

14 Val av variabel

Som redogjorts för i tidigare avsnitt avser systemet med schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad sköns-taxering inte att ersätta det reguljära skattesystemet utan skall istället utgöra ett komplement till detta i syfte att komma till rätta med det utbredda skattefusket inom vissa branscher. Vårt uppdrag har en klar ekobrottsprofil genom att syftet är att minska omfattningen av skattefusk och svartarbete. I avsnitt 11 har vi uttalat som vår uppfattning att ett system med endast en variabel troligen är det system som bäst tillgodoser regeringens ovan uttalade ambition. I detta avsnitt redogörs för hur denna variabel skall beräknas och vilket värde den skall åsättas.

14.1 Vilken variabel bör väljas?

Vårt förslag: Variabeln skall baseras på antalet i företaget verksamma personer och anpassas efter i vilken grad dessa är sysselsatta i företaget.

Branschsaneringsutredningens förslag: Svart arbetskraft utgör själva problemet i kontantbranscherna. Därför bör i stället olika svårmanipulerbara variabler som mäter skatteförmågan tillgripas, till exempel yta på lokalen och antal fordon som är i drift i verksamheten.

Skatteverkets förslag: Variabeln, som mäter skatteförmågan, är antalet verksamma personer som får sin försörjning från företaget.

Remissinstanserna: I yttrande över Branschsaneringsutredningens förslag anser *Företagarnas Riksorganisation* att en licensavgift försvårar nyetableringar eftersom företagens kostnader är högre i ett inledningsskede då huvuddelen av investeringarna görs. Intäkterna är också lägre i början då företagaren successivt lär sig branschen. *Länsstyrelsen i Västerbottens län* påtalar att det finns företag som oförskyllt kan komma att "drabbas" ekonomiskt av för hög schablonskatt på grund av lönsamhetsproblem eller genom deras sätt att driva verksamheten. *Grossistförbundet Svensk Handel* anger också att en verksamhet kan bedrivas mer eller mindre som en "hobby" medan någon annan familjemedlem står för merparten av inkomsterna till hushållet eller att företaget kombineras med lönearbete. *Svenska Taxiförbundet* invänder att variabeln fordonsinnehav och föraranvändning leder till en "kompromissinriktad" avgiftsnivå, som både är för hög och för låg för olika grupper eftersom taxiföretagen använder fordonen i olika omfattning. På lands- och glesbygd används ofta flera olika fordon men vid skilda tidpunkter för att tillgodose olika behov; skolskjuts-, sjukresor och vanliga taxiresor. Det är också vanligt med extrapersonal som utför enskilda körningar när flera uppdrag kolliderar.

Vad så gäller Skatteverkets förslag anser de flesta remissinstanserna att antalet personer som är verksamma i en rörelse är en relevant indikator för att mäta skatteförmågan. *Företagarnas Riksorganisation* menar dock att det måste finnas ett ordentligt statistiskt material innan det går att bestämma vad som ska utgöra variabeln för schablonbeskattning. Det är svårt att tänka sig en grundvariabel för samtliga företag. Inom personalintensiva verksamheter kan antalet verksamma vara en rättvisande variabel medan det kan vara missvisande i en kapitalintensiv verksamhet. *Kammarrätten i Göteborg* anser att det är svårt att se någon annan grundvariabel än antalet

verksamma i företaget som kan uppfylla rimliga krav på såväl enkelhet som träffsäkerhet i förhållande till skatteförmågan när det gäller att fastställa schabloninkomst och schablonomsättning. *Ekobrottsmyndigheten, östra avdelningen*, har avstyrkt förslaget om att lägga antalet verksamma personer till grund för schablonbeskattning. Skälet är att studier har visat att det inom restaurangbranschen och andra kontantbranscher finns en stor andel svart arbetskraft. *Konkurrensverket* avstyrker att schabloner utgår från antalet verksamma eftersom många företag, särskilt familjeföretag, under långa perioder av legitima skäl kan drivas med låg lönsamhet per anställd. *Juridiska Fakulteten vid Uppsala universitet* har inte något att invända mot grundvariabeln antalet anställda förutom att det finns en risk att det ger ökat incitament till användande av svart arbetskraft. För att grundvariabeln skall bli effektiv krävs därför troligen markant ökade resurser till skatteförvaltningen för kontroll.

Skälen för förslaget: Vid bestämmandet av lämplig modell för ett system med schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering är det en rad frågor som måste beaktas. En väsentlig fråga är vilken grad av schablonisering man är beredd att acceptera. De utländska schablonbeskattningssystem som nämnts i föregående avsnitt är, om än mycket detaljerade, exempel på system med en långtgående schabloniseringsgrad. Även om det skulle visa sig möjligt att konstruera ett liknande system på ett sådant sätt att det enbart stöttar det ordinarie skattesystemet, anser vi att ett sådant system skulle komma att skilja sig från de grundläggande principer som vårt skattesystem vilar på i sådan utsträckning att det skulle bli svårt att finna acceptans för det. Det är därför önskvärt om det valda systemet inte framstår som ett allt för främmande inslag i det befintliga skattesystemet. Till detta kommer att systemet bör vara enkelt att tillämpa såväl för de skattskyldiga själva som för Skatteverket.

Skatteverket föreslog i sin rapport att en grundvariabel skulle användas. Denna skulle motsvaras av antalet verksamma i företaget. För varje verksam person skulle ett schablonbelopp påföras som underlag för skatter och avgifter. Motivet var den

starka samvariationen mellan arbetskraft och skatteförmåga. Även Branschsaneringsutredningen hade konstaterat att den säkraste variabeln för att beräkna skatteförmågan var arbetskraften. I utredningens betänkanden finns också ett ekonomiskt underlag som visar detta samband.

Som påpekats i remisskritiken är det emellertid också med arbetskraften som företagen fuskar. Det är vanligt med svart arbete i kontantbranscherna och det är inte minst detta problem som schablonerna vid beskattningen syftar till att bemästra. Branschsaneringsutredningen har varit mer inriktad på att identifiera andra variabler, som bedöms som svårare att manipulera. Branschsaneringsutredningen har förhållandevis noggrant utrett alternativa variabler till antalet verksamma i företaget men har emellertid mött betydande svårigheter. Som ett exempel kan nämnas att variabeln golvyta för restauranger, som har lyfts fram som en för den branschen tänkbar variabel, bedömts vara en alltför dåligt indikator på skatteförmågan eftersom lokalens storlek ofta är slumpmässig. Som ett annat exempel kan nämnas antalet fordon i taxirörelser som ju kan tyckas vara en lämplig variabel i taxibranschen. Från Svenska Taxiförbundet har emellertid framhållits att antalet fordon är en dålig indikator på skatteförmågan. Detta på grund av att det enbart är i storstadsområdena som fordonen används kontinuerligt medan de på mindre orter står stilla långa tider. Enligt förbundet är antalet verksamma en enklare och rättvisare grund än antalet fordon.

Även om de utländska schablonbeskattningssystemen tillämpar en rad variabler intar arbetskraften en central position. Det italienska schablonbeskattningssystemet lägger den största relativa vikten vid antal arbetande och antal medhjälpande. Det spanska schablonbeskattningssystemet lägger också stor vikt vid arbetet.

Vår uppfattning är att utredningsmaterialet pekar på att den variabel som, generellt sätt, säkrast speglar skatteförmågan och därför bör ligga till grund för ett system med schabloniserade inslag vid beskattningen är antalet verksamma i företaget.

Behov av kontroll

Precis som påpekats av ett antal olika remissinstanser är en nackdel med det föreslagna valet av variabel det fusk som förekommer med redovisningen av just arbetskraften. Av olika forskningsarbeten och branschkartläggningar framgår att det finns ett utbrett fusk med arbetskraften inom olika branscher. Arbetskraften är dock inte det enda som det fuskas med. Om det hade varit möjligt att identifiera andra variabler hade med all säkerhet incitament skapats för att manipulera även dessa. Oavsett vilken variabel som används måste det därför vara möjligt att kontrollera den effektivt.

I syfte att möjliggöra en kontroll av variabeln arbetskraften föreslår vi, som utvecklas närmare nedan, att näringsidkare som omfattas av systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen bl.a. skall ha en skyldighet att i samband med systemets ikraftträdande och därefter vid vissa förändringar i omfattningen av arbetskraften ge in en s.k. personaldeklaration, se avsnitt 15. Denna nya deklaraionsform, som bl.a. skall innehålla uppgift om beräknat antal årsarbetskrafter, skall ligga till grund för Skatteverkets beräkning av variabeln för inkomståret. Vidare föreslås att de skattskyldiga som omfattas av systemet skall vara skyldiga att under inkomståret göra dagliga anteckningar beträffande verksamma personer i en personalliggare. Detta utvecklas närmare i avsnitt 18. I syfte att under löpande beskattningsår kunna stämma av uppgifterna i personaldeklarationen med personalliggaren och göra iakttagelser på plats föreslås att systemet skall stöttas av två kontrollformer, revision och kontrollbesök. Detta behandlas närmare i avsnitt 19.

För systemen aktuella branscher

I arbetsgruppens uppdrag ingår att hitta ett system som, på lite sikt, kan användas i samtliga de branscher som kan antas ha ett behov av att omfattas av systemet med schabloniserade inslag

vid beskattningen. Enligt uppdragsbeskrivningen är dock arbetsgruppen, om den finner så lämpligt, oförhindrad att inledningsvis begränsa systemets tillämpningsområde till en mer begränsad krets skattskyldiga. Som har utvecklats i avsnitt 13 föreslår vi att systemet inledningsvis skall omfatta tre branscher där problemen med oredovisade inkomster och svarta löner är dokumenterat stora.

En fördel med att använda endast en variabel, och då variabeln antalet verksamma, är att systemet därigenom bör bli generellt tillämpbart. Samma system bör därför kunna tillämpas vid en eventuell senare utvidgning även till andra kontantbranscher och troligen även till faktureringsbranscherna¹.

Variabeln och skatteförmågan

En invändning mot alla former av beskattning grundad på schabloner är att företagets skatteförmåga inte når upp till schablonen. Verksamheten kan bedrivas med låg intensitet och då blir schablonen för hög eftersom den är baserad på en normalt bedriven verksamhet. För den typ av schabloniserade inslag vid beskattningen – antalet verksamma i företaget – som föreslås här anpassas schablonen så långt möjligt efter den befintliga arbetskraften som rimligtvis måste få lön och därmed uppkommer skyldighet att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter alternativt egenavgifter. Emellertid kan det också finnas fall där verksamheten bedrivs med hög intensitet men där omfattningen ändå inte står i proportion till skatteförmågan. Ett företag kan exempelvis befinna sig i ett uppbyggnads- och investeringsskede eller vara inriktat på kapitalförvaltning som leder till överskott först i framtiden. Kontantbranscherna är emellertid till sin natur arbetsintensiva

¹ Exempel på faktureringsbranscher är bl.a. bygg- och städbranschen. Även i dessa branscher finns ett stort problem med skatteundandraganden, särskilt i fråga om svart arbete. Delar av faktureringsbranscherna har också andra kännetecken gemensamt med kontantbranscherna, såsom att tjänster utförs direkt mot konsument, t.ex. hantverksarbete och städning i privatbostäder.

och inslaget av uppbyggnads- och investeringsskede är därför inte lika framträdande som inom andra branscher.

Vad som är vanligare är att det kan förekomma perioder med bristande lönsamhet och skatteförmåga. Framför allt kan sysselsättningsnivån vara högre än vad som motsvaras av skatteförmågan. Detta gäller dock i mindre utsträckning när företaget har anställd personal, som trots allt måste avlönas på någorlunda marknadsmässiga villkor. Däremot kan företagare, make, barn och i viss mån även andra närstående vara verksamma i en utsträckning som varken motsvarar den inkomst de får ut eller den skatteförmåga som därmed genereras.

Flera remissinstanser har också påtalat att företagarens verksamhet i ett företag inte behöver stå i proportion till företagets försörjningsgrad och därmed skatteförmåga.² Flera orsaker har redan nämnts; det kan gälla i ett uppbyggnadsskede eller att företagaren driver verksamheten enbart på deltid. Även om en enskild näringsidkare eller en delägare i ett handelsbolag varit verksam på heltid är det möjligt att den ersättning som erhållits inte når upp till den nivå som bedömts vara den lägsta godtagbara. I bl.a. sådana fall bör det finnas möjlighet att jämka det belopp som bedöms som det lägst godtagbara. På så sätt är det möjligt att ta individuella hänsyn, vilket också är ett rimligt rättssäkerhetskrav. Ett problem är givetvis att även de som skattefuskar kommer att göra gällande en låg ersättningsgrad från verksamheten. Därför måste vissa krav ställas på den skattskyldige att prestera uppgifter om t.ex. anledningen till den dåliga lönsamheten, eventuell försörjning på annat håll etc. för att undgå schabloniserad skönsbeskattning eller schabloniserad skönstaxering. Frågan kommer att utvecklas närmare nedan i avsnitt 16.

² Det gäller yttranden över Branschsaneringsutredningens förslag till licensavgift.

14.2 Stödvariabler

Vårt förslag: Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer ges möjlighet att föreskriva att de skattskyldiga, utöver uppgift om årsarbetskraft, även skall lämna uppgift om andra mer branschspecifika förhållanden som skall utgöra underlag för bedömning av variabeln för de schabloniserade inslagen vid beskattningen.

Skatteverkets förslag: Uppgifter som kan föranleda jämkning av schablonen bör lämnas. Sådana uppgifter som kan vara av intresse, för företaget och för skattemyndigheterna, för att bedöma om jämningsfall föreligger eller borde föreläggas är bl.a. lokalstorlek, lokalhyra, öppettider, försäljning, antal bord när servering förekommer och för vissa branscher kanske även uppgifter om tillgångar och skulder m.m. Hur detaljerat uppgiftslämnandet behöver vara måste utredas ytterligare. En målsättning bör vara att försöka minimera uppgiftslämnandet. Dessa sidouppgifter tjänar i första hand syftet att vara verifierande faktorer, inte att direkt påverka schablonen, utan att tillsammans med andra faktauppgifter säkerställa att det beräknade antalet verksamma personer är så korrekt som möjligt.

Remissinstanserna: *Ekobrottsmyndigheten, Västra avdelningen*, anser att om man vid sidan av grundvariabler även skall utgå från hjälp- kontroll- och jämningsvariabler etc. Det får förmodas att variablerna i någon mån skall vara statistiskt underbyggda. Vilka spridningsmått, vilken variationsbredd eller standardavvikelse som kan godtas är exempel på för utfallet helt avgörande principfrågor som överhuvudtaget inte berörs. *Företagarnas Riksorganisation* anser att det är meningslöst att införa schablonbeskattning om uppgiftslämnandet blir alltför omfattande. Därför bör så få variabler som möjligt användas. *Sveriges Advokatsamfund* anser att för att en schablon skall bli rättvis måste den beakta flera variabler och även skatteförmågan.

Skälen för förslaget: Skatteverket har uttalat att det inte önskar någon i lag fastslagen generell uppgiftsskyldighet

beträffande olika parametrar eller stödvariabler. Anledningen är att Skatteverket inte vill registrera en mängd uppgifter som inte i sig leder till några beskattningsåtgärder.

Även med Skatteverkets åsikt i beaktande anser vi dock att det kan visa sig finnas ett behov för Skatteverket att begära in mer bransch- eller verksamhets-specifika uppgifter för att bättre kunna bedöma rimligheten av den redovisade variabeln. En sådan möjlighet finns redan idag i det enskilda fallet med hänsyn till att det bl.a. åligger Skatteverket att tillse att ärendena blir tillräckligt utredda (3 kap. 1 § taxeringslagen). För att uppnå detta syfte får Skatteverket förelägga den som är eller kan antas vara skattskyldig att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över kopia över en handling som behövs för kontroll av att uppgifterna i hans självdeklaration är riktiga eller annars för hans taxering (3 kap. 5 § taxeringslagen).

Någon bestämmelse som reglerar en mer generell uppgiftsskyldighet av nu aktuellt slag finns dock inte. Det kan inte uteslutas att det kommer att visa sig att ytterligare uppgifter av mer för verksamheten eller branschen ifråga specifik natur visar sig vara nödvändiga för att kontrollera rimligheten av den redovisade variabeln. Enligt vår uppfattning är det lämpligt att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer bemyndigas att utfärda närmare föreskrifter rörande sådant uppgiftslämnande varför vi föreslår en sådan regel.

15 Beräkning av variabeln

I föregående avsnitt redogjordes för att den variabel som bör ligga till grund för den schabloniserade skönsbeskattningen och den schabloniserade skönstaxeringen utgörs av arbetskraften. För att kunna ta ställning till om en viss näringsverksamhet skall omfattas av de schabloniserade inslagen vid beskattningen måste Skatteverket därför få kännedom om hur arbetskraftssituationen ser ut i den aktuella verksamheten. Detta föreslås ske genom att de näringsidkare som hör till systemens målgrupp skall vara skyldiga att lämna en s.k. personaldeklaration. I detta avsnitt redovisas hur beräkningen av variabeln skall gå till.

15.1 En ny deklarationsform, personaldeklaration, införs

15.1.1 Underlaget för beräkning av variabeln utgörs av personaldeklarationen

Vårt förslag: De skattskyldiga som omfattas av regelsystemet åläggs att lämna uppgifter i en ny form av deklaration kallad personaldeklaration. Skatteverket skall beräkna variabeln utifrån uppgifterna som den skattskyldige har lämnat.

Branschsaneringsutredningens förslag: Tog sikte på andra variabler än arbetskraften.

Skatteverkets förslag: Grundvariabeln antalet verksamma skall beräknas utifrån uppgifterna i en preliminär deklaration.

Denna skall, förutom sedvanliga identifikationsuppgifter, innehålla de uppgifter som är nödvändiga för att fastställa schablonen. Företagaren skall bl.a. lämna uppgift om den faktiska tid som denne lägger ned i verksamheten och för anställda skall uppgifter om hel- eller deltid anges. Vidare bör uppgifter som kan föranleda jämkning av schablonen lämnas. En målsättning bör dock vara att minimera uppgiftslämnandet.

Remissinstanserna: *Företagarnas Riksorganisation* anför att de uppgifter som lämnas i den preliminära deklARATIONEN inte får vara för omfattande. Alternativet till att alla lämnar preliminära deklARATIONER är att sådan lämnas endast då det finns en förväntad avvikelse som medför jämkning antingen jämfört med årets schabloner eller med tidigare års schablon.

Skälen för förslaget: Vår uppfattning är att det inte är praktiskt möjligt att beräkna variabeln antalet verksamma på annat sätt än att i första hand utgå från de skattskyldigas egna uppgifter. Det hade givetvis varit önskvärt om det t.ex. genom uppgift om omsättning, råvaruinköp, lokalstorlek eller annat varit möjligt att uttala sig med visst mått av säkerhet angående antalet sysselsatta i verksamheten. I brist på sådana samband får Skatteverket istället i princip utgå från den skattskyldiges uppgifter om antalet verksamma. Dessa uppgifter skall lämnas i en ny form av deklARATION, personaldeklARATION. För det fall uppgifterna, med hänsyn till t.ex. föregående års förhållanden eller med beaktande av vad som redovisats i liknande verksamheter, framstår som tveksamma får Skatteverket, precis som är fallet beträffande andra uppgifter lämnade av den skattskyldiga, efter sedvanlig kommunicering avvika från uppgifterna.

Svagheten med att Skatteverket måste utgå från de skattskyldigas egna uppgifter om verksamheten kompenseras dock genom det nya kontrollsystemet, revision och kontrollbesök, se nedan avsnitt 19.

Personaldeklarationens form

Frågan är om det skall ställas krav på egenhändigt under-tecknande eller inte av personaldeklarationen. Om ett krav på egenhändigt undertecknande ställs upp kommer det att innebära merarbete för näringsidkarna jämfört med om sådant krav saknas. Inom skattelagstiftningen ställs i flera fall krav på egenhändig underskrift. Enligt 4 kap. 3 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter skall t.ex. en självdeklara-tion vara egenhändigt underskriven av den som är skyldig att lämna deklarationen eller av behörig firmatecknare. Det samma gäller i fråga om bl.a. preliminära självdeklarationer och skattedeklarationer, se 10 kap. 25 § skattebetalningslagen.

Även om ett förfarande innebärande att det inte ställs något krav på egenhändigt undertecknande av personaldeklarationen skulle komma att underlätta hanteringen för näringsidkarna anser vi dock att ett sådant formkrav, med beaktande av att det ställs upp i skattelagstiftningen i övrigt, bör gälla även ifråga om personaldeklarationen. Till detta kommer att utebliven anmälan om förändringar i årsarbetskraftsbehovet föreslås kunna medföra att en sanktionsavgift utgår. Även detta förhållande talar enligt vår uppfattning för att det bör ställas upp ett krav på egenhändigt undertecknande.

En personaldeklaration bör kunna lämnas i form av ett elektroniskt dokument på samma sätt som t.ex. skatte-deklarationer och självdeklarationer, se 10 kap. 26 § skatte-betalningslagen och 4 kap. 4 § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter. I likhet med vad som gäller enligt de båda lagarna bör regeringen eller myndighet regeringen bestämmer få föreskriva eller i enskilda fall medge att personaldeklaration får lämnas i form av ett elektroniskt dokument.

15.1.2 Tidpunkten för personaldeklarationens lämnande

Vårt förslag: Personaldeklarationen skall lämnas första gången i samband med att systemet blir tillämpligt i det enskilda fallet. Därefter skall personaldeklaration lämnas vid sådana ändrade förhållanden i verksamheten som har betydelse för beräkning av variabeln. För nystartad verksamhet skall personal lämnas samtidigt med skatte- och avgiftsanmälan.

Skälen för förslaget: Den schabloniserade skönsbeskattningen bör, främst i syfte att minimera det s.k. likvida fusket, få effekt redan under inkomståret. Även Branschsaneringsutredningen påpekar att det är viktigt att skatter och avgifter betalas så nära intjänandet som möjligt eftersom det annars finns en risk att pengarna är borta när betalning sent omsider skall ske. Också Skatteverkets modell bygger på att schablonerna skall få effekt redan under inkomståret.

För att uppnå detta syfte krävs att Skatteverket får kännedom om arbetskraftens omfattning i en viss verksamhet redan innan ingången av inkomståret för att kunna beräkna variabeln som skall ligga till grund för de schabloniserade inslagen vid beskattningen.

Frågan om det skall ställas krav på årligt lämnande av personaldeklaration eller om det skall räcka med att en sådan lämnas första gången en verksamhet kommer att omfattas av systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen och därefter endast i samband med sådana förändringar av personalstyrkan som har en effekt på beräkningen av variabeln, har diskuterats inom arbetsgruppen. Eftersom en målsättning bör vara att uppgifter endast skall lämnas i de fall då det kan bli aktuellt med en ändrad beräkning av årsarbetskraften anser vi att det bör föreligga en skyldighet att lämna personaldeklaration endast i samband med att systemet blir tillämpligt första gången i det enskilda fallet och därefter först vid ändrade förhållanden som kan tänkas få någon betydelse för variabelns beräkning. Härigenom blir den administrativa bördan för de som omfattas

av systemet mindre än vad som hade varit fallet med en årlig deklARATIONSSKYLDIGHET samtidigt som Skatteverket inte behöver registrera deklARATIONER som, strikt sett, saknar betydelse för dess verksamhet. Vårt förslag ligger också i linje med tidigare remissynpunkter från Företagarnas Riksorganisation.

Vad gäller tidpunkten för lämnande av personaldeklARATION i samband med att systemet träder i kraft föreslås att den anpassas till vad som normalt kan sägas gälla i fråga om lämnande av preliminär självdeklARATION, dvs. den 30 november året före inkomståret. I de fall då förhållandena under inkomståret ändrats på ett sådant sätt att det kan tänka få någon effekt på de schabloniserade inslagen vid beskattningen skall detta anmälas till Skatteverket genom att en ny personaldeklARATION ges in så snart som möjligt och senast inom 14 dagar från förändringen. För nystartad verksamhet skall personaldeklARATIONEN lämnas samtidigt som en skatte- och avgiftsanmälan görs, dvs. normalt senast 14 dagar före starttidpunkten.

I avsnitt 21 redogörs för att en sanktionsavgift kan komma att utgå vid underlåtenhet att ge in personaldeklARATION vid ändrade förhållanden eller vid nystartad verksamhet.

15.1.3 Vem skall lämna personaldeklARATION?

Vårt förslag: PersonaldeklARATION skall lämnas av den som är skyldig att lämna skattedeklARATION och av fysisk person som, utan att vara skyldiga att lämna skattedeklARATION, redovisar inkomst av näringsverksamhet som omfattas av systemet med schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad sköns-taxering. Delägare i handelsbolag skall dock inte lämna personaldeklARATION.

Skälen för förslaget: PersonaldeklARATIONEN skall i princip lämnas av skattskyldig som omfattas av systemet med schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad sköns-taxering. Ett handelsbolag som har någon eller några personer

anställda är i sin egenskap av arbetsgivare ansvarigt för att skatteavdrag görs på utbetald ersättning till anställd personal och är även skyldigt att betala arbetsgivaravgifter. Ett sådant handelsbolag är skyldigt att lämna personaldeklaration med uppgift om verksamhetens anställda. Delägare i handelsbolaget redovisar inkomst av näringsverksamhet från handelsbolaget motsvarande sin andel av handelsbolagets överskott (eller underskott). Även beträffande delägare i handelsbolag föreslås att skyldigheten att lämna personaldeklaration skall åvila handelsbolaget oavsett om handelsbolaget har anställda eller inte. Eftersom den uppgift som skall lämnas i personaldeklarationen beträffande delägarna främst avser att bedöma verksamhetsgraden i bolaget omfattar skyldigheten att lämna uppgift om delägare endast delägare som är fysisk person. Den omständigheten att någon endast bedriver verksamheten passivt inverkar dock inte på skyldigheten att lämna uppgift beträffande sådan delägare i personaldeklarationen.

Beträffande enskild näringsverksamhet är den enskilde näringsidkaren skyldig att lämna personaldeklaration med uppgifter såväl rörande egen och makas verksamhetsgrad som för eventuella anställda. När det gäller juridiska personer är det företaget, dvs. den skattskyldige, som skall lämna personaldeklarationen.

15.1.4 Personaldeklarationens innehåll

Vårt förslag: Personaldeklarationen skall innehålla uppgift om den beräknade årsarbetskraften utifrån den för branschen gällande årsarbetstiden i verksamheten under inkomståret. Vidare skall på månadsbasis uppges hur många personer som beräknas vara sysselsatta i verksamheten.

För nystartad verksamhet skall den beräknade nettoomsättningen under inkomståret uppges.

För enskild näringsidkare, delägare i fåmanshandelsbolag, delägare i fåmansföretag och i verksamheten deltagande make, skall arbetsinsatsen i verksamheten anges. Vidare skall uppgift

om eventuell verksamhetsgrad i annan inkomstgivande verksamhet anges.

Förekommer praktikanter, lärlingar eller andra med en lägre lönenivå i verksamheten, skall den beräknade omfattningen av detta anges.

Skälen för förslaget: Personaldeklarationen skall ligga till grund för beräkningen av den variabel, årsarbetskraften, som de schabloniserade inslagen vid beskattningen skall baseras på. Den viktigaste uppgiften i personaldeklarationen gäller därför den beräknade årsarbetskraften. Beräkningen bygger på en uppskattning av arbetskraftsbehovet under det kommande året. Vid denna uppskattning bör vägledning kunna hämtas från hur förhållandena varit under tidigare år. Det är givetvis av stor vikt att deklarationen upprättas med stor omsorg samt att Skatteverket, framför allt första gången det blir aktuellt att tillämpa systemet dvs. i samband med systemets ikraftträdande eller då en verksamhet för första gången kommer att omfattas av systemet, så noggrant som möjligt kontrollerar att den redovisade årsarbetskraften framstår som rimlig mot bakgrund av tidigare självdeklarationer, skattedeklarationer, kontrolluppgifter och annat material.

Vidare skall en fördelning av arbetskraften göras på månadsbasis. Anledningen till detta är dels att det kan finnas anledning att beakta vissa säsongsbetonade skiftningar i arbetskraftsbehovet vid fördelning av schablonen, dels att Skatteverkets kontroll av systemet kan komma att underlättas härigenom. Hur en sådan fördelning skall gå till utvecklas närmare nedan i avsnitt 16.3.1.

Yrkas inte någon särskild fördelning i personaldeklarationen kommer arbetskraften fördelas jämnt över året.

Årsarbetstid

Den normala årsarbetstiden för branschen bör gälla vid beräkningen av årsarbetskraftsbehovet. Arbetsgivaren bör normalt känna till hur många heltidstjänster, halvtidstjänster etc.

som behövs i verksamheten och utifrån denna erfarenhet redovisa årsarbetskraftsbehovet.

Personal från bemanningsföretag

Visserligen kan den personal som ett företag hyr in från ett bemanningsföretag sägas ingå i verksamhetens totala behov av arbetskraft. Uppgifterna i personaldeklarationen avser att ligga till grund för en bedömning av om det underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter som redovisas i de månatliga skattekärtlagen framstår som rimligt. Vad gäller personal från bemanningsföretag är det inte det företag som hyr arbetskraften ifråga som skall betala arbetsgivaravgifter etc. för denna personal utan istället bemanningsföretaget, dvs. arbetsgivaren. Mot bakgrund härav skall personaldeklarationen inte innehålla någon uppgift om inhyrd personal utan det skall endast vara verksamhetens behov av anställd "egen" arbetskraft som skall redovisas.

Nystartad verksamhet

För nystartad verksamhet skall personaldeklarationen även innehålla uppgift om beräknad nettoomsättning det första verksamhetsåret. Anledningen till detta är att Skatteverket skall ges ett underlag för att bedöma om verksamheten ifråga skall omfattas av systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen.

Särskilda regler för enskilda näringsidkare, fåmanshandelsbolag och fåmansföretag

För enskilda näringsidkare, delägare i fåmanshandelsbolag och fåmansföretag samt i verksamheten deltagande make till nämnda kategori beräknas arbetskraftsomfattningen och därmed variabeln separat. Den personaldeklaration som en enskild näringsidkare

lämnar in skall därför, utöver ovan angivna uppgifter beträffande årsarbetskraften för den anställda personalen, även innehålla en uppgift om omfattningen av näringsidkarens egen arbetsinsats i verksamheten. Vidare skall verksamhetsgraden i annan inkomstgivande verksamhet anges. Är näringsidkarens make verksam i den aktuella näringsverksamheten skall motsvarande uppgifter lämnas även beträffande denne. Rör det sig om ett fåmanshandelsbolag där någon delägars make är anställd i bolaget skall de ovan angivna uppgifterna lämnas även beträffande denne i personaldeklarationen för handelsbolaget. Motsvarande uppgifter skall lämnas även beträffande delägarna i ett fåmanshandelsbolag. Ett fåmansföretag skall beträffande i företaget anställda delägare samt i företaget anställd make till delägare lämna motsvarande uppgifter om verksamhetsgrad och eventuell annan inkomstgivande verksamhet. Anledningen till denna utökade uppgiftsskyldighet beträffande denna kategori är att det föreslås föreligga en presumtion för att personer som tillhör denna krets arbetar heltid i verksamheten. Frågan utvecklas närmare i avsnitt 15.3.

Särskilda regler avseende lärlingar, praktikanter etc.

För det fall företaget sysselsätter praktikanter, lärlingar eller andra grupper med en lägre lönenivå skall deklarationen innehålla uppgift om beräknad årsarbetskraft för denna kategori.

15.2 Inga detaljerade uppgifter i personaldeklarationen

<p>Vår bedömning: Personaldeklarationen skall inte innehålla några mer detaljerade uppgifter om arbetskraften.</p>

Skatteverkets förslag: Beträffande anställda skall uppgifter om hel- eller deltid etc. lämnas i en preliminär deklaration.

Skälen för bedömningen: Frågan om personaldeklarationen skall innehålla några mer detaljerade uppgifter rörande

de personer som arbetar i verksamheten har diskuterats inom arbetsgruppen och med referensgruppen. Inom arbetsgruppen råder delvis delade meningar i frågan. Frågan om en mer detaljerad uppgiftsskyldighet bestående i bl.a. namn och personnummer på personalen diskuteras även i avsnitt 18 (Personalliggaren). Frågan berörs kortfattat även här.

En skyldighet att lämna mer detaljerade uppgifter beträffande arbetskraften i personaldeklarationen skulle kunna förenas med en skyldighet att även anmäla eventuella förändringar i personalsammansättningen till Skatteverket. På så sätt skulle Skatteverket alltid få kännedom om vilken personal som är anställd i en viss verksamhet vilket, inte minst från kontrollsynpunkt, kan visa sig vara mycket värdefullt. Från Skatteverkets sida har dock påpekats att en utökad uppgiftsskyldighet inte med nödvändighet innebär att verksamheten blir mer lättkontrollerad. Däremot är det så att ju mer detaljerade uppgifter som behöver lämnas desto mer administrativt arbete för det med sig, såväl för verket som för de näringsidkare som omfattas av systemet. Med beaktande härav och då, såsom redogjorts för ovan, delade meningar råder inom arbetsgruppen, låter vi enkelheten gå före exaktheten och avstår från att lämna förslag om en mer detaljerad uppgiftsskyldighet i personaldeklarationen. Sådana mer detaljerade uppgifter föreslås, som framgått ovan, endast beträffande vissa närstående. Om det skulle visa sig att ytterligare uppgifter behövs för att en effektiv kontroll av systemet skall kunna upprätthållas kan sådana övervägas i samband med en eventuell senare utvidgning av systemet till andra branscher.

15.3 Beräkning av variabeln utifrån uppgifterna i personaldeklarationen

15.3.1 Enskilda näringsidkare, make till enskild näringsidkare, delägare i fåmanshandelsbolag, delägare i fåmansföretag och i verksamheten anställd make till delägare

Vårt förslag: En enskild näringsidkare och delägare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som är verksam i rörelsen och som inte redovisat någon annan inkomstgivande sysselsättning i personaldeklarationen skall presumeras vara verksam på heltid i företaget. Det samma gäller för i verksamheten deltagande eller anställd make till den nämnda personkretsen. Bevisbördan för att det förhåller sig på annat sätt åvilar den skattskyldige. Presumtionen kan dock frångås om det föreligger särskilda skäl.

Branschsaneringsutredningens förslag: Förslaget tar sikte på andra variabler än antalet verksamma personer i företaget. Licensavgiften för taxirörelse bygger på antalet bilar.

Skatteverkets förslag: För varje verksam person i företaget påförs ett schablonbelopp som underlag för skatter och avgifter med en noggrannhet på en kvartstidsanställning räknat per beskattningsår. För att avgöra i vilken omfattning en person kan anses vara verksam i företaget bedöms personens anställning eller verksamhet även i andra verksamheter. Syftet är att kunna mäta personer som är verksamma i och får sin försörjning från företaget. Är en person verksam enbart i ett företag påförs därför en hel årsschablon. Undantag kan dock göras när grund för jämkning visas föreligga. Några specialregler beroende på vilken personer det rör sig om föreslås inte.

Remissinstanserna: *Handelsanställdas förbund* anser att mycket kraft måste läggas ned på fastställandet av grundvariabeln för varje företag, gärna med platsbesök och beräkningar av hur många årsarbetare inom just den branschen och storleks-

ordningen som kan anses vara rimligt. *Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare* instämmer i förslaget beträffande grundvariabeln med ett undantag. Det finns mängder av personer som arbetar i en verksamhet men som inte har sin försörjning från denna. Dessutom torde det vara svårt att använda kriteriet ”har sin försörjning” vid kontroller.

Skälen för förslaget: Vi har valt att föreslå att enskilda näringsidkare och delägare i fåmanshandelsbolag och fåmansföretag skall presumeras arbeta heltid i verksamheten i fråga. Detsamma skall gälla för i verksamheten deltagande eller anställd make till denna kategori. Dessa personer skall därför påföras variabelvärdet ett (1) om det inte redovisats någon annan inkomstgivande sysselsättning i personaldeklarationen.

Uppgift om verksamhetsgraden kan sägas höra samman med intäktssidan. Normalt är det Skatteverket som har bevisbördan för att intäkterna är något annat än vad den skattskyldige uppgett. Vårt förslag om schabloniserade inslag vid beskattningen skall dock ses i ljuset av de omfattande skatteundandraganden som motiverar åtgärder som är mindre vanligt förekommande i det ordinarie skattesystemet. Bestämmelsen om verksamhetsgraden är utformad som en presumtionsregel. Presumtionsregler på intäktssidan innebär en omkastning av bevisbördan, (se t.ex. Leidhammar, B. *Bevisprövning i taxeringsmål* s. 93). Det är därför den skattskyldige som har att visa att han inte varit verksam i den omfattning som presumptionen säger.

Med den skattskyldige avses den enskilde näringsidkaren beträffande sin och eventuell makes verksamhetsgrad, delägaren i fåmanshandelsbolag beträffande egen verksamhetsgrad samt fåmanshandelsbolaget beträffande i verksamheten deltagande make till delägare och fåmansföretaget beträffande i verksamheten deltagande delägare och make till sådan.

Kan den skattskyldige inte prestera någon utredning som visar på annan inkomstgivande sysselsättning skall variabelvärdet ett (1) påföras. Inom begreppet sysselsättning skall t.ex., utöver annan näringsverksamhet eller anställning, även beaktas olika grader av pensionering och studier. Oavsett hur mycket arbete

som läggs ned i den egna verksamheten kan dock variabelvärdet inte bli högre än ett.

Vad som nu sagts föreslås dock inte gälla om det föreligger särskilda skäl. Kan den skattskyldige inte visa på någon annan inkomstgivande sysselsättning kan verksamhetsgraden ändå komma att beräknas till något annat än heltid om det föreligger särskilda skäl. Att göra en uttömmande uppräknning av vad som kan utgöra särskilda skäl är inte möjligt. Vad som främst bör beaktas anser vi vara den skattskyldiges försörjningsförmåga utifrån de redovisade inkomsterna. Har en skattskyldig inte redovisat någon annan inkomstgivande sysselsättning bör han kunna visa på någon form av annan inkomst, t.ex. kapitalinkomster av viss storlek eller i övrigt lämna en förklaring, såsom t.ex. låga levnadsomkostnader, till hur han ordnar sin försörjning. En situation som kan tänkas vara relativt vanligt förekommande är den att en näringsidkares eller delägars make hjälper till då och då med vissa göromål t.ex. bokföring, telefonpassning etc. Om en sådan person saknar annan inkomstgivande sysselsättning framstår det givetvis inte rätt att påföra denne ett variabelvärde motsvarande ett. I en sådan situation kan det bli aktuellt att familjens ekonomi i stort granskas närmare.

En fråga som det kan bli aktuellt att ta ställning till är hur man skall betrakta den situationen att en person som ingår i den krets som anses arbeta heltid i verksamheten, om inte någon annan inkomstgivande verksamhet presenteras, visar sig ha inkomster från A-kassa eller F-kassa och i samband med ett kontrollbesök visar sig delta i verksamheten. Enligt vår uppfattning är det svårt att ge något mer generellt svar på den frågan. Om personen ifråga har varit arbetslös eller sjukskriven endast en kort tid är det mycket som kan tala för att han eller hon inte skall betraktas som verksam i rörelsen. Har förhållandena emellertid varit sådana under en längre tid är det å andra sidan mycket som talar för att personen ifråga bidrar till resultatet i verksamheten på ett sådant sätt att han eller hon antingen är att betrakta som medhjälpande maka eller som anställd.

Ett sådant förfarande kan även misstänkas innebära ett otillbörligt utnyttjande av trygghetssystemen. Det bör givetvis

inte vara möjligt att låta en make som uppbär A-kassa arbeta i den egna verksamheten. Behövs makens arbetskraft för verksamheten skall denne istället uppbära ersättning från verksamheten ifråga. Det är som sagts ovan svårt, för att inte säga omöjligt, att generellt uttala sig om hur en sådan situation skall bedömas. Vad som däremot bör vara förhållandevis klart är att en sådan situation bör bli föremål för förnyad kontroll ganska snart efter den första kontrollen. Ett förfarande innebärande att personer arbetar svart samtidigt som de uppehåller t.ex. sjukpenning eller förtidspension är givetvis djupt otillfredsställande.

Beviskravet

Kravet på bevisningen föreslås i den ordinära processen ligga på sannolikt. Detta innebär att den skattskyldige skall göra sannolikt att han har annan inkomstgivande sysselsättning alternativt att det föreligger särskilda skäl för att avvika från presumtionen gällande verksamhetsgraden.

15.3.2 Övriga anställda

Vårt förslag: Variabeln för andra anställda får bestämmas utifrån uppgifterna i personaldeklarationen om inte något talar emot det. Skatteverket har bevisbördan för att verksamhetsgraden är någon annat än den redovisade.

