

Till statsrådet och chefen för Justitiedepartementet

Regeringen beslutade den 16 november 1995 att tillkalla en särskild utredare för att utreda vissa frågor om branschsanering och andra åtgärder mot ekonomisk brottslighet (Ju 1995:11). Genom beslut den 22 november 1995 förordnades landshövdingen i Stockholms län Ulf Adelson till särskild utredare.

Som experter har deltagit från och med den 1 februari 1996 Björn Blomqvist, ämnessakkunnig på Justitiedepartementet, departementsrådet Staffan Sandström och departementssekreteraren Yngve Engström, Närings- och Handelsdepartementet, departementssekreteraren Eva Thorsell, Inrikesdepartementet, fil. kand. Sayed Aly, Vägverket, direktör Peter Ander för Svenska Arbetsgivarförbundet, statsåklagaren Anna-Lena Dahlqvist, Statsåklagarmyndigheten för speciella mål, revisor Klas-Erik Hjorth, Svenska Revisorsamfundet, bitr. länskronodirektör Susanne Holmström, Kronofogdemyndigheten i Malmöhus län, polisöverintendenten Leif Jennekvist, Polismyndigheten i Stockholms län, direktör Hans Johansson, Företagarnas Riksorganisation, länskattechefen Bert Lindberg, Skattemyndigheten i Stockholms län, professor Dan Magnusson, Internationella Handelshögskolan i Jönköping, ordförande Barbro Palmerlund, Fastighetsanställdas förbund, förbundsjuristen Irene Reuterfors-Mattsson, Svenska Kommunförbundet, fr.o.m. den 20 februari 1996 ombudsmannen Thomas Fredén, Landsorganisationen samt fr.o.m. den 25 juni 1996 avdelningsdirektör Peter Högberg, Riksskatteverket. Yngve Engström har fr.o.m. den 5 september 1996 entledigats som expert och fr.o.m. samma dag har som expert förordnats departementssekreteraren Herbert Silbermann, Närings- och Handelsdepartementet. Anna-Lena Dahlqvist har entledigats som expert fr.o.m. den 15 november 1996 och fr.o.m. samma dag har tf. statsåklagaren Gunnel Skeppholm, Statsåklagarmyndigheten för speciella mål, förordnats som expert.

Som sekreterare har hovrättsassessorn Inger Söderholm anställdes den 5 december 1995 och kammarrättsassessorn Lars Emanuelsson Korsell den 9 januari 1996.

Utredningen har antagit namnet Branschsaneringsutredningen.

Utredningen överlämnar härmed delbetänkandet Licensavgift – en principskiss.

Stockholm den 4 december 1996

Ulf Adelsohn

/Lars Emanuelsson Korsell

Inger Söderholm

Innehåll

| | |
|--|----|
| <i>Förkortningar</i> | 9 |
| <i>Sammanfattning</i> | 11 |
| 1 <i>Inledning</i> | 15 |
| 1.1 Utredningsuppdraget | 15 |
| 1.2 Den ekonomiska brottsligheten och skatteundandragandet | 16 |
| 1.3 Schablonbeskattning..... | 17 |
| 1.4 Två modeller för schablonbeskattning..... | 18 |
| 2 <i>Den ekonomiska brottsligheten</i> | 21 |
| 2.1 Vad är ekonomisk brottslighet? | 21 |
| 2.2 Branschsaneringsutredningen och den ekonomiska brottsligheten | 22 |
| 2.3 Hur stor är den ekonomiska brottsligheten? | 23 |
| 2.4 Den ekonomiska brottslighetens skadeverkningar | 26 |
| 3 <i>Allmänna utgångspunkter för förslagen</i> | 29 |
| 3.1 Inledning | 29 |
| 3.2 Fyra förhållningssätt; vilket väljer vi? | 29 |
| 3.3 Den ekonomiska brottsligheten kostar mycket pengar..... | 30 |
| 3.4 Samhällsmoralen har förändrats | 31 |
| 3.5 Internationaliseringen och normerna | 32 |
| 3.6 Arbetslösheten är ett hot..... | 32 |
| 3.7 Antalet småföretag kommer att öka | 33 |
| 3.8 Det är svårt att förena höga krav på rättvisa med ett enkelt regelsystem | 33 |
| 3.9 Skattetrycket och den ekonomiska brottsligheten | 34 |
| 3.10 Hederliga deklaranter | 34 |
| 3.11 Den ekonomiska brottsligheten har ett försprång..... | 35 |
| 3.12 Skatten måste betalas så nära intjänandet som möjligt | 36 |
| 3.13 Vi vill inte ha ett kontrollsamhälle..... | 36 |
| 3.14 Starka krafter i rörelse | 37 |

| | | |
|------|---|----|
| 4 | <i>Metoder att komma till rätta med den ekonomiska brottsligheten</i> | 39 |
| 4.1 | Allmänt om olika metoder..... | 39 |
| 4.2 | Vandelsprövning av näringsidkare m.m. | 39 |
| 4.3 | Ökad och effektivare kontroll genom myndighets-samverkan | 41 |
| 4.4 | Tekniska hjälpmedel | 41 |
| 4.5 | Egensanering | 42 |
| 4.6 | Offentlig upphandling | 42 |
| 4.7 | Svartjobbarna..... | 42 |
| 4.8 | Licensavgift | 43 |
| 5 | <i>Yrkesmässig trafik med taxifordon</i> | 45 |
| 5.1 | Allmänt | 45 |
| 5.2 | Några fakta om taxi | 46 |
| 5.3 | Gällande regler | 46 |
| 5.4 | Praktisk hantering hos länsstyrelsen | 49 |
| 5.5 | Ekobrottsligheten i taxibranschen..... | 50 |
| 6 | <i>En strukturell indelning av skatteundandragandet i olika branscher</i> | 53 |
| 6.1 | Inledning | 53 |
| 6.2 | Underentreprenörer | 53 |
| 6.3 | Tjänster till hushåll..... | 55 |
| 6.4 | Kontantbranscherna..... | 56 |
| 7 | <i>Bakgrund till schablonbeskattningen</i> | 57 |
| 7.1 | Schablonbeskattning i Sverige | 57 |
| 7.2 | Schablonbeskattning i förenklingssyfte | 57 |
| 7.3 | Företagsbeskattningen..... | 58 |
| 7.4 | Utvecklingen på redovisnings- och företagsskatteområdet..... | 59 |
| 7.5 | Skattesatser | 61 |
| 7.6 | Socialavgifter..... | 61 |
| 7.7 | Mervärdesskatt | 62 |
| 7.8 | Punktskatter | 63 |
| 7.9 | Redovisning och betalning av skatter och avgifter..... | 63 |
| 7.10 | Ett nytt uppbördssystem – skattekonto | 65 |
| 8 | <i>Schablonbeskattning i andra länder</i> | 69 |
| 8.1 | Allmänt | 69 |
| 8.2 | Belgien..... | 69 |
| 8.3 | Frankrike..... | 69 |

