

Regeringens proposition

2005/06:169

Effektivare skattekontroll m.m.

Prop.
2005/06:169

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Harpsund den 16 mars 2006

Göran Persson

Pär Nuder
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

Propositionen innehåller förslag till en ny lag om särskild skattekontroll i vissa branscher. Förslaget innebär att det införs ett krav på att föra personalliggare för näringsidkare inom restaurang- och frisörbranschen. Skatteverket får rätt att företa oannonserade kontrollbesök och i samband med dessa utföra en oannonserad begränsad revision samt att ta ut en kontrollavgift vid överträdelser. Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2007.

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

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

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

I propositionen föreslås slutligen att det s.k. innehavsvillkoret för befrielse från kupongskatt vid utdelning sänks i ett andra steg i enlighet med rådets direktiv 2003/123/EG av den 22 december 2003 om ändring i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (moder- och dotterbolagsdirektivet). Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2007.

1	Förslag till riksdagsbeslut.....	7
2	Lagtext.....	8
2.1	Förslag till lag om särskild skattekontroll i vissa branscher	8
2.2	Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)	11
2.3	Förslag till lag om ändring i sekretesslagen (1980:100)...	13
2.4	Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)...	14
2.5	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	15
2.6	Förslag till lag om ändring i lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar.....	19
2.7	Förslag till lag om ändring i lagen (1999:90) om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar	21
2.8	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	22
2.9	Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet	23
2.10	Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.....	25
3	Ärendet och dess beredning.....	27
3.1	Utökad skattekontroll inom vissa branscher	27
3.2	Krav på kassaregister och effektivare utredning av ekobrott	27
3.3	Uppgiftsskyldighet för internationella företag	29
3.4	Räntekompensation och skatteavdrag.....	30
3.5	Innehavsvillkoret för befrielse från kupongskatt vid utdelning från dotterbolag till moderbolag m.m.	30
4	Särskild skattekontroll i vissa branscher	31
4.1	Bakgrund.....	31
4.2	En ny kontrollform och utvecklad dokumentation av arbetskraft	33
4.2.1	Omfattningen	35
4.2.2	Personalliggare.....	42
4.2.3	Oannonserade kontrollbesök och begränsad revision.....	46
4.3	Administrativa sanktioner	48
4.3.1	Kontrollavgift.....	48
4.4	Vite.....	55
4.5	Förfarandet.....	55
4.6	Sekretess	56
5	Straffprocessuella tvångsmedel.....	57
5.1	Bakgrund.....	57
5.2	Bör skattebrottsutredare ges möjlighet att verkställa beslut om straffprocessuella tvångsmedel?	58
5.2.1	Allmänna utgångspunkter	58
5.2.2	Beslag.....	60
5.2.3	Husrannsakan.....	64

5.3	Spärra av lokaler m.m.	69
5.4	Överträdelse av näringsförbud	69
6	Skattebrottsenheternas åtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen	71
6.1	Regleringen av behandling av personuppgifter	71
6.1.1	Inledning	71
6.1.2	Personuppgiftslagen.....	71
6.2	Regleringen av Skatteverkets behandling av personuppgifter	72
6.2.1	Lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet	72
6.2.2	Behandling av uppgifter i Skatteverkets brottsbekämpande verksamhet.....	75
6.3	Sekretess	76
6.3.1	Sekretesskydd för uppgifter i beskattningsdatabasen.....	76
6.3.2	Sekretesskydd för uppgifter i skattebrottsenheternas verksamhet	77
6.4	Överväganden och förslag	78
6.4.1	Direktåtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen.....	78
6.4.2	Uppgiftsskyldighet i samband med vitesföreläggande	86
7	Dokumentationsskyldighet vid internprissättning i internationella företag.....	87
7.1	Bakgrund.....	87
7.1.1	Allmänt om utvecklingen	87
7.1.2	Armlängdsprincipen	88
7.2	Arbete inom ramen för EU	90
7.3	En internationell översikt.....	92
7.3.1	Danmark.....	92
7.3.2	Norge	93
7.3.3	Finland	94
7.3.4	Nederländerna.....	94
7.3.5	Tyskland.....	95
7.3.6	Storbritannien.....	95
7.3.7	USA	96
7.3.8	Australien.....	98
7.3.9	Sammanfattning.....	99
7.4	Dokumentation av internpriser	99
7.5	Information i deklarationen.....	112
7.6	Reglernas förenlighet med EG-rätten	113
7.7	Förvaring.....	114
7.8	Sanktioner	114
8	Räntekompensation och skatteavdrag	117
9	Innehavsvillkoret för befrielse från kupongskatt.....	119
10	Konsekvensanalys	120
10.1	Särskild skattekontroll i vissa branscher.....	120
10.1.1	Statsfinansiella konsekvenser	120

10.1.2	Konsekvenser för små företag	122	Prop. 2005/06:169
10.1.3	Konsekvenser för den ekonomiska brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet.....	122	
10.2	Effektivare utredning av ekobrott	123	
10.3	Dokumentationsskyldighet vid internprissättning	123	
10.4	Räntekompensation och skatteavdrag.....	124	
10.5	Innehavsvillkoret för befrielse från kupongskatt m.m.	124	
11	Författningskommentarer	125	
11.1	Förslaget till lag om särskild skattekontroll i vissa branscher	125	
11.2	Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624).....	130	
11.3	Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)	131	
11.4	Förslaget till lag om ändring i sekretesslagen (1980:100)	131	
11.5	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	131	
11.6	Förslaget till lag om ändring i lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar.....	132	
11.7	Förslaget till lag om ändring i lagen (1999:90) om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar	133	
11.8	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	133	
11.9	Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet	134	
11.10	Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdokumentation och kontrolluppgifter.....	134	
Bilaga 1	Sammanfattning av promemorian Skattefusk, effektivitet och rättvisa – utökad skattekontroll i vissa branscher och diskussioner rörande schabloniserade inslag i beskattningen (Ds 2005:28).....	136	
Bilaga 2	Remitterade lagförslag i promemorian Skattefusk, effektivitet och rättvisa - utökad skattekontroll i vissa branscher och diskussioner rörande schabloniserade inslag i beskattningen (Ds 2005:28).....	141	
Bilaga 3	Förteckning över de remissinstanser som yttrat sig över promemorian Skattefusk, effektivitet och rättvisa - utökad skattekontroll i vissa branscher och diskussioner rörande schabloniserade inslag i beskattningen (Ds 2005:28)	148	
Bilaga 4	Sammanfattning av betänkandet Krav på kassaregister Effektivare utredning av ekobrott.....	149	
Bilaga 5	Betänkandets lagförslag.....	157	
Bilaga 6	Förteckning över remissinstanser över betänkandet SOU 2005:35 Krav på kassaregister Effektivare utredning av ekobrott.....	183	

Bilaga 7	Sammanfattning av Riksskatteverkets rapport, RSV Rapport 2003:5 Uppgiftsskyldighet för internationella företag	184	Prop. 2005/06:169
Bilaga 8	Förteckning över remissinstanser (RSV Rapport 2003:5, Uppgiftsskyldighet för internationella företag).....	186	
Bilaga 9	Lagrådsremissens lagförslag	187	
Bilaga 10	Lagrådets yttrande	213	
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 16 mars 2006	222	
	Rättsdatablad.....	223	

1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 2005/06:169

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om särskild skattekontroll i vissa branscher,
2. lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624),
3. lag om ändring i sekretesslagen (1980:100),
4. lag om ändring i taxeringslagen (1990:324),
5. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483),
6. lag om ändring i lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar,
7. lag om ändring i lagen (1999:90) om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar,
8. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
9. lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet och
10. lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till lag om särskild skattekontroll i vissa branscher

Härigenom föreskrivs följande.

Lagens tillämpningsområde

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

2 § Bestämmelserna i denna lag tillämpas på näringsverksamhet som avser

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

– hårvård.

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

Definitioner

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

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

Personalliggare

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

6 § Personalliggaren skall innehålla uppgifter om näringsidkarens namn och, om sådant nummer finns, personnummer, samordningsnummer eller

organisationsnummer. Därutöver skall för varje verksamhetsdag antecknas Prop. 2005/06:169

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

2. tidpunkten då respektive persons arbetspass påbörjas och avslutas.

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

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

7 § Personalliggaren skall finnas tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen.

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

Kontrollbesök

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

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

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

Föreläggande

11 § Skatteverket får förelägga en näringsidkare att fullgöra sina skyldigheter enligt 5 § och att avhjälpa de brister som konstaterats vid ett kontrollbesök.

Kontrollavgift

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

1. inte för en personalliggare,

2. för en personalliggare, men denna är så bristfällig att den inte kan ligga till grund för en kontroll,

3. inte bevarar uppgifterna i personalliggaren enligt 6 § tredje stycket, eller

4. inte håller personalliggaren tillgänglig vid ett kontrollbesök.

Kontrollavgiften är 10 000 kronor och tillfaller staten.

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

14 § Om en kontrollavgift har tagits ut enligt 12 § och Skatteverket därefter har förelagt näringsidkaren att göra rättelse inom viss tid, får Skatteverket ta ut en ny avgift med 20 000 kronor om föreläggandet inte följs.

15 § Om en kontrollavgift har tagits ut enligt 12 § för en överträdelse och näringsidkaren därefter inom ett år gör sig skyldig till ytterligare en överträdelse, får avgift för den nya överträdelsen tas ut med 20 000 kronor.

16 § Om överträdelsen är ringa eller ursäktlig eller det annars finns särskilda skäl, får en näringsidkare helt eller delvis befrias från en kontrollavgift.

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

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

Vite

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

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

Förfarandet

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

Frågor om utdömande av vite prövas av den länsrätt som enligt 22 kap. 1 a–1 c §§ skattebetalningslagen (1997:483) är behörig att pröva ett överklagande.

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

I fråga om kontrollavgift gäller skattebetalningslagens bestämmelser om debitering, betalning, överklagande och förfarandet i övrigt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007.

2.2 Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

Härigenom föreskrivs¹ att 4 § kupongskattelagen (1970:624) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §²

Skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad om denne är fysisk person, som är begränsat skattskyldig, dödsbo efter sådan person eller utländsk juridisk person, och utdelningen ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket. Skattskyldighet föreligger dock inte för utdelningsberättigad utländsk juridisk person för sådan del av utdelningen som motsvarar det belopp som skall beskattas hos delägaren enligt 5 kap. 2 a § eller 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229).

För handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering, kommanditbolag och rederi föreligger skattskyldighet för den del av utdelningen som ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket och som belöper på delägare eller medlem som är begränsat skattskyldig.

Skattskyldighet föreligger slutligen för utdelningsberättigad, som innehar aktie under sådana förhållanden, att annan därigenom obehörigen beredes förmån vid taxering till inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt.

Skattskyldighet föreligger inte för person som avses i 3 kap. 17 § 2–4 inkomstskattelagen.

Skattskyldighet föreligger inte heller för en juridisk person i en främmande stat som är medlem i Europeiska gemenskapen, om den innehar 20 procent eller mer av andelskapitalet i det utdelande bolaget och uppfyller villkoren i artikel 2 i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om en gemensam ordning för beskattning avseende moder- och dotterbolag i olika medlemsstater i direktivets lydelse den 1 januari 2005 (90/435/EEG).

Skattskyldighet föreligger inte heller för en juridisk person i en främmande stat som är medlem i Europeiska gemenskapen, om den innehar 15 procent eller mer av andelskapitalet i det utdelande bolaget och uppfyller villkoren i artikel 2 i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om en gemensam ordning för beskattning avseende moder- och dotterbolag i olika medlemsstater i direktivets lydelse den 1 januari 2005 (90/435/EEG).

¹ Jfr rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, 20.8.1990, s. 6, Celex 31990L0435), senast ändrat genom rådets direktiv 2003/123/EG (EUT L 007, 13.1.2004, s. 41, Celex 32003L0123).

² Senaste lydelse 2004:1148.

Skattskyldighet föreligger inte heller för utländskt bolag som avses i 2 kap. 5 a § inkomstskattelagen och som motsvarar ett sådant svenskt företag som avses i 24 kap. 13 § 1–4 den lagen, för utdelning på aktie om aktien är en sådan näringsbetingad andel som avses i 24 kap. 14 § första stycket 1 eller 2 samma lag.

Som förutsättning för skattefrihet enligt sjätte stycket gäller att utdelningen skulle ha omfattats av bestämmelserna om skattefrihet i 24 kap. 17–22 §§ eller 25 a kap. 5, 6 och 8 §§ inkomstskattelagen, om det utländska bolaget varit ett svenskt företag. I fråga om innehavstid enligt 24 kap. 20 § samma lag gäller dock att andelen alltid skall ha innehafts minst ett år vid utdelningstillfället.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas på utdelning som lämnas efter utgången av år 2006.

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

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 2 § sekretesslagen (1980:100)³ skall ha följande lydelse.

*Lydelse enligt proposition Föreslagen lydelse
2005/06:89*

9 kap. **2 §**

Sekretess gäller i

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

2. ärende om kompensation för eller återbetalning av skatt,

3. ärende om anstånd med erläggande av skatt

för uppgift om enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden.

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

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

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

Utan hinder av sekretessen får uppgift i ärende om revision lämnas till förvaltare i den reviderades konkurs. I förordningen (EG) nr 1383/2003 finns bestämmelser om att uppgift i vissa fall får lämnas till enskild.

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007.

³ Lagen omtryckt 1992:1474.

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

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 9 § taxeringslagen (1990:324) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap. **9 §⁴**

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

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

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

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

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007.

⁴ Senaste lydelse 2003:655.

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

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 2 §, 5 kap. 9 §, 21 kap. 5 § samt 22 kap. 4 och 11 §§ skattebetalningslagen (1997:483) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §⁵

Lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av

1. skattetillägg och förseningsavgift i fråga om sådan skatt eller avgift som avses i 1 §,

2. förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152),

3. kontrollavgift enligt 15 kap. 9 §,

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

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

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

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

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

5 kap.

9 §⁶

Skatteavdrag skall inte göras från

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

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

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

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

5. ränta på ett konto för klientmedel,

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

⁵ Senaste lydelse 2004:1142.

⁶ Senaste lydelse 2005:922.

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

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

9. utdelning på andelar i en svensk ekonomisk förening,

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

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

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

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

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

21 kap.

5 §⁷

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

1. preliminär taxering,
2. sättet att ta ut preliminär skatt,
3. debitering eller ändring av preliminär skatt,
4. verkställande av skatteavdrag,
5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt,
6. kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, *eller*
6. kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter,

⁷ Senaste lydelse 2003:664.

7. särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 §.

7. särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 §, *eller*

8. kontrollavgift enligt lagen (2006:000) om särskild skattekontroll i vissa branscher.

22 kap.

4 §⁸

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

1. preliminär taxering,
2. sättet att ta ut preliminär skatt,
3. debitering eller ändring av preliminär skatt,
4. verkställande av skatteavdrag,
5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt,
6. kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter,

7. särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 §, *eller*

7. särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 §,

8. återbetalning av mervärdesskatt eller punktskatt enligt 18 kap. 4 b §.

8. återbetalning av mervärdesskatt eller punktskatt enligt 18 kap. 4 b §, *eller*

9. kontrollavgift enligt lagen (2006:000) om särskild skattekontroll i vissa branscher.

11 §⁹

Överklagande av beslut av länsrätten i fråga om

1. preliminär taxering,
2. sättet att ta ut preliminär skatt,
3. debitering eller ändring av preliminär skatt,
4. verkställande av skatteavdrag,
5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt,
6. befrielse från ränta enligt 19 kap. 11 §,
7. överföring av skatt till en annan stat, *samt*
8. beslut enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m.,

7. överföring av skatt till en annan stat,

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

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

får prövas av kammarrätten prövningstillstånd.

endast om den har meddelat

⁸ Senaste lydelse 2004:1156.

⁹ Senaste lydelse 2003:212.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006 i fråga om 5 kap. 9 § och i Prop. 2005/06:169 övrigt den 1 januari 2007.

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

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

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

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

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §¹¹

Skatteverkets verksamhet enligt denna lag omfattar brott enligt

- | | |
|--|--|
| 1. skattebrottslagen (1971:69), | |
| 2. 30 kap. 1 § första stycket 4 aktiebolagslagen (2005:551), | |
| 3. 11 § tredje stycket lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m., | |
| 4. folkbokföringslagen (1991:481) <i>samt</i> | 4. folkbokföringslagen (1991:481), |
| 5. 11 kap. 5 § brottsbalken. | 5. 11 kap. 5 § brottsbalken, <i>samt</i> |
| | 6. <i>lagen (1986:436) om näringsförbud.</i> |

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

2 §¹²

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

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

Skatteverket får inte verkställa beslut om tvångsmedel.

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

Tvångsmedel

3 §

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

¹⁰ Senaste lydelse av lagens rubrik 2003:665.

¹¹ Senaste lydelse 2005:924.

¹² Senaste lydelse 2003:665.

person inte behöver användas.

Prop. 2005/06:169

4 §

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

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

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1999:90) om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar¹³ skall införas en ny paragraf, 14 a §, och närmast före 14 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Sökbegrepp

14 a §

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

¹³ Senaste lydelse av lagens rubrik 2003:668.

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

Prop. 2005/06:169

Härigenom föreskrivs att 43 kap. 26 § inkomstskattelagen (1999:1229)¹⁴ skall upphöra att gälla den 1 juli 2006.

¹⁴ Senaste lydelse av 43 kap. 26 § 2005:1142.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet¹⁵

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

4 §¹⁶

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

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

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

2 kap.

7 §¹⁷

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

¹⁵ Senaste lydelse av lagens rubrik 2003:670.

¹⁶ Senaste lydelse 2003:670.

¹⁷ Tidigare 2 kap. 7 § upphävd genom 2003:670.

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

Prop. 2005/06:169

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

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

Härigenom föreskrivs att det i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter skall införas två nya paragrafer, 19 kap. 2 a och 2 b §§, samt närmast före 19 kap. 2 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

19 kap.

Dokumentationsskyldighet avseende internprissättning

2 a §

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

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

2 b §

Dokumentation enligt 2 a § första stycket skall innehålla

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

*Regeringen eller den myndighet
regeringen bestämmer meddelar
närmare föreskrifter om vilka
uppgifter som skall ingå i
dokumentationen.* Prop. 2005/06:169

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007.

3 Ärendet och dess beredning

Propositionen innehåller framförallt en rad förslag i syfte att försvåra för näringsidkare att undanhålla intäkter från beskattning och att öka möjligheterna till en effektiv kontroll. Den närmare innebörden av förslagen anges nedan. Regeringen beslutade den 9 februari 2006 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 9*. Propositionen bygger på en överenskommelse mellan den socialdemokratiska regeringen, Vänsterpartiet och Miljöpartiet de gröna.

3.1 Utökad skattekontroll inom vissa branscher

En arbetsgrupp inom Finansdepartementet har i promemorian Skattefusk, effektivitet och rättvisa – utökad skattekontroll i vissa branscher och diskussioner rörande schabloniserade inslag i beskattningen (Ds 2005:28) lämnat förslag till en lag om särskild skattekontroll i vissa branscher. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 1*. Förslaget till lagtext finns i *bilaga 2*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. Remissyttrandena finns tillgängliga i Finansdepartementet (dnr Fi 2005/3594).

Lagrådet

Som tidigare nämnts har ärendet remitterats till Lagrådet. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 10*. Lagförslagen har i huvudsak utformats i enlighet med vad Lagrådet har förordat. I de fall regeringen har gjort en annan bedömning än Lagrådet framgår detta av allmänmotiveringen, avsnitt 4. Lagrådet har vidare under föredragningen kommit med förslag till justeringar i lagtexten. Dessa har följts utan att det kommenteras särskilt i författningskommentaren. Därutöver har vissa redaktionella ändringar gjorts.

3.2 Krav på kassaregister och effektivare utredning av ekobrott

Sedan mitten av 1990-talet har regeringen gjort särskilda satsningar för att bekämpa skattefusket och den ekonomiska brottsligheten i Sverige, men en hel del problem kvarstår fortfarande. Med anledning av detta beslutade regeringen att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att utreda om det är möjligt att införa krav på att näringsidkare som säljer varor och tjänster till allmänheten mot kontant betalning (de s.k. kontantbranscherna) skall hålla ett tekniskt system som möjliggör en tillförlitlig efterhandskontroll av omsättningen. I uppdraget ingick också att utreda hur skattebrottsenheternas verksamhet kan effektiviseras och då särskilt kartlägga och analysera skattebrottsenheternas behov av att använda bl.a. processuella tvångsmedel (dir. 2004:16). Utredningen, som

antog namnet 2004 års skattekontrollutredning, överlämnade i maj 2005 betänkandet *Krav på kassaregister* Effektivare utredning av ekobrott (SOU 2005:35). En sammanfattning av betänkandet finns i *bilaga 4*. Utredningens lagförslag finns i *bilaga 5*.

Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 6*. Remissyttrandena finns tillgängliga i Finansdepartementet (dnr Fi2005/2479).

Krav på kassaregister

Enligt förslaget i remissen till Lagrådet skall införas en skyldighet för näringsidkare som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning att registrera försäljning i ett certifierat kassaregister. Kravet kombineras med särskilda kontrollbefogenheter. Från tillämpningsområdet undantas verksamheter som utgör taxitrafik, anordnade av automatspel, distans- och hemförsäljning och varuautomater. Vidare undantas verksamheter där försäljningen mot kontant betalning är obetydlig. Näringsidkare som är befriade från inkomstskatt för de kontanta inkomsterna skall inte heller vara skyldiga att registrera försäljningar i certifierade kassaregister. Näringsidkare kommer vidare inte att vara skyldiga att registrera fakturerad försäljning i kassaregister. Självständiga verksamheter inom en näringsverksamhet skall vid bedömningen av om ett företag omfattas av kassaregisterkrav eller inte bedömas var för sig. Ett av registret framställt kvitto skall tas fram och erbjudas kunden.

Kassaregistret skall på ett tillförlitligt sätt visa alla registreringar som har gjorts samt programmeringar och inställningar som utgör behandlingshistorik enligt bokföringslagen. Om näringsidkaren har en kortläsare skall den vara ansluten eller integrerad med kassaregistret. De närmare funktionskraven som kassaregistren skall uppfylla skall preciseras på annat sätt än i lag. Det skall vara möjligt att få undantag från kraven bl.a. när detta av tekniska skäl är oskäligt eller då det finns annat tillförlitligt underlag för skattekontrollen. Undantag får förenas med villkor.

Prövning av om kassaregister uppfyller föreskrivna krav, certifiering, skall utföras av oberoende certifieringsorgan som är ackrediterade enligt lagen om teknisk kontroll. Kassaregister skall regelbundet genomgå återkommande teknisk kontroll av organ som har ackrediterats för uppgiften av SWEDAC. Näringsidkare som omfattas av skyldighet att använda certifierade kassaregister skall anmäla till Skatteverket vilka kassaregister som används i verksamheten. Vid förändrade förhållanden skall ny anmälan göras.

Skatteverket skall utöva tillsyn över att certifierade kassaregister används och att de som används uppfyller gällande krav. I syfte att kontrollera kassaregisterregleringen skall Skatteverket få befogenheter att utföra kundräkning, kvittokontroll, kontrollköp och kassainventering. Skatteverket skall i samband med kontrollen kunna få tillgång till kontrollremsa eller uppgifter från journalminne.

Kontrollavgift skall bl.a. få tas ut av näringsidkare som inte innehar något kassaregister eller använder kassaregister som inte uppfyller föreskrivna krav. Avgift skall uppgå till 10 000 kr. Om näringsidkaren inte rättar sig eller gör sig skyldig till ytterligare en överträdelse skall ny

avgift tas ut med det dubbla beloppet. Näringsidkaren får befrias från avgiften helt eller delvis om det finns särskilda skäl.

Kraven på kassaregister föreslås träda i kraft den 1 juli 2009 och lagen i övrigt den 1 januari 2007.

I detta lagstiftningsärende behandlas dock inte förslaget om krav på kassaregister. Det förslaget kommer att anmälas till EG-kommissionen i enlighet med Europaparlamentets och rådets direktiv 98/34/EG av den 22 juni 1998 om ett informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter och beträffande föreskrifter för informationssamhällets tjänster (EGT L 204, 21.7.1998, s. 37, Celex 31998L0034), ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 98/48/EG (EGT L 217, 5.8.1998, s. 18, Celex 31998L0048). Regeringen avser därför återkomma med lagförslag när besked erhållits från EG-kommissionen.

Effektivare utredning av ekobrott

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

Lagrådet

Som tidigare nämnts har ärendet remitterats till Lagrådet. I detta lagstiftningsärende behandlas som ovan nämnts inte förslaget såvitt avser krav på kassaregister. Regeringen har i huvudsak beaktat Lagrådets synpunkter beträffande lagförslagen. Lagrådets synpunkter behandlas i avsnitt 6.4.1 och 6.4.2. Därutöver har vissa redaktionella ändringar gjorts.

3.3 Uppgiftsskyldighet för internationella företag

Regeringen beslutade den 11 juli 2002 att ge dåvarande Riksskatteverket (benämns Skatteverket i det följande) i uppdrag att utreda behovet av att införa regler om informations- och dokumentationsskyldighet avseende prissättning av internationella företags koncerninterna transaktioner. Skatteverket skulle enligt uppdraget belysa området och lämna förslag till lösningar och erforderliga författningsändringar. I uppdraget ingick vidare att ta närmare del av erfarenheter på området inom Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) samt av regelsystem på området i andra länder, främst inom Norden. Skatteverket skulle också redovisa en bedömning av de resursmässiga konsekvenserna för skatteförvaltningen av ett genomförande av uppdraget, liksom av

effekterna för berörda företag. I uppdraget ingick även att samråda med företrädare för branschorganisationer och andra intresseorganisationer.

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

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

Lagrådet

Lagrådet har lämnat förslagen utan erinran. Vissa redaktionella ändringar har gjorts i den remitterade lagtexten.

3.4 Räntekompensation och skatteavdrag

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

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

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

Lagrådet

Lagrådet har lämnat förslaget utan erinran.

3.5 Innehavsvillkoret för befrielse från kupongskatt vid utdelning från dotterbolag till moderbolag m.m.

År 1990 tillkom rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (det s.k. moder- och dotterbolagsdirektivet). Det innebar att inom dåvarande EG infördes gemensamma skatteregler för att behandla utdelning från dotterbolag till moderbolag inom gränsöverskridande koncerner. Direktivets syfte är att möjliggöra att utdelning som lämnas mellan närstående företag som finns

i olika medlemsstater inte beskattas mer än en gång inom Europeiska unionen. Direktivet har ändrats genom en överenskommelse mellan medlemsstaterna (rådets direktiv 2003/123/EG av den 22 december 2003 om ändring av direktiv 90/435/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater). Ändringsdirektivets bestämmelser skall ha genomförts i medlemsstaternas nationella lagstiftning så att de kan tillämpas fr.o.m. den 1 januari 2005. Ändringsdirektivet genomfördes för svensk del genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 januari 2005 (prop. 2004/05:27, bet. 2004/05:SkU13, rskr. 2004/05:76, SFS 2004:1148). I kupongskattelagen (1970:624) gjordes därvid en ändring beträffande det s.k. innehavsvillkoret i 4 § femte stycket innebärande att detta sänktes från 25 procent till 20 procent av kapitalet i enlighet med ändringsdirektivet. I propositionen föreslås nu att innehavskravet i ett andra steg sänks till 15 procent av kapitalet.

Förslaget i prop. 2004/05:27 byggde på en promemoria som utarbetats inom Finansdepartementet (Fi 2004/3211). Promemorian har remissbehandlats. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i det lagstiftningsärendet. Det förslag som nu lämnas är en följd av ställningstagandena i promemorian och i prop. 2004/05:27. Någon särskild remissbehandling är därför inte behövlig.

Vidare föreslås en rättelse genom att 43 kap. 26 § inkomstskattelagen (1999:1229) upphävs.

Lagrådet

Ändringarna är av så enkel beskaffenhet att Lagrådets hörande skulle sakna betydelse.

4 Särskild skattekontroll i vissa branscher

4.1 Bakgrund

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

Frågan om schablonbeskattning väcktes av Branschsaneringsutredningen år 1996. Den hade fått i uppdrag bl.a. att identifiera branscher utsatta för ekonomisk brottslighet och föreslå metoder för att sanera dessa. Branschsaneringsutredningen presenterade sina överväganden i två betänkanden; Licensavgift – en principskiss (SOU 1996:172) och Branschsanering och andra metoder mot ekobrott (SOU 1997:111). Något konkret lagförslag redovisades emellertid inte. Riksskatteverket (numera och även nedan kallat Skatteverket) har

därefter i två promemorior; Schablonbeskattning? Kartläggningpromemoria och Schablonbeskattning – en principskiss (RSV Rapport 2002:3) inventerat fördelar och nackdelar med att använda schabloniserade inslag vid beskattningen. Inte heller i Skatteverkets promemorior presenterades något konkret lagförslag.

Branschsaneringsutredningens och Skatteverkets förslag remissbehandlades.

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

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

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

Arbetsgruppen ansåg vidare att ett kontrollsystem med tyngdpunkten på kontroll av en av de viktigaste kostnadsposterna i en verksamhet, arbetskraften, kan utgöra ett värdefullt komplement till den kontroll av en

4.2 En ny kontrollform och utvecklad dokumentation av arbetskraft

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

Arbetsgruppens förslag överensstämmer med regeringens förslag.

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

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

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

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

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

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

Visserligen finns en möjlighet att företa överraskningsrevisioner med stöd av tvångsåtgärdslagen, men det förutsätter att det i varje enskilt fall

finns en sabotagerisk och något sådant underlag kommer sällan att finnas för den typ av regelrätta rutinkontroller som det här är fråga om.

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

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

Remissutfallet visar ett mycket starkt stöd för arbetsgruppens förslag.

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

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

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

arbetsgruppens förslag leder till ökade möjligheter att uppnå ett korrekt skatteuttag och föreslår därför att det skall genomföras.

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

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

4.2.1 Omfattningen

Branscher

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

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

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

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

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

främst omfatta branscher där problemet med svartarbete och oredovisade inkomster är erkänt omfattande.

Nu föreliggande förslag innebär att ett nytt kontrollinstrument införs som komplement till den kontroll som kan ske i dag. Genom att förslaget innefattar två moment som båda är av ingripande karaktär mot enskilda, dels ett kontrollbesök utan föregående meddelande, dels en ytterligare administrativ börda genom att personalliggare skall föras, är det nödvändigt att förslagen inte drabbar företag i onödan. För att systemet skall vara motiverat, menar regeringen att det, åtminstone inledningsvis, enbart bör omfatta verksamheter i branscher där de finns ett väl utrett problem med svarta inkomster. Det är naturligtvis också en fördel att företrädare för de aktuella branscherna instämmer i problemet och anser det angeläget att åtgärder vidtas för att minska det. En förutsättning för att införa dessa regler, är att de på ett effektivt sätt motverkar den svarta sektorn inom aktuella branscher. För att detta skall ske, måste ett stort antal kontrollbesök vidtas redan under det första året. Då detta kräver stora resurser bör det inte omfatta hela näringslivet, eftersom de tillgängliga kontrollresurserna i sådant fall skulle riskera att spridas för tunt över kontrollobjekten. Därmed skulle förslagen riskera att inte ge den effekt som åsyftas. Genom att begränsa systemets tillämpningsområde är det också enklare att göra en utvärdering av systemets effektivitet samtidigt som systemet inte drar med sig alltför stora kostnader för anpassning, information etc. innan man konstaterat i vilken grad den avsedda effekten faktiskt uppnås.

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

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

När det gäller byggbranschen beslutade regeringen i februari 2002 att tillkalla en kommission för att föreslå åtgärder som syftar till att främja konkurrensen och motverka konkurrensbegränsande beteende, användning av svart arbetskraft och kartellbildning inom bygg- och anläggningssektorn (dir. 2002:24). Kommissionen antog namnet Byggkommissionen. I december 2002 lämnade Byggkommissionen betänkandet Skärpning gubbar! Om konkurrensen, kostnaderna, kvaliteten och kompetensen i byggsektorn (SOU 2002:115). Kommissionen lämnade flera olika förslag i betänkandet. Två av dessa, nämligen entreprenadavdragssystem och omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt, har efter det att betänkandet remissbehandlats varit föremål för omarbetning och vidareutveckling inom Finansdepartementet. Resultatet av detta arbete redovisas i promemorian Byggentreprenadavdrag samt omvänd skattskyldighet (moms), (Ds 2004:43). I promemorian föreslås att det skatteundandragande som sker i bygg- och anläggningsbranschen genom användning av svart arbetskraft skall försvåras genom lagstiftning som syftar till att säkerställa uppdragstagarens betalning av skatter och avgifter. Detta föreslås ske genom ett system som innebär att den som ger någon uppdrag att utföra byggverksamhet skall göra ett avdrag från den ersättning som betalas för uppdraget (byggentreprenadavdrag). Vidare föreslås att bestämmelser om omvänd skattskyldighet införs i mervärdesskattelagen (1994:200) för att försvåra undandragandet av mervärdesskatt inom byggsektorn. Promemorian har remissbehandlats. Förslaget om byggentreprenadavdrag kritiserades kraftigt av remissinstanserna, medan förslaget om omvänd skattskyldighet för moms blev mer positivt bemött. Regeringen bereder det senare förslaget vidare med sikte på en proposition under våren 2006 och arbetar vidare med åtgärder mot byggfuski i övrigt.

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

uppgifterna som bevaras hos redovisningscentralerna. Utredningens betänkande har remissbehandlats och bereds inom Näringsdepartementet.

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

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

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

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

något förslag att inkludera den branschen i här föreslagna kontrollsystem inte tagits fram eller beretts.

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

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

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

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

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

Standarder

Standard för svensk näringsgrensindelning 2002 (SNI 2002) är en statistisk standard för klassificering av produktionsenheter – företag, arbetsställen etc. – till näringsgrenar och branscher. SNI 2002 bygger på EU:s reviderade näringsgrensstandard, NACE Rev. 1.1 (Nomenclature générale des activités économiques dans les Communautés européennes).

Tilldelning av SNI-kod sker på grundval av de uppgifter som företrädare för verksamheten lämnar till Skatteverket vid skatte- och avgiftsanmälan. Det grundläggande syftet med att åsätta en verksamhet SNI-kod är statistikändamål. SNI-koderna har dock i vissa fall getts andra betydelser och verkningar än rent statistiska.

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

Regeringen delar arbetsgruppens bedömning att SNI-koderna kan tjäna som vägledning när det gäller att avgränsa de verksamheter som skall omfattas av det nu föreslagna kontrollsystemet. I lagtexten bör en viss exemplifiering göras av vad som avses med restaurangverksamhet. I avdelning H 55 i SNI 2002 regleras hotell- och restaurangverksamhet. Restaurangverksamhet regleras i 553 och barverksamhet i 554. Drift av personalmatsalar, catering och centralköksverksamhet regleras i 555. Vad gäller restaurangverksamhet i samband med hotellverksamhet samt i samband med campingverksamhet regleras detta i 551 samt 552. I princip alla de verksamheter som omfattas av koderna 553, 554 och 555 med tillhörande specificeringar bör omfattas av det nya kontrollsystemet. Restaurangverksamhet i samband med hotell- och campingplatsverksamhet kommer att omfattas av det nya kontrollsystemet, dock endast om restaurangverksamheten är den huvudsakliga verksamheten.

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

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

Blandad verksamhet

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

Arbetsgruppens bedömning: Några specialregler avseende tillämpningen för blandad verksamhet behövs inte utan det är tillräckligt

att någon del av verksamheten bedrivs inom de tre avsedda branscherna för att systemet skall bli tillämpligt.

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

Skälen för regeringens förslag: Arbetsgruppen ansåg att den nya kontrollformen borde begränsas med hänsyn till nettoomsättningen hos de aktuella företagen. Som anförts av bl.a. *Skatteverket* och som även arbetsgruppen konstaterat medför inte den nya kontrollformen krav på samma begränsningar som en schablonbeskattning skulle göra. Regeringen föreslår därför att den föreslagna kontrollformen inte skall begränsas i tillämpningen enbart till företag med en låg omsättning. Däremot menar regeringen att det finns anledning att inledningsvis inskränka förslaget till att endast avse två branscher med konstaterade problem i frågan om svarta inkomster och svartarbete. Någon form av inskränkning behövs också för att inte företag med huvudsaklig verksamhet inom andra områden i onödan skall omfattas av systemet. Det kan t.ex. vara företag som förutom sin egentliga verksamhet också driver en personalrestaurang.

Storlek

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

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

Remissinstanserna: *Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare SHR* stöder förslaget att inledningsvis tillämpa kontrollsystemet med föreslagen omsättningsgräns. *Statskontoret* förespråkar att systemet skall kunna tillämpas på företag av alla storlekar och att även nya företag skall omfattas. *Ekobrottsmyndigheten* anför att den omsättningsgräns som förslaget innehåller synes passa väl för taxi och frisörer, men är alldeles för låg för restauranger. *Länsrätten i Jämtlands län* anser att de föreslagna reglerna bör tillämpas oberoende av omsättning. *Konkurrensverket* avstyrker förslaget att den utökade skattekontrollen endast skall omfatta mindre företag. *Åklagarmyndigheten* anför att beloppsgränsen är väl snäv. *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR* menar att hänsyn till effektivitetsintresset gör att man kan överväga en högre – eller slopad – omsättningsgräns. *Skatteverket* anser att en omsättningsgräns skapar ett onödigt moment för bedömning av om en verksamhet skall omfattas av lagen eller inte. Det framstår som onödigt att genom lagstiftning styra kontrollen till mindre företag när den som

anlitar svart arbetskraft och som har en omsättning över beloppsgränsen inte omfattas av kontrollen. Med en omsättningsgräns blir dessutom kontrollen förutsägbar, vilket leder till att anpassningar kan ske för att undvika kontroll. En "frizon" skapas för de företag som har en omsättning över aktuell beloppsgräns. Dessutom innebär beloppsgränsen att mindre företag i onödan utpekas som mer oseriösa än större. Skatteverket anser mot bakgrund av ovanstående, att det inte skall finnas någon reglerad övre omsättningsgräns för att omfattas av det nya regelverket. Skatteverket vill kunna sätta in kontroller i de företag där verket bedömer att svart arbetskraft förekommer.

Skälen för regeringens bedömning: Arbetsgruppen anförde vad gäller tillämpningsområdet för systemet med schabloniserade inslag vid beskattningen, som redovisas i promemorians avdelning II, att tanken varit att systemets målgrupp inledningsvis skall utgöras av mindre verksamheter. Arbetsgruppen ansåg därför det vara rimligt med en omsättningsgräns innebärande att systemet endast blir tillämpligt på verksamheter med en årlig nettoomsättning om normalt högst tre miljoner kronor. Arbetsgruppen anförde vidare att det givetvis kan diskuteras om en motsvarande omsättningsgräns bör gälla i det utökade kontrollsystem som nu föreslås. Arbetsgruppen menade att det främsta skälet till att välja en högre omsättningsgräns eller till att helt slopa omsättningsgränsen, skulle vara att få en högre täckningsgrad för restaurangbranschen.

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

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

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

4.2.2 Personalliggare

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

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

Personalliggaren skall vara tillgänglig i verksamhetslokalen.

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

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

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

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

Skälen för regeringens förslag

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

Det är regeringens uppfattning att det merarbete för de skattskyldiga som är förknippat med skyldigheten att föra personalliggare inte bör vara alltför betungande, bl.a. med hänsyn till att kravet på personalliggare inte

innebär någon utökad uppgiftsskyldighet i förhållande till Skatteverket eller annan myndighet.

