårt att ha någon mer direkt uppfattning om. Det finns dock en uppenbar risk för att en anpassning sker nedåt till schablonens nivå. Mot detta antagande kan invändas att om dessa skattskyldiga har ett stort intresse av att minska sin beskattning genom illegala förfaranden och betala ut svarta löner då hade de gjort det redan i dagsläget, allra helst när det saknas schabloniserade regler. De schabloniserade inslagen ger dock en tydlig "gräns" för en lägsta acceptabel beskattning och även om dessa grupper av skattskyldiga kännetecknas av att de i stor utsträckning följer reglerna är ett rimligt antagande att det finns någon gräns för deras lojalitet mot systemet.

Det finns de som kritiserar förebyggande metoder som syftar till att minska vinningen av brott, i detta fall genom schabloniserade inslag vid beskattningen, som får till följd att en slags lägsta nivå för beskattningen införs. Problemet är att beskattningen fungerar djupt otillfredsställande i de utsatta branscherna, vilket diskuteras nedan i avsnitt 13 (Avgränsningsfrågor). Detta hindrar givetvis inte att det kan finnas andra metoder än schabloniserade inslag vid beskattningen som kan vara effektiva för att minska vinningen av brott.

Däremot kommer de som är "motståndare" och "lösgjorda" att vara mer benägna att se schabloniserade regler som både ett "golv" och ett "tak". Att de schabloniserade reglerna uppfattas som ett golv är en helt korrekt bedömning och själva vitsen med reglerna; de skall utgöra ett golv för beskattningen och därmed tvinga upp beskattningen i utsatta branscher till en realistisk nivå. Det är främst bland "motståndare" och "lösgjorda" som vi finner de som kommer att få betala mer i skatt till följd av de schabloniserade inslagen eftersom dessa regler minskar möjligheterna till vinning av brott genom att en lägsta nivå för beskattningen införs.

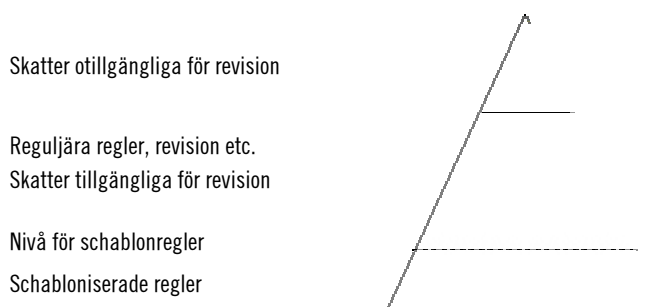
Det är också rimligt att de även kommer att uppfatta schablonreglerna som ett "tak". Detta är grupper som är motiverade att kringgå skattereglerna och de bryter också mot dagens regler. Det "tak" som dessa grupper i dagsläget tillämpar ligger sannolikt lägre än nivån för schablonen, eftersom ett omfattande svart arbete gör att de ligger lågt i beskattning. Eftersom "taket" ligger under "golvet" kommer även deras skattebetalningar att öka. Det kan visserligen bland "motståndare" och "lösgjorda" finnas företag som trots skattebrott ligger över schablonerna. För dessa företag innebär de schabloniserade inslagen vid beskattningen också ett nytt tak. Sannolikt är denna grupp inte särskilt stor eftersom deras tak rimligtvis borde ligga så lågt som det är möjligt för att inte dra på sig Skatteverkets uppmärksamhet.

Schablonreglerna kommer därför att både höja det faktiska "taket" och "golvet" för beskattningen, åtminstone på kort sikt. Det hade naturligtvis varit önskvärt att även kunna höja beskatt-

ningen med hjälp av schabloner till en nivå som alltid kunna motsvara det materiellt korrekta. För "motståndare" och "lös-gjorda" kommer detta emellertid att även i fortsättningen vara svårt. För att säkerställa skatteinkomster över nivån för schablonbeskattning måste man även i fortsättningen förlita sig på de förhållandevis kostsamma och arbetskrävande instrument som det reguljära systemet erbjuder med revision, brottsutredningar etc. Det är emellertid bara att acceptera att schablonmässiga regler inte kan lösa alla problem.

Kopplingen mellan schablonregler och det reguljära systemet kan åskådliggöras genom en pyramid.

Figur 12.3 Modell för hur schablonregler respektive reguljära regler säkerställer beskattningen.



I figur 12.3 åskådliggörs hur schablonregler lyckas fånga in skatter till en godtagbar nivå i företagen. Ganska lågt i pyramiden ligger nivån för schablonen, och det innebär att den säkerställer skatteinkomster upp till den nivån. Eftersom enbart en variabel, arbetskraft, tillämpas är det inte möjligt att fånga in hela företagets ekonomi. (Även med fler variabler skulle det vara svårt att mäta hela området ovanför den streckade linjen för schablonen). Förutsättningarna är däremot något större att genom traditionella metoder, som revision, täcka in en större del av företagets ekonomi, men till priset av att enbart en bråkdel av företagen kan revideras av resursskäl. Högst upp i pyramidens

spets finns de skatter som inte ens den mest omfattande revision kan identifiera till följd av kvittolösa transaktioner och obefintliga spår i räkenskaperna.

12.3 Situationell brottsprevention

Det finns olika inriktningar på brottsförebyggande åtgärder. En sådan är att identifiera potentiella brottslingar eller platser som har en hög sannolikhet att vara föremål för kriminella aktiviteter (Lab, 1997). Genom att identifiera branscher med problem med ekonomisk brottslighet identifieras både potentiella gärningsmän och brottsalstrande miljöer, eftersom dessa hänger ihop.