| | | |
|-------|---|-----|
| 8.4 | Spanien | 70 |
| 8.5 | Italien | 77 |
| 8.6 | Grekland | 77 |
| 8.7 | Portugal..... | 78 |
| 8.8 | Polen | 78 |
| 9 | <i>Utgångspunkter för ett system med schablonbeskattning</i> | 83 |
| 9.1 | Inkomstnivåer | 83 |
| 9.2 | Mer specifikt..... | 85 |
| 9.3 | Schablonbeskattning för att minska skatteundandragandet | 87 |
| 9.4 | Schablonbeskattning i förenklingssyfte | 89 |
| 9.5 | Tonvikt på intäkterna..... | 90 |
| 9.6 | Renodlad schablonbeskattning efter parametersystem..... | 91 |
| 9.7 | Rättvisefrågor | 94 |
| 9.8 | Generalitet | 95 |
| 9.9 | Schablonbeskattning med hjälp av SRU-uppgifter | 96 |
| 9.10 | Två system för schablonbeskattning..... | 98 |
| 10 | <i>Licensavgift</i> | 101 |
| 10.1 | Skatter och avgifter i centrum | 101 |
| 10.2 | Licensavgiften bestäms efter parametrar | 102 |
| 10.3 | Parametern antalet fordon | 102 |
| 10.4 | Olika kategorier av fordon | 103 |
| 10.5 | En särskild avgift | 105 |
| 10.6 | När skall licensavgiften betalas..... | 107 |
| 10.7 | Licensavgift är en kostnad för att driva näringsverksamhet | 108 |
| 10.8 | Licensavgiften avräknas från skatter och avgifter | 108 |
| 10.9 | En årlig avräkning | 111 |
| 10.10 | Avdrag för licensavgiften..... | 113 |
| 10.11 | Licensavgift vid blandad verksamhet | 113 |
| 10.12 | Enskilda näringsidkare och inkomster av tjänst och kapital..... | 114 |
| 10.13 | Licensavgiftens storlek..... | 116 |
| 10.14 | Licensmärke ("badge")..... | 121 |
| 10.15 | Nyföretagandet | 121 |
| 10.16 | Trafiktillstånd och fordonsanmälan | 123 |
| 10.17 | Skattebrott..... | 124 |
| 10.18 | Jämkning och eftergift..... | 125 |

| | | |
|--------|---|-----|
| 11 | <i>Schablonbeskattning med inkomsthöjning</i> | 127 |
| 11.1 | Inkomsten i centrum..... | 127 |
| 11.2 | Beräkning av intäkten..... | 128 |
| 11.3 | Bokföringens och deklarationens status | 129 |
| 11.4 | Förvärvskällor..... | 130 |
| 11.5 | Omvänd bevisbörda..... | 131 |
| 11.6 | Preliminärskatt..... | 133 |
| 11.7 | Skattetillägg | 133 |
| 11.8 | Ordningföljden..... | 134 |
| 11.9 | Omprövning..... | 135 |
| 11.10 | Skattebrott..... | 135 |
| 12 | <i>Gemensamma frågor</i> | 137 |
| 12.1 | Rättssäkerhet..... | 137 |
| 12.2 | Generalitet och rättvisa..... | 138 |
| 12.3 | Egendomsskyddet..... | 140 |
| 12.4 | Näringsfriheten | 141 |
| 12.5 | Europakonventionen..... | 143 |
| 12.6 | Normgivningsfrågor | 146 |
| 13 | <i>Överväganden och förslag</i> | 147 |
| 13.1 | En jämförelse mellan licensavgifts- och intäktmodellen..... | 147 |
| 13.2 | Är taxibranschen utsatt för ekonomisk brottslighet?..... | 149 |
| 13.3 | Hur skall taxibranschen saneras från ekonomisk brottslighet? | 151 |
| 13.4 | Licensavgift i andra branscher | 156 |
| 14 | <i>Konsekvensanalys</i> | 157 |
| 14.1 | För taxibranschen | 157 |
| 14.2 | För myndigheter | 158 |
| 14.3 | Budgeteffekter | 159 |
| BILAGA | | |
| | Kommitténs direktiv..... | 161 |

Förkortningar

| | |
|------|---|
| BNP | Bruttonationalprodukt |
| BRÅ | Brottsförebyggande Rådet |
| KL | Kommunalskattelagen (1928:370) |
| LPP | Lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter |
| LSK | Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter |
| RF | Regeringsformen |
| RSV | Riksskatteverket |
| SIL | Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt |
| SNI | Svensk näringsgrensindelning |
| SOU | Sveriges offentliga utredningar |
| SRU | Standardiserade räkenskapsutdrag |
| VVFS | Vägverkets författningssamling |
| YTF | Yrkestrafikförordningen (1988:1503) |
| YTL | Yrkestrafiklagen (1988:263) |

Sammanfattning

I delbetänkandet diskuteras olika modeller för schablonbeskattning i branscher som är särskilt utsatta för ekonomisk brottslighet. Utredningen anser att en modell med licensavgift (licensavgiftsmodellen) är den bästa metoden. Licensavgiftsmodellen är här inriktad på taxibranschen, men avsikten är att denna form av beskattning skall kunna införas även i andra branscher.

Licensavgiftsmodellen har flera syften. Ett huvudsyfte är att upprätthålla skattemoralen. Ett annat är att, till gagn för seriösa företag, minska effekterna av den illojala konkurrens som består i att oseriösa företag låter bli att redovisa och betala skatter och avgifter. Genom att tvinga de oseriösa företagen att betala ökar skatteinkomsterna. Om licensavgiftsmodellen införs i fler branscher som har problem med skatteundandragande kan på sikt de redan hederliga få sänkt skatt. Ytterligare ett syfte är därför att över huvud taget säkerställa beskattningen och uppbörden i aktuella branscher.

Förslaget om licensavgift skall ses mot bakgrund av det omfattande skatteundandragandet i branscher med stor andel kontanttransaktioner. Enligt utredningens bedömning fordras det kraftfulla tag för att komma till rätta med problemen. Det enda verkningfulla alternativ som vid sidan av licensavgiftsmodellen står till buds är omfattande kontroll och reglering. Nackdelarna med ett kontrollsystem är att kostnaderna för driften av ett sådant system drabbar den i dag seriöse företagaren på samma sätt som den oseriöse. Därtill tar ett effektivt och, som en konsekvens av detta, omfattande kontrollsystem – som ändå aldrig kan bli vattentätt – stora offentliga resurser i anspråk. Dessutom finns det en gräns för hur långt resurserna räcker för en utökad kontroll. Taxibranschen är en bransch som har stora problem med ekonomisk brottslighet.

Utredningen föreslår att ett lagförslag om licensavgift utarbetas för taxibranschen enligt följande riktlinjer.

□ Som villkor för att driva taxirörelse ställs ett lägsta krav på betalning av skatter och avgifter i verksamheten. Kravet uttrycks på det sättet att den skattskyldige månatligen skall redovisa och betala skatter och avgifter som lägst motsvarar en licensavgift för varje taxibil som används

i taxitrafik. Uppgår skatterna och avgifterna till detta belopp eller ett högre belopp anses licensavgiften betald. Uppgår inte de redovisade och betalda skatterna och avgifterna till licensavgiftens storlek måste en faktisk licensavgift betalas in så att de sammanlagda betalningarna når upp till det månatliga kravet på inbetalningar (licensavgiften). Den faktiskt inbetalda licensavgiften är då en avgift som måste betalas för att få driva verksamheten.

