

Lagrådsremiss

Förstärkt konkurrens på lika villkor i kontantbranschen

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 17 mars 2016

Magdalena Andersson

Lena Gustafson
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

Lagrådsremissen innehåller ett förslag om ändrade regler för kassaregisterskyldigheten som syftar till förstärkt konkurrens på lika villkor i kontantbranschen. Förslaget innebär att en näringsidkare utan fast driftställe i Sverige inte längre ska vara undantagen från skyldigheten att använda certifierade kassaregister om försäljning görs mot kontant betalning eller betalning med kontokort. Näringsidkaren kan använda ett kassaregister som uppfyller likvärdiga krav utan att vara certifierat om det har varit föremål för prövning enligt bestämmelserna i ett annat land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2017.

Innehållsförteckning

1	Beslut	3
2	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	4
3	Ärendet och dess beredning	6
4	Gällande rätt	6
4.1	Allmänt	6
4.2	Undantag för näringsidkare utan fast driftställe i Sverige.....	8
4.3	EU-rätten och fri rörlighet för tjänster.....	9
4.4	Internationell översikt.....	10
5	Överväganden och förslag	11
5.1	Behovet av lagändringar	11
5.2	Skyldighet för näringsidkare utan fast driftställe i Sverige att använda kassaregister	13
5.3	Befintliga kassaregister	15
5.4	Överensstämmelse med EU-rätten	17
5.5	Skatteverkets övriga förslag	19
5.6	Ikraftträdande	21
6	Konsekvensanalys.....	22
6.1.1	Offentligfinansiella effekter	22
6.1.2	Konsekvenser för enskilda och företag.....	23
6.1.3	Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna	24
7	Författningskommentar	25
7.1	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	25
Bilaga 1	Sammanfattning av promemorian Förstärkt konkurrens på lika villkor i kontantbranschen.....	26
Bilaga 2	Promemorians lagförslag.....	27
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna	29

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).

2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)¹
dels att 39 kap. 5 § ska ha följande lydelse,
dels att det ska införas en ny paragraf, 39 kap. 8 a §, och närmast före
39 kap. 8 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

39 kap.

5 §²

Skyldigheten att använda kassaregister gäller inte för den som

1. bara i obetydlig omfattning säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort,
2. är befriad från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (1999:1229) för inkomst från sådan försäljning som avses i 4 §,
3. bedriver taxitrafik enligt taxitrafiklagen (2012:211),
4. säljer varor eller tjänster genom distansavtal eller hemförsäljningsavtal,
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).

Vid bedömningen enligt första stycket 1 av om det är fråga om försäljning i obetydlig omfattning ska det särskilt beaktas om försäljningen normalt uppgår till eller kan antas komma att uppgå till sammanlagt högst fyra prisbasbelopp under ett beskattningsår.

*Undantaget i första stycket 2
gäller inte för en näringsidkare
som driver verksamhet i Sverige
utan fast driftställe i landet.*

*Undantag för näringsidkare utan
fast driftställe i Sverige*

8 a §

En näringsidkare utan fast driftställe i Sverige får i stället för ett kassaregister som är certifierat enligt svenska bestämmelser använda ett kassaregister som har genomgått en motsvarande prövning enligt bestämmelserna i

¹ Se Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2015/1535 av den 9 september 2015 om ett informationsförfarande beträffande tekniska föreskrifter och beträffande föreskrifter för informationssamhällets tjänster.

² Senaste lydelse 2014:18

ett annat land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet om prövningen garanterar att det uppfyller likvärdiga krav.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.

3 Ärendet och dess beredning

Skatteverket hemställde hos regeringen under 2012 bland annat om att företag utan fast driftställe i Sverige ska omfattas av kravet på kassaregister i samma utsträckning som svenska näringsidkare. Regeringen bedömde att det saknades tillräckligt beredningsunderlag för att gå vidare med förslaget och gav därefter Skatteverket i uppdrag att göra en fördjupad analys och presentera ett bredare underlag för förslaget. I uppdraget ingick att särskilt analysera om ett krav på kassaregister i dessa fall är påkallat av skattekontrollhänsyn och att EU-rättsliga aspekter skulle beaktas. Uppdraget redovisades i februari 2015 genom promemorian Förstärkt konkurrens på lika villkor i kontantbranschen. I promemorian föreslog Skatteverket också en inskränkning av nuvarande undantag för distansavtal och ett utökat krav på registrering i kassaregister för tillhandahållande av varor eller tjänster som sker mot värdebevis. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 1*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En sammanställning av remissinstansernas synpunkter finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi2015/00861/SKA/S3).

4 Gällande rätt

4.1 Allmänt

Bestämmelser om användning av kassaregister infördes ursprungligen genom lagen (2007:592) om kassaregister m.m. och förordningen (2007:597) om kassaregister m.m. som båda trädde i kraft den 1 januari 2008 och började tillämpas den 1 januari 2010. Sedan den 1 januari 2012 har reglerna förts över till skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, respektive skatteförfarandeförordningen (2011:1261).

Bestämmelserna innebär i huvudsak följande. En näringsidkare som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort ska använda kassaregister, 39 kap. 4 § SFL.

Det finns flera undantag från denna skyldighet. Kassaregister behöver inte användas av den som bara i obetydlig omfattning säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort, 39 kap. 5 § första stycket 1 SFL. Med den som bara har försäljning i obetydlig omfattning avses dels de allra minsta företagen med låg omsättning, dels företag där försäljning mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort endast förekommer i rena undantagsfall och bara uppgår till någon procent av företagets omsättning, prop. 2006/07:105 s. 37. Med försäljning avses det belopp som kunden betalar, dvs. inklusive mervärdesskatt. Vid bedömningen av om det är fråga om försäljning i obetydlig omfattning ska det särskilt beaktas om försäljningen normalt uppgår till fyra prisbasbelopp under ett beskattningsår, 39 kap. 5 § andra stycket SFL. Undantag från krav på kassaregister gäller även för en

näringsidkare som är befriad från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (1999:1229), 39 kap. 5 § första stycket 2 SFL. Detta undantag är bland annat avsett för ideella föreningar men omfattar även utländska företag utan fast driftställe i Sverige. Övriga undantag i 39 kap. 5 § första stycket SFL gäller taxitrafik, försäljning genom distansavtal eller hemförsäljningsavtal, varuautomater eller i en automatiserad affärslokal och automatspel. Från den 1 januari 2014 är det tidigare undantaget från skyldighet att använda kassaregister för torg- och marknadshandel borttaget.

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

All försäljning och annan löpande användning av ett kassaregister ska registreras i kassaregistret och ett av registret framställt kvitto ska alltid tas fram och erbjudas kunden, 39 kap. 7 § SFL. Ett kassaregister ska på ett tillförlitligt sätt visa alla registreringar som har gjorts samt programmeringar och inställningar som utgör behandlingshistorik enligt bokföringslagen (1999:1078), 39 kap. 8 § första stycket SFL. Näringsidkare som omfattas av skyldigheterna gällande kassaregister ska till Skatteverket anmäla de kassaregister som finns i verksamheten och göra en ny anmälan vid förändrade förhållanden, 7 kap. 3 och 4 §§ SFL.

Ett kassaregister ska vara certifierat, 39 kap. 8 § andra stycket SFL. Närmare bestämmelser om certifiering finns i 9 kap. 2 § skatteförfarandeförordningen som anger att certifieringen ska utföras av ett organ som är ackrediterat för uppgiften enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 765/2008 av den 9 juli 2008 om krav för ackreditering och marknads kontroll i samband med saluföring av produkter och upphävande av förordning (EEG) nr 339/932 och i enlighet med lagen (2011:791) om ackreditering och teknisk kontroll. Certifiering får även utföras av ett organ från ett annat land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller från ett annat land som Europeiska unionen har träffat avtal med om ömsesidigt erkännande. Skatteverket får meddela ytterligare föreskrifter om certifiering.

Skatteverket får i enskilda fall besluta om undantag från skyldigheter som gäller kassaregister om behovet av tillförlitligt underlag för skattekontrollen kan tillgodoses på annat sätt eller om en viss skyldighet är oskälig, 39 kap. 9 § första stycket 1 och 2 SFL. Undantag kan avse skyldigheten att använda kassaregister i sin helhet eller begränsas till att avse visst eller vissa krav i lagen eller i föreskrifter meddelade med stöd av lagen. Ett undantag får förenas med villkor.