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

Lagrådet anser att undantaget bör utvidgas så att den som driver näringsverksamhet enbart tillsammans med sin sambo eller barn under 16 år skall undantas från skyldigheten att föra personalliggare på samma sätt som den som driver sådan verksamhet enbart med sin hustru/make eller barn under 16 år. Det undantag från rätten till avdrag för ersättning till make som finns i 60 kap. 3 § inkomstskattelagen omfattar inte sambor som inte tidigare har varit gifta med varandra eller har eller har haft gemensamma barn. Sambor är inte föremål för något registreringsförfarande, på motsvarande sätt som gäller för makar eller dem som lever tillsammans i ett registrerat partnerskap. Att inkludera sambor i undantagen skulle därför kunna leda till kontrollsvårigheter. Det skulle vara svårt att motbevisa invändningar om att i lokalen befintlig personal i själva verket är näringsidkarens sambo. I praktiken finns det således risk att kravet att föra personalliggare skulle bli överksam mot de minsta företagen i den utsträckning de är oseriösa. Det finns inget i utredningen som talar för att skattefusket skulle vara mindre utbrett inom denna kategori. Med hänsyn härtill finner regeringen inte skäl att frångå förslaget på det sätt som Lagrådet föreslagit.

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

att uppgifterna i den går att stämma av med iakttagelserna vid kontrollbesöken.

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

Andra lösningar beträffande sättet att föra personalliggare är givetvis också tänkbara. Oavsett vilken lösning som väljs måste möjligheterna att manipulera uppgifterna minimeras. Vad gäller personalliggarens form och närmare innehåll bör regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddela föreskrifter om det.

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

Bevarande av uppgifter

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

Ekobrottsmyndigheten anser att arkiveringstiden för personalliggare, i likhet med vad som gäller för övrigt räkenskapsmaterial enligt bokföringslagen, bör bestämmas till tio år. Enligt regeringens mening uppväger emellertid inte nyttan av en så lång bevarandetid den ökade administrativa börda som då läggs på de aktuella företagen. Syftet med en personalliggare är i första hand att ge Skatteverket möjlighet att redan under det löpande beskattningsåret få en uppfattning om företagaren fullgör sina skyldigheter när det gäller redovisning av innehållen skatt och arbetsgivaravgifter. Ett system med personalliggare avses också ge verket större möjligheter att bedöma vilka inkomster den skattskyldige har av sin verksamhet och om han eller hon redovisar mervärdesskatt med rätt belopp. Däremot avses uppgifter som finns i en personalliggare, eller som saknas i en sådan, inte utan ytterligare utredning, eventuellt i form av en revision, ensamma kunna läggas till grund för ett beskattningsbeslut. Eftersom sådana uppgifter ensamma normalt inte heller kommer att ligga till grund för en brottsutredning utan behöver kompletteras med andra uppgifter, exempelvis från en revisionspromemoria som skall förstöras efter tidigast sju år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut,

bedömer regeringen att det är räcker om personalliggaren bevaras intill utgången av andra året efter det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Om det vid den utvärdering som regeringen avser att göra visar sig att personalliggaren trots den ökade administrativa börda det innebär för näringsidkarna, bör bevaras längre, kan naturligtvis detta ställningstagande omprövas.

4.2.3 Oannonserade kontrollbesök och begränsad revision

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

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

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm* delar arbetsgruppens uppfattning att någon skyldighet att legitimera sig inte bör införas. Möjligheterna att kontrollera uppgifterna i en personalliggare blir därmed små. *Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten* anför att Skatteverket vid kontrollbesöken även bör kunna stämma av mängden kontanter, antal gäster och noterade intäkter och dylikt för att få en effektiv kontroll. *Skatteverket* välkomnar förslaget om oannonserade kontrollbesök och understryker att enbart möjligheten att genomföra sådana torde få en preventiv effekt och avsevärt minska den frizon som i dag finns när det gäller användning av svart arbetskraft. *Svenska Revisorsamfundet* anför att det ligger i sakens natur att kontrollerna måste få ske oanmälda, men att det dock inte innebär att företagaren får vara ovetande om att kontroll pågår. När företagaren skall informeras om kontrollen får avgöras av kontrollens syfte. *Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare SHR* poängterar vikten av en synlig och effektiv kontroll för att uppnå en preventiv effekt och anför att en förutsättning för detta är att Skatteverket tillsätter tillräckliga resurser för kontrollåtgärder. *Hovrätten för Västra Sverige* anför att kontroll inte får bli ett självändamål och ifrågasätter behovet av att den nya kontrollformen införs utan att schablonbeskattning samtidigt införs. *Företagarna* ifrågasätter behovet av oannonserade kontrollbesök och begränsad revision. *Stiftelsen den nya välfärden* avstyrker förslaget, men välkomnar dock utökade kontrollinsatser för att stävja fuskets i branscherna. Stiftelsen framför att restaurangprojektet i Stockholm som drivs av Ekobrottsmyndigheten, Skatteverket och Länsstyrelsen i

Skälen för regeringens förslag

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

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

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

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

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

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

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

Vad kan den utökade kontrollen förväntas ge för effekter?

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

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

4.3 Administrativa sanktioner

4.3.1 Kontrollavgift

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

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

Kontrollavgiften är 10 000 kronor och tillfaller staten.

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

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

Kontrollavgiften skall kunna sättas ned helt eller delvis om överträdelsen är ringa eller ursäktlig eller det annars finns särskilda skäl.

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

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

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

Skälen för regeringens förslag

Behovet av sanktioner

Syftet med förslaget att ålägga näringsidkaren att föra personalliggare är att uppnå en effektiv kontroll i praktiken av verksamhetens anställda och omfattning. För genomförande av förslaget om oannonserad kontroll av personalen är det nödvändigt att en personalliggare förs, och att den hålls tillgänglig för Skatteverket. Även en bristfälligt förd personalliggare riskerar att försvåra Skatteverkets kontroll avsevärt. De brister i personalliggaren som upptäcks vid kontrollen måste därför leda till en sanktion av något slag. Syftet med en sanktion är primärt att avskräcka från överträdelser av de föreslagna reglerna om personalliggare. Vid valet av sanktioner och den närmare utformningen av dessa bör målsättningen vara att skapa effektiva sanktioner. För att en sanktion skall vara effektiv bör den kunna bestämmas av den myndighet som har ansvar för tillsyn över att regelverket efterlevs. På det sättet undviks det dubbelarbete och den tidsutdräkt som blir följderna om flera handläggare behöver sätta sig in i varje ärende. Sanktionen bör utlösas av lätt konstaterbara överträdelser så att utredningsproblem inte uppstår. Nu nämnda krav på effektivitet får naturligtvis inte medföra att rättssäkerheten åsidosätts. Som komplement till befintliga regler om bl.a.

skattetillägg behövs en sanktionsavgift som inte har någon direkt koppling till om skatt har undandragits eller inte. Reglerna om personalliggare har dock en viktig funktion att fylla även när det gäller skattekravet, eftersom brister som noteras vid kontroll av personalliggare naturligtvis kan leda till att Skatteverket väljer att inleda en revision som kan resultera i ett beslut om höjd skatt och skattetillägg.

Närmare om förslagen

Som konstaterats ovan finns det alltså behov av en sanktion vid överträdelse av uppställda regler om personalliggare. Sanktionen bör lämpligen utformas som en kontrollavgift. Det bör därvid inte krävas någon utredning av om skatt har undandragits eftersom tidpunkten för redovisning och betalning av skatt inte behöver ha inträffat när kontrollen äger rum. Avgiften bör i stället vara knuten till reglerna om personalliggare. Avgift bör inte tas ut om överträdelsen är ringa eller ursäktlig eller det annars finns särskilda skäl till hel eller delvis befrielse (se vidare nedan). För att förenkla förfarandet bör det vara lätt att beräkna kontrollavgiftens storlek i varje enskilt fall. Utgångspunkten bör vara att avgift skall utgå med samma belopp oberoende av näringsidkarens ekonomiska förhållanden för att kontrollavgiften skall vara lätt att tillämpa.

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

Det är möjligt att bryta mot de särskilda reglerna om personalliggare på ytterligare två sätt. Det kan vid Skatteverkets kontrollbesök framkomma att inte all personal har registrerats eller att registrerad personal inte kan identifieras. Arbetar näringsidkaren inte ständigt i verksamheten har han inte heller möjlighet att förhindra att personalen, av slarv eller av annan orsak, underlåter att registrera personal. Vad det gäller utebliven eller felaktig registrering skulle det kunna bero på ovan personal eller problem med personalliggaren. Skatteverket skulle i sådana fall kunna tvingas göra besvärliga avvägningar samtidigt som utrymmet för invändningar och överklaganden från näringsidkarna skulle bli stort.

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

Frågan är dock om en kontrollavgift som skall utgå under dessa förutsättningar går att förena med ett strikt ansvar. 2004 års skattekontrollutredning har i betänkandet Krav på Kassaregister Effektivare utredning av ekobrott (SOU 2005:35) uttalat att en grundläggande förutsättning för att en kontrollavgift skall vara acceptabel ur rättssäkerhetssynpunkt är att överträdelserna normalt inte

kan förekomma annat än som en följd av näringsidkarens uppsåt eller oaktsamhet (jfr vad departementschefen uttalade i prop. 1981/82:142 s. 21 f., bet. JuU 1981/82:53 s. 8). Vad gäller förutsättningar för strikt ansvar finns det inget krav på att det måste vara den som skall uppfylla vissa föreskrifter som själv gör överträdelsen. Det är näringsidkaren som svarar för brister hänförliga till företaget och dess struktur och organisation (jfr det straffrättsliga företagaransvaret). Omedvetna överträdelser av registreringskravet kan vara hänförliga till brister i företagets organisation, vilket näringsidkaren svarar för. Överträdelser av exempelvis personal kan vidare vara sanktionerade eller påbjudna av näringsidkaren. Det får därför anses motiverat att näringsidkaren får bära ansvaret för nu aktuella överträdelser. En sanktion skulle i sådana fall dessutom kunna utgöra ett incitament att organisera verksamheten på ett sätt som motverkar överträdelser. Regeringen anser därför att en kontrollavgift går att förena med ett strikt ansvar. Detta särskilt som regler om befrielse från kontrollavgiften föreslås, se nedan.

Svenska Revisorsamfundet anser att det krävs ett subjektivt rekvisit eftersom det inte kan uteslutas sabotage eller andra åtgärder som inte är hänförliga till företagaren. Subjektiva rekvisit är inte en generell förutsättning för kontrollavgifter. Från effektivitetssynpunkt är det angeläget att kontrollavgiften kan tas ut av Skatteverket och att rekvisiten utformas så att ett enkelt förfarande i övrigt är möjligt. I enlighet med vad som anförts ovan bör ansvaret för att överträdelser sker därför vara strikt utan subjektiva rekvisit i form av krav på uppsåt eller oaktsamhet. För överträdelser av skyldigheten att föra personalliggare föreslås en kontrollavgift om 10 000 kronor. En annan situation där kontrollavgiften också föreslås uppgå till 10 000 kronor är när näringsidkaren vägrar att lämna ut personalliggaren. Ett sådant agerande kan jämföras med att personalliggare helt saknas och motiverar därför samma avgift som den situationen. I de situationer där personalliggare saknas, är så bristfällig att den inte kan ligga till grund för kontrollen eller då näringsidkaren vägrar lämna ut den skall även en kontrollavgift om 2 000 kronor påföras per misstämning, dvs. för varje person som påträffas i verksamhetslokalen och enligt vad Skatteverket kan konstatera vid kontrollbesöket är verksam i den aktuella rörelsen. Visserligen går det inte att kontrollera om det rör sig om misstämningar när näringsidkaren vägrar lämna ut personalliggaren men då det skall anses som att personalliggare saknas i en sådan situation får varje i verksamhetslokalen påträffad verksam person anses som en misstämning jämfört med personalliggaren. Vägrar näringsidkaren t.ex. att lämna ut personalliggaren men Skatteverket vid sin kontroll kan konstatera att det finns tre personer som arbetar i verksamhetslokalen skall kontrollavgifter om sammanlagt 16 000 kronor påföras (10 000 kronor + 6 000 kronor).

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

Regeringen delar den uppfattning som bl.a. framförts av *Kammarrätten i Stockholm* och *Länsstyrelsen i Stockholms län* att det i vissa fall inte räcker med den av arbetsgruppen föreslagna

kontrollavgiften för att uppnå regelefterlevnad hos näringsidkarna. Avgifterna måste vara kännbara för att de skall avskräcka från överträdelse. Samtidigt måste avgifterna stå i rimlig proportion till de överträdelser det är fråga om. Regeringen föreslår att ytterligare avgift skall tas ut om näringsidkare trots föreläggande inte vidtar rättelse inom skälig tid eller upprepar en överträdelse inom ett år. Den nya avgiften skall då uppgå till 20 000 kronor. För de fall då kontrollavgiften på grund av förhållandena i det enskilda ärendet ändå inte utgör en tillräcklig sanktion bör det finnas möjlighet att förelägga näringsidkaren vid vite att vidta rättelse.

Europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen)

Europakonventionen gäller som lag i Sverige. Frågan är om de kontrollavgifter som nu föreslås innefattar en anklagelse om brott i konventionens mening. Artikel 6 i Europakonventionen innehåller bl.a. bestämmelser om rätten till domstolsprövning och en rättssäker process. Enligt punkten 1 skall var och en vid prövningen av hans civila rättigheter och skyldigheter eller av en anklagelse mot honom för brott vara berättigad till en rättvis och offentlig rättegång inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol som upprättats enligt lag. Av punkt 2 följer att var och en som har blivit anklagad för brott skall betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts.

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

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

Det första kriteriet – klassificeringen i den nationella rätten – bildar ofta endast en utgångspunkt för den fortsatta prövningen men kan ensamt leda till att en förseelse bedöms som brott i konventionens mening om förseelsen är klassificerad på det sättet i den nationella rätten. De två

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

Vid utformningen av reglerna om kontrollavgift är det ur rättssäkerhetssynpunkt av intresse om påförande av kontrollavgiften skall anses utgöra en anklagelse för brott i den mening som avses i artikel 6 i Europakonventionen. Eftersom begreppen brott och brottslig gärning i artikeln skall ges en självständig och allmängiltig tolkning innebär den omständigheten att det enligt den svenska rätten inte är fråga om en straffrättslig anklagelse inte att det är uteslutet att artikel 6 är tillämplig. Tvärtom har så ansetts vara fallet beträffande andra sanktionsavgifter. I domarna *Janosevic mot Sverige* och *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* (domar den 23 juli 2002) har Europadomstolen kommit fram till att de svenska bestämmelserna om skattetillägg omfattas av artikel 6 eftersom de är generella och deras syfte både är avskräckande och bestraffande.

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

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

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

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

Befrielse från kontrollavgifter m.m.

Det strikta ansvar som föreslås bör för att vara godtagbart med hänsyn till Europakonventionen och de rättssäkerhetskrav som ställs upp i övrigt nyanseras genom att en möjlighet till befrielse från avgiften införs. Regeringen instämmer i arbetsgruppens förslag att befrielse skall kunna medges från kontrollavgiften. Regeringen instämmer i *Företagarnas* åsikt att det kan uppstå situationer då en kontrollavgift inte kan anses proportionerlig till överträdelsen. En möjlighet till delvis befrielse bör därför införas. Regeringen föreslår därför att befrielse från kontrollavgiften skall kunna medges helt eller delvis om det endast är fråga om ringa fel i personalliggaren. Det kan t.ex. vara frågan om att den personalliggare som förs är tillräcklig för att Skatteverket skall kunna utföra den nödvändiga kontrollen, men på någon mindre punkt avviker från den form som föreskrivits.

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

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

4.4 Vite

Regeringens förslag: Skatteverket får förena ett föreläggande att vidta rättelse med vite.

Arbetsgruppens förslag: Något förslag om vite har inte lämnats.

Remissinstanserna har inte yttrat sig i frågan. Däremot har *Kammarrätten i Stockholm* och *Länsstyrelsen i Stockholms län* anfört att kontrollavgifterna enligt arbetsgruppens förslag är för låga.

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

4.5 Förfarandet

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

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

Prövningstillstånd uppställs som krav för prövning i kammarrätt.

Skatteverkets beslut om oannonserade kontrollbesök och begränsad revision skall inte kunna omprövas eller överklagas.

Arbetsgruppens förslag överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm* anför att en rätt till muntlig förhandling inte bör gälla i kammarrätten.

Skälen för regeringens förslag: I skattebetalningslagen (1997:483) finns bestämmelser om skatte- och avgiftsredovisningar, in- och utbetalningar av skatter, omprövnings- och anståndsbestämmelser samt bestämmelser om överklagande. En grundläggande målsättning är att förfarandet vad gäller just hanteringen av skatter och avgifter så långt möjligt skall anpassas efter skattebetalningslagens regler. Regeringen anser därför att även kontrollavgifterna bör hanteras inom ramen för skattekontosystemet, varför skattebetalningslagens regler i princip bör tillämpas i fråga om debitering och betalning av kontrollavgift, omprövning, överklagande och förfarandet i övrigt. De bedömningar som

kan bli aktuella motiverar dock inte en längre tidsfrist för omprövning och överklagande än två månader. Denna kortare tid för omprövning och överklagande som enligt skattebetalningslagen gäller för bl.a. beslut om anstånd med inbetalning av skatt bör därför tillämpas för beslut om kontrollavgift.

För skattetillägg har nyligen införts särskilda regler om anstånd med betalning (17 kap. 2 a § skattebetalningslagen). Med hänsyn till att kontrollavgiften kommer att uppgå till väsentligen lägre belopp än vad skattetillägg kan komma att uppgå till bör 17 kap. 2 § skattebetalningslagen om anstånd med betalning kunna tillämpas utan att det finns risk för konflikter i förhållande till artikel 6 i Europakonventionen. Något behov av att göra den särskilda bestämmelsen om anstånd som gäller för skattetillägg tillämplig för kontrollavgiften finns därför inte. Beslut om kontrollavgifter skall gälla omedelbart. Anståndsreglerna och reglerna om ställande av säkerhet i 17 kap. 2 och 3 §§ skattebetalningslagen kommer att bli tillämpliga på kontrollavgifterna.

Det bör vara möjligt att överklaga Skatteverkets beslut om kontrollavgift till domstol. Reglerna i taxeringslagen (1990:324), skattebetalningslagen, förvaltningslagen (1986:223) och förvaltningsprocesslagen (1971:291) som allmänt gäller för Skatteverkets handläggning och vid överklagande bör tillämpas när det gäller påförande av kontrollavgift.

Att skattebetalningslagen bör gälla bl.a. för överklagande och förfarandet i övrigt i fråga om kontrollavgifter innebär i fråga om muntlig förhandling enligt 22 kap. 13 § skattebetalningslagen jämfört med 6 kap. 24 § taxeringslagen att länsrätt och kammarrätt skall hålla muntlig förhandling om den skattskyldige begär det, men att muntlig förhandling inte behövs om det inte finns anledning att anta att avgift kommer att tas ut. Om bestämmelserna om muntlig förhandling för kontrollavgifter regleras på annat sätt, så innebär det som *Lagrådet* påpekat bl.a. en omotiverad skillnad i förhållande till vad som gäller för övriga liknande avgifter enligt skattebetalningslagen. Regeringen instämmer därvid i vad *Lagrådet* sagt om att det inte bör föreslås några särskilda bestämmelser om muntlig förhandling som avviker från de som gäller enligt 22 kap. 13 § skattebetalningslagen jämfört med 6 kap. 24 § taxeringslagen.

Vid överklagande till kammarrätt föreslås ett krav på prövningstillstånd. Även detta är i överensstämmelse med vad som gäller beträffande en rad beslut enligt skattebetalningslagen, som t.ex. beslut om anstånd och om preliminär skatt.

4.6 Sekretess

Regeringens förslag: Sekretess skall inte gälla beslut om kontrollavgift.

Arbetsgruppens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna har inte haft några erinringar mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Det finns ett behov av att kunna registrera uppgifter i de ärenden som kommer att handläggas med stöd av

den föreslagna lagen. Regeringen avser att ändra 2 § förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet så att det klart framgår att uppgifter som behövs vid handläggningen av ett ärende enligt den föreslagna lagen skall få behandlas i databasen. För dessa uppgifter kommer sekretess att gälla enligt 9 kap. 1 § sekretesslagen (1980:100). De uppgifter som inte förs in i beskattningsdatabasen kommer enligt regeringens bedömning att omfattas av sekretess enligt 9 kap. 2 § första stycket 1 sekretesslagen. Sekretessen bör dock inte gälla för beslut om kontrollavgift enligt den föreslagna regleringen. En ändring bör därför göras i 9 kap. 2 § tredje stycket sekretesslagen så att sådana beslut undantas från sekretess.

5 Straffprocessuella tvångsmedel

5.1 Bakgrund

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

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

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

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

Tjänstemän vid Skatteverket får inte verkställa beslut om tvångsmedel. Detta framgår av 2 § tredje stycket lagen om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar. Det finns dock ett visst utrymme för utredarna vid skattebrottsenheterna att medverka vid verkställigheten av t.ex. en

husrannsakan. I de situationer där det krävs tvångsmedel i skattebrottsenheternas förundersökningar är det åklagaren som fattar beslut om tvångsmedel och polisen som verkställer beslutet. I samband med husrannsakan kan polisen dock beslagta egendom utan föregående beslut av åklagaren. Detsamma gäller om det finns fara i dröjsmål.

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

5.2.1 Allmänna utgångspunkter

Regeringens förslag: I syfte att tillvarata skattebrottsenheternas kompetens i en brottsutredning skall vissa begränsade möjligheter finnas för Skatteverket att verkställa straffprocessuella tvångsmedel.

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

Remissinstanserna: Ett stort antal remissinstanser har inte närmare kommenterat frågan. Ett antal remissinstanser tillstyrker förslagen. Till dessa hör *Länsrätten i Jämtlands län*, *Statskontoret*, *Skatteverket* och *Hjo kommun*. *Brottsförebyggande rådet* och *Tullverket* har inget att erinra mot förslagen. *Hovrätten för Västra Sverige*, *Huddinge tingsrätt*, *Malmö tingsrätt*, *Sveriges Advokatsamfund*, *Svenskt Näringsliv* och *Svenska Revisorsamfundet* avstyrker förslagen. *Justitiekanslern (JK)* anför att man av rättssäkerhetsskäl bör vara mycket försiktig att överlåta rätten att verkställa tvångsmedel till andra yrkeskategorier än polisen. Utredningens förslag om verkställande av beslag och husrannsakan i de fall våld inte behöver användas står inte i någon påtaglig konflikt med något motstående rättssäkerhetsintresse. Man måste ha en restriktiv utgångspunkt och tvångsmedlen skall tillämpas endast när det står klart att våld inte behöver användas. JK har inte heller något att erinra mot att skattebrottsutredare får medverka vid en husrannsakan i andra fall. *Åklagarmyndigheten* ställer sig inte avvisande till förslagen och konstaterar att erfarenheterna från skattebrottsenheternas verksamhet hittills är mycket goda. Tillämpningen av tvångsmedel ställer dock särskilda kunskapskrav. Hanteringen av tvångsmedel ingår som en central del av polis- och åklagarväsendets verksamhet och utbildning. Tillämpningen är underkastad noggrann kontroll och tillsyn. Eftersom denna kompetens inte finns inom skattebrottsenheterna förutsätter förslagen gedigna utbildningsinsatser för skattebrottsenheternas personal. *Ekobrottsmyndigheten* motsätter sig förslagen som innebär att utredare vid skattebrottsenheterna skall få rätt att verkställa beslut om tvångsmedel på egen hand och anför bl.a. att användningen av tvångsmedel i förundersökningar är en av samhällets mest ingripande åtgärder och det skall vara tydligt för en enskild under vilka förutsättningar sådana tvångsåtgärder får vidtas. Regelverket kring tvångsmedel vid brott är mycket noggrant och inom polis- och

åklagarväsendet finns stor erfarenhet av hanteringen. Det finns en systematisk intern kontroll och tillsyn sker fortlöpande i syfte att kontrollera att tillämpningen av reglerna sker på ett rättssäkert sätt. Därutöver finns regler om att domstolar och offentliga ombud utövar kontroll över användningen och att det finns en parlamentarisk insyn. Att lägga över så ingripande befogenheter som det nu är frågan om på en myndighet utanför rättsväsendet och som saknar en självständig brottsbekämpande roll är förenat med starka betänkligheter.

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

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

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

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

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

De straffprocessuella tvångsmedel som främst är aktuella vid de brottsutredningar skattebrottsenheterna medverkar i är husrannsakan och beslag. Enligt utredningen har Skatteverket uppskattat att husrannsakan och beslag behövs i ca 20 procent av de förundersökningar som får handläggas vid skattebrottsenheterna. De frågeställningar som uppkommer vid tillämpningen av dessa skiljer sig mycket åt, varför varje typ av åtgärd måste bedömas var för sig.

5.2.2 Beslag

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

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

Remissinstanserna: *Malmö tingsrätt* pekar på att behovet av befogenheterna har ifrågasatts av en av utredningens egna experter.

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

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

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

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

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

Prop. 2005/06:169

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

Verkställande av beslut om beslag i vissa fall

Det finns situationer där man kan se en tydlig effektivitetsvinst med att ge utredarna vid skattebrottsenheterna rätt att verkställa beslut om beslag och där det inte heller kan finnas någon risk för utredarnas säkerhet. Ett sådant exempel är den situationen att en misstänkt person vid ett förhör frivilligt lämnar över handlingar till utredaren. Om åklagaren efter att ha kontaktats av utredaren beslutar att handlingarna skall tas i beslag borde åklagaren också kunna uppdra åt denne att verkställa detta i stället för att vända sig till polisen. Ett annat exempel är den situationen att handlingar som skall tas i beslag redan finns tillgängliga efter att ha överlämnats från i första hand Skatteverkets fiskala del eller konkursförvaltare. Det är alltså fråga om situationer där den egendom som är föremål för beslaget redan finns tillgänglig för skattebrottsenheten och det alltså inte finns någon risk för att mötas av våld. Inte heller kan det bli aktuellt att utöva tvång för att kunna verkställa beslaget. Regeringen instämmer i utredningens förslag att åklagaren i dessa situationer bör kunna uppdra åt tjänstemän vid skattebrottsenheterna att verkställa ett beslut om beslag.

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

Beslag utan föregående beslut av åklagaren

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

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

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

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

5.2.3 Husrannsakan

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

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

Remissinstanserna: *Sveriges Advokatsamfund* avstyrker förslaget. *Ekobrottsmyndigheten* motsätter sig förslagen och betonar bl.a. att förslagen innebär en uppluckring av de principer som gäller för användning av tvångsmedel. *Hovrätten för Västra Sverige* och *Huddinge tingsrätt* avstyrker förslagen om rätt för skattebrottsenheterna att delta mer aktivt vid husrannsakan som verkställs av polis. *Justitiekanslern* anför att den föreslagna möjligheten för skattebrottsenheten att verkställa husrannsakan eller beslag i de fall våld inte behöver användas inte står i någon påtaglig konflikt med något motstående rättssäkerhetsintresse. Tillämpningen måste ha en restriktiv utgångspunkt och tvångsmedlen bör användas endast när det står klart att våld inte behöver användas. Justitiekanslern har inte heller någon erinran mot att tjänstemän från skattebrottsenheten skall få medverka och således inte bara närvara vid en husrannsakan i andra fall. Det är klart ändamålsenligt att den person som utreder ett skattebrott också har möjlighet att själv söka igenom ett utrymme efter handlingar i stället för att ge polisen anvisningar. *Riksdagens ombudsmän, JO*, har inget att erinra mot förslaget att låta åklagare uppdra åt skattebrottsutredare att medverka vid husrannsakingar som genomförs av polis. JO motsätter sig inte heller förslaget att skattebrottsutredare i vissa fall skall kunna verkställa husrannsakan på egen hand men att den avgränsning som ligger i att våld mot person inte skall behöva användas framstår som alltför vid. *Malmö tingsrätt* anför bl.a. att det i första hand kommer att vara en uppgift för åklagaren att avgöra om husrannsakan kan genomföras utan att våld mot person behöver användas. Tingsrätten befarar att denna nya uppgift kan leda till tillämplighetssvårigheter för åklagarna och ställer sig dessutom tveksam till om förslaget kommer att medföra några påtagliga effektivitetsvinster. Vad gäller medverkan vid husrannsakan som verkställs av polis innebär förslaget ett förtydligande av dagens reglering på området och resulterar i en tydlig effektivitetsvinst. *Rikspolisstyrelsen* pekar på att en husrannsakan i förväg kan te sig enkel och okomplicerad men att det i det enskilda fallet oväntat kan komma att krävas viss våldsanvändning. *Skatteverket* tillstyrker förslagen och anför att det generellt sett naturligtvis är en svår uppgift att göra säkerhetsbedömningar inför t.ex. en husrannsakan hos en misstänkt person men att man inte bör se all tvångsmedelsanvändning på samma sätt. Det är fråga om ett stort spektra av åtgärder och situationer där det i vissa fall är möjligt att i förväg göra en bedömning av om våld kommer att behövas.

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

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

Enligt gällande rätt skall beslut om husrannsakan meddelas av undersökningsledaren, åklagaren eller rätten och verkställas av polisen. Vid speciella omständigheter som fara i dröjsmål får polisman företa husrannsakan även utan föregående beslut av behörig befattningshavare. Vid husrannsakan får den som verkställer åtgärden anlita biträde av t.ex. en sakkunnig om det behövs. I förundersökningar om misstänkt skattebrottslighet är det vanligt att en utredare vid skattebrottsenheten biträder polisen vid husrannsakan och upplyser polisen om t.ex. vilka handlingar som kan vara av värde för utredningen. I samband med sådan medverkan har en viss tvekan uppkommit om i vilken egenskap han gör detta och vilka befogenheter han i så fall har. JO har gjort vissa uttalanden när det gäller vilka befogenheter en skatterevisor har när han biträder polisen som sakkunnig vid en husrannsakan. JO har t.ex. uttalat att inga invändningar kan göras mot att en revisor biträder vid husrannsakan och talar om vilka handlingar som kan vara av värde för utredningen. Detta leder till att man undviker att onödiga handlingar tas med från förrättningen. JO har dock påpekat att det bör göras fullständigt klart för den, mot vilken tvångsåtgärden företas, vem skatterevisorn är och att denne inte ingår i polisstyrkan. Skatterevisorn skall givetvis också uppträda så att någon tvekan inte kan uppstå i detta hänseende (jfr JO 1978/79 s. 280). Ytterligare uttalanden från JO har klargjort att en länsrevisor som biträdd som sakkunnig vid husrannsakan i en privatbostad inte hade rätt att gå igenom handlingar på ett skrivbord och öppna lådor i skrivbordet. Enligt JO var detta en åtgärd som endast bör företas av polispersonal, bl.a. av det skälet att en skrivbordslåda kan tänkas innehålla för den aktuella brottsutredningen helt ovidkommande material, t.ex. privatbrev och personliga föremål. Revisorn hade alltså varit mer aktiv vid husrannsakan än vad hans roll i sammanhanget medgav. JO vände sig också emot att polismannen i egenskap av ansvarig tjänsteman inte gjort någon egen bedömning i frågan om vad som skulle tas i beslag utan de facto helt överlämnat detta till revisorerna. De bedömningar som var aktuella krävde inte särskild sakkunskap (jfr JO 1989/90 s. 187).

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

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

Självständigt verkställa beslut om husrannsakan

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

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

den misstänkte. Skattebrottsenheterna har dessutom tillgång till uppgifter i misstanke- och belastningsregistren.

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

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

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

Utredningen föreslår att åklagaren skall få uppdra åt tjänsteman vid skattebrottsenheterna att medverka vid en husrannsakan som verkställs av polis. Tjänstemannen skall få genomsöka de utrymmen som är

föremål för husrannsakan och få ta egendom i beslag utan föregående beslut av åklagaren eller rätten.

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

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

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

Utredningens bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna har lämnat bedömningen utan erinran.

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

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

5.4 Överträdelse av näringsförbud

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

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

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Hovrätten för Västra Sverige* tillstyrker förslaget. *Skatteverket* tillstyrker att skattebrottsenheternas verksamhetsområde utvidgas till att även omfatta brottet överträdelse av näringsförbud. Den ändring som föreslås innebär att skattebrottsenheterna bl.a. får till uppgift att bedriva spaning och underrättelseverksamhet när det gäller detta brott, utan att förundersökning har inletts. Därigenom skapas goda förutsättningar för att efterlevnaden av meddelade näringsförbud skall förbättras. Kronofogdemyndigheten har enligt 24 § andra stycket lagen (1986:436) om näringsförbud rätt att få biträde av polismyndighet för tillsyn över näringsförbud. Skatteverket anser att det måste klargöras att kronofogdemyndigheten skall ha rätt att få biträde också av Skatteverket med spaning. *Sveriges Advokatsamfund* anser inte att det finns skäl att skattebrottsenheterna, för det fall överträdelse av näringsförbud förs in i lagen som ett brott, skall få bedriva spaning och underrättelseverksamhet avseende detta brott. För det fall polisens resurser skulle vara för begränsade för att kunna beivra sådan överträdelse anser samfundet att det är polisens resurser som skall förstärkas och inte att polisiär verksamhet läggs över på andra personer.

Skälen för regeringens förslag: En allmän domstol kan, om det är påkallat från allmän synpunkt, meddela näringsförbud för den som i

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

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

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

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

6 Skattebrottsenheternas åtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen Prop. 2005/06:169

6.1 Regleringen av behandling av personuppgifter

6.1.1 Inledning

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

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

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

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

6.1.2 Personuppgiftslagen

Personuppgiftslagen omfattar all behandling av personuppgifter som är helt eller delvis automatiserad. Den gäller även för manuell behandling

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

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

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

6.2 Regleringen av Skatteverkets behandling av personuppgifter

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

Beskattningsdatabasen

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

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

I 1 kap. 4 § skattedatabaslagen anges beskattningsdatabasens primära ändamål. Bestämmelsen är så utformad att i stort sett hela Skatteverkets

verksamhet inom beskattningsområdet omfattas av ändamålsbeskrivningen. I 1 kap. 5 § skattedatabaslagen anges de ändamål för vilka uppgifter får tillhandahållas för verksamheter utanför Skatteverket. Dessa är mer begränsade än ändamålen enligt 1 kap. 4 §.

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

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

Beskattningsdatabasen består av två delar, en informationsdel, som avser uppgiftssamlingar, samt en handlingsdel, som avser handlingar i ärenden. I informationsdelen är innehållet förutsebart och med undantag för uppgifter om avgiftsskyldighet till trossamfund och medlemskap i fackförening får det inte förekomma några känsliga personuppgifter. I handlingsdelen finns elektroniskt lagrade handlingar som kommit in till eller upprättats hos Skatteverket vid handläggning av ärenden. Innehållet i de inkomna handlingarna kan inte förutses men dessa får ändå enligt 2 kap. 4 § skattedatabaslagen innehålla känsliga personuppgifter om de är nödvändiga för ärendets handläggning. Med anledning av detta får därför, till skydd för den personliga integriteten, endast vissa uppgifter användas vid sökning efter handlingar, se 2 kap. 10 § skattedatabaslagen.

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

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

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

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

Regeringen har tillkallat en särskild utredare som fått i uppdrag att pröva om det är lämpligt att vissa utökade möjligheter till elektroniska informationsutbyten mellan myndigheter införs. I uppdraget ingår bl.a. att se över om det är lämpligt att Skatteverket i ökad utsträckning lämnar ut uppgifter till andra myndigheter och vilka uppgifter som i sådant fall skulle kunna komma i fråga eller om myndigheternas behov kan tillfredsställas på annat sätt. I direktivet (2005:91) konstateras att Skatteverket i en mycket stor omfattning har uppgifter om enskilda som andra myndigheter skulle ha behov av. Samtidigt är dessa uppgifter

skyddade av en sträng sekretess och möjligheterna för Skatteverket att lämna ut uppgifter är mycket begränsade. Det finns goda skäl för denna ordning, bl.a. mot bakgrund av förtroendet hos medborgare och uppgiftslämnare för Skatteverkets hantering av uppgifter samt den lagreglerade skyldigheten att lämna uppgifter för beskattningsändamål. Trots detta har regeringen ansett att en särskild utredare bör se över om det är lämpligt att Skatteverket i ökad utsträckning kan lämna ut uppgifter och vilka uppgifter som i sådant fall skulle kunna komma i fråga eller om myndigheternas behov kan tillfredsställas på annat sätt.

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

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

6.2.2 Behandling av uppgifter i Skatteverkets brottsbekämpande verksamhet

Skattebrottsenheternas behandling av personuppgifter i den brottsbekämpande verksamheten regleras i lagen (1999:90) om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar. Lagen gäller utöver personuppgiftslagen och

innehåller endast de särbestämmelser som är nödvändiga i skattebrottsenheternas verksamhet. Lagen gäller vid behandling av personuppgifter i skattebrottsenheternas verksamhet för att förebygga brott samt bedriva spaning och utredning i fråga om vissa särskilt angivna brott. Uppgifter om juridiska personer omfattas inte av lagen.

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

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

6.3 Sekretess

6.3.1 Sekretesskydd för uppgifter i beskattningsdatabasen

Enligt 9 kap. 1 § sekretesslagen (1980:100) gäller sekretess i myndighets verksamhet, som avser bestämmande av skatt eller som avser taxering eller i övrigt fastställande av underlag för bestämmande av skatt, för uppgift om enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden. Motsvarande sekretess gäller i myndighets verksamhet som avser förande av eller uttag ur beskattningsdatabasen enligt skattedatabaslagen. Sekretessen gäller, med vissa undantag, inte beslut varigenom skatt eller pensionsgrundande inkomst bestäms eller underlag för bestämmande av skatt fastställs.

Av allmänna bestämmelser i sekretesslagen följer att sekretessen inte bara gäller mot enskilda utan även gentemot andra myndigheter samt

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

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

6.3.2 Sekretesskydd för uppgifter i skattebrottsenheternas verksamhet

Enligt 9 kap. 17 § sekretesslagen gäller sekretess för uppgift om enskilda personliga och ekonomiska förhållanden i utredning enligt bestämmelserna om förundersökning i brottmål och i Skatteverkets verksamhet i övrigt för att förebygga, uppdaga eller utreda brott. Sekretess gäller dessutom för uppgifter i register som förs av Skatteverket enligt lagen om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar. För sekretessen gäller ett omvänt skaderekvisit, dvs. uppgiften är sekretessbelagd om det inte står klart att uppgiften kan röjas utan att den enskilde eller någon närstående till den enskilde lider skada eller men. I 5 kap. 1 § sekretesslagen finns sekretessregler till skydd för det allmännas brottsförebyggande och

brottsbeivrande verksamhet. För uppgifter i underrättelseverksamhet gäller ett omvänt skaderekvisit. Förundersökningssekretessen är dock svagare. En uppgift i en förundersökning m.m. är sekretessbelagd om det kan antas att syftet med beslutade eller förutsedda åtgärder motverkas eller den framtida verksamheten skadas om uppgiften röjs.