Skälen för förslaget: Någon presumtion vad gäller verksamhetsgraden föreslås inte gälla för övriga anställda än de ovan angivna. Detta beror främst på att Skatteverket oftast inte vet vilka personer som är anställda i en viss verksamhet förrän i samband med att arbetsgivaren ger in kontrolluppgifter senast den 31 januari året efter inkomståret/beskattningsåret. Även om Skatteverket hade haft tillgång till dessa uppgifter redan tidigare är förhållandena ofta sådana att arbetsgivaren inte har någon uppfattning om hur de anställdas eventuella andra syssel-

sättningar ser ut, jämför vad som sagts ovan beträffande mer detaljerade uppgifter i personaldeklarationen. Det kan således finnas betydande svårigheter för en arbetsgivare att få reda på om en anställd har någon annan sysselsättning och vad denna i sådant fall består i.

Det kan diskuteras om den närståendekrets som skall omfattas av den ovan angivna presumtionsregeln bör vara större än vad som föreslås och som framgått av föregående avsnitt. Att märka är att skattese-kretsen troligen kommer att omöjliggöra för Skatteverket att konfrontera de skattskyldiga med uppgifter om närståendes andra verksamheter och inkomster. Det är t.ex. inte alltid någon självklarhet att en förälder känner till sitt barns eller barnens makes samtliga inkomster och verksamheter. Att då föreskriva att den skattskyldige skall lämna sådana uppgifter framstår inte som realistiskt. Som framgått av avsnitt 15.3.1 anser vi dock att det beträffande makar får förutsättas att de har så pass god kännedom om varandras ekonomi att de kan prestera de uppgifter i denna del som Skatteverket efterfrågar.

Bevisbördan för att sysselsättningsgraden beträffande den personal som inte är att hänföra till den ovan angivna närståendekategorin är något annat än den i personaldeklarationen uppgivna åvilar Skatteverket. Vid bedömningen av om det redovisade arbetskraftsbehovet framstår som realistiskt får Skatteverket titta på tidigare års förhållanden, redovisad arbetskraft i andra liknande verksamheter eller iakttagelser vid kontrollbesök, etc. Kan Skatteverket göra sannolikt att den redovisade arbetskraften inte förefaller vara rätt redovisad får den skattskyldige föreläggas att yttra sig över detta.

15.3.3 Årsarbetskraftens detaljeringsgrad

Vårt förslag: Vid beräkningen av den sammanlagda årsarbetskraften i en verksamhet skall den i personaldeklarationen redovisade årsarbetskraften avrundas till närmaste tiondel.

Skatteverkets förslag: Det kan diskuteras hur exakt värdet på grundvariabeln skall fastställas. Enkelheten talar för att exaktheten inte skall vara för stor. Antalet verksamma föreslås vid beräkning av schablonerna uppskattas med en noggrannhet av förslagsvis en fjärdedels årsarbetskraft.

Remissinstanserna: Uttalade sig inte i denna fråga.

Skälen för förslaget: Den detaljeringsgrad med vilken arbetskraften skall beräknas kan diskuteras. Riksskatteverket föreslog i sin promemoria *Schablonbeskattning? – en principskiss* (RSV Rapport 2002:3) att enkelhet borde gå före exakthet och att det därför var lämpligt att uppskatta schablonen med en noggrannhet av en fjärdedels årsarbetskraft. Vår uppfattning är att en sådan noggrannhetsgrad riskerar att ge en alltför trubbig schablon. Vi föreslår därför att årsarbetskraften skall bestämmas med en noggrannhet om en tiondels årsarbetskraft. Den valda noggrannhetsgraden innebär emellertid inte att de skattskyldiga kan underlåta att redovisa personal som arbetar i mindre utsträckning än tio procent av heltid. Den beräknade tjänstgöringstiden för all personal skall läggas samman och redovisas i personaldeklarationen. När Skatteverket sedan beräknar variabeln sker en avrundning till närmaste tiondel.

15.3.4 Variabeln beräknas separat för enskild näringsidkare, make till enskild näringsidkare samt för delägare i handelsbolag

Vårt förslag: För enskild näringsidkare och i verksamheten deltagande make till sådan samt för delägare i handelsbolag beräknas variabeln separat.

Skälen för förslaget: Anledningen till att variabeln föreslås beräknas separat för denna kategori är att underlagen för de schabloniserade inslagen vid beskattningen beräknas på olika sätt beroende på om det rör sig om underlag hänförligt till den nu

aktuella kategorin eller till en verksamhets anställda. Frågan utvecklas närmare nedan i avsnitt 16.

15.4 Vilket värde skall bestämmas för variabeln?

Allmänt

Sedan variabeln, årsarbetskraften, beräknats på grundval av uppgifterna i personaldeklarationen skall variabeln åsättas ett värde i syfte att få fram underlag för en bedömning av om förhållandena i verksamheten är sådana att det föreligger grund för schabloniserad skönsbeskattning respektive schabloniserad skönstaxering.

15.4.1 Det värde som åsätts variabeln knyts till kostnaden för arbetskraften

Vårt förslag: Det värde som åsätts variabeln skall knytas till kostnaden för arbetskraften.

Skälen för förslaget:

Samband mellan variabeln och dess värde

En av huvudtankarna bakom ett system med schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering kan sägas vara att den som omfattas av systemet skall bli beskattad för ett, som det bedöms, rimligt resultat av verksamheten. Frågan är hur den valda variabeln, antalet verksamma, skall anses inverka på resultatet av verksamheten. Något direkt samband, i kronor och ören, mellan antalet verksamma i en rörelse och rörelsens resultat kan inte sägas finnas. Kostnaden för arbetskraften är dock en post som har en stor betydelse för rörelsens resultat. Ett indirekt samband, som innebär att verksamheten i vart fall bör ha

genererat sådana intäkter att arbetskraftskostnaderna kunnat täckas, kan därför sägas föreligga. Det värde som skall åsättas variabeln arbetskraften bör således ha ett samband med själva variabeln. Det framstår därför som motiverat att knyta värdet till den kostnad som är förknippad med arbetskraften (främst lön och arbetsgivaravgifter). Vid bestämmandet av detta värde är det givetvis viktigt att det stämmer så väl överens med verkligheten som möjligt. Lyckas man hitta ett sådant värde bör det medföra att schablonen uppfattas som rimlig av det stora flertalet som omfattas av systemet samtidigt som det kan bidra till att det eftersträvade målet att minska förekomsten av svart arbete och oredovisade inkomster uppnås. Bestäms värdet på schablonen till ett för lågt belopp kommer de som har invändningar mot systemet i huvudsak att vara de lojala näringsidkarna som ändå ligger över nivån och som anser att den ligger för lågt för att motverka illojal konkurrens. I sådant fall finns en risk för att systemet inte får en tillräckligt stor effekt mot skatteundandragandet eftersom nivån för beskattningen är för låg. Det finns också de som menar att det finns en risk för att vissa företagare anpassar sina inkomster nedåt till schablonernas nivå för att hamna på en gynnsamt låg nivå för beskattning. Bland de remissinstanser som yttrat sig över Branschsaneringsutredningens förslag om licensavgift i taxinäringen är det många som uttryckt farhågor om risken för att licensavgiften kommer att bli såväl ett golv som ett tak för beskattningen.

Upplevs värdesättningen av variabeln istället som för hög finns en risk att många av dem som omfattas av systemet kommer att uppfatta det som alltför hårt. I sådant fall kommer troligen systemet att belastas med en mängd rättsprocesser rörande just frågan om nivån på schablonen i det enskilda fallet, dvs. många skattskyldiga som omfattas av systemet med schabloniserade inslag kommer att uppleva att förhållandena i den egna verksamheten inte stämmer överens med schablonen. Till detta kommer att ett system som upplevs som för hårt eller kanske till och med som konfiskatoriskt riskerar att förlora sin legitimitet. Värdesättningen av variabeln är därmed en ytterst

grannlaga uppgift. Redan nu kan sägas att det inom arbetsgruppen råder delade meningar om nivån på värdet av variabeln.

Referensgruppens uppfattning

De branschorganisationer som ingår i vår referensgrupp har kommit med värdefulla synpunkter på vilket värde som bör åsättas den valda variabeln. Synpunkterna ger stöd för vår uppfattning att värdesättningen av variabeln är en uppgift som kräver att en hel del olika överväganden görs. Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare, SHR, har t.ex. påtalat att branschen arbetar med minimiavtal och att det inom aktuellt kollektivavtal finns ett antal olika yrkeskategorier och därmed även olika nivåer på lönerna. Från Svenska Taxiförbundet har framkommit att det finns två olika löneformer inom ramen för kollektivavtalet. En som närmast är att likna vid månadslön med en liten provisionsandel, dels en ren procentlön på inkört belopp. Sistnämnda lön innehåller dock en garantilön uppgående till ca 15 000 kr per månad. Den tredje branschorganisationen, Sveriges Frisörföretagare, har uppgett att den, tillsammans med avtalspartnern Handelsanställdas förbund, vid senaste avtals-tillfället varit överens om att en genomsnittlig lön för anställd frisör var 117 kr/timme, vilket ger en månadslön om cirka 20 200 kr.

När det gäller frågan om vilken lönenivå som bör utgöra grund för värdesättningen av variabeln har referensgruppen som en sammanfattande ståndpunkt uttryckt att nivån inte får bestämmas så högt att den inte kan anses motsvara en normal lönenivå för det stora flertalet av de verksamheter som omfattas av systemet. Å andra sidan får nivån inte heller sättas för lågt eftersom syftet med systemet då riskerar att gå förlorat.

15.5 Vilken lönenivå skall ligga till grund för variabeln?

15.5.1 Variabeln hänförlig till en verksamhets anställda

Vårt förslag: Normallönen för branschen ifråga skall ligga till grund för värdesättningen av variabeln.

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer skall bemyndigas att utfärda föreskrifter rörande beräkningen av normallön.

Branschsaneringsutredningens förslag: Variabeln (parametern) utgörs, såsom redogjorts för tidigare, av antalet fordon. För att få fram underlag för bedömningen av lämpliga nivåer för licensavgiften har en normalkalkyl baserad på RSV:s branschkartläggningar, erfarenheter från skatteförvaltningens revisionsverksamhet samt uppgifter från branschorganisationer gjorts. Kalkylen har sedan reducerats till 80 procent för en s.k. enförarlicens. Anledningen till reduceringen är att skapa en säkerhetsmarginal som borde täcka en stor del av de normala avvikelser från normalkalkylen som kan förekomma. En s.k. flerförarlicens bör istället beräknas till 1,2 gånger enförarlicensen.

Skatteverkets förslag: Ett tänkbart sätt att fastställa värdet på variabeln är att utgå från någon form av normallön baserad på kollektivavtal. Antal verksamma och normallön ger sedan inkomstschablonen. Att fastställa vad som är normallön kan ske på flera sätt. En variant är att Skatteverket fastställer normallönen i samråd med branschens organisationer och branschsakkunniga och med hänsyn till annan tillgänglig information från t.ex. SCB. Någon justering uppåt av schablonen för ägare på grund av företagarrisken bör inte göras

Remissinstanserna: Vad gäller Branschsaneringsutredningens förslag uttrycker flera remissinstanser att det finns en risk att licensavgiften blir såväl ett golv som ett tak för beskattningen. Vad sedan gäller Skatteverkets förslag har *Kammarrätten i*

Göteborg inget att invända mot att normallönen utgör utgångspunkt för inkomstschablonen. *Företagarnas Riksorganisation* anser att en normallön i flertalet fall är en bra utgångspunkt för ett schablonvärde. Det kan dock vara ett problem då det inte går att kompensera anställning av personer utan erfarenhet med lägre lön utan att ägaren kommer att drabbas negativt av schablonbeskattningen. *Handelsanställdas förbund* anser att fastställandet av normallön för branschen eller del av branschen måste vara lika välgrundad som antal årsarbetare och för att nå kunskap om rimliga lönenivåer bör samarbete med berörda arbetstagarorganisationer etableras. *Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare* anser att det är en naturlig utgångspunkt att utgå från normallön baserad på kollektivavtal, men då det kan antas att en stor del av de företag som kommer att tillämpa schablonen inte är bundna av kollektivavtal kan det finnas skäl att se på vilken lön som faktiskt betalas ut och ta hänsyn till detta när normallönen bestäms.

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund anser att det är en nästintill omöjlig uppgift att fastställa vad som utgör normallön. I flera företag passar en normallön och fasta schabloner inte in.

Skälen för förslaget: Vår uppfattning är att ett system med schabloniserade inslag vid beskattningen skall präglas av generalitet, dvs. schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering skall i princip ske om vissa objektivt konstaterbara omständigheter är för handen. Dock bör även ett visst mått av individuellt hänsynstagande kunna göras. Beroende på i vilken omfattning man är beredd att göra sådana individuella hänsynstagande kan nivån på schablonen sättas olika högt.

Som redan angetts råder delade meningar inom arbetsgruppen beträffande nivån på schablonen. Några av ledamöterna anser att det bör röra sig om ett förhållandevis lågt värde och förespråkar därför att värde motsvarande den genomsnittliga minimilönen för branschen ifråga. Genom att välja ett sådant förhållandevis lågt värde menar de som förespråkar detta dels att risken för överbeskattning minimeras, dels att man samtidigt minimerar utrymmet för individuella hänsynstagande. En annan omstän-

dighet som påtalas av de som förespråkar den lägre nivån är att ett rimligt antagande är att antalet processer rörande de schabloniserade inslagen vid beskattningen på så sätt kan minimeras. Andra ledamöter inom arbetsgruppen anser däremot att en nivå på schablonen motsvarande den genomsnittliga minimilönen för branschen är alltför låg. Det finns i en sådan situation en betydande risk för att de redovisade lönerna kommer att anpassa nedåt till den nivå som gäller vid beräkningen vilket innebär att schablonen kommer att bli såväl ett golv som ett tak för beskattningen. En lämpligare nivå på schablonen är därför den genomsnittliga lönen, normallönen, för branschen ifråga. Inom arbetsgruppen har den linje som förespråkar att någon form av normallön för branschen ifråga skall gälla haft starkast stöd varför det är det förslag vi lägger fram.

Begreppet normallön är dock ganska brett och frågan är hur en sådan skall beräknas. Normallönen ute i landet kan avvika från den som gäller i storstadsregionerna och det finns givetvis även skillnader mellan olika verksamheter även om de tillhör samma bransch. Sådana skillnader talar för att det bör finnas olika nivåer vad gäller normallönen, bl.a. beroende på var i landet en verksamhet bedrivs.

Vi anser emellertid inte att det är rimligt att komplicera ett system med schabloniserade inslag vid beskattningen med en alltför stor detaljeringsgrad varför sådana mer individuellt betingade hänsyn bör undvikas vid bestämmandet av schablonen.

En annan fråga som kan diskuteras är om nivån på schablonen på något sätt bör ligga högre för delägare i fåmansföretag än för andra anställda eftersom dessa till stor del har möjlighet att själva bestämma sin lön. Som kommer att framgå nedan av avsnitt 15.5.2 föreslår vi inte att schablonen skall ligga på en högre nivå för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag. Med hänsyn härtill anser vi inte heller att så bör ske för anställda delägare i fåmansföretag.

Vi föreslår att det i lagtexten skall anges att med normallön skall avses den lön som utgör normallön för branschen ifråga.

Vidare skall anges att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer skall få utfärda föreskrifter för beräkningen av normallön. Vid beräkningen bör regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer samråda med berörda branschorganisationer samt utgå från tillgänglig statistik, eventuellt med viss uppräknings för det fall uppgifterna inte är årsaktuella. Den statistik som avses är främst SCB:s branschstatistik.

Att märka är att vi föreslår att normallönen skall gälla för hela branschen. Inom en bransch, inte minst restaurangnäringen, kan det finnas en mängd olika personalkategorier. Vid beräkningen av en normallön för en hel bransch blir det med nödvändighet så att det finns en risk att schablonen inte kommer att motsvara den faktiska personalsammansättningen på en arbetsplats. Återigen förtjänar det att påpekas att en större exakthet inte är möjlig att åstadkomma om inte fler uppgifter lämnas i personaldeklarationen.

Vad gäller en viss grupp av anställda nämligen ungdomar, praktikanter och lärlingar, skall, som anförts ovan, variabeln beräknas för sig. Även här bör man utgå från någon form av normallön för kategorin ifråga vid beräkning av variabelns värde.

15.5.2 Variabeln hänförlig till enskild näringsidkare, dennes make och delägare i handelsbolag

Vårt förslag: Även för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag skall det värde som skall sättas variabeln i princip motsvaras av den genomsnittliga normallönen för en tänkt anställning inom den bransch som verksamheten bedrivs.

Skatteverkets förslag: Skatteverket gör ingen åtskillnad beträffande ägare eller företagsledare utan schablonen föreslås beräknas på samma sätt för samtliga verksamma. Vad gäller företagsledare eller ägare diskuterar Skatteverket dock om någon justering uppåt bör ske med hänsyn till den s.k. företagarrisken.

Skatteverkets slutsats är dock att systemet inte bör belastas med en sådan detaljeringsgrad.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Göteborg* påtalar att normallönen som inkomstvariabel för såväl företagaren som de anställda innebär att de anställda inte beräknas generera någon vinst till företaget som överstiger lönekostnaden för respektive anställd. För att en sådan modell inte skall ge ett resultat som alltför mycket fjärrar sig från skatteförmågan finns det anledning att i det fortsatta arbetet utreda möjligheterna att beakta någon form av vinstmarginal, hänförlig till varje verksam person i företaget, som läggs på ägaren.

Skälen för förslaget: Ovan har redovisats hur variabeln hänförlig till en verksamhets anställda skall åsättas ett värde. Även variabeln hänförlig till en enskild näringsidkare och dennes make samt till en delägare i ett handelsbolag skall givetvis åsättas ett värde.

Enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag uppbär inte någon lön från verksamheten utan beskattas istället för verksamhetens resultat eller för sin andel av detta resultat. Vår uppfattning är att värdet på variabeln även för denna kategori bör grundas på de lönenivåer som föreslås beträffande en verksamhets anställda. Detta innebär att det är normallönen för branschen som skall gälla.

Under arbetets gång har olika synpunkter framkommit beträffande värdesättningen av variabeln för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag. Några av ledamöterna i arbetsgruppen är t.ex. av uppfattningen att nivån bör vara högre för denna kategori eftersom just möjligheten till ett ekonomisk bättre utfall än vad man kunnat räkna med som anställd bedöms vara ett viktigt incitament för att starta egen verksamhet. Representanter i den till arbetsgruppen knutna referensgruppen menar däremot att det ofta är helt andra incitament än de ekonomiska som får folk att starta egen verksamhet framför att vara anställda och att en del näringsidkare troligen är beredda att acceptera en lägre ersättning från sin egen verksamhet än vad de varit beredda att göra som anställda. Friheten att i stor

utsträckning själv bestämma villkoren för arbetet kan många gånger väga tyngre än en fast lön. Med hänsyn till dessa motstående uppfattningar anser vi inte att det är lämpligt att lägga fram något förslag om en avvikande nivå på schablonen för enskilda näringsidkare och för delägare i handelsbolag. Schablonen skall aldrig bestämmas till en högre nivå i det enskilda fallet än motsvarande normallönen. Däremot kan det, beroende på olika individuella hänsynstagande, finnas anledning att acceptera en lägre nivå i det enskilda fallet.

Om sådana individuella hänsyn inte tas finns en risk att personer, som helt korrekt redovisar låga inkomster till exempel därför att verksamheten helt enkelt inte ger högre ersättning än den som redovisas, kommer att överbeskattas. Förfarandet i samband med yrkande om nedsättning eller jämkning av schablonen redogörs för nedan i avsnitt 16.2.1.

16 Beräkning av schablonunderlag och jämförelseunderlag

16.1 Inledning

I föregående avsnitt redogjordes för hur en variabel skall beräknas på grundval av uppgifterna i personaldeklarationen och hur denna variabel i sin tur åsätts ett värde. I detta avsnitt redogörs för hur variabeln, efter det att den blivit åsatt ett värde, skall ligga till grund för beräkning av ett underlag för de schabloniserade inslagen vid beskattningen benämnt *schablonunderlag*. Schablonunderlaget kan beskrivas som det underlag för uttag av skatter och avgifter som bedöms vara det lägst godtagbara för branschen ifråga. Schablonunderlaget skall jämföras med ett underlag som utgår från de faktiska förhållandena i verksamheten, för att på så sätt ge underlag för bedömningen av om en verksamhet skall vara föremål för schabloniserad skönbekskattning eller schabloniserad sköns-taxering. Detta sistnämnda underlag kallas *jämförelseunderlaget*. Även jämförelseunderlaget grundas på den för verksamheten bestämda variabeln.

Rör det sig om en enskild näringsverksamhet eller ett handelsbolag med anställd personal skall två olika schablonunderlag och jämförelseunderlag beräknas för verksamheten; ett för de anställda och ett för näringsidkaren respektive delägaren själv. Vad gäller jämförelseunderlaget för den enskilde näringsidkaren och eventuellt dennes make samt delägare i handelsbolag skall dessutom ett *preliminärt* underlag beräknas för beskattningsåret och ett *slutligt* för taxeringsåret.

16.2 Beräkning av schablonunderlag

Vårt förslag: Schablonunderlaget hänförligt till en verksamhets anställda utgörs av den för verksamheten beräknade och värdesatta variabeln.

För enskild näringsidkare och delägare i handelsbolag utgörs schablonunderlaget av den beräknade och värdesatta variabeln ökad med årets beräknade avdrag för egenavgifter eller särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

Skälen för förslaget: Schablonunderlaget kan sägas utgöra den lägsta godtagbara ersättningen till en verksamhets anställda respektive till en enskild näringsidkare och en delägare i ett handelsbolag.

För en enskild näringsidkare som har anställda i verksamheten skall två schablonunderlag beräknas; ett avseende näringsidkaren själv och ett avseende de anställda. Är dessutom den enskilde näringsidkarens make verksam skall hänsyn även tas till detta. Det föreslås ske genom att ett schablonunderlag beräknas även för denne utifrån den variabel som beräknats. De båda underlagen läggs sedan samman.

Schablonunderlaget för enskilda näringsidkare respektive delägare i handelsbolag skall ökas med hänsyn till beräknat avdrag för egenavgifter respektive särskild löneskatt. Anledningen till detta är att arbetsgivaren, utöver lönen till den anställde, även har att betala arbetsgivaravgifter vilket innebär att dessa avgifter är en del av arbetskraftskostnaden. I syfte att få neutralitet med de olika kategorierna skattskyldiga måste därför schablonunderlaget för en enskild näringsidkare respektive delägare i handelsbolag ökas med belopp motsvarande årets beräknade avgifter och skatt.

16.2.1 Bestämmelser om presumtion och jämkning vid beräkning av schablonunderlaget

Vårt förslag: Den inkomst som en enskild näringsidkare eller en delägare i ett handelsbolag får från verksamheten presumeras uppgå till den nivå Skatteverket beräknat den till – schablonunderlaget. Vad gäller schablonunderlaget hänförligt till en verksamhets anställda föreligger en presumtion för att den av Skatteverket beräknade inkomstnivån är riktig.

På den skattskyldiges yrkande skall schablonunderlaget kunna jämkas, presumtionen brytas, om det föreligger särskilda skäl. Den skattskyldige har bevisbördan för att det föreligger skäl för jämkning.

Branschsaneringsutredningens förslag: Det bör finnas en möjlighet att sätta ned licensavgiften. Kraven måste emellertid vara höga för nedsättning. Det bör krävas att de skattskyldiga kan redovisa varför licensavgiften är för hög. En nedsättning kan ske endast om det föreligger särskilda skäl. En nedsättning bör vidare föregås av en taxeringsrevision för att utreda om uppgifterna är riktiga. En sådan revision bör även omfatta tidigare beskattningsår.

Skatteverkets förslag: Om schablonen slår fel i betydelsen att vara för hög finns möjlighet att jämka schablonen. Företaget skall visa att schablonen är fel. För den som tillämpar schablonbeskattning bör alltså snarast gälla vad som brukar kallas omvänd bevisbörda. Det är inte skattemyndigheten som skall visa att schablonen är korrekt utan det är den skattskyldige som när han vill jämka schablonen skall visa att den är fel.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Göteborg* instämmer i bedömningen att bevisbördan för jämkning nedåt skall ligga på företaget. *Ekobrottsmyndigheten, Västra avdelningen*, anser att principskissens omvända bevisbörda i jämkningssituationer är helt oacceptabel.

Skälen för förslaget:

Allmänt

Att det skall vara möjligt att jämka eller sätta ned schablonunderlaget i det enskilda fallet framstår som närmast självklart. Frågan är vad en jämkning av schablonunderlaget egentligen innebär. Enligt vår uppfattning kommer en begäran om nedsättning av schablonunderlaget troligen oftast utformas som ett yrkande om att bli beskattad i enlighet med den deklaration som getts in. Det är svårt att tänka sig ett mellanläge innebärande att den skattskyldige yrkar att schablonunderlaget skall sättas ned men dock inte så mycket som svarar mot redovisningen i deklarationen. Möjligen kan den situationen tänkas att Skatteverket på grundval av de uppgifter som den skattskyldige lämnar finner att det beräknade schablonunderlaget visserligen framstår som för högt men att de uppgifter som redovisats i deklarationen ger ett oacceptabelt lågt underlag varför schablonunderlaget bör beräknas till ett belopp någonstans mellan det på grundval av variabeln framräknade beloppet och jämförelsebeloppet.

I avsnitt 17.2.1 redogörs för hur schablonunderlaget hänförligt till enskild näringsidkare och delägare i handelsbolag kan komma att påverkas ytterligare nedåt med beaktande av yrkande om ökat avdrag för positiv räntefördelning, ytterligare avdrag för avsättning till expansionsfond etc.

Presumtion vad gäller nivån på ersättningen till enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag och möjligheterna till jämkning

I avsnitt 15.3.1 har redogjorts för presumtionen vad gäller verksamhetsgraden för bl.a. enskilda näringsidkare och delägare i fåmanshandelsbolag vid beräkning av variabeln för de schabloniserade inslagen. Även vad gäller värdesättningen av variabeln föreslås en presumtion föreligga. Till skillnad mot den presumtion som föreslås gälla beträffande verksamhetsgraden omfattar presumtionen avseende erhållen ersättning delägare i handelsbolag

och inte enbart i fåmanshandelsbolag. Anledningen till denna skillnad är främst den att presumtionen gällande verksamhetsgraden anpassats till vad som gäller i fråga om delägare i fåmansföretag. Beträffande sistnämnda kategori föreslås däremot inte någon presumtion vad gäller ersättningen. Detta eftersom all ersättning redovisas i samma skattedeklaration oberoende av vem den utbetalats till. Det är således inte möjligt att, med bibehållen konstruktion på skattedeklarationerna, kontrollera vem som erhållit den redovisade ersättningen. En sådan begränsning finns dock inte beträffande delägare i handelsbolag. Presumtionen vad gäller nivån på ersättningen föreslås innebära att vid beräkning av schablonunderlaget skall resultatet av verksamheten, beräknat på visst sätt, antas motsvara den genomsnittliga normallönen för branschen. Detta skall dock inte gälla om särskilda skäl är för handen. Någon uttömmande uppräkningslista av vad som skall anses utgöra särskilda skäl är inte möjligt att göra. Klart är emellertid att anledningen till den dåliga lönsamheten bör anges och att, i likhet med vad Skatteverket föreslog i sin promemoria, försörjningsgraden bör inverka på bedömningen. Om en skattskyldig kan peka på annan försörjning, t.ex. i form av kapitalinkomster, eller på en levnadssituation som medger att inkomsterna är ganska låga t.ex. beroende på låga omkostnader eller att familjens ekonomi i stort är sådan att man, trots låga inkomster från den verksamhet som är föremål för schabloniserad skönsbeskattning eller schabloniserad skönsaxering, klarar sin försörjning kan detta innebära särskilda skäl för att kunna acceptera en lägre nivå än schablonunderlaget. Skatteverket har tillgång till branschstatistik över bruttovinstprocent och andra mått som kan vägas in i bedömningen.

Presumtion beträffande verksamhetens anställda

Nivån på schablonen är som redogjorts för ovan den genomsnittliga normallönen för branschen. Då det rör sig om schabloner kan någon högre grad av exakthet inte eftersträvas men ett rimligt antagande är att i en verksamhet av viss omfattning kan det finnas såväl personer vars lön understiger

genomsnittsnivån som personer som har en lön överstigande denna lön. För att bryta presumtionen är det emellertid inte tillräckligt att den skattskyldige gör sannolikt att det finns personer i verksamheten vars lön understiger den beräknade genomsnittslönen utan det måste göras sannolikt att den totalt beräknade summan för verksamheten ifråga är felaktig. Även i denna situation föreslås att särskilda skäl skall vara för handen för att schablonunderlaget skall kunna frångås. Allmänt kan sägas att en förklaring till hur lönesättningen gått till bör lämnas. Det kan t.ex. röra sig om en verksamhet där flertalet anställda är unga och förhållandevis oerfarna varför det främst är minimilöner som gäller.

Bevisbördan

Eftersom det rör sig om en presumtion ligger bevisbördan för att ersättningen till näringsidkaren och till delägaren i handelsbolag respektive till verksamhetens anställda uppgår till något annat än normallönen på den skattskyldige. Likaså skall beviskravet, precis som beträffande beviskravet vid bedömningen av verksamhetsgraden, i den ordinarie processen uppgå till sannolikt.

16.3 Fördelning av schablonunderlaget

16.3.1 Schablonunderlaget hänförligt till en verksamhets anställda

Vårt förslag: Schablonunderlaget hänförligt till en verksamhets anställda skall fördelas enligt redovisningen i personaldeklarationen.

Skälen för förslaget: Schablonunderlaget, hänförligt till en verksamhets anställda, skall efter beräkningen fördelas. Anledningen till detta är att det jämförelseunderlag schablon-

underlaget skall jämföras med beräknas månad för månad på grundval av uppgifterna i skattedeklarationerna.

Som framgått ovan under avsnitt 15 (Beräkning av variabeln) skall den skattskyldige i personaldeklarationen lämna upplysning om arbeidskraftsbehovet för de olika månaderna. Fördelningen av schablonunderlaget bör följa denna beräkning. Anledningen till att inte schablonunderlaget fördelas jämnt över året är främst den att det inom många verksamheter kan finnas stora säsongsvariationer. Det kan då framstå som oskäligt att betala in skatter och avgifter innan intäkterna genererats. Schablonunderlaget skall således beräknas för helår men skall fördelas enligt uppgifterna i personaldeklarationen. För det fall den skattskyldige inte gjort någon sådan fördelning i personaldeklarationen får schablonunderlaget istället fördelas jämnt över årets månader. Ett exempel illustrerar:

Årsarbetskraften har beräknats till 3,25. För att kunna göra en fördelning krävs att behovet av arbetskraft räknas om utifrån månadsarbetskraften. En sådan beräkning ger resultatet 39 ($3,25 \times 12$) för hela året. I en säsongsbetonad verksamhet som inte bedrivs under januari, februari, oktober och november yrkas att dessa 39 månadsarbetskrafter skall fördelas på årets resterande åtta månader. Om vi tänker oss att det rör sig om en s.k. sommarrestaurang ligger tyngdpunkten på verksamheten under perioden juni – augusti. Ett rimligt antagande kan då vara att fördelningen ser ut på följande sätt.

Tabell 16.1

januari	0	juli	9
februari	0	augusti	7
mars	2	september	3
april	3	oktober	0
maj	4	november	0
juni	7	december	4

Om vi tänker oss att det sammanlagda schablonunderlaget för verksamheten uppgår till 780 000 kr fördelas det sig enligt följande.

Tabell 16.2

januari	0	juli	180 000
februari	0	augusti	140 000
mars	40 000	september	60 000
april	60 000	oktober	0
maj	80 000	november	0
juni	140 000	december	80 000

En annan lösning skulle kunna vara att schablonunderlaget istället för att fastställas för hela året och fördelas per månad fastställs månad för månad och jämförs med skattedeklarationen för den aktuella månaden. Ett sådant förfarande förutsätter dock att de skattskyldiga inför varje månad redovisar beräknat arbetskraftsbehov till Skatteverket vilket troligen skulle upplevas som alltför betungande av de skattskyldiga. Som diskuteras nedan i avsnittet 18 är Skatteverket av uppfattningen att uppgiftslämnandet under inkomståret inte bör utökas. Därför får schablonunderlaget beräknas på årsbasis och sedan fördelas. Hur jämförelsen mellan det fördelade schablonunderlaget och jämförelseunderlaget skall gå till redogörs för nedan i avsnitt 17.

16.3.2 Schablonunderlaget hänförligt till en enskild näringsidkare och delägare i handelsbolag

Vår bedömning: Schablonunderlaget hänförligt till enskilda näringsidkare eller delägare i handelsbolag skall inte fördelas.

Skälen för bedömningen: Schablonunderlaget skall jämföras med det preliminära jämförelseunderlaget, se nedan. För enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag beräknas sistnämnda

underlag på årsbasis utifrån uppgifterna i föregående års deklARATION varför detsamma bör gälla för schablonunderlaget.

16.4 Beräkning av jämförelseunderlag i en verksamhet

Som framgått ovan syftar det föreslagna systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen inte till att säkerställa beskattning av ett visst resultat i verksamheten utan istället till att utgöra en form av minimibesiktning innebärande att i vart fall de skatter och avgifter som belöper på godtagbara ersättningar till verksamhetens ägare och personal skall säkerställas. För att avgöra om det skall bli aktuellt med schabloniserad skönsbesiktning eller schabloniserad skönstaxering måste det framräknade schablonunderlaget på något sätt jämföras med de faktiskt redovisade förhållandena i verksamheten ifråga. Det belopp som schablonunderlaget skall jämföras med kallas jämförelseunderlaget. Detta underlag kan beskrivas som det underlag för uttag av skatter och avgifter som faktiskt redovisas i verksamheten.

Även jämförelseunderlaget får beräknas separat för anställda respektive enskilda näringsidkare, makar till dessa och delägare i handelsbolag. Anledningen till detta är att det skall jämföras med det separat beräknade schablonunderlaget för de olika kategorierna.

16.4.1 Beräkning av jämförelseunderlaget hänförligt till en verksamhets anställda

Vårt förslag: Ett jämförelseunderlag för verksamhetens anställda skall beräknas. Jämförelseunderlaget skall motsvaras av verksamhetens underlag för arbetsgivaravgifter i skattedeclarationen.

Skatteverkets förslag: Innehåller inte några direkta jämförelser med förhållandena i det enskilda fallet eftersom systemet syftar till att vara ett definitivt schablonbesiktningssystem som dock

kan jämkas vid under- respektive överomsättning samt vid under- respektive överlönsamhet.

Skälen för förslaget: I en verksamhet med anställda skall den skattskyldige varje månad ge in skattedeklaration enligt bestämmelserna i 10 kap. skattebetalningslagen (1997:483). Skattedeklarationen skall bl.a. innehålla uppgift om, såvitt nu är ifråga, den sammanlagda ersättning från vilken utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag, avdraget belopp samt den sammanlagda ersättning för vilken utbetalaren är skyldig att betala arbetsgivaravgifter. De belopp som redovisas i rutan "Sammanlagt underlag för arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt" är ofta i överensstämmelse med det belopp som redovisas i rutan "Underlag för skatteavdrag". I sistnämnda belopp kan någon gång även finnas med räntebetalningar för vilka arbetsgivaren skall göra ränteavdrag. I sådant fall är beloppet som redovisas i den rutan högre än beloppet i rutan avseende arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt. Med hänsyn härtill är det, vid bestämmande av jämförelseunderlaget hänförligt till en verksamhets anställda, lämpligt att utgå från det belopp som redovisas i rutan "Sammanlagt underlag för arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt".

Eftersom skattedekclarationer skall ges in varje månad kommer beräkningen av jämförelseunderlaget att ske månadsvis.

16.4.2 Jämförelseunderlagen för en enskild näringsidkare och delägare i handelsbolag

För en enskild näringsidkare eller en delägare i handelsbolag sker preliminär taxering under inkomståret grundad på antaganden om verksamheten under året utifrån erfarenheter från tidigare år. Dessa antaganden kan sedan sägas stämmas av vid den årliga taxeringen året efter beskattningsåret. Vid dessa tidpunkter avgörs också om schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering skall ske. Vid denna jämförelse skall schablonunderlaget hänförligt till den enskilde näringsidkaren eller delägaren i handelsbolaget stämmas av

mot det preliminära jämförelseunderlaget (den preliminära taxeringen) samt mot det slutliga jämförelseunderlaget vid taxeringen. Det är med andra ord underlagen som utgör grund för jämförelsen inte de därpå utgående skatterna. Skatteberäkningen är nämligen beroende av en mängd individuella faktorer varför denna inte ger en rättvisande jämförelse mellan olika skattskyldiga. Därför är det lämpligare att utgå från underlaget. Det underlag som skall gälla vid jämförelsen skall därför vara beräknat utan sådana individuella hänsyn. När det sedan väl blir aktuellt att påföra skatt på schablonunderlaget kommer emellertid samma individuella hänsyn vad gäller tillämplig skattesats etc. som gäller enligt det ordinarie systemet att gälla.

Under inkomståret skall ett *preliminärt jämförelseunderlag* således beräknas. Det preliminära jämförelseunderlaget grundas på resultatet av verksamheten vid taxeringen året före beskattningsåret med vissa justeringar. Beräkningen kan sägas ha till syfte att få fram ett belopp motsvarande storleken av den inkomst som den enskilde näringsidkaren respektive delägaren i handelsbolaget då erhöll från verksamheten, dvs. motsvarande lönen. För att kunna göra en rättvis jämförelse med schablonunderlaget måste vissa korrigeringar göras i den ersättning som redovisats som inkomst av verksamheten. Anledningen till detta är att den skattskyldige har möjlighet att göra bl.a. skattemässiga justeringar av resultatet och vissa andra dispositioner såsom till exempel avsättning till expansionsfond och periodiseringsfond. Det resultat av verksamheten som skall jämföras bör vara resultatet före sådana justeringar och dispositioner. Uppställningarna i följande avsnitt av schemat för beräkningen kan förefalla komplicerad. Att märka är dock att denna beräkning inte är något som den skattskyldige behöver göra. Istället är det Skatteverket som skall göra beräkningen för att kunna avgöra om en viss verksamhet skall bli föremål för schabloniserad skönsbeskattning respektive schabloniserad skönstaxering.

Det preliminära jämförelseunderlaget för en enskild näringsidkare och delägare i handelsbolag

Vårt förslag: Det preliminära jämförelseunderlaget utgörs av resultatet av näringsverksamheten vid taxeringen året före inkomståret *ökat med*

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

– 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,

– 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,

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

Det på detta sätt framräknade underlaget skall räknas upp till 110 procent.

Skälen för förslaget: Det underlag som skall räknas fram är det som närmast är att betrakta som näringsidkarens lön från näringsverksamheten. Detta belopp är emellertid inte samma belopp som näringsidkaren faktiskt redovisar som ersättning från verksamheten ifråga. En rättvisande benämning på beloppet

kan vara näringsidkarens disponibla belopp, dvs. det belopp som näringsidkaren kan sägas ha till sitt förfogande och från vilket belopp olika mer personliga men även resultatreglerande och därmed även skattemässigt betingade avdrag och avsättningar görs.

Det preliminära jämförelseunderlaget skall, precis som är fallet med den preliminära F-skatten och särskilda A-skatten, räknas upp till 110 procent.

Preliminärt jämförelseunderlag för verksamheter med deltagande make

Deltar en enskild näringsidkares make i verksamheten skall vid beräkningen av preliminärt jämförelseunderlag hänsyn tas även till den andre maken. Detta föreslås ske på så sätt att makarnas respektive resultat (jämförelseunderlag), efter de justeringar som framgår ovan, läggs samman. För att avgöra om en verksamhet skall vara föremål för schabloniserad skönsbeskattning är det med andra ord det sammanlagda jämförelseunderlaget som skall jämföras med det beräknade sammanlagda schablonunderlaget.

Det slutliga jämförelseunderlaget för en enskild näringsidkare och delägare i handelsbolag

Vårt förslag: Det slutliga jämförelseunderlaget skall beräknas utifrån uppgifterna i självdeklarationen vid den årliga taxeringen taxeringsåret efter beskattningsåret. Det slutliga jämförelseunderlaget utgörs av resultatet av näringsverksamheten med motsvarande justeringar som gjorts beträffande det preliminära underlaget.

Skälen för förslaget: Vid taxeringen året efter beskattningsåret kan det preliminära jämförelseunderlaget sägas stämmas av mot de faktiska förhållandena i verksamheten under året. Detta sker genom att ett nytt jämförelseunderlag, slutligt jämförelse-

underlag, beräknas utifrån uppgifterna i självdeklarationen. Detta slutliga jämförelseunderlag skall sedan jämföras med schablonunderlaget för verksamheten. Vad denna jämförelse kan leda fram till framgår av nästa avsnitt.

Slutligt jämförelseunderlag för verksamheter med deltagande make

Det slutliga jämförelseunderlaget i en verksamhet där båda makarna är verksamma utgörs av det sammanlagda resultatet av verksamheten sådant de redovisats i självdeklarationerna efter de justeringar som framgår ovan.