Regeringen har bemyndigat Skatteverket att meddela föreskrifter om krav på kassaregister, teknisk kontroll och användning av kassaregister samt undantag från skyldigheter som gäller kassaregister, 9 kap. 3 § skatteförfarandeförordningen.

Skatteverket har bland annat föreskrivit att ett kassaregister inte behöver vara certifierat, utan det är tillräckligt att det är tillverkardeklarerat och därmed uppfyller kraven i föreskrifterna. Vidare ska ett tillverkardeklarerat kassaregister vara anslutet till en certifierad kontrollenhet eller anslutet till ett certifierat kontrollsystem. Utöver dessa föreskrifter har Skatteverket meddelat flera föreskrifter om generella undantag från skyldigheter som gäller kassaregister.

Bestämmelser om tillsyn över kassaregister finns i 42 kap. 3–5 §§ SFL. Där anges att Skatteverket utövar tillsyn över att den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister har kassaregister och att kassaregister som används i en verksamhet uppfyller föreskrivna krav. I den omfattning som är nödvändig för tillsynen har Skatteverket rätt att få tillträde till verksamhetslokaler där den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister bedriver verksamhet. Polismyndighet ska på Skatteverkets begäran lämna det biträde som behövs för tillsynen. På begäran av Skatteverket ska den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister lämna de upplysningar och tillhandahålla de handlingar som är nödvändiga för tillsynen och Skatteverket får förelägga den som inte fullgör sina skyldigheter att fullgöra dem. Ett sådant föreläggande får enligt 44 kap. 1 § SFL förenas med vite.

Bestämmelser om kontrollbesök som avser kassaregister finns i 42 kap. 6 och 7 §§ SFL. Där anges att Skatteverket får göra kundräkning, kvittokontroll, kontrollköp och kassainventering och att dessa åtgärder bara får ske i verksamhetslokaler dit allmänheten har tillträde, och att kundräkning även får göras på allmän plats i anslutning till sådan lokal. Vid kontrollbesök ska den som Skatteverket har gjort kontrollbesök hos på begäran tillhandahålla kontrollremsa, uppgifter från journalminne eller tömningskvitto för kontroll av hur försäljningen har registrerats i kassaregistret. Skatteverket får också förelägga näringsidkaren att tillhandahålla dessa uppgifter, 42 kap. 7 § SFL. Ett sådant föreläggande får enligt 44 kap. 1 § SFL förenas med vite. Om uppgifterna på kontrollremsan, i journalminnet eller på tömningskvittot inte är räkenskapsinformation enligt bokföringslagen ska dessa uppgifter, enligt 9 kap. 4 § skatteförfarandeförordningen, bevaras under två månader efter utgången av den kalendermånad då registreringen gjordes i kassaregistret. Åtgärderna vid kontrollbesök får genomföras utan att den som enligt beslut om tillsyn eller kontrollbesök underrättas i förväg. Underrättelse om beslutet ska dock lämnas så snart det kan ske utan att kontrollen förlorar sin betydelse, 42 kap. 10 § SFL. Kontrollbesöken ska genomföras på ett sådant sätt att verksamheten inte hindras i onödan, 42 kap. 11 § SFL.

En kontrollavgift ska tas ut om Skatteverket vid tillsyn eller kontrollbesök finner att den som är skyldig att använda kassaregister inte fullgör denna skyldighet eller inte har lämnat uppgift till Skatteverket om de kassaregister som finns i verksamheten, 50 kap. 1 § SFL. Kontrollavgiften är 12 500 kronor vid varje kontrolltillfälle och vid en förnyad överträdelse inom ett år är kontrollavgiften 25 000 kronor, 50 kap. 2 § SFL. I 51 kap. 1 § SFL finns bestämmelser om hel eller delvis befrielse från kontrollavgifter.

4.2 Undantag för näringsidkare utan fast driftställe i Sverige

Som nämnts ovan är huvudregeln att näringsidkare som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort ska använda kassaregister. Enligt 39 kap. 5 § första stycket 2 SFL undantas

den som är befriad från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen från kassaregisterkravet. Att detta undantag hänvisar till bestämmelserna om skattskyldighet i inkomstskattelagen innebär att alla fysiska och juridiska personer som är befriade från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet undantas från kassaregisterkravet. Därmed undantas bland annat stat och kommun samt ideella föreningar som bedriver allmännyttig verksamhet. En ideell förening är inte skattskyldig för inkomst från verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete, t.ex. en idrottsförenings kioskförsäljning eller märkesförsäljning, 7 kap. 7 § andra stycket inkomstskattelagen. Utformningen av undantagsbestämmelsen innebär att näringsidkare som visserligen inte är skattskyldiga för inkomstskatt men väl för mervärdesskatt eller punktskatt också omfattas av undantaget från skyldighet att använda kassaregister.

Bestämmelser om skattskyldighet för begränsat skattskyldiga fysiska personer finns i 3 kap. 18 § inkomstskattelagen och motsvarande bestämmelser för juridiska personer finns i 6 kap. 11 § inkomstskattelagen. Begränsat skattskyldiga personer är bara skattskyldiga för vissa uppräknade inkomster, däribland inkomst från fast driftställe. Begränsat skattskyldiga näringsidkare utan fast driftställe i Sverige är inte skattskyldiga till inkomstskatt för näringsverksamhet och de omfattas därmed av undantaget från kassaregisterkravet enligt 39 kap. 5 § första stycket 2 SFL.

Näringsidkare utan fast driftställe i Sverige ska betala mervärdesskatt på försäljning som sker av varor eller vissa tjänster eftersom de enligt mervärdesskattelagen (1994:200) är skattskyldiga för sådan försäljning inom landet. Enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen är grundregeln att mervärdesskatt ska betalas vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap. Enligt 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen avses med beskattningsbar person den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Skattskyldigheten inträder när en vara levereras eller en tjänst tillhandhålls enligt 1 kap. 3 § mervärdesskattelagen. Skyldigheten att betala skatt gäller från den första försäljningskronan.

4.3 EU-rätten och fri rörlighet för tjänster

I fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, finns bestämmelser som föreskriver att hindren för den fria rörligheten för varor, tjänster, personer och kapital ska avskaffas.

Av artikel 56 framgår att inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster inom unionen förbjuds beträffande medborgare i medlemsstater som har etablerat sig i en annan medlemsstat än mottagaren av tjänsten inom ramen för bestämmelserna i artiklarna 56 – 62. I artikel 57 tredje stycket anges att den som tillhandahåller en tjänst tillfälligt får utöva sin verksamhet i den medlemsstat där tjänsten tillhandahålls på samma

villkor som denna stat uppställer för sina egna medborgare utan att det påverkar tillämpningen av bestämmelserna i kapitlet om etableringsrätt.

Vid prövning av om en regel eller ett administrativt förfarande kan anses strida mot bestämmelserna i fördraget är det första steget att fastställa om någon har utnyttjat fördragets rättigheter, till exempel tjänstefriheten. Det andra steget är att bedöma om regeln utgör ett hinder för utövandet av denna frihet. Det tredje steget är att bedöma om det eventuella hindret kan rättfärdigas, antingen med stöd av en uttrycklig bestämmelse i fördraget eller i EU-domstolens praxis. Se vidare avsnitt 5.4.

4.4 Internationell översikt

Problemet att kunna kontrollera att kontant försäljning deklarerats på ett korrekt sätt är internationellt. Det finns olika metoder för hur länderna inom Norden och Europeiska unionen har hanterat denna problematik i sin lagstiftning. Många länder ställer krav på att kvitto ska lämnas vid försäljning mot kontant betalning. De senaste åren är det dock flera länder, framför allt i Östeuropa, som har infört krav på certifierade kassaregister. Vilka krav som certifieringen innehåller ser dock olika ut från land till land. Våra grannländer Danmark, Norge och Finland har inte infört krav på ett tekniskt system för kassaregister som innebär att registreringar i kassaregister bevaras på ett säkert sätt som möjliggör en tillförlitlig efterhandskontroll.

Bestämmelser om kassaregisterskyldighet i medlemsstaterna kan generellt delas in i tre kategorier.

- Bestämmelser som inte ställer krav på att försäljning överhuvudtaget registreras i kassaregister eller att försäljningen ska registreras i kassaregister där det inte ställs krav på kassaregistren som gör att informationen bevaras på ett säkert sätt genom ett tekniskt system.
- Bestämmelser som ställer krav på kassaregister så att informationen sparas på ett säkert sätt i ett tekniskt system.
- Tekniska system där uppgifterna överförs kontinuerligt till en server online som skatteförvaltningen har tillgång till.