Genom åtgärder inom ramen för den situationella brottspreventionen påverkas miljön i syfte att göra den mindre attraktiv för potentiella gärningsmän. Detta är möjligt eftersom gärningsmän har kontroll över sitt beteende och om de ska begå brott eller inte. Det innebär att gärningsmän söker sig till platser, tidpunkter eller offer som erbjuder den lägsta risken. En viktig beståndsdel i den situationella brottspreventionen är därför teorin om "rational choice", det vill säga att individer gör ett val om de ska begå brott eller inte. Detta val är baserat på en rad data, till exempel hur stor ansträngning som krävs, den tänkbara vinsten, graden av hjälp från kamrater, risken för upptäckt och bestraffning samt individuella behov hos gärningsmannen.

Ytterligare en teori som har betydelse för den situationella brottspreventionen är rutinaktivitetsteorin. Enligt denna bygger en potentiell gärningsman sina bedömningar på dennes dagliga rutiner. Individernas dagliga aktiviteter strålar samman, vilket får till följd att potentiella gärningsmän möter lämpliga offer för brott, som saknar vaktare eller annat skydd. Exempelvis har ökningen av bostäder som står tomma under långa tider i kombination med att det finns mer stöldbegärlig egendom i hemmen som är lätt att bära med sig, ökat inbrotten sedan 1960-talet.

Clarke (1997) har utvecklat ett schema för situationella åtgärder. Tanken är att dessa skall höja det upplevda "priset" för att begå brott. Det är inte den fysiska effekten på åtgärderna som

är viktigast utan hur en potentiell gärningsman upplever dessa. Kategorierna är

- åtgärder som upplevs medföra att det blir *svårare* att begå brott. Det gäller åtgärder som gör det svårare att ta ett objekt (exempelvis rattlås), tillträdeskontroll, avleda gärningsmän (exempelvis hinder att färdas på vissa gator) och förenklad kontroll (exempelvis foto på kreditkort),
- åtgärder som ökar den upplevda *risk*en för upptäckt. In- och utgångskontroll, formell övervakning (exempelvis larm, vaktare etc.), övervakning genom anställda (exempelvis kameraövervakning), naturlig övervakning (exempelvis belysning på gator),
- åtgärder som minskar den förväntade *vinning*en av brott. Brottsobjektet kan avlägsnas (exempelvis borttagbar bilradio), stöldmärkning av föremål, minska frestelsen (exempelvis undvika parkering på gatan) och förvägra vinsten (exempelvis PIN-kod),
- åtgärder som skapar *skuld och skam* (åtgärder som gör det svårare att *urskulda* brott): Reglering (exempelvis koder mot trakasserier), öka det moraliska fördömandet (exempelvis kampanjer mot bilkörning med alkohol i kroppen), kontroll av ohämmat beteende (exempelvis alkoholås) och underlätta laglydnad (exempelvis offentliga toaletter).

Den sista kategorin om att göra det svårare att urskulda brott och i stället framkalla skuld och skam har sin bakgrund att de flesta som begår brott delar samhällets värderingar i stort. Trots detta begår de ändå brott. För att hantera den spänning som uppstår mellan faktiskt beteende och norm måste den potentiella gärningsmannen för sig själv formulera en hållbar förklaring. Dessa kallas för neutraliseringar och exempel på sådana är att "alla andra gör det", om det exempelvis handlar om skattefusk i utsatta branscher, eller att "det drabbar ingen fattig", när staten luras på skatt. Neutraliseringar formuleras innan gärningen begås och är därför motivdrivande. De är således inte några undan-

flykter som formuleras i efterhand. En brottsförebyggande metod är således att minska möjligheterna till neutraliseringar.

De situationella brottsförebyggande åtgärderna är egentligen utvecklade mot traditionell brottslighet, framför allt stöldbrott. Med smärre justeringar har dessa emellertid visat sig kunna användas även på ekobrottsområdet (Korsell, m.fl., 2003), inte minst på lagstiftning mot ekobrott (Korsell och Nilsson, 2003).

I vårt uppdrag ingår att ta fram lagförslag på schabloniserade inslag vid beskattningen för att förebygga svart arbete och annat skatteundandragande. Till följd av bland annat svårigheten att identifiera lämpliga variabler, som med stor exakthet avspeglar den faktiska inkomsten, har arbetsgruppen valt att på grundval av erfarenheter från tidigare utredningar tillämpa variabeln arbetskraft, se närmare nedan i avsnitt 14 (Val av variabel). Genom att värdesätta denna variabel på visst sätt som redogörs för närmare nedan i avsnitt 16 (Beräkning av schablonunderlag och jämförelseunderlag) kan bl.a. inkomsten höjas schablonmässigt för vissa skattskyldiga, om den ligger under en viss nivå. Fördelen är att skatttjänstemännen får hjälp med att rikta åtgärder med en större träffsäkerhet än tidigare. Vidare beaktar schablonen en normal arbetskraftskostnad för en näringsidkare. En sådan lagstiftning som den i denna promemoria föreslagna innebär att den förväntade vinningen av brott minskar. Även om alla inkomster inte är redovisade måste inkomsterna ändå nå upp till en viss nivå. På så sätt kan det antas att det inte enbart är den förväntade vinningen av brott som minskar utan också i hög grad den faktiska vinningen av brott.