17 Schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering

17.1 Allmänna utgångspunkter

Den schabloniserade skönsbeskattningen avseende en enskild näringsidkare och en delägare i handelsbolag sker inte på samma sätt som är fallet med schabloniserad skönsbeskattning hänförlig till en verksamhets anställda. Detta medför t.ex. att en fysisk person som bedriver enskild näringsverksamhet kan bli föremål för de schabloniserade inslagen vid beskattningen dels för egen del, dels avseende verksamhetens anställda beroende på sin ställning som arbetsgivare. Hur detta går till utvecklas närmare nedan. En grundläggande skillnad kan dock sägas vara att de schabloniserade inslagen vid beskattningen avseende en enskild näringsidkare eller delägare i ett handelsbolag är betydligt mer individualiserade än vad som är fallet beträffande den schabloniserade skönsbeskattningen avseende en verksamhets anställda. För det fall schabloniserad skönsbeskattning blir aktuell i sistnämnda fall är det arbetsgivaren som kommer att påföras den skatt och de avgifter som blir följden av att schablonunderlaget ligger till grund för skatteuttaget. I en sådan situation finns det ingen skyldighet för Skatteverket att gå vidare och försöka hitta de personer som skall påföras inkomster motsvarande höjningen av verksamhetens underlag för arbetsgivaravgifter och skatteavdrag. Anledningen till detta är att Skatteverket ofta kanske inte har kännedom om till vem den ytterligare inkomsten bör hänföras. De schabloniserade inslagen vid beskattningen kan sägas syfta till att underlaget för beräkning av skatter och avgifter skall uppgå till vissa minimi-

belopp, inte att de därpå debiterade skatterna och avgifterna skall vara beräknade med exakt rätt belopp utifrån omständigheterna i det enskilda fallet.

Redan med dagens regler har Skatteverket teoretiskt möjlighet att utreda allt svart arbete och påföra en korrekt beskattning för var och en. I praktiken har dock Skatteverket, med hänsyn till att svartarbete lämnar mycket få spår efter sig och med hänsyn till bl.a. revisionsinstitutets utformning, små möjligheter till detta och det schabloniserade inslaget vid beskattningen syftar till att mot bakgrund av dessa begränsningar ändå ta ett offensivt steg mot den svarta ekonomin. För det fall Skatteverket så önskar, och anser sig ha möjlighet till det, är det dock inget som hindrar att det även i ett system med schabloniserade inslag vid beskattningen går vidare och gör en motsvarande ändring av inkomsten hos en person som kan tänkas ha uppburit ersättning motsvarande del av eller hela skillnaden mellan schablonunderlaget och jämförelseunderlaget. Detta sker dock inte genom schablonbeskattning utan genom ett vanligt taxeringsbeslut, eventuellt i form av skönstaxering. Denna situation kan troligen främst bli aktuell då det rör sig om ett enmansaktiebolag eller möjligen annat fåmansföretag där kontrollbesöken inte visat på förekomst av svart arbete av utomstående men där Skatteverket anser att det redovisade underlaget för uttag av arbetsgivaravgifter och skatteavdrag för ägarens del är allt för lågt. Det bör dock framhållas att det primärt är den som bedöms betala ut de oredovisade ersättningarna som skall vara föremål för schabloniserad skönsbeskattning, inte mottagaren av ersättningen.

För en enskild näringsidkare eller en delägare i ett handelsbolag innebär emellertid den omständigheten att schablonunderlaget hänförligt till honom eller henne, här bortses från eventuella anställda eftersom de inte påverkar näringsidkarens eller delägarens eget schablonunderlag, är högre än jämförelseunderlaget att det är själva inkomsten av näringsverksamheten ifråga, beräknat på visst sätt, som bedöms vara för låg och därför skall räknas upp till en godtagbar nivå, schablon-

underlaget. En grundläggande skillnad jämfört med vad som gäller för de schabloniserade inslagen hänförligt till en verksamhets anställda är således att Skatteverket beträffande enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag vet vem som skall påföras den, enligt Skatteverkets bedömning, oredovisade ersättningen. Bedömningen kan därför sägas bli mer individualiserad.

17.2 De schabloniserade inslagen vid beskattningen hänförliga till enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag

Allmänt

Under inkomståret betalar en enskild näringsidkare och en delägare i ett handelsbolag preliminär F-skatt respektive preliminär särskild A-skatt varje månad. Som berörts tidigare är det angeläget att den schabloniserade skönsbeskattningen kan få effekt redan under inkomståret. Vid bedömningen av om förutsättningarna för schabloniserad skönsbeskattning är uppfyllda under inkomståret skall det framräknade schablonunderlaget jämföras med det preliminära jämförelseunderlaget. Vid den årliga taxeringen året efter inkomståret görs istället en jämförelse mellan schablonunderlaget och det då beräknade slutliga jämförelseunderlaget.

Nedan ges först en kort redogörelse för gällande rätt rörande förfarandet vid beräkning och debitering av preliminär F-skatt, preliminär särskild A-skatt och slutlig skatt.

Gällande rätt

Såväl den preliminära F-skatten som den preliminära särskilda A-skatten beräknas normalt enligt schablon och tas då ut med ett belopp motsvarande 110 procent av den skattskyldiges slutliga skatt vid den årliga taxeringen året före inkomståret (6 kap. 1 §

och 7 kap. 1 § skattebetalningslagen). I den slutliga skatten ingår bl.a. kommunal och statlig inkomstskatt, egenavgifter och sådan mervärdesskatt som skall redovisas i självdeklarationen (11 kap. 10 § skattebetalningslagen). F-skatt och särskild A-skatt skall debiteras senast den 18 januari under inkomståret i en post och, enligt huvudregeln, betalas med lika stora belopp varje månad (11 kap. 3–5 §§ skattebetalningslagen). F-skatten och den särskilda A-skatten skall betalas genom insättning på Skatteverkets särskilda konto för skatteinbetalningar, skattekontot (16 kap. 2 § skattebetalningslagen).

Varje år fattar Skatteverket sedan beslut om skattens storlek enligt den årliga taxeringen, grundläggande beslut om slutlig skatt (11 kap. 9 § skattebetalningslagen). Sedan den slutliga skatten bestämts skall Skatteverket göra en avstämning av skattekontot. Visar det sig att den preliminära skatten tillsammans med vissa andra poster överstiger den slutliga skatten skall den preliminära skatten sättas ned med mellanskillnaden (11 kap. 13–14 §§ skattebetalningslagen).

17.2.1 Schabloniserad skönsbeskattning

Det preliminära jämförelseunderlaget är högre än schablonunderlaget

Visar det sig vid jämförelsen mellan de båda underlagen att schablonunderlaget är lägre än det preliminära jämförelseunderlaget beräknas den preliminära F-skatten och den preliminära särskilda A-skatten på vanligt sätt, dvs. i normalfallet enligt schablon motsvarande skatten vid taxeringen året för beskattningsåret uppräknat med 110 procent. Någon schabloniserad skönsbeskattning sker då med andra ord inte. Trots detta kan dock den enskilde näringsidkaren eller handelsbolagsdelägaren komma att bli föremål för det kontrollsystem som föreslås införas för att kontrollera variabeln arbetskraften.

För det fall den enskilde näringsidkaren ifråga inte anmält någon anställd personal kan det t.ex. finnas anledning att

kontrollera denna uppgift genom ett eller flera kontrollbesök. På samma sätt kan rimligheten av omfattningen av en näringsidkares eller delägars i handelsbolags egen arbetsinsats bedömas genom kontrollbesök.

Schablonunderlaget är högre än det preliminära jämförelseunderlaget

Vårt förslag: Det preliminära jämförelseunderlaget jämförs med schablonunderlaget. Är schablonunderlaget högre skall detta underlag ligga till grund för beräkning av preliminär F-skatt eller särskild A-skatt.

Skälen för förslaget: Visar det sig vid jämförelsen mellan de båda underlagen att schablonunderlaget är högre än det preliminära jämförelseunderlaget skall preliminär F-skatt alternativt preliminär särskild A-skatt beräknas på schablonunderlaget istället för att tas ut enligt schablon baserad på föregående års skatt. Vilka skatter som skall ingå i F-skatten och den särskilda A-skatten redovisas nedan i avsnitt 17.4.

Individuella hänsynstaganden

Vårt förslag: Skall F-skatt eller särskild A-skatt tas ut på schablonunderlaget får Skatteverket, på den skattskyldiges yrkande, besluta att hänsyn skall tas till bl.a. avdrag för positiv räntefördelning, avdrag för avsättning till periodiseringsfond, avdrag för avsättning till expansionsfond etc. redan under beskattningsåret.

Skälen för förslaget: Under inkomståret kan uttaget av F-skatt respektive särskild A-skatt enligt det ordinarie systemet sägas bygga på antaganden om hur situationen kommer att vara i näringsverksamheten under inkomståret. Dessa antaganden kan

sågas baseras på historiska förhållanden som sedan stäms av med de verkliga förhållandena vid den årliga taxeringen året efter inkomståret. Vid denna kan eventuella felaktigheter i de tidigare antagandena rättas till genom ytterligare skatteuttag alternativt genom en återbetalning av för högt debiterad skatt. Även i det föreslagna systemet med schabloniserade inslag kan uttaget av F-skatt och särskild A-skatt sågas bygga på antaganden utifrån omfattningen av den enskilde näringsidkarens eller handelsbolagsdelägarens arbetsinsats i verksamheten. Som redogjorts för ovan skall två jämförelseunderlag beräknas för en enskild näringsidkare och en delägare i handelsbolag; ett som avser förhållandena under inkomståret (*preliminärt jämförelseunderlag*) och ett som avser förhållandena i samband med den årliga taxeringen (*slutligt jämförelseunderlag*).

När F-skatt eller särskild A-skatt beräknas enligt schablon i det ordinarie systemet beaktas indirekt bl.a. eventuell räntefördelning, avsättning till periodiseringsfond och avsättning till expansionsfond. Vi anser att sådana avsättningar bör få göras även i de fall då beskattningen av enskilda näringsidkare eller delägare i handelsbolag grundar sig på schablonunderlaget istället för på inkomstdeklarationen. För att inte diskrepansen mellan preliminär och slutlig skatt skall bli alltför stor bör hänsyn tas till sådana eventuella avdrag och ersättningar även på preliminärstadiet, dvs. under inkomståret. Detta kan också uttryckas på så sätt att sedan det väl konstaterats att schabloniserad skönsbeskattning skall ske, eftersom det preliminära jämförelseunderlaget är lägre än schablonunderlaget, gäller det att beräkna på hur stort underlag skatteuttaget skall ske. Frågan är med vilken grad av noggrannhet detta underlag skall beräknas.

För att sådana mer individualiserade hänsyn skall kunna tas måste den skattskyldige yrka att så skall ske. Framställs ett yrkande om t.ex. avdrag för positiv räntefördelning är frågan hur stora avdrag som skall medges. Vi anser att det vid denna beräkning är rimligt att utgå från hur stor avsättning som har gjorts föregående år och anpassa förhållandena efter det. Har

maximala avdrag eller avsättningar gjorts skall detta medges även i ett system med schabloniserad skönsbeskattning. Dock måste givetvis de grundläggande förutsättningarna för avdrag, såsom exempelvis viss storlek på kapitalunderlaget, vara uppfyllda.

Beslut om schabloniserad skönsbeskattning m.m.

Vårt förslag: Beslut om schabloniserad skönsbeskattning bygger på jämförelse mellan de olika underlagen. Beräkning av underlag och beslut om schabloniserad skönsbeskattning skall ske i ett sammanhang. Innan beslut fattas skall den skattskyldige beredas tillfälle att yttra sig.

Den skatt och de avgifter som debiteras och betalas på grund av beslut om schabloniserad skönsbeskattning utgör preliminär F-skatt och preliminär särskild A-skatt varför reglerna rörande debitering och betalning av sådan skatt i skattebetalningslagen skall tillämpas.

De skatter som inte omfattas av systemet med schabloniserad skönsbeskattning skall beräknas separat enligt schablon baserad på föregående års förhållanden.

Skälen för förslaget: Ovan har redogjorts för förfarandet vid beräkning och debitering av F-skatt och särskild A-skatt enligt de vanliga reglerna. Eftersom ett beslut om schabloniserad skönsbeskattning innebär att schablonunderlaget kommer att ligga till grund för beräkningen av F-skatt och särskild A-skatt bör beslutet fattas vid sådan tidpunkt att F-skatt och särskild A-skatt kan debiteras enligt skattebetalningslagens vanliga regler. Detta innebär att skatten skall debiteras senast den 18 januari inkomståret.

För nystartad verksamhet skall beräkning och debitering ske så snart som möjligt.

Vår uppfattning är att beräkningen av de för de schabloniserade inslagen vid beskattningen relevanta underlagen

och eventuellt beslut om schabloniserad skönsbeskattning bör ske i ett sammanhang. Innan ett sådant beslut fattas bör den skattskyldige ha beretts tillfälle att yttra sig över ett tänkt beslut för att dels kunna framföra synpunkter gällande beräkningen av schablonunderlaget, dels yrka att få göra ytterligare avdrag för t.ex. räntefördelning och avsättning till periodiseringsfond. Som redogjorts för tidigare kan schablonunderlaget komma att sättas ned om det föreligger särskilda skäl. Detta skulle även kunna uttryckas som att beslut om schabloniserad schablonbeskattning inte skall fattas om det föreligger särskilda skäl.

Understiger det preliminära jämförelseunderlaget schablonunderlaget även efter det att Skatteverket beaktat den skattskyldiges yttrande skall Skatteverket besluta om schabloniserad skönsbeskattning genom att låta schablonunderlaget ligga till grund för beräkning av F-skatt och särskild A-skatt. Det är dock inte alla de skatter som normalt ingår i F-skatten och den särskilda A-skatten som föreslås omfattas av systemet med de schabloniserade inslagen vid beskattningen. Som kommer att framgå nedan, avsnitt 17.4.1, anser vi t.ex. inte att mervärdeskatten skall omfattas. Av naturliga skäl skall inte heller förmögenhetsskatt, statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionskostnader och särskild löneskatt på pensionskostnader omfattas av systemet utan det bör vara mervärdeskattelagens (1994:200) och skattebetalningslagens regler som gäller för dessa skatter. Vi anser det dock vara önskvärt att även de andra skatter som normalt ingår i F-skatt och särskild A-skatt skall kunna debiteras preliminärt även i ett system med schabloniserad skönsbeskattning. Det föreslås därför att dessa skatter skall preliminärdebiteras enligt schablon baserad på föregående års debitering av aktuell skatt uppräknat till 110 procent. Har exempelvis fastighetsskatten föregående år uppgått till 14 500 kr skall den preliminärt beräknas till detta belopp x 110 procent eller till 15 950 kr.

Precis som är fallet enligt det konventionella systemet skall den totala skatten, dvs. både den preliminära F-skatten på

schablonunderlaget och de andra enligt schablon baserad på föregående års förhållande beräknade skatterna, debiteras i en post och sedan fördelas att betalas med lika stora belopp varje månad. Systemet bör anpassas efter skattebetalningens regler vad gäller beräkning, debitering och betalning av F-skatt och särskild A-skatt.

Regler om omprövning, överklagande etc. behandlas nedan i avsnitt 22.

17.2.2 Schabloniserad sköntaxering

Vårt förslag: Är schablonunderlaget högre än det slutliga jämförelseunderlaget skall schablonunderlaget ligga till grund för den schabloniserade sköntaxeringen. Den i självdeklarationen redovisade inkomsten skall räknas om utifrån schablonunderlaget.

Skälen för förslaget: Om schablonunderlaget är högre än det slutliga jämförelseunderlaget skall schablonunderlaget ligga till grund för den schabloniserade sköntaxeringen. Precis som föreslås vara fallet beträffande den schabloniserade skönsbeskattningen är det hela schablonunderlaget som skall ligga till grund för den schabloniserade sköntaxeringen. Med hänsyn härtill skall en omräkning göras av det redovisade resultatet från verksamheten ifråga. Vid denna omräkning skall hänsyn tas till bl.a. ökat utrymme för avdrag för räntefördelning, avdrag för avsättning till expansionsfond och periodiseringsfond etc. En förutsättning för detta bör dock vara att den skattskyldige yrkar att så skall ske. Vidare skall omräkning ske av egenavgifterna.

Beslut om schabloniserad skönstaxering

Vårt förslag: Beslut om schabloniserad skönstaxering innebär att den i deklARATIONEN redovisade skattepliktiga inkomsten räknas om med hänsyn till schablonunderlaget. Ett beslut om schabloniserad skönstaxering utgör ett grundläggande beslut om taxering. Den skattskyldige skall beredas tillfälle att yttra sig innan beslut fattas.

Förfarandet skall anpassas till vad som gäller beträffande taxeringsförfarandet enligt taxeringslagen.

Skälen för förslaget:

Allmänt

Den schabloniserade skönstaxeringen innebär, i princip, att den skattskyldige kommer att taxeras i enlighet med schablonunderlaget och inte enligt självdeklARATIONEN. Den schabloniserade skönstaxeringen kan med andra ord sägas innebära att inkomsten av näringsverksamheten räknas om till ett som skäligt bedömt belopp. Vid denna beräkning skall hänsyn tas till yrkande om ökad avsättning till t.ex. expansionsfond och periodiseringsfond.

Ett beslut om schabloniserad skönstaxering är att betrakta som ett grundläggande beslut om taxering enligt taxeringslagen. Eftersom beslut om schabloniserad skönstaxering är att betrakta som ett beslut att avvika från självdeklARATIONEN skall den skattskyldige beredas tillfälle att yttra sig innan beslutet.

Precis som redogjorts för ovan i avsnittet om schabloniserad skönsbeskattning bör beräkning av underlag och eventuellt beslut i anledning därav ske i ett sammanhang.

17.3 Underlagen hänförliga till en verksamhets anställda

Som beskrivits inledningsvis i detta kapitel är det arbetsgivaren som skall påföras de extra skatter och avgifter som blir följden av att jämförelseunderlaget avseende en verksamhets anställda är lägre än schablonunderlaget.

17.3.1 Schabloniserad skönsbeskattning

Under inkomståret

Vårt förslag: Det fördelade schablonunderlaget jämförs med jämförelseunderlaget i skattedeklarationen för varje månad. Är jämförelseunderlaget högre en viss månad sker inte någon schablonbeskattning den månaden utan arbetsgivaravgifter, skatteavdrag etc. beräknas på vanligt sätt. Är istället schablonunderlaget högre kan det bli aktuellt med schabloniserad skönsbeskattning.

Schabloniserad skönsbeskattning av en verksamhet med anställda påverkar varken underlaget för eller beräkningen av eventuell preliminär F-skatt för den skattskyldige.

Skälen för förslaget: Visar det sig vid jämförelsen mellan schablonunderlaget och jämförelseunderlaget en viss månad att jämförelseunderlaget är högre än schablonunderlaget sker inte någon schabloniserad skönsbeskattning den aktuella månaden.

Är förhållandena de motsatta, dvs. om schablonunderlaget överstiger jämförelseunderlaget, kan det, beroende på om den skattskyldige inte förmår anföra en godtagbar förklaring till detta förhållande, bli aktuellt med schabloniserad skönsbeskattning. Hänsyn skall då även tas till förhållandena de månader som föregått den aktuella månaden. Även om förutsättningarna för schabloniserad skönsbeskattning är uppfyllda för en viss månad kan nämligen förhållandena tidigare

månader ha varit sådana att beskattning ändå inte skall ske. Ett exempel illustrerar.

För en viss verksamhet har i personaldeklarationen redovisats 4,5 årsarbetskrafter. Beräknat per månad kan det istället uttryckas som att månadsarbetskraften beräknat för hela året uppgår till 54 (4,5 x 12). Den skattskyldige har i personaldeklarationen uppgett fördelningen av arbetskraft de olika månaderna på följande sätt:

Tabell 17.1

januari	3
februari	3
mars	3
april	5
maj	5
juni	8
juli	8
augusti	6
september	4
oktober	3
november	3
december	3
<i>Summa</i>	<i>54</i>

Den månadsvisa fördelningen av schablonunderlaget skall, som redogjorts för i tidigare avsnitt, ske enligt ovan varvid det fördelade schablonunderlaget erhålles. Den genomsnittliga normallönen för branschen ifråga uppgår till 20 000 kr per månad vilket ger en årslön om 240 000 kr. Årsschablonen för verksamheten uppgår då till $240\,000 \times 4,5 = 1\,080\,000$. Fördelat per månad enligt ovan blir schablonunderlaget följande.

Tabell 17.2

januari	60 000 kr
februari	60 000 kr
mars	60 000 kr
april	100 000 kr
maj	100 000 kr
juni	160 000 kr
juli	160 000 kr
augusti	120 000 kr
september	80 000 kr
oktober	60 000 kr
november	60 000 kr
december	60 000 kr
Summa	1 080 000 kr

I skattedeklarationen för januari månad redovisar den skattskyldige ett underlag för arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt om 80 000 kr. Eftersom detta överstiger det fördelade schablonunderlaget för januari blir det inte aktuellt med schabloniserad skönsbeskattning den månaden utan arbetsgivaravgifter och skatteavdrag beräknas på det redovisade beloppet. För februari månad uppgår underlaget enligt skattedeklarationen till 60 000 kr vilket är i överensstämmelse med den fördelade schablonen den månaden varför det inte heller blir aktuellt med schabloniserad skönsbeskattning för februari. I mars månad redovisas emellertid ett underlag om 49 000 kr. Detta underlag understiger det redovisade och fördelade schablonunderlaget med 11 000 kr. Eftersom jämförelseunderlaget är lägre än schablonunderlaget är förutsättningarna för schabloniserad skönsbeskattning uppfyllda. Frågan är då vilket belopp som skall ligga till grund för denna beskattning. Fram till och med mars månad kan det lägsta godtagbara schablonunderlaget beräknas till 180 000 kr ($60\,000 \times 3$). Det underlag som faktiskt har redovisat fram till dess uppgår till 189 000 kr. Detta innebär att trots att förutsättningarna för

schabloniserad skönsbeskattning är uppfyllda för mars månad kommer någon sådan inte att ske eftersom det fortfarande redovisats ett belopp som med 9 000 kr överstiger det lägst godtagbara beloppet. Även om en jämförelse görs månad för månad är det således årsschablonen som är avgörande för om schabloniserad skönsbeskattning skall ske eller inte. Fördelningen av schablonunderlaget kan sägas fylla dels syftet att bättre överensstämme troligen fås mellan de faktiska förhållandena och schablonunderlaget för de olika redovisningsperioderna, dels utgöra ett verktyg i Skatteverkets kontrollverksamhet.

För april månad redovisar den skattskyldige ett jämförelseunderlag om 53 000 kr. Schablonunderlaget för den aktuella månaden har beräknats till 100 000 kr. Differensen för april uppgår till 47 000 kr och förutsättningarna för schabloniserad skönsbeskattning är därmed uppfyllda. Vid beräkningen av vilket underlag som skall ligga till grund för denna beskattning får det lägsta godtagbara underlaget för de fyra första månaderna, dvs. det sammanlagda schablonunderlaget för januari t.o.m. april först beräknas. Detta uppgår till 280 000 kr. Jämförelseunderlaget för samma period uppgår till 242 000 kr. Det underlag som skall ligga till grund för schablonbeskattning uppgår således till 38 000 kr. Beräkningen kan även ske på så sätt att underskottet för april månad, 47 000 kr, skall jämföras med det överskott om 9 000 kr som var kvar från förra månaden. Det underlag som skall ligga till grund för den schabloniserade skönsbeskattningen i april månad uppgår då till 38 000 kr. Efter denna månad finns inget gammalt överskott kvar som kan medföra att den skattskyldige undgår schabloniserad skönsbeskattning en viss månad om jämförelseunderlaget understiger schablonunderlaget. Däremot kan givetvis nya överskott komma att byggas upp en viss period som kan tillgodoräknas senare perioder. En annan situation som kan uppkomma är den att schabloniserad skönsbeskattning sker för en eller flera månader varefter ett överskott i förhållande till schablonunderlaget redovisas.

Beroende på hur förhållandena ser ut i det enskilda fallet kan en sådan situation innebära att jämförelseunderlaget för hela året ligger högre än schablonunderlaget varför någon schabloniserad skönsbeskattning egentligen inte borde ha ägt rum. Förhållanden kan också ha varit sådana att det visserligen funnits grund för att besluta om schabloniserad skönsbeskattning men att denna bestämts till ett för högt belopp beroende på att jämförelseunderlaget legat högre än schablonunderlaget för månader som legat efter den då schabloniserad skönsbeskattning skedde. Denna situation diskuteras nedan i avsnitt 22.3.2.

Förfarandet vid beslut om schabloniserad skönsbeskattning m.m.

Vårt förslag: Skatteverket skall senast den 18 januari beräkna schablonunderlag och fördela detta för en verksamhets anställda. För nystartad verksamhet skall schablonunderlaget beräknas och fördelas så snart som möjligt efter det att personaldeklarationen kommit in. Har den skattskyldige inkommit med en ny personaldeklaration p.g.a. ändrade förhållanden skall ett nytt schablonunderlag beräknas och fördelas så snart som möjligt. Innan beslut om schablonunderlag och dess fördelning fattas skall Skatteverket bereda den skattskyldige tillfälle att yttra sig.

Beräkning av jämförelseunderlaget skall ske i samband med att beslut om skatten anses ha fattats i enlighet med uppgifterna i skattedeklarationen.

Beslut om schabloniserad skönsbeskattning sker efter det att den skattskyldige beretts tillfälle att yttra sig.

Socialavgifter och avdragen skatt som skall debiteras till följd av ett beslut om schabloniserad skönsbeskattning skall betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen.

Skälen för förslaget:

Beräkning och fördelning av schablonunderlag skall ske senast den 18 januari inkomståret

På grundval av uppgifterna i personaldeklarationen skall Skatteverket senast den 18 januari beräkna schablonunderlaget och även fördela det. Tidpunkten följer vad som gäller ifråga om debitering av F-skatt och särskild A-skatt (11 kap. 3 § skattebetalningslagen). Rör det sig om nystartad verksamhet skall schablonunderlaget beräknas och fördelas så snart som möjligt efter det att personaldeklarationen kommit in till Skatteverket.

Innan beslut om schablonunderlag fattas skall Skatteverket kommunicera det tänkta beslutet med den skattskyldige. Även om beräkningen till viss del bygger på den skattskyldiges egna uppgifter i personaldeklarationen kan den skattskyldige givetvis ha synpunkter på beräkningen av schablonunderlaget.

Beräkning av jämförelseunderlaget sker på grundval av uppgifterna i skattedeklarationen

Tidpunkten för lämnande av skattedeklaration är avhängig av om den skattskyldige skall redovisa mervärdesskatt i skattedeklarationen och på vilket beskattningsunderlag detta i sådant fall beräknas ske. För sådana verksamheter som föreslås omfattas av systemet med schabloniserad skönsbeskattning kan huvudregeln sägas vara att skattedeklaration avseende skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för en viss redovisningsperiod (normalt kalendermånad) skall ha kommit in till Skatteverket senast den 12 i månaden efter. Beslut om skatteavdrag för A-skatt och beslut om socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter anses fattat genom ett s.k. automatiskt beslut den dag skattedeklarationen kommer in till Skatteverket (11 kap. 16 § skattebetalningslagen). Om en skattedeklaration inte lämnas i rätt tid och på rätt sätt eller om någon skatt inte redovisas i deklARATIONEN skall varje oredovisad skatt anses ha bestämts till noll kr (11 kap. 18 §

skattebetalningslagen). Kan inte skatten beräknas tillförlitligt på grundval av tillgängliga uppgifter får den istället bestämmas efter vad som framstår som skäligt med hänsyn till vad som kommit fram – skönsbeskattning (11 kap. 19 § skattebetalningslagen). Ett beslut om skönsbeskattning är alltid att betrakta som ett omprövningsbeslut, se nedan i avsnitt 22.

Beräkning av jämförelseunderlaget kan sägas ske automatiskt i anslutning till beslut om skatteavdrag och socialavgifter grundat på uppgifterna i skattedeklarationen. Jämförelseunderlaget utgörs av det redovisade underlaget för skatteavdrag och socialavgifter.

Beslut om schabloniserad skönsbeskattning

Beslut om skönsbeskattning kan bli aktuellt vid ett stort antal tillfällen under året. Besluten grundas på för den skattskyldige kända uppgifter (schablonunderlaget som beräknats den 18 januari inkomståret och jämförelseunderlaget som består av den skattskyldiges i skattedeklarationen redovisade underlag för beräkning av arbetsgivaravgifter). Detta skulle kunna tala för att det inte är nödvändigt att kommunicera ett övervägande om schabloniserad skönsbeskattning med den skattskyldige innan beslutet fattas utan att ett sådant beslut, i likhet med vad som gäller ifråga om beslut om skatteavdrag och socialavgifter, bör kunna fattas genom ett automatiskt beslut i anslutning till det automatiska beslutet om påförande av socialavgifter och skatteavdrag baserat på uppgifterna i skattedeklarationen. Vår uppfattning är dock att den skattskyldige bör beredas tillfälle att yttra sig innan Skatteverket fattar beslut om schabloniserad skönsbeskattning. Ett sådant förfarande står också i överensstämmelse med skattebetalningslagens regler. Enligt 14 kap. 1 § i den nämnda lagen skall den skattskyldige, innan ett ärende avgörs, ges tillfälle att yttra sig om det inte är onödigt. Detta bör gälla även i fråga om beslut enligt lagen om schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering.

Tidpunkt för betalning av skatt hänförlig till beslut om schabloniserad skönsbeskattning

Avdragen skatt och socialavgifter som skall redovisas i en skattedeklaration skall ha betalats senast samma dag som deklARATIONEN skall ha kommit in till Skatteverket (16 kap. 4 § skattebetalningslagen). Detta är emellertid inte möjligt beträffande den extradebitering av avdragen skatt och arbetsgivaravgifter som kan sägas bli följden av att beslut fattats om schabloniserad skönsbeskattning. Efter förebild i vad som gäller i fråga om beslut om skönsbeskattning i 11 kap. 19 § skattebetalningslagen anser vi att det ligger närmast till hands att betrakta ett beslut om schabloniserad skönsbeskattning som ett omprövningsbeslut. Av 16 kap. 6 § samma lag följer att skatt som bestämts genom omprövningsbeslut skall ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Det samma bör gälla i fråga om skatt som utgår på grund av beslut om schabloniserad skönsbeskattning.

Under taxeringsåret

Vårt förslag: I samband med taxeringen skall underlagen stämmas av bl.a. mot de ingivna kontrolluppgifterna och iakttagelserna i samband med kontrollbesöken. Överstiger det sammanlagda jämförelseunderlaget under inkomståret schablonunderlaget får eventuella beslut rörande schabloniserad skönsbeskattning omprövas.

Resultatet av avstämningen skall inte påverka den ordinarie taxeringen. Någon schabloniserad skönstaxering hänförlig till en verksamhets anställda sker inte.

Den skatt och de avgifter som erläggs på grund av beslutet om schabloniserad skönsbeskattning avseende en verksamhets anställda är inte avdragsgilla för näringsidkaren ifråga.

Skälen för förslaget: Den avstämning som görs i samband med den årliga taxeringen kan främst anses vara en avstämning av att de ingivna kontrolluppgifterna stämmer överens med redovisningen i skattedeklarationerna. Vidare kan Skatteverket kontrollera att de iakttagelser som gjorts i samband med kontrollbesöken också stämmer överens med uppgifterna i kontrolluppgifterna. Förhållandena i samband med kontrollbesöken kan vidare ha varit sådana att det funnits anledning att räkna om schablonunderlaget utifrån de iakttagelser som gjorts vid dessa besök. För det fall hänsyn inte hunnit tas till en sådan omräkning under beskattningsåret kan detta korrigeras i samband med avstämningen. Detta sker dock inte genom en eventuell avvikelse från deklarationen utan istället genom att besluten om schablonbeskattning alternativt schabloniserad skönsbeskattning (beskattningsbesluten) omprövas utifrån den omräkning av schablonunderlaget som gjorts. Förfarandet i samband med detta behandlas nedan i avsnitt 22.3.2. Någon schabloniserad skönstaxering hänförlig till en verksamhets anställda sker således inte utan de åtgärder som eventuellt blir följden av avstämningen påverkar beskattningsårets beslut.

Omprövning av beslut om schabloniserad skönsbeskattning när avstämningen under taxeringsåret visar att det sammanlagda jämförelseunderlaget överstiger schablonunderlaget

Som angetts tidigare beräknas schablonunderlaget utifrån uppskattade förhållanden i verksamheten under hela inkomståret. Eftersom jämförelseunderlaget beräknas månad för månad grundat på redovisningen i skattedeklarationerna görs även en månatlig fördelning av schablonunderlaget. Detta kan medföra att en verksamhet vars totala jämförelseunderlag för hela året legat över schablonunderlaget ändå kan ha blivit föremål för schabloniserad skönsbeskattning någon månad p.g.a. att jämförelseunderlaget just den månaden legat under schablonunderlaget. Eftersom det är förhållandena under hela året som skall vara avgörande för om schabloniserad skönsbeskattning

skall ske eller inte måste detta korrigeras i efterhand genom en särskild årsavstämning. Förhållandena kan också visa sig vara sådana att det visserligen funnits skäl att besluta om schabloniserad skönsbeskattning men att årsavstämningen visar att sådan beskattning skett med för högt belopp. Förfarandet i samband med detta behandlas nedan i avsnitt 22.3.2.

Även när en omräkning av schablonunderlaget sker efter beskattningsårets slut på grund av iakttagelser vid kontrollbesök eller innehållet i kontrolluppgifter får en omräkning göras i efterhand. Även förfarandet i en sådan situation behandlas nedan i avsnitt 22.3.2.

Ingen påverkan på arbetsgivarens taxering

Den schabloniserade skönsbeskattningen föreslås inte få någon effekt på själva inkomsttaxeringen för den skattskyldige arbetsgivaren. Anledningen till detta är att de schabloniserade inslagen kan sägas ha karaktären av en minimibeskattning, som beträffande en näringsidkare i dennes egenskap av arbetsgivare, avser att säkerställa att i vart fall det underlag som ligger till grund för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för de anställda uppgår till en såsom rimlig bedömd nivå. Avsikten är således inte att bakvägen försöka räkna ut något mervärde som dessa anställda kan tänkas producera utöver sina egna kostnader. Någon taxeringsändring blir därför inte aktuell p.g.a. att schabloniserad skönsbeskattning sker avseende de anställda i en verksamhet. Detta kan också uttryckas som att ett belopp motsvarande de ytterligare arbetskraftskostnader som bedöms borde ha funnits i verksamheten läggs till intäkterna. Eftersom ifrågavarande belopp är avdragsgillt kommer det dock inte att ha någon påverkan på resultatet. För att inte nödvändigt komplicera systemet väljer vi dock att inte föreslå någon sådan ändring av intäkts- respektive kostnadsredovisningen. Den ytterligare skatte- och avgiftsdebitering som blir följderna av beslutet om schabloniserad skönsbeskattning är därmed givetvis inte heller avdragsgill.

17.4 Vilka skatter skall omfattas av den schabloniserade skönsbeskattningen och den schabloniserade sköntaxeringen?

Allmänt

Vår ambition är att försöka konstruera systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen så att det blir så likt det ordinarie skattesystemet som möjligt. I denna ambition ligger bl.a. att den extra skattedebitering som blir följd av att underlaget för skatter och avgifter höjs så nära som möjligt bör följa de skatter som hade kommit att utgå om de skattskyldiga själva hade redovisat ett underlag som bedömts som tillräckligt högt. Genom att på detta sätt så nära som möjligt anpassa den extra skattedebiteringen efter vad som kommit att utgå enligt det ordinarie systemet bedömer vi att risken för missbruk av systemet kan minimeras samtidigt som de skattskyldiga som omfattas av systemet inte skall uppleva det som orättfärdigt. Detta innebär samtidigt en enklare hantering för Skatteverket eftersom reglerna så långt möjligt anpassas efter det konventionella skattesystemet.

Beroende på företagsform kan resultatet från en näringsverksamhet disponeras på olika sätt och därigenom generera olika skatter och avgifter. En enskild näringsidkare och en delägare i handelsbolag som är fysisk person skall t.ex. betala inkomstskatt, såväl kommunal som statlig, på överskottet. Vidare skall socialavgifter i form av egenavgifter betalas. Enskild näringsidkare och delägare i handelsbolag som är fysisk person skall betala expansionsfondsskatt om medel sätts av till expansionsfond. Vid positiv räntefördelning sker ett avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet och en motsvarande intäkt tas upp i inkomstslaget kapital. Vid negativ räntefördelning sker det omvända. Finns det anställda i verksamheten skall, oberoende av verksamhetsform, socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter betalas och preliminärskatt innehållas och betalas för de anställdas räkning. I ett aktiebolag betalas inkomstskatt i form av bolagsskatt på överskottet. Vid bedömningen av vilka skatter

och avgifter som skall utgå till följd av att schablonunderlaget överstiger jämförelseunderlaget bör hänsyn tas till att så stor neutralitet som möjligt bör föreligga mellan de olika verksamhetsformerna.

Olika skatter för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag respektive för en verksamhet med anställda

Som redogjorts för ovan beräknas underlagen för schabloniserad skönsbeskattning på olika sätt beroende på om det rör sig om underlag hänförligt till en enskild näringsidkare alternativt till en delägare i ett handelsbolag jämfört med vad som gäller ifråga om underlaget hänförligt till de anställda i en verksamhet. Denna skillnad i konstruktion medför även att det föreslås skilda regler vad gäller de skatter som skall påföras de olika underlagen. Ett beslut om schabloniserad skönsbeskattning eller schabloniserad skönstaxering av en enskild näringsidkare eller en delägare i ett handelsbolag kan sägas innebära att den inkomst som denne redovisat av verksamheten inte bedömts som godtagbar. Genom beslutet om schabloniserad skönsbeskattning eller schabloniserad skönstaxering kan den skattskyldige sägas uppnå en nivå på ersättningen från verksamheten eller bolaget som Skatteverket bedömer som acceptabel. Eftersom det rör sig om nivån på den skattskyldiges inkomst av verksamheten ifråga bör, enligt vår uppfattning, så långt möjligt de skatter som normalt påförs en skattskyldiges inkomst av näringsverksamhet även utgå på den till följd av beslutet om schabloniserad skönstaxering omräknade beskattningsbara inkomsten. Den schabloniserade skönsbeskattning som kan komma att bli följden av att schablonunderlaget i en verksamhet med anställda överstiger jämförelseunderlaget påverkar dock inte själva taxeringen av verksamheten ifråga. De skatter som skall påföras detta underlag bör därför endast motsvaras av de skatter och avgifter som arbetsgivaren har att betala i sin egenskap av arbetsgivare. Frågan om vilka skatter som skall påföras de olika underlagen utvecklas närmare nedan.

17.4.1 Skatter och avgifter hänförliga till en enskild näringsidkare och delägare i ett handelsbolag

Vårt förslag: I den beräkning och debitering av preliminär F-skatt eller särskild A-skatt som sker på schablonunderlaget skall ingå kommunal och statlig inkomstskatt, egenavgifter, särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, allmän löneavgift, allmän pensionsavgift, avgift som avses i lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund och begravningsavgift enligt begravningslagen (1990:1144) om den inte ingår i den förra avgiften. Har hänsyn tagits till yrkande om avdrag för positiv räntefördelning eller avsättning till expansionsfond skall även statlig inkomstskatt på det belopp som tagits upp i inkomstslaget kapital och expansionsfondskatt påföras.

Vid den eventuella schabloniserade sköntaxering som sker i samband med den årliga taxeringen skall motsvarande skatter som vid den preliminära beräkningen påföras.

Vår bedömning: Mervärdesskatten skall inte omfattas av systemet med schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad sköntaxering.

Branschsaneringsutredningens förslag: Licensavgiften avser inkomstskatt, socialavgifter och mervärdesskatt.

Skatteverkets förslag: Schablonbeskattningen ersätter inkomstskatt, socialavgifter och mervärdesskatt.

Remissinstanserna: Över Branschsaneringsutredningens förslag har *Svenska Taxiförbundet* anmärkt att för taxiföretag är moms nivåerna ojämna eftersom den ingående momsen är mycket hög vid nybilsanskaffning.

Skälen för förslaget: Vår uppfattning är att de skatter och avgifter som kan komma att utgå till följd av att det preliminära jämförelseunderlaget understiger schablonunderlaget så nära som möjligt skall motsvara de skatter och avgifter som utgår enligt det ordinarie systemet, dvs. de skatter som omfattas av F-skatten och den särskilda A-skatten. I F-skatten och den sär-

skilda A-skatten ingår dock en del skatter som inte har något samband med inkomst av näringsverksamhet. Som kommer att redogöras för nedan föreslås att mervärdesskatten, som dock i och för sig kan sägas ha ett samband med näringsverksamheten, inte skall omfattas av systemet med schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering. Andra skatter som ingår i F-skatten respektive den särskilda A-skatten och som inte bör omfattas av schablonbeskattningssystemet är statlig förmögenhetsskatt, statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel och särskild löneskatt på pensionskostnader. Vad gäller allmän pensionsavgift, avgift som avses i lagen om avgift till registrerat trossamfund och begravningsavgift, om den inte ingår i den förra avgiften, kan det diskuteras om dessa skall ingå. Dessa avgifter utgår, precis som t.ex. kommunal och statlig inkomstskatt, på den beskattningsbara förvärvsinkomsten. För att i så stor utsträckning som möjligt behandla de skatter och avgifter som kan sägas baseras på just den beskattningsbara inkomsten på likartat sätt föreslås att även dessa avgifter skall ingå.