Den första kategorin av bestämmelser finns i en majoritet av medlemsländerna i Europeiska unionen. En del länder ställer endast som krav att bokföringsreglerna följs medan andra kan ha krav på att kassaapparat ska användas och att kvitto ska lämnas. Sverige tillhör den andra kategorin av länder där bestämmelser med krav på kassaregister finns och där informationen ska bevaras på ett säkert sätt i ett tekniskt system. Belgien har under år 2015 infört liknande bestämmelser som gäller för mervärdeskattepliktiga företag i restaurangbranschen. Den tredje kategorin av bestämmelser som innebär ett onlinesystem har införts av Bulgarien, Kroatien, Slovakien och Ungern.

5 Överväganden och förslag

5.1 Behovet av lagändringar

Företag som bedriver verksamhet i Sverige utan att ha ett fast driftställe här är främst verksamma i den traditionella torg- och marknadshandeln, men verksamheten kan också avse försäljning som sker i lokaler som tillfälligt hyrs för sådan tid att det inte uppkommer ett fast driftsställe i Sverige. Skattekontrollen av dessa företag avser kontroll av mervärdes-skatteredovisningen och löneredovisningen eftersom de inte är skattskyldiga för inkomstskatt. Dessa företag är mycket svårkontrollerade eftersom deras verksamhet till sin natur inte är stationär utan bedrivs tillfälligt på olika platser och orter runt om i landet.

En förutsättning för att Skatteverket ska kunna granska dessa företag är att verket vet att företagen är i Sverige och bedriver verksamhet här. En ytterligare förutsättning för att genomföra en meningsfull granskning av den kontanta försäljningen är att de utländska företagen använder kassaregister och att verket också får tillgång till de uppgifter som har registrerats i kassaregistren.

Företagen ska registrera sig för mervärdesskatt avseende sin försäljning och registrera sig som arbetsgivare om anställd personal finns. Skatteverkets erfarenheter från kontroll av företag utan fast driftställe i Sverige är att det förekommer stora brister när det gäller att uppfylla den grundläggande skyldigheten att registrera sig i Sverige. Därmed följer brister när det gäller inlämnande av skattedeclarationer och betalning av skatter och avgifter. Även om Skatteverket i kontrollverksamheten uppmärksammar företag som inte är registrerade och uppmanar dem att registrera sig kan det vara svårt att få kontakt med dem efter registreringen. Skatteverket har konstaterat att det inte är möjligt att få fram tillförlitliga uppgifter om antalet företag som driver verksamhet med torg- och marknadshandel med ledning av de uppgifter som finns i skattedatabasen och om SNI-kodning. Det beror inte minst på att företagen i många fall har en annan huvudsaklig verksamhet vid sidan om torg- och marknadshandeln och av det skälet inte kommer med i statistiken. Det är inte heller möjligt att få reda på det antal företag som driver försäljning i tillfälligt hyrda lokaler.

Skatteverket har vidare konstaterat att det inte är möjligt att få fram några tillförlitliga uppgifter om antalet utländska företag som driver verksamhet med försäljning av varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort. Verket har dock inom ramen för den ordinarie verksamheten med kassaregisterkontroll i möjligaste mån försökt uppskatta antalet utländska företag som bedriver försäljning på de platser där torg- och marknadshandel förekommer. Verket uppskattar att det i Sverige idag finns ca 1 200 torg- och marknadsplatser. På vissa av dessa platser bedrivs handel kontinuerligt under året och på andra endast vid enskilda tillfällen. Antalet torg- och marknadsdagar är således mångdubbelt större än antalet platser där torg- och marknadshandel bedrivs, men verket saknar underlag för att göra en tillförlitlig uppskattning av det totala antalet torg- och marknadsdagar.

Under perioden juni-september 2014 besökte verket 455 torg- och marknadsplatser samt 18 mässor. Undersökningen hade ingen representativ ansats och på stora marknader och mässor var det inte möjligt för kontrollanterna att besöka alla marknadsständer. Totalt gjordes besök av 15 873 marknadsstånd och antalet utländska företag bedömdes till 309 stycken, vilket utgör cirka 2 procent. En anmärkningsvärd uppgift är att av dessa 309 företag var endast 35 stycken (11 procent) mervärdesskatteregistrerade när alla 309 företag borde ha varit registrerade. Vid den kontroll som genomfördes gjorde Skatteverket samtidigt iakttagelsen att endast något enstaka företag av de utländska företagen använde kassaregister. Kontrollen har enbart avsett en del av de platser där torg- och marknadshandel förekommer och har bara skett under ett mycket begränsat antal av de marknadsdagar som förekommer under ett år. Den ger därför inte något bra underlag för att en tillförlitlig uppskattning av det totala antalet utländska företag som är verksamma i Sverige.

Det kan anföras att eftersom de utländska företagen ska betala mervärdesskatt i Sverige från första kronan och inkomstskatt ska betalas i hemlandet på den försäljning som görs i Sverige, att den konkurrensnackdel som de företagare som omfattas av kassaregisterkravet upplever egentligen inte är så stor. Detta förutsätter att all försäljning redovisas korrekt. Det är inte osannolikt att den försäljning som inte redovisas i Sverige för mervärdesskatt åtminstone inte fullt ut redovisas för inkomstskatt i hemlandet. Detta gäller i vart fall de utländska företag som inte använder kassaregister. Antagandet kan baseras på erfarenheterna från Skatteverkets kontroll åren 2008-2010 av torg- och marknadshandeln. Kontrollaktionen inleddes med att Skatteverket under år 2008 genomförde 17 000 kontrollbesök i syfte att identifiera de personer och företag som idkade torg- och marknadshandel. I nästa fas av kontrollaktionen gjorde Skatteverket ett urval av 250 företag för skattekontroll i form av revisioner och skrivbordsutredningar. Urvalet hade en slumpmässig och representativ ansats för att Skatteverket vid sidan av skattekontrollen som sådan även skulle få en närmare kännedom om förhållandena i branschen. Det konstaterades förekomst av allvarliga brister i bokföringen hos i stort sett samtliga granskade företag. Det finns inte någon anledning att anta att de utländska företagen i detta avseende sköter sig bättre än vad de svenska företagen gjorde innan kassaregisterkravet infördes.

Svenska företag som är konkurrenter till företag som inte behöver registrera sin försäljning i ett kassaregister upplever en stor och påtaglig konkurrensnackdel. Såväl branschorganisationer som enskilda företag har till både Skatteverket och regeringen framfört att utländska företag bör omfattas av samma regler som svenska företag.

Skatteverket kan inte heller genomföra en meningsfull granskning av den kontanta försäljningen i företag som inte använder kassaregister eftersom det saknas uppgifter i bokföringen om enskilda försäljningar.

En utvidgning av kassaregisterkravet innebär därmed att Skatteverket får verktyg som att på ett effektivt sätt granska företag i kontanthandeln som saknar fast driftställe i Sverige. Det bör leda till att möjligheterna för dessa företag att vara verksamma i Sverige utan att vara registrerade här minskar väsentligt.

Ett kassaregisterkrav för företag utan fast driftställe i Sverige skulle komma att förstärka konkurrensen på lika villkor och öka legitimiteten för skattesystemet.

5.2 Skyldighet för näringsidkare utan fast driftställe i Sverige att använda kassaregister

Regeringens förslag: Näringsidkare som bedriver verksamhet i Sverige utan fast driftställe i landet ska inte längre omfattas av det generella undantaget från skyldigheten att använda kassaregister.

Promemorians förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag. I promemorian föreslås att det generella undantaget från skyldigheten att använda kassaregister för utländska näringsidkare som saknar fast driftställe i Sverige ska tas bort.

Remissinstanserna: Majoriteten av remissinstanserna tillstyrker, är positiva till, eller har inget att invända mot förslaget, däribland *Riksdagens ombudsmän, Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Stockholm, Justitiekanslern, Domstolsverket, Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten, Brottsförebyggande rådet, Datainspektionen, Styrelsen för ackreditering och teknisk kontroll (Swedac), Länsstyrelsen i Skåne, Kronofogdemyndigheten, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Tillväxtverket, Nämnden för hemslöjdsfrågor, Jokkmokks kommun, Blomsterbranschens Riksorganisation, Landsorganisationen i Sverige, Lantbrukarnas Riksförbund, Näringslivets Regelnämnd, Svensk Handel, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, Visita och Rådet för Kassa- och Betalsystem.*

Svenskt Näringsliv avstyrker förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Det övergripande syftet med kassaregisterregleringen är att skydda seriösa företagare från illojal konkurrens från mindre seriösa företagare och att öka legitimiteten för skattesystemet. Att alla näringsidkare ska behandlas lika är det tyngsta och också det bärande skälet för att näringsidkare utan fast driftställe i Sverige, i samma utsträckning som svenska näringsidkare och utländska näringsidkare med fast driftställe i Sverige, bör omfattas av kravet att använda kassaregister.