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

6.4 Överväganden och förslag

6.4.1 Direktåtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen

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

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

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

Remissinstanserna: Majoriteten av remissinstanserna har lämnat utredningens förslag utan erinran. *Hovrätten för Västra Sverige* anser att frågan om åtkomst till uppgifter ur beskattningsdatabasen berör flera brottsbekämpande myndigheter varför man bör avvakta en sådan övergripande granskning. Hovrätten förordar förslaget med den mer begränsade åtkomsten. *Malmö tingsrätt* anser att frågan om direktåtkomst för skattebrottsenheterna ytterst är ett politiskt ställningstagande. Förmodligen medför en sådan åtkomst en effektivitetsvinst för skattebrottsenheterna. Det är dock ofrånkomligt att risken för otillbörliga integritetsintrång ökar. Om skattebrottsenheterna ges en större tillgång till det centrala skatterregistret bör även polis och åklagare ges samma åtkomst. *Justitiekanslern (JK)* anför att förslaget såsom det kommit till uttryck i alternativ A innebär ett väsentligt ingrepp i enskildas integritet. Frågan föranleder ett politiskt ställningstagande som JK avstår från att lämna synpunkter på. *Ekobrottsmyndigheten* anser att frågan om åtkomst måste behandlas i ett större perspektiv och inte ses isolerat från övrig brottsutredande verksamhet. Den principiella frågan är om brottsutredande myndigheter – i första hand polis och åklagare – överhuvudtaget skall få direktåtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen. Det finns inga skäl till varför enbart skattebrottsenheterna skall få tillgång till dessa uppgifter men inte t.ex.

polis och åklagare. *Skatteverket* anser att alternativ A bör genomföras. Detta skulle innebära en betydande effektivitetsvinst. Direktåtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen utgör en grundläggande förutsättning för en effektiv utredning av skattebrott. Alternativ B ger mycket små effektivitetsvinster. Skatteverket anser att direktåtkomsten bör omfatta även inskannade skattedeklarationer med särskilda sökbegränsningar. *Datainspektionen* har inget att erinra mot att skattebrottsenheterna ges en viss direktåtkomst till beskattningsdatabasen och tillstyrker den mer begränsade åtkomsten enligt alternativ B. En översyn av lagen om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar bör göras innan man överväger en mer omfattande direktåtkomst. *Sveriges Advokatsamfund* anser inte att det är visat tillräckliga skäl för att skattebrottsenheterna skall ges en ökad direktåtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen och i vart fall inte vidare än vad som föreslagits i alternativ B. Det är viktigt att det även fortsättningsvis görs åtskillnad mellan beskattningsverksamheten och den brottsbekämpande verksamheten inom Skatteverket. Advokatsamfundet delar inte utredningens resonemang rörande artikel 6 i Europakonventionen. *Svenskt Näringsliv* tillstyrker alternativ B och avstyrker alternativ A. Som skäl anförs att uppgifterna i beskattningsdatabasen samlats in i syfte att åstadkomma en korrekt beskattning. Brottsutredningar syftar till att ta fram material för att avgöra om åtal skall väckas. I skatteutredningen har den uppgiftsskyldige sanningsplikt men i brottsutredningar har den enskilde rätt att tåga. Brottsbekämpande verksamhet är inte uppräknat som ett ändamål i skattedatabaslagen. *Svenska Revisorsamfundet* förordar alternativ B mot bakgrund av passivitetsrätten i brottsutredningar. *Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare SHR* anser att det är en uppenbar brist att utredningen inte har haft mandat att ta ett samlat grepp så att även polisen och åklagarnas möjligheter till lättare åtkomst till uppgifter behandlas samtidigt.

Skälen för regeringens förslag

Bakgrund

För att överväga direktåtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen är det naturligtvis av största vikt att det finns ett reellt behov av sådan åtkomst och att en sådan åtkomst på ett tydligt sätt skulle bidra till höjd effektivitet för skattebrottsenheterna. Som 2004 års skattekontrollutredning konstaterat är det bl.a. av rättssäkerhetsskäl av stor vikt att det inte råder något tvivel om att beskattningsverksamheten och den brottsbekämpande verksamheten inom Skatteverket bedrivs åtskilda.

Frågan om och hur uppgifter i fiskala databaser skall kunna användas för brottsbekämpande ändamål har tidigare varit föremål för överväganden. Vid behandlingen av Skattekriminalregisterutredningens betänkande *Integritet – Effektivitet – Skattebrott* (SOU 1998:9) konstaterade regeringen att det inte råde någon tvekan om att

skattebrottsenheternas arbete skulle kunna bedrivas effektivare om de medgavs direktåtkomst, men fann också att risken för otillbörligt integritetsintrång ökar när fler myndigheter och befattningshavare får tillgång till skatteregistret (prop. 1998/99:34 s. 60 f.). För att skattebrottsenheterna skall få direktåtkomst uttalade regeringen att behovet av att enheterna snabbt och enkelt får tillgång till uppgifter i skatteregistret således måste väga tyngre än den risk från integritetssynpunkt som åtkomsten medför.

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

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

Skattebrottsenheternas behov av direktåtkomst till beskattningsdatabasen

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

Vad först gäller behovet av direktåtkomst till uppgifter ur beskattningsdatabasen i fråga om skattebrottsenheternas arbete med underrättelseverksamheten framgår det av 2004 års skattekontrollutredning att den största nackdelen med att skattebrottsenheterna inte har direktåtkomst är tidsutdräkten. Skatteverket har till utredningen framfört att de personer som blir föremål för en första förfrågan gentemot beskattningsdatabasen är sällan de personer som senare visar sig bedriva den verksamhet som är föremål för undersökning. Raden av s.k. målvakter och skal- eller lagerbolag som ligger mellan de verkliga ägarna och den undersökta verksamheten tenderar att öka. Detta får till följd att tidsspillan från det att ett underrättelseuppslag börjar utredas och en eventuell brottsanmälan kan göras till åklagare omöjliggör ett rationellt utredningsarbete. Eftersom alla underrättelser är ”färskvaror” är det av stor betydelse att de kontroller som behöver göras kan ske omgående och med så lite besvär som möjligt. Som exempel nämns kontroll av misstänkt oredovisad verksamhet mot uppgifter i skatte- och avgiftsanmälan. Utredningen konstaterar att en direktåtkomst till beskattningsdatabasen för underrättelseverksamheten skulle leda till en betydande höjning av effektiviteten.

Enligt gällande regler har skattebrottsenheterna direktåtkomst till vissa delar av folkbokföringsregistret. Det är också ett normalt förfarande att

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

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

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

skattebrottsenheternas arbete. Mot den bakgrunden får behovet av direktåtkomst anses vara stort även i förundersökningar.

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

Skydd för den personliga integriteten

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

Uppgifterna i beskattningsdatabasen ger en tydlig bild av den enskildes ekonomiska förhållanden, vilket typiskt sett gör dem känsliga ur integritetssynpunkt. Förutom i fråga om kontrolluppgifter lämnas uppgifterna huvudsakligen av den enskilde på grund av den lagstadgade skyldigheten att lämna självdeklaration och även på grund av skyldigheten att medverka under en efterföljande skatteutredning. Uppgifterna i beskattningsdatabasen är på grund av sin karaktär skyddade av absolut sekretess och den enskilde har en lagstadgad skyldighet att lämna uppgifterna. Dessa omständigheter talar, som 2004 års skattekontrollutredning funnit, för att uppgifterna är integritetskänsliga och att särskild försiktighet bör iakttagas när det gäller att tillåta direktåtkomst till databasen. Särskilt integritetskänsliga är uppgifter om medlemskap i registrerat trossamfund och medlemskap i fackförening. Som påpekats av utredningen är dock inte alla uppgifter i beskattningsdatabasen lika integritetskänsliga. Uppgifter som rör fysiska personers ekonomiska förhållanden är som påpekats av utredningen i regel mer integritetskänsliga än uppgifter som rör juridiska personer. Uppgifter som får anses vara mindre känsliga ur integritetssynpunkt är t.ex. uppgifter om organisationsnummer, namn, firma och juridisk form, registrering av skyldighet att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter, slag av näringsverksamhet och beslut om likvidation eller konkurs. Beskattningsdatabasen innehåller också elektroniska

handlingar. Dessa kan innehålla uppgifter av i stort sett vilken karaktär som helst. Det kan röra sig om av enskilda insända handlingar som finns "fotografiskt" avbildade i databaserna. Med hänsyn till att det är svårt att förutse exakt vad dessa handlingar innehåller har man betraktat dem som särskilt känsliga ur integritetssynpunkt. Mot den bakgrunden har de elektroniska handlingarna uteslutits från kronofogdemyndigheternas och Tullverkets direktåtkomst. *Skatteverket* har i sitt remissyttrande pekat på behovet av tillgång till inskannade handlingar i första hand rör inskannade skattedeclarationer. Främst behöver verket kunna kontrollera vem som skrivit under och vilka kontaktuppgifter som angivits. På skattedeclarationen kommer det från 2006 att finnas möjlighet för anteckningar i fri text. Utöver detta finns plats för sifferuppgifter, namnteckning, namnförtydligande och kontaktuppgifter. Skatteverket menar att risken för intrång i den personliga integriteten inte ökar i någon nämnvärd omfattning om skattebrottsenheterna även skulle medges direktåtkomst till inskannade skattedeclarationer men att detta skulle medföra stora effektivitetsvinster eftersom man då kan kontrollera vem som skrivit under skattedeclarationen. Sökning bör bara kunna ske med namn, person- eller samordningsnummer. *Justitiekanslern* har i remissyttrandet pekat på att utredningens förslag enligt alternativ A innebär ett väsentligt ingrepp i enskildas integritet och att denna fråga ytterst föranleder ett politiskt ställningstagande. *Sveriges Advokatsamfund* anser att utredningen inte visat att behovet av direktåtkomst uppväger behovet av skydd för enskilda personers integritet eller den risk för otillbörligt integritetsintrång som direktåtkomst medför.

Regeringen gör med anledning av detta följande bedömning. De uppgifter som efterfrågas av skattebrottsenheterna rör ofta uppgifter om juridiska personer. När det gäller uppgifter om fysiska personer är uppgiftsbehovet nästan uteslutande hänförligt till näringsverksamhet. Under förutsättning att det finns författningsreglerade integritetsskyddande begränsningar av den brottsbekämpande verksamhetens möjligheter att använda sig av åtkomsten anser regeringen att risken för integritetskränkningar får anses vara väl uppvägd av de effektivitetsvinster som skulle uppnås i den brottsbekämpande verksamheten. Som konstaterats ovan innehåller beskattningsdatabasen en mängd uppgifter. Genom att låta direktåtkomsten omfatta särskilt utvalda och typiskt sett något mindre integritetskänsliga uppgifter kan riskerna för integritetsintrång minskas. Därutöver anser regeringen att skattebrottsenheternas behov av uppgifter som rör planerad, pågående eller avslutad revision samt yrkanden och grunder samt beslut i ett ärende (punkterna 7, 9 och 10 i 2 kap. 3 § skattedatabaslagen) är så stort att direktåtkomst bör tillåtas även om det här är fråga om uppgifter som är att betrakta som känsliga ur integritetssynpunkt. *Lagrådet* har föreslagit att ordet "brottsbekämpande" i det remitterade lagförslaget ersätts med ordet "brottsutredande". Regeringen anser att detta skulle begränsa åtkomsten på ett inte avsett sätt. Med brottsbekämpande verksamhet avses såväl skattebrottsenheternas underrättelseverksamhet som deras verksamhet med att utreda brott. Regeringen vidhåller därför sin bedömning (jämför även 1 kap. 4 § andra stycket lagen [2001: 185] om behandling av

uppgifter i Tullverkets verksamhet). Att märka är att uppgifter redan i dag efter sekretessprövning och utlämnande behandlas i den brottsbekämpande verksamheten.

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

Sekretessbrytande regler

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

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

För uppgifter som behandlas i Skatteverkets beskattningsverksamhet gäller i princip absolut sekretess. Sekretessen begränsar därför

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

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

Utformningen av författningsregleringen

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

Ändamålet med behandlingen sammanfaller med ändamålet med t.ex. den förundersökning eller särskilda undersökning i underrättelseverksamheten som behandlingen sker i. Det innebär att uppgifterna som behandlas måste vara relevanta för just den brottsmisstanke respektive förekomst av brottslig verksamhet som undersökningen avser. I praktiken innebär detta att skattebrottsenheterna

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

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

6.4.2 Uppgiftsskyldighet i samband med vitesföreläggande

Regeringens bedömning: Skyldighet för skattebrottsenheterna att på begäran av den som har utfärdat föreläggande enligt taxeringslagen (1990:324), skattebetalningslagen (1997:483) och lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter uppge om det inom den brottsbekämpande verksamheten finns uppgifter som innebär att ett föreläggande inte får förenas med vite bör kunna meddelas i förordningsform.

Utredningens förslag innebar att uppgiftsskyldigheten meddelas i form av lag.

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

Skälen för regeringens bedömning: I lagrådsremissen föreslogs i enlighet med utredningens förslag att bestämmelser om skyldighet för skattebrottsenheter att på begäran av den som har utfärdat föreläggande enligt taxeringslagen (1990:324), skattebetalningslagen (1997:483) och lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter lämna information om det i den brottsbekämpande verksamheten finns uppgifter som innebär att ett föreläggande inte får förenas med vite skulle meddelas i form av lag. *Lagrådet* har ifrågasatt om inte de föreslagna lagreglerna bör slopas och ersättas av bestämmelser i förordningsform. Lagrådet anför som skäl att den skattebrottsutredande verksamheten och den fiskala verksamheten i Skatteverket är sådana självständiga verksamhetsgrenar som avses i 1 kap. 3 § andra stycket sekretesslagen (1980:100). Sekretesslagen uppställer inte något krav på att en sekretessbrytande bestämmelse utformas som en lagregel (se 14 kap. 1 §). Regeringen instämmer i Lagrådets bedömning att det saknas skäl att meddela bestämmelser i lagform och avser att återkomma med föreslagna bestämmelser i förordning.

7 Dokumentationsskyldighet vid internprissättning i internationella företag

7.1 Bakgrund

7.1.1 Allmänt om utvecklingen

De internationella företagens roll i världshandeln har ökat markant under de senaste decennierna. Bland annat avregleringen av de finansiella marknaderna har lett till ett allt mer internationaliserat ägande. Gränsöverskridande direktinvesteringar är en väsentlig del av globaliseringsprocessen och nationsgränserna betyder inte längre lika mycket för lokaliseringen av företagens verksamhet.

Institutet för tillväxtpolitiska studier (ITPS) upprättar bl.a. statistik över internationella företag med undantag för finansiella företag som banker och försäkringsbolag. Med internationella företag avser ITPS dels svenskägda företag med minst ett dotterbolag i utlandet, dels utlandsägda företag i Sverige. Ett företag är enligt ITPS definition utlandsägt om en ägare utanför Sverige innehar mer än 50 procent av aktiernas röstvärde. Under år 2003 uppgick de internationella företagen till 18 928. Av dessa var 9 121 svenskägda och 9 807 utlandsägda. I det följande avses med internationellt verksamma företag även näringsverksamhet som bedrivs av en fysisk person och som utför transaktioner med ett annat företag som är begränsat skattskyldigt i Sverige.

Enligt Statistiska centralbyråns (SCB) årsbok 2006 uppgick varuexporten från Sverige under år 2004 till 904 miljarder kronor och varuimporten till 736 miljarder kronor. Mot bakgrund av att en stor del av världshandeln sker inom internationellt verksamma koncerner får företagens internprissättning på varor och tjänster stor betydelse för staternas skatteunderlag.

Internprissättningsproblematiken är uppmärksammas internationellt, och många stater har framhållit vikten av att företagen lämnar information i sina deklarationer och att de upprättar dokumentation som vid en kontroll möjliggör en bedömning av om företagens prissättning överensstämmer med internationellt vedertagna principer.

Bland annat för att bevaka det skatteunderlag man anser sig ha rätt till har regler om information och dokumentation på internprissättningsområdet samt regler om sanktioner kommit att bli ett allt vanligare inslag i staternas skattelagstiftning. Det gäller särskilt regler om dokumentation som införts i ett stort antal av OECD:s medlemsstater. Uttryckliga regler om information i deklarationen finns emellertid endast i ett mindre antal av OECD-länderna. I Sverige finns för närvarande inte några regler om information och dokumentation avseende internprissättningstransaktioner.

7.1.2 Armlängdsprincipen

Allmänt

En grundläggande princip i internationell skatterätt är att prissättning vid transaktioner mellan företag i intressegemenskap skall ske enligt den s.k. armlängdsprincipen. Denna innebär att kommersiella och finansiella transaktioner skall vara baserade på samma villkor som skulle ha tillämpats om företagen inte varit i intressegemenskap, dvs. på marknadsmässiga villkor. Det skall således inte vara möjligt att flytta vinster från en stat till en annan genom felaktig prissättning (över- eller underprissättning).

Det bör i detta sammanhang framhållas att felaktigt satta internpriser ofta kan anses bero snarare på områdets komplexitet än på medvetna försök till skatteundandraganden.

OECD:s modellavtal, rapporter och riktlinjer

OECD har till uppgift att främja en positiv utveckling av världsekonomin med en fri handel för att nå största möjliga ekonomiska tillväxt i medlemsstaterna. Internationella företags verksamhet är ofta i hög grad integrerad och asymmetrier i staternas skattesystem ökar risken för internationell ekonomisk dubbelbeskattning (beskattning av samma inkomst hos olika personer). Detta medför hinder för en fri rörlighet av varor, tjänster och kapital över gränserna. OECD bedriver ett kontinuerligt arbete för att uppnå en samstämmighet kring internationella principer på skatteområdet och har t.ex. tagit fram en modell för skatteavtal som ligger till grund för ett omfattande avtalsnät staterna emellan. Till de enskilda artiklarna i modellavtalet har utarbetats

kommentarer som speglar gemensamma tolkningar och principer som staterna accepterat. En sådan internationellt vedertagen beskattningsgrund är armlängdsprincipen. Den utgår från att varje företag behandlas som en särskild enhet oberoende av om det ingår i en grupp av företag som befinner sig i intressegemenskap. Armlängdsprincipen innebär, som nämnts ovan, att transaktioner mellan företag i intressegemenskap skall baseras på samma villkor som skulle ha gällt vid motsvarande transaktioner mellan oberoende företag.

I modellavtalet har en korrigeringsregel vid felaktig prissättning tagits in i artikel 9 punkt 1. Regeln omfattar företag i en avtalsslutande stat som direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i detta företags kapital. Vidare gäller regeln även om samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av såväl ett företag i en avtalsslutande stat som ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i båda dessa företags kapital. Om någon av dessa förutsättningar är för handen, och det mellan företagen i fråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalas eller föreskrivs villkor som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, får all inkomst som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som på grund av villkoren i fråga inte gjort det, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i enlighet därmed.

En korrigering av inkomsten hos ett företag i enlighet med nyssnämnda bestämmelse kan ge upphov till ekonomisk dubbelbeskattning om motsvarande belopp redan har beskattats hos det företag i en annan stat med vilket det förstnämnda företaget befinner sig i intressegemenskap. Artikel 9 punkt 2 i modellavtalet föreskriver att den andra staten under dessa omständigheter skall göra en motsvarande justering i syfte att undanröja dubbelbeskattningen. Risken för ekonomisk dubbelbeskattning minskar givetvis om det föreligger en internationell samsyn vid tillämpningen av armlängdsprincipen.

OECD har utarbetat rapporter och riktlinjer med syfte att ingående diskutera och beskriva området för att komma fram till vad som kan vara acceptabel prissättning vid transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Rapporterna är Transfer Pricing and Multinational Enterprises (1979) och Transfer Pricing and Multinational Enterprises—Three Taxation Issues (1984). De senaste riktlinjerna, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (nedan benämnda "riktlinjerna"), började ges ut 1995. Riktlinjerna utvecklas successivt och i kommentaren till artikel 9 i modellavtalet hänvisas till dessa.

Kapitel V av nämnda riktlinjer ägnas uteslutande åt frågor om dokumentation på internprissättningsområdet. Allmänt sett kan sägas att riktlinjerna ger en god och välbalanserad belysning av den problematik som såväl skattskyldiga som skattemyndigheter kan förväntas ställas inför på internprissättningsområdet. Det gäller även kapitel V om dokumentation. Eftersom riktlinjerna samtidigt ger uttryck för internationellt vedertagna principer på området kan såväl Skatteverket som de skattskyldiga i många fall hämta värdefull vägledning från dessa.

För svenskt vidkommande är armlängdsprincipen reglerad i den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, skall resultatet beräknas till det belopp som resultatet skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Detta gäller dock bara om den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte skall beskattas för detta i Sverige. Vidare gäller som villkor för att justering skall kunna ske att det föreligger sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna och det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

Korrigeringsregeln gäller såväl här i landet hemmahörande enskilda näringsidkare som svenska juridiska personer. Utformningen av regeln anpassades år 1965 till att bättre stämma överens med motsvarande regel i OECD:s modellavtal och kom att gälla alla former av ägarförhållanden. Regeln ändrades år 1983 i bevishänseende på så sätt att det numera räcker att Skatteverket gör sannolikt att intressegemenskap föreligger. Bakgrunden till ändringen var att Brottsförebyggande rådet hade pekat på att det i förhållande till länder med sträng sekretess kan vara svårt för skattemyndigheterna att visa att intressegemenskap föreligger.

Begreppet ekonomisk intressegemenskap definieras i 14 kap. 20 § IL och anses föreligga om en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital, eller samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.

Ekonomisk intressegemenskap kan således föreligga på ett direkt eller indirekt sätt antingen genom ägande eller genom kontroll. Kontroll i form av ledning eller övervakning av ett annat företag sammanhänger ofta med en ägarroll men kan också innefatta andra former av reellt inflytande.

Armlängdsprincipen förekommer också i de skatteavtal som Sverige har ingått och som bygger på OECD:s modell för skatteavtal. Sverige har för närvarande ingått skatteavtal med drygt åttio stater, bland annat med samtliga medlemsstater i Europeiska unionen (EU).

Armlängdsprincipen innebär att företag i intressegemenskap förutsätts känna till huruvida prissättningen vid transaktioner dem mellan är marknadsmässig (jfr avsnitt 7.4).

7.2 Arbete inom ramen för EU

Inom ramen för kommissionens EU Joint Transfer Pricing Forum (JTTPF) har möjligheterna att introducera en gemensam EU-dokumentation diskuterats. Detta arbete har bl.a. resulterat i en uppförandekod om dokumentationskrav på internprissättningsområdet som innehåller en modell för dokumentation, ”European Union Transfer Pricing Documentation” (EUTPD).

Uppförandekoden utgör inte ett rättsligt bindande instrument, utan är en överenskommelse staterna emellan baserad på ömsesidighet. Avsikten är att en dokumentation upprättad i enlighet med uppförandekoden skall accepteras inom hela EU.

Det bör noteras att de krav som uppställs inom ramen för EUTPD i vissa fall kan uppfattas som ganska långtgående. Att tillämpa dessa dokumentationskrav är dock frivilligt för de skattskyldiga. Det står med andra ord dessa fritt att i stället fortsatt upprätta dokumentation i enlighet med interna regler i de stater där de är verksamma.

EUTPD består av två delar. Första delen utgörs av standardiserade uppgifter som behandlar hela den del av företagsgruppen som är belägen inom unionen, en s.k. ”masterfile”. Andra delen utgörs av en landsspecifik dokumentation. Detta innebär att den dokumentation som upprättas delvis är gemensam för samtliga företag inom företagsgruppen och delvis är upprättad specifikt för varje stat där företagsgruppen är verksam.

En ”masterfile” bör enligt uppförandekoden innehålla följande:

a) en översiktlig beskrivning av verksamheten och affärsstrategier, innefattande information avseende förändringar i affärsstrategin jämfört med tidigare beskattningsår,

b) en beskrivning av företagsgruppens organisatoriska, legala och operationella struktur (innefattande bl.a. ett organisationsschema, förteckning över företag som ingår i företagsgruppen och dess ägarförhållanden),

c) identifiering av närstående företag inom EU som är involverade i transaktioner med företag i intressegemenskap,

d) en beskrivning av transaktionerna mellan företag i intressegemenskap, innefattande

– transaktionsflöden avseende materiella och immateriella tillgångar, tjänster och finansiella transaktioner,

– fakturaflöden, samt

– storleken på dessa transaktioner,

e) en beskrivning av funktioner som utförs och risker som bärs samt en beskrivning av de förändringar som skett avseende funktions- och riskprofiler jämfört med de två senaste beskattningsåren (exempelvis omorganisation från distributör till kommissionär, dvs. från att sälja t.ex. varor i eget namn och för egen räkning till att sälja varor i eget namn men för annans räkning),

f) en beskrivning av äganderätten till immateriella tillgångar (t.ex. patent, varunamn och varumärken, ”know-how”) samt den ersättning i form av t.ex. periodvis utgående betalningar som erhålls eller erläggs för nyttjandet av dessa tillgångar,

g) en beskrivning av företagsgruppens internprissättningspolicy eller internprissättningsystem som anger hur företagsgruppens prissättning överensstämmer med armlängdsprincipen,

h) en översikt över förekomsten av kostnadsfördelningsavtal, ”advance pricing agreements”, och förhandsbesked rörande internprissättning för företag med hemvist inom EU, och

i) ett åtagande från varje skattskyldig som omfattas av dokumentationen att på begäran inom skälig tid tillhandahålla ytterligare information.

Den landsspecifika dokumentationen bör enligt uppförandekoden, utöver vad som anges i den gemensamma delen av dokumentationen, innehålla följande information:

a) en detaljerad beskrivning av affärsverksamheten och affärsstrategier, innefattande information avseende förändringar i affärsstrategin jämfört med tidigare beskattningsår,

b) en beskrivning och förklaring av transaktionerna mellan företaget med hemvist i staten i fråga och företag i intressegemenskap, innefattande

– transaktionsflöden avseende materiella och immateriella tillgångar, tjänster och finansiella transaktioner,

– fakturaflöden, samt

– storleken på dessa transaktioner,

c) en jämförbarhetsanalys, dvs.

– karaktäristika för varan, tillgången eller tjänsten i fråga,

– funktionsanalys,

– avtalsvillkor,

– ekonomiska omständigheter, samt

– affärsstrategier,

d) en beskrivning av de internprissättningsmetoder som tillämpas samt hur dessa valts, dvs. skälen till varför en viss metod valts samt hur denna tillämpas av företagen i fråga,

e) relevant information avseende s.k. interna eller externa jämförelsetransaktioner, och

f) en beskrivning av implementering och tillämpning av företagsgruppens internprissättningspolicy.

7.3 En internationell översikt

Skatteverkets rapport innehåller studier av regelverken i de andra nordiska länderna, Nederländerna, Tyskland, Storbritannien, USA och Australien.

7.3.1 Danmark

Armlängdsregel. Armlängdsprincipen regleras i 2 § ligningsloven i överensstämmelse med artikel 9 punkt 1 i OECD:s modellavtal. Regeln gäller såväl rent interna som gränsöverskridande transaktioner och omfattar skattskyldiga som har ett fast driftställe utomlands eller om en i utlandet hemmahörande fysisk eller juridisk person har ett fast driftställe i Danmark.

Information i deklarationen. År 1998 infördes en skyldighet att lämna uppgifter i en särskild bilaga till deklarationen (upplysningspligt) om omfattningen och karaktären av transaktioner med närstående utländska företag (3 § B skattekontrollloven).

Bilagan består av två sidor innehållande frågor om den skattskyldige, på vilket sätt denne omfattas av den särskilda deklarationsskyldigheten, den huvudsakliga affärsverksamheten, närstående företag med vilka det förekommer intertransaktioner samt frågor om in- och utgående

transaktioner inom olika transaktionsslag etc. Uppgifterna i deklarationsbilagan används av den danska skattemyndigheten för att välja ut de skattskyldiga som man anser behöver kontrolleras mer ingående med hänsyn till omfattning och karaktär av interntransaktioner.

Dokumentation om internpriser. År 1999 infördes ett uttryckligt krav på dokumentation för att göra det möjligt för skattemyndigheten att värdera om företagets internprissättning överensstämmer med armlängdsprincipen. Skattemyndigheten har lämnat vägledning och anger som ett minimum att företagen måste kunna förklara hur deras internpriser är satta.

Dokumentationen skall normalt innehålla

- en beskrivning av verksamheten,
- en beskrivning av närståendetransaktionerna,
- en funktionsanalys,
- en ekonomisk analys,
- en jämförbarhetsanalys,
- val och motivering av valda prissättningsmetoder, samt
- skriftliga avtal mellan de koncerngemensamma verksamheterna.

Dokumentationen skall uppdateras löpande. Dessutom kan upplysningar behöva lämnas om överenskommelser om prissättning har träffats med utländska skattemyndigheter. Vidare kan skattemyndigheten begära kompletterande uppgifter om finansiella förhållanden, ändringar eller omförhandlingar av kontraktsvillkor, en förteckning över jämförbara företag med liknande transaktioner och uppgift om storleken av försäljning och operativt resultat under de senaste åren före det aktuella.

Sanktioner. Den som inte uppfyller skyldigheten att lämna uppgifter i deklARATIONEN kan träffas av skattetillägg eller böter (5 § 1 och 2 st. skattekontrolloven). Uppgiftsskyldigheten gäller även om det inte förekommit några transaktioner. Om lämnad dokumentation bedöms otillräcklig kan skattemyndigheten skönsmässigt justera taxerade belopp. Ytterligare sanktionsmöjligheter har introducerats genom ny lagstiftning under 2005.

7.3.2 Norge

Armlängdsregel. Armlängdsprincipen regleras i 13 § skatteloven i överensstämmelse med artikel 9 punkt 1 i OECD:s modellavtal. Norska finansdepartementet har påbörjat ett arbete med att implementera OECD:s riktlinjer i norsk rätt. Finansdepartementet har gett Skattedirektoratet i uppdrag att undersöka och lämna förslag till vissa huvudämnen, särskilt upplysningsplikt i deklARATIONEN och dokumentationsskyldighet.

Information i deklARATIONEN. I dagsläget skall skattskyldiga lämna uppgifter om inflytande i utländska personer (utenlandsoppgave). Detta gäller de som direkt eller indirekt äger minst 10 procent eller har ett bestämmande inflytande i en person hemmahörande i utlandet. Bestämmande inflytande tolkas extensivt och kan uppkomma på grund av rösträtt, avtal, ”know-how” etc. Om personen hör hemma i en lågskattejurisdiktion föreligger informationsskyldighet redan vid ett lägre

innehav än 10 procent. Den information som skall lämnas via utenlandsoppgave är mycket omfattande. Skattedirektoratet föreslår i sin rapport till norska finansdepartementet att de företag som omfattas av armlängdsregeln redan i deklarationen skall lämna upplysningar om transaktioner med utländska närstående företag.

Dokumentation om internpriser. Skattedirektoratet har föreslagit att regler införs som innebär att företagen skall dokumentera priser och villkor för varje slag av transaktioner i enlighet med armlängdsprincipen och OECD:s riktlinjer.

Sanktioner. För det fall föreskrivna uppgifter inte lämnas i deklarationen föreslås möjlighet till skönstaxering och böter. Bristfällig dokumentation föreslås kunna medföra skönstaxering eller förlorad klagorätt.

7.3.3 Finland

Armlängdsregel. Armlängdsprincipen regleras i 31 § förfarandelagen i överensstämmelse med artikel 9 punkt 1 i OECD:s modellavtal.

Informations- och dokumentationsskyldighet. I Finland pågår för närvarande ett samarbete mellan Finansministeriet och Skattestyrelsen i syfte att överväga regler på området.

7.3.4 Nederländerna

Armlängdsregel. Armlängdsprincipen regleras från år 2002 i artikel 8 b § bolagsskattelagen i överensstämmelse med artikel 9 punkt 1 i OECD:s modellavtal. Den nya regeln omfattar inte mellanhavanden mellan ett bolag i Nederländerna och ett fast driftställe utomlands.

Information i deklarationen. Inga särskilda krav finns angående information om närståendetransaktioner på deklarationsstadiet.

Dokumentation om internpriser. Enligt artikel 8 b punkt 3 bolagsskattelagen gäller från år 2002 att företagens räkenskaper måste innehålla sådana fakta som visar hur internpriserna har bestämts. Utfärdade rekommendationer från 2001 och 2004 (Transfer Pricing Decree) anknyter till OECD:s riktlinjer om dokumentation av internpriser som grund för att visa att den metod som valts är armlängdsmässig.

Rekommenderad information enligt nämnda dekret är:

- en beskrivning av gruppens operativa och legala struktur inklusive hemvist,
- en beskrivning av relevanta närståendetransaktioner,
- information om tillämpade affärsstrategier inklusive viktiga antaganden,
- en funktionsanalys,
- en beskrivning av använda prissättningsmetoder inklusive utnyttjade jämförelsetransaktioner och finansiella data,
- information om avtal med närstående samt information om affärsvillkor.

Hänvisningar till jämförelsetransaktioner görs i anvisningar till lagstiftningen, vilket innebär att tillgång till sådan information är av stor

betydelse vid förklaring av prissättningen. En strikt tolkning av reglerna innebär att dokumentationen skall upprättas vid tidpunkten för internttransaktionerna men skattemyndigheten accepterar att de skattskyldiga lämnar dokumentation inom fyra veckor, eller i komplicerade fall senast inom tre månader, efter begäran.

Sanktioner. Avsaknad av eller brister i dokumentationen medför att bevisbördan övergår på den skattskyldige. Skattetillägg kan utgå med upp till 100 procent av inkomstjusteringen beroende på graden av förseelse. Internprissättningsjusteringar leder dock i regel inte till skattetillägg eftersom sådana fall sällan bedöms som verkligt skatteundandragande.

7.3.5 Tyskland

Armlängdsregel. Reglerna om intressegemenskap återfinns i Aussensteuergesetz (sektion 1) medan reglerna om inkomstöverföring (förtäckt vinstutdelning) finns i sektion 8 § 3 av Körperschaftsteuergesetz.

Information i deklarationen. Inga särskilda krav finns angående information om närståendetransaktioner på deklarationsstadiet.

Dokumentation om internpriser. Uttryckliga regler om internprissättningsdokumentation återfinns i Abgabenordnung (sektion 90 § 3). Reglerna innebär en skyldighet att upprätta löpande dokumentation om företagets transaktioner med utländska närstående parter. Dokumentationskravet innefattar en skyldighet att lämna skriftlig information angående ekonomiska och juridiska förhållanden vilka är relevanta för att bedöma internpriser och affärsvillkor vid transaktioner med närstående.

Lagen anger inte uttryckligen vilka dokument som skall upprättas och tillhandahållas utan ger en befogenhet till Bundesministerium der Finanzen att komma med särskilda föreskrifter angående dokumentationsskyldigheten. Dyliga föreskrifter publicerades under 2005 och får anses som tämligen omfattande.

Om den skattskyldige inte upprättar dokumentation presumeras det att prissättningen inte har bestämts på armlängdsbasis. I sådana fall kan skattemyndigheten uppskatta inkomsten skönsmässigt (Abgabenordnung sektion 162 § 3).

Sanktioner. Det tyska lagförslaget innehåller omfattande sanktionsregler (Abgabenordnung sektion 162 § 4). Skattetillägg utgår med 5–10 procent av det justerade inkomstbeloppet om inkomsten uppskattats i överensstämmelse med reglerna i sektion 162 § 3 ovan eller om lämplig dokumentation enligt sektion 90 § 3 inte har företetts i tid. Vid avsaknad av eller för sent företedd dokumentation kan skattetillägg utgå med maximalt en miljon euro. Minimisanktionen för avsaknad av eller för sent företedd dokumentation uppgår till 100 euro per dag.

7.3.6 Storbritannien

Armlängdsregel. Storbritannien har genom The Finance Act 1998 moderniserat sin internprissättningslagstiftning i samband med att ett nytt

självdeklarationssystem införts. Lagstiftningen har anpassats till artikel 9 punkt 1 i OECD:s modellavtal och riktlinjer ("Schedule 28AA, Income and Corporation Taxes Act").

Information i deklARATIONEN. Det finns ingen skyldighet att lämna information i deklARATIONEN angående uppgifter om eller transaktioner med utländska närstående företag. Den nya lagstiftningen kräver dock att företag i samband med deklARATIONSFÖRFARANDET särskilt intygar att redovisad inkomst beräknats med beaktande av armlängdsprincipen. Dessutom förekommer bokföringsregler som kräver att avvikelser från armlängdsvillkor vid transaktioner med närbesläktade företag redovisas öppet.

Dokumentation om internpriser. Företagen har att avgöra vilken dokumentation om internpriser som är skälig och nödvändig för att bekräfta att armlängdsprincipen följs. Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC) har i interna rekommendationer (s.k. "Tax Bulletins") utfärdat riktlinjer. I nämnda riktlinjer anges vad myndigheten förväntar sig att företagen skall upprätta och bevara i dokumentationshänseende. Av riktlinjerna i Tax Bulletin 37 framgår t.ex. att redovisningen bör beskriva och identifiera bl.a. följande:

- relevant information över företagets kommersiella och finansiella relationer med närstående företag som faller inom ramen för den nya lagstiftningen,
- arten och villkoren beträffande aktuella närståendetransaktioner (inklusive olika former av kvittningsinvändningar),
- prissättningsmetod eller de metoder som använts när priser och affärsvillkor fastställts för transaktioner,
- funktionsanalyser och analyser av jämförelsetransaktioner,
- vilka justeringar som varit nödvändiga för att uppnå armlängdspriser och hur dessa har beräknats,
- affärsvillkor av relevanta kommersiella arrangemang med både närstående och oberoende parter. Sådan dokumentation kan inkludera avtal, budgetar, prognoser och andra dokument som visar hur företaget kommit fram till armlängdsvillkor och priser.

Prissättningsdokumentationen skall finnas tillgänglig senast då självdeklARATIONEN skall avges.

Sanktioner. I samband med det nya självdeklarationssystemet för företag har flera typer av sanktioner införts. Om ett företag underlåter att bevara tillfredsställande dokumentation om internpriser kan en sanktionsavgift utgå med 3 000 pund. Skattetillägg kan utgå med 100 procent av justerad inkomst vid felaktig prissättning. Om företaget utarbetat lämplig prissättningsdokumentation kan eftergift av skattetillägget medges.

7.3.7 USA

Armlängdsregel. Armlängdsprincipen regleras i Section 482 av Internal Revenue Code och motsvarar artikel 9 punkt 1 i OECD:s modellavtal. Den har sedan 1968 kompletterats med en rad s.k. Treasury Regulations som syftar till att klarlägga hur Section 482 skall tillämpas och hur ett armlängdspris skall beräknas.

Information i deklARATIONEN. Genom "Utlandsblankett 5471" ("Transactions Between Controlled Foreign Corporation and Shareholders, form 5471 schedule M") lämnas uppgifter om transaktioner med varje utländskt företag som ägs eller kontrolleras till mer än 50 procent. Blanketten innehåller ett tjugotal olika frågor om bl.a. omfattningen av transaktioner (utgifter/inkomster) inom de vanligaste transaktionsslagen (varor, tjänster, immateriella tillgångar, krediter m.m.).

Form 5472 används för att rapportera transaktioner med ett utländskt subjekt som äger ett amerikanskt till minst 25 procent. Blanketten innehåller identifikationsuppgifter och ett drygt tjugotal frågor huruvida transaktioner förekommit mellan företagen.

Dokumentation om internpriser. Kraven på en tillfredsställande dokumentation beskrivs i Section 6662 och kan delas in i en primär dokumentation och en bakgrundsdocumentation.

I en primär dokumentation ingår sådana dokument som direkt knyter an till hur internpriser har bestämts inom företagsgruppen. Dokumentationen skall upprättas av den skattskyldige innan deklARATIONEN lämnas in och skall kunna läggas fram inom 30 dagar efter det att den amerikanska skattemyndigheten (Internal Revenue Service) begärt att få del av materialet.

Primär dokumentation skall innehålla bl.a. följande:

- en beskrivning av organisationsstrukturen i företagsgruppen som täcker alla parter det aktuella företaget har transaktioner med,
- verksamhetsöversikt och funktionsanalyser, inklusive analyser av legala och ekonomiska faktorer som påverkat prissättningen,
- specifik dokumentation enligt transfer pricing regulations,
- en beskrivning av metodval och motivering till varför viss metod valts,
- en beskrivning av alternativa metoder och varför dessa inte valts,
- en beskrivning av de interna transaktionerna, inklusive avtal och villkor, samt interna data för att analysera dessa transaktioner,
- en beskrivning av jämförelsetransaktioner eller jämförelseföretag, hur jämförbarheten bedömts och vilka eventuella justeringar som gjorts för att jämförelsetransaktionerna skall kunna användas,
- en beskrivning och förklaring av den ekonomiska analysen och resultatet vid tillämpning av vald metod.