Vad sedan gäller den schabloniserade skönstaxeringen som kan komma att bli aktuell p.g.a. att det slutliga jämförelseunderlaget understiger schablonunderlaget är det de skatter som ingått i den preliminära beräkningen som skall påföras även slutligt.

Vidare bör det vara möjligt att ta hänsyn även till de skatter som kan komma att utgå på grund av att den skattskyldige yrkat att positiv räntefördelning skall få göras eller att avsättning skall göras till expansionsfond.

Mervärdesskatten skall inte omfattas av systemet med schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering

Anledningen till att mervärdesskatten föreslås ligga utanför systemet är främst att söka i den konstruktion som systemet föreslås få. Arbetskraftens omfattning, mätt i årsarbetskrafter, är den variabel som föreslås utgöra grunden för systemen. Denna

variabel har samband med kostnaderna för arbetskraften, dvs. i en verksamhet med anställda främst med underlaget för uttag av arbetsgivaravgifter och beräkning av skatteavdrag. Även för en enskild näringsidkare och för en delägare i ett handelsbolag utgörs variabeln av arbetskraften. Underlaget för den schabloniserade skönsbeskattningen och den schabloniserade sköntaxeringen i sådan verksamhet kan sägas utgöras av en såsom lägsta godtagbar bedömd nivå på ersättningen till näringsidkaren eller delägaren för hans arbetsinsats i verksamheten ifråga. Variabeln arbetskraften kan inte sägas ha ett sådant direkt samband med omsättningen i en verksamhet att den bör omfattas av systemet.

17.4.2 Skatter och avgifter hänförliga till en verksamhets anställda

Skatteavdrag

Vårt förslag: Skatteavdrag skall göras med 30 procent på den del av schablonunderlaget som överstiger jämförelseunderlaget.

Skälen för förslaget: Den bedömning som görs av om schabloniserad skönsbeskattning skall ske med hänvisning till att en verksamhet bedöms redovisa för lågt löneunderlag sker på grundval av det redovisade underlaget för arbetsgivaravgifter i skattedeklarationen. De avgifter och den skatt som faktiskt redovisats i denna deklaration är inte intressanta för frågan om schabloniserad skönsbeskattning skall ske eller inte eftersom det vid den bedömningen istället är underlaget för det redovisade avgifts- och skatteuttaget som jämförs med ett av Skatteverket beräknat "normalunderlag" (schablonunderlaget). Skatteavdrag från sådan ersättning för arbete som betalas ut till en fysisk person skall enligt huvudregeln i 8 kap. 1 § skattebetalningslagen göras enligt allmänna eller särskilda skattetabletter enligt den skattetablett som har beslutats för den fysiska personen i fråga.

Skatteverket får för enskilda fall besluta att skatteavdraget skall beräknas enligt särskild beräkningsgrund (jämkning), 8 kap. 11 § skattebetalningslagen. Skatteavdraget är därför till sin natur individualiserat eftersom det är avhängigt av olika omständigheter hänförliga till den person för vars räkning avdraget görs.

Frågan är hur det ytterligare skatteavdrag som blir följden av att schabloniserad skönsbeskattning sker skall beräknas. Ett tänkbart sätt skulle kunna vara att ta skattedeklarationens redovisning till utgångspunkt. Genom att jämföra t.ex. avdragen skatt med underlaget för skatteavdrag är det möjligt att räkna ut den genomsnittliga procentsats för skatteavdrag för verksamhetens anställda. Den på detta sätt framräknade relationen skulle kunna användas även vad gäller den beräkning som sker på grundval av att schablonunderlaget kommer att ligga till grund för viss del av skatteavdraget. Ett problem i sammanhanget är dock att hänsyn till grundavdrag redan tagits vid beräkningen av avdragen skatt i skattedeklarationen. Om samma beräkningsgrund ligger till grund för beräkningen även vad gäller den schabloniserade skönsbeskattningen kommer hänsyn till grundavdrag att tas två gånger, vilket givetvis inte är önskvärt. Ett annat problem är att den person, för vilken ytterligare inkomst enligt Skatteverket borde ha redovisats kanske inte alls ingår i den krets som finns med i redovisningen i skattedeklarationen. Ett rimligt antagande är att Skatteverket ofta inte kommer att ha någon uppfattning om till vilken person de beräknade svarta ersättningarna betalats. Det kan vara till en person som ingår i den ordinarie personalen och som således uppbär en del av lönen vitt och en annan del svart. Det kan också röra sig om en person som endast uppbär svart ersättning för sin arbetsinsats. Med hänsyn härtill är det inte möjligt att ta ställning till vilken skattetabell som bör tillämpas vid beräkningen av skatteavdraget på det underlag som blir föremål för schabloniserad skönsbeskattning. Syftet är att i så stor utsträckning som möjligt försöka säkerställa att skatter och avgifter beräknas på ett godtagbart belopp och inte att följa upp att en korrekt inkomstredovisning rent faktiskt sker även hos mottagaren av

den uppskattade ersättningen ifråga. Att gå vidare och försöka fastställa identiteten på mottagaren av ersättningen behöver inte med nödvändighet leda till ökade skatteintäkter.

Vårt förslag är att skatteavdraget på den överstigande delen av schablonunderlaget istället bör beräknas efter en bestämd procentsats. Denna procentsats kan lämpligen bestämmas till 30 procent efter förebild i 8 kap. 8–10 §§ skattebetalningslagen.

Arbetsgivaravgifter

Vårt förslag: Arbetsgivaravgifter, inklusive allmän löneavgift skall utgå på underlaget för schabloniserad skönsbeskattning varvid Skatteverket ex officio skall ta hänsyn till eventuell outnyttjad del av företagsstöd.

Vår bedömning: Särskild löneskatt på vissa förvärvs-inkomster skall inte utgå på underlaget för schabloniserad skönsbeskattning.

Skälen för förslaget: När det gäller beräkning av arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt är det individuella inslaget betydligt mindre än vad som är fallet vid beräkningen av skatteavdrag. Full arbetsgivaravgift skall utgå på underlaget. Har den skattskyldige inte tidigare kunnat utnyttja hela företagsstödet, inklusive eventuellt utökat företagsstöd för stödområde, skall Skatteverket ta hänsyn till detta vid beräkningen av de extra arbetsgivaravgifter som skall påföras p.g.a. beslutet om schabloniserad skönsbeskattning.

Ovan har vi redogjort för att Skatteverket inte är skyldigt att försöka utröna till vem de oredovisade löneutbetalningarna som anses motsvaras av underlaget för den schabloniserade skönsbeskattningen är att hänföra. Mot bakgrund härav anser vi inte att det är möjligt för Skatteverket att ha någon uppfattning om huruvida underlaget för den schabloniserade skönsbeskattningen skall utgöra grund för påförande av endast arbetsgivaravgifter eller om någon del, eller kanske till och med hela underlaget,

istället skall ligga till grund för särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. Vår bedömning är därför att underlaget för den schabloniserade skönsbeskattningen skall ligga till grund för påförande av arbetsgivaravgifter och inte till någon del för särskild löneskatt på förvärvsinkomster.

18 Personalliggare m.m.

Ovan har redogjorts för hur ett schablonunderlag baserat på uppgifterna i en personaldeklaration skall beräknas och jämföras med de faktiskt redovisade förhållandena i näringsverksamheten. Beroende på utfallet av denna jämförelse kan Skatteverket sedan besluta om en verksamhet skall vara föremål för schabloniserad skönsbeskattning eller schabloniserad skönstaxering. I ett följande avsnitt kommer att redogöras för de nya kontrollformerna kontrollbesök och revision som föreslås för att kunna kontrollera variabeln arbetskraften. I detta avsnitt lämnas förslag på att de skattskyldiga skall åläggas en skyldighet att dagligen föra en s.k. personalliggare. Genom kravet på personalliggare ges Skatteverket en möjlighet att bättre kunna kontrollera och bedöma rimligheten av uppgifterna om årsarbetskraften i personaldeklarationen. Avsnittet har främst betydelse för de verksamheter där det i personaldeklarationen redovisats anställd personal. Detta gäller givetvis även för det fall någon anställd personal inte redovisats i personaldeklarationen men det i samband med Skatteverkets kontrollbesök visat sig att sådan finns.

18.1 Behovet av ytterligare uppgifter för att kontrollera variabeln arbetskraften

I syfte att bl.a. försöka minska det likvida fusket föreslås, som framgått ovan, att de schabloniserade inslagen vid beskattningen skall få effekt redan under inkomståret. Enligt vår uppfattning är

det därmed logiskt att schablonen även skall kunna frångås under inkomståret p.g.a. de iakttagelser som görs i samband med kontrollbesöken. Denna fråga, dvs. den begränsade revisionens och kontrollbesökens effekt på de schabloniserade inslagen vid beskattningen behandlas närmare i avsnitt 20.

Variabeln arbetskraften, det beräknade antalet verksamma personer i en rörelse beräknat på årsbasis, får Skatteverket kännedom om genom den personaldeklaration som den skattskyldige skall lämna i samband med att han inträder i systemet och därefter vid eventuella förändringar. Även om det uppskattade arbetskraftsbehovet efter yrkande från den skattskyldige skall fördelas över året kan personaldeklarationen sägas utgöra ett ganska trubbigt instrument för bedömningen av antalet verksamma i en rörelse vid olika tidpunkter under året. Som redan framgått, och som kommer att utvecklas närmare nedan, föreslås personaldeklarationen inte innehålla några uppgifter om personalen annat än just det beräknade antalet verksamma beräknat på årsbasis. Inte heller skattekämlingarna, som arbetsgivaren är skyldig att ge in varje månad, innehåller någon uppgift om den personal för vilkas räkning skatteavdrag gjorts och vars lön legat till grund för redovisning och inbetalning av arbetsgivaravgifter. Mer konkreta uppgifter beträffande personalen får Skatteverket först i samband med den årliga taxeringen då den som betalat ut skattepliktig ersättning till någon för arbete är skyldig att upprätta kontrolluppgift och ge in denna till Skatteverket.

För att iakttagelserna i samband med revision och kontrollbesök skall få effekt redan under inkomståret krävs därför att de skattskyldiga åläggs ytterligare uppgiftsskyldighet. Med hänsyn till att variabeln för de schabloniserade inslagen vid beskattningen baseras på arbetskraften bör de ytterligare uppgifter som lämnas ha anknytning till denna. Vad uppgiftsskyldigheten föreslås bestå i utvecklas närmare nedan.

18.2 Utformningen av uppgiftsskyldigheten

18.2.1 Ett krav på personalliggare införs

Vårt förslag: De skattskyldiga som omfattas av systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen skall vara skyldiga att föra en personalliggare.

Skälen för förslaget: Ovan har angetts att den nya kontrollformen kontrollbesök främst avser att kontrollera variabeln för de schabloniserade inslagen vid beskattningen, dvs. arbetskraften. Såsom redogjorts för i ett tidigare avsnitt har Skatteverket i princip, inom rimliga gränser, att utgå från den skattskyldiges egna uppgifter när det gäller att bestämma variabeln antalet verksamma. Kontrollbesöken och den begränsade revisionen kan sägas innebära en möjlighet för Skatteverket att bedöma rimligheten av den i personaldeklarationen redovisade årsarbetskraften. De iakttagelser som görs i samband med kontrollen säger dock inget om hur förhållandena varit vid andra tidpunkter än den kontrollerade. I syfte att bättre kunna kontrollera personaldeklarationens uppgifter om antalet verksamma, och då en utökad uppgiftsskyldighet i personaldeklaration eller annat, enligt vad som kommer att diskuteras nedan, inte bedöms möjlig föreslås en skyldighet för samtliga näringsidkare som omfattas av systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen att föra en s.k. personalliggare. Personalliggaren skall innehålla vissa uppgifter beträffande de i verksamheten verksamma personerna. Uppgifterna skall främst ses som ett kontrollinstrument för Skatteverket.

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

Personalliggare behöver dock inte föras i enskild näringsverksamhet där endast den enskilde näringsidkaren eller dennes make är verksamma.

18.2.2 Varför inte en utökad uppgiftsskyldighet i personaldeklaration och skattedeklaration?

Vår bedömning: Det bör inte krävas att några mer detaljerade uppgifter beträffande de anställda lämnas i personaldeklarationen. Inte heller är det nödvändigt att föreskriva att ytterligare uppgifter skall lämnas i skattedeklarationen.

Skälen för bedömningen: Ett tänkbart alternativ till ett krav på personalliggare är att de skattskyldiga åläggs en utökad uppgiftsskyldighet i förhållande till Skatteverket beträffande sin personal och ersättningarna till denna. En sådan skyldighet skulle givetvis även kunna kombineras med ett krav på personalliggare. Uppgifterna kan t.ex. bestå i att namn och personnummer på personalen lämnas i personaldeklarationen. Vid eventuella nyanställningar eller då en person slutar skall detta snarast anmälas till Skatteverket. På så sätt får Skatteverket alltid kännedom om vilka personer som är verksamma i den aktuella rörelsen vilket underlättar avstämningen i samband med kontrollbesöken. Uppgiftsskyldigheten i personaldeklarationen kan lämpligen kompletteras med en motsvarande skyldighet att i skattedeklarationen redovisa till vem ersättning betalats ut och med vilka belopp. En sådan uppgiftsskyldighet, som närmast är att betrakta som en månatlig kontrolluppgift, har förespråkats av företrädarna i den till arbetsgruppen knutna referensgruppen. Dessa företrädare menar att ett sådant system, utöver att ge bättre underlag för kontroll av den variabel som de schabloniserade inslagen vid beskattningen grundar sig på, även kan ha en avhållande effekt vad gäller arbetsgivarens vilja att

utelämna vissa utbetalningar till anställda från redovisning i skattedeklarationen.

Branschsaneringsutredningen var till viss del inne på frågan om en utökad uppgiftsskyldighet i sitt slutbetänkande *Branschsanering och andra metoder mot ekobrott* (SOU 1997:111 s. 415 ff.). Utredningens förslag innebar att Skatteverket skulle få rätt att begära att en arbetsgivare skickade in löpande specifikation över vilka personer arbetsgivaravgifter och skatteavdrag avsåg. Utredningens uppfattning var att en sådan ordning väsentligt skulle förbättra myndigheternas fältkontroller. Vidare skulle en avstämning kunna göra av de löpande inbetalningarna mot kontrolluppgiften. Utredningen bedömde att det inte fanns något behov av att föreskriva att uppgifterna skulle lämnas generellt av samtliga arbetsgivare eftersom det skulle innebära ett omfattande merarbete för företag och skatteförvaltning samtidigt som den nya informationen i de flesta fall inte skulle tjäna något syfte då majoriteten av företagen är seriösa. Utredningen föreslog därför att det i den då ännu inte ikraftträdde skattebetalningslagen skulle införas en regel som gjorde det möjligt för skattemyndigheten att begära att arbetsgivare skall lämna löpande specifikation över vilka personer arbetsgivaravgifter och skatteavdrag avsåg. Några särskilda kvalifikationskrav, t.ex. misstanke om oegentligheter, förslogs inte behöva vara för handen.

Flertalet av de remissinstanser som yttrade sig över utredningens förslag i den delen var positiva till det. *Riksrevisionsverket* delade t.ex. utredningens uppfattning att det krävs en effektivare kontroll av vilka personer som uppbär lön i företagen. Eftersom förslaget torde medföra ökade administrativa kostnader såväl för näringsidkare som för skattemyndigheten borde uppgiftsskyldigheten begränsas till företag där man kan misstänka att det förekommer svart arbetskraft. För enskilda företag i särskilda branscher skulle Skatteverket ges en möjlighet att kräva att näringsidkarna inkom med nyanställningsanmälan. *Skatteverket* ifrågasatte nödvändigheten

av den föreslagna bestämmelsen och menade att det redan utan särskild reglering fanns möjligheter att uppnå det syfte utredningens förslag hade. *Näringslivets Skattedelegation* tillstyrkte förslaget vilket även *Föreningen Auktoriserade revisorer*, *Sveriges Städentreprenörers Förbund* och *Sveriges Ackordscentral* gjorde. *Hotell- och Restauranganställdas Förbund* och *Svenska Taxiförbundet* tillstyrkte förslaget och menade att det borde förenas med utökade kontrollmöjligheter.

Vår uppfattning är att ett system med månatlig specifikation över skatteavdrag och arbetsgivaravgifter samt en skyldighet att i personaldeklaration eller annat anmäla vilken personal man har anställd troligen skulle visa sig vara ett effektivt sätt att kontrollera om omfattningen av uppgiven arbetskraft motsvaras av de iakttagelser på denna punkt som Skatteverket gör vid kontrollbesöken. Inte minst gäller detta om den utökade uppgiftsskyldigheten kombineras med en skyldighet för de skattskyldiga att föra dagliga noteringar beträffande de under dagen verkamma personerna i en personalliggare.

Från Skatteverkets sida har under arbetets gång dock gjorts gällande att ett system med månatlig specifikation skulle komma att innebära ett omfattande merarbete för myndigheten. I dagsläget ser inte Skatteverket att de nackdelar som bedöms finnas, främst i form av ökade kostnader och merarbete för såväl de skattskyldiga som Skatteverket, uppvägs av de fördelar i form av bättre underlag för kontrollen som eventuellt kan kopplas till systemet med utökad uppgiftsskyldighet. Skatteverkets bedömning är att uppgifterna i personaldeklarationen om den beräknade årsarbetskraften utgör ett tillräckligt underlag i systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen. Med hänsyn härtill lämnar vi inte något förslag på sådan uppgiftsskyldighet varken vad gäller identifikationsuppgifter rörande anställd personal eller utökad uppgiftsskyldighet i skattedeklarationen.

18.3 Personalliggarens innehåll

18.3.1 Restaurang- och frisörbranschen

Vårt förslag: I personalliggaren skall för varje verksamhetsdag antecknas vilka som är verksamma i näringsverksamheten och arbetspassens längd. Personalliggaren skall förvaras i verksamhetslokalen. Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer skall bemyndigas att utfärda närmare föreskrifter vad gäller personalliggarens form.

Skälen för förslaget: En personalliggare skall, precis som namnet antyder och som angetts ovan, innehålla uppgifter om den i verksamheten anställda personalen. Det är dock inte enbart den faktiskt anställda personalen utan alla som på något sätt är verksamma i näringsverksamheten ifråga skall antecknas. Detta innebär bl.a. att även personal från bemanningsföretag och personer som arbetar oavlönat skall antecknas. De uppgifter som är av intresse för Skatteverket är främst namn och personnummer eller andra liknande uppgifter på personerna samt under vilka tider de arbetat respektive dag. Detta innebär att de verksamma personernas namn bör registreras i personalliggaren samtidigt som arbetspasset påbörjas med uppgift om när så sker. Även tidpunkten för arbetspassets slut skall registreras. Med andra liknande uppgifter avses de fall där personen i fråga inte har fått ett svenskt personnummer. För att kunna utgöra ett effektivt instrument i Skatteverkets kontroll skall personalliggaren förvaras i verksamhetslokalen så att uppgifterna i den går att stämma av med iakttagelserna vid kontrollbesöken och uppgifterna i personaldeklarationen. Taxinäringen skiljer sig till stor del från de båda andra aktuella branscherna. Detta får betydelse för utformningen av personalliggaren och dess förvaring. Frågan utvecklas närmare nedan i avsnitt 18.3.2.

Vad så gäller personalliggarens form och närmare innehåll föreslår vi att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer bemyndigas att meddela föreskrifter om det. Vår

uppfattning är att det bör vara möjligt att tillåta att personalliggaren förs elektroniskt. Skyldigheten att föra personalliggare skulle kunna knytas till någon form av registrering i de typgodkända kassaregister som föreslås av 2004 års skattekontrollutredning i SOU 2005:35 *Krav på kassaregister Effektivare utredning av ekobrott*. I betänkandet lämnas förslaget att det för kontantbranschernas del skall införas krav på registrering av försäljning i ett certifierat kassaregister som uppfyller vissa krav. För det fall förslaget i betänkandet leder till lagstiftning bör kravet på personalliggare kunna knytas till registrering i kassaregistret på så sätt att den verksamma personalen måste logga in sig i kassaapparaten innan arbetspasset påbörjas. Detta bör inte vara något bekymmer för den personal som normalt registrerar och tar emot betalningar. I en verksamhet kan det emellertid även finnas personal som inte kommer i kontakt med kassahanteringen på sådant sätt att det av den anledningen finns skäl för registrering i kassaregistret. Detta kan t.ex. vara fallet beträffande kökspersonalen i en restaurangverksamhet eller lärlingar i frisörbranschen. Att göra undantag för sådan personal bör dock inte komma ifråga utan i personalliggaren skall alla verksamma personer antecknas eller registreras.

Andra lösningar beträffande sättet att föra personalliggare är givetvis också tänkbara. Oavsett vilken lösning som väljs måste möjligheterna att manipulera uppgifterna minimeras. Vidare bör beaktas att uppgifterna är direktåtkomliga för Skatteverket i samband med kontrollbesöken. Detta kan t.ex. lösas genom krav på överföring av uppgifterna till en separat förd personalliggare efter varje arbetsdag.

Vid kontrollbesöken skall Skatteverket stämma av att den personal som befinner sig i verksamhetslokalen även finns upptagen i personalliggaren. För att så skall kunna ske krävs det att personalliggaren förvaras i verksamhetslokalen och att, som angetts ovan, uppgifterna i personalliggaren är lätta att kontrollera.

18.3.2 Taxinäringen

Taxinäringen skiljer sig på en rad sätt från de båda andra aktuella branscherna bl.a. genom att en mer stationär verksamhetslokal ofta saknas. Taxinäringen omfattas inte av det förslag på införande av certifierade kassaregister som föreslås i den ovan nämnda SOU 2005:35. Anledningen till detta är att taxi-branschen istället omfattas av ett krav på innehav av typ-godkända taxametrar.

Vägverket har meddelat närmare föreskrifter om taxitrafik, VVFS 1999:177. I dessa föreskrifter anges omfattande minimi-krav på taxametrarnas funktioner. I taxametrern skall t.ex. bl.a. finnas uppgift om förarkod enligt Vägverkets föreskrifter (VVFS 1998:88) om förarlegitimation. Efter varje avslutat körpass, dvs. den period under vilken en viss taxiförare använder ett taxifordon i taxitrafik, skall en körpassrapport skrivas ut. Körpassrapporten innehåller en mängd information, bl.a. uppgift om taxiförarens förarkod, datum och tidpunkt då körpasset startade samt datum och tidpunkt då passet slutade. Det rör sig med andra ord om sådana uppgifter som, enligt vad som redogjorts för ovan, föreslås antecknas i personalliggaren. För taxinäringens del borde därför uppgifterna i taxametrarnas körpassrapport, för det fall regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer finner så lämpligt, kunna utgöra personalliggare.

Vad gäller möjligheten att kontrollera dessa uppgifter kan det ske genom att uppgifterna förs över till ett annat administrativt datasystem enligt vad som sägs i 4.2.10 i VVFS 1999:177. Som kommer att redogöras för närmare nedan i avsnitt 19 föreslås det i betänkandet *Ekonomisk brottslighet inom taxinäringen* (SOU 2004:102) att det skall införas ett krav på s.k. redovisningscentraler för taxinäringen. I betänkandet lämnas förslag på att information från alla taxametrar skall överföras till särskilda redovisningscentraler. Om detta förslag leder till lagstiftning innebär det att förutsättningarna för kontroll av taxinäringen kan antas komma att förbättras även ur ett perspektiv med schabloniserade inslag vid beskattningen.

18.4 Bevarande av uppgifterna i personalliggaren

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

Skälen för förslaget: De uppgifter som finns i personalliggaren är i första hand av intresse för bedömningen av om det är aktuellt att besluta om schabloniserad skönsbeskattning. Som kommer att redogöras för nedan i avsnitt 22.2.2 är det vår uppfattning att det troligen inte blir aktuellt att genom efterbeskattning besluta om schabloniserad skönsbeskattning. Med hänsyn härtill anser vi det vara tillräckligt att uppgifterna i personalliggaren bevaras till utgången av den ordinarie beskattningsperioden dvs. till utgången av andra året efter beskattningsåret.

18.5 Skatteverkets kontroll av personalliggaren

Vid kontrollbesöken skall Skatteverket främst räkna den personal som finns i verksamhetslokalen och jämföra det med uppgifterna i personaldeklarationen för att på så sätt bedöma rimligheten av uppgifterna i personaldeklarationen. Det är därför av största vikt att personalliggaren förs dagligen och på ett korrekt sätt. Skatteverkets kontroll av personalliggaren är att betrakta som en del av den begränsade revisionen som verket föreslås ha rätt att göra, jämför nedan under avsnitt 19. För det fall näringsidkaren vägrar att lämna ut personalliggaren anses det som att personalliggare saknas varför en särskild administrativ sanktionsavgift skall kunna utgå. Några särskilda tvångsåtgärder föreslås emellertid inte för den situationen.

I avsnitt 21 redogörs för de sanktioner som kan bli aktuella vid konstaterade brister i personalliggaren eller då personalliggare helt saknas. I avsnitt 20 redogörs bl.a. för vad misstämningar i personalliggaren jämfört med de uppgifter som lämnats i

personaldeklarationen kan få för skattemässiga effekter på de schabloniserade inslagen vid beskattningen.

19 Kontroll

19.1 Inledning

Som tidigare beskrivits förekommer fusk med svart arbete i flera branscher, inte minst inom de sektorer där schabloniserade inslag vid beskattningen är aktuella. Det svarta arbetet utgörs både av svarta löner till personal och svarta inkomster till näringsidkaren eller ägaren själv. Därför står och faller också ett sådant system med en effektiv kontroll av variabeln, företagens arbetskraft. Flera remissinstanser har också pekat på nödvändigheten av en effektiv kontroll av arbetskraften.

Kontrollen bör vara effektiv i två avseenden; dels att Skatteverket enkelt och utan en större resursinsats på bred front ska kunna kontrollera exempelvis hur många som arbetar på stället, dels att en avvikelse från redovisade uppgifter, som inte nöjaktigt kan förklaras, leder till en skattemässig reaktion enligt schablon. Låt oss därför till en början undersöka vilka kontrollmöjligheter som finns enligt gällande rätt.

Den reguljära skattekontrollen

Bestämmelser om den reguljära skattekontrollen finns bl.a. i 3 kap. taxeringslagen. En utökad skattekontroll kan ske genom skrivbordskontroll, taxeringsbesök och revision.

Skrivbordskontroll innebär att Skatteverket begär in uppgifter eller att handlingar uppvisas i syfte att kontrollera att självdeklarationen är riktig eller för någon annan taxeringsfråga

(5 och 6 §§). Skatteverket kan också komma överens med den skattskyldige om *taxeringsbesök* hos denne för att stämma av en uppgift i självdeklarationen mot räkenskaper eller anteckningar (7 §). Det finns tre grundförutsättningar för taxeringsbesök (Almgren och Leidhammar, 3:7) nämligen

1. frågan som behöver utredas ska ha aktualiserats av den skattskyldiges uppgifter i självdeklarationen,
2. klarhet i frågan ska också kunna fås mot räkenskaper eller andra handlingar eller genom besiktning av fastighet eller andra tillgångar och
3. Skatteverkets granskare och den skattskyldige ska också vara överens om att ett besök bör ske.

Skatteverket får besluta om *taxeringsrevision* för att kontrollera bland annat att deklara-tions- och annan uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och fullständigt (8 §). Revisionsinstitutet är den mest ingripande kontrollformen och får göras endast hos den som är eller kan antas vara bokförings-skyldig och hos annan juridisk person än dödsbo. För näringsidkare är revision den "enda effektiva formen" av kontroll eftersom självdeklarationen enbart innehåller en summarisk redovisning av bokföringen (Almgren och Leidhammar, 3:8:2).

Vid revision granskas räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten (11 §). Vidare kan lokaler, inventarier och lager besiktigas och kassan inventeras. Kassaapparat-ur och annan utrustning får också provas. Revisionen behöver inte enbart gälla tidigare räkenskapsår utan det är möjligt att revidera löpande en period. Ett skäl till att låta skattekontrollen avse iakttagelser av aktuella förhållanden är att förutsättningarna ökar att få en korrekt beskattning på svårkontrollerade områden som inom kontantbranscherna.

Vid revision ska den reviderade tillhandahålla handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen samt på andra sätt ge den hjälp som behövs vid revisionen (12 §). Den reviderade ska lämna tillträde till utrymmen som huvudsakligen används i verksamheten.

Ett beslut om revision ska innehålla uppgift om ändamålet med revisionen och möjligheten att undanta handlingar och uppgifter. Den reviderade ska underrättas om beslutet innan revisionen verkställs. Det är viktigt att betona att revision bygger på den skattskyldiges medverkan. Det är enbart i vissa undantagsfall som revision kan ske utan att underrättelse behöver ske i förväg. Om det är av betydelse att inventera kassan, granska lager eller göra liknande fysiska undersökningar enligt 11 § andra stycket taxeringslagen, får underrättelse ske i samband med att revisionen verkställs, "om kontrollen annars kan mista sin betydelse" (9 §).

Enligt lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet finns också möjligheter till revision utan att den reviderade underrättas. Sådan revision får ske om det finns påtaglig risk för att den reviderade kommer att undanhålla, förvanska eller förstöra det som får granskas, inventeras, besiktigas eller provas (5 §). En sådan överraskningsrevision, som således förutsätter sabotagerisk, betraktas som en tvångsåtgärd och är inte detsamma som en taxeringsrevision utan föregående underrättelse enligt taxeringslagen.

En taxeringsrevision ska bedrivas i samverkan med den reviderade och på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten (3 kap. 10 § TL). Om den reviderade inte samverkar finns möjlighet att förelägga vite eller vidta tvångsåtgärder enligt den nyss nämnda tvångsåtgärdslagen. De tvångsåtgärder som lagen innehåller är revision i verksamhetslokaler, eftersökande och omhändertagande av handlingar, granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift och försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme (2 §).

Om en handling som behövs som bevis påträffas vid revisionen kan den i vissa fall tas om hand med stöd av tvångsåtgärdslagen. Vid misstanke om brott kan handlingen i stället tas i beslag med stöd av rättegångsbalken. I rättegångsbalken finns emellertid begränsningar i möjligheten att ta handlingar i beslag (RB 27:2). Det gäller till exempel när den som har handlingen är

närstående till en person som är misstänkt för brott av viss allvarlighetsgrad.

Resultatet av revisionen skall redovisas i en revisionspromemoria (5 § RSFS 2002:33). Redan under pågående revision har revisorn kontakt med den reviderade, som därför bör ha en hygglig uppfattning om vad revisionen kommer att resultera i (Almgren och Leidhammar, 3:12a:2). Till detta kommer att den reviderade ofta får del av ett utkast till revisionspromemoria för synpunkter. Revisorn bör också gå igenom promemorian med den reviderade för att på det sättet klara ut missförstånd och få eventuella skönsmässiga beräkningar mer realistiska.

För torg- och marknadshandel finns dessutom särskilda kontrollbestämmelser i lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. Skatteverket får besluta om revision hos den som har eller kan antas ha upplåtit plats för torg- och marknadshandel för att kontrollera att denne har fullgjort sina skyldigheter att föra anteckningar om handlare för vilka sådan plats har upplåtits (3 §). För att identifiera en person som bedriver eller kan antas bedriva torg- och marknadshandel får Skatteverket besluta om kontrollbesök på den plats där handeln bedrivs (4 §). Vid ett sådant kontrollbesök får myndigheten kontrollera innehav av F-skattsedel och ställa frågor om verksamheten.

Enligt uppgifter från Skatteverket är erfarenheterna av den särskilda kontrollagstiftningen mycket goda.¹

Vi ser lagen som ett bra verktyg i Skatteverkets verktygslåda. Vi har också genom åren fått en positiv respons från branschen och dess organisationer. Innan lagen trädde i kraft fanns det ett stort antal näringsidkare som var okända såväl för branschen som för Skatteverket.

Skatteverket har enligt lagen rätt att begära legitimation av en näringsidkare men vi har inga sanktioner om denne vägrar legitimera sig. Detta upplever vi dock inte som något stort problem. Av de många näringsidkare som vi kontrollerat genom åren är det enbart ett fåtal som vägrat visa legitimationshandlingar eller tala om vem dom är.

¹ Uppgift från handläggare vid Skatteverket.

Resultatet av sex års arbete (lagen trädde i kraft den 1 juli 1998) är att andelen näringsidkare och platsupplåtare som inte uppfyller Skatteverkets krav sjunkit avsevärt. Andelen näringsidkare som brister i de krav som Skatteverket ställer understiger numera fem procent av antalet kontrollerade vid en genomsnittlig kontroll.

Härutöver har branschen, exempelvis TOMER som organiserar flertalet ambuleringar näringsidkare i landet, vid flertalet tillfällen anfört att det ser betydligt bättre ut i branschen idag. Andelen, som TOMER ser det, oseriösa näringsidkare som drar runt i landet har minskat vilket även vi kunnat verifiera.

Trots avsaknaden av sanktionsmöjligheter när det gäller fall då den som bedriver torghandel vägrar identifiera sig så upplever vi alltså lagen som positiv.

En slutsats vi också dragit är att det är mycket viktigt med synlighet och en förutsättning för hög synlighet är att man kan genomföra "enkla" och snabba kontroller som också inkluderar enkla men effektiva sanktioner (jämför den kontrollavgift på 2 000 kr som en platsupplåtare kan drabbas av).

Preventiv Ekonomisk Kontakt och andra förebyggande åtgärder

Som ett led i myndigheternas åtgärder för att förebygga ekonomisk brottslighet har under de senaste tio åren olika "kontrollformer" utvecklats. En sådan metod är Preventiv Ekonomisk Kontakt (PEK), där K:et till början stod för "kontroll" (Elmquist, 2003). PEK har utvecklats på olika sätt i landet, men vad som torde vara gemensamt är att polismyndigheten företar besök hos företagare och då är biträdd av sakkunniga tjänstemän från andra myndigheter, företrädesvis Skatteverket och Försäkringskassan (RRV 1997:59). Besöken är frivilliga och numera sker inte någon egentlig kontroll av bokföring eller kassahantering utan i stället upplyser tjänstemännen om gällande regler för bland annat redovisning och skatt. K:et i PEK står därför numera för "kontakt". Tjänstemännen kan också genom besöket hjälpa till med att tillhandahålla blanketter och på andra sätt stimulera till en ökad framtida laglydnad.

Det finns också andra typer av myndighetsgemensamma aktioner, till exempel besök i samband med festivaler eller

Operation krogsanering, där även den kommunala alkoholkontrollen och Räddningstjänsten kan delta.

Den juridiska grunden för PEK-besöken är 2 § 1 och 2 polislagen (1984:387), som säger att polisen ska förebygga brott och samverka med andra myndigheter. PEK är därmed en polisiär angelägenhet och det är polisen som ansvarar för verksamheten (Elmquist, 2003). Skattetjänstemän och andra medverkande deltar i besöken som sakkunniga, men saknar egna befogenheter att agera.

Som framgått av avsnittet ovan kan PEK för Skatteverkets del inte karaktäriseras som ett kontrollbesök, eftersom det inte handlar om att efter överenskommelse med näringsidkaren besiktiga något. Inte heller kan det utgöra revision eftersom det inte finns något beslut om revision och dessutom sker inte någon granskning av redovisning med efterföljande kommunikation etc. Skattetjänstemännens medverkan bygger därför helt på att de utgör sakkunniga till polisen. PEK har också kritiserats av skatteförvaltningen (RSV, 2000). Även inom andra myndigheter finns en osäkerhet om de rättsliga befogenheterna för PEK-besök och andra myndighetsgemensamma aktioner (BRÅ, 2003). Kritiken har även gällt sekretessfrågor, se *Ekonomisk brottslighet och sekretess* (SOU 1999:53). Följden har blivit att PEK inte längre bedrivs över hela landet. En annan effekt är att, som nyss nämnts, PEK-besöken helt riktats in på information.

Husrannsakan

Bestämmelser om husrannsakan finns i 28 kap. rättegångsbalken och innebär en rätt att i hus, rum eller slutet förvaringsställe eftersöka föremål eller att utröna omständighet som har betydelse för utredning om brott (1 §). Förutsättningen för husrannsakan är att det förekommer anledning att brott av viss svårighetsgrad har förövats. Personell husrannsakan kan ske för att söka efter personer som ska gripas eller dylikt (2 §). Att det skall förekomma anledning att ett brott har begåtts innebär att

det inte enbart finns förutsättningar för husrannsakan utan också att inleda förundersökning (Fitger, 28:4). I flera ärenden har JO framhållit att uppgifter som lämnas i anonyma anmälningar och tips inte ensamma kan ligga till grund för husrannsakan. Inte heller får husrannsakan grunda sig på någon allmän sannolikhetsbedömning av exempelvis brottsligheten hos en viss kategori personer.

Eftersom det skall förekomma anledning att ett brott har begåtts får syftet med husrannsakan inte vara att upptäcka brott (Fitger, 28:5). Det har förekommit att en brottsanmälan gjorts i syfte att genom husrannsakan snabbt få tillgång till material av betydelse för skattefrågans bedömning, vilket således inte är tillåtet.

För särskilt allvarliga brott får personell husrannsakan också ske i transportmedel om det finns särskild anledning att den sökta kan komma att passera platsen (2 a §). Husrannsakan får också ske i lokaler som är tillgängliga för allmänheten (3 §). Även om förutsättningarna är mindre stränga än för husrannsakan i exempelvis bostäder förutsätts emellertid att det förekommer anledning att brott har förövats eller att någon person skall gripas eller liknande.

Förordnande om husrannsakan meddelas av undersökningsledaren, åklagaren eller rätten (4 §). Vanligtvis är åklagaren förundersökningsledare när fråga uppstår om husrannsakan, om saken inte är av enkel beskaffenhet eller husrannsakan inte är av större omfattning. Rätten bör besluta om husrannsakan på platser som väcker stor uppmärksamhet eller när tunga integritetsintressen föreligger. Polismyndighet eller polisman kan i vissa fall besluta om husrannsakan för att hämta personer eller i akuta situationer (4 och 5 §§).

Husrannsakan får beslutas endast om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men som det innebär (3 a §). Husrannsakan bör inte verkställas mellan klockan 21 och 06 (6 §). Post, handelsbok eller annan enskild handling får inte närmare undersökas (8 §).

Kontroll enligt alkohollagen

I denna inventering av "kontrollmöjligheter" bör även nämnas den tillsyn som sker enligt alkohollagen (1995:1738) och som främst utövas av den kommunala tillsynsmyndigheten gentemot restauranger med serveringstillstånd. Tillsynsmyndigheten har långtgående befogenheter. Således har tillsynsmyndigheten rätt till tillträde till rörelsens lokaler (8 kap. 6 §). Vidare har tillsynsmyndigheten rätt att ta del av handlingar och få de upplysningar som behövs för tillsynen. Polismyndigheten skall på begäran lämna tillsynsmyndigheten det biträde som behövs för att utöva tillsynen.²

På serveringsställe där serveringstillstånd gäller skall det finnas en eller flera personer som är ansvariga för alkoholserveringen (6 kap.3 §). Ansvariga personer skall anmälas till tillståndsmyndigheten. För serveringen får endast anställd personal anlitas eller personer som är inhyrda från ett bemanningsföretag. I den kommunala kontrollen ingår därför att ta del av anställningsbevis eller avtal med bemanningsföretag. Härigenom är alkoholkontrollen i hög grad inriktad på vilka personer som arbetar i restauranglokaler.

På många håll sker ett nära samarbete mellan den kommunala alkoholtillsynen och Skatteverket. En naturlig koppling är att serveringstillstånd kan meddelas enbart till personer som är laglydiga och benägna att fullgöra sina skyldigheter mot det allmänna (7 kap. 7 §). Om inte skatter och arbetsgivaravgifter har betalats kan tillståndet återkallas på grund av ekonomisk misskötsamhet. Regeringen har därför konstaterat att:

Detta betyder att tillsynsmyndigheterna inte kan nöja sig med att kontrollera anställningsförhållandena, utan även måste kontrollera skatte- och avgiftsinbetalningar.³

² Även Lotteriinspektionen genomför oaviserade och dolda kontrollbesök för att exempelvis kontrollera att vinster inte delas ut vid spel av förströelsekaraktär.

³ Prop. 2000/01:97 s. 50.

I exempelvis Kungsbacka kommun meddelar alkoholhandläggarna därför upptäckta brister som är skatterelaterade till Skatteverket.

En tillsynsinspektör för alkoholfrågor, med lång erfarenhet inom Skatteverket, har i en intervju den 17 november 2004 berättat om hur kundräkning går till.