Skatteverket har konstaterat att näringsidkare som inte använder kassaregister har stora möjligheter att undkomma effektiv skattekontroll av sin kontanta försäljning och att oseriösa näringsidkare därmed kan konkurrera med lägre priser som en direkt följd av att skatter och arbetsgivaravgifter inte betalas med rätt belopp till staten.

En majoritet av remissinstanserna tillstyrker förslaget eller har inga erinringar mot det. *Blomsterbranschens Riksorganisation* anför att om det ska finnas en seriös blomsterhandel i Sverige är det viktigt att undantaget för utländska ambulerande företagare tas bort.

Förslaget är också motiverat mot bakgrund av att Skatteverkets kontrollerfarenheter visar att det generellt sett är en sämre redovisningsstandard i företag som inte använder kassaregister jämfört med företag som använder kassaregister. Om det generella undantaget

för näringsidkare utan fast driftställe i Sverige tas bort torde såväl allmänhetens som företagets förtroende för skattesystemet öka.

Sammantaget är det rimligt att näringsidkare som bedriver verksamhet i Sverige utan fast driftställe här inte omfattas av det generella undantaget från skyldigheten att använda kassaregister.

Svenskt Näringsliv, som avstyrker förslaget, föreslår att regeringen i stället tillsätter en oberoende utredning som på ett objektivt sätt utvärderar effekterna av de bestämmelser om kassaregister som hittills införts. Regeringen konstaterar att Skatteverket har genomfört en utvärdering av bestämmelserna om kassaregister, samt att en ytterligare utredning inte ligger inom ramen för detta lagstiftningsärende.

Kammarrätten i Göteborg påpekar att begreppet fast driftställe har utmönstrats ur mervärdeskattelagen (1994:200) och i frågasätter den föreslagna utformningen av lagen. Genom den föreslagna utformningen av paragrafen, kommer alla näringsidkare att omfattas av kassaregisterskyldigheten i samma omfattning. Det är också hos dessa grupper som Skatteverket har konstaterat att kontrollproblem finns. Regeringen anser att den föreslagna utformningen av paragrafen är tillfyllest.

Förslaget innebär att hela regelsystemet om kassaregister kommer att omfatta även företagare utan fast driftställe i Sverige om de bedriver verksamhet här i landet.

Skatteverket får möjlighet att genom tillsyn kontrollera att även företag utan fast driftställe i Sverige har kassaregister och att kassaregistren uppfyller föreskrivna krav. Skatteverket får också möjlighet att genomföra kontrollbesök och göra kundräkning, kvittkokontroll, kontrollköp och kassainventering. Vid överträdelser kan kontrollavgifter påföras. Bestämmelserna om befrielse från särskilda avgifter blir tillämpliga.

Skatteverkets möjlighet att i enskilda fall medge undantag från bestämmelserna om kassaregister kan därmed också aktualiseras.

Det kan vara så att ett företag utan fast driftställe i Sverige driver kringresande försäljning i olika länder och därmed kan komma att ställas inför kravet att använda olika kassaregister i olika länder beroende på att länderna har olika lagkrav på kassaregister. I denna situation kan det ur näringsidkarens synvinkel uppfattas som oskäligt att näringsidkaren ska ha flera olika kassaregister. Om en sådan situation uppstår är kostnaderna för att ha olika kassaregister dock en konsekvens av att näringsidkaren har valt att driva en kringresande verksamhet i olika länder. Om det därmed kan anses oskäligt att företaget ska använda ett kassaregister som uppfyller svenska krav och att undantag kan medges enligt 39 kap. 9 § SFL är något som måste prövas i det enskilda fallet mot bakgrund av de omständigheter som gäller för näringsidkaren, se även avsnitt 5.3.

Marknadsaktörerna tar fram nya lösningar på kassaregisterområdet och teknikutvecklingen samt konkurrensen mellan tillverkarna leder till att kassaregister i likhet med andra elektroniska produkter relativt sett har en sjunkande prispbild. Vad som kan anses vara ett oskäligt krav vid en tidpunkt kan med hänsyn till produktutvecklingen innebära att det som tidigare var oskäligt inte längre anses vara det. Nämnas kan att elektroniska betalningar med smarttelefoner ökar i snabb takt på bekostnad av användning av kontanter. På marknaden finns det idag

mobila betalningslösningar där det går att koppla till ett kassaregister som är lagrat på en server hos leverantören av betalningslösningen.

Den föreslagna utvidgningen innebär naturligtvis att Skatteverket kommer att behöva se över sina föreskrifter. Så till exempel kan det inte längre krävas att ett kassaregister och dess kontrollenhet eller kontrollsystem alltid ska förvaras i Sverige.

Skatteverket kan med stöd av bemyndigandet i 9 kap. 3 § skatteförfarandeförordningen meddela ett generellt undantag från skyldigheter som gäller kassaregister. Denna bestämmelse kan, om behov uppkommer, utnyttjas av Skatteverket för att hantera situationer som idag inte kan förutses, men som innebär att någon skyldighet gällande kassaregister generellt sett kan anses vara oskäligen. Till exempel skulle detta kunna avse internationella ideella organisationer vars svenska motsvarigheter är befriade från skattskyldighet.

Lagförslag

Förslaget föranleder ett nytt tredje stycke i 39 kap. 5 § SFL.

5.3 Befintliga kassaregister

Regeringens förslag: En näringsidkare utan fast driftställe i Sverige får i stället för ett kassaregister som är certifierat enligt svenska bestämmelser använda ett kassaregister som har genomgått en motsvarande prövning enligt bestämmelserna i ett annat land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet om prövningen garanterar att det uppfyller likvärdiga krav.

Promemorians förslag: Överensstämmer inte med regeringens förslag. I promemorian föreslog ingen sådan bestämmelse. I stället föreslås att Skatteverket skulle kunna utnyttja sin rätt att medge undantag från kassaregisterbestämmelserna.

Remissinstanserna: Endast *Kommerskollegium* har behandlat frågan och anför att principen om ömsesidigt erkännande innebär att ett mottagande medlemsland ska avstå ifrån att tillämpa sina nationella krav om kraven som uppfylls i ursprungslandet garanterar ett likvärdigt skydd för det allmänintresse som skyddas av mottagarlandets krav. I nuvarande fall innebär detta att en näringsidkare som i sitt hemland uppfyller krav som möjliggör för Skatteverket att utöva en effektiv skattekontroll och som leder till att illojal konkurrens kan motverkas, ska undantas från kravet på att använda ett kassaregister som uppfyller de svenska kraven.

Skälen för regeringens förslag: I och med att det generella undantaget från kassaregisterkravet tas bort för näringsidkare utan fast driftställe i Sverige måste dessa näringsidkare, om de i mer än obetydlig omfattning säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort, använda kassaregister som uppfyller föreskrivna krav. Det innebär att en sådan näringsidkare måste anskaffa eller hyra ett tillverkardeklarerat kassaregister som uppfyller uppställda krav och kassaregistret ska vara anslutet antingen till en certifierad kontrollenhet eller till ett certifierat kontrollsystem. Näringsidkarens

hemland kan ha motsvarande föreskrifter om kassaregister som Sverige, dvs. att ett kassaregister på ett säkert sätt ska bevara registrerade försäljningsuppgifter. Skatteverket anför att det finns starka skäl för Sverige att godta detta och en sådan ordning kan införas i lag. Skatteverket gör emellertid bedömningen att en lagbestämmelse inte är den bästa lösningen. Det beror på att det alltid måste till en prövning om regelverket för kassaregister i det utländska företagens hemland uppfyller motsvarande krav som ställs i det svenska regelverket. En sådan bedömning är svår att göra för ett utländskt företag som typiskt sett inte har några särskilda kunskaper om svenska bestämmelser om kassaregister. Det finns inget internationellt gemensamt regelverk för utformning av föreskrifter om kassaregister och bestämmelserna om kassaregister ser mycket olika ut i länderna inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Mot bakgrund av den föränderliga omvärlden gör Skatteverket i stället bedömningen att den bästa lösningen är att frågan om undantag hanteras inom ramen för befintligt regelverk. Skatteverket kan i det enskilda fallet med stöd av 39 kap. 9 § SFL pröva om omständigheterna är sådana att det kan anses skäligt att tillåta att hemlandets kassaregister får användas i Sverige.