- Licensavgiften bestäms efter det antal fordon som ett taxiföretag har i trafik och hur fordonen används.
- Nivån på licensavgiften skall beräknas med sådana marginaler att den seriöse företagaren inte skall behöva betala någon licensavgift.
- Som bevis på att skatter och avgifter har betalats får taxiföretaget månatligen ett licensmärke som skall fästas på fordonet.
- Betalas inte licensavgiften återkallas trafik tillståndet.

Varje månad skall skatter och avgifter redovisas och betalas. Vid samma tillfälle skall en avräkning ske mot licensavgiften. Avräkning sker varje månad i efterskott. De månatliga skatte- och avgiftsinbetalningarna varierar under året. Detta kan leda till att en faktisk licensavgift måste betalas vissa månader trots att den årliga inbetalningen av skatter och avgifter kommer att överstiga licensavgiften för året. En slutlig avräkning skall dock ske i samband med den årliga taxeringen. Det totala skatte- och avgiftsuttaget för året måste lägst motsvara licensavgiften. Innebär taxeringen att skatterna och avgifterna understiger licensavgiften taxeras alltså den skattskyldige även för en faktisk licensavgift för att den sammanlagda beskattningen skall nå upp till licensavgiftens storlek.

Avräkning mot licensavgiften får ske för bl.a. inkomstskatt, innehållen preliminärskatt för anställda, socialavgifter och mervärdesskatt. Avräkningsförfarandet bör kunna ske i det föreslagna systemet med skattekonto och skattedeklaration (se SOU 1996:100).

Licensavgiftsmodellen innebär inte någon förändring av det konventionella skattesystemet, bokföringsskyldigheten eller deklareringsförfarandet. Skatter och avgifter skall redovisas och betalas i vanlig ordning. Skillnaden är att skatterna och avgifterna jämförs med en schablon – licensavgiften – och att de måste uppgå till ett belopp som lägst motsvarar licensavgiftens storlek. Härigenom kommer licensavgiften att stötta det konventionella skattesystemet. Licensavgiften är därför en minimibesättning som påverkar beskattningen nedåt men inte uppåt.

Taxifordon delas in i tre kategorier beroende på hur de används. En kategori utgörs av fordon som får användas av fler än en förare (rött

märke). En annan består av fordon som får användas av endast en förare (blått märke). Till den tredje kategorin hör fordon som används av enbart en förare och där taxirörelsen bedrivs på halvtid (blå-vitt märke). För att ett fordon skall hamna i den klassen fordras dispens. För varje kategori skall en licensavgift bestämmas.

1 Inledning

1.1 Utredningsuppdraget

I april 1995 beslutade regeringen om en strategi för samhällets samlade åtgärder mot den ekonomiska brottsligheten (skr. 1994/95:217, bet. 1994/95:JuU25, rskr. 1994/95:412). Avsikten med strategin är att påtagligt minska den ekonomiska brottsligheten genom olika insatser som innebär en kraftig förstärkning av samhällets samlade insatser mot sådan kriminalitet. Som ett led i denna strategi beslutade regeringen den 16 november 1995 att tillkalla en särskild utredare för att utreda branschsanering och andra åtgärder mot ekonomisk brottslighet.

Som framgår av direktiven (se bilaga) är utredarens uppdrag bl.a. att identifiera utsatta branscher och föreslå metoder för att sanera dessa.

Utredningen kommer under våren 1997 att i ett huvudbetänkande redovisa vilka branscher som har särskilda problem och olika metoder för att minska den ekonomiska brottsligheten i dessa branscher. Redan nu kan sägas att bl.a. bygg-, städ- och restaurangbranschen kommer att finnas med.

Utredningen har i arbetet inhämtat synpunkter och idéer från organisationer, myndigheter och enskilda personer som har kunskap om och erfarenhet av de olika branscher som utredningen har tittat närmare på. I den del av arbetet som redovisas i detta delbetänkande har vi haft diskussioner med företrädare för bl.a. Svenska Taxiförbundet, Fria Taxi Riksförbundet, Svenska Transportarbetareförbundet, Riksskatteverket, Vägverket, Länsstyrelserna i Stockholms och Malmöhus län, Skattemyndigheterna i Stockholms och Malmöhus län och Sveriges Industrieförbundet.

I detta delbetänkande redovisas en principskiss om licensavgift. Vidare föreslås att ett system med licensavgift utarbetas och införs i taxibranschen. Skälet till att utredningen valt att nu redovisa en principskiss om licensavgift är att denna metod kan förväntas vara effektiv även i andra branscher. Det är därför lämpligt att redan nu föra en diskussion om licensavgiften.

I huvudbetänkandet kommer främst andra metoder än licensavgift att redovisas. Det gäller t.ex. hur man skall få bättre kontroll på vem som driver ett företag och på vilka som är anställda, egensanering, krav på att

bättre teknik används, uppgiftsskyldighet och skatteavdrag vid användande av underentreprenörer m.m. Även när det gäller taxi-branschen återkommer utredningen med förslag som bör införas oavsett frågan om licensavgift. Främst gäller dessa förslag olika sätt att effektivisera myndigheternas tillsyn av taxibranschen.

1.2 Den ekonomiska brottsligheten och skatteundandragandet

Den ekonomiska brottsligheten består till stor del av skatte- och avgiftsundandraganden. Intäkter redovisas inte i näringsverksamheten och undgår därmed beskattning. Mervärdesskatt redovisas och betalas inte. Arbeten utförs mot svart betalning. Arbetsgivaravgifter betalas inte för svarta löner. Inte heller deklarerar löntagare för sådana inkomster och därmed betalar de inte inkomstskatt.

Följden är att vår gemensamma börs, som finansierar välfärdssystemet, går miste om betydande inkomster. Varje år rör det sig om mångmiljardbelopp. Seriösa näringsidkare får svårt att hävda sig i konkurrensen med illojala företagare. Effektiva företag slås ut eller har svårt att hålla sig kvar och expandera medan ineffektiva företag stannar kvar på marknaden och kanske växer. Hela ekonomins effektivitet försämras. Härigenom sker inte den produktivitetsutveckling som är en förutsättning för ett fortsatt välfärdssamhälle.

Oseriösa företagare och arbetstagare berikar sig på svarta arbeten och utnyttjar samtidigt eller senare i livet sociala förmåner som folkpension och fri sjukvård utan att efter förmåga ha bidragit till systemens uppbyggnad. Vidare kombineras skatteundandragandet med bidragsfusk genom att svarta arbeten utförs samtidigt som A-kassa, sjukpenning eller förtidspension betalas ut. Denna dubbla illojalitet eroderar den samhälleliga moral och det ansvarstagande som är förutsättningen för ett samhälle där en inte obetydlig del av resurserna används till transfereringar och sociala förmåner.

Det omfattande skatteundandragandet skapar också spänningar i samhället. Stora delar av befolkningen betalar höga skatter och lever under förhållandevis knappa förhållanden medan andra tar sig rätten att i större eller mindre utsträckning själva bestämma hur mycket som ska betalas i skatter och avgifter.