Samarbete sker med Skatteverket och Närpolisen. En effektiv kontrollmetod är kundräkning. Vi sitter dolt och räknar hur många maträtter som serveras. På kvällen kan vi även kontrollera serveringen från baren. Ofta är vi två personer och kontrollanterna går i skift så att räkningen sker kontinuerligt under tre timmar. Det är vanligt att en civilklädd närpolis deltar vid besöket. Vi brukar göra kontrollen vid tre olika tillfällen under året. När fältkontrollerna har skett skriver vi till restaurangen och begär att få in journalredovisningen. Vi har en sådan rättighet enligt alkohollagen och vi ger aldrig någon motivering till varför vi begär in redovisningen. Där kan vi sedan se hur många luncher som finns inslaget i kassaregistret och jämföra det med våra iakttagelser från besöken. Ofta är det stora differenser. Bara för att ta några vanliga exempel var det en restaurang som enligt journalredovisningen hade sålt 33 luncher en viss dag medan vi hade räknat till 74. I snitt ligger man 40 procent under. På tre timmars kundräkning får jag därför en bättre inblick över hur det ser ut jämfört med en trettio dagars harvande med en taxeringsrevision. En annan fördel med kundräkning är att invändningarna blir färre än vid revision. Kan Skatteverket visa att det finns en kraftig misstämning mellan antalet redovisade och konstaterade serverade måltider vid tre tillfällen blir utrymmet för argumentation betydligt mer begränsat än vid en revisionspromemoria med anmärkningar på en rad punkter.

Det förekommer också regelmässiga inspektioner där myndighetspersonerna ger sig till känna. Sådana besök kan ske i samverkan med Skatteverket, Närpolisen och Utlänningspolisen, livsmedelstillsynen och brandskyddet. Vid sådana besök är det viktigt att uppträda diskret. Alkoholinspektören har berättat följande.

Besöken sker ofta under kvällstid. Vi kommer in och presenterar oss för den ansvarige på restaurangen. Det sker diskret och gästerna märker ingenting. Vi vill inte störa kommersen. Krögaren får fortsätta att servera. Ibland kan det för all del vara någon gäst i

baren som frågar när vi går igenom kassan. Det tar 5–7 minuter att räkna kassan och då stör vi lite eftersom personalen får vänta under den tiden med att slå in. Krögarna vill visa att de samarbetar och meddelar personalen diskret att de ska legitimera sig. Personalen kontrolleras i köket eller något annat utrymme som gästerna inte har insyn till. Vi stör aldrig personalen utan de får servera klart. Vi vill inte störa, det är så det skall fungera. Under de fem år som jag utfört kontroller har aldrig någon klagat eller fört fram att det skulle vara integritetskänsligt.

19.2 Behovet av reglering i förhållande till gällande rätt?

Kontroll leder till att det finns en risk för upptäckt, vilket avskräcker de aktörer som har en benägenhet att bryta mot reglerna (Korsell och Nilsson, 2004). Förekomsten av kontroll stärker också gruppsolidariteten eftersom vi betalar skatt om vi tror att de flesta andra också gör rätt för sig (Hechter, 1987).

Inledningsvis konstaterades att ett system med schabloniserade inslag vid beskattningen i syfte att motverka skattefusk och där arbetskraften utgör variabeln, förutsätter att kontrollen dels kan äga rum ute på fältet, på arbetsplatserna, dels att kontrollen kan ske utan för stor resursinsats. Ytterligare en förutsättning är att kontrollen kan ske utan att den kontrollerade först underrättas. Bakgrunden är att det främst är med arbetskraften som fusk sker i kontantbranscherna. Till följd av att redovisningen manipuleras måste kontrollen ske ute på arbetsplatserna. Skulle underrättelse ske i förväg om att kontroll kommer att utföras i ett företag resulterar det med all säkerhet i att ingen svart arbetskraft finns i lokalen när kontrollen utförs. Kontrollerna får inte heller vara för resurskrävande eftersom ett mycket stort antal arbetsplatser måste kontrolleras varje år. Kontrollen bör avse både de som arbetar, variabeln samt relevanta handlingar som har direkt koppling till denna, till exempel redovisning av löneutbetalningar, arbetsgivaravgifter, skatteavdrag och anställningsavtal.

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

Skrivbordskontroll är knappast en effektiv kontrollform för schabloniserade inslag vid beskattningen eftersom den inte sker på arbetsplatsen. Taxeringsbesök, och även i normalfallet taxeringsrevision, har nackdelen att de inte sker utan underrättelse innan besöket eller revisionen sker. En taxeringsrevision utan underrättelse kan dessutom enbart avse fysisk besiktning av föremål och provtagning. Den kontroll som erfordras för ett system med schabloniserade inslag är inriktad på i första hand personer och i andra hand egendom. Kontroll kan även behöva ske av visst skriftligt material. Även om taxeringsrevision formellt kan användas för att kontrollera den aktuella variabeln, genom att deklarations- och uppgiftsskyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt (3 kap. 8 § taxeringslagen) är denna revisionsform typiskt sett inriktad mot en ingripande, fördjupad och förhållandevis omfattande kontroll av räkenskaper och inte korta besök där kontroll sker av antalet personer som är verksamma på arbetsplatsen och några andra frågor. Som en illustration nämndes tidigare att vid en normal taxeringsrevision av en restaurang binds en revisor upp under inte mindre än 30–40 dagar. Institutet taxeringsrevision uppfyller därför inte alla de krav på kontroll som bedöms behövas.

Visserligen finns en möjlighet att företa överraskningsrevisioner med stöd av tvångsåtgärdslagen, men det förutsätter att det i varje enskilt fall finns en sabotagerisk och något sådant underlag kommer sällan att finnas för den typ av regelrätta rutinkontroller som är nödvändiga för att upprätthålla ett system med schabloniserade inslag vid beskattningen.

Den särskilda lagstiftningen om skattekontroll av torg- och marknadshandel tar sikte på en verksamhet som bör ha likheter med den kontroll som behövs för de schabloniserade inslagen vid beskattningen. Den sker typiskt sett med många och korta kontrollbesök på ett förhållandevis begränsat geografiskt område samtidigt som kontrollen enbart är inriktad på några få punkter.

De revisioner som sker enligt denna reglering har fokus enbart på marknadsupplåtarens särskilda skyldigheter. De kontrollbesök som sker av torg- och marknadshandlarna gäller innehav av F-skattsedel och möjligheten att ställa frågor kring verksamheten. Den kontroll som erfordras för de schabloniserade inslagen vid beskattningen kan liknas vid dessa kontrollbesök men med en något djupare och vidare inriktning, samtidigt som den enbart är inriktad på att kontrollera variabeln för schablonen. Om Skatteverket i stället vill företa en regelrätt skatterevision bör den istället ske enligt revisionsbestämmelserna i taxeringslagen.

Stora likheter finns också mellan kontrollen enligt alkohollagen och den verksamhet som behövs för att upprätthålla ett system med schabloniserade inslag vid beskattningen. I den kommunala kontrollen ingår som ett naturligt element många, tidsmässigt begränsade och dessutom oannonserade besök. Det är vanligt att tre kundräkningar utförs i syfte att få ett erforderligt underlag om brister i intäktsredovisningen för att kunna bedöma frågan om återkallelse av serveringstillstånd. Kontroll sker av vilka personer som är verksamma med servering och granskning görs av exempelvis anställningsbevis och kassaregister.

Husrannsakan är inte aktuellt eftersom den tar sikte på brott. Ett system med schabloniserade inslag vid beskattningen syftar till att inte beröra frågor om brott utan istället på bred front minska utrymmet för brott. Vad som behövs är en generellt tillämpbar kontrollform som leder till en skattemässig reaktion baserad på schabloner, inte att utröna omständigheter som har samband med brott.

Av betydelse är att den föreslagna kontrollformen kan ske förhållandevis ofta. Skälet är att problemet inte enbart är att det finns helt svart arbetskraft utan att vit arbetskraft arbetar mer än vad den formella lönen anger. Därför kan det vara nödvändigt med flera besök. Den tidigare nämnde alkoholinspektören, med erfarenhet från både skatte- och alkoholkontroll, har berättat följande.

När vi är ute och inspekterar så möter vi alla typer av förklaringar. En person har börjat samma dag och har därför ännu inte fått någon lön. En annan är praktikant från en skola. Det kan också vara en vän som bara "hjälp till". Denna typ av förklaringar är emellertid inte lika vanliga som tidigare. I stället har andra taktiska motåtgärder vidtagits. Det vanliga är att man jobbar hälften vitt och hälften svart. Problemet är att sådana personer finns registrerade, de uppbär lön och skatter och avgifter betalas, men enbart för den vita delen av lönen. Dessa personer har ofta mycket låga officiella löner.

19.2.1 Den närmare utformningen av regleringen – revision och kontrollbesök

Vårt förslag: Ett nytt kontrollförfarande införs, revision och kontrollbesök, som syftar till att kontrollera variabeln för schabloniserade inslag vid beskattningen.

Kontrollbesöken skall ske genom oannonserade besök i verksamhetslokalen.

För taxinäringens del skall kontrollen uteslutande bestå av den begränsade revisionen.

Branschsaneringsutredningen: Några särskilda kontrollinstitut föreslogs inte.

Skatteverkets förslag: Möjligheten till oanmälda besök bör införas för att kontrollera antalet verksamma i företaget.

Remissinstanserna: Över Branschsaneringsutredningens betänkande har *Länsstyrelsen i Östergötlands län* yttrat att det inte är möjligt att enbart genom regler komma till rätta med den ekonomiska brottsligheten "från skrivbordet" utan det krävs också omfattande fältkontroller. Målsättningen bör därför vara att skapa goda förutsättningar för denna kontroll. Beträffande Skatteverkets förslag har bl.a. följande synpunkter framförts. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* har påtalat att en schablonbeskattning byggd på antalet årsverksamma ger incitament till ökad användning av svart arbetskraft, vilket måste stävjas med ökade kontrollmöjligheter. *Kammarrätten i Göteborg* anser

att det krävs omfattande fältkontroller för att kunna avgöra om rätt antal verksamma redovisats. Kontrollmöjligheten och omfattningen av kontrollbehovet är i hög grad avgörande för om schablonbeskattning innebär förbättrade möjligheter att komma åt skatteundandragandet. *Riksrevisionsverket* anser att om en schablonbeskattning ska bli framgångsrik förutsätts att ett betydande antal företag behöver besökas oanmält en eller flera gånger per år. Riksrevisionsverket noterade att oanmälda besök inte ingår i skatteförvaltningens kontrollfilosofi. Att införa detta nya arbetsmoment torde kräva en annan mer polisiär kompetens än den skatteförvaltningen har, enligt Riksrevisionsverket. *Landsorganisation* anser att mot skatteundandragande med kriminella orsaker fungerar enbart ökade kontrollåtgärder. *Svea Hovrätt* och *Sveriges Advokatsamfund* erinrar om att oanmälda besök utgör en ingripande åtgärd för den enskilde. Rättsläget för sådana besök måste därför analyseras. I lag bör regleras under vilka förutsättningar oanmälda besök bör få ske. Det kan övervägas om inte beslut om sådana besök bör fattas av domstol.

Skälen för förslaget: Frågan om kontroll av lokaler har tidigare varit aktuell i samband med att lagstiftningen om punktskattekontroll infördes (prop. 1997/98:100). Några särskilda kontrollregler för lokaler infördes aldrig eftersom regeringen bedömde att i nästan samtliga de situationer som Skatteflyktskommittén ville fånga upp med en särskild regel om lokalkontroll förelåg misstanke om brott. Situationen är helt annorlunda för ett system med schabloniserade inslag vid beskattningen som förutsätter en aktiv reguljär kontrollverksamhet. Som nämnts finns stora likheter med alkohollagens reguljära kontroll som utövas i restauranglokaler.

Vi har konstaterat att det behövs en resurssnål och enkel kontrollform som i hög grad tar sikte på att rutinmässigt kontrollera de verksamma personerna på en "schablonbeskattad" arbetsplats. Till detta kommer att det även kan vara nödvändigt att ta del av vissa handlingar som har relevans för variabeln. Det krävs därför både möjligheter till revision och besök där arbetskraften kontrolleras. Om man skall betrakta det som en

kontrollform eller två olika kan diskuteras. Vår uppfattning är att en effektiv kontroll nästan undantagslöst förutsätter såväl revision som kontrollbesök men att det trots allt rör sig om två olika kontrollformer. Det troliga är att Skatteverket kommer att fatta ett gemensamt beslut om de båda kontrollformerna.

Oannonserad kontroll i verksamhetslokalen för restaurang- och frisörnäringsen

En viktig fråga är balansgången mellan den enskildes berättigade krav på integritet och Skatteverkets behov av att kunna genomföra en effektiv kontroll i branscher med stora problem med skatteundandragande. Vår uppfattning är att det är nödvändigt att kontrollen sker utan att de som berörs av den blir meddelade i förväg. Det är visserligen integritetskänsligt men starka effektivitetsskäl talar för att den enda möjligheten att ha antalet verksamma personer som variabel är att kontrollen kan ske genom oannonserade besök. Om inte oannonserade besök kan genomföras faller hela idén med ökad schablonisering grundad på variabeln arbetskraften. Som kommer att utvecklas närmare nedan anser vi dock inte att oannonserade besök är en lämplig lösning för taxibranschen.

Även om oannonserade besök är integritetskänsliga har kontrollen trots allt en begränsad inriktning, vilket innebär att den inte bör upplevas alltför betungande av företagarna. Ett besök med revision och kontroll av personalen bedöms inte vara särskilt tidskrävande. Det är stor skillnad mot en taxeringsrevision, som är betydligt mer djupgående och resurskrävande. Erfarenheterna är också goda från såväl den kommunala alkoholkontrollen som Skatteverkets kontroll av torg- och marknads-handeln. Några integritetsproblem har inte kommit fram utan tjänstemännen utför sina uppgifter med stor diskretion.

Några särskilda förutsättningar ska inte behöva ställas upp för kontrollen. Att exempelvis uppställa krav på misstanke om brott för att kontroll skall få ske är inte rimligt eftersom det handlar om en löpande fiskal rutinkontroll för att upprätthålla ett system

med schabloniserade inslag vid beskattningen. Föreligger brottsmisstanke skall i stället förundersökning inledas.

Någon lagstiftning som är inriktad på kontroll av arbetskraft finns inte. Det talar för att de nya reglerna om revision och kontroll av personal (kontrollbesök) tas in i den särskilda lagen om schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad sköns-taxering.

Kontrollbesöken ska kunna ske för att kontrollera personer som är eller kan antas vara verksamma inom en verksamhet som omfattas av systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen och som vistas på eller i anslutning till verksamhets-lokalen.

Begreppet verksamhetslokal föreslås få samma betydelse som i tvångsåtgärdslagen, dvs. bl.a. markområden som är disponerade i verksamheten och transportfordon.

Begränsad revision

Den föreslagna revisionsformen ska gälla hos den som bedriver eller kan antas bedriva sådan verksamhet som omfattas av lagstiftningen om schabloniserade inslag vid beskattningen. Syftet är att kontrollera att deklara-tions- och annan uppgiftsskyldighet enligt lagen (2001:1227) om självdeklaration och kontroll-uppgifter fullgjorts riktigt och fullständigt, att skyldighet att upprätta personaldeklaration eller att föra personalliggare enligt lagen om schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering fullgjorts eller att förutsättningar finns att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma. Kontrollen är emellertid begränsad till den variabel, arbetskraften, som ligger till grund för de schabloniserade inslagen vid beskattningen.

Den handling som kommer att vara av störst intresse för revisorn eller granskaren är givetvis personalliggaren. Som redogjorts för i tidigare avsnitt skall personalliggaren förvaras i verksamhetslokalen varför den även bör vara enkel att kontrollera i samband med revisionen.

Revisionen skall i likhet med vad som gäller för skatterevision få göras endast hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen och hos annan juridisk person än dödsbo. Revisionen skall bedrivas i samverkan med den enskilde och på ett sådant sätt att den inte i onödan hindrar verksamheten. Reglerna bör så långt möjligt utformas med förebild i reglerna om taxeringsrevision enligt 3 kap. 8–12 §§ taxeringslagen. Detta innebär bl.a. revisionen får verkställas hos den reviderade om han medger det. Vidare innebär det att Skatteverket kan förelägga den reviderade vid vite att lämna ut vissa handlingar. För det fall personalliggaren inte tillhandahålls föreslås dock inget vite. Istället föreslås det att det i en sådan situation skall anses som att personalliggare saknas varför en administrativ sanktionsavgift, kontrollavgift, istället skall utgå, se vidare avsnitt 21.

Som redan angetts ovan kan revisionen ske hos den reviderade. Detta innebär troligen att revisionen oftast kommer att ske i verksamhetslokalen. Eftersom denna, med några få undantag, kan förutsättas utgöras av ett publikt utrymme, exempelvis en frisörsalong eller en restaurang är det viktigt att poängtera att kontrollen bör ske så diskret att en utomstående inte drar slutsatsen att en kontroll pågår. Vikten av diskretion och hänsynstagande har betonats starkt av deltagarna i referensgruppen.

Tvångsåtgärder

Några tvångsåtgärder föreslås inte för de få situationer där revisionen inte kan ske i samverkan och samförstånd med näringsidkaren. Anledningen till detta är att de kontroller som det föreslagna systemet bygger på måste ske snabbt och utan att näringsidkaren underrättats. Att i en sådan situation, med stöd av bestämmelserna i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, först vända sig till länsrätten alternativt fatta ett interimistiskt beslut som omedelbart måste underställas länsrätten kan inte sägas vara ett

meningsfullt tillvägagångssätt. Istället föreslås sanktionsavgifter för det fall Skatteverket inte får tillgång till personalliggaren.

Kontrollen i taxinäringen

Nyss har vi redogjort för hur revision och kontrollbesök ska få utföras för att kontrollera variabeln för de schabloniserade inslagen vid beskattningen i restaurang- och frisörnäringen. Denna kontroll kommer att utföras i företagets verksamhetslokaler. För taxibranschen skiljer sig förhållandena vad gäller verksamhetslokal markant från de båda andra branscher som föreslås omfattas av förslaget i det att taxibilarna är att betrakta som verksamhetslokal. Även vid en eventuell senare utveckling av systemets tillämpning till andra branscher är det tänkbart att begreppet verksamhetslokal kan visa sig vara mer svårkontrollerat t.ex. genom att personal och egendom sällan befinner sig på ett driftställe. Det är otillfredsställande att kontrollen i för hög grad riktas in mot verksamheter som är enkla att kontrollera medan svårkontrollerade branscher undgår kontroll. Detta leder till selektion (Korsell, 2003). Frågan är nu främst hur kontrollen skall lösas för taxinäringen. Vi har diskuterat möjligheten att Skatteverket tillsammans med Polisen ges möjlighet att stoppa taxifordon som är i drift. Vår uppfattning är dock att en sådan kontroll troligen inte skulle få någon effekt. Anledningen till detta är bl.a. att en sådan kontroll lämpligen bör samordnas med Polisens ordinarie kontrollverksamhet varför kontrollen kommer att bli mer slumpartad med tanke på att det inte går att i förväg veta vilka fordon som kommer att kontrolleras. Till detta kommer att information om att en kontroll pågår lätt kan spridas mellan taxiförarna genom t.ex. beställningscentral eller telefon. Vidare har det framförts farhågor beträffande lämpligheten av att Skatteverkets personal deltar i den typen av kontroller.

Hur skall då kontrollen lämpligen utformas i taxinäringen?

Vad gäller förändret av personalliggare i denna bransch har vi i avsnitt 18.2.2. som vår uppfattning uttalat att uppgifterna i

körpassrapporten om förare och tidpunkt för körpassens påbörjande och avslutande bör kunna utgöra personalliggare i taxinäringen. Vad sedan gäller själva kontrollen får den, med hänsyn till att det inte bedöms möjligt att genomföra oannonserade kontrollbesök, helt inriktas på den begränsade revisionen. Hur denna skall gå till kan diskuteras och är delvis beroende av om det förslag på s.k. redovisningscentraler för taxinäringen som föreslås av Utredningen om taxinäringen i SOU 2004:102 *Ekonomisk brottslighet inom taxinäringen* leder till lagstiftning.

För närvarande gäller att den information i form av körpassuppdrag och körpass som finns lagrad i en taxameter kan föras över till ett annat administrativt system. Vissa beställningscentraler, serviceverkstäder, redovisningsbyråer och servicebolag erbjuder administrativa datasystem som kan ta emot information från taxametrar, jämför den ovan nämnda SOU 2004:102 s. 70. För de taxiföretag som har tillgång till ett sådant administrativt system får Skatteverket genom de regler som nu föreslås rätt att besluta om en begränsad tredjemansrevision för att kontrollera de relevanta uppgifterna i körpassrapporterna. Vidare får Skatteverket genom den begränsade revisionen rätt att ta del av de andra handlingar som är knutna till personalen, som t.ex. löneutbetalningar och anställningskontrakt. I de fall där taxiföretagaren inte tömmer taxameteruppgifterna i något administrativt system försvåras Skatteverkets kontroll. Skatteverket är då hänvisat till att genom den begränsade revisionen få tillgång till körpassrapportens uppgifter om förare och tidpunkt för körpassens påbörjande och avslutande.

Taxiutredningen har i SOU 2004:102 föreslagit att den som enligt yrkestrafiklagen (1998:490) har tillstånd till taxitrafik skall vara skyldig att överföra samtliga uppgifter i alla kvitton, följesedlar och körpassrapporter i taxametrar till en redovisningscentral. Sådana överföringar skall göras minst en gång per kalendermånad om inte länsstyrelsen på grund av särskilda skäl medger något annat. Tillståndshavaren är skyldig att anmäla vilken redovisningscentral som anlitas. Om detta förslag på obligatorisk anslutning till redovisningscentral och tömning av

uppgifter varje månad leder till lagstiftning är det vår uppfattning att kontrollen i ett system med schabloniserade inslag vid beskattningen bör underlättas. Den begränsade revisionen i ett sådant system sker då genom en tredjemansrevision av redovisningscentralen samtidigt som andra relevanta handlingar får kontrolleras enligt vad som sagt ovan.

Den omständigheten att oannonserade besök inte kan företas i taxibranschen kan upplevas som ett försvårande inslag i kontrollen. Svårigheten bör enligt vår mening dock inte överdrivas. Vår uppfattning är att det kan visa sig vara värdefullt att de branscher som inledningsvis omfattas av systemet företer en del olikheter sinsemellan för att den utvärdering som vi föreslår skall ske, se avsnitt 25.3, skall ges ett bredare underlag för bedömningen av vilka branscher som bör omfattas av en eventuell utvidgning av systemet.

19.3 Identitetskontroll

Vårt förslag: Skatteverket får rätt att vid besök i verksamhetslokaler i samband med revision och kontrollbesök begära att en person som kan antas vara verksam inom en verksamhet som omfattas av ett system med schabloniserade inslag vid beskattningen och som vistas på eller i anslutning till verksamhetslokalen legitimerar sig eller styrker sin identitet på annat godtagbart sätt. Däremot skall personer, som är föremål för kontrollbesök inte vara skyldiga att på Skatteverkets begäran identifiera sig.

Skälen för förslaget: Revision och kontrollbesök syftar främst till att kontrollera variabeln för de schabloniserade inslagen vid beskattningen, dvs. antalet verksamma personer i rörelsen. För att kunna utföra en effektiv kontrollverksamhet förutsätts att de personer som är verksamma där kan stämmas av, främst mot personalliggaren. Här uppkommer frågan om Skatteverkets

befogenhet att begära legitimation, skyldigheten att styrka sin identitet och sanktioner för den som inte kan legitimera sig.

Dessa frågor har tidigare tagits upp av Skatteflyktskommittén (SOU 1997:86), som föreslog att Skattemyndigheten skulle få befogenhet att vid besök i verksamhetslokal begära att en person legitimerar sig. Den som bröt mot skyldigheten att legitimera sig föreslogs kunna dömas till böter. Förslagen genomfördes inte (prop. 1997/98:100). Remisskritiken gick bland annat ut på att förslaget skulle få till följd att alla i princip måste bära legitimation. Det bedömdes föra för långt för enbart en skatteregel med hänsyn till att det i Sverige inte finns någon generell skyldighet att bära identitetshandling.

Bakgrunden till kommitténs förslag var att Skattemyndigheten med undantag för vissa vägkontroller inte har någon befogenhet att vid revisioner, taxeringsbesök eller andra kontroller kräva att någon legitimerar sig. Denna brist bedömdes som allvarlig. Regeringen, som översiktligt redovisade vilka skyldigheter som finns i gällande rätt att uppvisa legitimation, ansåg emellertid inte att Skattemyndigheten skulle få en sådan generell behörighet eftersom det skulle innebära större befogenheter än vad Polisen har.

Skatteflyktskommittén föreslog också att Skattemyndigheten skulle ha rätt att identifiera en person som bedriver eller antas bedriva torg- och marknadshandel. Förutom att kontrollera handlarens identitet skulle kontrollen även avse innehav av F-Skattsedel. Vidare skulle Skattemyndigheten få ställa frågor om verksamheten. Kontrollen skulle få göras oavsett om handeln skedde i näringsverksamhet eller inte. Kommittén hade också föreslagit ett straffansvar för den som inte legitimerade sig.

Regeringen ansåg att det fanns ett behov av att Skattemyndigheten skulle få göra kontrollbesök, kontrollera identitet och F-skattsedel samt kunna ställa frågor om verksamheten. Däremot ansåg regeringen att inte enbart Skattemyndighetens behov skulle få vara avgörande för frågan om att bära legitimation. Det skulle därför föra för långt att ställa krav på att bära legitimation och knyta det till ett straffansvar. Regeringen

menade dock att redan enligt gällande rätt fanns möjligheter att uppställa krav på legitimation:

Den som på skattemyndighetens begäran uppvisar F-skattsedel eller som lämnar svar om verksamheten kan, om myndigheten anser att behov finns, uppmanas att styrka sin identitet. Detsamma gäller för övrigt den reviderade vid revision. Vid en revision är den reviderade, det vill säga näringsidkaren själv eller dennes företrädare, skyldig att tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. Denna skyldighet innefattar också en skyldighet för den reviderade att tala om vem han är och vid behov att också styrka sina uppgifter.⁴

Mot bakgrund av att det inte finns någon skyldighet att bära legitimation bör Skatteverket endast få befogenhet att vid besök i verksamhetslokaler i samband med revision och kontrollbesök begära att en person som kan antas vara verksam inom en verksamhet som omfattas av systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen och som vistas på eller i anslutning till verksamhetslokalen legitimerar sig eller styrker sin identitet på annat godtagbart sätt. Detta innebär att kontrollen får inriktas enbart mot personer som med hänsyn till omständigheter som till exempel ålder, klädsel och sysselsättning framstår som verksamma i företaget. Däremot ska det inte finnas någon skyldighet att legitimera sig och följaktligen ska det inte finnas några sanktioner förknippade med legitimationsfrågan.

Vår bedömning är att det knappast kommer vara någon större nackdel att inte införa en skyldighet att identifiera sig. Schabloniserad skönsbeskattning eller schabloniserad sköns-taxering är ändå möjlig och om det förekommer arbetskraft som inte identifierar sig ökar också sannolikheten för att fler kontrollbesök kommer att ske. Dessutom är det en signal till att genomföra en mer omfattande kontroll som t.ex. taxeringsrevision.

⁴ Prop. 1997/98:100, s. 174.

19.4 Behandling av personuppgifter

Vår bedömning: Uppgifter från revisioner och kontrollbesök ska registreras och får också behandlas enligt nuvarande lagstiftning.

Branschsaneringsutredningens förslag: Några särskilda bestämmelser om registrering av uppgifter föreslogs inte.

Skatteverkets förslag: Några särskilda bestämmelser om registrering av uppgifter föreslogs inte.

Skälen för bedömningen: För att upprätthålla de schabloniserade inslagen vid beskattningen förutsätts att många men tidsmässigt korta kontroller sker. Syftet är i allt väsentligt att identifiera vilka personer som är verksamma i ett företag. Ett och samma företag kan därför bli föremål för kontroll vid något eller några tillfällen om året.

Även om de iakttagelser som görs vid revision och kontrollbesök inte omedelbart leder till skattekonsekvenser baserade på schabloner kan uppgifterna vara viktiga för att senare avgöra om sådan beskattning ska ske eller inte. Om exempelvis Skatteverket efter ett kontrollbesök anser att företagaren har en godtagbar förklaring till varför fler personer arbetar i verksamheten än vad som har uppgetts, kan denna förklaring minska i trovärdighet om den upprepar sig. Det kan också finnas brister i personalliggaren som efter fler revisioner i samband med kontrollbesök uppvisar ett mönster. Motsatsvis kan erfarenheter från tidigare kontrollbesök användas för att visa att de redovisade uppgifterna om vilka personer som är verksamma i företaget regelmässigt överensstämmer med vad som framkommer vid kontroll och att de avvikelser som sker kan förklaras.

Systemet förutsätter därför att man ska kunna gå tillbaka till tidigare kontroller, vilket innebär att uppgifter från revisioner och kontrollbesök måste registreras, även om dessa inte vid kontrolltillfället medförde några skattemässiga konsekvenser. Detta är för övrigt en skillnad mot vad som gäller för registrering

av uppgifter i samband med transportkontroller och omhändertagande av varor enligt lagen om punktskattekontroll. Skatteflyktskommittén hade föreslagit att även när punktskattepliktiga varor inte påträffades vid kontroll skulle det ha ett värde i kontrollarbetet, främst från underrättelsesynpunkt. Förslaget fick remisskritik och regeringen ansåg att behovet av att registrera uppgifter inte var så stort att det fanns skäl att även låta underrättelsematerial registreras (prop. 1997/98:100, s.150). Enbart uppgifter om kontroller där omhändertagande sker registreras således i tullregistret.

Punktskattekontrollen syftar till att vid ett tillfälle beskatta en punktskattepliktig vara som förts in i landet. De schabloniserade inslagen vid beskattningen tar i stället sikte på att stötta den reguljära beskattningen för en pågående verksamhet och där de schablonmässiga reglerna redan under löpande beskattningsår kan påverka beskattningen för framtiden. Det finns därför materiella skäl till varför tidigare information är värdefull för beskattningen. Dessutom kan informationen vara värdefull för att styra den framtida kontrollen, exempelvis för att få en jämn kontroll av företagen på en ort. Frågan är om dessa behov förutsätter någon form av reglering.

Av 1 kap. 4 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet får uppgifter behandlas för tillhandahållande av information som behövs för att fastställa underlag samt bestämma, redovisa, betala och återbetala skatt och avgifter. Denna lag, som ersatt den tidigare detaljerade registerlagstiftningen, anger enbart ramarna för behandlingen av uppgifter. Lagen förutsätter därför små eller inga justeringar alls vid förändrad lagstiftning på skatteområdet (prop. 2000/01:33 s. 84).

Vidare får behandling ske av information som behövs för revision och annan analys- eller kontrollverksamhet. I beskattningsdatabasen behandlas uppgifter om fysiska och juridiska personers identitet, underlag för fastställande av skatter och avgifter samt revision och annan kontroll av skatter och avgifter (2 kap. 3 §). Vidare sparas uppgifter i databasen under åtskilliga

år och gallras senast sju år efter utgången av det taxeringsår som uppgifterna kan hänföras till (2 kap. 11 §).

Enligt arbetsgruppens bedömning behövs inte några lagändringar för att behandla de uppgifter som blir aktuella vid revision och kontrollbesök enligt den nu föreslagna lagen.

20 Kontrollens inverkan på de schabloniserade inslagen vid beskattningen m.m.

I föregående avsnitt har redogjorts för de kontrollformer som föreslås för att stötta systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen. Av redogörelsen framgår att kontrollbesökens främsta syfte är att kontrollera variabeln för de schabloniserade inslagen, arbetskraften, och bedöma rimligheten av de redovisade uppgifterna i personaldeklarationen, bl.a. mot bakgrund av vad som är antecknat i personalliggaren. Vidare har framgått att en särskild avgift, kontrollavgift, kan komma att utgå i vissa fall vid brister i personalliggaren eller dess förande. I detta avsnitt behandlas frågan om på vilket sätt iakttagelserna i samband med kontrollbesöken och den begränsade revisionen kan få praktisk effekt även på beräkningen av själva schablonen som ligger till grund för de schabloniserade inslagen vid beskattningen.

20.1 Under inkomståret

Vårt förslag; Oavsett om personalliggare finns i en verksamhet eller inte skall normalt krävas att iakttagelserna vid kontrollbesöken eller den begränsade revisionen enligt den föreslagna lagen vid mer än ett tillfälle förefaller stå i strid med uppgifterna i personaldeklarationen för att det tidigare bestämda schablonunderlaget skall omprövas.

Inledning

Visar det sig att uppgifterna i personalliggaren inte stämmer överens med de faktiska förhållandena den dag då Skatteverket genomför kontrollbesök kan, som redogjorts för ovan, en administrativ avgift komma att utgå. Sak samma gäller för det förhållandet att personalliggare helt saknas. En sådan diskrepans eller frånvaro av personalliggare behöver dock inte innebära att förhållandena i övrigt är sådana att det finns anledning att avvika från schablonen.

Skatteverket bör avvika från schablonen endast när förhållandena vid kontrollbesöken och den begränsade revisionen tyder på att variabeln arbetskraften är för lågt redovisad i personaldeklarationen. Frågan utvecklas närmare nedan i detta avsnitt. Inledningsvis ges ett exempel på hur förhållandena kan vara i en kontrollerad verksamhet och hur Skatteverket då lämpligen kan agera.

I samband med kontrollbesök som utförs i juni visar det sig att det finns sju personer som av allt att döma är verksamma i näringsverksamheten närvarande i verksamhetslokalen. I personalliggaren finns den aktuella dagen endast tre personer antecknade. Vid en kontroll av personalliggaren från årets början (alternativt det senaste kontrollbesöket) finns det inte vid något tillfälle mer än fyra verksamma antecknade. I personaldeklarationen har redovisats tre årsarbetskrafter. Här kan det finnas anledning för Skatteverket att ifrågasätta den redovisade variabeln såväl för förfluten tid som framöver. Det förhållandet att det finns fler personer i verksamhetslokalen vid kontrollbesöket än vad som uppgetts som årsarbetskraft i personaldeklarationen behöver i och för sig inte innebära att den i personaldeklarationen redovisade arbetskraften är fel eftersom den beräknas på årsbasis. Däremot kan det ju tyckas anmärkningsvärt att förhållandena så markant avviker från vad som tidigare tagits upp i personalliggaren. Vid bedömningen av rimligheten av iakttagelserna vid kontrollbesöket jämfört med uppgifterna i personaldeklarationen kan Skatteverket även hämta

viss ledning från den fördelning av årsarbetskraften månad för månad som gjorts i personaldeklarationen, jämför avsnitt 16.3.1.

Såsom kommer att utvecklas närmare nedan anser vi att det endast är i flagranta fall som en avvikelse från schablonen kan grundas endast på iakttagelserna vid ett tillfälle.

I en situation som den beskrivna kan Skatteverket komma att påföra den skattskyldige kontrollavgifter om 8 000 kr p.g.a. bristerna i personalliggaren, motsvarande de fyra verksamma personer som inte var antecknade i personalliggaren, jämför nedan avsnitt 21.5.2.

Taxirörelse

Som beskrivits ovan i avsnitt 19.2.1 avviker förhållandena i taxibranschen från de andra två branscherna som inledningsvis föreslås omfattas av systemet bl.a. eftersom fordonen är att betrakta som verksamhetslokal och någon mer stationär verksamhetslokal ofta saknas. Detta medför att kontrollen i taxibranschen kommer att se delvis annorlunda ut än i de två andra branscherna. Som redogjorts för ovan i avsnitt 19.2.1 kommer kontrollen i taxinäringen inte att ske genom oannonserade besök. Istället blir kontrollen helt inriktad på den begränsade revisionen. De iakttagelser som görs vid den kan givetvis, liksom vid den begränsade revisionen i de två andra branscherna, också leda till att en omräkning görs av det tidigare beräknade schablonunderlaget.

20.1.1 Personalliggare saknas

Vid kontrollbesök kan det visa sig att personalliggare inte förs. Avsaknaden av personalliggare medför kontrollsvårigheter för Skatteverket. Frågan är om detta, utöver den administrativa kontrolluppgiften som med nödvändighet blir följden av en underlåtelse att föra personalliggare se nedan avsnitt 21.2, bör få någon effekt på schablonunderlaget. Som redan angetts är det vår uppfattning att iakttagelser vid enbart ett kontrollbesök endast i

undantagsfall skall utgöra grund för att avvika från schablonen. Anledningen till detta är att personaldeklarationen med den utformning den föreslås få endast anger den beräknade årsarbetskraften och en fördelning av denna på månadsbasis. Någon närmare specificering än så bedöms inte vara möjlig. Inte heller finns några uppgifter om den personal som arbetar i verksamheten. De iakttagelser som görs om arbetskraften i samband med ett kontrollbesök säger därför i sig inte något direkt om de uppgifter som redovisas i personaldeklarationen framstår som rimliga.

Antalet personer vid kontrollbesöken understiger redovisat antal årsarbetskrafter i personaldeklarationen

För det fall det vid kontrollbesöket finns färre personer i verksamhetslokalen än vad som angetts i personaldeklarationen har Skatteverket ingen anledning att ifrågasätta riktigheten av uppgifterna i personaldeklarationen. Däremot finns det alltjämt, i avsaknad av personalliggare, anledning att påföra den särskilda avgiften, kontrollavgiften.

Antalet personer vid personalkontrollen överstiger redovisat antal årsarbetskrafter i personaldeklarationen

Visar det sig att det finns fler personer i verksamhetslokalen vid kontrolltillfället än vad som finns upptaget i personaldeklarationen får Skatteverket, som angetts inledningsvis i detta avsnitt, förelägga den skattskyldige att inkomma med en förklaring kring detta.

Om den skattskyldige i en sådan situation medger att personaldeklarationen inte återspeglar det riktiga förhållandet finns det givetvis anledning för Skatteverket att avvika från schablonen trots att avvikelsen endast konstaterats vid ett tillfälle.

Om den skattskyldige däremot inkommer med en förklaring till varför uppgifterna i personaldeklarationen inte stämmer överens med Skatteverkets iakttagelser vid kontrollbesöket får Skatteverket anpassa sitt agerande utifrån styrkan i näringsidkarens argumentering.

Från kontrollsynpunkt är det önskvärt att Skatteverket strävar efter att förlägga kontrollbesöken till olika tidpunkter på dygnet eftersom det då är möjligt att få en mer rättvisande bild av personalbehovet under en normal dag.

Som redan angetts anser vi att det oftast inte är tillräckligt att misstämning mellan uppgifterna i personaldeklarationen och iakttagelserna vid kontrollbesöket konstaterats vid enbart ett tillfälle. Viss ledning bör här kunna fås från Regeringsrättens praxis vad gäller återkallelse av serveringstillstånd. Regeringsrätten har i ett sådant mål (RÅ 2002 ref. 33 II) beslutat att återkalla ett serveringstillstånd p.g.a. allvarliga bister i intäktsredovisningen som kunnat konstateras vid tre kontrolltillfällen. Att uttala någon bestämd uppfattning om vid hur många kontrolltillfällen iakttagelserna skall förefalla vara i strid med uppgifterna i personaldeklarationen anser vi inte vara möjligt eftersom bristerna kan vara av mycket skilda slag. De förklaringar som den skattskyldige inkommer med är givetvis också av betydelse för bedömningen av om det finns utrymme att avvika från det schablonunderlag som beräknats med ledning av personaldeklarationen. Den skattskyldiges möjlighet att göra sannolikt att uppgifterna i personaldeklarationen är korrekta trots att iakttagelserna vid kontrollbesöken tyder på något annat kan dock antas vara något mindre i en situation som den nu aktuella då personalliggare saknas än då sådan liggare innehållande uppgifter som stöder den skattskyldiges påståenden finns.

Beslutet om att avvika från schablonunderlaget är närmast att betrakta som ett beslut om en skönsmässig avvikelse från schablonunderlaget. Vilken nivå på höjning som kan bli aktuell diskuteras närmare nedan.

20.1.2 Personalliggare finns

I de fall där personalliggare finns kan det givetvis ändå finnas anledning att avvika från schablonunderlaget p.g.a. iakttagelser i samband med revision och kontrollbesök. De uttalanden som gjorts ovan beträffande möjligheten att avvika från schablonunderlaget p.g.a. iakttagelser vid ett kontrollbesök bör gälla även i en situation då personalliggare finns. Den skattskyldige har i en situation med personalliggare möjlighet att med hjälp av anteckningarna i denna göra sannolikt att uppgifterna i personaldeklarationen återspeglar den faktiska situationen. Visar det sig emellertid att personalliggaren inte förts på ett korrekt sätt eller att personal påträffats i verksamhetslokalen utan att vara upptagen i personalliggaren kan personalliggarens bevisvärde komma att förringas.

Även i en situation med personalliggare är Skatteverkets beslut att avvika från schablonunderlaget närmast att betrakta som ett beslut om en skönmässig avvikelser från schablonunderlaget.

20.1.3 Skatteverkets beslut att avvika från ett tidigare bestämt schablonunderlag

Vårt förslag: Avvikelser från schablonunderlaget skall alltid ske med belopp motsvarande hela tiondelar av en årsarbetskraft. Avvikelsen skall minst motsvara en tiondel av en årsarbetskraft.