Regeringen anser däremot, i likhet med Kommerskollegium, att den föreslagna bestämmelsen i 39 kap. 5 § SFL bör kompletteras med en bestämmelse om ömsesidigt erkännande som kan utnyttjas av näringsidkare från andra länder inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet utan att det ställs krav på förhandsgodkännande. Som kollegiet påpekat föreligger anmälningsskyldighet enligt 7 kap. 3-4 §§ SFL, varför Skatteverket i efterhand torde kunna verifiera att en näringsidkare uppfyller förutsättningarna för undantag utan att syftet med regleringen förfelas. I de fall det visar sig att näringsidkaren har använt ett kassaregister som inte kan godkännas och omsättningen överstigit fyra prisbasbelopp kan Skatteverket dessutom fatta beslut om kontrollavgift enligt 50 kap. 1 § SFL.

För att ett utländskt kassaregister ska vara godtagbart är det viktigt att det finns tillräckliga garantier för att de uppgifter som registreras i kassaregistret bevaras på ett säkert sätt. Uppgifterna ska också vara åtkomliga för Skatteverket. Det torde säkerställas genom den möjlighet som finns för Skatteverket att inhämta upplysningar från företagets verksamhetsland inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet med stöd av tillämpligt internationellt rättsinstrument. En näringsidkare måste alltid i samband med kontrollbesök på begäran från Skatteverket tillhandahålla kontrollremsa, uppgifter från journalminne eller tömningskvitto för kontroll av hur försäljningen har registrerats i kassaregistret.

Det förtjänar att påpekas att Skatteverkets möjlighet kvarstår att medge undantag från skyldigheten att ha certifierat kassaregister såväl i enskilda fall, som genom generella föreskrifter.

Lagförslag

Förslaget föranleder ny 39 kap. 8 a § och närmast före paragrafen en ny rubrik.

5.4 Överensstämmelse med EU-rätten

Regeringens bedömning: De föreslagna bestämmelserna strider inte mot EU-rätten. Den utvidgade skyldigheten att använda kassaregister bör anmälas till EU-kommissionen.

Promemorians förslag: Överensstämmer delvis med regeringens bedömning. I promemorian bedöms anmälningsskyldighet inte föreligga.

Remissinstanserna: Endast *Kommerskollegium* har yttrat sig i frågan och menar att anmälningsskyldighet kan föreligga. Kollegiet rekommenderar därför att förslaget anmäls till EU-kommissionen.

Skälen för regeringens bedömning: En utländsk företagare som bedriver sin huvudsakliga verksamhet i en annan medlemsstat i EU och som kommer till Sverige för att sälja varor eller tillhandahålla tjänster utan att det sker på en stadigvarande plats eller under en längre tid återkommande från samma platser kommer med stor sannolikhet inte att ha ett fast driftställe i Sverige. Den försäljning som då görs i Sverige betraktas som tillfälligt bedriven verksamhet och företagaren omfattas av rätten att fritt tillhandahålla tjänster (tjänstefriheten) enligt artikel 57 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

Om Sverige avser att införa en skatteregel som kan vara ett hinder för en utländsk företagares verksamhet i Sverige ska denna skatteregel kunna rättfärdigas antingen med stöd i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt eller med stöd av EU-domstolens praxis. Syftet med att införa krav på kassaregister för utländska företagare utan fast driftställe är att säkerställa en effektiv skattekontroll och att motverka illojal konkurrens. Dessa ändamål är sådana skäl av trängande allmänintresse som kan motivera ett hinder för utövandet av de grundläggande friheter som säkerställs genom fördraget. En medlemsstat har således rätt att vidta proportionerliga åtgärder som möjliggör att såväl de beskattningsbara inkomsternas storlek i denna stat som de förluster som har samband därmed kan kontrolleras på ett klart och precist sätt.

För att pröva om en åtgärd ska bedömas som fördragsstridig eller inte har EU-domstolen i sin praxis utvecklat ett test som kallas för Gebhard-testet. I målet C-55/94 Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano, REG 1995 I-04165, punkt 37, tillämpades detta test där EU-domstolen angav att nationella åtgärder som kan hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheter som garanteras av fördraget ska uppfylla fyra förutsättningar. De ska vara tillämpliga på ett icke-diskriminerande sätt, de ska framstå som motiverade med hänsyn till ett trängande allmänintresse, de ska vara ägnade att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom dem och de ska inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.

Att införa ett krav på kassaregister för näringsidkare utan fast driftställe är inte diskriminerande gentemot dem eftersom samma krav finns för övriga näringsidkare i Sverige och alla därför skulle behandlas likadant. Det allmänintresse som tillgodoses är att en effektiv skattekontroll möjliggörs av de utländska näringsidkarna, vilket motverkar illojal konkurrens och bidrar till att förtroendet för skattesystemet kan upprätthållas. Innan de nuvarande reglerna om

kassaregister infördes i Sverige var det inte ovanligt att en del av försäljningen inte registrerades i kassaregistret eller att de kassaregister som användes var möjliga att manipulera. Skatteverkets omfattande kontrollerfarenhet av kontanthandeln visar att en försäljning måste registreras definitivt för att möjliggöra en effektiv skattekontroll. Det är nödvändigt att införa krav på kassaregister även för näringsidkare utan fast driftställe i Sverige om de ska kunna kontrolleras på ett meningsfullt sätt. Med krav på kassaregister för näringsidkare utan fast driftställe i Sverige kommer den illojala konkurrensen att minska för de näringsidkare som idag omfattas av kassaregisterskyldighet.

En regel om skyldighet för näringsidkare utan fast driftställe i Sverige att använda kassaregister får inte gå längre än vad som är nödvändigt för att upprätthålla en effektiv skattekontroll. För att omfattas av kravet på kassaregister i Sverige krävs att omsättningen inte är av obetydlig omfattning, vilket i de här aktuella fallen i princip innebär att omsättningen ska överstiga fyra prisbasbelopp under ett beskattningsår. Det innebär att de nya näringsidkare som skulle omfattas av regeln, på samma villkor som de som i dag gör det, skulle ha en omsättning i Sverige som är så omfattande att den kostnad och det administrativa merarbete som krävs för att ha ett kassaregister som är godkänt i Sverige väl kan anses rymmas inom kravet på proportionalitet.

För att inte i onödan betunga näringsidkare som har kassaregister som redan har godkänts enligt bestämmelser i ett annat land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, föreslås att ett sådant godkännande ska accepteras i Sverige om prövningen innebär en garanti för att motsvarande krav som de svenska kraven på kassaregister uppfylls.

I de fall det anses vara oskäligt att kräva kassaregister enligt svenska regler för näringsidkare som bedriver kringresande verksamhet i olika länder kan även i övrigt undantag medges utifrån de omständigheter som gäller för den enskilde näringsidkaren.

Den administrativa hanteringen för en näringsidkare utan fast driftställe i Sverige avseende anmälan av kassaregister eller en eventuell ansökan om undantag blir inte mycket mer omfattande än i dag. Dessa ska enligt gällande bestämmelser registrera sig för mervärdsskatt innan de startar sin försäljning. Den anmälan görs på pappersblankett. I samband med registreringen för mervärdesskatt har Skatteverket möjlighet att informera om kravet på kassaregister och hur ett kassaregister anmäls.

Anmälan till EU-kommissionen

De föreslagna ändringarna innebär en utökad skyldighet för näringsidkare att använda kassaregister. Medlemsstaterna har enligt Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2015/1535 av den 9 september 2015 om ett informationsförfarande beträffande tekniska föreskrifter och beträffande föreskrifter för informationssamhällets tjänster (anmälningsdirektivet) en skyldighet att anmäla tekniska föreskrifter.

Kommerskollegium anför att det föreslagna tillägget av 39 kap. 5 § 3 st. kan vara anmälningspliktigt enligt anmälningsdirektivet. Kollegiet påpekar att ett slopande av undantaget innebär att ett befintligt

kontrollförfarande för en produkt (kassaregister) utökas till en ny användargrupp (utländska näringsidkare utan fast driftställe). Förslaget innebär med andra ord en utökning av den tekniska föreskriftens tillämpningsområde, som enligt kollegiets bedömning kan behöva anmälas till EU-kommissionen enligt anmälningsdirektivet.