Sammanfattningsvis orsakar den ekonomiska brottsligheten stora skador på hela samhället. Skadorna kan emellertid inte enbart mätas i pengar. Förtroendet minskar på alla nivåer. Rättssamhället och väl-

färdssystemet sätts i fråga om inte respekten för lagar och regler kan upprätthållas.

1.3 Schablonbeskattning

Skatteundandragandet i vissa branscher är så omfattande att det från samhällets sida krävs ingripande metoder för att komma till rätta med problemen. Belysande är de uppgifter som redovisas i avsnitt 5.6 om taxibranschen, men det finns fler branscher med likartade strukturella problem.

I vårt arbete har vi funnit att det inte är tillräckligt att gå till angrepp mot den ekonomiska brottsligheten enbart på det traditionella sättet, dvs. utvidgad kontroll genom ökad myndighetssamverkan, straffskärpningar osv. Den ekonomiska brottsligheten är utbredd och omfattar hela skalan, från svartjobbade hantverkare till yrkeskriminella penningtvättare. Brottsligheten är mycket svårkontrollerad. Dessa svårigheter innebär att även en kraftigt utvidgad kontroll knappast är effektiv.

Ett sätt för samhället att flytta fram positionerna när det gäller att motverka skatteundandragandet i vissa branscher är att införa någon form av schablonbeskattning. Här avses att beskattningen helt eller delvis bestäms efter schabloner i stället för att grundas på nettotinkomsten. Fördelen med schablonbeskattning är att beskattningen inte längre kommer att vara lika beroende av de inkomster som den skattskyldige redovisar. En annan fördel kan vara att uppbörden av skatten ligger nära intjänandet. Enligt utredningens bedömning finns det starka skäl att överväga schablonbeskattning i vissa branscher i syfte att motverka den ekonomiska brottsligheten. Utredningen har därför valt att i detta delbetänkande redovisa en principskiss över schablonbeskattning med ekobrottsprofil.

Den korta tid som står till utredningens förfogande har inte medgett att ett färdigt förslag till schablonbeskattning kunnat tas fram. Ett sådant system kan också konstrueras på olika sätt beroende på beskattningens omfattning och inriktning. I stället presenteras en principskiss till en schablonbeskattning med ekobrottsprofil. Ett viktigt syfte med principskissen är att inleda en diskussion om bristerna i vårt skattesystem och att föra fram schablonbeskattningen som en möjlighet att minska skatteundandragandet.

1.4 Två modeller för schablonbeskattning

I betänkandet redovisas två modeller för schablonbeskattning (licensav-

giften och intäktsmodellen). Det bör redan nu understrykas att dessa inte ersätter det konventionella skattesystemet. Näringsidkaren skall föra räkenskaper och deklarerar i vanlig ordning. Schablonbeskattningen är en minimibesättning som stöttar det konventionella skattesystemet.

Frågan om schablonbesättning är relativt ny i vårt land. Därför är det viktigt att schablonbesättning diskuteras i hela dess vidd. Av bl.a. detta skäl förs inledningsvis i avsnitt 9 en diskussion om andra modeller för schablonbesättning, bl.a. efter tidigare refererade utländska förebilder. När utredningen diskuterar schablonbesättning som helt ersätter den konventionella besättningen, dvs. när besättningen sker enbart efter parametrar som butiksyta e.d. används beteckningen *renodlad schablonbesättning*.

Schablonbesättning bör tillämpas i branscher som är särskilt utsatta för ekonomisk brottlighet. I betänkandet inleds en diskussion om i vilka branscher schablonbesättning bedöms kunna tillämpas med önskvärd effekt.

För att konkretisera principskissens båda modeller för schablonbesättning har utredningen utgått från en bransch, taxinäringen. Utredningen föreslår att ett system med licensavgift utarbetas och införs i taxibranschen. Som nämnts är syftet att licensavgift skall aktualiseras även i andra utsatta branscher där en sådan besättning är lämplig.

Två modeller för schablonbesättning:

Licensavgift

Den skattskyldige måste betala en i förväg fastställd licensavgift. Licensavgift betalas varje månad. För branscher med tillstånd, t.ex. taxibranschens trafik tillstånd, är betalning av licensavgiften en förutsättning för att få behålla trafik tillståndet.

Från licensavgiften får avräknas de skatter och avgifter som den skattskyldige ska betala varje månad. Det innebär att licensavgiften inte medför någon ökad skattebelastning för skattskyldiga där summan av preliminär F-skatt, arbetsgivaravgifter, innehållen preliminär skatt för anställda, expansionsmedelsskatt och överskjutande utgående moms är lika stor eller överstiger licensavgiften. Om däremot skatterna och avgifterna understiger licensavgiften blir den totala skatte- och avgiftsnivån lika med licensavgiften och innebär då en ökad skattebelastning. Understiger de betalda skatterna och avgifterna licensavgiften måste skillnaden betalas in som en faktisk licensavgift.

Som redan framgått ersätter inte systemet med licensavgift det konventionella skattesystemet utan den skattskyldige skall redovisa och betala skatter och avgifter i vanlig ordning.

När det gäller beräkningen av licensavgiftens storlek sker denna efter en bedömning av ett rimligt skatte- och avgiftsutfall för företag i branschen. Detta bör ske med utgångspunkt från jämförande faktorer som är svåra att manipulera. För taxinäringen bör licensavgiften beräknas efter det antal fordon som omfattas av taxitillståndet.

För att visa att skatter och avgifter är betalda för en viss månad skall ett märke fästas på insidan av taxibilens vindruta. Av märket skall framgå år, månad, fordonets registreringsnummer och länsbokstav. Licensavgiften föreslås delas in i tre nivåer eller kategorier. En för fordon som framförs enbart av en förare (blått märke) och en för fordon som används utan begränsningar (rött märke). För kategorin fordon som framförs enbart av en förare föreslås en dispensmöjlighet för förare utanför storstadsområdena som driver taxirörelsen på halvtid (blått/vitt märke). Licensmärket för enförarfordon skall innehålla numret på förarlegitimationen.

Licensavgiften är lämplig för verksamheter som kräver tillstånd eftersom en förutsättning för tillståndet kan vara att licensavgiften betalas. Den skattskyldige har därför ett starkt incitament att redovisa inkomster och löneutbetalningar så att skatter och avgifter uppgår till åtminstone licensavgiften. Inget hindrar att motsvarande system införs i andra kritiska branscher. Det kan gälla både branscher med tillstånd och sådana som inte har tillstånd. I branscher utan tillstånd kan avgiften kallas för näringsavgift. Licensavgiften är särskilt intressant i kontantbranscherna eftersom dessa är svårkontrollerade.

Licensavgiftsmodellen är en förhållandevis enkel metod. Den har också pedagogiska förtjänster genom att licensavgiften på ett tydligt sätt anger vad den lägsta beskattningen är för verksamheten.

Licensavgiften är också förutsebar och kan betraktas som ett krav på en lägsta skattekostnad för att få driva en viss näringsverksamhet.