Skälen för förslaget: Eftersom det rör sig om schabloner är det inte möjligt att ha någon exakt uppfattning om misstämningens storlek. Vi anser dock att det inte är möjligt att upptäcka endast mindre misstämningar vid kontrollbesöken. Därför bör en avvikelser från schablonen alltid motsvara ett viss minsta nivå av årsschablonen, förslagsvis en tiondel av årsschablonen för en årsarbetskraft. Anledningen till den valda nivån är att den

motsvaras av den noggrannhetsgrad som variabeln föreslås beräknas med. Ett exempel illustrerar.

I ett företag som omfattas av schabloniserade inslag vid beskattningen har årsarbetskraften redovisats till 3,5. Den genomsnittliga normallönen för branschen ifråga kan beräknas till 17 500 kr per månad vilket ger en sammanlagd årsschablon om 735 000 kr. Den skattskyldige har inte gjort någon månadsvis fördelning av årsarbetskraften i personaldeklarationen varför denna får fördelas jämnt över året. I samband med kontrollbesök visar det sig att det finns tre personer antecknade i personalloggaren medan sex personer är verksamma i verksamhetslokalen. Den skattskyldiges förklaring till diskrepansen med uppgifterna i personaldeklarationen är att det rörde sig om extrem arbetsanhopning p.g.a. lunchgäster medan bristerna i personalliggaren förklaras med glömska. Vid nästa kontrollbesök som sker på eftermiddagen en vanlig vardag finns fem personer verksamma i lokalen vilket även stämmer överens med uppgifterna i personalliggaren. Även denna gång förklaras diskrepansen jämfört med personaldeklarationen med att ovanligt mycket personal varit i tjänst p.g.a. att mycket gäster väntades eftersom det rörde sig om en löneutbetalningsdag. Vid det tredje kontrolltillfället, som sker en kväll, visar det sig ånyo att det finns mer personal i verksamhetslokalen än vad som redovisats i personaldeklarationen. Någon direkt förklaring lämnas inte denna gång. Kontrollen av personalliggaren ger vid handen att där i genomsnitt antecknats ca tre personer varje dag. Skatteverket har bevisbördan för att årsarbetskraften skall uppgå till något annat än vad den skattskyldige redovisat. Om iakttagelserna vid kontrollbesöken gör det sannolikt att årsschablonen skall vara något annat än den angivna är frågan hur Skatteverket bör förfara. Skall en omräkning ske av hela årsschablonen eller skall endast korrigerings ske för en viss månad? Vår uppfattning är att eftersom variabeln mäter årsarbetskraften och schablonen beräknas på årsbasis är det schablonunderlaget för hela året som skall omräknas. Skatteverket har däremot möjlighet att fördela höjningen av årsschablonen olika över året

genom att t.ex. förlägga hela höjningen till endast viss eller vissa månader.

Trots konstaterade brister i samband med personalkontrollen kan det tänkas att Skatteverket inte anser att det är tillräckligt för att frångå schablonen under inkomståret. Däremot kan det finnas skäl att avvika från schablonen vid den avstämning som görs i samband med den årliga taxeringen. Denna fråga behandlas i nästa avsnitt.

20.2 Vilken effekt bör konstaterade brister i redovisade uppgifter jämfört med iakttagelser vid kontrollbesöken få på schablonunderlaget i samband med inkomsttaxeringen?

Vårt förslag: De iakttagelser som gjorts i samband med revision och kontrollbesök skall jämföras med det i samband med taxeringen tillgängliga kontrollunderlaget, främst kontrolluppgifter för verksamhetens anställda. Eventuella mistämningar kan medföra att schablonunderlaget höjs.

Skälen för förslaget: Vid den årliga taxeringen bör Skatteverket jämföra de kontrolluppgifter som den skattskyldiges ger in för verksamhetens anställda med iakttagelserna vid kontrollbesöken. Visar det sig då att kontrolluppgifter saknas beträffande någon av de personer som kontrollerats i samband med kontrollbesöken kan det finnas anledning att avvika från schablonunderlaget. Även i sådant fall skall avvikelse ske med minst en tiondel av en årsarbetskraft.

Av avsnitt 22.3.2 framgår att en sådan höjning får hänföras till den sista redovisningsperioden under beskattningsåret.

20.3 Avslutande synpunkter

Arbetsgruppens ambition är att den begränsade revisionen och kontrollbesöken skall utgöra ett effektivt system för att kontrollera variabeln arbetskraften som systemet med schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad sköns-taxering föreslås bygga på. Därför är det av största betydelse att de iakttagelser som görs i samband med dessa kontroller även kan återverka på schablonen och det underlag som beskattningen grundas på. Det sätt på vilket iakttagelserna vid kontrollen föreslås få effekt på schablonunderlaget enligt ovan kan möjligen förefalla vara alltför kringgärdat av olika försiktighetsåtgärder.

Som redogjorts för ovan beror detta till stor del på att det begränsade sätt uppgiftsskyldigheten i personaldeklarationen föreslås vara utformat på inte gör det

möjligt att dra några omedelbara slutsatser beträffande frågan om de iakttagelser som görs vid kontrollbesöken verkligen är i överensstämmelse med uppgifterna i personaldeklarationen.

Återigen förtjänar det att framhållas att fler uppgifter beträffande personalen, t.ex. i personal- och skattedeklarationen samt en skyldighet att anmäla nyanställda, troligen skulle kunna underlätta och göra kontrollen mer effektiv.

21 Sanktioner

21.1 Inledning

Det traditionella sättet att komma till rätta med skattefusket i utsatta branscher är å ena sidan de skatterättsliga metoderna med kontroll, ändrade taxeringar och administrativa sanktioner i form av skattetillägg och å andra sidan de straffrättsliga åtgärderna med förundersökning och straffrättsliga sanktioner. Syftet är att så långt möjligt komma fram till en materiellt riktig taxering och sanktionera den visade oriktiga uppgiften med skattetillägg. I förekommande fall skall polis och åklagare utreda och styrka den brottsliga gärningen.

Dessa förfaranden är individualiserade och riktade mot enskilda personer och företag. Det är en persons lämnade oriktiga uppgifter respektive skuld som ska visas tillsammans med en ofta detaljerad beräkning av bristerna i underlaget för beskattningen. Kännetecknande för denna traditionella strategi är att den är mycket resurskrävande. Fördelen är att i vart fall de teoretiska förutsättningarna är hyggliga för att komma fram till ett korrekt resultat, både skattemässigt och med sanktioner. I praktiken måste emellertid revisioner begränsas till en kortare tidsperiod, kanske ett beskattningsår, och det är inte heller möjligt att ur ett skriftligt material kartlägga alla relevanta skattemässiga händelser i ett historiskt perspektiv (RRV 1998:36). Särskilt svart arbete är svårt att komma åt genom revision, eftersom sådana gärningar sätter både få och små skriftliga spår. Vad som tidigare redovisats om effektiviteten i den kommunala alkoholkontrollen ger en god illustration till

problemet med att enbart med stöd av bokföringen utreda svarta löner (avsnitt 19). Utrednings- och bevissvårigheter medför sedan att Skatteverket tillämpar marginaler. I förvaltningsdomstolarna är det inte ovanligt att ytterligare ”rabatter” medges. Det som från början var en ambition att komma fram till en materiellt riktig taxering i betydelsen en hög detaljeringsgrad, blir i slutändan en mer eller mindre schablonmässigt bestämd produkt.

För flera brott i skattebrottslagen (1971:69) skall också den skattemässiga effekten av brotten kunna redovisas. Det ställer krav på en detaljerad utredning om exempelvis oredovisade belopp. I de situationer som en brottsutredning aktualiseras uppkommer dessutom problemet med att bevissvårigheterna är betydligt större vid en straffrättslig process jämfört med den skatterättsliga. Särskilt skönsmässiga bedömningar är svåra att hantera straffrättsligt eftersom det ofta saknas en grundlig utredning som visar vilka belopp som inte redovisats och andra för brottet relevanta omständigheter (Dahlqvist, 2003). Vid sådana skönsmässiga uppskattningar tillämpas ofta schabloner i form av exempelvis bruttovinstprocent för branschen. De straffrättsliga utredningarna tenderar därför att bli mycket resurskrävande och det är därför vanligt att förundersökningar begränsas till enbart ett fåtal av de misstänkta brotten (Korsell, 2003). Det är inte ovanligt att misstänkta skattebrott, som vilar på skönsmässiga bedömningar, skrivs av medan strafföreläggande meddelas eller åtal väcks för enbart bokföringsbrott som är enklare att utreda och styrka.

Till detta kommer de resursmässiga begränsningarna med att upptäcka brott, genomföra revisioner och förundersökningar etc. Den traditionella strategin innebär därför en kraftig selektion av vilka oredovisade inkomster och andra exempel på skattefusk som i slutändan kommer att hanteras av myndigheterna och därmed kunna rätts till (Korsell, 2003). Sammantaget innebär detta individualiserade sätt att motverka skattefusk ett betydande effektivitetsproblem. Som tidigare nämnts tar revisioner lång tid att utföra, risken för revision är dessutom

mycket liten och enbart en bråkdel av de personer som gör sig skyldiga till skattebrott döms eller får strafföreläggande. Omkring tusen personer lagförs varje år för brott enligt skattebrottslagen, vilket kan, som en ren illustration, jämföras med att skattefelet uppgår till över 100 miljarder kronor om året och att mellan 650 000 och 800 000 personer varje år arbetar svart, de flesta visserligen i marginell omfattning (Canow och Korsell, 2004; SKV, 2004, RRV 1998:28). Trots att samhället satsat stora resurser på att komma till rätta med problemen i de mest utsatta branscherna är skatteundandragandet stort och en uppfattning som ofta förs fram är att det med nuvarande metoder ”inte går att kontrollera bort fusket”. I brist på utvärderingar kan vi heller inte bedöma hur situationen hade sett ut om samhällets insatser mot skattefusk varit mindre eller större än de faktiskt har varit.

Det är mot denna bakgrund som vårt förslag om schabloniserade inslag vid beskattningen skall ses. Syftet är att på ett generellt plan och på bred front påverka beskattningen genom att till viss del utgå från en variabel. Det innebär att beskattningen kan påverkas även utan att brister har kunnat konstateras vid en resurskrävande revision. För förslaget gäller, att om jämförelseunderlaget understiger schablonunderlaget kan jämförelseunderlaget höjas om det inte finns rimliga förklaringar till skillnaden. Detta förfarande innebär samtidigt att omständigheterna oftast är sådana att varken de administrativa eller straffrättsliga sanktionerna går att kombinera med de schabloniserade metoderna, eftersom sanktioner ställer krav på en omfattande utredning om förekomsten av en oriktig uppgift. Det föreslagna systemets begränsningar på sanktionsområdet skall emellertid vägas mot den styrka det innebär att kunna minska vinningen av brott för ett stort antal skattskyldiga i utsatta branscher. I stället för att efter, oftast kostsamma utredningar, ändra taxeringarna och sanktionera ett fåtal skattskyldiga kan ett stort antal skattskyldiga komma att betala en rimligare skatt jämfört med tidigare och utsatta branscher kan saneras från dem som fuskar mest.

Även i en miljö med schabloniserade inslag vid beskattningen kommer sanktioner att spela sin huvudsakliga roll genom att på ett förebyggande plan medverka till att den reguljära beskattningen upprätthålls. Det handlar om sanktioner som aktualiseras efter revision där exempelvis en skönstaxering sker på inkomstnivåer som överstiger jämförelseunderlaget. Man skulle kunna säga att schabloniserade inslag vid beskattningen upprätthåller beskattningen till en viss miniminivå medan traditionella metoder som revisioner och sanktioner har som sin främsta uppgift att se till att inkomster ovanför jämförelseunderlaget redovisas och beskattas. I följande avsnitt redovisar vi vår bedömning av tillämpningsområdet för administrativa och straffrättsliga sanktioner i en lagstiftning med schabloniserade inslag vid beskattningen.

21.2 Skattetillägg

Vår bedömning: Några förslag beträffande skattetillägg i samband med de schabloniserade inslagen vid beskattningen lämnas inte. Skatteverkets bevisbörda för att visa att en oriktig uppgift föreligger och att det därmed finns grund för påförande av skattetillägg är i normalfallet högre än att visa att förutsättningar finns för schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering.

Branschsaneringsutredningens förslag: Några särskilda regler föreslogs inte förutom att skattetillägg skall påföras vid felaktig uppgift om antalet verksamma.

Skatteverkets förslag: Vid oriktig uppgift skall ett högre skattetillägg kunna påföras jämfört med de vanliga reglerna.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Göteborg* har svårt att se rimligheten i ett system där en företagare som har lämnat en oriktig uppgift om antalet verksamma, med höjning av skatten som följd, skall bestraffas hårdare än en företagare som vid

konventionell beskattning undanhållit intäkter med så stort belopp att skattehöjningen blir densamma.

Skälen för bedömningen: Bestämmelserna om skattetillägg i samband med taxeringen finns i 5 kap. taxeringslagen. Skattetillägg skall påföras när det klart framgår att den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift (1 §). En uppgift skall anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han varit skyldig att lämna. En uppgift skall dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. En uppgift skall inte heller anses vara oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut. Det är Skatteverket som har bevisbördan för att en oriktig uppgift föreligger (prop. 2002/03:106 s. 118). Skattetillägg kan också påföras vid skönstaxering, både när avvikelse har skett från självdeklarationen och på grund av utebliven deklaration (2 §).

Bestämmelser om skattetillägg finns även i 15 kap. skattebetalningslagen. Dessa bestämmelser gäller vid bestämmande, debitering, redovisning och betalning av ett stort antal uppräknade skatter och avgifter. Skattetillägg tas ut om den skattskyldige under detta förfarande har lämnat en oriktig uppgift till ledning för beskattningen (1 §). Skattetillägg kan också påföras vid skönsbeskattning, det vill säga vid ofullständiga uppgifter eller vid utebliven deklaration (2 §).

Skattetillägg infördes år 1972 för att garantera att de skattskyldiga fullgjorde sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt. Den tidigare ordningen innebar påförande av straffrättsliga sanktioner, i huvudsak enligt 1943 års skattestrafflag. För straffansvar krävdes att den skattskyldige handlat grovt oaktsamt eller uppsåtligt. I förarbetena till skattetilläggslagstiftningen (prop. 1971:10 s. 199 ff) uttalas bl.a. att de hårt ansträngda åklagarmyndigheterna och domstolarna skulle avlastas av ett administrativt sanktionssystem och att den sakkunskap som fanns inom skatte- och taxeringsorganisationen skulle utnyttjas i

största möjliga mån. Skattetillägg har både en avskräckande och bestraffande funktion. Europadomstolen har också funnit att skattetillägg utgör en anklagelse om brott i den mening som avses i Europakonventionens artikel 6 (se Europadomstolens domar den 23 juli 2002 i målen *Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB* och *Vulic mot Sverige*). Tidigare har därför förslag lämnats om att förutsättningen för skattetillägg bör vara att det skall föreligga ett subjektivt ansvar – skuld – hos den skattskyldige och att myndigheterna skall kunna visa att denna skuld är fastslagen utom allt rimligt tvivel (SOU 2001:25 s. 226). De förändringar av skattetillägget som nyligen har skett har emellertid behållit systemet med krav på enbart objektiva förutsättningar – oriktig uppgift – och beviskraven har inte skärpts utan det uttryck som används är att den oriktiga uppgiften skall klart framgå (prop. 2002/03:106 s. 120).

Syftet med de schabloniserade inlagen vid beskattningen är, som angetts ovan, att på bred front minska vinningen av brott genom att väsentligt öka förutsättningarna för att i kritiska branscher höja underlaget för skatter och avgifter utan att någon oriktig uppgift konstaterats eller utan att det behöver föreligga grund för skönsbeskattning eller skönstaxering enligt de reguljära reglerna i skattebetalningslagen respektive taxeringslagen. Ett viktigt instrument för vårt förslag om den schabloniserade skönsbeskattningen och den schabloniserade skönstaxeringen är de nya rutinbetonade kontrollformerna, revision och kontrollbesök. Skattetillägget ligger nära det straffrättsliga systemet och Skatteverket måste också kunna visa att det föreligger en oriktig uppgift. Som nyss nämnts innebär det att det individualiserade skattetillägget passar mindre väl i ett schabloniserat system. I det följande utvecklas denna fråga i olika situationer.

Under inkomståret

För enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag bestäms den F-skatt som skall betalas under påföljande år enligt schablon, som bestäms av skatten vid den slutliga taxeringen året före

inkomståret (6 kap. 1 § skattebetalningslagen). Om den skattskyldige inte har debiterats någon skatt året innan, eller om det finns betydande skillnader mellan de bägge åren, skall en preliminär självdeklaration lämnas (6 kap. 3 och 4 §§ skattebetalningslagen). Enligt vårt förslag kommer de näringsidkare som omfattas av systemet att ge in en personaldeklaration första gången systemet blir tillämpligt i förhållande till dem och därefter vid ändrade förhållanden för beräkning av schablonunderlaget, (se avsnitt 15.1.2).

En inte ovanlig situation vid ett system med schabloniserad skönsbeskattning kommer att vara att den preliminära F-skatten höjs schablonmässigt, eftersom det preliminära jämförelseunderlaget kommer att ligga under schablonunderlaget. I denna situation har Skatteverket som underlag för beräkningen av schablonunderlaget och den schabloniserade skönsbeskattningen enbart den skattskyldiges egna uppgifter i personaldeklarationen om det beräknade arbetskraftsbehovet. Det finns normalt inte något underlag som visar att den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift och att skattetillägg därmed skulle kunna vara aktuellt. Snarare är det den motsatta situationen, eftersom den schabloniserade skönsbeskattningen sker helt och hållet mot bakgrund av den skattskyldiges egna uppgifter i personaldeklarationen och i förekommande fall, den preliminära självdeklarationen.

När det gäller uppgifterna i personaldeklarationen rörande verksamhetens anställda kan iakttagelserna i samband med kontrollbesök och revision medföra att de uppgifter som lämnats i personaldeklarationen framstår som tveksamma eller felaktiga. Detta kan komma att leda till beslut om ändrad beräkning av schablonunderlaget, jämför ovan avsnitt 20. I en sådan situation kan det visa sig att det finns grund för att besluta om schabloniserad skönsbeskattning eller att besluta om ytterligare sådan beskattning grundat på ett högre underlag. Detta innebär emellertid inte med nödvändighet att en oriktig uppgift har lämnats. De uppgifter som redovisats i kombination med den schabloniserade skönsbeskattningens materiella regler och

bestämmelser för bevisbördan kan i ett sådant fall sägas leda fram till ett skattemässigt resultat. Däremot saknas oftast grund för att påstå att det föreligger en oriktig uppgift.

Under taxeringsåret

Det är i samband med taxeringen som förslaget om schabloniserad skönstaxering kommer in i bilden. Det slutliga jämförelseunderlag som då räknas fram på grundval av uppgifterna i självdeklarationen kan visa sig understiga schablonunderlaget och de uppgifter som förs fram kan leda till att det föreligger grund för schabloniserad skönstaxering. Även för en sådan situation saknas i normalfallet underlag för att påstå att en oriktig uppgift har lämnats.

Efter revision

Oavsett om schabloniserad skönsbeskattning eller schabloniserad skönstaxering ägt rum kan en reguljär taxeringsrevision ske. Det är inte minst nödvändigt för att kontrollera inkomster ovanför schablonunderlaget. Resultatet av revisionen kan bli att taxeringen höjs på grund av felaktigheter eller till följd av skönstaxering. Om det vid revisionen finns underlag för att den skattskyldige har lämnat oriktigt uppgift kan också skattetillägg påföras. Skattetillägg blir härigenom aktuellt för de skatter och avgifter som överstiger nivån för den schabloniserade skönsbeskattningen respektive den schabloniserade skönstaxeringen. Visserligen kan den skattskyldige ha lämnat oriktig uppgift om förhållanden under denna nivå, men eftersom den oriktiga uppgiften inte hade godtagits upp till nivån för schablonunderlaget, och skatt faktiskt påfördes som en följd av reglerna om de schabloniserade inslagen vid beskattningen, måste underlaget för skattetillägg ligga ovanför denna nivå.

21.3 Skattebrottslagen

Vår bedömning: Någon ändring av reglerna i skattebrottslagen föreslås inte. Åklagarens bevisbörda för att styrka brott enligt skattebrottslagen är i normalfallet högre än kraven för Skatteverket att visa att förutsättningar finns för schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad sköns-taxering.

Branschsaneringsutredningens och Skatteverkets förslag: Inga förslag lämnades.

Remissinstanserna: *Riksåklagaren* och *Ekobrottsmyndigheten* har påtalat vikten av utreda de straffrättsliga konsekvenserna av att schabloner införs.

Skälen för bedömningen: Som ovan nämnts syftar de schabloniserade inslagen vid beskattningen till att med ett begränsat underlag och med stöd av ett nytt kontrollförfarande åstadkomma en rättvisare beskattning i utsatta branscher. Det begränsade underlaget innebär också att straffrättsliga sanktioner i normalfallet inte kan tillämpas vid sidan av användningen av schabloner vid beskattningen. Det finns helt enkelt för lite uppgifter för att kunna styrka brott. I det följande diskuteras de straffrättsliga sanktionerna i olika situationer i de båda alternativa systemen.

Under inkomståret

Uppgifterna i personaldeklarationen ligger till grund för beräkningen av arbetskraftsbehovet. För de enskilda näringsidkarnas del har uppgifterna i personaldeklaration betydelse för att undersöka om det preliminära jämförelseunderlaget kommer att ligga under schablonunderlaget vid beräkning av den preliminära F-skatten. Även om det vid senare företagna kontroller visar sig att de uppgifter som lämnats i personaldeklarationen inte kommer att stämma är uppgifterna i deklARATIONEN trots allt enbart en bedömning av relevanta faktorer för den schabloniserade skönsbeskatt-

ningen och det kan därför vara svårt att styrka uppsåt för skattebrott eftersom det i normalfallet kommer att finnas en begränsad utredning om omständigheterna kring den påstådda felaktiga uppgiften.

Möjligen kan förutsättningarna att döma till skattebrott om någon personaldeklaration inte ges in över huvud taget vara något större. Här uppkommer en faktisk fara för att beskattningen blir felaktig, men för brott förutsätts en utredning om nivån på detta skattebelopp. Ett problem är att detta skattebelopp kan ha bestämts enligt reglerna för schabloniserad skönsbeskattning och det är inte säkert att åklagaren kan styrka att en oriktig uppgift har lämnats i skattebrottslagens mening.

När det så gäller schabloniserad skönsbeskattning hänförligt till en verksamhets anställda är det först när de månatliga skattedeklarationerna ges in under inkomståret som det kan bli aktuellt med schablonbeskattning eftersom arbetsgivaravgifter och skatteavdrag grundas på skattedeklarationer och inte som för F-skatten på ett tidigare beslut. Enbart brister i personaldeklarationen eller en obefintlig personaldeklaration behöver därför inte innebära att en oriktig uppgift har lämnats.

Precis som redovisats i föregående avsnitt kan eventuella felaktigheter komma att upptäckas i samband med den begränsade revisionen och kontrollbesöken. Beslut om schabloniserad skönsbeskattning, som en följd av påvisade brister i samband med kontrollen, behöver emellertid inte innebära att en oriktig uppgift i skattebrottslagens mening har lämnats. Även i denna situation kommer utredningen knappast att vara tillräckligt omfattande för att kunna styrka brott.

Under taxeringsåret

Schabloniserad skönstaxering kan också komma i fråga efter beskattningsårets utgång. Det slutliga jämförelseunderlag som beräknas på grundval av uppgifterna i självdeklarationen kan visa sig understiga schablonunderlaget och de uppgifter som förs fram

kan leda till att schabloniserad skönstaxering sker. Även i detta exempel saknas i normalfallet underlag för att kunna påstå att en oriktig uppgift enligt skattebrottslagen har lämnats.

Efter revision

Oavsett om schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering skett och kontrollbesök ägt rum kan taxeringsrevision ske. Resultatet av revisionen kan bli att taxeringen höjs på grund av felaktigheter eller till följd av skönstaxering enligt reguljära regler om oriktig uppgift. Om det vid revisionen finns underlag för att den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift kan skattebrott aktualiseras eftersom det finns en utredning. Det undanhållna beloppet till följd av brottet kan emellertid aldrig avse de skatter och avgifter som uppgår till nivån för den schabloniserade skönsbeskattningen och den schabloniserade skönstaxeringen. Visserligen kan den skattskyldige ha lämnat oriktig uppgift om förhållanden under denna nivå, men eftersom den oriktiga uppgiften inte hade godtagits upp till nivån för schablonunderlaget, sådan skatt påfördes faktiskt som en följd av reglerna om schabloniserade skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxeringen, måste det undanhållna beloppet ligga ovanför den nivån.

21.4 Kontrollavgift

21.4.1 Bakgrund

Artikel 6 i Europakonventionen

Artikel 6 i Europakonventionen garanterar var och en rätten till domstolsprövning och en rättssäker process. Enligt punkten 1 skall var och en vid prövningen av hans civila rättigheter och skyldigheter eller av en anklagelse om brott mot honom vara berättigad till en rättvis och offentlig förhandling inom skälig tid och inför en opartisk domstol. Enligt punkt 2 skall var och en

betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts. I punkten 3 räknas vissa minimirättigheter upp vilka skall garanteras den som blivit anklagad för brott. Dessa minimirättigheter är

- a) rätten att utan dröjsmål, och på ett språk som den anklagade förstår, och i detalj underrättas om innebörden av och grunden för anklagelsen mot honom,
- b) rätten att få tillräcklig tid och möjlighet att förbereda sitt försvar,
- c) rätten att försvara sig personligen eller genom rättegångsbiträde som den anklagade själv utsett eller att, när han saknar tillräckliga medel för att betala ett rättegångsbiträde erhålla ett sådant utan kostnad, om rättsvisans intresse så fordrar,
- d) rätten att förhöra eller låta förhöra vittnen som åberopas mot honom samt att själv få vittnen inkallade och förhörda under samma förhållanden som vittnen åberopade mot honom samt
- e) rätten att utan kostnad bistås av tolk om den anklagade inte förstår eller talar det språk som begagnas i domstolen.

Begreppet ”brott” i artikel 6 är enligt Europadomstolens praxis ett autonomt begrepp vilket innebär att det skall ges en självständig och allmängiltig tolkning. Av Europadomstolens praxis framgår att domstolen i första hand tillämpar tre kriterier för bedömningen av vad som är ett brott i konventionens mening, nämligen klassificeringen i den nationella rätten, gärningens natur samt påföljdens karaktär och stränghet. Vid denna tolkning bildar det första kriteriet, tolkningen i det nationella systemet, i många fall en utgångspunkt för den fortsatta prövningen. De två övriga kriterierna - gärningens natur samt påföljdens karaktär och stränghet - är normalt de mest betydelsefulla vid domstolens prövning och leder inte sällan till att gärningar som avkriminaliserats i den nationella rätten ändå kommer att bedömas som brott i den mening som avses i konventionen. När det gäller kriteriet överträdelsens natur är främst bestämmelsens räckvidd samt syftet med bestämmelsen avgörande för bedömningen av om det rör sig om en anklagelse för brott. Är bestämmelsen generell

och gäller alla medborgare och inte endast riktar sig till en särskild grupp är det mycket som talar för att det är fråga om brottslig gärning. På samma sätt tyder det på att det rör sig om en till sin natur straffrättslig handling om syftet med bestämmelsen är avskräckande och bestraffande och inte att kompensera för skada. Vad så gäller det tredje kriteriet, påföljdens karaktär och stränghet, är det den påföljd som riskeras till följd av en viss gärning som normalt är avgörande inte den faktiskt ådömda eller ålagda sanktionen. Ett frihetsberövande talar normalt för att gärningen skall hänföras under artikel 6 medan ett disciplinstraff oftast talar för motsatsen. Även ekonomiska sanktioner kan falla in under artikel 6. Var gränsen skall gå för att påföljden med hänsyn till sin stränghet skall anses vara av straffrättslig natur går inte att ge något entydigt svar på. De svenska skattetilläggen anses, som angetts ovan i avsnitt 21.2, omfattas av artikel 6. I *Janosevic m.fl. mot Sverige* konstaterade domstolen bl.a. att avsaknaden av subjektiva rekvisit inte i sig var något som medförde att det inte kunde vara fråga om en brottslig anklagelse i artikel 6 mening. Domstolen konstaterade vidare att skattetilläggens huvudsakliga syfte är att förmå de skattskyldiga att uppfylla sina förpliktelser och att bestraffa förseelser varför det är såväl avskräckande som bestraffande. Vad gällde påföljdens karaktär och stränghet påtalade domstolen att det inte fanns någon övre gräns för skattetilläggen och att de kan komma att uppgå till betydande belopp.

21.4.2 Kontrollavgift vid brister i personalliggare och personaldeklaration

Vårt förslag: Kontrollavgift skall kunna tas ut dels på grund av brister i personalliggaren, dels vid underlåtenhet att lämna ny personaldeklaration vid ändrade förhållanden.

Branschsaneringsutredningens och Skatteverkets förslag: Innehöll inte något förslag om kontrollavgifter.

Skälen för förslaget:

Varför kontrollavgift vid brister i personalliggaren?

På olika ställen i denna promemoria har vi påtalat betydelsen av kontroll för att kunna upprätthålla ett system med schabloniserade inslag vid beskattningen.

I avsnitt 18 har föreslagits att en personalliggare skall föras som ett led i att upprätthålla den schabloniserade skönsbeskattningen och den schabloniserade skönstaxeringen. I avsnitt 19 har vi vidare redogjort för de nya kontrollformer, revision och kontrollbesök, som föreslås i syfte att upprätthålla kontrollen av variabeln för de schabloniserade inslagen vid beskattningen. Personalliggaren kommer främst att ha betydelse för denna kontroll, men även för annan kontrollverksamhet som skrivbordskontroll och taxeringsrevisioner. Personalliggaren kommer att bli ett viktigt kontrollinstrument och misstämningar och andra brister i liggaren kan komma att negativt påverka den skattskyldiges trovärdighet i frågor om antalet verksamma personer och deras sysselsättningsgrad. Å andra sidan kommer en ordentligt förd personalliggare, som för det mesta stämmer med iakttagelser i samband med kontrollbesöket, kunna tillmätas stor betydelse vid enstaka misstämningar.

Vår bedömning är dock att personalliggarens betydelse som bevismedel inte är ett tillräckligt starkt incitament för att garantera att den kommer att föras med tillräcklig omsorg. Det behövs därför också direkta sanktioner för den som inte följer reglerna om personalliggare. I avsnitt 18 har redan lämnats en redogörelse för när kontrollavgift skall kunna tas ut och med vilka belopp men reglerna beskrivs i korthet även här.

Som nämnts på flera ställen i denna promemoria skiljer sig taxinäringen från de båda andra branscherna. Detta medför bl.a. att det inte kommer att bli aktuellt med kontrollbesök i taxibranschen. Med hänsyn bl.a. härtill men också med beaktande av det förslag på redovisningscentraler för taxi som lämnats i SOU 2004:102 föreslår vi inte några kontrollavgifter för taxinäringens del vid brister i förandet av personalliggare.

Kontrollavgiftens konstruktion

För att göra systemet så enkelt och lätthanterligt som möjligt föreslås att kontrollavgifterna skall utgå med fasta belopp. Någon komplicerad beräkning i det enskilda fallet skall inte behöva göras. Vidare skall kontrollavgifterna kunna påföras utan något krav på uppsåt. För att ett sådant strikt ansvar skall vara acceptabelt ur rättssäkerhetssynpunkt krävs att det finns starkt stöd för en presumtion att överträdelserna ifråga inte kan förekomma annat än som en följd av näringsidkarens uppsåt eller oaktsamhet (se prop. 1981/82:142 s. 24 f.).

Efter förebild i lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. och 15 kap. 9 § skattebetalningslagen (1997:483) föreslås att kontrollavgiften skall uppgå till 2 000 kr för varje verksam person och arbetspass då skyldigheten inte har fullgjorts.

Visar det sig vid kontrollbesöket att någon personalliggare överhuvudtaget inte har förts skall, utöver den kontrollavgift som beror på misstämningen, en förhöjd kontrollavgift om 10 000 kr tas ut. Anledningen till detta är att det inte skall framstå som mer fördelaktigt för de skattskyldiga att inte föra någon personalliggare alls än att föra en delvis bristfällig sådan. Som redovisats ovan i avsnitt 19 (Kontroll) kan det jämföras med att personalliggare saknas om näringsidkaren vägrar lämna över liggaren i samband med den begränsade revisionen och kontrollbesöket. Även i de situationer då det visserligen finns en personalliggare men denna är så bristfällig att den inte kan användas i personalkontrollen eller annan kontroll kan det jämföras med att personalliggare saknas. Ett exempel illustrerar.

Om det vid personalkontrollen visar sig att det exempelvis är fyra personer i verksamhetslokalen som arbetar i företaget, men någon personalliggare inte finns, skall dels en kontrollavgift om 8 000 kr motsvarande misstämningen (fyra personer i verksamhetslokalen under ett arbetspass, men ingen finns antecknad i personalliggaren) tas ut, dels en förhöjd kontrollavgift om 10 000 kr p.g.a. avsaknaden av personalliggare.

Vidare föreslås att en kontrollavgift om 10 000 kr skall kunna tas ut om näringsidkaren brustit i sin skyldighet att bevara uppgifterna i personalligaren till utgången av året efter taxeringsåret.

Kontrollavgift på grund av utebliven personaldeklaration vid ändrade förhållanden

I avsnitt 15.1.2 har redogjorts för att näringsidkaren skall lämna en ny personaldeklaration vid ändrade förhållanden vad gäller arbetskraftsbehovet. Om det i samband med kontrollbesök eller revision visar sig att förhållanden i verksamheten ändrats på sådant sätt att en ny personaldeklaration borde ha lämnats får Skatteverket besluta om kontrollavgift på grund av underlåtenheten att ge in ny personaldeklaration. I syfte att hålla en någorlunda jämn nivå på kontrollavgifterna föreslås den även i en situation som den nu aktuella uppgå till 2 000 kr.

21.4.3 Kontrollavgiften och artikel 6 i Europakonventionen

Vår bedömning är att det inte är uteslutet att den föreslagna kontrollavgiften omfattas av bestämmelserna i artikel 6 i Europakonventionen, dvs. att den skall anses utgöra en anklagelse för brott i den mening som avses i denna artikel. Som redogjorts för ovan skall begreppen brott och brottslig gärning ges en självständig och allmängiltig tolkning. Den omständigheten att det enligt den svenska rätten inte är fråga om en straffrättslig anklagelse innebär inte att det är uteslutet att artikel 6 är tillämpligt. Enligt den svenska rätten anses t.ex. skattetillägg inte utgå på grund av anklagelse om brott medan Europadomstolen funnit att skattetilläggen skall omfattas av artikel 6 eftersom de är generella med ett såväl avskräckande som bestraffande syfte.

Den kontrollavgift som nu föreslås skiljer sig en hel del från skattetilläggen, bl.a. genom att vara bestämd till beloppet och

genom att endast kunna påföras de näringsidkare som omfattas av systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen. Trots detta är det svårt att ha någon bestämd uppfattning om hur Europadomstolen skulle se på kontrollavgiften.

Regeringsrätten har i avgörandet RÅ 2004 ref. 17 funnit att påförande av särskild avgift enligt lagen (2000:1087) om anmälningskyldighet för vissa innehav av finansiella instrument omfattas av artikel 6. Vidare har Kammarrätten i Stockholm den 17 november 2003 i mål 5619-03 funnit att kontrollavgift enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. utgör en brottspåföljd i den mening som avses i artikel 6. Målgruppen för dessa båda lagar är, till skillnad från vad som gäller ifråga om skattetilläggen, begränsade men avgifterna kan komma att uppgå till betydande belopp.

I prop. 2002/03:106 s. 200 har regeringen ifråga om tulltillägg uttalat att det inte är helt säkert att Europadomstolen skulle bedöma tulltilläggen på samma sätt som skattetilläggen men att trots denna osäkerhet finns anledning att se till att reglerna uppfyller de krav som ställs upp i konventionen.

Eftersom vi, som framgått ovan, anser att det är osäkert hur Europadomstolens inställning till de föreslagna kontrollavgifterna kommer att vara, bör reglerna utformas så att de uppfyller de rättssäkerhetskrav som ställs upp i Europakonventionen.

Rättssäkerhetsgarantier

Först och främst anser vi det vara av stor vikt att det strikta ansvaret kombineras med en möjlighet till befrielse från avgiften ifråga. För att befrielse skall kunna ske föreslår vi att det skall föreligga särskilda skäl. Vad de särskilda skälen skall bestå i är inte möjligt att ge någon heltäckande uppräkningslista utan det bör främst vara en fråga för rättspraxis att avgöra. Dock bör de särskilda skälen kunna vara hänförliga såväl till felaktigheten i sig som till näringsidkarens person. Givetvis bör det även vara möjligt att begära omprövning av ett beslut om kontrollavgift

samt överklaga beslutet till domstol. I likhet med vad som gäller ifråga om kontrollavgiften enligt lagen om särskild kontroll av torg- och marknadshandel m.m. föreslår vi att prövningstillstånd skall gälla vid överklagande till kammarrätt. Denna fråga och andra som hänger samman med själva förfarandet behandlas i avsnitt 22.

Sedan den 1 juli 2003 gäller särskilda regler om anstånd med betalning av skattetillägg enligt 17 kap. 2 a § skattebetalningslagen. Reglerna innebär, såvitt nu är av intresse, att en skattskyldig som begär omprövning av eller överklagar ett skattetilläggsbeslut till länsrätten efter ansökan skall beviljas anstånd med betalning av skattetillägget även om förutsättningarna för anstånd med betalning av skatt enligt 17 kap. 2 § samma lag inte är uppfyllda. Vidare gäller reglerna om ställande av säkerhet i 17 kap. 3 § skattebetalningslagen vid beviljande av anstånd inte i fråga om skattetillägg, se tredje stycket samma lagrum. Av propositionen som låg till grund för de delvis ändrade anståndsreglerna, (prop. 2002/03:106 s. 184) framgår att eftersom Europadomstolen funnit att skattetilläggen omfattas av artikel 6 i Europakonventionen, det bedömts nödvändigt att säkerställa att bestämmelserna om skattetillägg uppfyller de rättssäkerhetskrav som föreskrivs i artikeln. I propositionen, s. 184 f., framhåller regeringen bl.a. att Europadomstolen i två fall mot Sverige anfört att en stat måste hålla bestämmelser om omedelbar verkställighet inom rimliga gränser så att den enskildes möjlighet att försvara sig i en domstolsprocess inte försämras. Kammarrätten i Stockholm har, som redan nämnts, i den ovan nämnda domen den 17 november 2003 i mål nr 5619-03 funnit att kontrollavgiften måste anses utgöra en brottspåföljd i den mening som avses i artikel 6 i Europakonventionen samt, mot bakgrund av den bedömning av rättsläget som lagstiftaren gjort i prop. 2002/03:106, att en verkställighet av kontrollavgiftsbeslutet innan länsrätten prövat överklagandet i sakfrågan liksom ett krav på ställande av säkerhet som ett villkor för anstånd mot betalningen skulle strida mot rättssäkerhetsgarantierna i artikel 6.

Kontrollavgifterna i det nämnda målet enligt lagen om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. uppgick till drygt 5 miljoner kr. De kontrollavgifter som föreslås utgå på grund av brister i personalliggaren m.m. kommer att hamna på avsevärt blygsammare nivåer. Vår uppfattning är därför att den regel om anstånd som finns i 17 kap. 2 § skattebetalningslagen kan tillämpas på kontrollavgifterna utan att det finns någon risk för en överträdelse av artikel 6. Någon anledning att låta bestämmelsen i 17 kap. 2 a § samma lag bli tillämplig på kontrollavgifterna anser vi därför inte finnas.

Enligt Europadomstolens praxis omfattar rätten till offentlig rättegång enligt artikel 6 en rätt till muntlig förhandling. Detta innebär dock inte att alla mål måste avgöras efter muntlig förhandling. En part kan t.ex. avstå från sin rätt till muntlig förhandling. Skattebetalningslagen hänvisar till taxeringslagens regler bl.a. vad gäller överklagande av länsrätts och kammarrätts beslut samt handläggningen i domstol. I 6 kap. 24 § taxeringslagen finns bestämmelser om muntlig förhandling vid handläggning av mål om särskild avgift. Även om kravet på muntlig förhandling inte är lika strikt i andra instans, beroende på omständigheterna kan det godtas att ett yrkande om muntlig förhandling i ett överklagande avslås trots att förhandling inte hållits i första instans, anser vi att det, främst av likformighets-skäl, är lämpligt att anpassa bestämmelsen om muntlig förhandling till det redan gällande regelverket.

Vad så gäller de s.k. minimirättigheterna i artikel 6 punkt 3 finns bestämmelser i taxeringslagen, förvaltningsprocesslagen (1971:291), rättshjälpslagen (1996:1619) och lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. som av regeringen för skattetilläggs del ansetts uppfylla artikelns krav. Vad gäller den nu föreslagna kontrollavgiften skiljer sig den från skattetillägget på så sätt att juridiska personer inte kommer att få ersättning för kostnader för ombud eller biträde eftersom lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. inte är tillämplig och rättshjälpslagen endast

omfattar fysiska personer. Vår uppfattning är dock att detta inte är oförenligt med artikel 6 punkt 3.