Förslaget om schabloniserad skönsbeskattning ligger nära den intjänade inkomsten genom att den kan tas ut under inkomståret (preliminär F-skatt och genom skattedeklarationerna). Detta innebär att både den upplevda och faktiska vinningen av brott torde minska genom att det ökar sannolikheten för att skatter och avgifter faktiskt kommer att betalas in. Den schabloniserade skönsbeskattningens direkta effekt på beskattningen är en inte oväsentlig brottsförebyggande aspekt.

Förslaget bör vidare minska möjligheterna för att urskulda brott eftersom det blir svårare att säga att "alla andra gör det". Som tidigare uttalats, med referens till de australiensiska erfarenheterna, bör också lojaliteten mot skattesystemet komma att öka. Däremot finns en risk för att skattskyldiga som ligger över schablonen får argument för att anpassa sig nedåt i linje med schablonen med motiveringen "varför betala mer i skatt när andra, fuskare, inte betalar skatt över schablonen".

För att förslaget skall fungera förutsätts att arbetskraftsbehovet för det kommande inkomståret uppskattas för de individuella företagen. Det sker genom en personaldeklaration, som ges in till Skatteverket i samband med systemets ikraftträdande och därefter vid förändringar i årsarbetskraftsbehovet. Personaldeklarationen ligger till grund för beräkningen av underlaget för preliminär F-skatt och den redovisning av skatter och avgifter som sker genom de löpande skattedeklarationerna under året se avsnitt 15 (Beräkning av variabeln). Schabloniserad skönsbeskattning kan således ske under inkomståret. Personaldeklarationen innebär att det upplevs bli svårare att begå brott eftersom uppgifterna i deklarationen förenklar Skatteverkets kontrollverksamhet.

Något som också kommer att förenkla Skatteverkets kontroll är den personalliggare som företagen måste föra, se avsnitt 18. För att det skall vara någon vits med att kontrollera den personal som finns på arbetsplatserna måste iakttagelserna stämmas av mot någon form av redovisning. Det sker genom en personalliggare, där de som arbetar skall antecknas dagligen. Brister i personalliggaren leder inte enbart till sanktioner utan kan också leda till skattekonsekvenser om Skatteverket upptäcker en missstämning mellan personalliggarens uppgifter och vilka som faktiskt arbetar på företaget. Personalliggaren bör också medföra att det upplevs som svårare att begå brott.

Både personaldeklarationen och personalliggaren gör det inte enbart svårare att begå brott riktade mot de schabloniserade inslagen vid beskattningen utan mot skattesystemet i sin helhet eftersom informationen kan användas vid vanliga revisioner.

Detsamma gäller det nya systemet för fältkontroller, kontrollbesök.

Grundbulten i ett system med schabloniserade inslag vid beskattningen är att arbetskraften kan kontrolleras effektivt. Det sker genom kontroll, se avsnitt 19. Det är en metod som kraftigt kommer att öka både den upplevda och faktiska risken för upptäckt. Ekobrottsforskning visar att särskilt risken för upptäckt är en viktig förebyggande metod mot etablerade personer utan en kriminell livsstil (Korsell och Nilsson, 2003).

Som kommer att framgå på flera ställen framöver i denna promemoria står och faller det föreslagna systemet med en omfattande kontroll. Att bli föremål för kontrollbesök är en händelse som företagare kommer att tala om med sina kollegor, släkt och vänner. De anställda kommer också att sprida sådan information till sina nätverk. Det innebär att kunskapen om att Skatteverket är ute på fältet kommer att nå stora delar av samhället på ett tydligare och trovärdigare sätt än allmänt hållna mediauppgifter. Kontrollbesökens förebyggande effekter kan därför inte nog poängteras.

13 Avgränsningsfrågor

I arbetsgruppens uppdrag ingår att utarbeta ett system för att välja ut de branscher som lämpligen kan vara föremål för beskattning med schabloniserade inslag. Vidare skall ett lagförslag tas fram som är så utformat att det kan användas på samtliga utvalda branscher. Om arbetsgruppen finner det lämpligt får dock lagförslaget inledningsvis begränsas till enstaka branscher. I detta avsnitt diskuteras och lämnas förslag dels beträffande vilka branscher som skall omfattas av de schabloniserade inslagen vid beskattningen, dels om det bör införas någon storleksmässig begränsning för de verksamheter som skall omfattas. Slutligen berörs också frågan om ett system för att i framtiden välja ut ytterligare branscher som lämpar sig för de schabloniserade inslagen.

13.1 Systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen bör inledningsvis begränsas till vissa utvalda branscher

Vårt förslag: Systemet med schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering bör få ett så brett tillämpningsområde som möjligt, men skall inledningsvis begränsas till ett fåtal branscher. Till en början införs det i taxi-, restaurang- och frisörbranscherna.

Branschsaneringsutredningens förslag: Skattefusket är främst ett problem för kontantbranscherna, men förekommer även inom de s.k. entreprenadbranscherna. Det är lämpligt att börja med att

införa systemet med licensavgift i mer uppmärksammade branscher som taxi och frisörer samt på lite sikt även i restaurangbranschen.

Skatteverkets förslag: Schablonbeskattning är lämplig för de minsta företagen inom kontantbranscherna.

Remissinstanserna: De remissinstanser som uttalat sig har identifierat taxi-, frisör-, restaurang- och åkeribranscherna samt torghandeln som lämpliga branscher för någon form av schablonbeskattning. Remissinstanserna anser det i och för sig vara positivt att införa licensavgift i taxibranschen mot bakgrund av problemen där. De remissinstanser som är positiva till någon form av schablonbeskattning anser att systemet lämpligen bör prövas i några utvalda branscher för att sedan kunna utvidgas. De flesta remissinstanserna har inte haft något att erinra mot Branschsaneringsutredningens utpekande av vissa branscher som särskilt drabbade av ekonomisk brottslighet. Flera remissinstanser, bland annat *Länsstyrelsen i Västerbottens län*, påpekar att i gles- och landsbygd är majoriteten av taxiresorna samhällsbetalda till följd av att skolskjuts, färdtjänst och sjukresor dominerar. Utanför storstadsområdena kan därför taxi knappast räknas till kontantbranscherna.