Licensavgiftssystemet har några ventiler. Den första är redan nämnd och gäller de olika kategorierna på fordonen och därmed licensavgiftens storlek. Den skattskyldige kan också för en eller flera kalendermånader låta avanmäla ett eller flera fordon hos länsstyrelsen. När fordon åter tas i trafik sker påanmälan.

Licensavgiften kan införas i andra branscher. Lagstiftningsmässigt kan licensavgiftssystemet införas genom en särskild lag som innehåller dels generella regler för licensavgiften, dels branschspecifika bestämmelser om bl.a. parametrar och licensavgiftens storlek.

Utredningen förordar licensavgiftsmodellen som den lämpligaste formen av schablonbeskattning och föreslår att en modell för sådan beskattning utarbetas.

Schablonbeskattning där inkomsten höjs

Schablonbeskattningen innebär i detta fall att inkomsten höjs schablonmässigt om verksamheten inte uppfyller vissa statistiskt beräknade krav på intäkter. Om verksamheten har en avvikande profil i förhållande till branschen i övrigt höjs alltså inkomsten. Det innebär att de deklarerade intäkterna jämförs med schablonbeskattningens krav på intäkter.

Schablonbeskattningen utgår från olika jämförande faktorer vid beräkningen av intäkterna. För taxinäringen är en lämplig jämförande faktor det antal fordon som trafikillståndet avser. Ett fordon skall generera en viss lägsta intäkt.

För näringsidkare som redovisar intäkter som överstiger de angivna kraven på lägsta intäkt sker inte någon schablonbeskattning.

Av rättssäkerhetsskäl skall en skattskyldig vars intäkter understiger den angivna nivån ha möjlighet att undgå schablonbeskattning. Förutsättningen är dock att den skattskyldige kan visa varför intäkterna är lägre än vad som krävs enligt schablonen.

Som ett komplement till schablonbeskattningen bör särskilda bestämmelser införas som gör det svårare att få jämkning av preliminär skatt för verksamheter som kan schablonbeskattas. Syftet är att hindra att schablonbeskattningens krav på miniminivåer i praktiken kringgås. I annat fall kan den skattskyldige utnyttja trögheten i uppördssystemet genom att kortsiktigt driva näringsverksamhet utan att betala några skatter och avgifter.

Schablonbeskattning skall gälla för den eller de branscher som anges i en särskild lag. Det innebär att lagstiftningens tillämpning på en viss bransch skall vara av tillfällig karaktär men att bestämmelserna kan utvidgas till andra branscher. Lagstiftningen kan också sägas vara tillfällig i den meningen att schablonbeskattning skall tillämpas enbart på branscher där problemen är särskilt stora när det gäller skatteunddraganden.

Utredningen anser att denna metod har en rad nackdelar och att schablonbeskattning genom inkomsthöjning är avsevärt mer komplicerad att införa än licensavgift.

2 Den ekonomiska brottsligheten

2.1 Vad är ekonomisk brottslighet?

Utredningsuppdraget syftar till att hitta lösningar som kraftigt minskar den ekonomiska brottsligheten i utsatta branscher (branschsanering). Av betydelse är därför vad som menas med ekonomisk brottslighet.

Vad som exakt avses med ekonomisk brottslighet är emellertid inte entydigt. Ekonomisk brottslighet är ett sociologiskt begrepp som beskriver en viss typ av beteenden eller handlingsmässiga fenomen. Man kan säga att det är en samlingsbeteckning på olika typer av brottslighet.

Det finns ett flertal definitioner på begreppet ekonomisk brottslighet men enligt de flesta av dessa är det utmärkande för ekonomisk brottslighet att den utnyttjar en näringsverksamhet för brottsligheten.

I justitieutskottets betänkande om ekonomisk brottslighet (bet. 1980/81:JuU21) beskrivs ekonomisk brottslighet enligt följande. Den

- har ekonomisk vinning som direkt motiv,
- har en kontinuerlig karaktär och bedrivs systematiskt,
- förövas inom ramen för en näringsverksamhet som inte i sig är kriminaliserad men som utgör grunden för de kriminella gärningarna,
- är kvalificerad i den meningen att de enskilda brotten är av stor omfattning, rör stora samhälleliga värden eller drabbar grupper av enskilda.

Ekobrottskommissionen, som var verksam till mitten av 1980-talet och lämnade ett stort antal förslag, tog bl.a. fasta på att brottsligheten avsåg ekonomiska värden i storleksordningen lägst en halv miljon kr (Ekonomisk brottslighet i Sverige, SOU 1984:15, s. 27). Riksdagens revisorer använde en vidare definition och menade att den ekonomiska brottsligheten utnyttjar företagsformen, oavsett hur stora, systematiska och kontinuerliga brotten är (Den ekonomiska brottsligheten och rättssamhället, Rapport 1993/94.6, s. 11).

Den tyske forskaren Tiedemann har en relativt vid definition av ekonomisk brottslighet. Enligt Tiedemann är ekonomisk brottslighet sådan brottslighet som hotar eller stör det ekonomiska livet på ett sådant sätt att det bara inte är enstaka individers intressen som berörs. En konsekvens av Tiedemanns synsätt är att begreppet kommer att omfatta en mängd brott som inte grundar sig på näringsverksamhet,

lagöverträdelse som begåtts av privatpersoner och ofta kan ha karaktären av enstaka handlingar.

Ett annat sätt att se på vad som menas med ekonomisk brottslighet är att studera brottstyperna. Till den ekonomiska brottsligheten hör förstås olika former av brott enligt skattebrottslagen (1971:69) och borgenärsbrott, inklusive bokföringsbrott, enligt 11 kap. brottsbalken. Hit hör också olika bedrägeribrott enligt 9 kap. brottsbalken men också förskingring enligt 10 kap. 1 § brottsbalken kan beroende på vilken definition som används ingå i gruppen. Även miljöbrott och andra överträdelse av regler som innebär fördelar ur ekonomiska och konkurrensmässiga aspekter är en del av den ekonomiska brottsligheten.

2.2 Branschsaneringsutredningen och den ekonomiska brottsligheten

Utredningens uppgift är att hitta metoder mot ekonomisk brottslighet i de branscher som är särskilt utsatta för detta. Detta medför att utredningens arbete är begränsat till ekonomisk brottslighet som begås i näringsverksamhet. Däremot innebär det inte att brott som begås av enskilda anställda mot företaget automatiskt faller utanför vårt arbete. Ingen av de branscher som vi hittills har studerat har dock utmärkt sig för denna typ av brottslighet.

För att en bransch skall kunna pekats ut som särskilt belastad av ekonomisk brottslighet bör det vara förhållandevis vanligt att det förekommer en *systematisk* och *kontinuerlig* ekonomisk brottslighet. Detta är förstås mycket svårt att uppskatta framför allt beroende på att forskningen på området är näst intill obefintlig. De uppgifter som utredningen huvudsakligen grundar sitt ställningstagande på när det gäller olika branscher är resultat av skatterevisorer och branschföreträdares uppfattning. När det gäller taxi visar resultatet av skatterevisorer som gjorts mot företag i branschen under senare tid att skatteundandragandet sker såväl systematiskt som kontinuerligt.