Till den primära dokumentationen hör vidare relevant information som inhämtats efter beskattningsårets utgång men före deklARATIONENS avgivande och som är användbar för att bedöma vald prissättningsmetod och resultatet av denna samt en innehållsförteckning över dokumentationen.

Bakgrundsinformation är all annan underliggande dokumentation som kan understödja den primära dokumentationen (redovisningsdokumentation, avtal, korrespondens m.m.). Sådan information behöver inte ha upprättats då deklARATIONEN lämnades in men skall kunna läggas fram inom 30 dagar efter särskild förfrågan från Internal Revenue Service.

Sanktioner. Underlåtenhet att lämna blankett 5471 M kan medföra en avgift på 10 000 dollar för varje utländskt företag som

informationsskyldigheten avser. Om underlåtenheten kvarstår efter påminnelse påförs ytterligare avgift, maximalt 50 000 dollar.

Internal Revenue Service har uttalat att målsättningen med skattetilläggsreglerna är att uppmuntra de skattskyldiga i sina ansträngningar att dokumentera prissättningen av internttransaktioner. Skattetillägg kan utgå med 20 eller 40 procent beroende på prisavvikelsens storlek. Skattetillägg kan undvikas om prissättningen med beaktande av vald prissättningsmetod kan dokumenteras på ett tillfredsställande sätt. I reglerna om skattetillägg lämnas därför omfattande vägledning hur prissättningsdokumentationen kan fullgöras.

7.3.8 Australien

Armlängdsregel. Armlängdsprincipen regleras i Division 13 av Part III i Income Tax Assessment Act och motsvarar artikel 9 punkt 1 i OECD:s modellavtal. Förutom företag omfattas fysiska personer, partnerships och truster av regelns tillämplighet. Regeln har av Australian Taxation Office (ATO) kompletterats med en rad riktlinjer på olika områden, som prissättningsmetoder, dokumentation, lånetransaktioner, koncerninterna tjänster, fördelning av inkomst till fast driftställe, skattetillägg m.m.

Information i deklarationen. I en bilaga till självdeklarationen (Schedule 25A) skall den skattskyldige lämna upplysningar dels om transaktioner med utländska närstående företag (Section A), dels om investeringar i utländska bolag samt s.k. cfc-bolag och truster (Section B).

Section A av bilagan innehåller sju frågor, varav fyra är uppdelade på flera delfrågor som rör typ och omfattning av transaktionerna (varor, tjänster, immateriella tillgångar, krediter och övriga transaktioner). Uppgift skall lämnas om både storleken av intäkter och kostnader inom respektive transaktionsslag. Vidare förekommer frågor huruvida egendom och tjänster överlåtits eller erhållits utan ersättning. Dessutom finns frågor om dokumentation och användningen av prissättningsmetoder. Frågor om omfattningen av närståendetransaktioner tillsammans med frågor om nivån på dokumentationen lär främst användas som urvalsgrund för fördjupad granskning.

Dokumentation om internpriser. ATO har i s.k. taxation rulings (TR97/20 och TR98/11) angivit exempel på sådant material som enligt myndigheten har betydelse vid bedömningar om internpriser, nämligen:

- affärsplaner, strategier, organisationsstruktur, budget,
- prissättningspolicy, marknadsinformation, analyser av produktavkastning, analyser av koncernföretagens avkastning,
- dokument om skäl och bakgrund till varför företaget ingått den koncerninterna transaktionen,
- dokument som visar den skattskyldiges försäljning, operativt resultat samt innehållet i avtal med aktuellt koncernföretag,
- dokument som visar vald prissättningsmetod och vilka metoder som har förkastats,
- jämförelsetransaktioner som har identifierats, samt
- ekonomiska analyser.

Om dokumentationen har upprättats löpande vid tiden för transaktionernas genomförande medför detta att dokumentationen får större tilltro hos myndigheten.

Sanktioner. Skattemyndigheten kan skönsmässigt fastställa inkomsten när man kunnat konstatera att armlängdsprincipen inte följts. Skattetillägg kan utgå med 10, 25 eller 50 procent av den ytterligare skatt som är följden av en inkomstjustering. Nivån på skattetillägget beror på skälen till justeringen samt huruvida tillfredsställande dokumentation har upprättats av den skattskyldige.

7.3.9 Sammanfattning

Information i deklARATIONEN

Av studerade länder har Danmark, USA och Australien uttryckliga regler om information i deklARATIONEN. De övriga staterna har inte infört informationsskyldighet i deklARATIONEN.

Dokumentation om internpriser

Bland OECD:s medlemsstater har bl.a. Australien, Belgien, Danmark, Frankrike, Japan, Kanada, Mexico, Nederländerna, Nya Zeeland, Polen, Portugal, Storbritannien, Sydkorea, Tyskland, Ungern och USA infört uttryckliga krav eller rekommendationer om dokumentation. Bland icke OECD-medlemsstater har bl. a. Argentina, Brasilien, Indien och Folkrepubliken Kina infört uttryckliga krav avseende dokumentation.

Förutom Norge och Finland, som i likhet med Sverige ännu inte infört uttryckliga dokumentationskrav i sin lagstiftning, har samtliga andra studerade stater en generell bestämmelse om dokumentation som innebär att företagen själva har att avgöra vilken dokumentation som är att se som erforderlig i det enskilda fallet. Utländska skattemyndigheter har regelmässigt lämnat vägledning till företagen om vad en dokumentation normalt bör innehålla. Utgångspunkten tycks därvid vara OECD:s riktlinjer men i Danmark, USA och Australien skall t.ex. även skälen till varför andra internprissättningsmetoder än de som de facto används av företagen inte tillämpas redovisas.

7.4 Dokumentation av internpriser

Regeringens förslag: En formell skyldighet för internationellt verksamma företag att upprätta skriftlig dokumentation om internpriser vid transaktioner med företag som är begränsat skattskyldiga i Sverige skall införas i lagen (2001:1227) om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter. Ramarna för vad dokumentationen skall innehålla skall anges i lagen. Dokumentationen skall innehålla en beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten, uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna, en funktionsanalys, en beskrivning av vald prissättningsmetod och en jämförbarhetsanalys.

Kretsen skattskyldiga som skall omfattas av dokumentationsskyldigheten är näringsidkare som befinner sig i en sådan ekonomisk intressegemenskap med utländsk part som anges i 14 kap. 20 § inkomstskattelagen (1999:1229). Om den ekonomiska intressegemenskapen uteslutande hänför sig till ett företags direkta eller indirekta kapitalinnehav i ett eller flera andra företag behöver dokumentation upprättas bara om kapitalandelen i varje led uppgår till mer än hälften.

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

Skatteverkets förslag överensstämmer delvis med regeringens förslag. Skatteverket anser dock att kretsen skattskyldiga inte skall knytas till begreppet ekonomisk intressegemenskap i 14 kap. 20 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL) och att fasta driftställen skall omfattas av dokumentationsskyldigheten. Skatteverkets förslag innebär inte heller att några yttre ramar för innehållet i dokumentationen skall anges i lagen.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser, bl.a. *Justitieombudsmannen, Kammarrätten i Stockholm, Länsrätten i Skåne län, Ekobrottsmyndigheten* och *Finansinspektionen* tillstyrker eller har inget att erinra mot att en dokumentationsskyldighet införs. Ett antal remissinstanser avstyrker dock förslaget, bl.a. *Sveriges advokatsamfund, Företagarnas Riksorganisation, Lantbrukarnas Riksförbund, Svenska Bankföreningen* och *Näringslivets skattedelegation*. *Kammarrätten i Göteborg* tillstyrker förslaget men påpekar att en avvägning måste göras mellan kontrollintresset och det merarbete det innebär för företagen. *Länsrätten i Stockholms län* anser att lagtexten så långt det är möjligt bör utformas i överensstämmelse med ordalydelsen i 14 kap. 19 § IL. *Länsrätten* anser vidare att den av Skatteverket föreslagna utformningen av lagtexten är olämplig eftersom den är mycket allmänt hållen och lämnar vida möjligheter för regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer att utfärda verkställighetsföreskrifter. Det bör därför göras ett förtydligande i lagtexten som i någon mån illustrerar ramarna för dokumentationsskyldigheten. *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* anser att Skatteverkets förslag synes kunna innebära att den nuvarande bevisbördefördelningen förskjuts. Fakulteten anser vidare att det inte är lämpligt att delegera till Skatteverket att närmare uppställa vilka krav på dokumentation som skall ställas. Sådana föreskrifter bör meddelas i lag. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* ser det som angeläget att svenska företag inser betydelsen av att dokumentera och förklara de principer som väglett företagen vid internprissättning och att det finns all anledning kräva att företagen skall kunna redovisa en strategi för prisbestämningen och att denna inte visar sig vara gjord i efterhand. Fakulteten anser dock inte att fasta driftställen skall omfattas av förslaget. *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet* anser att dokumentationsskyldigheten i möjligaste mån bör regleras genom lag. *Sveriges advokatsamfund* anser att behovet av en lagreglering starkt kan ifrågasättas. *Företagarnas Riksorganisation* anser att de företag som omfattas av definitionen av små och medelstora företag i

Bokföringsnämndens allmänna råd om tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden (BFNAR 2000:2) inte skall omfattas av dokumentationskravet. Företagarna anser vidare att dokumentationskravet inte skall gälla för svenska företags fasta driftställen i utlandet, åtminstone i de fall då driftstället beskattas i Sverige. *Föreningen Auktoriserade Revisorer, Svenska Bankföreningen* och *Näringslivets skattedelegation* påpekar att korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL förutsätter att vinstöverföring har skett mellan två rättssubjekt. En filial (fast driftställe) utgör en integrerad del av den juridiska personen som filialen tillhör. Vinstöverföring till eller från en filial utgör därför inte vinstöverföring mellan skilda rättssubjekt. Resultatet i ett svenskt företags utländska filial, med ytterst få undantag där filialverksamhet enligt dubbelbeskattningsavtal är undantaget från beskattning i Sverige, beskattas i Sverige. Korrigeringsregeln är således inte tillämplig på transaktioner mellan ett svenskt företag och dess utländska filialer och inte heller på transaktioner mellan ett utländskt företag och dess filial i Sverige. I det senare fallet torde det dock vara möjligt för Skatteverket att med stöd av allmänna grunder åsätta det utländska företaget en materiellt riktig taxering för dess filialverksamhet i Sverige. Det synes därför, vad gäller filialer, opåkallat med en omfattande dokumentationsskyldighet annat än vid transaktioner mellan utländskt företag och dess svenska filial eller mellan ett svenskt företag och dess filialer i s.k. exemptstater. *Svenska Revisorsamfundet* avstyrker att dokumentationsskyldighet införs för fasta driftställen, då dessa utgör en integrerad del av ett företags verksamhet och korrigeringsregeln således inte är tillämplig på dessa transaktioner. *Svenska Bankföreningen* påpekar att det inom en internationell bankkoncern dagligen görs hundratals gränsöverskridande transaktioner, ofta av komplicerad natur. Att kunna lämna komplett redovisning avseende alla slags gränsöverskridande transaktioner skulle kräva ett synnerligen betungande dokumentationsunderlag, särskilt om utländska filialer kommer att omfattas av förslaget. Bankföreningen anser därför att särskilda regler bör utformas med hänsyn tagen till de specifika förhållanden som gäller för finansiella företag. *Näringslivets skattedelegation* anser att informationskravet bör inriktas på prissättningsmetod snarare än priser på detaljnivå. Vidare framhåller *Näringslivets skattedelegation* att det, utöver de traditionella transaktionsbaserade metoderna som förespråkas i rapporten, även bör vara möjligt att använda någon av de vinstbaserade metoder som används bl.a. i USA. *Sveriges Redovisningskonsulter Förbund* avstyrker förslaget och anser att en ökad uppgiftsskyldighet medför ett merarbete för företagen, och att det kan ifrågasättas om det ur konkurrenssynpunkt är lämpligt att dokumentera och lämna ut fullständiga kostnadskalkyler och konkurrensstrategier till utomstående.

Skälen för regeringens förslag

Allmänt om dokumentationsskyldighet

Som nämnts ovan är armlängdsprincipen en grundläggande princip i internationell skatterätt vid prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Det är således marknadsmässiga villkor som skall

styra prissättningen. Därigenom förhindras att vinster flyttas mellan länder genom felaktig prissättning. Armlängdsprincipen kommer i svensk lagstiftning till uttryck i den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL. Kapitel V i OECD:s riktlinjer innehåller en allmän vägledning avseende internprissättningsdokumentation. En redogörelse för armlängdsprincipen inom OECD och i Sverige finns i avsnitt 7.1.2.

Armlängdsprincipen innebär att prissättningen vid transaktioner mellan företag i intressegemenskap skall motsvara vad som skulle ha tillämpats mellan oberoende parter under jämförbara omständigheter. Det finns redan i dag en skyldighet för företagen att känna till huruvida deras internprissättning överensstämmer med denna princip. Detta kan i praktiken endast ske genom att företagen upprättar sådan dokumentation som gör det möjligt att utvärdera detta på ett tillförlitligt sätt. Någon lagreglerad dokumentationsskyldighet finns, till skillnad mot i många andra OECD- och EU-länder, inte i Sverige i dag. De flesta internationellt verksamma företag är dock väl förtrogna med vad olika staters lagstiftning och skattemyndigheter ställer för krav i fråga om dokumentation avseende transaktioner med företag i intressegemenskap.

Det ligger också i sakens natur att möjligheterna för behöriga myndigheter i två stater att under tillämpligt skatteavtal nå en överenskommelse som för företagen undanröjer eventuell dubbelbeskattning förbättras avsevärt om de har tillgång till en väl underbyggd dokumentation på vilken företagets internprissättning har baserats.

Avsikten med införandet av en dokumentationsskyldighet är inte att tillämpningen av korrigeringsregeln i sak skall ändras. Inte heller avses någon förändring av bevisbördan för att en felprissättning har ägt rum. Det är fortfarande Skatteverket som har den primära bevisbördan för detta.

Behovet av ny lagstiftning

Skatteverket anser att de svenska reglerna om internprissättning behöver göras tydligare. Några remissinstanser, bl.a. *Kammarrätten i Göteborg* och *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet*, framhåller också att oklarhet råder på området och att den rättsliga regleringen är knapphändig.

Regeringen delar Skatteverkets bedömning att innebörden av de svenska reglerna om internprissättning behöver göras tydligare och att övervägande skäl talar för att lagreglera dokumentationsskyldigheten. Ett införande av tydligare regler torde vara till nytta såväl för Skatteverket som för företagen. För verkets del skulle detta sannolikt medföra att skattekontrollen kan effektiviseras, och företagen kommer i större utsträckning att känna till vad som krävs av dem på utredningsstadiet. Därtill skulle, som verket påpekar, medvetenheten öka hos företagen och dokumentationen skulle också bli mer enhetlig. Såsom Skattebasutredningen konstaterade (SOU 2002:47 s. 186) är det också rimligt att Sverige i likhet med flertalet övriga OECD-länder inför en utökad uppgiftsskyldighet. Om några dokumentationsregler inte införs finns också en risk att Sveriges skatteintressen inte på ett adekvat sätt kan hävdas gentemot länder med reglering på området.

Vad bör ingå i dokumentationen?

Vid den närmare utformningen av kraven på dokumentationen är det angeläget att reglerna utformas i enlighet med vad som kan sägas vara en godtagbar internationell standard, samtidigt som behovet skall vägas mot kostnaden och den administrativa börda det innebär för företagen att upprätta densamma. Syftet med reglerna är bl.a. att dokumentationen skall kunna användas för en bedömning av om priser och övriga villkor avseende internttransaktioner motsvarar vad som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende näringsidkare.

Endast sådan information som är nödvändig för en rimlig bedömning av huruvida internpriserna överensstämmer med armlängdsprincipen skall begäras av företagen. Detta överensstämmer med och kommer till uttryck i OECD:s riktlinjer, kapitel V punkterna 5.4–7 och 5.11.

Huruvida ett internpris är skattemässigt acceptabelt skall bestämmas i överensstämmelse med samma välgrundade affärsmässiga principer som används vid andra affärsbeslut av liknande komplexitet och betydelse. I fråga om komplexa, svåröverskådliga och ovanliga transaktioner kan därför i regel större krav ställas på dokumentationen än vid enklare transaktioner av ren rutinkaraktär. Detsamma bör gälla större respektive mindre transaktioner. Transaktioner som omfattar större belopp bör således normalt medföra större krav på den skattskyldiges dokumentation. För små och medelstora företag kan dokumentationen i regel därför begränsas till det typiskt sett fåtal transaktioner som genomförs, medan ett större företag får räkna med en mera omfattande dokumentationsskyldighet.

I lagförslaget uppställs vissa ramar för vad en dokumentation skall innehålla (se 1–5 nedan). I det följande utvecklas och illustreras dessa ramar. Exempel ges också på uppgifter som, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet, inom dessa ramar kan belysa huruvida en internprissättning är i överensstämmelse med armlängdsprincipen.

1) Beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten

Utgångspunkten för dokumentationen bör vara en beskrivning av verksamheten i såväl legalt som operationellt hänseende. Genom information avseende koncernens legala struktur klarläggs företagets ägarförhållanden och hur företaget kontrollerar eller är kontrollerat av företagsgruppens övriga enheter. Avsikten med en operationell beskrivning är att visa hur företaget och företagsgruppen har organiserat sin verksamhet samt på vilka marknader som företaget är verksamt.

I vissa situationer kan det även vara av intresse att den industri som den skattskyldige är verksam inom beskrivs. Detta kan innefatta information om vilka faktorer som inom en viss industri i större utsträckning än andra påverkar vinstgenereringsförmågan, trender inom industrin samt konkurrenssituationen. Beskrivningen bör därvidlag även visa hur företaget förhåller sig till industrin i övrigt i fråga om t.ex. konkurrenssituationen och affärsstrategier. Avsikten med en sådan beskrivning kan bl.a. vara att närmare förklara valet av

jämförelsetransaktioner och att påvisa skillnader i konkurrenssituationen på olika geografiska marknader, vilket kan förklara varför internprissättningen skiljer sig mellan olika marknader. Vidare kan den också närmare förklara en specifik affärsstrategi som företaget tillämpar, samt påvisa huruvida företaget verkar på exempelvis en mogen marknad eller om det är fråga om ett affärsområde som står inför kraftig tillväxt eller en nedgående trend, vilket i sin tur kan ha en påverkan på internprissättningen.

2) Arten och omfattningen av transaktionerna

Här avses en beskrivning av företagets koncerninterna transaktioner inkluderande exempelvis avtalsvillkor som tillämpas mellan parterna, ungefärlig storlek på transaktionerna etc. Gemensamt för de transaktionslag som anges under a)–d) nedan är att det bör finnas en dokumentation som styrker rimligheten av tillämpad metodik för prissättning.

a) Varor

Armlängdspriset på varor är per definition det pris som gäller mellan oberoende köpare och säljare under jämförbara omständigheter. För att en transaktion mellan oberoende parter skall kunna användas som en s.k. jämförelsetransaktion krävs att denna är tillräckligt jämförbar. Vid denna bedömning kan de jämförelsefaktorer som beskrivs närmare i kapitel I av OECD:s riktlinjer tjäna som vägledning (se nedan under 5). Hänsyn bör tas till faktorer såsom exempelvis generella affärs- och branschförhållanden, verksamhetslag, geografiskt skilda marknader, marknadsled, kvantitets- och kvalitetsskillnader hos produkterna, tidsperiod, kontraktvillkor såsom kredittid, valuta, serviceåtaganden och garantier.

b) Tjänster

Koncerngemensamma tjänster utförs ofta av ett eller flera företag inom en företagsgrupp. De specifika frågor som uppkommer är i regel huruvida en tjänst utförts, om nytta erhållits för mottagaren samt om priset på tjänsten är i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Även om en direkt betalning för en individuell tjänst framstår som det mest naturliga tillvägagångssättet förekommer det även att mer indirekta metoder används, inte minst då tjänsterna är omfattande. Sådana metoder bygger i regel på en fördelning av kostnader efter en lämplig fördelningsnyckel. Även om det är oundvikligt att en indirekt metod i viss mån får anses schablonmässig bör det finnas en dokumentation som styrker rimligheten av den tillämpade metodiken. Dokumentationen kan därför exempelvis innehålla en beskrivning av de tjänster som tillhandahålls, vilken fördelningsnyckel som tillämpats och skälen härför, och om en kostnadsplusmetod används, kostnadsunderlaget vid fördelningen och uppgift om eventuellt vinstpåslag. Vidare bör det

c) Immateriella tillgångar

Immateriella tillgångar kan ha betydande värden som inte nödvändigtvis framgår av företagets redovisning. De transaktioner som förekommer beträffande immateriella tillgångar är i regel upplåtelse, överlåtelse eller kostnadsfördelningsavtal (s.k. "cost contribution arrangements"). I fråga om upplåtelse sker detta i regel mot betalning i form av en marknadsmässig periodisk avgift (royalty). Denna utgår i regel i förhållande till utnyttjandegraden och nyttan av den immateriella tillgången. Ett kostnadsfördelningsavtal är ett avtal mellan flera företag att dela kostnader och risker för att utveckla exempelvis en immateriell tillgång mot att kunna utnyttja tillgången, dvs. resultatet av utvecklingen, utan ytterligare ersättning. Fördelningen av kostnader sker i regel utifrån den förväntade framtida nyttan för respektive företag. Någon periodisk betalning i form av royalty utgår därmed inte mellan parterna som ingått kostnadsfördelningsavtalet. Däremot kan deras inbördes bidrag löpande justeras över tiden beroende på de faktiska omständigheterna.

Transaktioner avseende immateriella rättigheter är ofta relativt svårbedömda då det är fråga om tillgångar som till sin karaktär är unika. Ett ytterligare skäl är att det sällan går att relatera marknadsvärdet av tillgången till kostnaderna för att utveckla densamma eller dess bokförda värde.

d) Finansiella transaktioner

Inom detta transaktionsslag inryms bl.a. lån i vid bemärkelse. Den relevanta frågeställningen blir därför ofta huruvida en tillämplad räntenivå kan anses vara i överensstämmelse med armlängdsprincipen med beaktande av de villkor på vilka lånet löper, såsom exempelvis valuta, löptid, säkerhet, huruvida lånet är underkastat andra fordringsägares rätt eller är konvertibelt samt låntagarens kreditvärdighet.

3) Funktionsanalys

En viktig del av en internprissättningsdokumentation är en s.k. funktionsanalys. Dokumentationen bör därför i regel innehålla en analys avseende respektive företags funktioner, risker och tillgångar, materiella såväl som immateriella, samt deras inbördes förhållande. Det är således viktigt att inte endast identifiera vilka funktioner som utförs, risker som bärs och tillgångar som ägs och används, utan även att beskriva vilka funktioner som i större utsträckning än andra påverkar företagets vinstgenereringsförmåga, vilka risker som får anses väsentliga samt eventuella immateriella tillgångars betydelse för verksamheten. Syftet med denna beskrivning är att skapa en grund för att kunna identifiera jämförbara transaktioner och välja lämplig internprissättningsmetod.

OECD:s riktlinjer innehåller en rad prissättningsmetoder som kan användas för prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap. I kapitel II av riktlinjerna beskrivs de s.k. traditionella transaktionsbaserade metoderna, vilka utgörs av marknadsprismetoden ("Comparable uncontrolled price method"), kostnadsplusmetoden ("Cost plus method") samt återförsäljningsprismetoden ("Resale price method"). I kapitel III av riktlinjerna återges även de s.k. transaktionsbaserade vinstmetoderna, vilka är nettomarginalmetoden ("Transactional net margin method") och vinstfördelningsmetoden ("Profit split method").

En dokumentation skall innehålla en beskrivning av de internprissättningsmetoder som tillämpas och normalt sett får det i detta sammanhang anses lämpligt att också beröra dessas förhållande till OECD:s riktlinjer.

I vissa stater innehåller dokumentationskraven en skyldighet för företagen att redovisa varför de valt att inte tillämpa övriga prissättningsmetoder, en s.k. "best method rule". Ett dylikt generellt krav bör inte uppställas för svenskt vidkommande då nyttan normalt inte skulle stå i proportion till den administrativa börda det skulle medföra för företagen. Beroende på omständigheterna kan det dock vara nödvändigt i vissa enskilda fall.

5) *Jämförbarhetsanalys*

Tillämpningen av armlängdsprincipen utgår från att transaktioner mellan personer i intressegemenskap jämförs med transaktioner mellan oberoende parter, s.k. jämförelsetransaktioner. Med interna jämförelsetransaktioner avses transaktioner mellan ett av företagen i intressegemenskap och ett oberoende företag, dvs. ett företag med vilken någon intressegemenskap inte föreligger. Med externa jämförelsetransaktioner avses transaktioner mellan företag varvid inget av dessa ingår i intressegemenskapen. För att en jämförelse skall kunna ske krävs att transaktionerna har en tillräckligt hög grad av jämförbarhet.

En jämförbarhetsanalys bör därför innehålla en beskrivning av eventuella interna eller externa jämförelsetransaktioner och hur urvalet av dessa skett. Denna beskrivning tar lämpligen utgångspunkt i de jämförelsefaktorer som beskrivs närmare i kapitel I av OECD:s riktlinjer. Vidare bör eventuella justeringar som utförts för att förbättra jämförbarheten beskrivas. Jämförelsefaktorerna i OECD:s riktlinjer är karaktäristiska för varan, tillgången eller tjänsten i fråga, funktionsanalys, avtalsvillkor, ekonomiska omständigheter samt affärsstrategier. I vilken utsträckning respektive jämförelsefaktor påverkar jämförbarheten beror på omständigheterna i det enskilda fallet, bl.a. vilken internprissättningsmetod som tillämpas. Om exempelvis en marknadsprismetod tillämpas får i regel jämförbarhet avseende produkten i fråga anses vara viktigare än om en återförsäljningsprismetod tillämpas, då större vikt får antas läggas på jämförbarhet avseende funktions- och riskprofil. Detta innebär dock inte att man kan bortse från

jämförbarhet avseende produkten eller tjänsten i fråga i de fall då sistnämnda metod tillämpas.

Det bör påpekas att det i regel finns detaljerad och tillförlitlig information avseende interntransaktioner, dvs. transaktioner mellan personer i intressegemenskap, men mera sällan lika detaljerad och tillförlitlig information avseende jämförelsetransaktioner. Detta gäller särskilt externa jämförelsetransaktioner. Interna jämförelsetransaktioner är därför i regel att föredra framför externa jämförelsetransaktioner.

Justeringar för att förbättra jämförbarheten mellan interntransaktioner och jämförelsetransaktioner kan vara av olika slag. I praktiken är det vanligt förekommande att exempelvis justeringar för skillnader i redovisningsprinciper och i rörelsekapital görs då externa jämförelsetransaktioner används. Gemensamt för samtliga typer av justeringar är att de syftar till att förbättra jämförbarheten mellan interntransaktioner och jämförelsetransaktioner, och därför endast skall tillämpas om de faktiskt kan förväntas leda till förbättrad jämförbarhet. Ett företag kan därför inte rutinmässigt förväntas genomföra dylika justeringar. Om alltför omfattande justeringar anses nödvändiga kan detta i sig även innebära att frågan om huruvida transaktionen i fråga faktiskt är jämförbar aktualiseras.

Dokumentationsskyldighet inom EU

EU-kommissionen har tillsammans med EU:s medlemsstater inrättat ett gemensamt forum för internprissättning, EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF). I detta forum deltar även representanter för näringslivet. Inom ramen för forumet har möjligheterna att introducera en gemensam standard för internprissättningsdokumentation diskuterats. Arbetet har resulterat i en uppförandekod som innehåller en modell för dokumentation, ”EU Transfer Pricing Documentation” (EUTPD), som avses accepteras av alla medlemsstater, se avsnitt 7.2. Tillämpningen av denna dokumentationsstandard är dock frivillig för företagen och dessa kan således i stället välja att upprätta dokumentation i enlighet med interna regler i de medlemsstater där de är verksamma. En dokumentation upprättad i enlighet med EUTPD och som uppfyller de krav uppförandekoden ställer på en sådan dokumentation får även anses tillgodose de krav som de nu föreslagna svenska reglerna ställer. Detta torde även vara fallet om ett företag upprättat dokumentation i enlighet med allmänt vedertagna dokumentationsprinciper i andra medlemsstater, under förutsättning att informationen på ett tillförlitligt sätt visar huruvida den tillämpade internprissättningen överensstämmer med armlängdsprincipen med beaktande av omständigheterna i det enskilda fallet.

Skattskyldiga som omfattas av dokumentationsskyldigheten

Ekonomisk intressegemenskap som avses i 14 kap. 19 § IL (korrigeringsregeln) anses föreligga om en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital, eller samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av

de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital (14 kap. 20 § IL). Såväl ett direkt ägande som en indirekt kontroll kan således medföra att ekonomisk intressegemenskap föreligger (se även avsnitt 7.1.2).

Skatteverket har framhållit att regeln i 14 kap. 20 § IL inte ger något bestämt besked om ekonomisk intressegemenskap föreligger, och att detta ofta får utrönas under utredningen. Skatteverket uppger vidare att kretsen av dem som omfattas av en uppgiftsskyldighet måste vara känd på förhand, och att verket t.ex. måste kunna besvara en fråga om ett företag omfattas av utvidgad uppgiftsskyldighet redan innan en transaktion genomförs. Skatteverket anser därför att det är mindre lämpligt att knyta informations- och dokumentationskrav till bestämmelsen i 14 kap. 20 § IL.

Skatteverket anser det lämpligt att informations- och dokumentationsskyldigheten knyter an till huruvida ett bestämmande inflytande i en annan person föreligger. Verket föreslår därför att reglerna skall gälla för den som redovisar intäkter i inkomstslaget näringsverksamhet och som själv eller tillsammans med närstående, direkt eller indirekt, innehar eller kontrollerar mer än hälften av andelarna eller rösterna för samtliga andelar i en utländsk juridisk person, *eller* på annat sätt ingår i ett koncernförhållande med en utländsk juridisk person, *eller* direkt eller indirekt innehas eller kontrolleras till mer än hälften av en i utlandet hemmahörande fysisk eller juridisk person, *eller* innehar ett fast driftställe i utlandet, *eller* är en utländsk juridisk person som innehar ett fast driftställe i Sverige. Med koncernförhållande skall enligt Skatteverket avses juridiska personer som ägs eller kontrolleras av samma krets av aktieägare. Enligt förslaget skall innehav av andelar i en utländsk juridisk person genom svenska handelsbolag likställas med direkt innehav.

Länsrätten i Stockholms län anser att lagtexten i Skatteverkets förslag är tämligen svårläst och att uppbyggnaden av lagrummet är komplicerad. Länsrätten ställer sig också frågande till att olika formuleringar används ("direkt eller indirekt innehas eller kontrolleras" jämfört med "ägs eller kontrolleras av samma krets av aktieägare"). Vidare ifrågasätter länsrätten vad som avses med ordet "kontrolleras". Länsrätten påpekar också att förslaget om införande av en dokumentationsskyldighet synes vara att tillämpningen av korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL skall underlättas. Länsrätten anser därför att lagtexten så långt det är möjligt bör utformas i överensstämmelse med ordalydelsen i korrigeringsregeln. *Länsrätten i Skåne län* anser att det kan bli svårigheter kring tolkningen av vissa begrepp i den föreslagna paragrafen, såsom orden "kontroll" och "närstående".

Ett led i att minska den administrativa bördan för företagen på skatteområdet är att förenkla regelverket. Regeringen har bl.a. därför tillsatt en utredning, *Reformerade förfaranderegler på beskattningsområdet* (dir. 2005:129), med uppdrag att föreslå reformerade förfaranderegler på såväl det direkta som det indirekta beskattningsområdet. Utredningen skall slutföra sitt uppdrag före utgången av år 2007. Det är viktigt att regering och riksdag i enlighet med nämnda ambitioner också eftersträvar att ny lagstiftning inte görs krångligare och svårtillgängligare än vad som är nödvändigt. Bl.a. *Länsrätten i Stockholms län* anser att verkets förslag är komplicerat och

att det innebär att ytterligare svåra tolkningsfrågor avseende vissa begrepp och uttryck uppkommer. Regeringen delar denna farhåga. För att underlätta tillämpningen gör regeringen därför bedömningen att kretsen skattskyldiga som skall omfattas av dokumentationsskyldigheten, även med beaktande av Skatteverkets argument, lämpligast bör knytas till definitionen av ekonomisk intressegemenskap i 14 kap. 20 § IL.

En följd av att knyta dokumentationsskyldigheten till intressegemenskapsdefinitionen i 14 kap. 20 § IL blir att även ett mycket litet kapitalinnehav medför att man omfattas av regeln. Ett innehav av en enstaka aktie i ett företag som vidtagit sådana transaktioner som omfattas av förslaget skulle således medföra en formell skyldighet att upprätta dokumentation. Även om situationen torde vara mycket ovanlig och, i de fall den förekommer, troligtvis ointressant ur kontrollsynpunkt anser regeringen att det inte är önskvärt att dokumentationsskyldigheten träffar en så vid krets skattskyldiga. Regeln bör därför kompletteras så att endast fall med ett reellt kontrollintresse kommer att omfattas. Om den ekonomiska intressegemenskapen uteslutande kan hänföras till ett företags direkta eller indirekta kapitalinnehav i ett eller flera andra företaget föreslås därför att dokumentation behöver upprättas bara om kapitalandelen i varje led uppgår till mer än 50 procent. En fråga som kan ställas är om motsvarande resonemang skall föras avseende direkt eller indirekt innehav av eller kontroll över röster i ett företag. 14 kap. 20 § IL träffar även bl.a. näringsidkare som direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag. I förarbetena till reglerna om CFC-beskattning i IL konstaterades att det inte närmare finns preciserat vad som mer exakt avses med termerna ledning och kontroll, men att det i allmänhet avses ett inflytande över en juridisk persons driftsmässiga och finansiella styrning på t.ex. lednings- och styrelsenivå. Regeringen uttalade vidare som sin uppfattning att alla former av kontroll som innebär ett reellt inflytande på företagens agerande omfattas (prop. 2003/04:10 s. 54.).

Regeringen gör bedömningen att den som innehar eller kontrollerar röster i sådan utsträckning att ett reellt inflytande föreligger, oavsett storleken på eventuellt kapitalinnehav, omfattas av definitionen av ekonomisk intressegemenskap i 14 kap. 20 § IL. Någon särskild reglering avseende röstinnehav behöver därför inte införas.

Små och medelstora företag

Flera remissinstanser, bl.a. *Företagarnas Riksorganisation*, *Föreningen Auktoriserade Revisorer*, *Svenska Bankföreningen* och *Näringslivets skattedelegation* anser att små och medelstora företag bör undantas från dokumentationsskyldigheten främst med anledning av den börda förslaget skulle innebära för dessa.

Eftersom regeringen inte anser att det skall införas någon informationsskyldighet i självdeklarationen har den sammantagna administrativa bördan för företagen som Skatteverkets förslag skulle ha inneburit reducerats avsevärt. Därtill kan återigen påpekas att den dokumentationsskyldighet som föreslås redan i dag är en förutsättning för att åsätta internpriser i enlighet med armlängdsprincipen. För många av de små och medelstora företagen, med en begränsad omfattning av

internprissättningstransaktioner, torde vidare dokumentations-skyldigheten bli av tämligen okomplicerad karaktär. Enligt regeringens bedömning saknas därför skäl att undanta dessa företag från skyldigheten att upprätta dokumentation.

Fasta driftställen

Enligt Skatteverkets förslag skall dokumentationsskyldigheten omfatta även den som innehar ett fast driftställe i utlandet, eller är en utländsk person som innehar ett fast driftställe i Sverige. Det bedrivs för närvarande ett intensivt internationellt arbete inom ramen för OECD syftande till att precisera och klargöra rådande internationella principer för allokering av vinst till fasta driftställen.

Regeringen anser att det finns skäl att avvakta den internationella utvecklingen på området och att för närvarande inte låta fasta driftställen omfattas av den dokumentationsskyldighet som nu föreslås.

När skall den skattskyldige upprätta och sammanställa sin dokumentation?

Länsrätten i Stockholms län och Näringslivets skattedelegation efterfrågar ett klargörande av när dokumentationen skall vara upprättad.

I praktiken krävs redan i dag att företagen kontinuerligt arbetar med internprissättningsfrågor och att man har utvecklade rutiner för detta. Även om det generellt sett inte krävs att företagen före eller i samband med en enskild transaktion upprättar någon specifik dokumentation måste normalt sett redan vid denna tidpunkt en analys finnas tillgänglig som gör det möjligt att på begäran sammanställa en dokumentation som visar transaktionens armlängdsmässighet. Den analys som i ett enskilt fall krävs kan sedan beroende på omständigheterna antingen avse endast en specifik transaktion eller en hel transaktionstyp. Normalt sett är det således nödvändigt att bedriva ett kontinuerligt arbete med dessa frågor för att erforderlig dokumentation skall kunna sammanställas och tillhandahållas Skatteverket efter förfrågan från verket. Företagen skall däremot alltså inte löpande sända in någon dokumentation till Skatteverket.

Exempel:

Ett svenskt moderbolag köper skruvar av sitt utländska tillverkande dotterbolag. Transaktionen måste prissättas. Moderbolaget genomför därför en utredning i syfte att hitta ett sätt att fastställa ett armlängdsmässigt pris på skruvarna. Utredningen utmynnar i en analys som sedan omsätts i principer för hur prissättningen av skruvarna skall gå till. Dessa principer kan sedan eventuellt också läggas till grund för en företagsintern policy. Såväl analysen som en eventuell policy skall självklart bevaras och häri ligger i regel det huvudsakliga arbetet. Vidare måste en sådan analys självklart uppdateras och kontinuerligt övervakas för att äga fortsatt giltighet. Att moderbolaget sedan vid ett visst givet tillfälle genomför en ny transaktion och införskaffar ytterligare skruvar kommer emellertid normalt sett inte att föranleda någon annan dokumentationsåtgärd än att själva transaktionen bokförs, eftersom man har rutiner på plats som avses tillse att prissättningen i det enskilda fallet

är förenlig med armlängdsprincipen. Detta kan bolaget också vid förfrågan från Skatteverket visa genom att sammanställa redan tillgänglig information.

Språk

I fråga om internprissättningsdokumentation uppkommer regelmässigt frågor om vilket eller vilka språk som det kan accepteras att dokumentationen är upprättad på. Gemensamt för det stora flertalet stater med formella dokumentationskrav i sin interna lagstiftning är att dokumentation upprättad på engelska accepteras. Detta bör därför i regel även accepteras av svenska myndigheter. Att kräva av företagen att dessa upprättar dokumentation på svenska kan i regel inte anses stå i proportion till de kostnader och den administrativa börda det innebär att upprätta dokumentationen på flera språk.

Sekretess

Den dokumentation som lämnas till Skatteverket omfattas av sekretessbestämmelserna i 9 kap. 1–3 §§ sekretesslagen (1980:100).

Lagtekniska frågor

Flertalet stater som introducerat formella dokumentationskrav i sin interna lagstiftning har överlåtit till skattemyndigheten i respektive stat att utarbeta föreskrifter för vad en internprissättningsdokumentation bör innehålla. Om ett sådant förfarande väljs även i Sverige får detta inte leda till att kravet på proportionalitet inte efterlevs. Skatteverket måste självklart väga behovet av dokumentation mot kostnaden och den administrativa börda det innebär för företagen att upprätta densamma.