Regeringen instämmer i Kommerskollegiums uppfattning att en anmälningskyldighet inte kan uteslutas och gör därför bedömningen att uppdrag bör lämnas till kollegiet att anmäla den föreslagna lagändringen till EU-kommissionen.

Regeringen instämmer dock med promemorians bedömning att det inte föreligger någon skyldighet att anmäla de föreslagna ändringarna till EU-kommissionen på grund av bestämmelserna i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/123/EG om tjänster på den inre marknaden (tjänstedirektivet). I artikel 2.3 i tjänstedirektivet anges att direktivet inte ska tillämpas på skatteområdet. Av EU-kommissionens handbok om genomförandet av tjänstedirektivet framgår att detta gäller både skattelagstiftningen och de administrativa förfaranden som behövs för att verkställa skattelagstiftningen.

5.5 Skatteverkets övriga förslag

Regeringens bedömning: Något behov av lagstiftningsåtgärder beträffande kassaregisterskyldighet vid distansavtal och tillhandahållande mot värdebevis har inte visats föreligga. Promemorians förslag bör inte genomföras.

Promemorians förslag: Överensstämmer inte med regeringens bedömning. I promemorian föreslås att undantaget från kassaregisterskyldigheten för distansavtal inskränks och att tillhandahållande mot värdebevis ska omfattas av kassaregisterkrav.

Remissinstanserna: *Regelrådet* anför att redovisningen av förslagets överensstämmelse med EU-rätten är bristfällig. Rådet konstaterar vidare att det i konsekvensutredningen inte finns några uppgifter om företagens storlek, vilket är en brist och menar slutligen att ett av de absolut främsta skälen till att en konsekvensutredning ska göras är behovet av att utreda om det finns alternativa lösningar som uppnår syftet på ett enklare och mer kostnadseffektivt sätt än det framtagna förslaget. I fallet med förslagen om distansavtal respektive värdebevis handlar det om att förslagsställaren begränsar företagets möjligheter att effektivisera sin verksamhet. Regelrådet anser att för att detta ska vara befogat, måste det finnas tydliga belägg för att inga alternativa lösningar kan nå syftet på ett enklare och mer kostnadseffektivt sätt. Regelrådet kan konstatera att förslagsställaren inte presenterar några alternativa lösningar i sin konsekvensutredning. *Lantbrukarnas Riksförbund* konstaterar att det i promemorian inte finns några uppgifter om hur många företag som säljer mot egna kuponger och som därför påverkas. Inte heller har Skatteverket presenterat konkreta uppgifter om hur många fall där de särskilda befogetheterna kundräkning och kvittokontroll de facto har varit eller kan förväntas bli värdelösa som det uttrycks i promemorian. Det finns

ingen möjlighet att kunna väga nyttan mot den ökade regelbördan. Riksförbundet anser därför att förslagen i denna del inte kan genomföras nu. *Näringslivets Regelnämnd* menar att Skatteverket i promemorian med tillhörande konsekvensutredning inte kunna visa att det föreligger ett verkligt och utbrett problem med skatteundandragande gällande de verksamheter som omfattas av dagens undantag. Likt förhållandena för en inskränkning av undantaget beträffande distansavtal anser nämnden det inte visat att det föreligger ett stort behov (problem) med nuvarande undantag för värdebevis. Även här anförs att konsekvensutredningen är ofullständig med avseende på problembild, omfattning av berörda företag och vilka effekter förslaget får för berörda företagare. Man ställer sig därför tills vidare avvisande till ett genomförande av förslaget. Även förslaget om värdebevis avstyrks med hänvisning till att det inte har visats föreligga något behov av den föreslagna regleringen. *Svensk Handel* avstyrker Skatteverkets förslag gällande inskränkningar av undantaget beträffande distansavtal och anför att förslaget motverkar den tekniska utvecklingen vars syfte är att effektivisera och skapa smidigare lösningar för såväl näringsidkare som konsumenter. Utvecklingen går allt mer mot digitala betalningar och digitala kvitton och därför anser Svensk Handel att lagstiftningen måste följa med utvecklingen och inte förhindra eller försvåra den. Vidare anförs att det är osäkert om dubbelregistrering är möjlig utifrån redovisningsreglerna. *Svenskt Näringsliv* anser att Skatteverkets förslag till lagstiftning inte är möjligt att genomföra. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* anser att det bör göras en mer fullödlig analys av Skatteverkets fördelar kontra effekterna för mindre företag innan förslaget om registrering av försäljning i kassaregister vid tillhandahållande mot värdebevis antas eller förkastas. *Visita* anser att Skatteverkets konsekvensutredning avseende förslaget rörande distansavtal är bristfällig och inte kan läggas till grund för den föreslagna lagändringen. För det fall övervägande ska ske av en reglering som riskerar att förhindra användning och vidareutveckling av tekniska betalningslösningar – som i viss utsträckning dessutom redan finns och används på marknaden inom ramen för gällande regelverk – krävs enligt *Visitas* uppfattning en avsevärt mer noggrann konsekvensutredning. Även beträffande förslaget rörande värdebevis ifrågasätter *Visita* det reella behovet av den föreslagna regleringen. *Rådet för Kassa- och Betalsystem* motsätter sig de förändringar som föreslås då det inte ses kunna tillföra något nytt utan tvärt om begränsar möjligheter till innovation och ökat företagande.

Övriga remissinstanser tillstyrker eller har ingen invändning mot förslagen.

Skälen för regeringens bedömning: Syftet med att införa ett krav på användande av kassaregister var att bekämpa den illojala konkurrensen och förbättra möjligheten till kontroll av omsättningen inom kontantbranschen. När kravet på certifierade kassaregister infördes var det viktigt att en avvägning gjordes så att den krets som omfattades av kraven avgränsades på ett sådant sätt att regleringen blev så tydlig och effektiv som möjligt och att åtgärderna sattes in där de behövdes. Regeringen ansåg vid införandet av bestämmelserna att en lämplig utgångspunkt var att införa generella kriterier som avgränsade tillämpningsområdet till att i huvudsak träffa företag som sålde varor och

tjänster mot kontant betalning, eftersom det var sådan verksamhet som inte kunde kontrolleras på ett tillräckligt effektivt sätt. Från det avgränsade tillämpningsområdet gjordes vissa generella undantag för enskilda branscher, bland annat för försäljning genom distansavtal.

Skatteverket har i promemorian uppgett att bestämmelserna kan leda till problem. Dessa är emellertid inte nya, utan har funnits sedan bestämmelserna om certifierade kassaregister infördes. Verket har inte redovisat hur vanligt förekommande kringgåenden är under hänvisning till distansavtalsundantaget.

Högsta förvaltningsdomstolen har i HFD ref. 68 ansett att tillhandahållande av lunch mot kupong inte utgör en sådan försäljning som medför någon skyldighet att registrera i ett kassaregister. Skatteverket föreslår en reglering som skulle innebära att även tillhandahållande mot värdebevis skulle behöva registreras i kassaregister.

Även beträffande detta förslag har flera remissinstanser framfört att behovet av den föreslagna åtgärden inte har visats föreligga. Det kan konstateras att det inte i promemorian framgår hur stor omfattningen av användningen av sådana värdebevis är, eller huruvida användningen leder till reella kontrollproblem eller skatteundandragande.

Regeringens instämmer i det som framförs av bland andra *Regelrådet, Lantbrukarnas Riksförbund, Näringslivets regelnämnd, Svenskt Näringsliv, Svensk Handel* och *Visita* och konstaterar att det inte på grundval av det underlag som har presenterats i promemorian går att utläsa att det finns behov av lagstiftningsåtgärder. Skatteverkets förslag bör därför inte genomföras.

5.6 Ikraftträdande

<p>Regeringens förslag: De föreslagna bestämmelserna ska träda i kraft den 1 januari 2017.</p>

Promemorians förslag: Överensstämmer inte med regeringens förslag. I promemorian föreslås att bestämmelserna ska träda i kraft den 1 april 2016.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i frågan.

Regeringens förslag: Det är angeläget att de föreslagna bestämmelserna kan träda i kraft så snart det är möjligt. Skatteverket har redan de system som krävs för att hantera utländska företag. Informationsinsatser kommer att krävas vid införandet av bestämmelserna. Det finns redan kassaregister på marknaden som är anpassade för den här typen av försäljning. De berörda näringsidkarna bör därför inte ha några problem att förhålla sig till de nya bestämmelserna. Regeringen har bedömt att bestämmelserna ska anmälas till EU-kommissionen.