Det är viktigt att framhålla att inte samtliga företag i taxinäringen ägnar sig åt uppsåtligt skattefusk men det torde inte heller krävas för att påstå att det är vanligt förekommande. Annorlunda kan det vara i andra branscher där fuskets kanske inte allmänt kan sägas ha en systematisk eller kontinuerlig karaktär men där det är relativt utbrett.

Av mindre vikt är de värden som brottsligheten avser i de enskilda företagen. Storleken på de enskilda brotten, i form t.ex. av undanhållna skatter, är i hög grad avhängig företagsstrukturen i branschen. I de flesta

hantverkarnärningar kan värdena, trots omfattande brottslighet, aldrig bli särskilt stora eftersom flertalet näringsidkare är enmansföretagare. Däremot rör det sammantagna resultatet avsevärda summor, om branschen som sådan är drabbad av ekonomisk brottslighet.

Det finns ytterligare ett skäl till att man inte får lägga för stor vikt vid beloppens storlek i de enskilda företagen och det är den viktiga moraliska aspekten. Även ekonomisk brottslighet där beloppen är relativt blygsamma kan ha avsevärda verkningar genom att den har direkta smittoeffekter i det enskilda fallet och allmänt sett påverkar samhällsmoralen i negativ riktning.

Tiedemanns definition – brottslighet som hotar eller stör det ekonomiska livet på ett sådant sätt att det bara inte är enstaka individers intressen som berörs – har betydelse för utredningen framför allt när det gäller i vilka branscher som vi skall föreslå insatser. En viktig faktor vid denna bedömning är nämligen om brottsligheten påverkar konkurrensförhållandena på den ifrågavarande marknaden. Så är det när det gäller taxi.

De företeelser som vi hittills i vårt arbete har funnit vara vanliga i de utsatta branscherna är olika former av skatteundandraganden och brister i bokföringsskyldigheten. I detta ingår såväl handlingar som är straffbara enligt brottsbalken och skattebrottslagen och som inte är det. När det däremot gäller andra typer av ekonomisk brottslighet som t.ex. rena borgenärsbrott har vi inte funnit stöd för att den typen av brott är mer förekommande i vissa branscher än i andra.

2.3 Hur stor är den ekonomiska brottsligheten?

En stor del av den ekonomiska brottsligheten består av skatteundandraganden. Det är den typen av ekonomisk brottslighet som är bäst dokumenterad. Vi har t.ex. inte funnit några beräkningar på storleken av annan ekonomisk brottslighet än den inom skatteområdet. De beräkningar som redovisas nedan har därför inte relevans för storleken av hela den ekonomiska brottsligheten. Inte heller tar beräkningarna sikte enbart på skatteundandraganden som kan anses vara av så kvalificerad art att de motsvarar de krav som ställs på straffbar ekonomisk brottslighet. I stället har man vid beräkningarna utgått från skatteundandraganden i allmänhet.

Flera undersökningar har gjorts av storleken på den ekonomiska brottsligheten och resultaten kännetecknas av en hög grad av osäkerhet. Resultaten är också beroende av vilken undersökningsmetod som har använts (se vidare SOU 1984:15, s. 37 f.).

Ett sätt att beräkna skatteundragandet för hushållssektorn är att jämföra hushållens användning av inkomsterna med de inkomster som redovisats i t.ex. inkomstdeklarationer. Sådana beräkningar har gjorts vid två tillfällen i Sverige. Den första gjordes år 1984 (Ingemar Hansson: Sveriges svarta sektor. Beräkning av skatteundragandet i Sverige. RSV Rapport 1984:5). Hansson beräknade den svarta sektorn till 4–7 procent av BNP, vilket då motsvarade ett totalt skattebortfall på 10–34 miljarder kr.

Den andra undersökningen gjordes år 1993 av Åke Tengblad och finns redovisad i Århundradets skattereform, Effekter på skattesystemets driftskostnader, skatteplanering och skattefusk. Beräkning av svart ekonomi och skatteundragande i Sverige 1980–1991). Enligt både Hanssons och Tengblads utredningar har den svarta sektorn och då främst omfattningen av oredovisade inkomster, inte ökat under perioden 1970–1992 utan förefaller vara relativt konstant eller svagt minskande. Med de beräkningsmetoder som har använts utgör den svarta sektorn omkring 3–5 procent av BNP. Beloppsmässigt rör det sig för år 1991 om svarta inkomster på 67 miljarder kr. Hur stort skatteundragandet är på de oredovisade inkomsterna är svårt att beräkna, bl.a. beroende på att den svarta verksamheten sannolikt skulle ha skett i en annan omfattning och med andra priser om den hade varit beskattad. En försiktig skattning ger dock vid handen att skatteundragandet år 1991 uppgick till omkring 46 miljarder kr.

De svarta inkomsterna motsvarar 8 procent av hushållens disponibla inkomster eller omkring 8 000 kr per invånare (Tengblad, s. 285). De oredovisade inkomsterna är sannolikt ojämnt fördelade.

Enligt Tengblad tenderar man att vid en beräkning av undandragna skatter underskatta det totala skatteundragandet genom att den inte omfattar illegal verksamhet. I undersökningen anger han också att Sverige, trots ett förhållandevist högt skattetryck, inte har en större svart sektor än andra västländer, vilket förklaras av en väl fungerande skattekontroll.

Tengblad har även undersökt undandragandet av mervärdesskatt och kommit fram till att det motsvarar omkring 1 procent av BNP eller omkring 13 procent av de totala intäkter som kommer från mervärdesskatt (Tengblad, s. 285). Tengblad menar att det finns vissa tecken på att detta fusk ökar.

I en annan undersökning (Mikael Apel: An Expenditure-Based Estimate of Tax Evasion in Sweden) har omfattningen av egenföretagarhushållens oredovisade inkomster undersökts. Undersökningen har gjorts genom att deklarerade inkomster och livsmedelskonsumtion har jämförts. Apel kom fram till att de oredovisade inkomsterna uppgick till inte mindre än 30 procent av egenföretagarhushållens disponibla in-

komster. Man bör dock vara försiktig med att dra slutsatsen att det verkligen är fråga om svarta inkomster (Skattereformen 1990-1991, en utvärdering. SOU 1995:104, s. 148). För det första kan företagarhus-hållens officiellt redovisade inkomster underskatta den verkliga köp-kraften hos denna grupp genom de skattekrediter som kan uppnås genom överavskrivningar m.m. För det andra kan antas att egenföretagarhushåll har ett bättre "kontaktnät" än löntagare och därför kan göra vissa inköp till lägre pris än löntagarhushållen. Tengblad jämför i sin studie Apels resultat med beräkningar för socio-ekonomiska grupper i den socio-ekonomiska redovisning av nationalräkenskaperna som håller på att utvecklas. Apels resultat verkar vid en sådan jämförelse inte överdrivet höga. Snarare är de underskattade. (Malmer, Persson, Tengblad: Århundradets skattereform, Effekter på systemets driftskostnader, skatteplanering och skattefusk, s. 294.).

Ekobrottskommissionen skattade den svarta sektorn till 5-6 procent av BNP, varav det skattefusk som var så kvalificerat att det kunde höra till ekobrotten, enligt kommissionens synsätt, uppgick till 2,5-3 procent av BNP. Beräkningarna har kritiserats av Hans-Gunnar Axberger, som menar att det inte finns grund för sådana höga siffror (Eko-brott, Ekolagar och Eko-domstolar, Brå 1988:3, s. 23 ff.).