Skälen för förslaget: Vår uppfattning är att ett system med schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad sköns-taxering 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 anser vi dock att det, inte minst av utvärderingsskäl, kan finnas anledning att använda möjligheten i uppdragsbeskrivningen till att, i vart fall initialt, begränsa tillämpningsområdet till vissa branscher. Att göra detta urval är en grannlaga uppgift. Inte minst gäller det att ta hänsyn till de behov och uppfattningar som kan finnas inom de branscher som bedöms som lämpliga att inledningsvis omfattas av systemet.

Schabloniserade inslag vid beskattningen blir inledningsvis aktuellt i tre branscher

Det svenska skattefelet kan för år 2000 beräknas till ca 88 miljarder kronor (Skattestatistisk årsbok 2003). Den största delen av skattefelet, ca 56 miljarder kronor, består av skatt som belöper på svart arbete och oredovisade inkomster (inkomstskatt, moms och arbetsgivaravgifter). Systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen bör därför främst omfatta branscher där problemet med svartarbete och oredovisade inkomster är erkänt omfattande. Vår uppdragsbeskrivning har också dessa problem i sikte. 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-, frisör- och restaurangbranscherna. Detta är emellertid branscher där förekomsten av ekonomisk brottslighet är betydligt bättre utrett 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. På sikt bör därför branschkartläggningar göras för att ta fram underlag för att utvidga systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen.

Branschsaneringsutredningen konstaterar dock 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 sektorn (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 för att försvåra undandragandet av mervärdesskatt inom byggsektorn.

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 fyra 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.

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 alltjämt finns. Trots de stora resurser som lagts ned de senaste 10–15 åren är fortfarande restaurangbranschen en högriskbransch vad gäller skattefelet. Det är därför en angelägen uppgift för skatteförvaltningen att inte bara fortsätta kontrollarbetet i dess nuvarande former utan också

utveckla nya och bättre metoder för en effektiv kontrollverksamhet inom restaurangbranschen.

Frisörnäringen i Malmöområdet har varit föremål för ett pilotprojekt mot svart arbete. 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 inledningsvis föreslås omfattas av systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen är sådana där såväl förekomsten av svartarbete som annat skatteundandragande är omfattande. Tilläggs 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.

Även byggbranschen, där 37 procent av företagen anser sig vara utsatta för osund konkurrens, kan sägas vara en bransch där omfattningen av svartarbete och annat skatteundandragande är

omfattande. Anledningen till att arbetsgruppen trots detta inte föreslår att byggbranschen skall omfattas av schablonbeskattningssystemet i inledningsskedet är att resultatet av den ovan redovisade promemorian bör avvaktas innan ytterligare åtgärder föreslås.

Vad gäller de tre föreslagna branscherna kan sägas att de sinsemellan företer en hel del olikheter vilket vi anser vara en fördel från utvärderingssynpunkt. En annan fördel är att företrädare för branscherna påtalat att det inom branscherna finns ett starkt önskemål om att få omfattas av systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen för att på så sätt förhoppningsvis kunna minska förekomsten av skattefusk och illojal konkurrens.

Under arbetets gång har vi även haft kontakter med branschorganisationen för tvätteribranschen, Sveriges Tvätteriförbund. Enligt förbundet finns det även inom denna bransch, företrädesvis i Stockholmsområdet, omfattande problem med skatteundandraganden och osund konkurrens. Även Branschsaneringsutredningen uppmärksammades på problemen inom tvätteribranschen (SOU 1997:111 s. 187 ff.). Vi ifrågasätter inte att det finns problem med bl.a. svart arbetskraft inom tvätteribranschen och att branschen därför skulle vara väl ägnad att omfattas av systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen. Med hänsyn till att denna bransch inte varit föremål för lika ingående studier som de tre ovan nämnda branscherna och då problemet till största delen verkar vara koncentrerat till Stockholmsområdet föreslår vi emellertid inte att tvätteribranschen inledningsvis skall omfattas av systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen. Däremot bör branschen och dess problem nog kartläggas i syfte att, om behovet alltjämt kvarstår, kunna ingå i systemet den dag det blir aktuellt att utvidga dess tillämpningsområde.

13.2 Avgränsningen till de tre föreslagna branscherna

Vårt förslag: Avgränsningen till de tre branscherna skall anges i lagtexten.

Definition i befintlig lagstiftning

Ovan har konstaterats att restaurang-, frisör- och taxibranschen skall omfattas av systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen. Någon definition av dessa branscher förekommer inte i den skatterättsliga lagstiftningen.

I yrkestrafiklagen (1998:490) definieras taxitrafik som yrkesmässig trafik för persontransporter med personbil eller lätt lastbil som inte är linjetrafik. Med yrkesmässig trafik avses bl.a. sådan trafik som bedrivs med personbilar och som innebär att fordon och förare mot betalning ställs till allmänhetens förfogande för transport av personer.

Varken frisör- eller restaurangbranschen är närmare definierad i någon lagstiftning även om begreppen som sådana förekommer på en rad ställen. Beträffande dessa två branscher måste därför en definition skrivas för att möjliggöra den avsedda avgränsningen av tillämpningsområdet för systemet med schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering.