Den dokumentation som är rimlig att kräva för att kunna göra en bedömning av om internpriser är skattemässigt korrekta skiljer sig ofta åt från fall till fall. Det är därför inte möjligt att i lagtexten uppställa uttryckliga och uttömmande krav på vad en dokumentation skall innehålla. Regeringen delar dock den bedömning som görs av *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet* att dokumentationskyldigheten i möjligaste mån bör regleras i lag. Vi föreslår därför att vissa ramar för dokumentationen fastställs i lagen.

Därutöver får det ankomma på regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer att genom verkställighetsföreskrifter lämna närmare vägledning om vilken information som skall ingå i en dokumentation.

Överklagande

Bestämmelsen i 19 kap. 3 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, som föreskriver att beslut av Skatteverket enligt nämnda lag inte får överklagas, blir tillämplig även beträffande föreslagna regler om dokumentationskyldighet.

De föreslagna författningsändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2007.

7.5 Information i deklARATIONEN

Regeringens bedömning: Någon utökad uppgiftsskyldighet i självdeklARATIONEN för internationella företags närståendetransaktioner bör för närvarande inte införas.

Skatteverkets förslag: I rapporten föreslås att en bestämmelse om utökad uppgiftsskyldighet i självdeklARATIONEN avseende transaktioner med utländska företag i intressegemenskap införs i lagen (2001:1227) om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter (LSK). Uppgiftsskyldigheten skall avse närståendetransaktioner med utländsk part inom transaktionslagen varor, tjänster, immateriella tillgångar, lån och övriga transaktioner. I Skatteverkets rapport finns två olika versioner av hur informationsblanketten skulle kunna utformas.

Remissinstanserna: Cirka hälften av remissinstanserna, bl.a. *Justitieombudsmannen, Kammarrätten i Stockholm, Kammarrätten i Göteborg, Länsrätten i Skåne län* och *Ekobrottsmyndigheten* tillstyrker eller har inget att erinra mot att en informationsskyldighet införs. *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* har i princip inga invändningar mot förslaget, men anser att en alltför långtgående informationsplikt kan medföra kostnader som inte är rimliga i förhållande till vikten av informationslämnandet. Övriga remissinstanser avstyrker förslaget, bl.a. *Sveriges advokatsamfund, Företagarnas Riksorganisation, Lantbrukarnas Riksförbund, Svenska Bankföreningen* och *Näringslivets skattedelegation*. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* avstyrker förslaget och anser att det merarbete som skulle uppstå för många mindre företag knappast kan anses stå i proportion till Skatteverkets behov av informationen. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* avstyrker förslaget och anser att en ökad uppgiftsskyldighet medför ett merarbete för företagen.

Skälen för regeringens bedömning: Skatteverkets förslag innebär att en omfattande årlig informationsskyldighet införs för internationella företags närståendetransaktioner i samband med att deklARATIONSSKYLDIGHETEN fullgörs. Motiven för uppgiftsskyldigheten har angetts vara att informationen skall tjäna som ett urvalskriterium för lämpliga kontrollobjekt. Detta synsätt överensstämmer också med kapitel V punkt 5.15 i OECD:s riktlinjer, där det anges att information på deklARATIONSTADIET avseende internprissättning bör begränsas till sådant som underlättar för skattemyndigheten att göra ett urval av vilka företag som kan behöva granskas ytterligare. Möjligen skulle en uppgiftsskyldighet därutöver kunna tänkas komma att uppfylla en viss pedagogisk roll på så sätt att företagen därigenom förmodligen skulle bli mer måna om att åstadkomma en fullgod dokumentation av sina internttransaktioner.

Att införa en omfattande uppgiftsskyldighet enbart för att kunna göra ett urval av kontrollobjekt vore en utvidgning i förhållande till syftet bakom den uppgiftsskyldighet som för närvarande föreligger enligt LSK. För att en sådan ordning skall kunna motiveras bör nyttan av uppgifterna väl motivera den ökade administrativa bördan för företagen att lämna uppgifterna, och även Skatteverkets kostnader att ta emot och behandla dessa. I sammanhanget kan nämnas att regeringen beslutat att den administrativa bördan för företagen att hantera regelverken på skatteområdet skall minska med 20 procent senast den 30 juni 2010. Samtidigt skall hänsyn även tas till bl.a. önskemålet om en effektiv skattekontroll (prop. 2005/06:1, s. 151 f.).

Som framgår av avsnitt 7.4 föreslår regeringen att en skyldighet att upprätta skriftlig dokumentation om internprissättning skall införas för internationellt verksamma företag. Detta kommer i sig att öka Skatteverkets möjligheter till en effektiv kontroll. Liksom andra förslag i detta lagstiftningsärende innebär även förslaget om dokumentationsskyldighet en administrativ börda för företagen. Dessa förslag är dock motiverade av starka kontrollhänsyn.

Vid en samlad bedömning anser regeringen att det får anses tveksamt hur effektivt den nu aktuella informationen i deklARATIONEN skulle fungera som ett urvalskriterium i förhållande till de möjligheter som finns i dag. Mot bakgrund härav bör inte någon uppgiftsskyldighet i deklARATIONEN införas för närvarande. Regeringen ställer sig dock inte avvisande till att ompröva frågan om det vid en utvärdering av hur reglerna om dokumentationsskyldighet fallit ut visar sig nödvändigt att införa även en uppgiftsskyldighet i deklARATIONEN.

7.6 Reglernas förenlighet med EG-rätten

Regeringens bedömning: Regleringen av dokumentationsskyldigheten får anses väl förenlig med de krav som EG-rätten och internationell rätt i övrigt ställer på svensk lagstiftning.

Skatteverkets bedömning överensstämmer med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inte yttrat sig i frågan. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* finner att behovet av skattekontroll kan vara ett sådant tvingande allmänintresse att kravet på dokumentation bör kunna godtas, men att det är viktigt att peka på att åtgärderna skall vara proportionella. *Företagarnas Riksorganisation* anser att det inte går att säga att ytterligare uppgiftslämnande och dokumentation behövs för att säkerställa en effektiv skattekontroll.

Skälen för regeringens bedömning: Att efterkomma de krav armlängdsprincipen ställer på internpristransaktioner utan att upprätta någon form av dokumentation får anses ogörligt. Införandet av en formell dokumentationsskyldighet såsom nu föreslås syftar bl.a. till att närmare klargöra vilken dokumentation som är att se som nödvändig från skattekontrollsynpunkt. Det framstår som angeläget att åtgärda de oklarheter som för närvarande får anses råda i detta hänseende. Mot den bakgrunden och då de krav som i det enskilda fallet ställs på de

skattskyldiga i enlighet med internationellt vedertagna principer vägs och balanseras mot nyttan av de uppgifter som begärs kan den föreslagna regleringen inte anses gå längre än vad som är motiverat. Vid utformandet av regleringen har dessutom beaktats existerande internationella överenskommelser och slutsatser inom OECD och EU. Regleringen får därför anses väl förenlig med de krav som EG-rätten och internationell rätt i övrigt ställer på svensk lagstiftning.

7.7 Förvaring

Regeringens bedömning: Både bokföringslagens (1999:1078) regler om bevarande av räkenskapsinformation och skyldigheten att bevara underlag enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter blir tillämpliga på den dokumentation som skall upprättas.

Skatteverkets bedömning överensstämmer med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inte yttrat sig i frågan. *Företagarnas Riksorganisation* anser att den del av dokumentationen som framtagits för företagets behov av dokumentation för bokföring och redovisning naturligtvis omfattas av bokföringslagens (1999:1078, BFL) regler om räkenskapsinformation, men att de uppgifter som dokumenterats därutöver endast är underlag för kontroll av den uppgiftsskyldighet som omfattas av förvaringskraven i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK).

Skälen för regeringens bedömning: I 7 kap. 2 § BFL finns regler om arkivering och förvaring av räkenskapsinformation. Bland annat föreskrivs att dokument m.m. som används för att bevara räkenskapsmaterial skall vara varaktiga och lätt åtkomliga, och att de skall bevaras fram till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. I 19 kap. 2 § LSK anges att den som är uppgiftsskyldig enligt LSK är skyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt se till att ha underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten och för kontroll av den. Bestämmelsen i LSK utgör ett komplement till övriga regleringar om skyldighet att bevara räkenskaper m.m. och gäller i flertalet fall för sex år efter utgången av det kalenderår underlaget avser. Genom tillämpningsföreskrifter får dock regleras för hur lång tid olika typer av underlag skall bevaras. (prop. 2001/02:25, s. 208). Såväl BFL:s som LSK:s regler om förvaring kan aktualiseras beträffande den dokumentation som enligt förslaget skall upprättas avseende internprissättningstransaktioner. Om fråga inte är om räkenskapsinformation blir inte BFL tillämplig, utan reglerna i LSK.

7.8 Sanktioner

Regeringens bedömning: Någon särskild sanktion i de fall dokumentation inte upprättas eller är bristfällig behövs inte.

Skatteverkets bedömning överensstämmer med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inte haft något att erinra eller har inte berört frågan. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att skattetillägg skall tas ut med största försiktighet, då det är svårt att finna en av alla godtagen uppfattning om rätt pris. *Sveriges advokatsamfund* påpekar att rättsutvecklingen vad gäller sanktionsavgifterna noggrant bör studeras så att användningen av dessa bestämmelser inte kommer att ske i strid mot EG-rätten. Advokatsamfundet menar vidare att den skatterättsliga bedömningen av internprissättningsfrågor är mycket svår att göra, varför det ofta torde finnas eftergiftsgrund. Det kan också, enligt samfundet, ifrågasättas om inte bestämmelsen i 5 kap. 14 § taxeringslagen (1990:324, TL) bör kompletteras med ytterligare en befrielsegrund, nämligen risken för röjande av affärshemlighet. *Företagarnas Riksorganisation* anser inte att dokumentationsplikten behöver sanktioneras. *Föreningen Auktoriserade Revisorer* och *Näringslivets skattedelegation* anser att det inte framgår på vilket underlag eller på vilka grunder sanktionsavgifter kan komma att påföras. *Svenska Revisorsamfundet* ifrågasätter starkt om skattetillägg och skönstaxering skall tillämpas på denna typ av bedömningsfrågor. Revisorsamfundet avstyrker därför att dessa sanktioner införs utom i de fall där det ställs utom allt tvivel att dokumentation och andra uppgifter är uppsåtligt felaktiga. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* ifrågasätter starkt om de krav som är följden av förslaget skall omfattas av sanktioner som skattetillägg etc., samtidigt som inget uttryckligt formkrav uppställs för den begärda dokumentationen.

Skälen för regeringens bedömning: Om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen skall skattetillägg tas ut. Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i ett mål om taxering och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak. En uppgift skall enligt huvudregeln anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han eller hon varit tvungen att lämna (5 kap. 1 § TL).

Den grundläggande förutsättningen för att skattetillägg skall kunna tas ut är således att den skattskyldige i sin deklaration eller annars under förfarandet lämnat en oriktig uppgift. En oriktig uppgift föreligger när den skattskyldige lämnar en felaktig sakuppgift som skall ligga till grund för Skatteverkets bedömning. Även förtigande eller vilseledande av en omständighet kan vara att betrakta som en oriktig uppgift. Så snart en uppgiftslämnare i en deklaration eller i annan handling ger intryck av att ha lämnat alla upplysningar av betydelse medan i själva verket någon relevant uppgift har utelämnats har en oriktig uppgift lämnats. Som oriktig uppgift anses däremot inte oriktiga yrkanden och värderingar som grundas på den skattskyldiges subjektiva uppfattning. Det är bara oriktiga eller missvisande uppgifter som kan föranleda att skattetillägg tas ut. Har den skattskyldige öppet redovisat de faktiska omständigheterna men gjort en felaktig bedömning av vad dessa får för

rättsliga konsekvenser kan skattetillägg inte tas ut (prop. 2002/03:106 s. 116). Prop. 2005/06:169

Den skattskyldige skall helt eller delvis befrias från uttaget skattetillägg om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp (5 kap. 14 § TL).

Reglerna om skattetillägg är tillämpliga om oriktig uppgift har lämnats under förfarandet eller i en process i ett ärende eller mål om internprissättning. Några skäl för att undanta internprissättningstransaktioner från tillämpningen av skattetilläggsreglerna föreligger enligt regeringens mening inte. Såväl de materiella frågorna rörande prissättningen som de mer formella frågorna om vilken dokumentation som bör upprättas i det enskilda fallet innefattar, såsom vissa remissinstanser påpekar, dock ofta svåra gränsdragningar och bedömningar. Vidare kan de justeringar som eventuellt aktualiseras vara betydande. Om det efter utredning visar sig att företagets inkomst skall justeras på grund av felaktig internprissättning måste en nyanserad bedömning göras om oriktig uppgift skall anses ha lämnats och, om så är fallet, om skäl finns att helt eller delvis befria den skattskyldige från skattetillägget. Detta gäller särskilt om tillräcklig dokumentation finns upprättad men en justering ändå anses erforderlig baserad på armlängdsprincipen. En sådan nyanserad tillämpning av skattetilläggsreglerna skulle heller inte riskera att strida mot den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Regeringen anser vidare att den skattesekretess som i dag gäller är sådan att det inte behöver införas någon ytterligare befrielsegrund i 5 kap. 14 § TL.

Bevisbördan för att en oriktig uppgift har lämnats ligger på Skatteverket. Genom att en dokumentationsskyldighet införs för företagen kommer möjligheterna att kunna ta ställning till om armlängdsprincipen har följts vid prissättningen att öka för Skatteverket. Dokumentationsskyldigheten innebär dock inte någon förändring av bevisbördan. Det är fortfarande Skatteverket som har den primära bevisbördan för att oriktig uppgift har lämnats.

Om det finns allvarliga brister i den dokumentation som den skattskyldige skall utarbeta för att göra det möjligt för Skatteverket att värdera om företagets prissättning överensstämmer med armlängdsprincipen kan skönstaxering aktualiseras såvitt avser de internationella interntransaktionerna.

Vidare kan under vissa förutsättningar Skatteverket förelägga den skattskyldige vid vite att lämna upplysningar eller visa upp handling.

Någon anledning att införa andra, mer ingripande sanktioner än de som vanligen gäller på skatteområdet finns enligt regeringens mening för närvarande inte.

8 Räntekompensation och skatteavdrag

Regeringens förslag: Bestämmelserna om undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag i 5 kap. 9 § skattebetalningslagen (1997:483) kompletteras så att det tydliggörs att skatteavdrag inte skall göras från sådan räntekompensation som förvärvaren av en fordringsrätt eller delägarrätt betalar till överlåtaren för upplupen men inte förfallen ränta.

Svenska Bankföreningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Länsrätten i Blekinge län* anför att oavsett om det var lagstiftarens avsikt att preliminärskatteavdrag skall göras från räntekompensation eller inte synes skälen till varför preliminärskatteavdrag inte bör göras från räntekompensation alltjämt finnas. Med hänsyn härtill och då skyldighet att göra preliminärskatteavdrag från räntekompensation numera torde föreligga tillstyrker länsrätten Svenska Bankföreningens framställning. *VPC AB, Fondbolagens förening* och *Fondhandlarföreningen* tillstyrker förslaget. *Skatteverket* anser också, eftersom risken är stor att vissa kunder drabbas av ett för högt preliminärskatteavdrag, att den bästa lösningen skulle vara att införa ett undantag som innebär att skatteavdrag inte skall göras från sådan räntekompensation som förvärvaren av en fordringsrätt eller delägarrätt betalar till överlåtaren för upplupen men inte förfallen ränta.

Skälen för regeringens förslag: I 5 kap. 8 § skattebetalningslagen (1997:483) sägs att skatteavdrag skall, om inte annat följer av 9 §, göras från sådan ränta och utdelning som lämnas i pengar och som kontrolluppgift skall lämnas för enligt 8 eller 9 kap. lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. I 8 kap. 1 § sist nämnda lag sägs att kontrolluppgift skall lämnas om ränteinkomster och fordringsrätter. Skatteavdrag skall sålunda göras från ränteinkomster.

I samband med införandet av inkomstskattelagen (1999:1229) ändrades skattebetalningslagen bl.a. på så sätt att det i 1 kap. 3 § den lagen sägs att termer och uttryck som används i skattebetalningslagen har samma betydelse och tillämpningsområde som i vissa angivna lagar, bl.a. inkomstskattelagen, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Frågan är här om skatteavdrag skall göras även från räntekompensation. Lösningen torde ges i 42 kap. 8 § inkomstskattelagen där det sägs att räntekompensation skall behandlas som ränta.

Huruvida denna ordning verkligen har åsyftats av lagstiftaren är dock osäkert. Någon ledning ges inte i förarbetena till de aktuella bestämmelserna.

I ett rättsfall (RÅ 1997 ref. 44) från tiden före inkomstskattelagens införande har Regeringsrätten funnit att värdeförändringar av s.k. nollkupongobligationer skall anses utgöra ränta i fråga om obligationer som inlösts men däremot inte i fråga om obligationer som sålts under löptiden. På grund härav har bank ansetts skyldig att göra preliminärskatteavdrag vid inlösen men inte annars. Regeringsrättens dom har

emellertid fallit innan inkomstskattelagen och ändringen i 1 kap. 3 § skattebetalningslagen trädde i kraft. Det är därför inte säkert att Regeringsrätten vid en prövning enligt den nya lagstiftningen skulle komma till samma resultat.

I information riktad till bankerna under september 2004 har Skatteverket sagt att införandet av inkomstskattelagen och ändringen i skattebetalningslagen har förändrat rättsläget när det gäller skyldigheten att göra skatteavdrag från räntekompensation på så sätt att skatteavdrag skall göras från sådan räntekompensation som förvärvaren av ett skuldebrev betalar till överlåtaren för upplupen men inte förfallen ränta.

Svenska Bankföreningen delar inte Skatteverkets uppfattning. Bankföreningen hävdar att lagstiftaren inte torde ha haft för avsikt att förändra rättsläget i samband med införandet av inkomstskattelagen. Om preliminär skatt skall tas ut för räntekompensation innebär det att sådan skatt kan komma att tas ut flera gånger för ”samma ränta” eftersom skatteavdrag skall göras vid varje överlåtelse trots att full preliminär skatt innehålls på hela räntebeloppet vid förfall. Detta kan enligt Bankföreningen knappast ha varit lagstiftarens avsikt. Bankföreningen anser därför att 5 kap. 9 § skattebetalningslagen bör ändras så att det tydliggörs att skatteavdrag inte skall göras från sådan kompensation som förvärvaren av ett skuldebrev betalar till överlåtaren för upplupen men inte förfallen ränta.

Länsrätten i Blekinge län, VPC AB, Fondbolagens förening och Fondhandlarföreningen har samtliga tillstyrkt Bankföreningens framställning. Även *Skatteverket* anser att den bästa lösningen skulle vara att införa ett undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag när det gäller räntekompensation. Verket framhåller emellertid att de personer som erhåller räntekompensation bör göras särskilt uppmärksamma på att preliminär skatt inte innehålls på räntekompensationen. Då även Bankföreningen sagt sig vara positiv till att medverka till att öka informationen genom att verka för att det på årssammandraget införs en upplysningstext till berörda kunder, tillstyrker också Skatteverket Bankföreningens framställning.

Reglerna om skatteavdrag från räntekompensation kan bli tillämpliga på flera olika finansiella instrument som handlas på andrahandsmarknaden. Det gäller konvertibler samt olika slag av obligationer, t.ex. statsobligationer, företagsobligationer och vissa aktieindexobligationer. Skatteverket har undersökt hur många kontrolluppgifter om räntekompensation som lämnats för inkomståret 2004. Totalt fanns det 10 774 kontrolluppgifter avseende 10 250 personer. Av kontrolluppgifterna avsåg 92 procent ett belopp understigande 5 000 kronor. Endast 1 procent innehöll belopp som översteg 20 000 kronor.

Av Bankföreningens framställning och Skatteverkets remissvar framgår att det alltså finns skäl till att skatteavdrag inte skall göras från räntekompensation vid andrahandshandel med sådana finansiella instrument som fordringsrätter och delägarätter. Detta stryks också under av Länsrätten i Blekinge län. Regeringen anser visserligen att det är viktigt att preliminär skatt betalas i de fall slutlig skatt skall tas ut. Men den preliminära skatten bör betalas med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten.

När det gäller regler om skatteavdrag från räntekompensation kan emellertid dessa i många fall leda till ett för stort avdrag medan det i andra fall kan vara så gott som omöjligt att beräkna hur stort avdraget skall vara.

Följande exempel visar hur reglerna om skatteavdrag från räntekompensation kan slå. Den som förvärvade statsobligation 1047 med kupong 5 procent och ett nominellt belopp på 1 000 000 kronor samt med likviddag den 25 oktober 2005 (marknadsränta 3,32 procent) fick betala 1 241 930 kronor (överkurs 119,693 procent + upplupen ränta 45 000 kr). Om obligationen skulle ha sålts en månad senare, dvs. den 25 november 2005 och marknadsräntan varit densamma som vid inköpstillfället skulle försäljningen ha inbringat 1 245 314 kronor varav upplupen ränta 49 167 kronor. Om köparen skulle ha gjort skatteavdrag från den upplupna räntan skulle avdraget (30 procent) ha uppgått till 14 750 kronor trots att säljarens ränteintäkt bara varit 4 167 kronor (49 167–45 000). Ett ”riktigt” skatteavdrag borde ha uppgått till endast 1 250 kronor (30 procent av 4 167 kr). Säljaren skulle alltså ha fått betala preliminär skatt med ett 13 500 kronor för stort belopp (14 750–1 250). Det är dock inte säkert att det för stora skatteavdraget visar hela problemet. Eftersom obligationen är köpt till överkurs kommer detta att, även om marknadsräntan är oförändrad, ge upphov till en kursförlust eftersom endast det nominella beloppet kommer att betalas ut på förfallodagen. Överkursen, 119,693 procent, kommer att falla till 100 procent. Detta sker dock inte linjärt utan är en funktion av marknadsräntans nivå i förhållande till kupongräntan.

Skatteavdrag från räntekompensation medför en ökad administrativ börda för såväl Skatteverket som de skattskyldiga samt banker och andra som hanterar de aktuella finansiella instrumenten. Det leder också till att en för stor preliminär skatt tas ut i många fall. På grund av detta och att ett slopande av skatteavdrag från räntekompensation inte bedöms leda till några uppbördsförluster för staten eftersom kontrolluppgiftsskyldigheten finns kvar, föreslår regeringen att bestämmelserna i 5 kap. 9 § skattebetalningslagen (1997:483) skall ändras så att det klart framgår att skatteavdrag inte skall göras från sådan kompensation som förvärvaren av en fordringsrätt eller en delägarrätt betalar till överlåtaren för upplupen men inte förfallen ränta. Lagtexten har utformats i enlighet med Skatteverkets och Bankföreningens förslag.

9 Innehavsvillkoret för befrielse från kupongskatt

Regeringens förslag: Innehavsvillkoret för befrielse från kupongskatt i kupongskattelagen (1970:624) vid utdelning från dotterbolag till moderbolag sänks till 15 procent av andelskapitalet.

Skälen för regeringens förslag: Enligt moder- och dotterbolagsdirektivet gäller att vinst befrias från dubbelbeskattning i bolagssektorn. Skattebefrielsen gäller endast sådana bolag som uppfyller

villkoren för att betraktas som moderbolag eller som dotterbolag. Ändringsdirektivet innebär en gradvis sänkning av lägsta tillräckliga innehav i ett dotterföretag genom att den ursprungliga gränsen om 25 procent av kapitalet från den 1 januari 2005 har sänkts till 20 procent. Från och med den 1 januari 2007 gäller i stället att innehavet måste uppgå till minst 15 procent av kapitalet. Den slutliga regleringen i enlighet med ändringsdirektivet kommer att medföra att fr.o.m. den 1 januari 2009 skall innehavet motsvara minst tio procent av kapitalet.

Regeringen konstaterade i samband med att ändringsdirektivet genomfördes i svensk lagstiftning (prop. 2004/05:27 s. 17) att någon ändring av bestämmelserna i inkomstskattelagen (1999:1229) inte var påkallad. Däremot gjordes en justering i den bestämmelse i kupongskattelagen (1970:624) som hänvisar till föreskrifterna i moder- och dotterbolagsdirektivet. Justeringen innebär att innehavskravet i ett första steg sänktes från 25 procent till 20 procent av kapitalet. Ändringen gäller från och med den 1 januari 2005. I enlighet med vad direktivet kräver skall nu i ett andra steg innehavskravet i 4 § femte stycket kupongskattelagen sänkas till 15 procent från och med den 1 januari 2007.

10 Konsekvensanalys

10.1 Särskild skattekontroll i vissa branscher

10.1.1 Statsfinansiella konsekvenser

Konsekvenser för Skatteverkets del

För Skatteverkets del kommer förslaget rörande utökad skattekontroll att ställa krav på insatser och vissa kostnader kommer därför att uppstå. Det antal näringsidkare som kommer att omfattas har av arbetsgruppen beräknats till drygt 37 000. Kontrollavgifterna skall enligt förslaget hanteras inom skattekontosystemet. En anpassning av det systemet kommer att behövas för att möjliggöra en sådan hantering. Skatteverket beräknar kostnaderna för detta till 1,5 miljoner kronor.

Vidare kommer en del tillämpningsföreskrifter troligen att behöva utformas. Kostnaden för detta beräknas till 250 000 kronor.

Skatteverket skall besluta om kontrollbesök och revision. Enligt regeringens uppfattning bör frekvensen vara hög under den första tiden och ett stort antal näringsidkare bör besökas. Om brister upptäcks vad gäller skyldigheten att föra personalliggare skall Skatteverket besluta om kontrollavgifter. Till detta kommer att Skatteverket skall hantera eventuella omprövningar och överklaganden av beslut om kontrollavgifter. De beräkningar av kostnaderna som gjorts av Skatteverket visar på en kostnad första året om 4,2 miljoner kronor och därefter 2,1 miljoner kronor per år. Denna beräkning bygger på att ungefär 20 procent av de berörda näringsidkarna besöks det första året

som systemet tillämpas och att därefter ungefär 10 procent besöks per år. För att förslaget skall få den genomslagskraft som kan motivera ökningen av den administrativa bördan förslaget innebär för de näringsidkare som är skötsamma är detta emellertid en för låg kontrollgrad. Enligt regeringens uppfattning är det i stället en rimlig målsättning att ungefär 80 procent av de berörda näringsidkarna besöks det första året och därefter ca 40 procent årligen. Förslaget omfattar endast restaurang- och frisörbranscherna i stället för som arbetsgruppen föreslog även taxibranschen. Å andra sidan innefattar förslaget ingen omsättningsbegränsning, vilket innebär att fler företag inom de aktuella branscherna kommer att omfattas. Innebörden av detta är att ca 33 000 näringsverksamheter kommer att beröras av systemet vilket bl.a. innebär att kostnaden det första året kan beräknas till ca 15 miljoner kronor och därefter årligen till cirka 7,5 miljoner kronor.

Den delen av Skatteverkets personal som skall arbeta med det nya kontrollområdet kommer att behöva utbildning. Skatteverket bedömer att kostnaden hänförlig till detta har beräknats till 700 000 kronor. Genom att den kontrollfrekvens regeringen föreslår ligger på en betydligt högre nivå än den Skatteverket utgått från vid sina beräkningar kan även kostnaderna för utbildning förväntas öka.

De förslag som lämnas syftar till att förbättra kontrollen i vissa branscher utsatta för ekonomisk brottslighet. Förslagen skall leda till att Skatteverket på ett förhållandevis enkelt sätt skall kunna få fram ett bättre underlag för att bedöma rimligheten av de uppgifter som redovisas av näringsidkarna i berörda branscher. Skatteverket kan härigenom effektivisera sin kontroll och även göra en bättre urvalsbedömning vad gäller näringsidkare lämpade för revision. De merkostnader som uppkommer för Skatteverkets del kan därför i viss utsträckning antas uppvägas av en minskad resursåtgång för andra kontrollåtgärder. Vidare pågår annat arbete med att effektivisera Skatteverkets verksamhet och därmed frigöra resurser som kan användas bl.a. till skattekontroll. Reglerna om deklarationsombud har också medfört att Skatteverket kunnat frigöra resurser som kan användas för ökad kontroll. I budgetpropositionen för 2006 har regeringen anslagit 225 miljoner kronor för ökad kontroll under 2006 och 2007. Till detta kommer att det till viss del bör vara möjligt att samordna kontrollbesöken med kontrollen enligt den planerade regleringen om certifierade kassaregister som föreslås i detta ärende. Den beräknade kostnaden bör därför kunna rymmas inom befintliga anslag.

Konsekvenser för de allmänna förvaltningsdomstolarnas del

Besluten rörande kontrollavgifter skall kunna överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Hur stor ökning av måltillströmningen som detta kommer att medföra är mycket svårt att ha någon bestämd uppfattning om. Måltillströmningen är avhängig av en mängd faktorer som t.ex. antalet påförda kontrollavgifter, överklagandefrekvensen och antalet beslut som ändras efter omprövning, i vilken mån näringsidkarna yrkar att muntlig förhandling skall hållas, begär anstånd med betalningen etc. Klart är emellertid att en viss ökning kommer att märkas. I vad mån detta ställer krav på att ytterligare resurser tillförs de allmänna

förvaltningsdomstolarna är det dock för tidigt att ta ställning till nu. Systemet torde dock kunna bidra till att Skatteverket får ett bättre beslutsunderlag för att avgöra om det finns anledning att avvika från en deklARATION. Detta kan på lite sikt bidra till en minskning av skattemålen i de allmänna förvaltningsdomstolarna. Det finns emellertid anledning att följa utvecklingen för att göra en bedömning av om en ökad resurstilldelning är erforderlig.

Konsekvenser för skatteintäkterna

Det främsta syftet med förslaget är att åstadkomma bättre kontrollmöjligheter i vissa utsatta branscher. Dessa förbättrade kontrollmöjligheter kan på lite sikt förväntas leda till ökade skattintäkter. Omfattningen av denna ökning är det dock inte möjligt att i dagsläget ha någon uppfattning om.

10.1.2 Konsekvenser för små företag

Förslagen är inriktade på en ökad kontroll av mindre näringsverksamheter inom restaurang- och frisörbranscherna. För de verksamheter som omfattas av förslaget, cirka 33 000, kommer det att medföra en ökad pålaga i form av krav på förande av personalliggare. Det är svårt att ha någon direkt uppfattning om omfattningen av den tidsåtgång som kan komma att bli aktuell för att uppfylla skyldigheten att föra personalliggare. Den är till stor del avhängig av innehållet i de tillämpningsföreskrifter, som regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer föreslås få utfärda. En annan viktig faktor är vilka rutiner som byggs upp inom en verksamhet för att hantera kravet på personalliggare.

Vår sammanfattande bedömning vad det gäller konsekvenserna för små företag är att eventuella olägenheter i form av viss ökad tidsåtgång är förhållandevis små och dessutom bör vägas upp av den sundare konkurrens inom de utsatta branscherna som förhoppningsvis kan bli följden av de ökade kontrollinsatserna.

10.1.3 Konsekvenser för den ekonomiska brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet

Den kontrollform som föreslås, oannonserade kontrollbesök med tillhörande oannonserad begränsad revision, skall ske ute på arbetsplatserna, där den svarta arbetskraften finns. Riskerna för upptäckt ökar således. Förutsättningarna för att ha svart arbetskraft kommer därför att minska högst påtagligt. Inte minst det krav på att anteckna de verkamma personerna i en personalliggare som föreslås bedömer regeringen vara verkningsfullt mot den svarta arbetskraften. Underlaget för att göra uppskattningar av om de förhållanden som redovisats verkligen är i överensstämmelse med verkligheten förbättras och även möjligheten att göra jämförelser mellan olika verksamheter torde öka.

Regeringens bedömning är att förslaget har en stor preventiv effekt och att det även rent faktiskt kommer att bidra till att den ekonomiska brottsligheten inom de två aktuella branscherna kommer att minska.

10.2 Effektivare utredning av ekobrott

Regeringen föreslår att tjänstmännen vid skattebrottsenheterna i viss utsträckning skall få verkställa vissa beslut om tvångsmedel i de ärenden som handläggs vid enheterna. Det kommer att krävas vissa utbildningsinsatser till följd av förslaget. Regeringen bedömer att kostnaderna inte är större än att de kan täckas av Skatteverkets ordinarie anslag till utbildningsinsatser.

Att upprätta beslagsrutiner och beslagsliggare bedömer regeringen inte vara förenat med några större kostnader. Det uppkommer dock en årlig kostnad för att hantera beslagsliggaren. Dessa kostnader har polis och åklagare i dag. Det är alltså inte fråga om en ökning av de totala offentliga kostnaderna. Skatteverket kommer dock som myndighet att få en mindre ökning av sina kostnader. Dessa kostnader kan dock finansieras inom Skatteverkets befintliga anslag.

Förslaget till en begränsad direktåtkomst till databasen kommer att medföra en besparing för Skatteverket på så sätt att uppgifter inte behöver hämtas in via InfoTorg i samma utsträckning som i dag. Även med detta förslag får man dock räkna med en viss kostnad för anpassning av systemen. Sammantaget kommer förslaget dock att medföra en besparing för Skatteverket.

Förslaget om att skattebrottsenheternas verksamhetsområde skall vidgas och även omfatta överträdelse av näringsförbud medför inga ekonomiska konsekvenser.

Förslagets betydelse för den personliga integriteten och det brottsförebyggande arbetet har redovisats i avsnitt 6.

10.3 Dokumentationsskyldighet vid internprissättning

Skatteverket har i sin rapport beräknat företagens sammanlagda årliga kostnader med anledning av verkets förslag till 50–100 miljoner kronor per år. Bland andra *Svenska Bankföreningen* har kritiserat analysen och menar att företagens kostnader är kraftigt underskattade. Såväl Skatteverkets analys som remissinstansernas synpunkter utgår dock från verkets förslag i sin helhet, dvs. att även en uppgiftsskyldighet i självdeklarationen skulle införas.

Regeringen gör bedömningen att de av Skatteverket beräknade kostnaderna för företagen till allt övervägande del är att hänföra till uppgiftsskyldigheten i deklarationen. Såsom verket påtalar skulle en utökad uppgiftsskyldighet i deklarationen medföra ökade fullgörandekostnader för företagen, dels i form av vissa engångskostnader för att komplettera företagens ekonomisystem, dels i form av årliga kostnader för att lämna deklaraionsuppgifterna.

När det gäller dokumentationsskyldigheten torde kostnaderna för företagen bli tämligen begränsade. Företagen måste i praktiken redan i dag, för att kunna åsätta skattemässigt korrekta internpriser, sörja för att

dokumentation i enlighet med föreliggande förslag upprättas. Några nya ålägganden för företagen innebär förslaget således inte. En anpassning av den praktiska hanteringen med att upprätta erforderlig dokumentation kan dock beräknas medföra vissa initialkostnader för företagen. Därtill uppkommer rimligen vissa årliga kostnader med anledning av nödvändiga löpande uppdateringar av dokumentationen, samt kostnader för att sammanställa dokumentationen vid eventuell kontroll av Skatteverket. Sammantaget bedömer dock regeringen att kostnaderna och den administrativa bördan endast i begränsad utsträckning kommer att öka för företagen.

Ett förtydligande av vad som förväntas av företagen beträffande dokumentation av internprissättning bör vidare innebära mindre utdragna och kostsamma skatteprocesser.

Skatteverket har beräknat kostnaden för personal, utbildningsinsatser, systemunderhåll samt abonnemang för informationstjänster o.d. till 5–10 miljoner kronor årligen. Vidare uppkommer enligt Skatteverket initialkostnader avseende systemuppbyggnad, framtagande av allmänna råd m.m. på ett par miljoner kronor. Det nu framlagda förslaget medför enligt regeringens bedömning inte behov av någon annan kompetens än vad Skatteverket behöver för närvarande. De av Skatteverket beräknade kostnaderna blir också avsevärt lägre genom att inte någon informationskyldighet i deklarationen införs. Därtill kommer förslaget att innebära en effektivare skattekontroll. Sammantaget bör förslaget, åtminstone långsiktigt, inte medföra några kostnader för Skatteverket.

10.4 Räntekompensation och skatteavdrag

Förslaget att undanta räntekompensation från reglerna om skatteavdrag i skattebetalningslagen (1997:483) bedöms inte få några offentlig-finansiella effekter. Förslaget medför inga särskilda effekter för små och medelstora företag. Däremot leder den föreslagna ordningen till att det blir enklare för alla att betala räntekompensation vid köp av fordringsrätter och delägarrätter eftersom skatteavdrag inte behöver göras från kompensationsbeloppet.

10.5 Innehavsvillkoret för befrielse från kupongskatt m.m.

Förslaget avseende innehavskravet för skattebefrielse från kupongskatt bygger på de bedömningar som gjordes i prop. 2004/05:27. De offentlig-finansiella konsekvenserna av sänkningen av innehavskravet bedömdes (se prop. 2004/05:27 s. 19) inte möjliga att prognostisera. Konsekvenserna av den sänkning som nu görs torde dock vara försumbara. Förslaget torde inte medföra något merarbete för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.

11 Författningskommentarer

11.1 Förslaget till lag om särskild skattekontroll i vissa branscher

Lagens tillämpningsområde

1 §

Bestämmelsen ger en kort beskrivning av lagens innehåll.

2 §

I *första stycket* anges vilka branscher som skall omfattas av lagen. De branscher som avses är restaurang- och frisörbranscherna. Branscherna definieras i lagtexten.

Av *andra stycket* framgår att lagen är tillämplig även vid blandad verksamhet när inte verksamheten huvudsakligen avser annat än någon av de två branscherna. Av prop. 1999/2000:2 del 1, sidan 504 f., framgår att med huvudsaklig del avses i inkomstskattelagen (1999:1229) ca 75 procent. Begreppet avses ha motsvarande betydelse här. En näringsverksamhet som består t.ex. av konstgalleri med café omfattas således endast om mer än ca 25 procent av verksamheten avser caféverksamheten.

Definitioner

3 §

Här anges att termer och uttryck om inte annat sägs eller annars framgår av sammanhanget har samma betydelse och tillämpningsområde som i skattebetalningslagen (1997:483). Paragrafen har utformats efter förebild i 1 kap. 3 § skattebetalningslagen.

4 §

I lagrummet anges att begreppet verksamhetslokal har samma betydelse i denna lag som det har i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet. I 3 § nämnda lag anges att med verksamhetslokal skall förstås utrymmen som huvudsakligen används i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som bedrivs av annan juridisk person än dödsbo. Med verksamhetslokal avses också markområden, transportmedel, förvaringsplatser och andra utrymmen som är eller kan antas vara disponerade i verksamheten. Begreppet anger var det är tillåtet för Skatteverket att utföra kontrollbesöken och utgör en grund för kravet att registrera där verksamma personer i personalliggare.

5 §

I paragrafen regleras skyldigheten att ha en personalliggare. Näringsverksamhet där endast den enskilde näringsidkaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma omfattas dock inte av skyldigheten att föra personalliggare. Motsvarande gäller för fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag om endast företagsledaren, dennes maka eller barn under 16 år är verksamma. Vad som avses med företagsledare, fåmansföretag och fåmanshandelsbolag framgår av 56 kap. 2–6 §§ inkomstskattelagen (1999:1229). Genom hänvisningen i 3 § till skattebetalningslagen (1997:483) blir inkomstskattelagens definitioner tillämpliga. Vad som menas med personalliggare framgår av kraven på innehåll i 6 § och av verkställighetsföreskrifter som avses utfärdas med stöd av 8 §.