På senare tid har värdet av den ekonomiska brottsligheten beräknats till 100-150 miljarder kr per år (Skr. 1994/95:217, s. 6). I dessa förhållandevis höga belopp torde dock ingå även annan ekonomisk brottslighet än skatteundandraganden.

Den ekonomiska brottsligheten består inte enbart av skatteundandraganden utan också av annan brottslighet som medför ekonomiska skador för företag och enskilda. Ekobrottskommissionen diskuterade bl.a. de skador som drabbar dem som har direkt anknytning till den brottsliga verksamheten till skillnad mot skatteundandraganden där brottsoffret är abstrakt. Det gäller brott som bedrägerier och gäldenärsbrott, brott i samband med konkurser m.m. Kommissionen bedömde att denna form av ekonomisk brottslighet gav upphov till överföringar från fordringsägare och andra intressenter på mer än en miljard kr. Här kan nämnas en norsk undersökning om i vilken utsträckning företag i Norge blivit utsatta för ekonomiska brott i vid bemärkelse och då förstås inte skattebrott och liknande (Dag Ellingsen: Den økonomiske kriminaliteten slik de næringsdrivende erfarer den, En offer- og holdningsundersøkelse). Undersökningen gjordes under åren 1988, 1992 och 1994. I ett exempel beräknades näringslivets förluster av denna typ av ekonomisk brottslighet till omkring 2 miljarder Nkr.

Vad man kan konstatera är att den ekonomiska brottsligheten, oberoende av undersökning, avser mycket stora belopp. Det är som

nämnts svårt att göra sådana beräkningar och det är inte heller nödvändigt för vårt arbete att slå fast några exakta tal. Man måste också komma ihåg att beräkningarna på skatteundrandragandets storlek kompliceras av att många svarta affärer inte skulle ha ägt rum om de skulle ha varit vita. Därtill kommer att även svarta pengar så småningom hamnar i den vita delen av samhällsekonomin och beskattas i senare led.

2.4 Den ekonomiska brottslighetens skadeverkningar

Om olika typer av skattefusk motsvarar 3–5 procent av BNP innebär det att staten detta år går miste om mycket stora inkomster. Till detta kan läggas 1,5–3,3 miljarder kr som årligen (1991 års siffror) utbetalas i ersättning till arbetslösa, sjukskrivna och förtidspensionärer som samtidigt arbetar svart (Riksrevisionsverkets beräkningar i rapporten FUSK-systembrister och fusk i välfärdssystemen, RRV 1995:32).

Den ekonomiska brottsligheten medför, förutom de skador som kan räknas i skattekonor och borgenärsförluster, även andra skadeverkningar.

En av de allvarligaste skadeverkningarna är den snedvridning av konkurrensen som uppstår när en del företagare egenmäktigt finansierar sin verksamhet med skattemedel. Detta får naturligtvis omedelbara verkningar på verksamheten hos de seriösa näringsidkarna som får svårt att göra sig gällande. Eftersom marknadskrafterna sätts ur spel leder det på lång sikt till att mindre effektiva företag kan leva vidare medan effektiva företag slås ut.

Om många företag inom en bransch konkurrerar med ojusta metoder kan det leda till att även den företagare som vill följa regler och bestämmelser måste tumma på sina principer för att överleva inom näringen. En del taxiföretagare anser att situationen inom taxibranschen är sådan i dag, i alla fall i storstäderna.

Ekobrottsligheten och den brist på moral som den grundas på sprids också utanför den verksamhet där den från början fanns. Särskilt farligt är denna ”smitta” i verksamheter med många ungdomar eller med många till Sverige nyligen invandrade människor. Att på den första arbetsplatsen få lära sig att lönen är helt eller delvis svart och att den går att kombinera med arbetslöshetskassa och andra bidrag är ur moralbildande synpunkt en helt förkastlig början på ett yrkesverksamt liv. Risker är att man vänjer sig vid en nivå på privatkonsumtionen som förutsätter svarta inkomster och att den dåliga moralen smittar av sig på vänner och

bekanta.

Den ekonomiska brottsligheten kräver att stora resurser används för kontroll, inte minst på skattesidan. Denna kontroll innebär kostnader för företagen bl.a. för uppgiftslämnande. Företagen har kostnader även för kontroll av sina affärspartners. Innan försäljning sker på kredit kontrolleras mindre kända företags ekonomi för att minimera risken för utebliven betalning. För att näringslivet skall kunna fungera utan för stora transaktionskostnader krävs förtroende, mellan näringsidkare och inom företaget.

När den ekonomiska brottsligheten och fusk med bidrag når en viss omfattning medför det en bristande tilltro till samhällets förmåga att upprätthålla regler och ordning. Följden kan då bli att brottsligheten och fuskets sprider sig än mer. Ytterst hotas hela välfärdssystemet.

3 Allmänna utgångspunkter för förslagen

3.1 Inledning

Enligt direktiven skall de branscher som är särskilt utsatta för ekonomisk brottslighet identifieras och metoder skall föreslås som medför en sanering av dessa.

I detta avsnitt försöker vi beskriva vårt uppdrag i ett större sammanhang. Meningen är att ge en allmän bild av de bakomliggande förhållanden som vi fäst avseende vid när vi granskat olika branscher och tagit fram det förslag som framförs i detta delbetänkande.

3.2 Fyra förhållningssätt; vilket väljer vi?

| | LEGALT | ILLEGALT |
|----------------------|--|---|
| SAMHÄLLET PASSIVT | Inga sociala skyddsnät Systemet hänger inte ihop | ”Tyst acceptans” Inga sociala skyddsnät Illojal konkurrens Svart sektor Försämrad moral |
| SAMHÄLLET AKTIVT | ”Pigdebatten” Avdrag eller bidrag (Incitament) Licensavgift | Kontrollsamhälle ”Do it yourself” – eller inget gjort |

Som framgår av figuren kan vi inta fyra förhållningssätt till den ekonomiska brottsligheten. Utifrån en passiv eller aktiv attityd kan olika inslag av ekonomisk brottslighet legaliseras eller kriminaliseras.

Alla vet att de flesta hushållstjänster (städning, tvätt m.m.) som utförs mot betalning är svarta. Med en passiv inställning kan de svarta

tjänsterna legaliseras, eftersom det verkar vara den enklaste lösningen på problemet. Ett sådant förslag är knappast realistiskt. Man kan med samma inställning kriminalisera de svarta hushållstjänsterna. Detta är också fallet i vårt land. Eftersom det är omöjligt för samhället att kontrollera svarta hushållstjänster innebär kriminaliseringen i realiteten inte något annat än ett passivt accepterande av de svarta arbetena.

Vi kan i stället inta en aktiv attityd och legalisera hushållstjänster genom att stimulera dem att bli vita. Detta kan ske med skatteavdrag eller bidrag. En sådan debatt pågår för närvarande och två utredningar arbetar med frågan. Vi kan också aktivt kriminalisera verksamheten och aktivt verka för att brotten upptäcks och bestraffas. Detta kan, i vart fall i teorin, ske genom utökad kontroll via spaning. Man kan också, teoretiskt, tänka sig att angiveri behövs.