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.

Som angetts ovan tilldelas SNI-koder utifrån de uppgifter som lämnas av företrädare för verksamheten. 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.

Det är arbetsgruppens bedömning att SNI-koderna kan tjäna som vägledning när det gäller att avgränsa de verksamheter som skall omfattas av systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen. I bilaga 2 till denna promemoria återfinns SNI 2002 i aktuella delar. I lagtexten görs en viss exemplifiering av vad som avses med restaurangverksamhet. Vad gäller taxinäringen bör emellertid istället den definition som redan finns i yrkestrafiklagen gälla vid avgränsningen.

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. Enligt arbetsgruppens uppfattning bör i princip alla de verksamheter som omfattas av koderna 553, 554 och 555 med tillhörande specificeringar omfattas av systemet med schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering. Det hade varit önskvärt om även restaurangverksamhet i samband med hotell- och campingplatsverksamhet kunde omfattas av de alternativa systemen. Arbetsgruppen är dock av uppfattningen att detta inte är möjligt eftersom det troligen inte går att särskilja själva restaurangverksamheten från hotell- respektive campingplatsverksamheten. Endast om restaurangverksamheten är den huvudsakliga verksamheten kommer denna kategori att omfattas.

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 ifråga. Det bör dock framhållas att SNI-koderna inte skall utgöra ett urvalskriterium för Skatteverket utan mer tjäna som ett hjälpmedel vid bedömningen av till vilken kategori en verksamhet är att hänföra. Vidare måste det framhållas att det är av stor vikt att kvalitén vad gäller SNI-koderna höjs såväl vid registreringen av koderna som vid en eventuell kontroll av dessa.

13.3 Blandad verksamhet

Vårt förslag: Vid blandad verksamhet skall ett huvudsaklighetskriterium gälla vilket innebär att verksamheter som huvudsakligen är att hänföra till någon av de tre branscherna skall omfattas av systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen. Med huvudsaklig avses ca 75 procent.

Branschsaneringsutredningens förslag: Om ett företag bedriver flera verksamheter varav endast en av dessa omfattas av schablonbeskattningen skall den skattskyldige ändå få tillgodoräkna sig samtliga de skatter och avgifter som verksamheten genererar vid avräkningen av licensavgiften. Någon uppdelning av olika verksamheter skall därför inte göras. Det finns en risk att intresset för blandad verksamhet kommer att öka i syfte att neutralisera licensavgiften varför särskild uppmärksamhet måste riktas mot blandad verksamhet där licensavgiftspliktig verksamhet ingår. Ett första krav är att den skattskyldige måste

redovisa att det är fråga om blandad verksamhet. Ett annat krav kan vara att ge in särskild redovisning på de olika verksamheterna.

Skatteverkets förslag: Skatteverket berör inte frågan på annat sätt än att ange att det fall att någon bedriver både schablonbeskattad verksamhet och annan verksamhet bör regleras.

Remissinstanserna: *Konkurrensverket* påpekar att exempelvis taxirörelse i glesbygd inte sällan är ett sidoarbete eller ett komplement till annan verksamhet som exempelvis busstrafik, bensinstation eller jordbruk. *Glesbygdsverket* och *Konkurrensverket* för också fram att reglerna måste anpassas till att människor i gles- och landsbygd ofta måste driva flera verksamheter och att skattesystemet inte får utformas på ett sådant sätt att försörjningsmöjligheterna försvåras. *Riksskatteverket* anser att Branschsaneringsutredningens förslag att inte särredovisa verksamhet för vilken licensavgift skall erläggas med annan verksamhet leder till rättsförluster för vissa näringsidkare. Exempelvis kan en seriös taxiägare inte utnyttja systemet på samma sätt som andra näringsidkare och kvitta underskott av en verksamhet med överskott i den licensavgiftspliktiga taxi-verksamheten. Den oseriöse taxiägaren å sin sida kan däremot föra samman en överskottsrorelse med taxiverksamheten inom samma förvärvskälla och på så sätt utnyttja skatter och avgifter från denna andra verksamhet för avräkning mot licensavgiften och därigenom fortsätta att köra svart. Enligt verket skulle en tänkbar lösning kunna vara att taxiverksamhet i skatte-sammanhang skall särredovisas men inom den aktuella förvärvskällan.

Skälen för förslaget: Genom 1990 års skattereform har inkomst av näringsverksamhet i regel kommit att utgöra en förvärvskälla vilket innebär att den skattemässiga inkomsten beräknas gemensamt för förvärvskällan ifråga. I ett system med schabloniserade inslag vid beskattningen kan den situationen uppkomma att enbart en verksamhet är att hänföra till det område som omfattas av de schabloniserade

inslagen. Frågan uppkommer då hur beräkningen skall ske. Det är vår bedömning att det inte är möjligt att införa bestämmelser om särredovisning av sådan verksamhet som omfattas av systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen. Frågan får istället lösas på så sätt att det görs en huvudsaklighetsbedömning av näringsverksamheten. Endast näringsverksamhet som huvudsakligen avser någon av de tre aktuella branscherna skall omfattas av systemet med schabloniserade inslag. Begreppet huvudsaklig anses normalt omfatta ca 75 procent, jämför t.ex. prop. 1999/2000:2 s. 504 f. En företagare som t.ex. bedriver taxiverksamhet, bensinstation och bilverkstad kan bli föremål för schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering endast om nettoomsättningen hänförlig till taxiverksamheten omfattar ca 75 procent av den totala omsättningen.