22 Förfarandefrågor

22.1 Inledning

Det system för schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering som föreslås i denna promemoria syftar till att, i enlighet med vad regeringen uppgett i arbetsgruppens uppdragsbeskrivning, stötta och komplettera den konventionella beskattningen, åstadkomma ett rättvisande skatteuttag och minska omfattningen av skattefusk och svartarbete. För att uppnå detta syfte har vi ovan föreslagit en rad materiella regler. Dessa måste dock kompletteras med förfaranderegler. Vår ambition har varit att så långt möjligt försöka anpassa förfaranderegler efter de regler som redan finns på skatteområdet. Genom enhetliga regler kan administrationen effektiviseras samtidigt som det även blir enklare för de som omfattas av systemet att få en överblick. De förfaranderegler som främst avses är skattebetalningslagens bestämmelser. Så långt möjligt föreslås att förfaranderegler enligt lagen om schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering skall anpassas efter de regler som finns i skattebetalningslagen (1997:483) och i viss mån även taxeringslagen (1990:324).

22.2 Enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag

I avsnitt 17.2.1 har redogjorts för förfarandet i samband med beräkning av de för den schabloniserade skönsbeskattningen relevanta underlagen, beslutsfattandet och betalningen av skatten på grund av beslutet om schabloniserad skönsbeskattning. Nedan följer en beskrivning av reglerna om omprövning och överklagande.

22.2.1 Omprövning och överklagande

Under inkomståret

Vårt förslag: Beslut om schabloniserad skönsbeskattning skall kunna omprövas och överklagas. Förfarandet anpassas till skattebetalningslagens bestämmelser om omprövning och överklagande av beslut om preliminär F-skatt och särskild A-skatt.

Skälen för förslaget:

Omprövning och överklagande av den skattskyldige

Den skattskyldige får begära omprövning av beslutet om schabloniserad skönsbeskattning. En sådan begäran innefattar även en begäran om omprövning av beräkningen av schablonunderlaget. En begäran om omprövning skall, efter förebild i vad som gäller beträffande omprövningsfristen för beslut om preliminär taxering och debitering av preliminär skatt, ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då den skattskyldige fick del av beslutet.

Ett beslut om schabloniserad skönsbeskattning får överklagas till länsrätten. Överklagandet skall ha kommit in inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. Vid överklagande till kammarrätt krävs prövningstillstånd. Även

detta är hämtat från vad som gäller ifråga om överklagande av länsrätts och kammarrätts beslut om preliminär taxering och debitering av preliminär skatt.

Omprövning och överklagande av Skatteverket

Skatteverket har möjlighet att ändra ett beslut om ändring av tidigare meddelat beslut om preliminär skatt för att F-skatten och A-skatten skall stämma bättre överens med den beräknade slutliga skatten. Ändrad beräkning får ske endast om det avser belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller om det finns andra särskilda skäl, (6 kap. 5 § och 7 kap. 1 § skattebetalningslagen.) Samma regler bör gälla ifråga om ändrad beräkning av sådan F-skatt och särskild A-skatt som utgår på grund av beslut om schabloniserad skönsbeskattning.

Omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel får enligt huvudregeln i 21 kap. 9 § första stycket skattebetalningslagen inte meddelas senare än under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

Även för Skatteverkets del gäller givetvis att överklagande till kammarrätten kräver prövningstillstånd.

Efter inkomståret

Vårt förslag: Taxeringslagens regler om omprövning och överklagande av taxeringsbeslut skall gälla även i fråga om beslut om schabloniserad sköntaxering.

Skälen för förslaget: Som redogjorts för ovan innebär ett beslut om schabloniserad sköntaxering att det sker en omräkning av den skattskyldiges i deklarationen redovisade inkomst. Det rör sig med andra ord om ett grundläggande beslut om taxering, jämför 4 kap. 1 § taxeringslagen. Denna lags bestämmelser vad

gäller omprövning och överklagande av sådana beslut bör därför gälla.

En skattskyldig kan, enligt huvudregeln i 4 kap. 9 § första stycket taxeringslagen, begära omprövning av sin taxering intill utgången av det femte året efter taxeringsåret. Skatteverket har i sin tur möjlighet att självant ompröva taxeringsbeslut till den skattskyldiges fördel inom samma tid medan ett beslut som är till den skattskyldiges nackdel skall meddelas före utgången av året efter taxeringsåret (4 kap. 13 och 14 §§ taxeringslagen). En sådan omprövning kan avse såväl själva beslutet om schabloniserad skönstaxering som t.ex. ett yrkande om att ytterligare någon avdragspost skall medges eller ett beslut att vägra en avdragspost skall ändras. Beroende på vad ett sådant omprövningsbeslut, alternativt ett överklagande av sådant omprövningsbeslut, får för konsekvenser kan jämförelseunderlaget komma att behöva räknas om vilket oftast även bör inverka på beslutet om schabloniserad skönstaxering.

22.2.2 Skönstaxering

Vårt förslag: Underlaget för schabloniserad skönstaxering skall kunna bli föremål för skönstaxering. Reglerna härför skall anpassas till motsvarande regler enligt taxeringslagen.

Skälen för förslaget: Har den skattskyldige inte kommit in med någon personaldeklaration för egen del kan underlaget för beräkning av om schabloniserad skönstaxering skall ske anses vara så bristfälligt att det får uppskattas efter skön, dvs. en skönsmässig schabloniserad skönstaxering. Hur stort utrymmet kommer att vara för detta är svårt att ha någon uppfattning om. Det kommer troligen främst att bli aktuellt första gången systemet blir tillämbart i det enskilda fallet men lär kunna bli möjligt även i de fall där någon ny personaldeklaration inte inkommit vid ändrade förhållanden.

22.2.3 Eftertaxering

Eftertaxering hänförlig till schablonunderlaget

Ovan, avsnitt 21.2 har vi redogjort för vår uppfattning att utrymmet för att besluta om skattetillägg i ett system med schabloniserade inslag vid beskattningen troligen är mycket begränsat. Detta beror främst på svårigheterna att styrka en oriktig uppgift. Av samma anledning bedömer vi att utrymmet för att genom eftertaxering besluta om schabloniserad skönsbeskattning kommer att vara mycket begränsat. Även eftertaxering ställer krav på att den skattskyldige skall ha lämnat oriktig uppgift.

En situation som möjligen skulle kunna bli aktuell är att den skattskyldige inte uppgett att han bedrivit verksamhet i någon av de branscher som omfattas av systemet eller att nettoomsättningen av sådan verksamhet uppgetts till felaktigt belopp i personaldeklarationen. För det fall Skatteverket anser att det rör sig om en sådan situation att det går att styrka att oriktig uppgift lämnats får beslut om eftertaxering fattas. Förfarandet anpassas efter taxeringslagens regler.

Eftertaxering av en skattskyldig som varit föremål för schabloniserad sköntaxering

En situation som kan bli aktuell är att Skatteverket upptäcker att det finns anledning att eftertaxera en skattskyldig som varit föremål för schabloniserad sköntaxering. Beslutet om eftertaxering kan innebära att det egentligen inte funnits förutsättningar för att besluta om schabloniserad sköntaxering eller att den borde ha bestämts till ett lägre belopp. För att inte den skattskyldige skall bli överbeskattad i en sådan situation skall det belopp som den skattskyldige eftertaxerats för minskas med mellanskillnaden mellan schablonunderlaget och det slutliga jämförelseunderlaget.

22.2.4 Förfarandet vid beräkning av det preliminära jämförelseunderlaget i en verksamhet som varit föremål för schabloniserad skönstaxering tidigare år

Vår bedömning: Inga speciella regler behövs vad gäller beräkning av det preliminära jämförelseunderlaget i en verksamhet som varit föremål för schabloniserad skönstaxering föregående år.

Skälen för bedömningen: Genom beslutet om schabloniserad skönstaxering höjs den skattskyldiges inkomst upp till schablonunderlaget. Detta får effekt på det preliminära jämförelseunderlag som beräknas för inkomståret två år efter beskattningsåret. I ett system med schabloniserade inslag vid beskattningen kan det därför, på lite sikt, tänkas att utrymmet för den schabloniserade skönsbeskattningen kommer att minska eftersom det preliminära jämförelseunderlaget kommer att bygga på ett underlag som av Skatteverket bedömts vara godtagbart.

Vår uppfattning är att inga speciella regler behövs för beräkning av det preliminära jämförelseunderlaget i en verksamhet som varit föremål för schabloniserad skönstaxering utan att detta skall täckas in av de regler som redan föreslagits.

22.3 Schabloniserad skönsbeskattning hänförlig till en verksamhets anställda

I avsnitt 17.3.1 har redogjorts för förfarandet i samband med beräkning av de för den schabloniserade skönsbeskattningen relevanta underlagen, beslutsfattandet och betalningen av skatten på grund av beslutet om schabloniserad skönsbeskattning. Nedan följer en beskrivning av reglerna om omprövning och överklagande.

22.3.1 Omprövning och överklagande

Vårt förslag: Såväl beslut om beräkning och fördelning av schablonunderlag som beslut om schabloniserad skönsbeskattning skall kunna omprövas och överklagas. Förfarandet skall anpassas till skattebetalningslagens regler om omprövning och överklagande.

Skälen för förslaget:

Omprövning

Eftersom såväl beslutet om beräkning och fördelning av schablonunderlag som beslutet om schabloniserad skönsbeskattning kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt bör sådana beslut kunna omprövas, jämför 21 kap. 1 § skattebetalningslagen. Tiden för omprövning bör följa huvudregeln i skattebetalningslagen. Detta innebär att en skattskyldigs begäran om omprövning skall ha kommit in till Skatteverket senast sju år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. För det fall en begäran om omprövning avser beräkningen av schablonunderlaget och dess fördelning och Skatteverket beslutar att bifalla yrkandet skall givetvis hänsyn tas till detta vid den månatliga beräkningen som ligger till grund för bedömningen av om förutsättningarna för schabloniserad skönsbeskattning är uppfyllda. Först om den skattskyldige är missnöjd med ett beslut en enskild månad finns anledning att begära omprövning av beslutet om schabloniserad skönsbeskattning.

Vad gäller tidpunkten för Skatteverkets omprövning på eget initiativ föreslås detta anpassas till motsvarande regler enligt skattebetalningslagen vilket innebär att ett beslut om omprövning till den skattskyldiges fördel normalt får meddelas senast sju år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Ett omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel får normalt inte meddelas senare än under

andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

Överklagande

Reglerna för överklagande såväl av den skattskyldige som av allmänna ombudet anpassas till motsvarande regler i skattebetalningslagen. Prövningstillstånd behövs inte vid överklagande till kammarrätten.

22.3.2 Avstämning efter inkomstarets utgång

Vårt förslag: Efter inkomstarets utgång skall jämförelseunderlaget stämmas av med schablonunderlaget.

Skälen för förslaget: Även om det aldrig blir aktuellt att besluta om schabloniserad skönstaxering avseende en verksamhets anställda kan det ändå finnas anledning att göra en viss avstämning av de olika underlagen efter utgången av inkomstarets. Det är nämligen först under januari månad som Skatteverket får tillgång till alla relevanta uppgifter i form av kontrolluppgifter avseende de anställda samt skattedeklaration avseende inkomstarets sista redovisningsperiod (jämför 10 kap. 18 och 21 §§ skattebetalningslagen) Kontrolluppgifter skall lämnas senast den 31 januari året efter inkomstarets. Skatteverket kan då stämma av dessa uppgifter med de iakttagelser som gjorts i samband med kontrollbesöken. Upptäcker Skatteverket t.ex. att en person som noterats vid ett kontrollbesök inte finns upptagen i kontrolluppgifterna kan det finnas anledning att undersöka detta förhållande närmare. Beroende på vad denna avstämning ger för resultat kan Skatteverket komma att anse att det finns anledning att ompröva det schablonunderlag som tidigare beräknats för verksamheten ifråga. En sådan ändring kan givetvis även få effekt på själva den schabloniserade skönsbeskattningen. Den ändring av beskattningsbesluten som kan bli aktuell får hänföras till den

sista redovisningsperioden under beskattningsåret, jämför 11 kap. 2 § andra stycket skattebetalningslagen.

Om situationen istället är den att avstämningen visar att inkomstarets sammanlagda jämförelseunderlag överstiger schablonunderlaget men att schabloniserad skönsbeskattning detta till trots ägt rum någon eller några månader skall besluten om schabloniserad skönsbeskattning omprövas. Vidare kan situationen vara sådan att avstämningen ger vid handen att det visserligen funnits grund för schabloniserad skönsbeskattning under året eftersom jämförelseunderlaget för hela året varit lägre än schablonunderlaget men att den schabloniserade skönsbeskattningen skett med för högt belopp. En omprövning på grund av dessa förhållande kan ske såväl på Skatteverkets initiativ som på den skattskyldiges. För att göra förfarandet så enkelt som möjligt föreslår vi att den ändring som blir följd av omprövningen först och främst hänförs till den sista period för vilken beslut om schabloniserad skönsbeskattning fattats och, om detta inte skulle vara tillräckligt, den dessförinnan aktuella perioden etc.

22.4 Verkställighet av beslut enligt lagen om schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering

Vårt förslag: Om någon begärt omprövning av eller överklagat ett beslut enligt lagen om schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering inverkar detta inte på skyldigheten att betala den skatt eller avgift som omprövningen eller överklagandet rör.

Skälen för vårt förslag: Precis som är fallet med beslut enligt bl.a. skattebetalningslagen och taxeringslagen skall beslut enligt lagen om schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering få verkställas oberoende av om de vunnit laga kraft eller ej.

22.5 Anstånd med betalning av skatt eller avgift som debiterats till följd av beslut om schabloniserad skönsbeskattning eller schabloniserad sköns-taxering samt beslut om kontrollavgifter

Vårt förslag: Skatteverket får bevilja anstånd med betalning av skatt som debiterats till följd av ett beslut om schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad sköns-taxering. Det samma gäller i fråga om kontrollavgifter. Reglerna skall anpassas till skattebetalningslagens bestämmelser om anstånd av betalning av skatt vilket bl.a. innebär krav på prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätt.

Skälen för förslaget: Som redogjorts för ovan får beslut enligt den föreslagna lagen verkställas även om det inte vunnit laga kraft. I vissa situationer kan det dock framstå som oskäligt att kräva att skatt skall betalas trots att beslutet som skatten grundas på inte vunnit laga kraft. Situationen enligt den nu föreslagna lagen skiljer sig inte från vad som är fallet beträffande skatt som utgår på grund av beslut enligt det konventionella förfarandet. Bestämmelsen om omedelbar verkställighet bör därför kombineras med en bestämmelse om anstånd med betalning av skatt i vissa situationer. Även denna anståndsbestämmelse föreslås anpassas till reglerna i skattebetalningslagen. Förutsättningarna för att beviljas anstånd med inbetalning av skatt finns i 17 kap. 2 § skattebetalningslagen. Denna bestämmelse kombineras med en bestämmelse om ställande av säkerhet i vissa fall i 17 kap. 3 § samma lag.

Vad så gäller anstånd på grund av beslut om kontrollavgifter har vi ovan i avsnitt 20.5.3 redogjort för vår uppfattning att kontrollavgifterna inte bör omfattas av de anståndsregler som sedan den 1 juli 2003 gäller ifråga om skattetillägg utan att det istället skall vara skattebetalningslagens ordinarie anståndsbestämmelser som skall gälla.

Vad gäller tiden för omprövning och överklagande av beslut om anstånd är den bestämd till två månader enligt 21 kap. 5 § och 22 kap. 3 § skattebetalningslagen. Av 22 kap. 11 § samma lag

följer vidare att prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

22.6 Beslut rörande kontrollavgifter till följd av brister i personalliggaren

Vårt förslag: Beslut om kontrollavgifter, skall kunna omprövas och överklagas. Tiden för överklagande är två månader. Prövningstillstånd skall gälla vid överklagande till kammarrätt.

Skälen för förslaget: Som redogjorts för ovan i avsnitt 18 och 21 kan Skatteverket påföra en administrativ avgift vid brister i personalliggaren. I skattebetalningslagen finns bestämmelser om skatte- och avgiftsredovisningar, in- och utbetalningar av skatter, omprövnings- och anståndsbestämmelser samt bestämmelser om omprövning. En grundläggande målsättning är att förfarandet vad gäller skatter och avgifter så långt möjligt bör anpassas efter skattebetalningslagens regler. Vår uppfattning är att kontrollavgifterna bör hanteras inom ramen för skattekontosystemet varför skattebetalningslagens regler bör tillämpas i fråga om debitering och betalning av kontrollavgift, omprövning och överklagande av beslut om kontrollavgift samt förfarandet i övrigt. Vad gäller tiden för omprövning och överklagande av beslut om kontrollavgift anser vi dock att den bör vara två månader eftersom en längre överklagandetid inte kan anses vara befogad. En sådan kortare överklagandetid gäller för en rad andra beslut enligt skattebetalningslagen, bl.a. i fråga om beslut om anstånd och beslut om preliminär skatt.

Vad gäller rätten till muntlig förhandling föreslås att detta anpassas till vad som gäller i fråga om muntlig förhandling vid särskilda avgifter, jämför 22 kap. 13 § skattebetalningslagen och 6 kap. 24 § taxeringslagen.

Ovan i avsnitt 21.5.3 och 22.5 har redogjorts för anståndsreglerna hänförliga till beslut om kontrollavgifter.

22.7 Beslut som inte får överklagas

Vårt förslag: Beslut om kontrollbesök och revision skall inte få omprövas eller överklagas.

Skälen för förslaget: Eftersom såväl kontrollbesök som den begränsade revisionen föreslås få ske oannonserat saknas anledning att ompröva eller överklaga sådana beslut. Förslaget är i denna del anpassat till vad som gäller ifråga om motsvarande beslut enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m.

22.8 Skattebelopp som inte kan tillgodoföras någon

Vårt förslag: Skatt och avgift som utgår på grund av beslut om schabloniserad skönsbeskattning avseende en verksamhets anställda skall tillfalla staten sju år efter inbetalningen om den för vars räkning skatteavdrag gjorts och arbetsgivaravgifter inbetalats inte kunnat identifieras.

Skälen för förslaget: Ett rimligt antagande är att den skatt som kommer att utgå på grund av schabloniserad skönsbeskattning avseende en verksamhets anställda inte kommer att kunna hänföras till någon person eftersom Skatteverket, som angetts ovan, inte har någon skyldighet att identifiera de personer som den extra skattedebiteringen är att hänföra till. I 16 kap. 13 § skattebetalningslagen regleras den situationen att ett inbetalt skattebelopp på grund av bristfälliga identifieringsuppgifter inte har kunnat tillgodoräknas den som gjort inbetalningen inom sju år efter det kalenderår då inbetalningen gjordes. I sådant fall skall beloppet tillfalla staten.

I situationen med den schabloniserade skönsbeskattningen är det inte inbetalaren som inte kan identifieras utan den för vars räkning skatteavdrag gjorts och arbetsgivaravgifter inbetalats. Även i en sådan situation bör dock det inbetalda skattebeloppet

tillfalla staten efter sju år. En regel med detta innehåll föreslås tas in i skattebetalningslagen.

23 Rättssäkerhetsaspekter m.m.

23.1 Rättssäkerhet – ett samlingsbegrepp för många frågor

De förslag till schabloniserade inslag vid beskattningen som tagits fram är av ingripande natur för den skattskyldige. Syftet är att få till stånd en effektivare beskattning i branscher som är utsatta för ekonomisk brottslighet genom skatteundandraganden, företrädesvis genom svart arbete. Det är inte möjligt att uppnå detta syfte utan förhållandevis ingripande lagstiftning. I annat fall hade det reguljära skattessystemets materiella och administrativa regler varit tillräckliga för att minska problemen till en godtagbar nivå.

Skall problemen minska krävs således ingripande lagstiftning. Samtidigt är det ett oåterkalleligt krav att de schabloniserade inslagen vid beskattningen inte åsidosätter de grundläggande kraven på rättssäkerhet. Om lagstiftningen är för långtgående innebär det ett större rättsligt övergrepp i de enskilda fallen än det skattefusk som reglerna skall motverka. Myndigheterna riskerar därigenom att förlora sin legitimitet för genomförda åtgärder. Det blir en lag utan rätt. I en rättsstat kan inte enskilda övergrepp från myndigheternas sida motiveras av de positiva effekter en lagstiftning får på bred front. Det innebär att rättssäkerhetsfrågorna särskilt måste beaktas i samband med att förslagen om schabloniserade inslag tas fram. Vår strävan har varit att tydligt föra fram de problem med rättssäkerheten som uppkommer vid denna typ av reglering och väga dessa mot

det uttalade behovet av ingripande åtgärder mot en omfattande ekonomisk brottslighet som utmanar skattesystemet.

Vad som menas med rättssäkerhet är emellertid inte helt klart. Begreppet används ofta i debatten. En bidragande orsak till att begreppet är oklart är också att det inte är statiskt och att det rymmer många aspekter. Rättssäkerhetsfrågorna vid beskattningen har tagits upp vid många tillfällen (SOU 1993:62; prop. 1993/94:151), inte minst i diskussioner kring schablonbeskattning (SOU 1996:172 s. 137 ff.; Skatteverket; *Schablonbeskattning? Kartlägningspromemoria* s. 14).

En rättstat kännetecknas bl.a. av att inte någon står över lagen och rätten. Det innebär att staten och dess organ inte bara är skyldiga att följa gällande regler utan att det också skall finnas garantier mot missbruk från den offentliga maktens sida.

Rättssäkerhetsfrågorna tar oftast sikte på den enskilde medborgarens säkerhet eller skydd mot myndigheter. En annan och inte lika debatterad sida av rättssäkerheten är också statens ansvar att skydda den enskilde mot direkta eller indirekta skador till följd av brottslighet eller ett otillbörligt utnyttjande av enskild makt. Vår kriminalpolitik syftar också till att minska brottsligheten och öka människors trygghet. Intresset av att minska den enskildes utsatthet för brott har också fått allt större betydelse i samhället (Tham, 2001). Det nu beskrivna rättssäkerhetsbegreppet innebär för beskattningen att skattebördan fördelas rättvist och att samhället säkerställer så långt det är möjligt att inte någon "free rider" utnyttjar samhällets förmåner utan att var och en måste betala sin andel genom skatter och avgifter. Genom att på detta sätt upprätthålla beskattningen säkerställs också att konkurrensen mellan näringsidkare sker på lika villkor.

I det följande diskuteras några rättssäkerhetsfrågor med fokus på våra förslag. En uppdelning sker av rättssäkerhetsbegreppet på olika delområden.

23.2 Rättssäkerhetsaspekter på de schabloniserade inslagen vid beskattningen

Förutsägbarhet vid beskattningen

En av de grundläggande principerna inom ramen för rättssäkerhetsbegreppet är att den enskilde skall kunna förutse de rättsliga följderna av sitt handlande (jfr. prop. 1993/94:151 s. 69).

Genom de föreslagna metoderna för schabloniserade inslag vid beskattningen kommer nivåerna för beskattningen genom schablonunderlaget att vara tydliga för envar. Redovisas ett jämförelseunderlag som understiger schablonunderlaget finns också en stor risk för skatteåtgärder inom ramen för den föreslagna lagstiftningen. För den schabloniserade skönsbeskattningens och den schabloniserade skönstaxeringens del, skall sådana skatteåtgärder aktualiseras såvida inte den skattskyldige med tillräcklig grad av säkerhet kan visa annat.

I detta läge kan osäkerheten om lagstiftningen preciseras till att avse bedömningen av om de omständigheter som åberopas är tillräckliga eller inte för att undgå skatteåtgärder. Vägledning har emellertid lämnats om vilka uppgifter som kan erfordras och det är också klart vilka faktorer som är viktiga för bedömningen. Vår uppfattning är därför att förslagen väl uppfyller kraven på förutsägbarhet vid beskattningen.

Likhetsprincipen

Ytterligare en av de grundläggande principerna inom ramen för rättssäkerhetsbegreppet är att lika fall skall bedömas på lika sätt (jfr. prop. 1993/94:151 s. 70). Dagens likformiga och rättvisa beskattning kan emellertid i praktiken anses delvis vara satt ur spel, särskilt i branscher med problem med ekonomisk brottslighet. Som angetts flera gånger är det nuvarande kontrollsystemet otillräckligt för att upprätthålla en likformig och rättvis beskattning. Genom schabloniserade inslag vid beskattningen

skapas emellertid helt andra förutsättningar för att i grunden lika fall också skall behandlas lika.

Själva konstruktionen med schabloner ökar också förutsättningarna för att lika fall skall behandlas lika. Schablonen utgår från arbetskraften och sättet att beräkna schablonen på är lika för alla. Individuella bedömningar är också möjliga, exempelvis genom att hänsyn tas till inkomster från andra verksamheter. Genom ett nytt reguljärt kontrollsystem, revision och kontrollbesök, upprätthålls sedan systemet vilket gör att få kan undvika att omfattas av systemet.

Ett problem kan sägas vara att systemet är beroende av Skatteverkets kontroll. Kontrollen kan, av olika anledningar t.ex. bristande resurser, komma att utövas i olika stor omfattning runt om i landet, vilket möjligen kan sägas utgöra en risk för ett åsidosättande av likhetsprincipen. Detta problem är emellertid av tämligen generell karaktär och gäller även vid exempelvis den reguljära skönsbeskattningen och skönstaxeringen och inte minst vid beslut om taxeringsrevision.

Legalitetsprincipen

Legalitetsprincipen innebär bland annat att myndigheternas handlande skall regleras med stöd av en klar och tydlig lag (jfr. prop. 1993/94:151 s. 70). För ett system med schabloniserade inslag för att motverka ekonomisk brottslighet, som dessutom stöds av ett nytt förhållandevis ingripande kontrollsystem, är det av särskilt stor vikt att legalitetsprincipen upprätthålls.

Vi har därför strävat efter att tydligt reglera förutsättningarna för de schabloniserade inslagen och förutsättningarna för kontrollverksamheten.

Behovs- och proportionalitetsprincipen

Behovs- och proportionalitetsprincipen innebär att myndigheternas åtgärder skall stå i rimlig proportion till vad som står att vinna med dem (jfr. prop. 1993/94:151 s.70). Vid tolkningen av bestämmelsen om äganderätten, som finns i artikel 1 till tilläggsprotokollet till Europakonventionen, tillämpar också den europeiska domstolen ett balans- och proportionalitetsresonemang. Det måste göras en rimlig avvägning av vad det allmänna vinner och vad den enskilde förlorar och om den börda som läggs på den enskilde ägaren är oskäligt tung är ingreppet inte acceptabelt (Danelius, 2002).

Schabloniserade inslag vid beskattningen motiveras av det omfattande skatteundragande och de stora skador det medför i förlorade skatteintäkter, att andra skattskyldiga får en tyngre skattebörda, skadorna på skattesystemets legitimitet och det uttalade behovet av att motverka illojal konkurrens mellan företagen inom de aktuella branscherna. Som tidigare redovisats är det utrett att skatteundragandet är ett stort problem i de branscher som inledningsvis föreslås bli systemets målgrupp. Även de branschorganisationer som är representerade i referensgruppen, har uppfattningen att problemen är stora. Referensgruppens uppfattning kan snarare sammanfattas med att samhällets insatser idag inte står i proportion till de problem som finns med ekonomisk brottslighet.

De materiella reglerna för de schabloniserade inslagen vid beskattningen är visserligen av ingripande natur, vilket också är nödvändigt för att med materiella regler kunna få ett rimligare skatteutfall. Å andra sidan bedömer vi att de möjligheter som finns till individuella bedömningar och de regler för bevisning som tagits fram medför att samhällets behov inte åsidosätter den enskildes rättssäkerhet.

De kontrollbesök som föreslås kan uppfattas som integritetskränkande, men är helt nödvändiga för att motverka det svarta arbetet. Om ett system med schabloniserade inslag kan upprätthållas med en reguljär kontrollverksamhet i enlighet med vårt förslag kommer det att innebära stora fördelar för alla de

intressen som verkar för ett fungerande skattesystem. Samtidigt är kontrollbesöken korta och kan ske med stor diskretion. Till detta kommer att kontrollen är inriktad på ett smalt område. Det innebär att förslagen, mot bakgrund av de intressen som lagstiftningen skall tillgodose, inte kan anses strida mot behovs- och proportionalitetsprincipen.

Avvägning mellan kontrollintresset och skyddet av den enskildes integritet

Det allmänna har ett intresse att kontrollera att de skattskyldiga fullgör sina skyldigheter. Detta är emellertid inte ett självändamål baserat på inskränkt fiskala intressen. Ytterst vilar detta kontrollintresse i stället på likabehandlingsprincipen, att beskattningen skall vara likformig och rättvis (jfr. prop. 1993/94:151 s. 70). Många undersökningar visar också att vi betalar skatt, om vi tror att merparten av de skattskyldiga också gör rätt för sig (Hechter, 1987).

I branscher som är utsatta för ekonomisk brottslighet är behovet av kontroll större än i andra branscher. Den enskildes integritet, i meningen att slippa kontroll, kan därför inte hävdas med samma styrka som i en miljö där de flesta gör rätt för sig. Annorlunda uttryckt har myndigheterna en skyldighet att agera för att upprätthålla skattesystemet och inte minst likabehandlingsprincipen.

Vår bedömning är att det är nödvändigt att införa en mer offensiv kontrollverksamhet i syfte att på ett effektivare sätt än hittills kunna motverka den svarta ekonomin. Den kontroll som föreslås bedöms samtidigt ha utformats på ett sådant sätt att den ska innebära ett minimalt störningsmoment i näringsverksamheten.

Kravet på generalitet

Ett krav som brukar uppställas i anslutning till regeringsformens allmänna föreskrifter är att beskattningen skall vara av generell natur. En sådan likhetsprincip har stöd i målsättningsstadgandena i 1 kap. 2 och 9 §§ RF. Det är givetvis godtagbart att en långtgående skillnad görs mellan olika skattskyldiga samt mellan olika intäkter, kostnader etc.

Förslagen om schabloniserade inslag vid beskattningen är inte generella eftersom de inte skall gälla alla näringsidkare, men väl stora delar av näringsidkarna i utsatta branscher. Skälet är emellertid att reglerna inte behövs i hela ekonomin eftersom reglerna är utformade för att motverka problem som är vanligare i vissa branscher än i andra. Reglerna bedöms inte heller ha någon effekt för företag av en viss storlek och därför omfattas inte heller samtliga företag i de utvalda branscherna av systemet jämför ovan avsnitt 13.4. Bakgrunden är att skattesystemets generella regler inte kan upprätthållas i de utsatta branscherna och lösningen på problemet är därför inte ytterligare generella regler utan specifika regler i syfte att åstadkomma att skattereglerna i praktiken blir generella.

För att ett sådant selektivt system skall vara godtagbart krävs goda skäl, och dessa har redovisats för vid flera tillfällen i detta arbete. Branschsaneringsutredningen citerar den europeiska domstolen som menar att alla inte behöver behandlas lika om skillnaderna har en "objective and reasonable justification" (SOU 1996:172, s. 139). Syftet med de schabloniserade inslagen är inte att beskattningen i vissa branscher skall vara högre där än i andra.

För att säkerställa beskattningen i utsatta branscher blir denna mer lik med vad som gäller generellt. Möjligheterna till att kunna föra motbevisning och på ett individuellt plan kunna gå ifrån schablonerna medför att förutsättningarna är stora att beskattningen inte kommer att leda till någon överbeskattning utan enbart till en mer rättvis beskattning.

Egendomsskyddet

Beskattningsreglerna får inte utformas så att mer än 100 procent av skattebasen skall erläggas i skatt. Om mer än skattebasen skall erläggas handlar det inte längre om beskattning utan om konfiskation (jfr. artikel 1 till det första tilläggsprotokollet till Europakonventionen om skydd för äganderätten).

Danelius (2002 s. 390) refererar till avgöranden som visserligen påpekat att skatter och avgifter negativt kan beröra Europakonventionens (tilläggsprotokollet) garanti för den enskildes äganderätt, om dessa åligger den enskilde en orimligt stor börda. Emellertid ankommer det i första hand på de nationella myndigheterna att avgöra vilka skatter eller avgifter som skall utkrävas. Sådana beslut grundas i sin tur på värderingar av politiska, ekonomiska och sociala faktorer som enligt konventionen fortfarande ligger inom konventionsstaternas behörighet. Det innebär att fördragsstaternas diskretionära utrymme för skatter och avgifter är vidsträckt.

Förslagen om schabloniserade inslag träffar enbart de skatter och avgifter som står i direkt proportion till arbetet, räknat i sysselsättningsgrad. Den vinst som arbetet genererar eller de kapitalinkomster som kan förekomma omfattas inte av de schabloniserade reglerna. Detta innebär en garanti mot överbeskattning och konfiskation.

Till detta kommer att de skatte- och avgiftssatser som tillämpas motsvarar vad som gäller för den konventionella beskattningen. Beskattningen beaktar också antalet verksamma och verksamhetsgrad. Därutöver har den skattskyldige möjlighet att gentemot de värden som schablonerna anger, utifrån verksamma och verksamhetsgrad, kunna komma med invändningar och på det sättet få till stånd en individuell bedömning.

De omständigheter som redovisats innebär att risken för konfiskation, dvs. att mer än 100 procent av skattebasen erläggs i skatt, måste vara så gott som utesluten.

24 Konsekvenser av förslaget

Inledning

De förslag som vi redovisar kommer att påverka kostnaderna och intäkterna för både det allmänna och delar av näringslivet. Förslagen kommer också att påverka småföretagandet, konkurrensförhållandena, sysselsättningen och brottsligheten. I detta kapitel redovisas en konsekvensbeskrivning av förslagen.

24.1 Statsfinansiella konsekvenser

24.1.1 Konsekvenserna på skatteintäkterna

Vår bedömning: Vårt förslag kan visa sig inte leda till nämnvärt högre skatteinkomster eftersom en grupp skattskyldiga riskerar att anpassa sina inkomster nedåt för att ligga i nivå med schablonen.

Skälen för bedömningen.

Underliggande data för beräkningen

Beräkningar på effekterna av förslaget om schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering har skett på olika avidentifierade registerdata. Dessa data har anpassats efter förslagets övergripande kriterier, dvs. de tre branscherna taxi, frisör och restaurang samt att nettoomsättningen av rörelsen

skall vara mindre än 3 miljoner kronor per beskattningsår. Data är sammansatt bland annat av Standardiserade Räkenskaps Utdrag (SRU) och taxeringsdata från Skatteverket. Uppgifterna härrör från 2003, men har räknats upp till 2005 års nivå via löneökningstakten.

Uppgiften om medelantalet anställda inom verksamheten uppvisade skiftande kvalitet vilket gjort att det inte är möjligt att beräkna nivåer på en tiondels årsarbetskraft. På grundval av detta har beräkningarna för anställda gjorts för de rörelser som har haft uppgifter på anställda och lönekostnadsuppgifter motsvarande heltid med minst 10 000 kr per månad.

Vidare gjordes förenklingen att alla rörelser där båda makarna deltog i verksamheten exkluderades. Då ingen åldersvariabel fanns i materialet har inga åldersrelaterade skatter eller avgifter beräknats. Beräkningarna har gjorts efter antagandet att alla näringsidkare och anställda är verksamma på heltid i rörelsen samt är under 65 år.

Branschorganisationerna har lämnat in lönenivåuppgifter för beräkningen. Dessa uppgifter står inte helt i samklang med förslaget om normallönenivå. Restaurangbranschen är den som kommer närmast. Den uppger en medellön för verkamma inom restaurang på 16 548 kr per månad. Taxi redovisar en lönenivå på 14 875 kr per månad, vilket närmast är att betrakta som miniminivå. Frisörerna redovisar en nivå på 16 435 kr per månad, vilket är deras garantinivå. Således ligger normallönen högre för både taxi- och frisörbranscherna. I beräkningarna har dessa uppgifter dock använts i brist på bättre uppgifter.

Effekter av förslaget om schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering

Utgångspunkten för arbetet har varit ett antagande om att det i de föreslagna branscherna förekommer mycket oredovisade vinster samt en stor andel svart arbetskraft. De schabloniserade inslagen skall på ett enkelt sätt, mätt i antalet

verksamma som rörelsen förmår att livnära, justera upp näringsresultatet för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag samt indikera hur stora arbetsgivaravgifterna skall vara från verksamheten. Innebörden blir att de näringsidkare som för närvarande påvisar för låga nivåer på skatter och avgifter, inte längre skall komma undan. För dessa näringsidkare gäller att de åtminstone skall betala in en miniminivå av skatter och avgifter. Denna tanke stärker också det nuvarande skattesystemet som kan upplevas som konkurrensnedvridande om några näringsidkare kan komma undan skattebetalningar.

Ett problem med systemet kan bli att näringsidkare kan komma att uppfatta det som en signal till att schablonnivån räcker för att Skatteverket skall ge klartecken. Detta skulle innebära att de ser miniminivån som fullt tillräcklig att uppnå för att slippa mer kontroll från Skatteverket och härigenom skulle även ett tak på skatter och avgifter skapas i nivå med schablonnivån.

I den sammanfattande beräkningen nedan är arbetsgivaravgiften beräknad till 29,39 procent och den allmänna löneavgiften till 34 procent på underlaget. En genomsnittlig marginals katt för aktiva näringsidkare är beräknad till 39,07 procent och för passiva näringsidkare till 45,65 procent. Egenavgifterna är beräknade till 27,82 procent. I beräkningen av schablonförslaget ligger även ett antagande om fullt utnyttjande av avsättning till periodiseringsfond eftersom det kan antas att de näringsidkare vars underlag justeras upp, inte är benägna att betala mer i skatt än nödvändigt.

I jämförelse med nuvarande situation ger förslaget till schabloniserad skönsbeskattning och skönstaxering ökade skatteintäkter. Detta på grund av för lågt redovisade underlag i förhållande till uppgivet antal verksamma i rörelsen. Således torde rörelsen generera större intäkter för att kunna vara bärkraftig för det uppgivna antalet verksamma. Dock skall man komma ihåg att ingen hänsyn tagits till eventuell jämkning. Det är mycket troligt att näringsidkare och företag som schablon-

mässigt räknas upp till ett högre skatteunderlag kommer att begära jämkning. Att inte söka jämkning skulle kunna betraktas som ett erkännande av skattefusk. Om de näringsidkare som ansöker om jämkning dessutom kan visa upp en godkänd redovisning kommer en mer omfattande revision av företaget att bli nödvändig för att avgöra om det redovisade underlaget är riktigt.

Vidare ses sjunkande intäkter jämfört med förslaget om anpassningseffekten får genomslag. Dock sjunker nivån inte ner under nuvarande nivå. Detta indikerar att de som idag ligger över schablonnivån gör detta marginellt, medan de som ligger under schablonnivån ligger mycket under nivån. Vid några beräkningar ges negativ anpassningseffekt. Detta sker dock undantagsvis och enbart inom frisör- och taxibranscherna. Att tänka på är att de lönenivåer som redovisats för frisör- och taxibranscherna inte är normallönenivå utan ligger under denna nivå.

I sammanfattningen av effekterna ges ett stort skattetillskott på 1,7 miljarder om schablonförslaget antas. Farhågorna om anpassningseffekter minimerar emellertid detta tillskott till 35 miljoner. Vad man behöver komma ihåg vid denna redovisning är, som redovisats ovan, att näringsidkarna har rätt att begära jämkning. Skulle flera näringsidkare kunna påvisa att jämförelseunderlaget är korrekt istället för den uppskattade schablonnivån, reduceras skatteöverskottet. I de redovisade effektberäkningarna har det antagits att inga jämkningar görs. Nettoeffekten av schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering kan hamna såväl på ökade skatteintäkter som på en reduktion av skatteintäkterna. Avgörande torde vara förhållandet mellan anpassning till schablonnivå och överklagande av uppräknings till schablonnivå. En bedömning av förslaget är att det är skattemässigt neutralt.

Några övriga effekter att beakta

Givet en påtaglig kontroll av personaldeklaration och personalliggare samt revision och kontrollbesök torde detta förslag kunna minimera antalet svartarbetande inom den vita sektorn. Metoden och kontrollen innebär att det blir mycket svårare för näringsidkaren att inte uppge korrekt antal anställda inom verksamheten samt korrekta lönenivåer. Skatteverket får en enkel metod att tillämpa för att kunna uppskatta verksamhetens bärkraft gällande antalet sysselsatta inom rörelsen.

Huruvida den svarta sektorn inom dessa branscher påverkas är det mycket svårare att uttala sig om. Storleken på den svarta sektorn är svår att uppskatta. Till detta kommer att det är ännu svårare att uppskatta hur många i den svarta sektorn som kommer att gå över och redovisa verksamheten vit enligt schablonnivån. Omfattningen och effektiviteten av kontrollerna från Skatteverket är här av avgörande betydelse. Dock kan sägas att all omvandling från svart till vit sektor genererar ett skattetillskott.

Avgörande för förslagets kombinerade skatte- och kostnadseffekt blir de ökade administrativa kostnader som förslaget innebär med nya rutiner och utökad kontroll. Dessa kostnader kommer troligen inte att kunna uppvägas fullt ut av ökade skatteintäkter.