6 §

I *första stycket* regleras vad personalliggaren skall innehålla för uppgifter. Av personalliggaren skall framgå näringsidkarens namn och, där sådant nummer finns, dennes personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer. Vidare skall alla som är verksamma i den näringsverksamhet som bedrivs i verksamhetslokalen antecknas med namn och, om sådant nummer finns, personnummer eller samordningsnummer. Vidare skall antecknas tidpunkten för arbetspassets påbörjande och avslutande för respektive person. Att märka är att uppgiftsskyldigheten i personalliggaren omfattar samtliga verksamma. Något krav på att personen skall vara anställd, eller ens uppbära ersättning, finns inte uppställt. Begreppet omfattar alltså alla personer som på grund av någon form av överenskommelse mellan den som bedriver verksamheten och den verksamma personen deltar i bedrivandet. För att omfattas måste det dock finnas någon höjd på den verksamma personens aktivitet. Det är naturligtvis uteslutet att den person som i en bricklunchservering efter avslutad måltid ställer ut sin lunchbricka i diskvagnen skulle kunna omfattas, men inte heller en person som på eget initiativ, helt utan överenskommelse – uttrycklig eller tyst – mellan näringsidkaren och personen själv, röjer några bord som använts av andra gäster bör omfattas. Det ankommer på i första hand Skatteverket att göra bedömningen om en person skall anses omfattad eller inte. Hänsyn kan därvid tas till om personen i fråga har tillträde till delar av lokalen, som annars inte är tillgängliga för allmänheten, om personen genom sin klädsel visar att han eller hon tillhör personalen, om personen har befogenhet att ta upp beställningar, betalning eller liknande. Vilka omständigheter som är avgörande för om en person skall anses verksam eller inte får avgöras genom en bedömning i det enskilda fallet, och blir ytterst en fråga för rättstillämpningen.

Av *andra stycket* framgår att anteckningarna skall göras i omedelbar anslutning till händelsen i fråga.

I *tredje stycket*, som har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag, regleras vad som skall gälla i fråga om bevarande av uppgifter.

7 §

Personalliggaren skall finnas tillgänglig i verksamhetslokalen. Anledningen till detta är främst den att Skatteverkets kontroll underlättas härigenom.

8 §

I paragrafen anges upplysningsvis att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om personalliggarens form och hur den skall föras.

Kontrollbesök

9 §

I *första stycket* regleras Skatteverkets rätt att kontrollera de näringsidkare som omfattas av lagens bestämmelser genom kontrollbesök. Skatteverket har rätt att be de personer som uppehåller sig i eller i anslutning till verksamhetslokalen och som ger intryck av att vara verksamma i rörelsen att styrka sin identitet. Några sanktioner är inte kopplade till den situationen att en person vägrar uppge sin identitet. Denna fråga kommenteras närmare i avsnitt 4.2.3.

Identitetskontrollen och avstämningen mot personalliggaren är alltså inte att se som en del av revisionsinstitutet utan utgör ett fristående kontrollinstitut. Skatteverket har genom en ändring i 3 kap. 2 § taxeringslagen (1990:324) getts en möjlighet att i samband med kontrollbesöket utföra en oannonserad begränsad revision avseende handlingar som rör personalen. Se vidare avsnitt 4.2.3 och författningskommentaren till nämnda lagrum.

För att inte förta effekten av kontrollbesöken behöver Skatteverket enligt *andra stycket* inte underrätta näringsidkaren innan besöket verkställs.

10 §

Av paragrafen framgår att kontrollbesök skall företas på ett sådant sätt att det inte vållar näringsidkaren större kostnad eller olägenhet än vad som är nödvändigt.

Föreläggande

11 §

I paragrafen ges Skatteverket befogenhet att förelägga en näringsidkare att fullgöra sina skyldigheter att föra personalliggare på ett korrekt sätt och att hålla den tillgänglig för Skatteverkets personal. Av 18 § framgår att föreläggandet får förenas med vite.

Kontrollavgifter

12 §

För att Skatteverkets kontroll enligt den föreskrivna lagen skall fungera tillfredsställande är det av vikt att en personalliggare förs. Som ett påtryckningsmedel för att i görligaste mån säkerställa att näringsidkaren fullgör denna skyldighet kan en kontrollavgift tas ut i vissa situationer. *Punkten 1* behandlar det förhållandet att någon personalliggare överhuvudtaget inte förs. Av *punkten 2* framgår att en kontrollavgift skall tas ut även i den situationen att en personalliggare visserligen förs, men är så bristfällig att den inte kan ligga till grund för kontrollen. En sådan situation kan t.ex. vara att det inte finns några personer antecknade eller att de personer som anges där är så bristfälligt antecknade att det inte går att kontrollera vilka de är. En kontrollavgift skall vidare enligt *punkten 3* tas ut om näringsidkaren brustit i sin skyldighet att bevara uppgifterna i personalliggaren. I *punkten 4* behandlas den situationen att näringsidkaren inte lämnar ut personalliggaren. Detta skall betraktas på samma sätt som att personalliggare saknas.

Av *andra stycket* framgår att kontrollavgiften är 10 000 kronor och tillfaller staten.

13 §

Visar det sig vid kontrollbesök att näringsidkaren brustit i sina skyldigheter vad gäller antecknande av personal i personalliggaren skall en kontrollavgift om 2 000 kronor påföras för varje inte antecknad person. Detta gäller även för de situationer som anges i 12, 14 eller 15 §. När en personalliggare inte uppvisas kan alltså först en kontrollavgift om 10 000 kronor tas ut på grund av underlåtenheten att visa upp liggaren och utöver detta kan 2 000 kronor tas ut för varje person som deltar i verksamheten och som påträffas i verksamhetslokalen i samband med kontrollbesöket. Vad som avses med verksamhetslokal kommenteras i författningskommentaren till 4 § ovan.

14 §

Fortsätter näringsidkaren att bedriva verksamheten t.ex. utan att ha en personalliggare får Skatteverket i enlighet med 11 § förelägga näringsidkaren att vidta rättelse inom viss tid. Följer näringsidkaren inte föreläggandet har en ny överträdelse skett som innebär att en ny kontrollavgift om 20 000 kronor skall tas ut.

15 §

I paragrafen regleras förutsättningarna för att ta ut kontrollavgift vid upprepade överträdelser. Den situation som avses är att en näringsidkare som har påförts en kontrollavgift och senare gör sig skyldig till ytterligare en överträdelse. Avgift får då tas ut med 20 000 kronor om den nya överträdelsern begåtts inom ett år från beslutet om kontrollavgift. Sker den nya överträdelsern senare tillämpas 12 § och avgift utgår med

10 000 kronor. En liknande bestämmelse för miljökontrollavgifter finns i Prop. 2005/06:169 3 § förordningen (1998:950) om miljö sanktionsavgifter.

16 §

Om överträdelsen är ringa eller ursäktlig eller det annars finns särskilda skäl får näringsidkaren helt eller delvis befrias från kontrollavgiften. Exempel på en ringa överträdelse kan vara fall där en person som är verksam i näringsverksamheten väl är antecknad i personalliggaren och är identifierbar, men personnumret är ofullständigt antecknat. Utrymmet för befrielse från avgift är begränsat. Det är inte möjligt att ge någon uttömmande uppräkningslista av vad som är ursäktligt eller annars utgör särskilda skäl. Befrielsegrunderna bör dock kunna vara hänförliga såväl till själva misstämningen i sig som till näringsidkarens person. En felaktig bedömning av om den bedrivna verksamheten omfattas av kraven enligt lagen utgör i de allra flesta fall inte skäl för befrielse. Omständigheterna i det enskilda fallet kan dock i enstaka fall vara sådana att det är svårt att avgöra om lagen är tillämplig eller inte. I ett sådant fall kan det finnas skäl för befrielse. Befrielse bör också vara möjlig om överträdelsen legat helt utanför näringsidkarens kontroll. Så kan vara fallet om näringsidkaren kan styrka att överträdelsen har skett genom handlingar av anställd personal, såsom sabotage, och överträdelsen inte kunnat förhindras av näringsidkaren genom bättre struktur eller organisation av företaget. Ovan angivna exempel på situationer då befrielse bör komma i fråga är inte avsedda att vara uttömmande. Skatteverket får göra en bedömning utifrån de särskilda förhållandena i de enskilda fallen. Om kontrollavgift i det enskilda fallet inte kan anses proportionerlig till överträdelsen finns möjlighet till delvis befrielse av avgiften. Stycket har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

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

17 §

I paragrafen anges att kontrollavgift inte får tas ut för överträdelse som omfattas av vitesföreläggande enligt lagen. Syftet med bestämmelsen är att förhindra att dubbla ekonomiska sanktioner tas ut.

Vite

18 §

Enligt paragrafens *första stycke* får ett föreläggande enligt lagen förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs.

I *andra stycket* föreskrivs vissa begränsningar i möjligheterna att använda vitesföreläggen. Skälet härför är det krav som den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen) ställer på att den enskilde inte får tvingas lämna uppgifter som är belastande för honom själv, den så kallade passivitetsrätten. Begränsningen har utformats med bestämmelsen i 23 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483) som förlaga. Som närmare redogjorts för i avsnitt 4.3.1 är det inte uteslutet att den föreslagna

kontrollavgiften omfattas av rättssäkerhetsgarantierna i Europakonventionens artikel 6. I förhållande till bestämmelsen i skattebetalningslagen har därför de situationer då vitesföreläggande inte får ske kompletterats med utredning av en fråga som har samband med gärning som kan leda till kontrollavgift. Begränsningen gäller endast förelägganden som syftar till att förmå näringsidkaren att medverka i utredning. Åtgärdsförelägganden kommer däremot att kunna användas utan begränsning även när det finns skäl att misstänka att näringsidkaren begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till kontrollavgift eller skattetillägg.

Förfarandet

19 §

Av paragrafens *första stycke* följer att det inte är möjligt att överklaga beslut om kontrollbesök eller om vite.

Enligt 6 § lagen (1985:206) om viten gäller, om inte annat följer av vad som är särskilt föreskrivet, att en ansökan om utdömande av vite skall göras hos den länsrätt inom vars domkrets myndigheten är belägen. För att mål om utdömande av vite som förelagts enligt lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher skall kunna handläggas av den länsrätt som är rätt forum för andra beslut enligt lagen har en särskild forumregel införts i paragrafens *andra stycke*.

I *tredje stycket* har tagits in en bestämmelse som gör det möjligt för domstolen att bedöma vitets lämplighet vid prövningen av en ansökan om utdömande av vite.

Paragrafens *fjärde stycke* innehåller en upplysning om att förfarandereglerna vad det gäller kontrollavgifter finns i skattebetalningslagen.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Ikraftträdande

Den nya lagen träder i kraft den 1 januari 2007.

11.2 Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

4 §

I *femte stycket* sänks procenttalet för innehavsvillkoret från 20 till 15 procent. Ändringen kommenteras i avsnitt 9.

11.3 Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

3 kap.

9 §

I *tredje stycket* görs ett tillägg som behandlar den begränsade revision som Skatteverket får besluta om i samband med kontrollbesök enligt den föreslagna lagen om skattekontroll i vissa branscher. Innebörden är att näringsidkaren inte behöver underrättas om revisionsbeslutet innan revisionen verkställs. Den viktigaste handlingen för Skatteverket att kontrollera är personalliggaren men bestämmelsen ger Skatteverket rätt att kontrollera även andra handlingar hos näringsidkaren som är att hänföra till personalen, såsom t.ex. anställningsavtal och löneutbetalningar.

11.4 Förslaget till lag om ändring i sekretesslagen (1980:100)

9 kap.

2 §

I *första stycket* anges bl.a. att sekretess gäller i särskilt ärende om revision eller annan kontroll i fråga om skatt för uppgift om enskilda personliga eller ekonomiska förhållanden. Sekretessen är absolut med de undantag som följer av tredje stycket i paragrafen. Paragrafens första stycke täcker in kontrollbesöken och den begränsade revisionen enligt lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher. Därför behövs inte någon särreglering i dessa fall. För det fall uppgifterna har förts in i beskattningsdatabasen föreligger i stället sekretess enligt 9 kap. 1 §. Genom den nya *punkten 4 i första stycket* gäller sekretessen även för uppgifter i ärenden enligt lagen om kassaregister m.m.

Ändringen i *tredje stycket* innebär att vissa beslut skall vara offentliga. Det gäller Skatteverkets beslut att i enskilda fall medge undantag från skyldigheter enligt lagen om kassaregister m.m. liksom beslut om kontrollavgift enligt denna lag eller enligt lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher. Övriga beslut, t.ex. beslut om särskilda kontrollåtgärder och tillsyn enligt lagen om kassaregister m.m., omfattas däremot av sekretessen.

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

1 kap.

2 §

I en ny *punkt 5* har tagits in en bestämmelse innebärande att skattebetalningslagens bestämmelser om bestämmande, debitering och betalning av skatt kommer att bli tillämpliga på den kontrollavgift som

kan komma att tas ut enligt 11 eller 12 § lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher. Prop. 2005/06:169

5 kap.

9 §

I paragrafen har införts en ny punkt, *punkt 12*, vari det görs ett uttryckligt undantag från bestämmelserna om skatteavdrag i fråga om sådan kompensation som förvärvaren av en fordringsrätt eller delägarrätt betalar till överlåtare för upplupen men inte förfallen ränta.

21 kap.

5 §

Av *punkt 8*, som är ny, följer att en begäran om omprövning av ett beslut om kontrollavgift enligt lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher skall ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då sökanden fick del av beslutet.

22 kap.

4 §

Av *punkt 9*, som är ny, följer att tiden för överklagande av ett beslut om kontrollavgift enligt lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher bestäms till två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet.

11 §

Punkt 9, som är ny, innebär att det krävs prövningstillstånd av kammarrätten vid överklagande av länsrättens beslut om kontrollavgift enligt lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher.

11.6 Förslaget till lag om ändring i lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar

1 §

Ändringen i paragrafen innebär att överträdelse av näringsförbud skall få utredas av skattebrottsenheterna samt att dessa skall få bedriva spaning och underrättelseverksamhet när det gäller detta brott.

2 §

Som en följd av att skattebrottsenheterna föreslås få verkställa beslut om tvångsmedel i vissa fall har ett förbehåll gjorts i *tredje stycket*.

3 §

Paragrafen är ny. Genom bestämmelsen ges skattebrottsenheterna befogenhet att verkställa beslut om beslag i de fall verkställigheten kan ske utan att våld mot person behöver användas.

Bestämmelsen innebär en möjlighet för åklagaren att låta skattebrottsenheterna verkställa beslag i dessa fall. Åklagaren får i det enskilda fallet göra en bedömning om det finns risk för att förrättningsmannen kommer att mötas av våld eller hot om våld vid förrättningen eller om tvång kommer att behövas för att genomföra åtgärden. Åklagaren gör i dag inga säkerhetsbedömningar inför t.ex.

beslag. I de ärenden som utreds vid skattebrottsenheterna kan tjänstemännen vid dessa enheter ge åklagaren underlag för dessa bedömningar.

4 §

Genom bestämmelsen, som är ny, utsträcks skattebrottsenheternas befogenheter att biträda vid husrannsakan i förhållande till 28 kap. 7 § rättegångsbalken. Vid medverkan som sker med stöd av 4 § skall det vara möjligt för tjänstemannen vid skattebrottsenheten att aktivt medverka vid husrannsakan även om den verkställs av en polisman. Tjänstemannen skall i princip ha samma befogenhet som polismannen, dock med det undantaget att han eller hon inte skall få använda våld vid förrättningen. Bestämmelsen är utformad som en möjlighet för åklagaren att i det enskilda fallet ge en tjänsteman vid skattebrottsenheten i uppdrag att medverka vid husrannsakan.

I lagrådsremissen användes uttrycket ”en polis” i lagtexten. I syfte att uppnå enhetlighet mellan regleringen i denna lag och bestämmelserna i rättegångsbalken och polislagen (1984:387) har ”en polis” ersatts av uttrycket ”en polisman”. Detta medför inte någon ändring i sak i förhållande till lagrådsremissens lagförslag.

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

14 a §

I paragrafen, som är ny, anges vilka sökbegrepp som får användas av skattebrottsenheterna vid sökning i beskattningsdatabasen. Av bestämmelsen följer att det inte är möjligt för skattebrottsenheterna att använda sig av urvalsprogram eller liknande vid sökningarna. Bestämmelsen gäller både i Skatteverkets underrättelseverksamhet och i den brottsutredande verksamheten.

11.8 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

43 kap.

26 §

Paragrafen upphävs. Riksdagen beslutade den 15 december 2005 att 43 kap. inkomstskattelagen (IL) skulle upphöra att gälla (prop. 2005/06:40, bet. 2005/06:SkU:10, rskr. 2005/06:116, SFS 2005:1136). Lagen trädde i kraft den 1 januari 2006. Genom ett annat beslut den 14 december bestämdes att 43 kap. 26 § IL skulle få ny lydelse (prop. 2005/06:39, bet. 2005/06:SkU9, rskr. 2005/06:115, SFS 2005:1142). Även denna lag trädde i kraft den 1 januari 2006. Sistnämnda bestämmelse har emellertid ingen självständig betydelse sedan övriga paragrafer i 43 kap. IL upphört att gälla. Rättelse skall därför göras.

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

Prop. 2005/06:169

1 kap.

4 §

Paragrafen anger för vilka ändamål som uppgifterna i beskattningsdatabasen får användas. Enligt *andra stycket*, som är nytt, får uppgifter som har samlats in för de primära ändamålen i lagen även behandlas för att tillhandahålla information som behövs i Skatteverkets brottsbekämpande verksamhet enligt lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar. Med brottsbekämpande verksamhet avses skattebrottsenheternas underrättelseverksamhet samt deras verksamhet med att utreda brott. Med stöd av denna bestämmelse kan direktåtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen tillåtas för skattebrottsenheterna. Detta gäller dock inte de uppgifter som på grund av sekretesslagstiftningen inte får lämnas ut till skattebrottsenheterna.

2 kap.

7 §

Paragrafen är ny. I *första stycket* anges att Skatteverket har direktåtkomst till uppgifterna i beskattningsdatabasen. Skatteverket är sedan den 1 januari 2004 organiserad som en myndighet och skall i egenskap av personuppgiftsansvarig i princip ha obegränsad åtkomst till beskattningsdatabasen i beskattningsverksamheten. Genom bestämmelsen införs nu möjligheter till direktåtkomst för Skatteverkets skattebrottsenheter. Direktåtkomsten för dessa enheter begränsas till de ändamål som anges i 1 kap. 4 § *andra stycket*.

Direktåtkomsten omfattar inte uppgifter om underlag för fastighetstaxering samt avgiftsskyldighet till ett registrerat trossamfund, medlemskap i fackförening eller uppgifter som behövs i verksamheten med bouppteckningar och dödsboanmälningar enligt ärvdabalken. Inte heller omfattas de elektroniska handlingarna av direktåtkomsten.

Det kan även i övrigt finnas behov av att närmare precisera vilka uppgifter som skattebrottsenheterna får ha åtkomst till. Närmare föreskrifter om vilka uppgifter åtkomsten får avse meddelas enligt *andra stycket* av regeringen.

11.10 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om
självdeklarationer och kontrolluppgifter

19 kap.

2 a §

Paragrafen är ny. I *första stycket* anges att den som är skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet och genomför transaktioner med någon som är begränsat skattskyldig för inkomst i Sverige skall upprätta skriftlig dokumentation avseende transaktionerna. Dokumentationen skall kunna användas för en bedömning av om priser och övriga villkor

avseende transaktionerna motsvarar vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare.

I *andra stycket första meningen* anges att dokumentationsskyldigheten enligt första stycket endast gäller om det finns en sådan ekonomisk intressegemenskap som avses i den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229) och som definieras i 14 kap. 20 § samma lag. Korrigeringsregeln reglerar armlängdsprincipen i svensk rätt. Den innebär att transaktionerna skall ske på marknadsmässiga villkor. Om den ekonomiska intressegemenskapen uteslutande kan hänföras till ett företags direkta eller indirekta kapitalinnehav i ett eller flera andra företag anges i *andra meningen* att dokumentation bara behöver upprättas om kapitalandelen i varje led uppgår till mer än 50 procent. Avsikten är att begränsa kretsen skattskyldiga som skall upprätta dokumentation så att endast fall med ett reellt kontrollintresse kommer att omfattas (se avsnitt 7.4).

2 b §

Paragrafen är ny. *Första stycket* anger de yttre ramarna för vad dokumentation enligt 2 a § första stycket skall innehålla. För en närmare exemplifiering av vilken information som kan rymmas inom dessa ramar hänvisas till avsnitt 7.4.

Det är inte möjligt att i lagtexten uttömmande reglera vad en dokumentation skall innehålla. I *andra stycket* anges upplysningsvis att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om vilka uppgifter som skall ingå i en dokumentation.

Ikraftträdande

De föreslagna författningsändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2007.

Sammanfattning av promemorian Skattefusk, effektivitet och rättvisa – utökad skattekontroll i vissa branscher och diskussioner rörande schabloniserade inslag i beskattningen (Ds 2005:28)

Promemorian är indelad i två avdelningar, avdelning I och avdelning II. I avdelning I redovisas vårt förslag på en utökad skattekontroll i vissa branscher. Vidare förs en diskussion kring användandet av schabloner i beskattningen. I avdelning II lämnas en redogörelse för ett system med schabloniserade inslag vid beskattningen som tagits fram inom arbetsgruppen. Några förslag läggs dock inte fram i avdelning II.

I syfte att så långt möjligt undvika dubbelarbete hänvisar vi till avdelning II när det i denna finns bedömningar och "förslag" som har betydelse för det förslag som lämnas i avdelning I.

Avdelning I

I denna avdelning föreslås att det skatteundandragande som sker genom att svart arbetskraft används skall bli lättare att upptäcka för Skatteverket. Avsikten med förslaget är vidare att Skatteverket skall få en bättre grund för att bedöma rimligheten av uppgifterna i självdeklarationen och på så sätt få ett mer omfattande underlag för eventuellt beslut om skönsbeskattning, skönstaxering eller taxeringsrevision.

Systemets omfattning

Systemet föreslås inledningsvis omfatta de tre branscherna taxi, frisör och restaurang. De verksamheter som omfattas skall ha en nettoomsättning om normalt högst tre miljoner kr per beskattningsår. Ingen begränsning görs beroende på företagsform.

Personalliggare

Näringsidkare inom de tre aktuella branscherna skall föra personalliggare. I denna skall för varje verksamhetsdag antecknas de personer som är verksamma i rörelsen under dagen samt tidpunkten för arbetspassens påbörjande och avslutande.

Kontrollbesök och revision

Skyldigheten att löpande föra anteckningar i en personalliggare föreslås kombineras med en befogenhet för Skatteverket att företa oannonserade kontrollbesök samt besluta om oannonserad begränsad revision. I samband med kontrollbesöken föreslås Skatteverket få rätt att be de personer som påträffas i verksamhetslokalen och som förefaller vara sysselsatta i verksamheten att identifiera sig. Några sanktioner föreslås dock inte för det fall en sådan begäran inte efterkoms.

Den begränsade revisionen innefattar en rätt att granska de handlingar hos näringsidkaren som har anknytning till arbetskraften, främst personalliggaren men även t.ex. anställningskontrakt och löneutbetalningar.

Administrativa sanktionsavgifter

Om en näringsidkare brister i sin skyldighet att föra löpande uppgifter i en personalliggare föreslås att en administrativ sanktionsavgift, kontrollavgift, skall kunna påföras. Ansvaret kan sägas vara strikt eftersom det inte ställs krav på uppsåt eller oaktsamhet. Kontrollavgiften för mindre allvarliga överträdelser föreslås vara 2 000 kr medan den föreslås vara 10 000 kr för mer allvarliga överträdelser som att personalliggare helt saknas. Näringsidkaren skall befrias från skyldigheten om det föreligger särskilda skäl.

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2007.

Avdelning II

Det system för schabloniserade inslag vid beskattningen som redovisas i avdelning II var ursprungligen tänkt att utgöra arbetsgruppens förslag utifrån det uppdrag den fått. Till följd av bl.a. risken för anpassningseffekter och det därpå följande osäkra ekonomiska utfallet av ett sådant system, redovisas systemet endast som en illustration på hur ett system med schabloniserade inslag vid beskattningen skulle kunna utformas. Något förslag läggs emellertid inte fram i avdelning II. En kort sammanfattning av systemet görs ändå här.

Inledning

Systemet är inriktat på arbetskraften och de kostnader bl.a. i form av lön och socialavgifter som är förknippade med arbetskraften. Systemet kan sägas bygga på uppfattningen att en verksamhet i vart fall bör ha genererat så pass mycket intäkter att arbetskraftskostnaderna kunnat täckas. Det rör sig med andra ord inte om något mer traditionellt schablonbeskattningssystem där det med beaktande av olika variabler gäller att fastställa en beskattningsbar inkomst utifrån antaganden om dessa variablers påverkan på verksamhetens resultat.

Systemets omfattning

Omfattningen är densamma som redovisats ovan beträffande förslaget om utökad skattekontroll i vissa branscher. Dock skall blandad verksamhet omfattas endast om den huvudsakliga delen av verksamheten är att hänföra till någon av de tre aktuella branscherna.

De schabloniserade inslagen vid beskattningen skall bygga på en variabel, nämligen arbetskraften. Skatteverket får kännedom om variabeln genom den personaldeklaration som näringsidkarna skall vara skyldiga att skicka in i samband med att systemet blir tillämpligt första gången och därefter vid förändringar. I personaldeklarationen skall det beräknade årsarbetskraftsbehovet uppges. Sedan Skatteverket på grundval av uppgifterna i personaldeklarationen beräknat variabeln, årsarbetskraften, för den aktuella näringsverksamheten, skall variabeln åsättas ett värde. Detta värde skall motsvaras av den genomsnittliga normallönen för branschen ifråga. Det belopp som den på detta sätt beräknade och värdesatta variabeln leder fram till kallas för schablonunderlaget. Schablonunderlaget kan uttryckas som det lägst godtagbara underlaget för uttag av skatter och avgifter i en verksamhet. För enskild näringsidkare skall två schablonunderlag beräknas; ett avseende näringsidkaren och ett avseende verksamhetens anställda. På liknande sätt skall ett schablonunderlag beräknas för ett handelsbolags anställda samt separata underlag för de olika delägarna. Schablonunderlaget skall jämföras med de faktiska förhållandena i en verksamhet för att avgöra om de schabloniserade inslagen vid beskattningen skall aktualiseras eller ej. Det underlag som jämförelsen skall göras med kallas jämförelseunderlaget. Jämförelseunderlaget kan, enkelt uttryckt, beskrivas som det underlag för uttag av skatter och avgifter som faktiskt redovisas i en verksamhet.

Enskild näringsidkare och delägare i handelsbolag

För enskild näringsidkare respektive delägare i handelsbolag skall två jämförelseunderlag beräknas; ett preliminärt och ett slutligt. Vidare skall, som angetts ovan, ett separat jämförelseunderlag beräknas för verksamhetens anställda. För en enskild näringsidkare respektive en delägare i ett handelsbolag görs en jämförelse mellan schablonunderlaget och det preliminära jämförelseunderlaget senast den 18 januari beskattningsåret. Är det preliminära jämförelseunderlaget högre än schablonunderlaget beräknas preliminär F-skatt respektive preliminär särskild A-skatt på vanligt sätt. Är emellertid jämförelseunderlaget lägre än schablonunderlaget anses förhållandena vara sådana att underlaget för uttag av preliminär skatt inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt varför det istället skall ske genom beslut om schabloniserad skönsbeskattning. Schablonunderlaget ligger då till grund för uttag av preliminär skatt.

Det är inte alla de skatter som normalt preliminärdebiteras som blir föremål för schabloniserad skönsbeskattning. Enkelt uttryckt kan sägas att det normalt är de skatter och avgifter som baseras på resultatet av näringsverksamheten som blir aktuella. Mervärdesskatt, statlig fastighetsskatt m.m. lämnas utanför systemet.

I samband med den årliga taxeringen beräknas sedan ett slutligt jämförelseunderlag baserat på uppgifterna i självdeklarationen, för att avgöra om den enskilde näringsidkaren eller delägaren i handelsbolaget skall vara föremål för schabloniserad skönsbeskattning. Visar det sig att

schablonunderlaget är högre än det slutliga jämförelseunderlaget sker schabloniserad skönstaxering genom att resultatet av näringsverksamheten i princip anses motsvara schablonunderlaget. Detta underlag ligger då till grund för uttag av skatter och avgifter.

Verksamhetens anställda

I en verksamhet med anställda utgörs jämförelseunderlaget av det belopp som ligger till grund för beräkningen av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter i skattedeklarationen. Jämförelseunderlaget hänförligt till en verksamhets anställda beräknas således på månadsbasis. För att åstadkomma en rättvisande jämförelse får därför det på årsbasis beräknade schablonunderlaget fördelas per månad efter näringsidkarens yrkande i personaldeklarationen. Visar det sig att jämförelseunderlaget är lägre än schablonunderlaget en månad sker schabloniserad skönsbeskattning genom att mellanskillnaden mellan schablonunderlaget och jämförelseunderlaget ligger till grund för beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter utöver vad som utgår på grund av redovisningen i skattedeklarationen. Efter inkomstårets slut får en avstämning göras av de båda sammanlagda underlagen. Schabloniserad skönsbeskattning hänförlig till en verksamhets anställda får endast effekt för arbetsgivaren och inte för de anställda. Skatteverket har ingen skyldighet att gå vidare för att försöka utröna till vem det ytterligare löneunderlaget är att hänföra. Effekten för näringsidkarnas del är att skatteavdrag och arbetsgivaravgifter kommer att beräknas på ett högre underlag. Däremot påverkas inte näringsidkarens taxering av den schabloniserade skönsbeskattningen avseende verksamhetens anställda.

Personalliggare

De näringsidkare som omfattas av systemet med schabloniserade inslag skall vara skyldiga att föra personalliggare. I denna skall dagligen antecknas de verksamma personerna och tidpunkten för deras arbetspass påbörjande och avslutande. Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer bemyndigas att utfärda närmare föreskrifter vad gäller personalliggarens form.

Kontrollbesök och revision

Skatteverket skall få lov att göra oannonserade kontrollbesök i verksamhetslokaler hänförliga till sådan verksamhet som omfattas av lagens tillämpningsområde. Vid dessa besök får Skatteverket be de personer som påträffas i verksamhetslokalen och som förefaller vara verksamma identifiera sig samt stämma av detta mot uppgifterna i personalliggaren. Iakttagelserna vid kontrollbesöken utgör även underlag för att stämma av rimligheten av uppgifterna om årsarbetskraftsbehovet i personaldeklarationen.

I samband med kontrollbesöken får Skatteverket även göra en begränsad revision. Denna omfattar endast en rätt att granska de

handlingar hos näringsidkaren som har anknytning till arbetskraften som
t.ex. anställningsavtal och löneutbetalningar.

Prop. 2005/06:169
Bilaga 1

Administrativa sanktionsavgifter

Om en näringsidkare brister i skyldigheten att föra personalliggare kan en administrativ sanktionsavgift, kontrollavgift, komma att utgå. Det samma gäller om förändringar i årsarbetskraftsbehovet inte anmäls.

Remitterade lagförslag i promemorian Skattefusk, effektivitet och rättvisa - utökad skattekontroll i vissa branscher och diskussioner rörande schabloniserade inslag i beskattningen (Ds 2005:28)

Förslag till lag om särskild skattekontroll i vissa branscher

Härigenom föreskrivs följande

Inledande bestämmelser

1 § Denna lag innehåller bestämmelser om särskild skattekontroll i vissa branscher.

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

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

Tillämpningsområde

Branscher

4 § Bestämmelserna i denna lag tillämpas på näringsverksamhet som avser

- taxitrafik enligt 1 kap. 1 § och 3 § yrkestrafiklagen (1998:490),
- restaurangverksamhet, varmed även avses pizzabutik och annat liknande avhämtningsställe, gatukök, kafé, personalmatsal, catering och centralköksverksamhet eller
- hårvård.

Storlek

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

6 § Vid nystartad verksamhet tillämpas bestämmelserna i denna lag om det inte är uppenbart att nettoomsättningen normalt kommer att överstiga tre miljoner kronor per beskattningsår.

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

8 § Beslut enligt denna lag fattas av Skatteverket.

Näringsidkarens skyldigheter

Personalliggare

9 § I verksamheter som omfattas av denna lag skall en personalliggare föras. Skyldigheten att föra personalliggare omfattar dock inte enskild näringsverksamhet där endast den enskilde näringsidkaren eller dennes make är verksam.

I 12 § finns regler om personalliggare i taxirörelse.

10 § I personalliggaren skall för varje verksamhetsdag antecknas

1. namn och personnummer på verksamma personer i den näringsverksamhet som bedrivs i verksamhetslokalen och

2. tidpunkten då respektive persons arbetspass påbörjas och avslutas.

Anteckning skall göras i omedelbar anslutning till ett arbetspass påbörjande eller avslutande.

Näringsidkaren skall bevara uppgifterna i personalliggaren till utgången av året efter taxeringsåret.

11 § Personalliggaren skall förvaras i verksamhetslokalen.

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

Personalliggare får, med iakttagande av vad som sägs i 10 § första och andra stycket, föras även på annat sätt än som sägs i första stycket.

Kontrollbesök och revision

13 § För att identifiera de personer som är verksamma i en verksamhet som omfattas av bestämmelserna i denna lag får Skatteverket besluta om kontrollbesök i verksamhetslokalen. Myndigheten får vid sådant kontrollbesök begära att person som påträffas i eller i anslutning till verksamhetslokalen och som ger intryck av att vara verksam styrker sin identitet. Näringsidkaren behöver inte underrättas om beslutet om kontrollbesök innan det verkställs.

Vad som sägs i detta lagrum gäller dock inte näringsverksamhet som är att hänföra till taxinäring.

14 § Skatteverket får besluta om revision av den verksamhet som omfattas av kontrollbesök enligt 13 § samt av näringsverksamhet som är att hänföra till taxinäringen, varvid personalliggaren och de övriga handlingar i näringsverksamheten som avser personalen får kontrolleras.

Skatteverket får besluta om revision också för att inhämta de handlingar eller uppgifter i handlingar som avses i första stycket rörande annan än den reviderade.

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

Prop. 2005/06:169
Bilaga 2

15 § Näringsidkaren behöver inte underrättas om beslutet innan revisionen verkställs. I övrigt gäller bestämmelserna i 3 kap. 9–14 c §§ taxeringslagen (1990:324) i tillämpliga delar. Skatteverket får dock inte förelägga den reviderade vid vite att tillhandahålla personalliggaren.

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

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

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

17 § Om det vid kontrollbesöket och revisionen visar sig att det finns verksamma personer närvarande i lokalen som inte finns upptagna i personalliggaren skall Skatteverket påföra näringsidkaren en kontrollavgift om 2 000 kr för varje ej antecknad person. Detta gäller även i de fall då kontrollavgift påförs enligt 16 §.

18 § Näringsidkaren skall befrias från kontrollavgift om det föreligger särskilda skäl.

Vad som sägs i första stycket skall beaktas även om något yrkande inte har framställts.

Bemyndigande

19 § Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om personalliggarens form och sättet för dess förande.

Förfarandet

20 § I fråga om kontrollavgifter gäller skattebetalningslagens (1997:483) bestämmelser om betalning, debitering, överklagande och förfarandet i övrigt.

21 § Beslut om kontrollbesök och revision får inte överklagas.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007. Skyldighet att föra personalliggare föreligger från den 1 januari 2008.

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

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 2 §, 21 kap. 5 §, 22 kap. 4, 11 och 13 §§ samt 23 kap. 7 § skattebetalningslagen (1997:483) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §¹⁸

Lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av

1. skattetillägg och förseningsavgift i fråga om sådan skatt eller avgift som avses i 1 §,

2. förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152),

3. kontrollavgift enligt 15 kap. 9 §,

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

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

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

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

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

21 kap.

5 §¹⁹

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

1. preliminär taxering,

2. sättet att ta ut preliminär skatt,

3. debitering eller ändring av preliminär skatt,

4. verkställande av skatteavdrag,

5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt,

6. kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, *eller*

6. kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter,

7. särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 §.

7. särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 §, *eller*

8. *kontrollavgift enligt lagen (2007:000) om särskild*

¹⁸ Senaste lydelse 2004:1142.

¹⁹ Senaste lydelse 2003:664.

22 kap.

4 §²⁰

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

1. preliminär taxering,
2. sättet att ta ut preliminär skatt,
3. debitering eller ändring av preliminär skatt,
4. verkställande av skatteavdrag,
5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt,
6. kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter,
7. särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 §, *eller*
8. återbetalning av mervärdesskatt eller punktskatt enligt 18 kap. 4 b §.
7. särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 §,
8. återbetalning av mervärdesskatt eller punktskatt enligt 18 kap. 4 b §, *eller*
9. kontrollavgift enligt lagen (2007:000) om särskild skattekontroll i vissa branscher.

11 §²¹

Överklagande av beslut av länsrätten ifråga om

1. preliminär taxering,
 2. sättet att ta ut preliminär skatt,
 3. debitering eller ändring av preliminär skatt,
 4. verkställande av skatteavdrag,
 5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt,
 6. befrielse från ränta enligt 19 kap. 11 §,
 7. överföring av skatt till en annan stat, samt
 8. beslut enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m.,
 7. överföring av skatt till en annan stat,
 8. beslut enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., *samt*
 9. kontrollavgift enligt lagen (2007:000) om särskild skattekontroll i vissa branscher,
- får prövas av kammarrätten endast om den har meddelat prövningstillstånd.

13 §

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

Vid handläggningen i länsrätt och kammarrätt av mål om kontrollavgift enligt lagen

²⁰ Senaste lydelse 2004:1156.

²¹ Senaste lydelse 2003:212.

(2007:000) om särskild Prop. 2005/06:169
skattekontroll i vissa branscher Bilaga 2
skall muntlig förhandling hållas,
om näringsidkaren begär det.
Muntlig förhandling behövs dock
inte om det inte finns anledning att
anta att avgift kommer att tas ut.

23 kap.

7 §²²

En begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut enligt denna lag, taxeringslagen (1990:324) eller lagen (2004:1237) om särskild sjukförsäkringsavgift inverkar inte på skyldigheten att betala den skatt som omprövningen eller överklagandet rör

En begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut enligt denna lag, taxeringslagen (1990:324), lagen om särskild sjukförsäkringsavgift eller lagen (2007:000) om särskild skattekontroll i vissa branscher inverkar inte på skyldigheten att betala den skatt som omprövningen eller överklagandet rör.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007.

²² Senaste lydelse 2004:1345.

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

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 2 § sekretesslagen (1980:100)²³ skall ha följande lydelse.

9 kap. 2 §²⁴

Sekretess gäller i

1. särskilt ärende om revision eller annan kontroll i fråga om skatt, tull eller avgift samt annan verksamhet som avser tullkontroll och som inte faller in under 1 §,
2. ärende om kompensation för eller återbetalning av skatt,
3. ärende om anstånd med erläggande av skatt för uppgift om enskilda personliga eller ekonomiska förhållanden.

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

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

Sekretessen gäller inte beslut i ärende som avses i första stycket 2 och 3. *Sekretessen gäller inte heller beslut om kontrollavgift enligt lagen (2007:000) om särskild skattekontroll i vissa branscher.*

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

I fråga om uppgift i allmän handling gäller sekretessen i högst 20 år.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007.

²³ Lagen omtryckt 1992:1474.

²⁴ Senaste lydelse 2002:1124.