Skatteverket föreslås få vetskap om omfattningen av den verksamhet som är att hänföra till de branscher som omfattas av systemet med schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering genom en uppgift i personaldeklarationen. Uppgår omfattningen av den aktuella verksamheten inte till 75 procent av nettoomsättningen behöver personaldeklarationen inte innehålla några mer uppgifter eftersom det i sådant fall inte lär bli aktuellt med schabloniserad skönsbeskattning eller schabloniserad skönstaxering.

För att bedöma rimligheten av den uppgivna nettoomsättningsnivån för verksamheten i fråga kan Skatteverket hämta viss vägledning för de SNI-koder som åsatts verksamheten. Har den verksamhet som är att hänföra till de branscher som omfattas av systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen tilldelats huvudkoden för verksamheten kan det eventuellt finnas anledning för Skatteverket att göra en noggrannare kontroll av uppgiften om nettoomsättningen i personaldeklarationen.

13.4 Avgränsning beroende på en verksamhets omfattning

Vårt förslag: Systemet med schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering skall tillämpas på den som redovisar eller borde redovisa inkomst av näringsverksamhet från de tre branscher som omfattas, om nettoomsättningen i verksamheten normalt uppgår till högst tre miljoner kr per beskattningsår.

Vid nystartad verksamhet skall nettoomsättningen uppskattas efter vad som framstår som rimligt och redovisas i personaldeklarationen.

Omfattar beskattningsåret längre eller kortare tid än tolv månader jämkas gränsen för tillämpningsområdet i motsvarande mån.

Branschsaneringsutredningens förslag: Utredningen lämnar inte några förslag i denna del.

Skatteverkets förslag: Så många som möjligt bör omfattas av systemet. I ett övergångsskede, intill dess mer erfarenheter av hur schablonbeskattningssystemet fungerar, skall systemet begränsas till enbart mindre företag. Med hänsyn till den valda grundvariabeln bör gränsen för att få tillämpa schabloner inte knytas till omsättning utan till antal verksamma. Schabloner skall få användas av företag med högst fyra verksamma mätt i årsarbetskrafter.

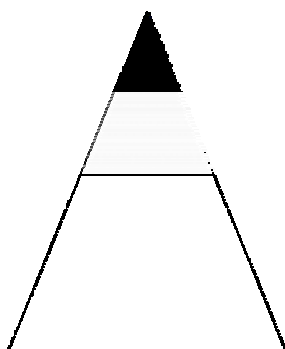
Remissinstanserna: *Länsstyrelsen i Stockholms län* anser att i ett första skede torde företag med högst fyra årsarbetskrafter kunna omfattas av förslaget. Även *Juridiska fakulteten vid Uppsala Universitet* anser att en eventuell schablonbeskattning endast bör införas beträffande mindre företag med högst fyra anställda. *Ekobrottsmyndigheten, Östra avdelningen*, anser att det bör övervägas om inte reformen bör omfatta samtliga företag inom en bransch och inte vara storleksberoende för att nå önskad effekt. *Konkurrensverket* anser att företag i en och samma bransch, oavsett storlek, bör beskattas enligt samma

principer. *Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare* anser att den föreslagna gränsen om fyra årsverken är för snäv. Det bör övervägas ytterligare var storleksgränsen, räknat i årsverken, skall dras.

Skälen för förslaget: När det gäller förekomsten av skattefusk satt i relation till företagsstorlek visar forskningen och erfarenheter från Skatteverket att fusk förekommer oberoende av företagsstorlek, dock fuskar små företag mer än stora. Fusket tar sig olika uttryck beroende på om det sker i ett litet eller stort företag (SKV 2005:1 *Rapport – Rätt från början*, s. 58 och 60). I de mindre företagen består fusket till största delen av skatteundandraganden i form av svartarbete och oredovisade intäkter till företagaren/ägaren. I de stora och medelstora företagen har skatteundandraget mer karaktären av avancerad skatteplanering inte sällan med hjälp av utomstående eller i företaget anställda konsulter. Företagen kan sägas pröva sig fram inom den gråzon som finns inom skattesystemet och där frågan om det rör sig om ett tillåtet eller otillåtet förfarande oftast får sin lösning först efter processer i skattedomstolarna. Till detta kommer att upptäcktsrisken är liten för avancerad skatteplanering eftersom förfarandet är helt integrerat med verksamheten.

I avsnitt 12 har vi redogjort för forskning som visar att de flesta skattskyldiga följer lagstiftningen eftersom de har respekt för lagen och är allmänt laglydiga. Det kan åskådliggöras av det stora vita partiet i pyramiden i figur 13.1 nedan. Sedan finns det en grupp som är mindre lojal mot systemet och som bryter mot reglerna om tillfällena finns och risken är låg (det grå partiet). Slutligen finns en mindre grupp som anstränger sig för att bryta mot reglerna och sätter det i system. Det är i det svarta fältet som övergången sker till kriminella gärningar.

Figur 13.1 Modell för olika gruppers laglydnad gentemot skattelagstiftningen



Källa: Braithwaite, 2003.

I avsnitt 12 har vi konstaterat att i branscher utsatta för ekonomisk brottslighet ser denna modell annorlunda ut. Det vita partiet är mindre och framför allt är det gråa partiet större.