Det är därför rimligt att dessa bestämmelser träder i kraft den 1 januari 2017.

6 Konsekvensanalys

6.1.1 Offentligfinansiella effekter

Förslaget berör främst utländska företag som bedriver torg- och marknadshandel, respektive ambulering verksamhet. Idag finns ca 60 utländska företag registrerade för mervärdesskatt hos Skatteverket som bedriver dessa typer av verksamheter. Detta motsvarar 0,6 procent av samtliga mervärdesskatteregistrerade företag inom dessa verksamhetsgrenar.

Skatteverket har under perioden juni-september 2014 försökt kartlägga andelen utländska företag som bedriver handel på torg, marknader och mässor. På de torg, marknader och mässor som Skatteverket besökt under perioden så utgör andelen utländska företag i genomsnitt 2 procent av samtliga företag, se avsnitt 5.1. Eftersom kartläggningen inte var tillräckligt representativ kan den inte i sig ligga till grund för en beräkning av de offentligfinansiella effekterna. Hur stor andel som är mervärdesskatteregistrerade har varit svårt att kontrollera, men en försiktig skattning är att endast var femte utländskt företag är mervärdesskatteregistrerat. Sammantaget visar detta att det finns ett mörkertal av utländska företag som inte är mervärdesskatteregistrerade, men som ändå bedriver handel på torg, marknader och mässor i Sverige.

Utifrån Skatteverkets registerdata, samt med vägledning av resultaten från kartläggningen, kan förslaget bedömas beröra sammanlagt ca 400 utländska företag, vilka tillsammans omsätter ca 2 miljarder kronor. Emellertid är det bara en fjärdedel av dessa, ca 100 stycken, som beräknas ha en omsättning i Sverige överstigande fyra prisbasbelopp, och som förslaget därmed har en direkt effekt på. Denna grupp står dock för nästan hela den totala omsättningen.

För att bedöma förslagets långsiktiga effekt har Skatteverket använt sig av den effektutvärdering av lagen om krav på kassaregisterinnehav som Skatteverket gjorde 2013 och som beskrivs i rapporten *Krav på kassaregister – Effektutvärdering*, SKV 2013:2. I denna effektutvärdering framkom att intäkterna ökade med fem procent som effekt av kassaregisterkravet. I utvärderingen antog Skatteverket att denna effekt inte skulle vara bestående över tiden och gjorde bedömningen att den långsiktiga effekten i genomsnitt skulle uppgå till åtminstone en procent. Det finns anledning att anta att förslaget att införa kassaregisterkrav för utländska företag skulle få motsvarande effekt. En genomsnittlig mervärdesskattesats på 18 procent har använts.

Skatteverket beräknar att förslaget genererar åtminstone 3,6 miljoner kronor i ökade mervärdesskatteintäkter till staten. *Blomsterbranschens Riksorganisation* anför att förslaget torde kunna ge större ökning av skatteintäkterna.

Skatteverkets beräkning av förslagets offentligfinansiella effekt beror på att en del antaganden görs. Det finns därför en osäkerhet i hur väl beräkningen överensstämmer med den verkliga effekten. Den sammantagna bedömningen är dock att andelen företag som skulle komma att beröras av förslaget är förhållandevis få. Detta gör att en viss justering av antagandena, i endera riktningen, inte påverkar den

offentligfinansiella effekten påtagligt. Den sammantagna offentligfinansiella effekten av förslaget får enligt Skatteverket anses vara marginell.

Regeringen instämmer i den bedömningen.

6.1.2 Konsekvenser för enskilda och företag

Regelrådet anser att det är oklart vilka administrativa kostnader som ingår i införskaffandet av ett kassaregister och vad som är att betrakta som andra kostnader. Rådet saknar en mer utförlig beskrivning av konkurrensförhållandena i de berörda branscherna med tanke på att själva syftet med förslaget handlar om att komma till rätta med problemen med illojal konkurrens. Ingen övrig påverkan på företagen är redovisad. Inga särskilda hänsyn till små företag vid reglernas utformning finns redovisade i konsekvensutredningen. Regelrådet anser vidare att konsekvensutredningen inte uppfyller kraven i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

Det har redogjorts ovan för att det är svårt att exakt bedöma hur många näringsidkare utan fast driftställe i Sverige som berörs av förslaget. Omkring 100 företag berörs, men det är tänkbart att det utöver det finns ett mörkertal. För utländska företag som bedriver en kringresande försäljningsverksamhet i flera länder kan särskilda problem uppkomma genom att olika länder kan ha skilda bestämmelser om kassaregister som innebär att företaget tvingas att använda olika kassaregister i olika länder. Detta har berörts ovan i avsnitt 5.3, där regeringen föreslår att näringsidkare utan fast driftställe i Sverige ska kunna använda ett kassaregister som har godkänts i ett annat land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet om de har ett kassaregister som motsvarar svenska krav. I Skatteverkets effektutvärdering från 2013 av införandet av kassaregisterskyldighet i Sverige framgår att de intervjuade företagens tidsåtgång var fem timmar i median för inskaffande av kassaregistret tills de började använda det. För en beräkning av ett företags administrativa kostnad kan i likhet med det ett timpris om 320 kr per timme för år 2015 presumeras. Den beräknade administrativa kostnaden blir då 1 600 kr för ett företag. Ett utländskt företag kan anmäla sitt kassaregister på pappersblankett i samband med att de ansöker om registrering för mervärdesskatt. Leverantörer och uthyrare av kassaregister erbjuder i de flesta fall att anmäla kassaregister till Skatteverket åt sina kunder, vilket underlättar för utländska företag. Skatteverkets e-tjänst för kassaregister kan endast användas av de företag som har e-legitimation, vilket de utländska företagen utan fast driftställe inte har. De utländska företag som vill använda ett kassaregister som är godkänt i deras hemland och som motsvarar svenska krav kommer att kunna anmäla kassaregistret på paper till Skatteverket.

Det bör inte uppkomma några egentliga problem för utländska företag att använda kassaregister som uppfyller föreskrivna krav i Sverige eftersom det i dag finns flera olika typer av kassaregister lättillgängligt att köpa eller hyra. Ett kassaregister kan i dag köpas från ca 6 000 kronor och uppåt. Det går att hyra ett kassaregister och det kostar från ca 1 200 kronor per vecka eller 2 000 kronor per månad. Teknikutvecklingen på

området är snabb och system finns på marknaden där till exempel en mobiltelefon eller läsplatta kan användas och kopplas till en server där kassaregistret finns. För det betalas en månadskostnad på ca 250 kronor samt en procentuell avgift för försäljningsbeloppet.

Företag utan fast driftställe i Sverige ska i likhet med andra företag anmäla de kassaregister som används för försäljning av varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort. Enligt 7 kap. 2 § SFL ska en sådan anmälan ske innan näringsverksamheten påbörjas. För företag utan fast driftställe i Sverige bör med denna tidpunkt avses senast när näringsverksamheten påbörjas i Sverige.

Om Skatteverket vid tillsyn eller vid kontrollbesök finner att ett företag utan fast driftställe i Sverige inte uppfyller sina skyldigheter gällande kassaregister utgör det grund för att ta ut kontrollavgift enligt 50 kap. 1 § SFL. Om en kontrollavgift inte betalas kan den drivas in med bistånd av företagets hemland enligt reglerna om internationell handräckning.

Blomsterbranschens Riksorganisation anför att bara i deras bransch är konkurrensen från utländska ambulerande blomstergrossister besvärande. Deras uppfattning är att dessa företag i stor omfattning inte redovisar någon mervärdesskatt i Sverige. För att belysa effekten av vad det innebär för en svensk grossist som har en regional marknad när en utländsk näringsidkare dyker upp, anför riksorganisationen att inom ett par månader tappar grossisten mellan 500 000 – 700 000 kr i omsättning på bara snittblommor, vilket innebär att grossisten snabbt måste minska på sin personal och friställa personer från företaget. I förlängningen är oftast hela företaget hotat och har svårt att överleva.

För de företag med fast driftställe i Sverige som i dag har kassaregister innebär förslaget att en illojal konkurrens stävjas.

6.1.3 Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget innebär förbättrade förutsättningar för kontrollverksamheten och kontroller efter införandet av kassaregisterkravet för de utländska företagarna utan fast driftställe bedöms därför kunna ske inom ramen för befintlig kontrollverksamhet.