Förteckning över de remissinstanser som yttrat sig över promemorian Skattefusk, effektivitet och rättvisa - utökad skattekontroll i vissa branscher och diskussioner rörande schabloniserade inslag i beskattningen (Ds 2005:28)

Efter remiss har yttranden över promemorian avgivits av Riksdagens ombudsmän (JO), Hovrätten för Västra Sverige, Malmö tingsrätt, Kammarrätten i Stockholm, Länsrätten i Jämtlands län, Justitiekanslern (JK), Domstolsverket, Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten, Rikspolisstyrelsen, Brottsförebyggande rådet, Styrelsen för ackreditering och teknisk kontroll (SWEDAC), Kommerskollegium, Statens Folkhälsoinstitut, Tullverket, Skatteverket, Bokföringsnämnden, Datainspektionen, Statskontoret, Länsstyrelsen i Stockholms län, Länsstyrelsen i Skåne län, Länsstyrelsen i Norrbottens län, Konsumentverket, Konkurrensverket, Verket för näringslivsutveckling (NUTEK), Stockholms stad, Sundbybergs stad, Lycksele kommun, Hjo kommun, Sveriges Kommuner och Landsting, Sveriges advokatsamfund, svensk Handel, svenskt Näringsliv, Företagarna, FAR, Svenska Revisorssamfundet (SRS), Näringslivets Regelnämnd (NNR), Kommunala alkoholhandläggares förening, Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare, Landsorganisationen i Sverige (LO), Lotteriinspektionen, Sveriges Tvätteriförbund och Svenska Taxiförbundet.

Yttranden har också avgetts av Svenska Transportarbetareförbundet, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF) och Stiftelsen den nya välfärden.

Sammanfattning av betänkandet Krav på kassaregister Effektivare utredning av ekobrott

Prop. 2005/06:169
Bilaga 4

Inledning

Utredningens uppdrag består av två delvis fristående frågor, nämligen kontroll av omsättning i kontantbranscherna och skattebrottsenheternas verksamhet. När det gäller den första frågan skall vi undersöka om det är möjligt att införa krav på att näringsidkare som säljer varor och tjänster till allmänheten mot kontant betalning skall hålla ett tekniskt system som möjliggör en tillförlitlig efterhandskontroll av omsättningen. I fråga om skattebrottsenheternas verksamhet skall vi utreda hur verksamheten kan effektiviseras. Uppdragets två delar har många beröringspunkter och aktualiserar båda avvägningen mellan effektivitet och personlig integritet.

Flera av förslagen som vi lämnar syftar till att på olika sätt motverka enklare former av skattefusks och mer avancerad ekonomisk brottslighet. För kontantbranschernas del lämnar vi förslag om att det skall införas krav på registrering av försäljning i certifierat kassaregister. Vi föreslår också att Skatteverket skall få ökade befogenheter att kontrollera kontantbranscherna. När det gäller skattebrottsenheternas verksamhet föreslår vi att skattebrottsutredarna i viss utsträckning skall få verkställa beslag och husrannsakan. Vidare lämnar vi förslag till lösning när det gäller direktåtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen.

Kontroll av omsättning i kontantbranscherna

Behovet av åtgärder

I kontantbranscherna finns det omfattande och allvarliga problem med skatteundandragande. Kontanthandeln är svårkontrollerad och kontrollerna är mycket resurskrävande. Ett stort antal näringsidkare är verksamma i kontantbranscherna. Risken att bli föremål för kontroll är därför mycket liten och det är relativt enkelt att kringgå skattelagstiftningen.

Ur allmän synvinkel är det olämpligt att ha regler som inte är förenade med rimliga möjligheter till kontroll av efterlevnaden. Det kan påverka förtroendet för skattesystemet negativt. Ett omfattande skatteundandragande får vidare i sig allvarliga konsekvenser på många olika sätt. Bl.a. drabbas seriösa näringsidkare av illojal konkurrens och skattebördan övervältras på andra skattskyldiga. En allvarlig följd av en utbredd nonchalans beträffande gällande regler är att den allmänna moralen påverkas. Vi anser att den rådande situationen motiverar att krav ställs på näringsidkare i kontantbranscherna att hålla ett tekniskt system för kontroll av omsättningen. Kassaregistreringen är central i sammanhanget och systemet skall därför knytas till kassaregistret.

Krav på kassaregister

Vårt förslag innebär att det skall ställas krav på näringsidkare i kontantbranscherna att registrera försäljning i ett certifierat kassaregister som uppfyller särskilda krav. Registreringsskyldigheten omfattar som huvudregel all försäljning oberoende av vilken betalningsform som används. Vid varje försäljning skall näringsidkaren ta fram ett kvitto från kassaregistret och erbjuda kunden detta. Härigenom har kunden möjlighet att kontrollera och bidra till att all försäljning registreras.

Kravet på certifiering av kassaregistret innebär att en oberoende prövning skall ske av att kassaregistret uppfyller föreskrivna krav. Prövningen skall utföras av ett certifieringsorgan som är ackrediterat för uppgiften av SWEDAC. Det övergripande kravet som skall ställas är att kassaregistret på ett tillförlitligt sätt visar alla registreringar som har gjorts. Det innebär att all försäljning och annan löpande användning som t.ex. returer och träningslag skall framgå av kassaregistret. Det skall också vara möjligt att ur kassaregistret få fram behandlingshistorik, dvs. de uppgifter om programmeringar och inställningar som gör det möjligt att förstå hur de enskilda posterna hanteras i registret.

De detaljkrav som bör ställas på kassaregistrets funktioner skall preciseras i föreskrifter som meddelas av Skatteverket. Föreskrifterna bör utformas som krav på prestanda. Härigenom blir föreskrifterna flexibla och medger olika tekniska lösningar. Endast ur kontrollsynpunkt relevanta funktioner och information bör regleras och skyddas. Användarna bör själva kunna göra ändringar och anpassa funktioner i så stor utsträckning som möjligt. Regleringen av kassaregister på alkoholområdet kan enligt vår uppfattning tjäna som utgångspunkt för vilka funktionskrav som bör ställas. Det innebär att ett kassaregister för varje inslag skall registrera aktuellt år, datum och klockslag, löpnummer för inslaget samt identitet på varje enskild kassaapparat. Uppgifterna skall inte gå att ändra utan att detta registreras på kontrollremsan eller i journalminnet. Vidare skall ett kassaregister registrera försäljningsbeloppet med moms specificerad och med angivande av varuslag, övningsinslag och nollinslag, rättelser och krediteringar samt betalningssätt. Ett kassaregister skall kunna ge Z-utslag och X-utslag samt kontrollremsa eller utskrift från journalminnet som innehåller uppgifter om den registrerade informationen. Dessutom skall för Z-utslag anges löpnummer. Kassaregistret skall också kunna visa den totala ackumulerade försäljningssumman (Grand Total) som inte skall gå att nollställa.

Dessa krav bör kompletteras i vissa avseenden. Det bör bl.a. ställas krav på vilken information ett kvitto skall innehålla. När det gäller det långsiktiga bevarandet av registrerad information i kassaregistret bör ytterligare krav också ställas för att det i efterhand skall vara möjligt att stämma av den redovisade försäljningen mot registreringen i kassaregistret. Utöver den i kassaregistret registrerade totala ackumulerade försäljningssumman bör krävas säker lagring av uppgift om försäljningssumman för varje försäljningsdag. Om kassaregistret har ett träningsläge är det nödvändigt med ett ackumulerande register för användningen av den funktionen. Ändringar av programmeringar och

inställningar av kassaregistret som utgör behandlingshistorik bör också bevaras i kassaregistret. Härigenom underlättas skattekontrollen.

Det är inte möjligt att förhindra ingrepp i ett kassaregister. Skyddet av kassaregistrets reglerade funktioner och lagrad information får i stället bygga på spårbarhet. Det innebär att förändring av reglerade funktioner och lagrad information som inte är tillåten skall synas vid en kontroll i efterhand. I detta syfte bör krav ställas på plomberingar.

Tillämpningsområdet

Kravet på att använda certifierat kassaregister skall gälla den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning. Kontantförsäljning inom ramen för hobbyverksamhet omfattas därmed inte av lagens tillämpningsområde. Tillfällig försäljning av mindre omfattning som inte kan sägas bedrivas yrkesmässigt kommer inte heller att omfattas av regleringen. Det innebär att t.ex. skolelevers försäljning inför en skolresa eller dylikt faller bort från tillämpningsområdet. Från tillämpningsområdet undantas näringsverksamhet där försäljningen mot kontant betalning är obetydlig. För den som bedriver taxiverksamhet ställs inte krav på certifierat kassaregister. I sådan verksamhet används i stället taxameter.

Torg- och marknadshandel omfattas av kravet på kassaregister. Endast i de undantagsfall när handeln sker under sådana förhållanden att det av tekniska orsaker är oskäligt att kräva användning av kassaregister har näringsidkaren rätt att underlåta att registrera försäljningen. Så kan vara fallet när försäljning sker utomhus där det inte finns tillgång till el samtidigt som väderförhållandena är besvärliga.

Skatteverket får i enskilda fall medge undantag från skyldighet att registrera försäljning i kassaregister och erbjuda kvitto om behovet av tillförlitligt underlag för skattekontroll kan tillgodoses på annat sätt. Undantag kan exempelvis bli aktuellt för ett företag som har god intern kontroll av att kontantförsäljningen redovisas. Med stöd av bemyndigande i lagen kan också föreskrifter om generella undantag från reglerna beslutas.

Den särskilda regleringen om kassaregister i 8 kap. 5 a § alkohollagen (1994:1738) skall upphävas när de för kontantbranscherna generella reglerna börjar tillämpas.

Kontrollfrågor

Inget tekniskt system kan helt förhindra skatteundandraganden. För att manipulationer och andra former av fusk skall upptäckas måste kravet på certifierat kassaregister förenas med kontrollmekanismer av olika slag. Behovet av kontroll kan enligt vår bedömning inte tillgodoses inom ramen för nu gällande regelverk. Det behövs nya kontrollbefogenheter som medger effektiv tillsyn och skattekontroll. Vårt förslag har utformats så att det blir möjligt för Skatteverket att genomföra ett stort antal kontroller av näringsidkare i kontantbranscherna. Att bryta mot reglerna kommer att vara förenat med en reell risk för upptäckt. Härigenom kommer regleringen att verka preventivt.

Skatteverkets nya befogenheter innebär inte att behovet av samarbete mellan myndigheter och gemensamma kontrollinsatser av den typ som för närvarande bedrivs i bl.a. restaurangbranschen blir mindre. Vid sidan av kontrollåtgärder är givetvis också informationsinsatser riktade till näringsidkarna i kontantbranscherna och allmänheten i övrigt av stor betydelse för att regleringen skall få genomslag.

Anmälan och återkommande teknisk kontroll

Näringsidkarna skall själva bidra till att underlätta kontrollen av att regelverket följs. De skall anmäla identitetsbeteckningen på de kassaregister som används i verksamheten till Skatteverket. Kassaregister skall regelbundet genomgå en teknisk kontroll. Syftet med den återkommande tekniska kontrollen är att se till att kassaregistret inte har manipulerats eller på annat sätt slutat att fungera i enlighet med kraven. Det är näringsidkaren som är skyldig att se till att de kassaregister som används i verksamheten blir kontrollerade. Kontrollen skall genomföras av organ som är ackrediterade av SWEDAC. Om avvikelser som tyder på att kassaregistret har manipulerats upptäcks vid kontrollen skall Skatteverket underrättas om det. Sådan information underlättar Skatteverkets riskprioriteringar och innebär att insatserna kan styras till företag där risken för felaktigheter är stor. Skatteverket skall också ha möjlighet att efter begäran ta del av de protokoll som regelmässigt upprättas vid kontrollen.

Tillsyn

Skatteverket skall utöva tillsyn över att kassaregister som används i verksamheter som omfattas av regleringen om kassaregister uppfyller gällande krav. I tillsynen ingår också att kontrollera att näringsidkare som omfattas av kraven inte saknar certifierat kassaregister. Vid tillsyn skall Skatteverket få göra oanmälda besök i verksamhetslokal för att undersöka kassaregister. Näringsidkare skall lämna de upplysningar och handlingar som är nödvändiga för tillsynen. Vid besök kan Skatteverket bl.a. kontrollera att samtliga kassaregister som används är certifierade och anmälda. Om näringsidkaren har brutit en plombering och manipulerat kassaregistret upptäcks det vid kontrollen. Brister som upptäcks vid tillsyn kan leda till att näringsidkaren får betala en administrativ sanktionsavgift.

Särskilda kontrollåtgärder

Vi föreslår ett från revisionsinstitutet fristående kontrollinstitut för kontantbranscherna. Skatteverket skall få göra kundräkning, kvittokontroll och provköp för att kontrollera kontantbranscherna. I samband härmed skall Skatteverket även få göra kassainventering. Åtgärderna skall få vidtas i verksamhetslokal dit allmänheten har tillträde och på allmän plats i anslutning till sådan verksamhetslokal. Med hjälp av dessa särskilda kontrollåtgärder kan Skatteverket kontrollera att all försäljning registreras i certifierat kassaregister och att kvittokravet följs.

Iakttagelser som görs i samband med kontrollåtgärder kan leda till att Skatteverket beslutar om revision. Skatteverket får härigenom ett bra urvalsinstrument när det gäller vilka näringsidkare som bör bli föremål för ytterligare kontroll. Den information som har inhämtats vid kontrollåtgärderna kan vidare utgöra en värdefull del av underlaget för den fortsatta utredningen.

Sanktioner

På skatteområdet är skattekravet i form av höjd skatt och eventuellt skattetillägg den huvudsakliga reaktionen på bristande regelefterlevnad. Som komplement till dessa regler föreslår vi en effektiv och enkel sanktion i form av en sanktionsavgift. Avgiften kan tas ut för brister som noteras vid tillsyn. Det saknar i detta sammanhang betydelse om skatt har undandragits eller inte. Beslut om avgift skall fattas av Skatteverket.

Avgift skall få tas ut om en näringsidkare som omfattas av krav på kassaregister inte innehar något sådant eller använder kassaregister som inte uppfyller föreskrivna krav. Är överträdelsen obetydlig skall avgift dock inte få tas ut. Ansvaret är strikt i den meningen att det inte ställs krav på uppsåt eller oaktsamhet. Avgiften uppgår till 10 000 kr. Om näringsidkaren inte rättar sig inom skälig tid eller gör sig skyldig till ytterligare en överträdelse inom ett år skall ny avgift tas ut med det dubbla beloppet. Näringsidkaren skall befrias från avgiften om det finns särskilda skäl.

Konsekvenser och ikraftträdande

Vårt förslag innebär att Skatteverket får ett flertal nya arbetsuppgifter som innebär kostnader. Med hänsyn främst till att arvs- och gåvoskatten har avskaffats bör de kostnader som förslaget kommer att innebära för Skatteverket kunna finansieras inom ramen för befintliga anslag.

De näringsidkare som omfattas av den föreslagna regleringen kommer att bli tvungna att byta ut sina kassaregister mot certifierade kassaregister. Om näringsidkaren inte har något kassaregister blir han skyldig att investera i minst ett nytt kassaregister. För ett litet företag med behov av ett kassaregister uppskattar vi att det innebär en investeringskostnad om ca 10 000 kr. Anmälningsskyldigheten innebär ett begränsat administrativt arbete. Till detta kommer kostnaden för återkommande teknisk kontroll av kassaregistret.

Effekterna i form av ökade skatteintäkter är svåra att uppskatta. Av stor betydelse är emellertid också att regleringen kommer att innebära att de negativa effekter som ett omfattande skatteundandragande har i övrigt för bl.a. konkurrensförhållandena och skattesystemets legitimitet kan begränsas. Vi bedömer att fördelarna med förslaget väl motiverar de ökade kostnaderna för det allmänna och näringsidkarna.

Vi föreslår att lagen om kassaregister m.m. skall träda i kraft den 1 juli 2006. Lagen skall tillämpas första gången på försäljningar som sker efter den 31 december 2008. Den relativt långa övergångsperioden motiveras av att omfattande åtgärder krävs av Skatteverket och

Skattebrottsenheternas verksamhet

Straffprocessuella tvångsmedel

I de utredningar som handläggs vid skattebrottsenheterna är det polisen som verkställer åklagarens beslut om tvångsmedel. När det gäller beslag och husrannsakan anser vi att det är möjligt att i större omfattning än för närvarande ta tillvara skattebrottsenheternas kompetens. Om utredarna vid skattebrottsenheterna själva kan verkställa alternativt delta mer aktivt i verkställigheten av den aktuella tvångsåtgärden kan tvångsmedelsförrättningen effektiviseras. Polisresurserna är generellt sett begränsade i landet. Ges skattebrottsenheterna vissa möjligheter att hantera tvångsmedel kommer behovet av polisiära resurser att minska. Åklagaren får ytterligare en resurs att tillgå när han vill ha en tvångsåtgärd genomförd. De situationer det kan bli fråga om är när det typiskt sett inte finns någon fara för att mötas av våld vid förrättningen eller att tvång behöver användas för att genomföra åtgärden.

Verkställa husrannsakan på egen hand

Utredarna vid skattebrottsenheterna får inte och skall inte heller i framtiden få rätt att använda våld eller tvång mot person. Detta begränsar deras möjligheter att kunna verkställa husrannsakan. Det finns dock situationer där risken för våld är i det närmaste obefintlig. Vi anser att det innebär en effektivitetsvinst om utredarna vid skattebrottsenheterna själva kan genomföra husrannsakan i dessa fall. Vi föreslår därför att skattebrottsenheterna skall få verkställa husrannsakan i de fall våld mot person inte behöver användas. I praktiken är det framför allt vid husrannsakan i bankfack samt hos revisionsbyrå och liknande fall som det kan vara aktuellt att överlämna verkställigheten till skattebrottsenheterna.

Medverka vid husrannsakan som verkställs av polis

En utredare vid skattebrottsenheten som i dag biträder polisen vid en husrannsakan får inte utföra polisiära uppgifter. Det innebär t.ex. att utredaren inte får leta igenom utrymmen efter material. Det är naturligtvis mer effektivt om utredaren kan leta i t.ex. bokhyllor. Husrannsakan kan i sådana fall genomföras snabbare och risken för att onödigt material beslagtogs minskar. Vi föreslår därför att åklagaren ges en möjlighet att uppdra åt tjänsteman vid skattebrottsenheten att medverka vid en husrannsakan som verkställs av polis. Tjänstemannen skall i princip ha samma befogenheter som en polisman, dock med det undantaget att han eller hon inte skall få använda våld mot person.

Vi föreslår att skattebrottsenheterna skall få verkställa beslag i de fall våld mot person inte behöver användas. Exempel på en sådan situation är när en misstänkt person vid ett förhör frivilligt lämnar över handlingar till utredaren. Om åklagaren efter att ha kontaktats av utredaren beslutar att handlingarna skall tas i beslag bör åklagaren kunna uppdra åt denne att verkställa beslaget i stället för att vända sig till polisen. Ett annat exempel är när handlingar som skall tas i beslag redan finns tillgängliga efter att ha överlämnats från i första hand Skatteverkets fiskala del eller konkursförvaltare.

Vidare föreslår vi att en tjänsteman vid skattebrottsenheten som verkställer husrannsakan eller medverkar vid husrannsakan som verkställs av polis skall få ta egendom i beslag utan föregående beslut av åklagaren eller rätten.

Direktåtkomst till beskattningsdatabasen

Det saknas i dag rättsligt stöd för skattebrottsutredarna att genom direktåtkomst få tillgång till uppgifter i beskattningsdatabasen. Uppgifter från databasen kan dock i regel efter sekretessprövning lämnas ut till skattebrottsenheterna. Frågan om direktåtkomst till fiskala register har varit föremål för behandling i andra sammanhang. Regeringen har i en lagrådsremiss den 21 april 2005 föreslagit att Tullverket i den brottsbekämpande verksamheten skall få ha direktåtkomst till uppgifterna i tulldatabasen.

Det är enligt vår mening ingen tvekan om att skattebrottsenheterna har ett uttalat behov av direktåtkomst till uppgifterna i beskattningsdatabasen och då särskilt i underrättelseverksamheten. Detta behov måste dock vägas mot hänsynen till den personliga integriteten.

Genom att låta direktåtkomsten omfatta särskilt utvalda mindre integritetskänsliga uppgifter kan riskerna för integritetsintrång minimeras. De uppgifter som skattebrottsenheterna behöver är ofta uppgifter om juridiska personer. När det gäller fysiska personer är de uppgifter som behövs nästan uteslutande hänförliga till näringsverksamhet.

Skattebrottsenheterna har ett särskilt ansvar att utreda brott med fiskal anknytning och det är angeläget att man snabbt och effektivt kan få del av de uppgifter som behövs från beskattningsdatabasen. Under förutsättning att det införs författningsreglerade integritetsskyddande begränsningar av direktåtkomsten anser vi att de effektivitetsvinster som uppnås hos skattebrottsenheterna genom direktåtkomst väger tyngre än risken för integritetskränkningar. Ytterst är det dock en politisk fråga att göra avvägningen mellan behovet av direktåtkomst och hänsynen till den personliga integriteten samt att avgöra i vilken omfattning man vill att det skall ske ett informationsutbyte mellan verksamheterna. Mot denna bakgrund väljer vi att redovisa två förslag, varav det ena syftar till att ge skattebrottsenheterna en förhållandevis omfattande direktåtkomst och det andra innebär en mer begränsad direktåtkomst.

Enligt det här förslaget skall skattebrottsenheterna få ha direktåtkomst till uppgifter som avses i 2 kap. 3 § 1–5, 7, 9 och 10 skattedatabaslagen. För detta krävs en bestämmelse som bryter sekretessen mellan beskattningsverksamheten och den brottsbekämpande verksamheten för de uppgifter som skall omfattas av direktåtkomsten. När det gäller uppgifter om fysiska personer anser vi att skattebrottsenheterna skall få ha direktåtkomst i den utsträckning det är tillåtet att behandla uppgifterna enligt lagen (1999:90) om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar. I underrättelseverksamhet får personuppgifter enligt den lagen endast behandlas i särskilda undersökningar och i underrättelseregister. Samtliga personuppgifter som markeras som träffar vid en sökning i beskattningsdatabasen omfattas och måste uppfylla kraven för behandling. I praktiken innebär detta att skattebrottsenheterna inte får använda sig av de urvalssystem som den fiskala verksamheten använder sig av.

När det gäller juridiska personer skall skattebrottsenheterna få ha direktåtkomst till uppgifter som behövs i den brottsbekämpande verksamheten. Det krävs att de uppgifter som behandlas på något sätt är till konkret hjälp i underrättelseverksamheten eller i utredningen av ett brott.

Alternativ B

Enligt det här förslaget skall skattebrottsenheterna få ha direktåtkomst till de uppgifter som enskilda får ta del av i beskattningsdatabasen samt de uppgifter som är offentliga. Det handlar bl.a. om uppgifter om namn, personnummer, organisationsnummer, firma, registrering enligt skattebetalningslagen (1997:483) samt beslut om likvidation eller konkurs.

De uppgifter som avses är inte av integritetskänslig natur. I dag får skattebrottsenheterna del av dessa uppgifter via InfoTorg. För att möjliggöra direktåtkomst krävs det en bestämmelse som bryter sekretessen för de uppgifter som inte är offentliga.

Verksamhetsområdet

Vi föreslår att skattebrottsenheternas verksamhetsområde utvidgas till att omfatta brottet överträdelse av näringsförbud. Detta brott har ofta samband med skattebrott och det ligger därför nära till hands att låta skattebrottsenheterna biträda vid förundersökningar och bedriva underrättelseverksamhet när det gäller detta brott.

Ikraftträdande

Förslagen bör kunna träda i kraft den 1 juli 2006.

Förslag till lag om kassaregister m.m.

Härigenom föreskrivs följande.

Lagens tillämpningsområde

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

2 § Den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning omfattas av skyldigheter enligt denna lag.

3 § Skyldigheterna gäller inte för den som

1. endast i obetydlig omfattning säljer varor och tjänster mot kontant betalning,

2. är befriad från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (1999:1229) för inkomsterna som avses i 2 §, eller

3. bedriver taxitrafik enligt 1 kap. 3 § 2 yrkestrafiklagen (1998:490).

4 § Vid tillämpning av 2–3 §§ och 10 § skall självständiga verksamheter inom ramen för en näringsverksamhet bedömas var för sig.

5 § Skatteverket får i enskilda fall medge undantag från skyldigheter enligt denna lag om behovet av tillförlitligt underlag för skattekontroll kan tillgodoses på annat sätt. Undantag får förenas med villkor.

Definitioner

6 § Med kassaregister avses kassaapparat, kassaterminal, kassasystem och liknande apparatur.

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

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

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

Registrering i kassaregister m.m.

9 § All försäljning och annan löpande användning av kassaregister skall registreras i sådant register. Vid varje försäljning skall ett av kassaregistret framställt kvitto tas fram och erbjudas kunden.

Första stycket gäller inte när det av tekniska orsaker är oskäligt att kräva registrering i kassaregister.

Prop. 2005/06:169
Bilaga 5

10 § Om omsättningen till övervägande del består av fakturerad försäljning gäller skyldigheten att registrera försäljning enligt 9 § inte den fakturerade försäljningen.

11 § Kassaregister skall på ett tillförlitligt sätt visa

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

Anmälningsskyldighet

12 § Den som omfattas av skyldigheter enligt denna lag skall till Skatteverket anmäla identitetsbeteckningen på de kassaregister som används i verksamheten. Vid förändrade förhållanden skall ny anmälan göras.

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

13 § Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får föreskriva eller i enskilda fall medge att anmälan får lämnas i form av ett elektroniskt dokument.

Med ett elektroniskt dokument avses en upptagning som har gjorts med hjälp av automatiserad databehandling och vars innehåll och utställare kan verifieras genom ett visst tekniskt förfarande. I så fall får kravet enligt 12 § andra stycket på underskrift uppfyllas med elektroniska medel.

Certifiering och återkommande teknisk kontroll

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

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

Återkommande teknisk kontroll av kassaregister skall göras

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

16 § Certifiering och återkommande teknisk kontroll får även utföras av organ från ett annat land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) om organet uppfyller motsvarande krav.

Tillsyn

Prop. 2005/06:169
Bilaga 5

17 § Skatteverket utövar tillsyn över att näringsidkare som omfattas av skyldigheter enligt denna lag innehar kassaregister och att kassaregister som används i verksamheten uppfyller föreskrivna krav.

18 § Tillsyn skall utövas så att den inte vållar större kostnad eller olägenhet än vad som är nödvändigt.

19 § Skatteverket har, i den omfattning som är nödvändigt för tillsyn, rätt till tillträde till verksamhetslokal där verksamhet som omfattas av skyldigheter enligt denna lag bedrivs eller kan antas bedrivs för att där undersöka kassaregister.

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

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

22 § Polismyndighet skall lämna Skatteverket det biträde som behövs för tillsyn.

Särskilda kontrollåtgärder

23 § För kontroll av näringsverksamhet som omfattas eller kan antas omfattas av skyldigheter enligt denna lag får Skatteverket göra observationer av försäljningsvolymerna och användning av kassaregister samt göra inköp.

I samband med åtgärder enligt första stycket får Skatteverket inventera kassan.

Åtgärder enligt första och andra styckena får företas i verksamhetslokal dit allmänheten har tillträde och på allmän plats i anslutning till sådan verksamhetslokal.

24 § Den som omfattas eller kan antas omfattas av skyldigheter enligt denna lag skall på begäran av Skatteverket tillhandahålla kontrollremsa eller uppgifter från journalminne för kontroll av hur observerade försäljningsvolymerna och gjorda inköp enligt 23 § har registrerats i kassaregister.

Första stycket gäller endast om uppgifterna är räkenskapsinformation enligt bokföringslagen (1999:1078).

Skatteverket får förelägga den enskilde att fullgöra sin skyldighet enligt första stycket.

Sanktionsavgift

25 § Skatteverket får ta ut sanktionsavgift av näringsidkare som omfattas av skyldigheter enligt denna lag om

1. näringsidkaren inte innehar kassaregister, eller
2. näringsidkaren använder kassaregister som inte uppfyller kraven enligt denna lag och föreskrifter meddelade med stöd av lagen.

Sanktionsavgiften uppgår till 10 000 kronor.

Avgiften tillfaller staten.

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

27 § Om rättelse inte sker inom skälig tid efter det att en sanktionsavgift har beslutats, får ny avgift för överträdelsen tas ut med 20 000 kronor.

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

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

29 § Näringsidkaren skall befrias från en sanktionsavgift om det finns särskilda skäl.

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

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

Vite

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

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

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

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

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

Bemyndiganden

Prop. 2005/06:169
Bilaga 5

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

Förfarandet

34 § I fråga om sanktionsavgift gäller skattebetalningens (1997:483) bestämmelser om betalning, debitering, överklagande och förfarandet i övrigt.

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

36 § Vid överklagande av övriga beslut tillämpas 22 a § förvaltningslagen (1986:223).

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006 och tillämpas på försäljningar som sker efter den 31 december 2008.

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

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 2 och 4 §§, 16 kap. 6 §, 21 kap. 5 §, 22 kap. 4, 11 och 13 §§ samt 23 kap. 7 § skattebetalningslagen (1997:483) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §²⁵

Lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av

1. skattetillägg och förseningsavgift i fråga om sådan skatt eller avgift som avses i 1 §,

2. förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152),

3. kontrollavgift enligt 15 kap. 9 §,

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

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

5. sanktionsavgift enligt lagen (2006:000) om kassaregister m.m., *och*

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

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

4 §²⁶

Vad som sägs i denna lag om skatt och skattskyldig gäller även

1. avgift och avgiftsskyldig,

2. belopp som skall dras från ersättning för arbete, ränta eller utdelning för betalning av preliminär skatt (avdragen skatt) och den som är skyldig att göra sådant avdrag, samt

3. skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift eller ränta.

3. skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift, *sanktionsavgift* och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift eller ränta.

Med skatt likställs

1. belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för enligt denna lag eller, såvitt gäller belopp som har debiterats enligt denna lag, 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, och

²⁵ Senaste lydelse 2004:1142.

²⁶ Senaste lydelse 2004:1345.

2. belopp som betalats tillbaka till den skattskyldige men som på grund av ett senare beskattningsbeslut skall betalas in igen till Skatteverket.

Med skattskyldig likställs

1. handelsbolag även om det inte är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i 1 §,

2. den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200),

3. den som utan att vara skattskyldig här i landet har fått en F-skattsedel enligt 4 kap. 7 eller 8 §,

4. den som Skatteverket enligt 23 kap. 3 § har beslutat skall svara för redovisning och betalning av skatt som hänför sig till verksamhet som bedrivs genom enkelt bolag eller partrederi,

5. den som är grupphuvudman enligt 6 §,

6. delägare i handelsbolag som enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag har ålagts betalningsskyldighet för skatt,

7. den som har rätt till återbetalning enligt

a) 24 eller 25 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,

b) 8 § lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel,

c) 29 eller 30 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, eller

d) 28–30 §§ lagen (1994:1564) om alkoholskatt,

8. den som har rätt till återbetalning, kompensation eller nedsättning enligt 9 kap. 2, 3, 4, 5, 6, 8 a, 9, 10 eller 11 §, 11 kap. 12 eller 13 § lagen (1994:1776) om skatt på energi eller omfattas av ett slutligt beslut om skattenedsättning enligt 9 kap. 9 b § andra stycket samma lag, och

9. den som i egenskap av företrädare för en juridisk person är betalningsskyldig enligt 12 kap. 6 eller 6 a § eller som träffat överenskommelse enligt 12 kap. 7 c §.

16 kap.

6 §²⁷

Skatt som skall betalas enligt ett grundläggande beslut om slutlig skatt skall ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen.

Skatt som har bestämts genom omprövningsbeslut eller beslut om debiteringsåtgärd enligt 11 kap. 20 § skall ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Detsamma gäller beslut om debitering av skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift samt Skatteverkets beslut om ansvar enligt 12 kap. Slutlig skatt behöver dock inte betalas före den tidpunkt som	Skatt som har bestämts genom omprövningsbeslut eller beslut om debiteringsåtgärd enligt 11 kap. 20 § skall ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Detsamma gäller beslut om debitering av skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och sanktionsavgift samt Skatteverkets beslut om ansvar enligt 12 kap. Slutlig skatt behöver dock inte
---	--

²⁷ Senaste lydelse 2003:664.

anges i första stycket.

betalas före den tidpunkt som
anges i första stycket.

Prop. 2005/06:169
Bilaga 5

Med förfalldag enligt första och andra styckena avses den 17 och 26 januari, den 12, 17 och 26 augusti, den 12 och 27 december samt den 12 och 26 i övriga månader.

Skatteverket får besluta att betalning skall ske en annan dag än som anges i första och andra styckena, om det finns särskilda skäl.

21 kap.

5 §²⁸

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

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

22 kap.

4 §²⁹

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

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

²⁸ Senaste lydelse 2003:664.

²⁹ Senaste lydelse 2004:1156.

11 §³⁰

Överklagande av beslut av länsrätten i fråga om

1. preliminär taxering,
2. sättet att ta ut preliminär skatt,
3. debitering eller ändring av preliminär skatt,
4. verkställande av skatteavdrag,
5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt,
6. befrielse från ränta enligt 19 kap. 11 §,
7. överföring av skatt till en annan stat, *samt*
7. överföring av skatt till en annan stat,
8. beslut enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., *samt*
8. beslut enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., *samt*
9. sanktionsavgift enligt lagen (2006:000) om kassaregister m.m.,

får prövas av kammarrätten endast om den har meddelat prövningstillstånd.

13 §

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

Vid handläggningen i länsrätt av mål om sanktionsavgift enligt lagen (2006:000) om kassaregister m.m. skall muntlig förhandling hållas, om näringsidkaren begär det. Muntlig förhandling behövs dock inte, om det inte finns anledning att anta att avgift kommer att tas ut.

23 kap.

7 §³¹

En begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut enligt denna lag, taxeringslagen (1990:324) eller lagen (2004:1237) om särskild sjukförsäkringsavgift inverkar inte på skyldigheten att betala den skatt som omprövningen eller

En begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut enligt denna lag, taxeringslagen (1990:324), lagen (2004:1237) om särskild sjukförsäkringsavgift eller lagen (2006:000) om kassaregister m.m. inverkar inte på skyldigheten att betala

³⁰ Senaste lydelse 2003:212.

³¹ Senaste lydelse 2004:1345.

överklagandet rör.

den skatt som omprövningen
eller överklagandet rör.

Prop. 2005/06:169
Bilaga 5

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap.

2 §³²

Sekretess gäller i

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

2. ärende om kompensation för eller återbetalning av skatt,

3. ärende om anstånd med
erläggande av skatt

3. ärende om anstånd med
erläggande av skatt,

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

för uppgift om enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden.

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

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

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

*Sekretessen gäller inte heller
beslut om sanktionsavgift och
beslut om undantag från
skyldigheter enligt lagen om
kassaregister m.m.*

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

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

³² Senaste lydelse 2002:1124.

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

Härigenom föreskrivs att 8 kap. 5 a §³³ alkohollagen (1994:1738) skall upphöra att gälla vid utgången av december 2008.

³³ Senaste lydelse 2001:414.

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

Härigenom föreskrivs att det i bokföringslagen (1999:1078) skall införas en ny paragraf, 5 kap. 9 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

9 a §

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

Förslag till förordning om ändring i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

Härigenom föreskrivs att 2 § förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet³⁴ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §³⁵

Beträffande personer som avses i 2 kap. 2 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet får i beskattningsdatabasen behandlas uppgifter

1. som behövs vid Skatteverkets handläggning av ärenden som sker med stöd av	1. som behövs vid Skatteverkets handläggning av ärenden som sker med stöd av
- kupongskattelagen (1970:624),	- kupongskattelagen (1970:624),
- fastighetstaxeringslagen (1979:1152),	- fastighetstaxeringslagen (1979:1152),
- lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,	- lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
- taxeringslagen (1990:324),	- taxeringslagen (1990:324),
- lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter,	- lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter,
- mervärdesskattelagen (1994:200),	- mervärdesskattelagen (1994:200),
- lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt,	- lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt,
- skattebetalningslagen (1997:483),	- skattebetalningslagen (1997:483),
- lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter,	- lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter,
- inkomstskattelagen (1999:1229), <i>eller</i>	- inkomstskattelagen (1999:1229),
- annan författning med bestämmelser om skatter och	- <i>lagen (2006:000) om kassaregister m.m., eller</i> - annan författning med bestämmelser om skatter och

³⁴ Senaste lydelse av förordningens rubrik 2003:1023.

³⁵ Senaste lydelse 2004:1354.

- socialavgifter, socialavgifter,
2. om planerad, beslutad, pågående eller avslutad revision och annan kontroll av skatter och avgifter,
 3. om att fordran mot en person registrerats hos kronofogdemyndigheten, om indrivningsresultat, och om att en person ålagts betalningsskyldighet i egenskap av bolagsman eller företrädare för en juridisk person,
 4. om beslut om skuldsanering, ackord, likvidation, konkurs eller näringsförbud och om betalningsinställelse,
 5. om antal anställda och anställdas personnummer,
 6. om postgiro- och bankgironummer, om fullmakt lämnats för bank- eller postgiro att ta emot skatteåterbetalning på ett konto samt uppgifter om fullmakten och kontot,
 7. om bouppteckning eller dödsboanmälan, dödsbodelägare, tillgångar och skulder samt övriga uppgifter som behövs i verksamheten med bouppteckningar och dödsboanmälan enligt ärvdabalken,
 8. för förberedelsearbete vid fastighetstaxering,
 9. om lagfarna köp av hela eller delar av fastigheter samt om fastighetsregleringar vid vilka mer än två hektar åkermark, betesmark och skogsmark överförs från en fastighet till en annan och där frivillig överenskommelse om likviden föreligger,
 10. om tillsyn enligt alkohollagen (1994:1738),
 11. som behövs för handläggning av ärende enligt lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden eller annars för informationsutbyte och annan handräckning enligt internationella åtaganden,
 12. från aktiebolagsregistret,
 13. från vägtrafikregistret,
 14. från Statens folkhälsoinstitut om tillstånd enligt alkohollagen och om omsättning enligt restaurangrapport,
 15. från länsarbetsnämnden om beslut om arbetsmarknadspolitiska åtgärder samt om utbetalt belopp och datum för utbetalningen,
 16. från Tullverket om debiterad mervärdesskatt vid import, exportvärden, antal import- och exporttillfällen samt de tidsperioder som uppgifterna avser samt uppgifter från verket som behövs för tillämpningen av 3 kap. 30 § andra stycket mervärdesskattelagen,
 17. från Försäkringskassan om försäkring mot kostnader för sjuklön när det gäller arbetsgivaren och den försäkrade, om sjukpenningsgrundande inkomst av annat förvärvsarbete och om utsänd person, och
 18. om avgiftsskyldighet till sådant trossamfund som har eller har beviljats uppborrdshjälp enligt 16 § lagen (1998:1593) om trossamfund samt om församlingstillhörighet inom Svenska kyrkan.
- Skatteverket meddelar närmare föreskrifter om vilka uppgifter som får behandlas i beskattningsdatabasen.

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 2006.

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar³⁶

dels att nuvarande 3 § skall betecknas 8 § och nuvarande 4 § skall betecknas 9 §,

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

dels att det i lagen skall införas fem nya paragrafer, 3–7 §§, samt närmast före 3 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §³⁷

Skatteverkets verksamhet enligt denna lag omfattar brott enligt

1. skattebrottslagen (1971:69),
 2. 19 kap. 1 § första stycket 4 aktiebolagslagen (1975:1385),
 3. 11 § tredje stycket lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.,
 4. folkbokföringslagen (1991:481) samt
 5. 11 kap. 5 § brottsbalken.
4. folkbokföringslagen (1991:481),
 5. 11 kap. 5 § brottsbalken samt
 6. lagen (1986:436) om näringsförbud.

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

2 §³⁸

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

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

Skatteverket får inte verkställa beslut om tvångsmedel.