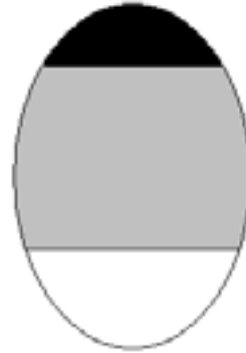
Braithwaite (2003:178) har undersökt regelefterlevnaden hos större företag och hänvisar till McBarnet, som kommit fram till att större företag har olika strategier för att bemöta lagstiftning. De kan

1. följa lagstiftningens intentioner,
2. kompromissa genom att förhandla sig fram till en rimlig och lämplig tillämpning,
3. följa lagens bokstav men inte dess anda (formell laglydnad),
4. hantera reglerna på ett sådant sätt att man kan skatteplanera, och
5. bryta mot reglerna och hoppas på att undgå upptäckt.

De flesta större företag har intentionen att följa reglerna, i vart fall enligt lagens bokstav (3) eller åtminstone kunna befinna sig i en hygglig position för att diskutera reglerna (2).

De större företagens vilja att följa reglerna kan därför enligt Braithwaite (2003) snarare beskrivas som ett ägg än som en pyramid. Braithwaite menar därför att problemet inte är att de större företagen fuskar utan att de ägnar sig åt aggressiv skatteplanering för att flytta vinster och förluster dit det passar bäst skattemässigt.

Figur 13.2 Modell för stora företags laglydnad gentemot skattelagstiftningen



Källa: Braithwaite, 2003.

Slutsatsen är därför att större företags överträdelser på skatteområdet till övervägande del handlar om skatteplanering och till liten del om regelrätt brottslighet. Eftersom det system med schabloniserade inslag vid beskattningen som föreslås i denna promemoria främst är inriktat på skatteundandragande i form av svart arbete och oredovisade intäkter lämpar det sig inte på större företag. Systemet bör därför innehålla någon form av storleksmässig avgränsning för att få en bättre träffbild.

Val av avgränsning

Variabeln i det föreslagna systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen utgörs, som utvecklas närmare i nästa avsnitt, av arbetskraften. Med hänsyn härtill kan det diskuteras om en begränsning utifrån omfattningen av en verksamhets arbetskraft bör ske eller om begränsningen istället bör grundas på andra faktorer. Vi anser visserligen att en begränsning utifrån antalet årsarbetskrafter framstår som naturlig med tanke på den valda variabeln. Ett problem med en sådan avgränsning är emellertid att de skattskyldiga, som inte vill omfattas av systemet, då kan finna incitament till att uppge omfattningen av arbetskraften till en nivå som överstiger den kvantitativa begränsningen i systemet. En verksamhet med fyra årsarbetskrafter i ett system där gränsen ligger vid fyra årsarbetskrafter, skulle t.ex. i personaldeklarationen istället kunna redovisa arbetskraften till fem personer (om än felaktigt) och på så sätt undgå att omfattas i systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen. Vidare skulle verksamheten då falla utanför den mer utökade kontrollverksamhet i form av begränsad revision och kontrollbesök som föreslås i avsnitt 19. Den oriktiga uppgiften om arbetskraften skulle därigenom bli mycket svår att upptäcka under inkomståret, dvs. lika svår som med dagens kontrollsystem. Möjligen skulle den oriktiga uppgiften kunna upptäckas vid avstämningen av kontrolluppgifterna i samband med inkomsttaxeringen.

En verksamhet där personalstyrkan på detta sätt medvetet höjs eller en verksamhet där årsarbetskraften faktiskt uppgår till fem och även redovisas på korrekt sätt i personaldeklarationen skulle med en avgränsning relaterad till antalet verksamma kunna komma att betala mindre skatt än en betydligt mindre verksamhet.

Detta är en icke önskvärd effekt som kan bli följden av att ha en storleksavgränsning som utgår från antalet verksamma.

Det är därför vår uppfattning att storleksavgränsningen istället bör relateras till något annat än arbetskraften. Avgränsningen bör lämpligen kunna göras utifrån en verksamhets netto-

omsättning, dvs. intäkter från försålda varor och tjänster som ingår i företagets normala verksamhet efter avdrag för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen, jämför 3 kap. 12 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Även redovisningen av nettoomsättningen är en post som det ofta fuskas med. Fusket brukar dock, av förklarliga skäl, bestå i att den redovisade omsättningen krymps. Skattskyldiga som av ett eller annat skäl inte vill omfattas av schablonbeskattnings-systemet, men skulle vara kvalificerade med hänsyn till storleks-avgränsningen, kan undgå detta genom att redovisa en omsättning som är högre än den verkliga. Med hänsyn till att en sådan åtgärd kan leda till en del för den skattskyldige icke önskvärda effekter vad gäller beskattningen gör vi bedömningen att eventuella incitament till att redovisa omsättningen på ett felaktigt sätt för att på så sätt inte omfattas av systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen bör vara betydligt mindre än om begränsningen istället knyts till arbetskraften.

Val av nivå på avgränsningen

Frågan är då på vilken nivå nettoomsättningen skall ligga för att den skattskyldige skall omfattas av systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen. Det är vår uppfattning att det vore önskvärt om nivån på nettoomsättningen på något sätt kunde knytas till en på något annat ställe i skattelagstiftningen eller redovisningslagstiftningen redan befintlig omsättningsgräns. Avgränsningen bör inte ligga så lågt att alltför många verksamheter inom de tre utvalda problembanserna hamnar utanför systemet. Å andra sidan bör gränsen inte heller ligga så högt att de verksamheter där det visserligen kan finnas problem med skatteundandragande men där detta, enligt vad som redogjorts för ovan, inte främst består i svart arbetskraft och oredovisade intäkter, kommer att omfattas.