Skatteverket kan vid tillsyn av kassaregister enligt 42 kap. 3 § SFL upptäcka att en utländsk företagare inte är registrerad för mervärdesskatt. Skatteverket kan då agera inom det regelverk som gäller för kontroll av mervärdesskatt och i ett första skede se till att registrering sker och att det utländska företaget lämnar skattedeclarationer. Detta möjliggör att Skatteverket kan uppfylla sina åtaganden att utbyta upplysningar till ett annat land om det är till gagn för det andra landets beskattning.

Skatteverket behöver göra mindre justeringar i det datasystem som registrerar och administrerar kassaregister, men det bedöms inte medföra någon större kostnad utan kan hanteras inom ramen för löpande förvaltning av systemet. Enligt förslaget ska kassaregister som uppfyller svenska krav och som har godkänts i ett annat land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet vara tillåtna i Sverige. Det kan även förväntas att några av de utländska företagarna ansöker om enskilt undantag på grund av att de redan har kassaregister som de använder i

sitt hemland eller annat land där de bedriver verksamhet och som de anser vara tillräckligt säkra. Skatteverket bedömer att dessa tillkommande ansökningar kan hanteras inom ramen för den prövning av undantag som redan sker. Vidare kommer Skatteverket att behöva genomföra informationsinsatser för att de nya reglerna ska bli kända av de utländska företagen. Även detta kan tas inom ram.

Förslaget antas inte ha några effekter på de allmänna förvaltningsdomstolarna.

7 Författningskommentar

7.1 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

39 kap.

5 §

Av det nya *tredje stycket* framgår att undantaget från skyldigheten att använda kassaregister för den som är befriad från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (1999:1229) för inkomst från sådan försäljning som avses i 4 §, inte gäller för näringsidkare utan fast driftställe i Sverige. Det innebär att en sådan näringsidkare omfattas av bestämmelserna om kassaregister på samma sätt som de näringsidkare som har fast driftställe i Sverige.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 5.2.

8 a §

I paragrafen, som är ny, ges en näringsidkare som bedriver verksamhet i Sverige utan fast driftställe här rätt att i stället för ett certifierat kassaregister, använda ett kassaregister som har varit föremål för en motsvarande prövning enligt bestämmelserna i ett annat land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet om prövningen garanterar att registret uppfyller likvärdiga krav. Kravet att kassaregister i normalfallet ska vara certifierat framgår av 8 §. Med att kassaregistret ska ha genomgått motsvarande prövning menas att registret ska ha varit föremål för prövning enligt regler om kassaregister i en annan medlemsstat inom Europeiska samarbetsområdet, även om det inte behöver vara frågan om ett certifieringsförfarande. En förutsättning är att bestämmelserna och prövningen garanterar att registren uppfyller krav som är likvärdiga med de svenska kraven. De svenska kraven på kassaregistren framgår, förutom av 8 §, även av 9 kap. 2–4 §§ skatteförfarandeförordningen (2011:1261) och av Skatteverkets föreskrifter.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 5.3.

Sammanfattning av promemorian Förstärkt konkurrens på lika villkor i kontantbranschen

Promemorian innehåller tre förslag om ändrade regler för kassaregisterskyldigheten som alla syftar till förstärkt konkurrens på lika villkor i kontantbranschen. Det första förslaget innebär att en utländsk näringsidkare som inte har fast driftställe i Sverige inte längre ska vara undantagen från skyldigheten att använda kassaregister om försäljning görs mot kontant betalning eller betalning med kontokort.

Det andra förslaget gäller en inskränkning av undantaget från kassaregisterskyldigheten för den som säljer varor eller tjänster genom distansavtal. Förslaget innebär att när ett avtal ingås på distans och köparen därefter hämtar varan eller tillhandahålls tjänsten i verksamhetslokalen och då också betalar där ska utlämnandet eller utförandet registreras i kassaregister.

Det tredje förslaget avser situationen där en vara lämnas ut eller tjänst tillhandahålls mot ett värdebevis som säljaren själv har ställt ut. Förslaget har tillkommit för att Högsta förvaltningsdomstolen i en dom den 17 november 2014 fastslog att ett företag inte behövde registrera i kassaregister att en lunch serverades när en av företaget utställd lunchkupong visades upp. I promemorian föreslås att ett utlämnande av vara eller utförande av tjänst mot ett värdebevis som säljaren själv har ställt ut, såsom kuponger, presentkort och liknande, ska registreras i kassaregister.

De nya reglerna föreslås börja gälla den 1 april 2016.

Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244) dels att 39 kap. 5–7 §§ ska ha följande lydelse, dels att det i lagen ska införas en ny paragraf 5 a § av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

39 kap.

5 §¹

Skyldigheten att använda kassaregister gäller inte för den som

1. bara i obetydlig omfattning säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort,

2. är befriad från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (1999:1229) för inkomst från sådan försäljning som avses i 4 §,

3. bedriver taxitrafik enligt taxitrafiklagen (2012:211)

4. säljer varor eller tjänster genom *distansavtal* eller genom hemförsäljningsavtal, hemförsäljningsavtal,

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).

Vid bedömningen enligt första stycket 1 av om det är fråga om försäljning i obetydlig omfattning ska det särskilt beaktas om försäljningen normalt uppgår till eller kan antas komma att uppgå till sammanlagt högst fyra prisbasbelopp under ett beskattningsår.

Undantaget i första stycket 2 gäller inte för en utländsk näringsidkare som inte har fast driftställe i Sverige.

5 a §

Skyldigheten att använda kassaregister gäller inte för den som säljer varor eller tjänster genom distansavtal.

Detta gäller inte om varan lämnas ut eller tjänsten utförs när varan eller tjänsten betalas i verksamhetslokalen eller i omedelbar anslutning till denna. I ett sådant fall ska registrering ske i

¹ Senaste lydelse 2014:18

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 §

Vid tillämpningen av 4 och 5 §§ ska självständiga verksamheter inom ramen för en näringsverksamhet bedömas var för sig.

Vid tillämpningen av 4–5 a §§ ska självständiga verksamheter inom ramen för en näringsverksamhet bedömas var för sig.

7 §

All försäljning och annan löpande användning av ett kassaregister ska registreras i kassaregistret.

All försäljning och annan löpande användning av ett kassaregister ska registreras i kassaregistret. *Utlämning av vara eller utförande av tjänst mot värdebevis, såsom kuponger, presentkort och liknande ska registreras som försäljning vid utlämningen eller utförandet.*

Utlämning av vara som inte sker i samband med betalning utgör inte sådan försäljning som ska registreras i ett kassaregister. Detsamma gäller inläpp på evenemang och liknande som inte sker i samband med betalning.

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

Vid varje sådan försäljning som avses i första stycket ska ett av kassaregistret framställt kvitto tas fram och erbjudas kunden.

Denna lag träder i kraft den 1 april 2016.

Promemorian Förstärkt konkurrens på lika villkor i kontantbranschen (Fi2015/00861/SKA/S3) har remitterats till: Riksdagens ombudsmän (JO), Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Stockholm, Justitiekanslern, Domstolsverket, Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten, Polismyndigheten, Brottsförebyggande rådet (Brå), Datainspektionen, Styrelsen för ackreditering och teknisk kontroll (Swedac), Kommerskollegium, Länsstyrelsen i Skåne, Statskontoret, Kronofogdemyndigheten, Bokföringsnämnden (BFN), Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Konkurrensverket, Tillväxtverket, Nämnden för hemslöjdsfrågor, Regelrådet, Jokkmokks kommun, Simrishamns kommun, Göteborgs kommun, Blomsterbranschens Riksorganisation, FAR, Företagarna, Landsorganisationen i Sverige (LO), Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Näringslivets Regelnämnd (NNR), Svensk Handel, Svenskt Näringsliv, Sveriges akademikers centralorganisation (Saco), Sveriges Kommuner och Landsting (SKL), Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF), Sveriges Tivoliägareförening, Tjänstemännens centralorganisation (TCO), Torg- och Marknadshandlarnas Ekonomiska Riksförening (TOMER), Visita.

Följande remissinstanser har avstått från att lämna synpunkter på promemorian: Simrishamns kommun, Göteborgs kommun, Företagarna, Sveriges akademikers centralorganisation, Sveriges Kommuner och Landsting.

Följande remissinstanser har inte kommit in med något yttrande: FAR, Sveriges Tivoliägareförening, Tjänstemännens centralorganisation (TCO) och Torg- och Marknadshandlarnas Ekonomiska Riksförening (TOMER).

Yttrande har vidare kommit in från Rådet för Kassa- och Betalsystem (RKBS) under IT&Telekomföretagen.