Tvångsmedel

3 §

Skatteverket får besluta om och verkställa beslut om tvångsmedel endast i den utsträckning som följer av 4–6 §§.

Skatteverket får inte

³⁶ Senaste lydelse av lagens rubrik 2003:665.

³⁷ Senaste lydelse 2003:665.

³⁸ Senaste lydelse 2003:665.

använda våld enligt 29 §
polislagen (1984:387) i större
utsträckning än som följer av
7 §.

4 §

Skatteverket får verkställa
beslut om beslag enligt 27
kap. 1 § och husrannsakan
enligt 28 kap. 1 §
rättegångsbalken i de fall
våld mot person inte behöver
användas.

5 §

Om husrannsakan
verkställs av en polisman får
åklagaren uppdra åt
tjänsteman vid Skatteverket
att medverka vid
förrättningen. Tjänstemannen
vid Skatteverket får därvid
genomsöka de utrymmen
som är föremål för
husrannsakan.

6 §

När Skatteverket
verkställer ett beslut om
husrannsakan eller
medverkar vid husrannsakan
med stöd av 5 §, får
tjänsteman vid Skatteverket, i
fråga om brott som avses i 1
§, ta egendom i beslag utan
föregående beslut av
åklagaren eller rätten. Därvid
gäller 27 kap.
rättegångsbalken i tillämpliga
delar.

*Åtgärden skall skyndsamt
anmälas till åklagaren som
omedelbart skall pröva om
åtgärden skall bestå.*

7 §

När Skatteverket
verkställer ett beslut om
husrannsakan, får
Skatteverket låta öppna lås
om det behövs för att

åtgärden skall kunna
genomföras.

Prop. 2005/06:169
Bilaga 5

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

Förslag till lag om ändring i rättegångsbalken

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

28 kap.

7 §

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

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

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

*Bestämmelser om
medverkan vid husrannsakan
finns i 5 § lagen (1997:1024)
om Skatteverkets medverkan
i brottsutredningar.*

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

Alternativ A – en omfattande direktåtkomst till beskattningsdatabasen

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

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 4 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet³⁹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.
4 §⁴⁰

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

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

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

³⁹ Senaste lydelse av lagens rubrik 2003:670.

⁴⁰ Senaste lydelse 2003:670.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1999:90) om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar⁴¹

dels att 1 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 14 a §, samt närmast före 14 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §⁴²

Denna lag gäller utöver personuppgiftslagen (1998:204) vid behandling av personuppgifter i Skatteverkets verksamhet för att

1. bedriva spaning och utredning i fråga om brott som avses i 1 § lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar,
2. förebygga brott som avses i 1.

Lagen gäller endast om behandlingen är helt eller delvis automatiserad eller om personuppgifterna ingår i eller är avsedda att ingå i en strukturerad samling av personuppgifter, vilka är tillgängliga för sökning eller sammanställning enligt särskilda kriterier.

Lagen gäller endast om behandlingen *avser direktåtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen enligt lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet eller i övrigt* är helt eller delvis automatiserad eller om personuppgifterna ingår i eller är avsedda att ingå i en strukturerad samling av personuppgifter, vilka är tillgängliga för sökning eller sammanställning enligt särskilda kriterier.

Sökbegrepp

14 a §

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

⁴¹ Senaste lydelse av förordningens rubrik 2003:668.

⁴² Senaste lydelse 2003:668.

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

18 §

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

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

Härigenom föreskrivs att det i skattebetalningslagen (1997:483) skall införas en ny paragraf, 23 kap. 2 a §, av följande lydelse

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

23 kap.

2 a §

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

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

Härigenom föreskrivs att det i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter skall införas en ny paragraf, 15 kap. 9 §, samt närmast före 15 kap. 9 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Uppgifter från brotts-
bekämpande verksamhet

15 kap.

9 §

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

**Förslag till förordning om ändring i förordningen (2001:588) om
behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet**

Härigenom föreskrivs att det i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet⁴³ skall införas en ny paragraf, 5 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 a §

På begäran av den enhet inom Skatteverket som medverkar vid brottsutredningar skall lämnas ut uppgifter som avses i 2 kap. 3 § 1–5, 7, 9 och 10 lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 2006.

⁴³ Senaste lydelse av förordningens rubrik 2003:1023.

Alternativ B – en begränsad direktåtkomst till beskattningsdatabasen

Förslag till förordning om ändring i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

Härigenom föreskrivs att det i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet⁴⁴ skall införas en ny paragraf, 5 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 a §

På begäran av den enhet inom Skatteverket som medverkar vid brottsutredningar skall lämnas ut uppgifter, som enligt 2 kap. 5 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet får lämnas ut till enskild.

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 2006.

⁴⁴ Senaste lydelse av förordningens rubrik 2003:1023.

Förteckning över remissinstanser över betänkandet SOU 2005:35 Krav på kassaregister Effektivare utredning av ekobrott

Efter remittering har följande instanser lämnat yttranden över betänkandet från 2004 års skattekontrollutredning: Riksdagens ombudsmän, Hovrätten för Västra Sverige, Huddinge tingsrätt, Malmö tingsrätt, Kammarrätten i Stockholm, Länsrätten i Jämtlands län, Justitiekanslern, Domstolsverket, Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten, Rikspolisstyrelsen, Brottsförebyggande rådet, Styrelsen för ackreditering och teknisk kontroll SWEDAC, Kommerskollegium, Statens folkhälsoinstitut, Tullverket, Skatteverket, Bokföringsnämnden, Datainspektionen, Statskontoret, Länsstyrelsen i Stockholms län, Länsstyrelsen i Skåne län, Länsstyrelsen i Norrbottens län, Konsumentverket, Konkurrensverket, Verket för näringslivsutveckling, SP Sveriges Provnings- och forskningsinstitut AB, Sundbybergs stad, Lycksele kommun, Bodens kommun, Hjo kommun, Sveriges Kommuner och Landsting, Sveriges advokatsamfund, Svensk Handel, Svenskt Näringsliv, Företagarnas Riksorganisation, FAR, Svenska Revisorssamfundet, Näringslivets Regelnämnd, NNR, Torg- och Marknadshandlarnas Ekonomiska Riksförening (TOMER), Kommunala alkoholhandläggares förening, Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare, LO, Lotteriinspektionen, Sveriges Tvätteriförbund och Sveriges Tivoliägareförening.

Sammanfattning av Riksskatteverkets rapport, RSV Rapport 2003:5 Uppgiftsskyldighet för internationella företag

Prop. 2005/06:169
Bilaga 7

Riksskatteverket (RSV) föreslår att i Sverige skattskyldiga näringsidkare som direkt eller indirekt innehar mer än femtio procent av andelarna eller kontrollerar mer än femtio procent av rösterna i en utländsk juridisk person skall omfattas av en utökad uppgiftsskyldighet i deklarationen om transaktioner med denna utländska person. Detsamma gäller juridiska personer som ägs eller kontrolleras av samma krets av aktieägare. Vid bedömningen av om en person har ett bestämmande inflytande i en utländsk juridisk person bör även andelar som innehas av personer i intressegemenskap med denne medräknas. En här i landet skattskyldig juridisk person som ägs eller kontrolleras av en utländsk person bör likaledes omfattas av en utvidgad uppgiftsskyldighet.

Uppgiftsskyldigheten i deklarationen föreslås avse transaktionsslagen varor, tjänster, immateriella tillgångar, finansiella transaktioner och övrigt. Vidare bör uppgiften avse det totala beloppet av intäkter och kostnader inom respektive transaktionsslag. Alternativt kan uppgift om intäkternas och kostnadernas storlek lämnas inom förslagsvis tre intervall, noll-tio miljoner kr, tio-femtio miljoner kr och över femtio miljoner kr.

RSV föreslår mot bakgrund härav ett nytt stadgande, 3 kap. 9 c §, i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK:

Transaktioner med utländska företag i intressegemenskap m.m.

Den som redovisar intäkter i inkomstlaget näringsverksamhet och som

*- själv eller tillsammans med närstående, direkt eller indirekt, innehar eller kontrollerar mer än hälften av andelarna eller rösterna för samtliga andelar i en utländsk juridisk person, **eller***

*- på annat sätt ingår i ett koncernförhållande med en utländsk juridisk person, **eller***

*- direkt eller indirekt innehas eller kontrolleras till mer än hälften av en i utlandet hemmahörande fysisk eller juridisk person, **eller***

*- innehar ett fast driftställe i utlandet, **eller***

*- är en utländsk person som innehar ett fast driftställe i Sverige
skall lämna uppgifter om slag och omfattning av transaktioner med nämnda utländska personer och fasta driftställen.*

Med koncernförhållande i andra stycket avses juridiska personer som ägs eller kontrolleras av samma krets av aktieägare.

Innehav av andelar i en utländsk juridisk person genom svenska handelsbolag likställs med direkt innehav.

En formell skyldighet att upprätta dokumentation om internpriser bör införas. Kretsen bör vara densamma som träffas av den utvidgade uppgiftsskyldigheten i självdeklarationen. Några uttryckliga formkrav bör däremot inte uppställas. RSV bör i stället lämna vägledning som ger de skattskyldiga en uppfattning om innehållet i dokumentationskravet. Detta bör i första hand utgå från OECD:s riktlinjer på området.

Detta föranleder ett nytt stadgande i LSK, 3 kap. 9 d §:

Skattskyldiga, som avses i 9 c §, skall, vid transaktioner med i bestämmelsen nämnda utländska personer och fasta driftställen, upprätta en skriftlig dokumentation som kan användas vid en värdering av om priser och villkor vid transaktionerna överensstämmer med vad som skulle ha gällt om de företagits mellan oberoende parter.

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om vilka uppgifter som bör ingå i en skriftlig dokumentation enligt första stycket.

RSV föreslår också att den utökade uppgiftsskyldigheten i deklarationen och nya dokumentationskrav även omfattar mellanhavanden mellan huvudkontor och deras fasta driftställen.

Dokumentationen bör bevaras och förvaras i enlighet med de regler som gäller i bokföringslagen (1999:1078).

De sanktioner som i allmänhet gäller inom inkomstskatteområdet, d.v.s. förseningsavgift, vitesföreläggande, skattetillägg och skönstaxering enligt taxeringslagen (1990:324) bör även gälla vid brister i informations- och dokumentationsskyldigheten.

Förteckning över remissinstanser (RSV Rapport 2003:5, Uppgiftsskyldighet för internationella företag)

Prop. 2005/06:169
Bilaga 8

Följande instanser har efter remiss avgett yttrande över RSV:s rapport: Justitieombudsmannen, Kammarrätten i Stockholm, Kammarrätten i Göteborg, Länsrätten i Stockholms län, Länsrätten i Skåne län, Ekobrottsmyndigheten, Revisorsnämnden, Stockholms Handelskammare, Finansinspektionen, Bokföringsnämnden, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Juridiska fakulteten vid Lunds universitet, Sveriges advokatsamfund, Svenskt Näringsliv, Företagarnas Riksorganisation, Lantbrukarnas Riksförbund, FAR, Svenska Revisorssamfundet, Svenska Bankföreningen, Näringslivets skattedelegation och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund.

Följande remissinstanser har uttryckligen avstått från att yttra sig över remissen: Handelshögskolan i Stockholm, Landsorganisationen i Sverige och Institutet för Internationell Ekonomi.

Följande remissinstanser har erbjudits att lämna men inte inkommit med något yttrande: Internationella Handelshögskolan i Jönköping, Näringslivets Regelnämnd, Företagarförbundet, Redovisningsrådet och Svenska Riskkapitalföreningen.

Regeringen har följande förslag till lagtext.

Förslag till lag om kassaregister m.m.

Härigenom föreskrivs⁴⁵ följande.

Lagens tillämpningsområde

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

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

3 § Skyldigheterna enligt denna lag gäller inte för den som

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

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

Definitioner

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

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

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

⁴⁵Se Europaparlamentets och rådets direktiv 98/34/EG av den 22 juni 1998 om ett informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter och beträffande föreskrifter för informationssamhällets tjänster (EGT L 204, 21.7.1998, s. 37, Celex 31998L0034).

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

Prop. 2005/06:169
Bilaga 9

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

Registrering i kassaregister m.m.

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

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

10 § Kassaregister skall på ett tillförlitligt sätt visa

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

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

Anmälningsskyldighet

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

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

Certifiering och återkommande teknisk kontroll

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

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

Återkommande teknisk kontroll av kassaregister skall göras

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

Protokoll från den tekniska kontrollen skall finnas tillgängligt i verksamhetslokalen.

15 § Certifiering och återkommande teknisk kontroll får även utföras av organ från ett annat land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet

(EES) enligt bestämmelser som meddelas av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer.

Prop. 2005/06:169
Bilaga 9

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

Tillsyn

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

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

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

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

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

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

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

Särskilda kontrollåtgärder

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

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

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

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

24 § När Skatteverket vidtar åtgärder enligt 22 § skall näringsidkaren på begäran av Skatteverket tillhandahålla kontrollremsa eller uppgifter från

journalminne för kontroll av hur försäljningar har registrerats i kassaregistret.

Prop. 2005/06:169
Bilaga 9

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

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

Kontrollavgift

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

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

Kontrollavgiften är 10 000 kronor och tillfaller staten.

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

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

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

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

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

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

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

Vite

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

Finns det anledning att anta att näringsidkaren eller, om denne är en juridisk person, ställföreträdaren för näringsidkaren har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till kontrollavgift eller skattetillägg, får

näringsidkaren inte föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen.

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

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

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

Undantag från lagen i enskilda fall

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

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

2. en viss skyldighet av tekniska orsaker är oskälig.

Undantag får förenas med villkor.

Bemyndiganden

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

Förfarandet

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

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

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

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

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

Förslag till lag om särskild skattekontroll i vissa branscher

Härigenom föreskrivs följande.

Lagens tillämpningsområde

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

2 § Bestämmelserna i denna lag tillämpas på näringsverksamhet som avser

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

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

Definitioner

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

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

Personalliggare

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

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

1. namn och, om sådant nummer finns, personnummer eller samordningsnummer på personer som är verksamma i näringsverksamheten, och
2. tidpunkten då respektive persons arbetspass påbörjas och avslutas.

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

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

Prop. 2005/06:169
Bilaga 9

7 § Personalliggaren skall finnas tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen.

Kontrollbesök

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

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

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

Föreläggande

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

Kontrollavgift

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

1. inte för en personalliggare,
 2. för en personalliggare, men denna är så bristfällig att den inte kan ligga till grund för en kontroll,
 3. inte bevarar uppgifterna i personalliggaren enligt 6 § tredje stycket, eller
 4. inte håller personalliggaren tillgänglig vid ett kontrollbesök.
- Kontrollavgiften är 10 000 kronor och tillfaller staten.

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

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

14 § Om en kontrollavgift har tagits ut enligt 11 § och Skatteverket därefter har förelagt näringsidkaren att göra rättelse inom viss tid, får Skatteverket ta ut en ny avgift med 20 000 kronor om föreläggandet inte följs.

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

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

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

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

Vite

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

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

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

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

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

Bemyndigande

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

Förfarandet

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

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007.

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §⁴⁶

Lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av

1. skattetillägg och förseningsavgift i fråga om sådan skatt eller avgift som avses i 1 §,

2. förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152),

3. kontrollavgift enligt 15 kap. 9 §,

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

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

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

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

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

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

5 kap.

9 §⁴⁷

Skatteavdrag skall inte göras från

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

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

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

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

5. ränta på ett konto för klientmedel,

6. ränta som betalas ut tillsammans med ett annat belopp, om det är okänt för utbetalaren hur stor del av utbetalningen som utgör ränta och

⁴⁶ Senaste lydelse 2004:1142.

⁴⁷ Senaste lydelse 2005:922.

utbetalaren därför skall redovisa hela beloppet i kontrolluppgift enligt 8 kap. 5 § andra stycket lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter,

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

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

9. utdelning på andelar i en svensk ekonomisk förening,

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

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

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

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

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

21 kap. **5 §⁴⁸**

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

1. preliminär taxering,
2. sättet att ta ut preliminär skatt,
3. debitering eller ändring av preliminär skatt,
4. verkställande av skatteavdrag,

⁴⁸ Senaste lydelse 2003:664.

- | | |
|--|--|
| 5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt, | 6. kostnadsavdrag vid beräkning |
| 6. kostnadsavdrag vid beräkning | av skatteavdrag och |
| av skatteavdrag och | arbetsgivaravgifter, |
| arbetsgivaravgifter, <i>eller</i> | 7. särskild redovisning av |
| 7. särskild redovisning av | arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. |
| arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. | 12 §, |
| 12 §. | 8. <i>kontrollavgift enligt lagen</i> |
| | <i>(2006:000) om kassaregister m.m.,</i> |
| | <i>eller</i> |
| | 9. <i>kontrollavgift enligt lagen</i> |
| | <i>(2006:000) om särskild</i> |
| | <i>skattekontroll i vissa branscher.</i> |

22 kap.

4 §⁴⁹

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

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

11 §⁵⁰

Överklagande av beslut av länsrätten i fråga om

- | | |
|--|--------------------------------|
| 1. preliminär taxering, | |
| 2. sättet att ta ut preliminär skatt, | |
| 3. debitering eller ändring av preliminär skatt, | |
| 4. verkställande av skatteavdrag, | |
| 5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt, | |
| 6. befrielse från ränta enligt 19 kap. 11 §, | |
| 7. överföring av skatt till en | 7. överföring av skatt till en |
| annan stat, <i>samt</i> | annan stat, |

⁴⁹ Senaste lydelse 2004:1156.

⁵⁰ Senaste lydelse 2003:212.

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

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

Prop. 2005/06:169
Bilaga 9

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

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

får prövas av kammarrätten
prövningstillstånd.

endast om den har meddelat

13 §

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

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

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

23 kap.

2 a §

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

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

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

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 2 § sekretesslagen (1980:100)⁵¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap. 2 §⁵²

Sekretess gäller i

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

2. ärende om kompensation för eller återbetalning av skatt,

3. ärende om anstånd med erläggande av skatt

3. ärende om anstånd med erläggande av skatt,

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

för uppgift om enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden.

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

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

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

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

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007.

⁵¹ Lagen omtryckt 1992:1474.

⁵² Senaste lydelse 2002:1124. **Anmärkning:** En ändring i 9 kap. 2 § har även föreslagits i lagrådsremissen Tullverkets ingripanden mot varor som misstänkts göra intrång i vissa immateriella rättigheter.

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

Härigenom föreskrivs att 8 kap. 5 a § alkohollagen (1994:1738)⁵³ skall upphöra att gälla vid utgången av juni 2009.

⁵³ Senaste lydelse av 8 kap. 5 a § 2001:414.

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

1 a §

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar⁵⁴

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

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

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §⁵⁵

Skatteverkets verksamhet enligt denna lag omfattar brott enligt

1. skattebrottslagen (1971:69),
2. 30 kap. 1 § första stycket 4 aktiebolagslagen (2005:551),
3. 11 § tredje stycket lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.,
4. folkbokföringslagen (1991:481) *samt*
5. 11 kap. 5 § brottsbalken.

4. folkbokföringslagen (1991:481),

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

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

2 §⁵⁶

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

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

Skatteverket får inte verkställa beslut om tvångsmedel.

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

Tvångsmedel

3 §

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

⁵⁴ Senaste lydelse av lagens rubrik 2003:665.

⁵⁵ Senaste lydelse 2005:924.

⁵⁶ Senaste lydelse 2003:665.

person inte behöver användas.

Prop. 2005/06:169
Bilaga 9

4 §

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

Förslag till lag om ändring i rättegångsbalken

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

28 kap.

7 §

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

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

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

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet⁵⁷

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

4 §⁵⁸

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

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

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

2 kap.

7 §⁵⁹

Skatteverket får ha direktåtkomst till uppgifterna i beskattningsdatabasen. I Skatteverkets brottsbekämpande verksamhet som avses i lagen

⁵⁷ Senaste lydelse av lagens rubrik 2003:670.

⁵⁸ Senaste lydelse 2003:670.

⁵⁹ Tidigare 2 kap. 7 § upphävd genom 2003:670.

(1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar får direktåtkomsten endast omfatta uppgifter som avses i 3 § 1–5, 7, 9 och 10. Prop. 2005/06:169
Bilaga 9

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

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

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1999:90) om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar⁶⁰ skall införas en ny paragraf, 14 a §, och närmast före 14 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Sökbegrepp

14 a §

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

⁶⁰ Senaste lydelse av lagens rubrik 2003:668.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om taxeringslagen (1990:324)

dels att 3 kap. 9 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 3 kap. 18 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

9 §⁶¹

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

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

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

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

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

⁶¹ Senaste lydelse 2003:655.

18 §

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

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

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

15 kap.

Dokumentationsskyldighet avseende internprissättning

9 §

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

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

10 §

Dokumentation enligt 9 § första stycket skall innehålla

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

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

Uppgifter från brottsbekämpande verksamhet

11 §

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

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

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2006-03-07

Närvarande: f.d. justitierådet Hans Danelius, regeringsrådet Karin Almgren och f.d. kammarrättspresidenten Jan Francke.

Effektivare skattekontroll

Enligt en lagrådsremiss den 9 februari 2006 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

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

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Viktoria Sjögren Samuelsson, departementssekreterarna Niklas Ekstrand och Nils-Fredrik Carlsson samt kammarrättsassessorerna Fredrik Löfstedt och Joakim Fällman.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Förslaget till lag om kassaregister m.m.

21 §

Paragrafen, som innebär att tillsyn av kassaregister kan ske i näringsidkarens verksamhetslokaler mot dennes vilja, får anses gälla ett sådant intrång som omfattas av 2 kap. 6 § regeringsformen. Bestämmelsen riktar sig i princip mot samtliga näringsidkare som i mer än obetydlig omfattning säljer varor eller tjänster mot kontant betalning och kommer att få ett avsevärt vidare tillämpningsområde än den liknande regel om polismyndighets biträde vid tillsyn som finns i 8 kap. 7 § alkohollagen (1994:1738). Regleringen innebär att den i skattelagstiftningen upprätthållna skiljelinjen mellan kontrollåtgärder,

som görs i samverkan med den som omfattas av kontrollen, och åtgärder som kan genomföras utan dennes medgivande blir genombruten. Paragrafen bör därför enligt Lagrådets mening slopas. De i praktiken sannolikt fåtaliga fall då Skatteverket anser sig böra företa en inspektion av ett kassaregister, trots att näringsidkaren motsätter sig detta, bör lämpligen inordnas bland de övriga fall då det blir fråga om tillämpning av lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

22 §

I andra stycket anges att de åtgärder som uppräknas i första stycket, dvs. kundräkning, kontrollköp, kvittokontroll och kassainventering, får vidtas i verksamhetslokaler dit allmänheten har tillträde och på allmän plats i anslutning till sådana lokaler. Tillägget rörande allmän plats är svårbegripligt, eftersom det knappast kan ha tillämpning på kontrollköp, kvittokontroll och kassainventering. I stället torde det ha avseende enbart på kundräkning, som kan tänkas ske utanför själva verksamhetslokalen. För att göra innebörden klarare borde stycket lyda:

”Sådana åtgärder får vidtas i verksamhetslokaler dit allmänheten har tillträde. Kundräkning får även ske på allmän plats i anslutning till sådana lokaler.”

Lagrådet vill emellertid ifrågasätta om inte stycket kan utgå i dess helhet.

26 och 29 §§

Förslaget till 26 § innehåller en bestämmelse om att kontrollavgift inte får tas ut om överträdelsen är obetydlig. Av författningskommentaren till bestämmelsen framgår att ett flertal olika omständigheter kan ligga till grund för bedömningen av om en överträdelse är att anse som obetydlig, t.ex. kortare dröjsmål med anmälan av kassaregister och underlåtenhet att vid något enstaka tillfälle erbjuda en kund kvitto. I annan skattelagstiftning hänför sig termen ”obetydlig” normalt till en beloppsbestämning och Lagrådet finner den mindre lämplig i detta sammanhang.

Förslaget till 29 § reglerar möjligheten till befrielse från en kontrollavgift om det finns särskilda skäl. En sådan kontrollavgift är vid tillämpning av Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna att anse som en brottspåföljd, och det är därför enligt Europadomstolens praxis (se bl.a. Europadomstolens domar den 23 juli 2002 i målen Janosevic samt Västberga Taxi AB och Vulic, båda mot Sverige) angeläget att jämkning och eftergift kan ske när det finns omständigheter som på ett eller annat sätt kommer påförande av kontrollavgift att framstå som oskäligt. Av Europadomstolens avgöranden i de nämnda målen framgår att en sådan reglering kan vara förenlig med konventionen under förutsättning att det

i varje enskilt fall sker en nyanserad och inte alltför restriktiv prövning av om kontrollavgift bör påföras eller inte.

Prop. 2005/06:169
Bilaga 10

Med beaktande härav finner Lagrådet att bestämmelserna i 26 och 29 §§ skulle få en mer ändamålsenlig utformning om de – efter förebild av 23 § lagen (2000:1087) om anmälningsskyldighet för vissa innehav av finansiella instrument – sammanfördes till en paragraf med följande innehåll:

”Om överträdelsen är ringa eller ursäktlig eller det annars finns särskilda skäl får en näringsidkare helt eller delvis befrias från en kontrollavgift.

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

Förslaget innebär att 26 § slopas, att en omnumrering görs av de följande paragraferna och att den föreslagna bestämmelsen tas in som en ny 28 §.

28 §

Lagrådet föreslår att första och andra styckena slås samman till ett stycke av följande lydelse:

”Om en kontrollavgift har tagits ut för en överträdelse och näringsidkaren därefter inom ett år gör sig skyldig - - - kronor.”

31 §

Paragrafens tredje stycke innehåller en bestämmelse om att en skattebrottsenhet vid Skatteverket på begäran skall ange om det i enhetens verksamhet finns uppgifter som innebär att ett föreläggande inte får förenas med vite. I remissen anges (s. 134) att skattebrottsenheten för att kunna göra denna bedömning behöver få viss information om vilken fråga som avses utredas genom föreläggandet. Motsvarande bestämmelse föreslås också i 18 § tredje stycket förslaget till lag om särskild skattekontroll i vissa branscher, 23 kap. 2 a § skattebetalningslagen, 3 kap. 18 § taxeringslagen och 15 kap. 11 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Den skattebrottsutredande verksamheten och den fiskala verksamheten i Skatteverket är sådana självständiga verksamhetsgrenar som avses i 1 kap. 3 § andra stycket sekretesslagen (1980:100). Sekretesslagen uppställer inte något krav på att en sekretessbrytande bestämmelse utformas som en lagregel (se 14 kap. 1 §). Det ter sig märkligt att i lag reglera en uppgiftsskyldighet mellan olika verksamhetsgrenar inom en och samma myndighet. Lagrådet ifrågasätter mot denna bakgrund om inte de föreslagna lagreglerna bör slopas och ersättas av bestämmelser i förordningsform.

32, 35 och 36 §§

I 32 § finns en forumbestämmelse för mål om utdömande av vite. I 35 och 36 §§ finns bl.a. regler om överklagande av beslut enligt lagen. Vad gäller kontrollavgift skall bestämmelserna i skattebetalningslagen tillämpas, vilket bl.a. innebär en överklagandetid om två månader och krav på prövningstillstånd i kammarrätt. För övriga överklagbara beslut skall enligt förvaltningslagens och förvaltningsprocesslagens bestämmelser en frist om tre veckor gälla för överklagande. Också för dessa beslut skall krävas prövningstillstånd i kammarrätt. Bestämmelserna har blivit mycket svårtillgängliga till följd av att regleringen sker genom hänvisningar till förvaltningslagen och skattebetalningslagen och genom att undantag görs för att undvika den ”dubbelreglering” som blir följd av att redan hänvisningen till skattebetalningslagen innebär ett krav på prövningstillstånd i kammarrätt och att forumreglerna i 22 kap. 1 a–1 c §§ blir tillämpliga.

Att ett krav på prövningstillstånd i kammarrätt finns även i fråga om andra beslut än beslut om kontrollavgift framgår av 22 a § förvaltningslagen jämförd med 1 §. Någon uttrycklig reglering i förevarande lag är därför inte nödvändig.

Enligt Lagrådets mening skulle 32, 35 och 36 §§ med fördel kunna slås samman till en ny paragraf med följande utformning:

”Beslut om tillsyn, särskilda kontrollåtgärder och föreläggande vid vite får inte överklagas.

Frågor om utdömande av vite och överklagande av beslut enligt denna lag prövas av den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande enligt 22 kap. 1 a–1 c §§ skattebetalningslagen (1997:483).

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

I fråga om kontrollavgift gäller bestämmelserna i skattebetalningslagen om debitering, betalning, överklagande och förfarandet i övrigt.”

Om förslaget godtas, föranleder det en viss omnumrering av paragraferna i lagen.

33 §

Eftersom de skyldigheter som åläggs näringsidkare genom lagen är kostnadskrävande och omständigheterna kring försäljning av varor eller tjänster varierar mycket, kan Lagrådet föreställa sig att det finns situationer av olika art då det för att inte oskäligt betunga en näringsverksamhet bör vara möjligt att meddela dispens från skyldigheterna enligt lagen. Detta talar för att dispensmöjligheterna inte

bör vara alltför snäva. I detta syfte föreslår Lagrådet att orden ”av tekniska orsaker” i första stycket 2 utgår.

Prop. 2005/06:169
Bilaga 10

Ikraftträdandebestämmelsen

Lagrådet hänvisar till vad som sägs nedan om ikraftträdandebestämmelserna i allmänhet.

Förslaget till lag om särskild skattekontroll i vissa branscher

Allmänt

Genom den föreslagna lagen åläggs vissa näringsidkare en skyldighet att föra en personalliggare i vilken det fortlöpande för varje verksamhetsdag skall göras anteckningar om de personer som arbetar i verksamheten och om tidpunkten då varje persons arbetspass påbörjas och avslutas. Detta lägger på de berörda näringsidkarna en tung administrativ börda, vilken kan vara svår att korrekt fullgöra för många småföretagare. Det kan därför antas att det kommer att påträffas många brister i hur dessa personalliggare förs. Därtill kommer att påföljderna för överträdelse av lagen genom påförande av kontrollavgifter är stränga och kan bli mycket allvarliga för företagare med små vinstmarginaler. Lagrådet finner det därför angeläget att kontrollavgifter inte åläggs företagare slentrianmässigt utan att möjligheterna till befrielse från dessa avgifter tillämpas generöst i fall då det saknas skäl att anta brottslig avsikt bakom bristerna i förande av personalliggare. Lagrådet vill också ifrågasätta om det inte borde i lagen införas en dispensmöjlighet som skulle kunna utnyttjas i fall då förande av en personalliggare framstår som en oproportionerlig byråkratisk börda.

5 §

Paragrafen reglerar bl.a. undantag från skyldigheten att föra personalliggare. En sådan liggare behöver enligt förslaget inte föras i enskild näringsverksamhet där endast näringsidkaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma. Inte heller behöver fåmansföretag där endast företagsledaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma föra personalliggare. Termer och uttryck i lagen har enligt förslaget till 3 § samma betydelse som i skattebetalningslagen om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Detta torde innebära (se 1 kap. 3 § skattebetalningslagen och 1 kap. 1 § taxeringslagen) att i enlighet med 2 kap. 20 § inkomstskattelagen sambor som tidigare har varit gifta med varandra eller som har eller har haft gemensamma barn omfattas av undantagsregleringen men att övriga sambor inte omfattas av denna reglering. Lagrådet anser att undantaget bör utvidgas så att den som driver näringsverksamhet enbart tillsammans med sin sambo och/eller barn under 16 år skall undantas från skyldigheten att föra personalliggare

på samma sätt som den som driver sådan verksamhet enbart med sin hustru/make och/eller barn under 16 år.

Prop. 2005/06:169
Bilaga 10

6 §

I sista stycket är hänvisningen till ”beskattningsåret” något abrupt. Lagrådet föreslår att det utbyts mot ”det för näringsverksamheten gällande beskattningsåret”.

13 och 16 §§

Regleringen bör enligt Lagrådets mening utformas på det sätt som föreslås beträffande motsvarande bestämmelser i 26 och 29 §§ förslaget till lag om kassaregister m.m. Detta innebär att 13 § slopas, efterföljande paragrafer numreras om och den paragraf som ersätter 16 § får följande lydelse:

”15 §

Om överträdelsen är ringa eller ursäktlig eller det annars finns särskilda skäl får en näringsidkare helt eller delvis befrias från en kontrollavgift.

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

18 §

Beträffande bestämmelsens tredje stycke hänvisar Lagrådet till vad som sagts om 31 § tredje stycket förslaget till lag om kassaregister m.m.

19, 21 och 22 §§

Lagrrådet förordar att dessa tre paragrafer sammanförs till en paragraf under rubriken ”Förfarandet”. Paragrafen kan få följande utformning:

”Beslut om kontrollbesök och föreläggande av vite får inte överklagas.

Frågor om utdömande av vite [och överklagande av beslut enligt denna lag] prövas av den länsrätt som enligt 22 kap. 1 a -1 c §§ skattebetalningslagen (1997:483) är behörig att pröva ett överklagande.

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

I fråga om kontrollavgift gäller bestämmelserna i skattebetalningslagen om debitering, betalning, överklagande och förfarandet i övrigt.”

Om förslaget godtas, föranleder det en viss omnumrering av paragraferna i lagen.

Prop. 2005/06:169
Bilaga 10

Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen

22 kap. 13 §

Enligt 6 kap. 24 § taxeringslagen skall vid handläggning i länsrätt och kammarrätt av mål om särskild avgift muntlig förhandling hållas, om den skattskyldige begär det. Muntlig förhandling behövs dock inte, om det inte finns anledning att anta att avgift kommer att tas ut.

I ett nytt stycke i 22 kap. 13 § skattebetalningslagen föreslås att rätten till muntlig förhandling skall inskränkas till länsrätt vid handläggning av mål om kontrollavgift enligt lagen om kassaregister m.m. och enligt lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher. Någon motsvarande begränsning föreslås inte beträffande andra typer av kontrollavgifter som omfattas av skattebetalningslagen.

Lagrådet noterar att rätten till muntlig förhandling har tillkommit för att tillgodose kraven i Europakonventionen och att det enligt denna konvention ofta men inte alltid kan anses tillräckligt att muntlig förhandling hållits i en instans. Den föreslagna bestämmelsen, som kan ge intryck av att det i mål om de aktuella kontrollavgifterna aldrig finns en rätt till muntlig förhandling i kammarrätt, synes mot bakgrund härav mindre lämplig. Under alla förhållanden finner Lagrådet det omotiverat att isolerat för dessa två typer av kontrollavgifter införa en särreglering. Det kan också noteras att en översyn av förfarandereglerna på skatteområdet pågår. Lagrådet föreslår att stycket utgår.

23 kap. 2 a §

Lagrådet hänvisar till vad som sagts om 31 § tredje stycket förslaget till lag om kassaregister m.m.

Ikraftträdandebestämmelsen

Lagrådet hänvisar till vad som sägs nedan om ikraftträdandebestämmelserna i allmänhet.

Förslaget till lag om ändring i sekretesslagen

Ikraftträdandebestämmelsen

Lagrådet hänvisar till vad som sägs nedan om ikraftträdandebestämmelserna i allmänhet.

Förslaget till lag om ändring i bokföringslagen

5 kap. 1 a §

I remissen föreslås att det i bokföringslagen tillfogas en paragraf med en erinran om att det finns bestämmelser om användning av kassaregister i lagen om kassaregister m.m. Lagrådet ifrågasätter behovet av en sådan paragraf. Om den skall införas, bör den enligt Lagrådets mening inte placeras som en ny 1 a § i 5 kap., eftersom detta på ett störande sätt bryter systematiken i detta kapitel. I stället bör den i så fall placeras som ett tillägg under rubriken ”Kassaregister” i en ny sista paragraf i kapitlet.

Ikraftträdandebestämmelsen

Lagrådet hänvisar till vad som sägs nedan om ikraftträdandebestämmelserna i allmänhet.

Förslaget till lag om ändring i lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

1 kap. 4 § och 2 kap. 7 §

Eftersom Skatteverkets uppgifter på detta område är att utreda brott, föreslår Lagrådet att i de föreslagna nya bestämmelserna ordet ”brottsbekämpande” ersätts med ”brottsutredande”.

Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen

3 kap. 18 §

Lagrådet hänvisar till vad som sagts om 31 § tredje stycket förslaget till lag om kassaregister m.m.

Förslaget till lag om ändring i lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter

15 kap. 11 §

Lagrådet hänvisar till vad som sagts om 31 § tredje stycket förslaget till lag om kassaregister m.m.

Allmänt om ikraftträdandebestämmelserna

Vid föredragningen har upplysts att propositioner avseende lagen om kassaregister m.m. och lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher

avses komma att framläggas vid skilda tidpunkter, eftersom lagen om kassaregister m.m. måste avvakta proceduren med anmälan till Kommissionen. Proposition rörande den förstnämnda lagen väntas därför inte kunna framläggas förrän under hösten 2006, medan proposition beträffande lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher beräknas kunna föreläggas riksdagen redan under våren 2006. Denna uppdelning av lagstiftningsärendet kommer att medföra att hänvisningarna till lagen om kassaregister m.m. i skattebetalningslagen, sekretesslagen och bokföringslagen samt förslaget att låta 8 kap. 5 a § alkohollagen utgå inte kommer att ingå i den första utan i den andra propositionen. Dessa ändringar får då genomföras som nya lagändringar i samband med att lagen om kassaregister m.m. träder i kraft.

En sådan uppdelning av lagstiftningsärendet bör enligt Lagrådets mening få viss inverkan på ikraftträdandebestämmelserna i lagarna. Lagrådet har ingen erinran mot att ikraftträdandebestämmelserna i den första propositionen (om lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher och därtill knuten lagstiftning) får den utformning som föreslagits i remissen. Däremot bör ikraftträdandebestämmelserna i den andra propositionen (om lagen om kassaregister m.m. och därtill knuten lagstiftning) utformas på följande sätt:

a) *Lagen om kassaregister m.m.*: Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 i fråga om 1-8 och 33-35 §§ samt i övrigt den 1 juli 2009.

b) *Lagen om ändring i skattebetalningslagen*: Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.

c) *Lagen om ändring i alkohollagen*: 8 kap. 5 a § alkohollagen skall upphöra att gälla vid utgången av juni 2009.

d) *Lagen om ändring i bokföringslagen* (jfr dock Lagrådets ifrågasättande ovan av behovet av att ändra denna lag): Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.

Beträffande sekretesslagen, som föreslås komma att innehålla ett undantag från sekretess för bl.a. beslut om kontrollavgift enligt lagen om kassaregister m.m., konstaterar Lagrådet att ikraftträdandet enligt förslaget kommer ske den 1 januari 2007 trots att sådana beslut inte kommer att kunna meddelas förrän den tidigast den 1 juli 2009. Eftersom det i samma paragraf (9 kap. 2 §) föreslås en regel också för andra beslut som kommer att kunna meddelas tidigare, kan det dock anses godtagbart att bestämmelsen under en övergångstid kommer att formellt ha avseende också på en typ av beslut som under denna tid inte kan komma att meddelas.

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 16 mars 2006

Närvarande: Statsministern Persson, statsråden Freivalds, Sahlin, Pagrotsky, Messing, Y. Johansson, Bodström, Sommestad, Karlsson, Nykvist, Andnor, Nuder, M. Johansson, Hallengren, Björklund, Holmberg, Jämtin, Österberg, Orback, Baylan

Föredragande: statsrådet Nuder

Regeringen beslutar proposition 2005/06:169 Effektivare skattekontroll m.m.

Författningsrubrik	Bestämmelser som inför, ändrar, upphäver eller upprepar ett normgivningsbemyndigande	Celexnummer för bakomliggande EG-regler
Kupongskattelagen (1970:624)	4 § femte stycket	31990L0435, 32003L0123