Tabell 24.1 Sammanfattning av effekterna p.g.a. schablonförslag och anpassningsantagande i SEK.

Uppdelat per yrkeskategori	Schablonförslag	Schablonförslag med anpassning
<i>Aktiebolag</i>		
Frisör	16 953 592	- 1 212 202
Taxi	12 845 695	-38 039 788
Restaurang	102 740 896	21 947 172
Summa:	132 540 183	-17 304 818
<i>Enskilda</i>		
Frisör	577 455 557	101 838 453
Taxi	172 653 725	-267 161 842
Restaurang	371 427 685	114 861 927
Summa:	1 121 536 967	- 50 461 462
<i>Handelsbolag</i>		
Frisör	7 925 463	4 836 843
Taxi	3 335 733	- 653 948
Restaurang	66 517 027	51 079 946
Summa:	77 778 223	55 262 841
<i>HB-delägare</i>		
Frisör	65 393 793	- 8 473 055
Taxi	14 006 023	- 10 341 742
Restaurang	305 009 430	66 540 000
Summa:	384 409 246	47 725 203
<i>Totalt:</i>	1 716 264 619	35 221 764

24.1.2 Konsekvenser för Skatteverket

Vår bedömning: Skatteverket har beräknat att initialkostnaderna för förslaget kommer att uppgå till drygt 20 miljoner kr och de årliga driftkostnaderna till knappt 4 miljoner kr. Arbetsgruppen bedömer emellertid att de årliga kostnaderna kommer att bli högre till följd av många jämkningar, skriftväxlingar och processer samt att ambitionsnivån måste vara mycket hög för antalet kontrollbesök.

Skälen för bedömningen: Förslaget att införa schabloniserade inslag vid beskattningen förutsätter ganska omfattande insatser från Skatteverkets sida. I förslaget ingår t.ex. bl.a. att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer skall utforma föreskrifter på vissa områden. Det troliga är att det kommer att bli Skatteverket som utfärdar dessa föreskrifter. Vidare kommer Skatteverkets datasystem att behöva byggas om för att klara den nya hanteringen med personaldeklaration, beräkning av jämförelseunderlag etc. En sådan ombyggnad drar med sig förhållandevis stora kostnader initialt men även årliga underhållskostnader. Till detta kommer kostnader för de kontrollbesök och den begränsade revisionen som Skatteverket skall göra.

Skatteverket har varit behjälpliga med kostnadsberäkningar och dessa redovisas i sammandrag nedan. Det bör emellertid nämnas att Skatteverket själv påpekar att det finns ett stort mått av osäkerhet i de gjorda beräkningarna.

Cirka 37 000 näringsidkare kommer att omfattas av de nya reglerna vilket innebär att lika många personaldeklarationer initialt skall registreras. För att hantera variabelberäkningen hänförlig till dessa personaldeklarationer behövs ett nytt IT-stöd. Kostnaden för att utveckla detta beräknas till 6 miljoner kr och den årliga underhållskostnaden till cirka 0,5 miljoner kr.

IT-stödet för att för varje period mäta schablonunderlaget mot jämförelseunderlaget kan även det beräknas till 6 miljoner kr och den årliga driftkostnaden till 0,5 miljoner kr.

Vad gäller kostnaden för jämkningsärenden är denna givetvis mycket svår att beräkna eftersom vi inte vet hur många som

kommer att begära jämkning. Skatteverket har i sina beräkningar utgått från att antalet jämningsansökningar i samband med ikraftträdandet kan beräknas till 1 850 stycken motsvarande fem procent av näringsidkarna som omfattas av systemet. Vår uppfattning är att detta är väl lågt räknat. Det är som sagt svårt att ha någon direkt uppfattning om antalet jämningsansökningar men vi tror att det är realistiskt att räkna med en betydligt större andel än fem procent. Skatteverket har vidare utgått från att varje jämningsärende kommer att kosta cirka 200 kr att handlägga. Även denna summa anser vi vara för lågt tilltagen varför den sammanlagda kostnaden för jämningsförfarandet torde bli betydligt högre än den av Skatteverket beräknade 370 000 kr.

Beträffande kontrollavgiften behöver ett nytt IT-stöd skapas. Kostnaden för att ta fram detta kan beräknas till 3 miljoner kr och den årliga driftkostnaden till 0,5 miljoner kr.

Extrakostnaden hänförlig till beslutshandtering, handtering av kontrollavgift och överklaganden i förvaltningsdomstol kan beräknas till 1 miljon kr per år.

Utbildning av personalen kan beräknas till cirka 1, 2 miljoner kr. Vidare kommer det att behövas informationsinsatser till företagare. Kostnaden för denna går inte att beräkna i dagsläget utan är till stor del beroende av hur långt i förväg Skatteverket får kännedom om vad som kommer att gälla.

Kostnaden för kontrollbesök och revision har Skatteverket beräknat till 4,2 miljoner kr det första året och 2,1 miljoner kr löpande per år. Vår uppfattning är att Skatteverket utgått från felaktiga förutsättningar vid dessa beräkningar eftersom de bygger på att cirka 20 procent av företagen besöks det första året och därefter årligen cirka 10 procent. För att de schabloniserade inlagen skall få den genomslagskraft som vi hoppas är detta emellertid en för låg kontrollgrad. Enligt vår uppfattning är det istället realistiskt att räkna med fyrdubbla kostnader för kontroll och revision vilket bl.a. innebär att kostnaden det första året kan beräknas till drygt 20 miljoner kronor och därefter årligen till cirka 8 miljoner kr.

Sammanlagt skulle Skatteverkets kostnader för systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen därmed kunna beräknas till cirka 37,5 miljoner kr initialt och därefter cirka 11 miljoner kr per år.

24.1.3 Konsekvenser för de allmänna förvaltningsdomstolarna

Vår bedömning: Det är ett rimligt antagande att antalet processer kommer att öka i en miljö med schabloniserade inslag vid beskattningen.

Skälen för bedömningen: Det föreslagna systemet innehåller en rad olika beslut som föreslås bli överklagbara. Detta kommer att innebära en ökad arbetsbelastning för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Det är inte möjligt att i dagsläget ha någon mer direkt uppfattning om vad denna ökade arbetsbelastning kommer att innebära och om det kommer att finnas skäl att tillföra ytterligare resurser till dessa domstolar. Vår preliminära uppfattning är dock att ytterligare resurser troligen kommer att behövas. Det finns anledning att följa den vidare utvecklingen innan beslut fattas härom.

24.2 Konsekvenser för små företag och deras anställda

Vår bedömning: Kontrollbesök, personaldeklaration, personalliggare och schabloniserade regler vid beskattningen kommer att leda till administrativa kostnader för småföretagen. Fördelarna är att den illojala konkurrensen minskar. Det kan leda till fler registrerade vita arbetstillfällen och stabila företag, men det totala antalet arbetstillfällen och företag kommer att minska som en följd av att den svarta ekonomin trängs tillbaka.

Skälen för bedömningen

Problemet idag

Ekonomisk brottslighet, till exempel med svart arbetskraft, finns i hela näringslivet (RRV 1998:29). Vissa delar av ekonomin är emellertid mer utsatt än andra och exempel på tre branscher med en stor andel ekonomisk brottslighet är de nu aktuella taxi-, frisör- och restaurangbranscherna (jämför ovan avsnitt 13.1.) Detta är också branscher som domineras av många mycket små företag.

När ekonomisk brottslighet blir utbredd i en bransch medför det exempelvis att användning av svart arbetskraft snarare blir norm än ett avvikande beteende (Alalehto, 1999). Det innebär att ett brottsligt beteende sätter sig fast i branschen, uppfattas som normalt och lärs ut till nya som kommer in i branschen. Framgångsvägen blir inte längre att följa reglerna utan att bryta mot dem (Sutherland, 1949). Detta får en rad negativa konsekvenser för företagen själva.

För de företagare som vill följa reglerna kan det visa sig svårt, för att inte säga omöjligt, att driva en verksamhet med helt andra spelregler än för många andra företag. Den illojala konkurrensen visar sig tydligt med vilka priser vissa företag kan erbjuda. Valet står mellan att upphöra med verksamheten eller att följa de normer som utvecklats. Följden blir sämre arbetsmöjligheter och risk för ekonomisk förlust för de seriösa. På denna punkt har referensgruppen med näringslivsrepresentanter tydligt gjort gällande att småföretagen har stora problem med illojal konkurrens. Referensgruppen har också gett uttryck för en besvikelse över att statsmakterna inte gjort mer för att motverka ekonomisk brottslighet, som leder till negativa konsekvenser varje dag för seriösa aktörer.

Branscher som erbjuder möjlighet till svarta inkomster kan dra till sig personer som kännetecknas av risktagande (Weisburd och Waring, 2001). Dessa utnyttjar inte enbart ett tillfälle till att begå brott som plötsligt infinner sig, utan de söker aktivt efter sådana tillfällen. Detta riskerar att förstärka problemen i branschen.

En bransch som utpekats som problematisk kan också få problem med att rekrytera arbetskraft, inte minst sådan som branschen skulle behöva för att utvecklas positivt.

För både näringsidkare och anställda innebär svarta inkomster att den sjukpenninggrundande och pensionsgrundande inkomsten påverkas i motsvarande grad. På sikt leder det till sämre social trygghet genom lägre sjukpenning och pension. För illegal arbetskraft är situationen givetvis ännu mer utsatt.

Administrativa kostnader med förslagen

Arbetsgruppens förslag är inriktade på de mindre företagen i de aktuella branscherna, med en nettoomsättning understigande tre miljoner kronor. Dessa företag skall ge in en personaldeklaration i samband med att lagstiftningen införs och vid ändrade förhållanden kring sysselsättningen. Personaldeklarationen utgör därför en försumbar administrativ pålaga.

De ska också löpande föra en personalliggare. I denna skall anges vilka personer som arbetar dagligen och deras arbetstider. Förslaget om personalliggare innebär en större administrativ börda för företagen än personaldeklarationen. Arbetsgivaren måste dock ändå hålla reda på den anställda personalens tider. Dessutom är det vår förhoppning att personalliggaren skall kunna föras elektroniskt, till exempel genom kassaregister och taxameter, vilket förenklar hanteringen.

Personalliggaren och redovisningen i personaldeklarationen följs sedan upp med återkommande kontrollbesök. Även om dessa kommer att ske närmast obemärkt för företagens kunder innebär de ändå ett intrång och ett merarbete. Å andra sidan visar kontrollbesöken för de seriösa företagen att myndigheten är verksam på fältet, vilket också efterfrågats av referensgruppen med näringslivsrepresentanter.

Det råder enighet mellan arbetsgruppen och referensgruppen att en effektiv kontroll på fältet är en förutsättning för att kunna minska det svarta arbetet, och det leder nödvändigtvis till ett

intrång med kontrollbesök och en administrativ börda med att dokumentera arbetskraft och arbetstider.

Konsekvenser för konkurrensen och sysselsättningen

Genom förslagen kommer vinningen av brott att minska genom att de näringsidkare som svarar för den största andelen av fusket med svart arbetskraft kommer att ha svårt att fortsätta med att anlita sådan arbetskraft eller minska den svarta andelen. Som nyss nämnts kan i bästa fall resultatet bli att nivån på skatteinbetalningarna höjs i branschen, vilket leder till högre priser.

Med högre priser riskerar efterfrågan att minska, vilket påverkar antalet företag och sysselsatta personer. Ett rimligt antagande är därför att den registrerade vita sysselsättningen inte kommer att minska utan snarare att öka, men på den svarta sysselsättningens bekostnad. Totalt sett kommer antalet företag och sysselsatta att minska. Det innebär en viss sanering av den svarta ekonomin som leder till fler ”riktiga” arbeten och stabila företag.

24.3 Konsekvenser för konsumenterna

Vår bedömning: Förslagen kan leda till att priserna ökar och efterfrågan minskar något.

Skälen för bedömningen: Som en följd av förslagen kan skatteutfallet komma att påverkas något i de aktuella branscherna och som tidigare nämnts bör det leda till högre priser. Det är visserligen negativt med ökade priser, men när dagens prisbild delvis kan förklaras av svarta arbeten leder förslagen snarare till ett korrektare pris jämfört med tidigare. Det går inte att försvara låga priser när dessa är ett resultat av brottslig verksamhet. Konsumenterna är också skattebetalare och i den egenskapen är de med och betalar för de låga priserna genom högre skatter och avgifter. I den meningen är de låga priserna enbart en illusion.

24.4 Bokföringsstandarden

Vår bedömning: Betydelsen av bokföring minskar inte genom förslagen med schabloniserade inslag vid beskattningen. Snarare kan det antas att betydelsen kommer att öka genom att delar av bokföringen kommer att granskas oftare än idag till följd av den stora mängden kontrollbesök med tillhörande revisioner.

Skälen för bedömningen: I remisskritik över tidigare arbeten om schablonbeskattning har farhågor förts fram om risken med skatteregler som minskar behovet av en korrekt redovisning. Bakgrunden till kritiken är behovet av att olika lagstiftningar verkar för en hög bokföringsstandard eftersom redovisningen är nyckeln till insyn i en ekonomisk verksamhet (Dahlqvist och Elofsson, 2002; Korsell, 2003).

Det är framför allt vid renodlade schablonbeskattningssystem som det skattemässiga behovet av redovisning minskar. Syftet med sådana system är också främst att förenkla administrationen för de minsta rörelserna. Ett led i denna tanke är att ta fram lösningar där både beskattning och redovisning förenklas. När i stället syftet är att med hjälp av schabloniserade inslag minska skatteundandragandet inom ramen för den reguljära beskattningen förändras inte behovet av en korrekt redovisning.

Det kan visserligen invändas att bokföringen saknar betydelse i de situationer när de schabloniserade reglerna tillämpas och Skatteverket därigenom frångår deklaration och bakomliggande redovisning. I den situationen skulle kunna hävdas att skattereglerna om schabloniserade inslag är likgiltig gentemot redovisningen. Enligt vår bedömning är emellertid denna beskrivning felaktig. I samband med de revisioner som görs vid kontrollbesöken kommer de delar av redovisningen som gäller personalen att kunna granskas. Bokföringens kvalitet och överensstämmelse med iakttagbara förhållanden kommer därför att ha stor betydelse för om schabloniserade inslag skall tillämpas eller inte. Eftersom kontrollbesök med revisioner kommer att

utgöra ett vanligt inslag i en miljö med schabloniserade regler innebär det att bokföringen i vissa delar kommer att bli föremål för granskning av Skatteverket i långt större grad än vad som nu är fallet med det reguljära revisionsinstitutet. Det går därför att hävda att bokföringen, till den del den avser frågor kring verk samma personer i rörelsen, får en mer framskjuten position till följd av den ökande granskningen.

Till detta kommer att även reguljära revisioner kommer att fortsätta att ske och för dessa har naturligtvis redovisningen stor betydelse för exempelvis frågan om förutsättningar finns för skönstaxering enligt de reguljära reglerna.

24.5 Brottligheten och det brottsförebyggande arbetet

Vår bedömning: På det brottsförebyggande planet kommer förslagen att ha betydelse genom att vinningen av brott minskar till följd av de schabloniserade inslagen. Kontrollbesök och tillhörande revisioner ökar högst väsentligt risken för upptäckt.

Skälen för bedömningen: Vårt förslag kan beskrivas som att en ny kontrollform införs, kontrollbesök med tillhörande revision, som ligger nära brottligheten med svart arbete. Det är fältkontroller som direkt riktar sig mot den svarta arbetskraften i dess naturliga miljö, ute på arbetsplatserna. Risken för upptäckt ökar således. Genom ett stort antal kontrollbesök kommer förutsättningarna för att ha svart arbetskraft att drastiskt minska.

En utveckling som skett är att företagen inte längre har enbart svart arbetskraft utan att anställd personal uppbär både vit och svart lön. Denna typ av svart arbetskraft på deltid är svårare att upptäcka, eftersom de kan vistas på arbetsplatsen helt legitimt till följd av den vita deltiden. Genom förslaget om personaldeklaration kommer emellertid arbetsgivarna att göra en bedömning av arbetskraftsbehovet under året och vid större

förändringar ska en ny deklARATION ges in till Skatteverket. Det innebär att Skatteverket vid ett kontrollbesök har en god uppfattning om hur många personer som ska vara verksamma på arbetsplatsen. De personer som påträffas vid kontrollbesöken skall dessutom vara antecknade i personalliggaren. Skatteverket har också möjlighet att genom revision kontrollera löneutbetalningar och andra uppgifter som är kopplade till arbetskraften. Visar det sig att exempelvis fler personer är verksamma i företaget än vad som framgår av personaldeklarationen och personalliggaren måste arbetsgivaren kunna lämna en godtagbar förklaring för att undvika att schabloniserade inslag används. Även om arbetsgivaren denna gång kan lämna en rimlig förklaring löper denne stor risk att inom kort få ett nytt besök. Kontrollbesöken har därför en mycket stor preventiv effekt.

Som tidigare nämnts är det emellertid tveksamt om skatteinkomsterna kommer att öka och det minskar den brottsförebyggande effekten. Det finns en risk att den förebyggande effekten gäller företag under schablonen men inte över till följd av anpassningar.

25 Ikraftträdande m.m.

25.1 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Vårt förslag: Lagen om schabloniserad skönsbeskattning och schabloniserad skönstaxering skall träda i kraft den 1 januari 2007. Lagen tillämpas första gången vid schabloniserad skönsbeskattning som avser inkomståret 2008 samt vid schabloniserad skönstaxering som avser taxeringsåret 2009. Personaldeklaration skall lämnas in första gången senast den 30 november 2007 och skyldighet att föra personalliggare föreligger fr.o.m. den 1 januari 2008.

Skälen för förslaget: Även om det är angeläget att den nya lagen om schabloniserade inslag vid beskattningen träder ikraft så snart som möjligt anser vi inte att det är realistiskt att så sker före den 1 januari 2007. De förslag som finns i lagen innebär en hel del förberedelsearbete, bl.a. i form av ombyggnad av Skatteverkets IT-stöd (se avsnitt 24.1.2), utfärdande av föreskrifter, framtagande av nya blanketter etc. Till detta kommer även att näringsidkarna måste informeras om de nya reglerna och om hanterandet av personalliggare. Vidare skall Skatteverkets personal utbildas. En förhållandevis lång förberedelse och ikraftträdandetid är därför motiverad. Vi anser att en ikraftträdandeperiod om ett år är skälig.

Vad gäller tidpunkten för skyldighet att ge in personaldeklaration första gången föreslår vi att det skall vara senast den 30 november 2007. Vår bedömning är att Skatteverket då dels ges skälig tid att identifiera de näringsidkare som omfattas av

systemet och kan skicka ut en personaldeklaration till dessa, dels även får skäligen tid att beräkna schablonunderlag för de berörda näringsidkarna. Tidpunkten den 30 november har anpassats efter vad som gäller ifråga om skyldigheten att avge en preliminär självdeklaration vid förändrade förhållanden i vissa fall enligt 10 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483) jämfört med 10 kap. 1 § 2 samma lag.

Ändringarna i inkomstskattelagen (1999:1229), skattebetalningslagen (1997:483), taxeringslagen (1990:370), lagen (1994:1920) om allmän löneavgift och socialavgiftslagen bör också träda ikraft den 1 januari 2007.

25.2 De schabloniserade inlagen vid beskattningen i en ny kontrollmiljö

Under hösten 2004 lämnade Utredningen om taxinäreringen sitt betänkande *Ekonomisk brottslighet inom taxinäreringen* (SOU 2004:102). Utredningen har bl.a. haft i uppdrag att överväga behovet av åtgärder som bör vidtas för att minska den ekonomiska brottsligheten inom taxinäreringen. I betänkandet lämnas bl.a. förslag på att all information från taxametrar skall överföras till särskilda redovisningscentraler minst en gång per månad.

I början av maj 2005 lämnade 2004 års skattekontrollutredning sitt betänkande *Krav på kassaregister Effektivare utredning av ekobrott* (SOU 2005:35). I utredningens uppdrag har ingått att undersöka om det är möjligt att införa krav på att näringsidkare som säljer varor och tjänster till allmänheten mot kontant betalning skall hålla ett tekniskt system som möjliggör en tillförlitlig efterhandskontroll av omsättningen. Utredningen har kommit fram till att det är möjligt att ställa krav på certifierade kassaregister i kontantbranscherna i kombination med att kunderna skall erbjudas ett kassakvitto vid inköp. Det är dock den utredningens slutsats att inget tekniskt system helt kan förhindra skatteundandraganden. För att manipulationer och andra former av fusk skall upptäckas

måste därför kravet på certifierade kassaregister förenas med kontrollmekanismer av något slag. Mot bakgrund härav föreslås bl.a. att Skatteverket skall utöva tillsyn över att kassaregister som används uppfyller de gällande kraven. Vid denna tillsyn skall Skatteverket få göra oannonserade besök i verksamhetslokal för att undersöka kassaregister. Eventuella brister som upptäcks vid sådan kontroll kan leda till att näringsidkaren får betala en administrativ sanktionsavgift. Vidare föreslås ett annat fristående kontrollinstitut innebärande att Skatteverket skall få lov att göra kundräkning, kvittokontroll och provköp. I samband härmed skall Skatteverket även få lov att göra kassainventering. De iakttagelser som görs kan leda till att Skatteverket beslutar om revision. På så sätt får Skatteverket ett bra urvalskriterium för att bedöma vilka näringsidkare som bör bli föremål för fortsatt kontroll.

Det är vår uppfattning att vårt förslag om schabloniserade inslag vid beskattningen kan visa sig vara ett bra komplement till de båda förslag som lämnas i de nämnda betänkandena. Genom vårt förslag om oannonserade kontrollbesök och begränsad revision, som även avser tredjemansrevision, kan t.ex. de uppgifter i redovisningscentralen som har med personalen att göra kontrolleras. Vad gäller förslaget om certifierade kassaregister är det vår förhoppning att vissa kontrollåtgärder som föreslås där kan samordnas med de kontrollåtgärder vi föreslår. De schabloniserade inslagen vid beskattningen avser att kontrollera en av företagets viktigaste utgiftsposter nämligen arbetskraften medan kassaregistren avser att kontrollera omsättningen. Genom att få bättre kontrollmöjligheter såväl av intäkts- som kostnadssidan torde Skatteverkets förutsättningar att lättare upptäcka ekonomiska oegentligheter i en verksamhet underlättas betydligt.

25.3 Löpande utvärdering

Vår bedömning: Systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen bör utvärderas fortlöpande från och med ikraftträdandet.

Skälen för bedömningen: Lagen om schabloniserade inslag vid beskattningen föreslås inledningsvis bli tillämplig i tre branscher. Anledningen till detta är att vi anser att det kan vara lämpligt att utvärdera systemets effekt på skatteinbetalningarna och svartarbete i de tre branscherna innan det blir aktuellt att ta ställning till en eventuell utvidgning. Systemet är förenat med en del kostnader och för att minimera risken för att det drar med sig kostnader som inte visar sig leda till några ökade skattintäkter anser vi det vara värdefullt om det redan på ett tidigt stadium är möjligt att bilda sig en uppfattning om systemets effekter. Någon form av utvärderingsgrupp bör därför tillsättas i samband med att systemet träder ikraft. Det är vår uppfattning att Skatteverket bör vara bäst skickat att genomföra en sådan studie.

Referenser

Alalehto, T. (1996), *Ekonomisk brottslighet inom restaurangbranschen – en litteraturstudie*, U:7/1996. Umeå: Institutionen för socialt arbete vid Umeå universitet.

Alalehto, T. (1999), *Motiv eller tillfälle? En studie om ekonomisk brottslighet i restaurangbranschen*, Stockholm: Atlas.

Alalehto, T. (2003), *Fiffelstrategier vid ekonomisk brottslighet*, Lund: Barrs förlag.

Almgren, K. och Leidhammar, B., *Skatteförfarandet*. Stockholm: Norstedts juridik

Axelsen, N. K. (1995), *Skifteretten på menyen: konkurskriminalitet og skatt- og avgiftsunndragelser i restaurantbransjen i Oslo 1992–1994*, Norges Forskningsråd studier av økonomisk kriminalitet. Oslo: Norges Forskningsråd.

Ayres, I. och Braithwaite, J. (1992), *Responsive Regulation. Transcending the Derogation Debate*, New York: Oxford University Press.

Bardach, E. och Kagan, R. A. (2002), *Going by the book: The problems of regulatory unreasonableness*, Temple University Press.

Braithwaite, V. (ed.) m.fl. (2003), *Taxing Democracy. Understanding Tax Avoidance and Evasion*, Aldershot: Ashgate.

Braithwaite, V. (2003), "New Approach to Tax Compliance" i Braithwaite, V. (red.), *Taxing Democracy. Understanding Tax Avoidance and Evasion*, Aldershot: Ashgate.

Braithwaite, J. (2003), i Braithwaite, V. (red.), *Taxing Democracy. Understanding Tax Avoidance and Evasion*, Aldershot: Ashgate.

BRÅ 1992:2, *Skatterevision i sju branscher. En studie i ekonomisk brottslighet*, Stockholm: Brottsförebyggande rådet.

BRÅ 1996:4, *Effekterna av vidgad vandelsprövning inom restaurangbranschen*, Stockholm: Brottsförebyggande rådet.

BRÅ 2005:10, *När olyckan inte är framme. Bedrägerier mot allmän och privat försäkring*, Stockholm: Brottsförebyggande rådet. Fritzes.

Clarke, R. W. (1997), *Situationell brottsprevention*, Stockholm: Brottsförebyggande rådet. Fritzes.

Dahlqvist, A-L (2003), *Skattebrott och skattelagarna*, Stockholm: Norstedts.

Dahlqvist, E. och Elofsson, S. (2002), *Bokföringsbrott*, Stockholm: Norstedts

Danelius, H. (2002), *Mänskliga rättigheter*, Stockholm: Norstedts

Dir. 1995:142, *Branschsanering och andra åtgärder mot ekobrott*.

Dir. 2002:24, *Konkurrensen, kvaliteten och kostnaderna i byggsektorn*.

Dir. 2004:26, *Kontroll av omsättningen i kontantbranscherna och översyn av skattebrottsenheternas verksamhet*.

Dir. 2005:51, *Straffrättsliga åtgärder mot ogentligheter rörande ersättningar och bidrag*.

Ds 2004:43, *Byggtreprenadavdrag samt omvänd skattskyldighet (moms)*, Finansdepartementet.

EBM (2002 och 2004), *Frisörprojektet*. Delrapport den 22 maj 2002, rapport den 29 november 2002 och utvärdering den 3 maj 2004). Stockholm: Ekobrottsmyndigheten.

EBM (2004), *Underlagsrapport till 2004 års rapport om den ekonomiska brottsligheten*. Stockholm: Ekobrottsmyndigheten.

Elmquist, L. (2003). En deskriptiv artikel om PEK, Preventiv Ekonomisk Kontakt, I: Korsell, L. Förebyggande metoder mot ekobrott. En antologi. BRÅ-rapport 2003:10. Stockholm: Brottsförebyggande rådet. Fritzes.

Finansdepartementet (1997), *Remissammanställning av Branschsaneringsutredningens betänkande*, SOU 1997:111.

Fitger, P. *Rättegångsbalken*, Kommentar. Stockholm: Norstedts.

Gunningham, N. och Grabosky, P. (1998), *Smart Regulation. Designing Environmental Policy*, Oxford: Oxford University Press.

Hechter, M. (1987), *Principles of group solidarity*, Berkeley: University of California Press.

Hobson, (2003), i Braithwaite, V. (red.), *Taxing Democracy. Understanding Tax Avoidance and Evasion*. Aldershot: Ashgate.

Job och Honaker (2003), i Braithwaite, V. (red.), *Taxing Democracy. Understanding Tax Avoidance and Evasion*, Aldershot: Ashgate.

Justitiedepartementet (1997), Remissammanställning av Branschsaneringsutredningens betänkande SOU 1996:172 och 1997:111.

Justitiedepartementet (2004), *Förenklade redovisningsregler m.m.*

Korsell, L. (2002), *Skatt, risk och brott. I. Våra skatter? Expertrapporter till Skattebasutredningen*, SOU 2002:47, Stockholm: Fritzes.

Korsell, L. (2003), *Bokföringsbrott – en studie i selektion*, Edbruk: Akademitryck

Korsell, L. m. fl. (2003), *Förebyggande metoder mot ekobrott. En antologi*, BRÅ-rapport 2003:10, Stockholm: Brottsförebyggande rådet. Fritzes.

Korsell, L. och Nilsson, M. (2003), *Att förebygga fel och fusk. Metoder för reglering och kontroll*, Stockholm: Norstedts Juridik.

Korsell, L. (2004), "Straff och självreglering – en strategi för reglering och kontroll av ekobrott" i *Näringslivet och förtroendet*, SOU 2004:47. Stockholm: Fritzes.

Lab, S. L. (1997), *Crime Prevention. Approaches, Practices and Evaluations*, Cincinnati: Anderson.

Larsson, P. (1995), *Svarte klipp. Om skatteunndragelser i frisørnæringen*, Rapport nr. 27. Norges Forskningsråd studier av økonomisk kriminalitet. Oslo: Norges Forskningsråd.

Leidhammar, B. (1995), *Bevisprövning i taxeringsmål*, Stockholm: Fritzes.

Prop. 1999/2000:2, *Inkomstskattelagen*.

Prop. 2000/01:97, *Vissa ändringar i alkohollagen*.

Prop. 2003/04:100, *2004 års ekonomiska vårproposition*.

RRV 1995:32, *Fusk - systembrister och fusk i välfärdssystemen*. Stockholm: Riksrevisionsverket.

RRV 1996:32, *Tre skattemyndigheters hantering av skattebrott : en granskning av skattemyndigheterna i Göteborgs och Bohus, Skaraborgs och Gävleborgs län*.

RRV 1998:28, *Svart arbete – Arbetstagare och företagare – del 2, Omfattning*. Stockholm: Riksrevisionsverket.

RRV 1998:29, *Svart arbete – Arbetstagare och företagare – del 3, Struktur*. Stockholm: Riksrevisionsverket.

RSV 1998:3, *Skattefel och skattefusk. En utvärdering av skattekontrollen 1992–1997*, Solna: Riksskatteverket.

RSV 2000:12, *Schablonbeskattning? Kartlägningspromemoria*. Solna: Riksskatteverket.

RSV 2001:9, *RIKSPROJEKTET – Kontroll av svart arbete inom byggbranschen*.

RSV 2002:2, *Oroliga skattebaser, Sammanfattning av RSV:s rapport Riskområden för skattefel med internationell anknytning*. Solna: Riksskatteverket.

- RSV 2002:6, *Svart arbetskraft inom byggbranschen*, Solna: Riksskatteverket.
- RSV (2003), *Slutrapport från Riksplansaktivitet 2002: Kontroll av restauranger och pizzerior*, PM den 9 maj 2003.
- RSV 2003:3, *Schablonbeskattning – en principskiss*, Solna: Riksskatteverket.
- RSV (2004), *Skattestatistisk årsbok 2003*, Solna: Riksskatteverket
- Skr. 1994/95:217, *Regeringens skrivelse till riksdagen. Samlade åtgärder mot den ekonomiska brottsligheten*.
- Skr. 2003/04:178, *Regeringens skrivelse till riksdagen. Handlingsplan mot den ekonomiska brottsligheten*.
- SKV 2005:1, *Rätt från början*. Solna: Skatteverket.
- SNI (2002), *Standard för svensk näringsgrensindelning*.
- SOU 1996:172, *Licensavgift – en principskiss*. Stockholm: Fritzes.
- SOU 1997:111, *Branschsanering och andra metoder mot ekobrott*. Stockholm: Fritzes.
- SOU 1999:53, *Ekonomisk brottslighet och sekretess*: Fritzes.
- SOU 2001:25, *Skattetillägg m.m.*, Stockholm: Fritzes.
- SOU 2002:115, *Skärpning gubbar! Om konkurrensen, kostnaderna, kvaliteten och kompetensen i byggsektorn*, Stockholm: Fritzes.
- SOU 2004:102, *Ekonomisk brottslighet inom taxinäringen*, Stockholm: Fritzes.

SOU 2005:35, *Krav på kassaregister. Effektivare utredning av ekobrott*, Stockholm: Fritzes.

Sutherland, D. (1949). *White Collar Crime*. New York: Holt Rinehart and Winston

Taylor (2003), i Braithwaite, V. (red.), *Taxing Democracy. Understanding Tax Avoidance and Evasion*, Aldershot: Ashgate.

Visher, C. A. och Weisburd, D. (1998), "Identifying what works: Recent trends in crime prevention" i *Crime, Law and Social Change*, 28, s. 223–242.

Weisburd, D. och Waring, E. (2001). *White-Collar Crime and Criminal Careers*. Cambridge: Cambridge University Press.

Örnemark Hansen, H. (1995), *Bidragsbedrägeri*, Stockholm: Juristförlaget.

Uppdragsbeskrivning



REGERINGSKANSLIET

Promemoria

2004-04-28

Förvaltningsavdelningen

Skatte- och tullavdelningen

En översyn av förutsättningarna att för vissa branscher använda schabloniserade inslag som komplement till nuvarande skatteregler

Bakgrund

Som ett led i kampen mot skattefusket har i olika sammanhang diskuterats möjligheten att vid beskattningen använda schabloniserade metoder inom vissa kontantbranscher såsom taxi-, frisör- och restaurangbranschen. Gemensamt för olika metoder

av schablonbeskattning är att skatten inte direkt baseras på skatteförmågan sådan den återspeglar sig i ett företags räkenskaper/deklaration (nettovinstbeskattning), utan fastställs schablonmässigt med ledning av en eller flera variabler som indirekt antas återspegla skatteförmågan.

Branschsaneringsutredningen har i två betänkanden (SOU 1996:172 och SOU 1997:111) behandlat olika varianter av schablonbeskattning. Utredningen konstaterade att schablonbeskattning har vissa släktdrag med skönstatering, som används som ett hjälpmedel vid den konventionella beskattningen. Utredningen fokuserade emellertid på andra modeller för schablonbeskattning. Dessa modeller avsågs inte ersätta utan utgöra komplement till och stötta den konventionella beskattningen. Betänkandena har remissbehandlats.

Skatteverket har i en promemoria kallad "Schablonbeskattning?" inventerat argumenten för och emot schablonbeskattning. Skatteverket har därefter i en rapport 2002:3 "Schablonbeskattning – en principskiss" skisserat på ett schablonbeskattningssystem som, inom de branscher det används, inte endast skulle utgöra ett komplement till utan helt ersätta den konventionella beskattningen. Principskissen och den tidigare promemorian har remissbehandlats.

Uppdraget

Genom de tidigare betänkandena och rapporterna har olika möjligheter till schablonbeskattning relativt ingående belysts. Betänkandena och rapporterna såsom även den efterföljande remissbehandlingen visar emellertid på ett stort antal problem och frågeställningar som inte har fått någon slutgiltig lösning. Betänkandena eller rapporterna har inte heller innehållit något förslag till lagstiftning.

Regeringen har i 2004 års vårproposition (2003/04:100 s. 37) aviserat att arbetet med schablonbeskattningen skall fortsätta. Beträffande arbetets fortsatta inriktning har uttalats att en bred genomgång av olika möjligheter att använda schabloniserade

inslag som komplement till nuvarande skatteregler skall göras. Arbetet skall syfta till att åstadkomma ett rättvisande skatteuttag och att minska omfattningen av skattefusk och svartarbete. En arbetsgrupp med denna uppgift tillsätts därför.

Arbetsgruppen skall 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. Arbetsgruppen skall vidare utarbeta ett system för att välja ut de branscher som lämpligen kan vara föremål för schablonbeskattning. Arbetsgruppen skall slutligen ta fram ett lagförslag. Detta skall vara utformat så att det kan tillämpas på samtliga utvalda branscher men kan – om arbetsgruppen så finner lämpligt – inledningsvis begränsas till enstaka branscher.

Arbetsgruppen bör i sitt arbete samråda med utredningen om kontroll av omsättningen i kontantbranscherna och översyn av skattebrottsenheternas verksamhet (dir. 2004:26) och utredningen om vissa taxifrågor (2004:106) samt berörda myndigheter och branschorganisationer.

Redovisning av uppdraget

Arbetsgruppen skall redovisa resultatet av sitt arbete i en Departementsstencil senast den 1 maj 2005.

Utdrag ur Standard för svensk näringsgrensindelning 2002 (SNI 2002)

Avdelning H

55 Hotell- och restaurangverksamhet

55.1 Hotellverksamhet

Omfattar:

drift av hotell och motell
logiverksamhet i samband med kurs- och konferensverksamhet

Omfattar även:

restaurangverksamhet i samband med hotellrörelse

Omfattar inte:

långtidsuthyrning av möblerade bostäder, t.ex. lägenhets hotell,
jfr 7020

55.10 Hotellverksamhet

55.101 Hotellverksamhet med restaurangrörelse (även motell och pensionat)

Omfattar:

hotell med restaurang, som huvudsakligen erbjuder hotelltjänster

Omfattar inte:

huvudsaklig drift av konferensanläggning, ej dagkonferenser, jfr 55102

- Gästgiveri med logi,
- Gästhem, hotell med restaurang,
- Hotell med restaurang,
- Motell med restaurang,
- Pensionat med rumsuthyrning och restaurang
- Turism, hotell med restaurang

55.2 Campingplatsverksamhet och annan logiverksamhet*Omfattar även:*

restaurangverksamhet i samband med campingplatsverksamhet etc.

Omfattar inte:

långtidsuthyrning av bostäder, jfr 70201

55.3 Restaurangverksamhet**55.30 Restaurangverksamhet****55.300 Restaurangverksamhet (även kafé, konditori, korvkiosk, gatukök, restaurangvagnar på tåg m.m.)***Omfattar inte:*

försäljning från automater, jfr 52639

restaurangverksamhet i samband med hotellrörelse eller campingplatsverksamhet o.d., jfr 551, 552

- Barer, mat-
- Café
- Caféeer (cafe)
- Cafeteria
- Cafeterior
- Datacafé, (datacafe) servering som huvudsaklig

- verksamhet
- Festvåningar
- Gatukök
- Glassbarer
- Grillbarer
- Gästgiverier utan logi
- Hamburgerbarer
- Internetcafé, (internetcafe), servering som
- huvudsaklig verksamhet
- Kaféer
- Kaffeservering
- Kaffestugor
- Konditoriserveringar
- Korvkiosker
- Lunchbarer
- Lunchserveringsverksamhet
- Matserveringar
- Mjölkbärer
- Musikcaféer
- Nattklubbar
- Pasta, för avhämtning
- Pizzabutiker, mat för avhämtning
- Pizzerior
- Restauranger, med mat för avhämtning
- Restaurangrörelser på båt och tåg
- Restaurangverksamhet, t.ex. pizzeria,
- pastabarer, kinesrestauranger, salladsbarer,
- matsserveringar
- Sallad, för avhämtning
- Serveringar, mat-
- Snabbmat, tillagning och försäljning av maträtter
- för avhämtning
- Takeaway, snabbmat, tillagning och försäljning av
- maträtter för avhämtning
- Teatercaféer
- Tehus, servering

- Ungdomscaféer
- Ölkaféer

55.4 Barverksamhet

55.40 Barverksamhet

55.400 Barverksamhet

Special:

OBS! I Sverige krävs att omsättningen av försäljningen av mat är större än försäljningen av alkoholhaltiga drycker. Därför kan denna kod aldrig bli aktuell som huvudsaklig verksamhet, under rådande lagar

Barer ej i samband med servering av mat (ej användbar kod enligt svensk lag)

55.5 Drift av personalmatsalar, catering och centralköksverksamhet

55.51 Drift av personalmatsalar

55.510 Drift av personalmatsalar

Maträtter, tillagning, om den serveras inom företaget
Personal matsalar, drift av

55.52 Catering och centralköksverksamhet

Omfattar:

tillredning och portionering av mat i storkök för konsumtion på annan plats

55.521 Catering för transportsektorn

Catering, för transportsektorn

55.522 Centralköksverksamhet för sjukhus

Catering, för sjukhus

Centralköksverksamhet, för sjukhus

55.523 Centralköksverksamhet för skolor, omsorgs- och andra institutioner

Catering, för skolor

Centralköksverksamhet, för omsorg och institutioner

Centralköksverksamhet, skolkök

55.529 Övrig catering (t.ex. för privathushåll och fester)

Omfattar:

måltidsservice till privathushåll och evenemang etc.

Omfattar inte:

pizzarestauranger/butiker med hemkörning, jfr 55300

- Catering, ej för sjukhus, skolor eller transportsektorn
- Catering, fester
- Catering, för privathushåll
- Matlagning, för privathushåll och fester, på uppdrag
- Maträtter, hem och företagsluncher, tillagning
- Serveringstjänster (serverar på fester m.m.)

Avdelning O

Andra samhällliga och personliga tjänster

93 Annan serviceverksamhet

93.02 Hår- och skönhetsvård

93.021 Hårvård (ej tillverkning av peruker)

Omfattar inte:

tillverkning av peruker, jfr 36630

- Damfriseringar
- Frisersalonger, dam
- Frisersalonger, herr
- Frisörverksamhet
- Herrfriseringar
- Hårflätning
- Hårförläggning
- Hårstyling
- Hårvård, dam-
- Hårvård, herr-