I en inom Justitiedepartementet utarbetad promemoria (*Förenklade redovisningsregler m.m.*) föreslås bl.a. att bok-

föringskyldiga som inte behöver upprätta en årsredovisning (främst enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag med endast fysiska personer som delägare) och vars nettoomsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kr skall kunna tillämpa den s.k. kontantmetoden vid bokföringen. Vidare föreslås att företag som inte är skyldiga att upprätta en årsredovisning och som har en årlig nettoomsättning om normalt högst tre miljoner kronor skall få upprätta årsbokslutet i förenklad form. För det fall förslaget i promemorian leder till lagstiftning anser vi det vara lämpligt att även knyta tillämpningsområdet för systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen till en nettoomsättning om normalt högst tre miljoner kronor. En sådan omsättningsgräns skulle enligt de uppgifter som arbetsgruppen låtit inhämta från SCB innebära att ungefär 92 procent av de skattskyldiga inom taxinäringen, 84 procent inom restaurangbranschen samt 98 procent inom frisörbranschen skulle komma att omfattas av systemet. Vår uppfattning är att en sådan täckningsgrad får anses vara tillfredsställande.

Vad avses då med en nettoomsättning som *normalt* uppgår till högst tre miljoner kr? Begreppet "normal omsättning" bör tolkas på så sätt att ett tillfälligt överskridande av nettoomsättningen ett år inte bör medföra att systemet inte längre är tillämpligt (se prop. 1978/79:44 s. 37 f.).

Omfattar beskattningsåret längre eller kortare tid än tolv månader skall motsvarande justering göras av nettoomsättningen. Har en verksamhet t.ex. haft ett första förlängt räkenskapsår om 18 månader skall verksamheten omfattas av systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen under förutsättning att nettoomsättningen inte överstiger 4 500 000 kr.

Finns det en risk att den valda nivån på avgränsning kringgås?

Beroende på hur de båda föreslagna systemen framstår för de skattskyldiga kan det finnas skattskyldiga som gärna vill omfattas av systemet medan andra är av motsatt uppfattning. Frågan är om det avgränsningskriterium som föreslås är alltför

enkelt för de skattskyldiga att kringgå genom olika, i sig helt lagenliga, dispositioner. Det är t.ex. tänkbart att näringsidkare som tillhör de branscher som föreslås omfattas av systemet inledningsvis och som även har en nettoomsättning understigande tre miljoner kr väljer att gå samman med andra näringsidkare i liknande situation i ett handelsbolag. Handelsbolagets omsättning skulle i en sådan situation kunna vara av den omfattningen att det hamnar utanför systemets tillämpningsområde.

Även om ett sådant agerande framstår som en tänkbar konsekvens av systemets avgränsningsområde anser vi emellertid att farhågorna beträffande eventuella kringgåenden inte bör överdrivas. Att märka är att lagstiftningens främsta målgrupp är små verksamheter där utrymmet för sådana mer direkt skatteanpassade dispositioner och omorganisationer oftast är ganska begränsat. Vidare medför en sådan omorganisation en rad andra förändringar för näringsidkaren i fråga. Väljer man t.ex. att istället för att driva verksamheten vidare som enskild näringsidkare gå samman med andra i ett handelsbolag måste bl.a. bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter och förhållandet till tredje man beaktas.

Visar det sig emellertid efter systemets ikraftträdande att tillämpningsområdet kringgås får eventuella regler för förhindrade av sådant agerande övervägas då.

13.5 Vilka verksamhetsformer skall omfattas?

Vårt förslag: Systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen skall tillämpas oavsett verksamhetsform.

Branschsaneringsutredningens förslag: Alla verksamhetsformer skall omfattas.

Skatteverkets förslag: Inkomstschablonen skall i princip ersätta inkomst av näringsverksamhet oavsett företagsform.

Remissinstanserna: Över Skatteverkets förslag har *Sveriges Redovisningskonsulenters Förbund SRF* avstyrkt förslaget att även aktiebolag skall bli föremål för schablonbeskattning. *Kammarrätten i Göteborg* anför att det inför ett fortsatt arbete bör analyseras om neutralitet i beskattningen oavsett företagsform skall ha en sådan tyngd att aktiebolag skall ingå i schablonbeskattningssystemet trots de skatterättsliga och redovisningsmässiga problem detta medför. *Ekobrottsmyndigheten Södra avdelningen*, *Länsstyrelsen i Stockholms län*, *Handelsanställdas förbund* och *SHR Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare* anser att företagsformen skall sakna betydelse för systemets tillämpning.

Skälen för förslaget: Fusk med oredovisade intäkter och svartarbete förekommer inom alla företagsformer. Någon begränsning av systemets tillämpningsområde hänförlig till företagsform bör därför inte göras.

13.6 Utvidgningen till nya branscher

Enligt uppdragsbeskrivningen skall ett system för att välja ut de branscher som lämpligen kan vara föremål för schablonbeskattning utarbetas. Samhället saknar emellertid sådana generella kunskaper om olika branscher som möjliggör att förslag kan lämnas om hur ett sådant system skall utarbetas. Däremot kan vi som vår uppfattning uttala att det föreslagna systemet troligen lämpar sig bäst inom kontantbranscherna men att det även bör kunna användas inom faktureringsbranscherna. Som kommer att framgå nedan av avsnitt 25.3 anser vi att det är lämpligt att en utvärderingsgrupp utses i samband med systemets ikraftträdande för att kunna ge ett bedömningsunderlag för en eventuell utvidgning av systemet till andra branscher. Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer bör få lov att uttala sig om vilka branscher som skall omfattas av en sådan eventuell utvidgning.