I Sverige befinner vi oss i det övre högra hörnet. Vi förbjuder, men förhåller oss passiva.

Låt oss övergå till kontantbranscherna. Inom t.ex. taxi- och restaurangbranscherna förekommer det ett omfattande skatteundandragande. Vi vet att det är så och det är också förbjudet. Ändå tillåter vi ett system där en förhållandevis stor grupp företagare och anställda själva bestämmer hur mycket de skall betala i skatt. Vi måste bryta detta passiva accepterande och i stället inta en aktiv attityd. Vi kan då välja att aktivt försöka motarbeta de kriminella gärningarna med t.ex. utökad kontroll. Eftersom kontantbranscherna är svåra att kontrollera och omfattar ett stort antal företagare är risken stor att den utökade kontrollen inte får avsedd effekt. Dessutom är frågan om det finns resurser för kontroll i den omfattning som krävs. Det andra aktiva sättet är att försöka hitta ett system som innebär en legalisering. Ett sådant sätt är schablonbeskattning, som medför att skatter och avgifter når upp till en viss lägsta nivå. Den ohederlige kan då, åtminstone inte under schablonbeskattningens nivå, fortsätta att vara ohederlig.

3.3 Den ekonomiska brottsligheten kostar mycket pengar

Om man kunde få de ohederliga att bli hederliga och betala sina skatter och avgifter kunde skatte- och avgiftstrycket minska för de redan lojala. Om samhällets kostnader för bidrag kunde minska genom att dessa bara betalas ut till de som är berättigade till bidrag kunde stora summor frigöras till skattesänkningar, utökade bidrag eller andra insatser.

Det görs gällande att den ekonomiska brottsligheten omsätter 100–

150 miljarder kr om året. Till det kommer bidragsfusket. Sammanlagt talar vi om mycket stora belopp. Eftersom det är fråga om så stora belopp påverkar den ekonomiska brottsligheten och bidragsfusket oss alla.

Den ekonomiska brottsligheten kostar inte bara mycket pengar för statskassan i form bl.a. av uteblivna skatteintäkter utan den har också negativa effekter på det ekonomiska området i övrigt. Genom att undanhålla inkomster från beskattning kan ineffektiva företag hålla sig kvar på marknaden. Härigenom får den ekonomiska brottsligheten en konserverande effekt inom näringslivet och resurser frigörs inte till företag eller branscher som har bättre utsikter att lyckas. För att vi skall kunna upprätthålla en hög levnadsnivå i landet är det nödvändigt att företagen är effektiva och har hög produktivitet. Den ekonomiska brottsligheten motverkar en sådan utveckling.

Den ekonomiska brottsligheten innebär också en illojal konkurrens genom att ohederliga företagare kan konkurrera ut de hederliga. Härigenom ökar den svarta sektorn och den kan också expandera genom att hederliga företagare "tvingas" att bli ohederliga för att kunna rädda sina företag. Denna smittoeffekt kan leda till att det inom vissa branscher anses naturligt att begå ekonomiska brott. Branschen kan utveckla ett eget normsystem skilt från vad som gäller i övrigt.

3.4 Samhällsmoralen har förändrats

Det sägs att samhällsmoralen har blivit sämre. Utan att påstå att det var bättre förr talar ändå mycket för att gamla hedersbegrepp som att göra rätt för sig och att inte ligga samhället till last har förlorat i betydelse. Den omfattande ekonomiska brottsligheten, alla svartjobben och allt bidragsfusk menar vi avspeglar ett annat samhällsklimat.

På senare tid har skandalerna avlöst varandra och personer i hög ställning har visat sig inte vara de förebilder som de borde vara. Bland människor finns en misstro mot det etablerade samhällets moral. Samhällssynen måste förändras. Detta kan ske endast genom att enskilda personer, företag, sammanslutningar av företag och anställda arbetar i samma riktning. En viktig uppgift har här den offentliga sektorn. Men de grundläggande problemen löses inte nödvändigtvis genom fler regler.

Lagstiftningen i vårt land, bl.a. den som rör skatter och olika bidragssystem, bygger på en moraluppfattning som fanns på 1950-talet. Människor hade arbete och framtidstro. Skatterna var förhållandevis låga. Hushållen ökade sina inkomster och de gemensamma välfärdssystemen byggdes upp. Även om det inte kan påstås att motsatta förhållanden råder i dag så vet vi alla att arbetslösheten är hög och att smärtsamma

nedskärningar har genomförts i välfärdssystemen.

Ungdomar som växer upp i dag har en betydligt liberalare inställning till svartjobb och bidragsutnyttjande än den som äldre generationer har. Det har visat sig bl.a. i attitydundersökningar. I RSV:s serviceundersökning "Inställning till skatteförvaltningen och kronofogdemyndigheterna 1995" var det vanligare att äldre än yngre ansåg att den som anlitar någon för ett svartjobb skulle straffas (s. 16). Även andra stora förändringar har skett i samhället. Allt fler bor i tätorter och i större städer. Den sociala kontrollen har minskat i takt med urbaniseringen.

Det är därför förhållandevis enkelt för ekonomiska brottslingar att flytta omkring verksamhet i landet för att undgå upptäckt.

Man kan konstatera att utvecklingen i samhället och människors moraluppfattning har sprungit förbi centrala delar av regelverket. Det gäller att anpassa lagstiftningen till vår tid.

3.5 Internationaliseringen och normerna

Sverige är mer än tidigare en del av den övriga världen vilket bl.a. visar sig genom att ekonomiska brottslingar från andra länder etablerar sig här. Ekonomiska brottslingar som har sina rötter i andra länder har relativt lätt att lämna Sverige för att komma undan rättvisan.

Även på ett mer vardagligt plan innebär den ökande internationaliseringen att andra traditioner och moraluppfattningar gör sig gällande. I vårt land lever och verkar hundratusentals människor med ursprung i länder med andra värderingar än dem vi anser gälla. Värderingarna och moraluppfattningarna behöver naturligtvis inte vara sämre än våra även om de är annorlunda. Det är hög tid att vi accepterar att regler som är självklara för oss som är uppvuxna i Sverige ter sig obegripliga för många andra. Vi kan inte enbart utgå från att alla skall anpassa sig till våra system. Vi måste också anpassa våra system och regler till den verklighet vi befinner oss i.

3.6 Arbetslösheten är ett hot

Den höga arbetslösheten som närmat sig europeisk nivå är en grogrund för svart arbetskraft.

Inte nog med att arbetslösa etablerar sig på den svarta marknaden utan det förekommer även att sådant arbete kombineras med bedrägerier mot understödssystemen t.ex. genom att arbetslöshetsersättning samtidigt uppbärs. Detta innebär en "dubbel illojalitet". Illojaliteten riktas mot oss

alla, mot seriösa företag som inte klarar konkurrensen från dem som inte betalar skatter och avgifter, mot andra arbetslösa som inte får arbete och mot skattebetalarna som via arbetslöshetskassan får betala för arbetslöshetsunderstöd som utbetalas på felaktiga grunder. Här kan situationer förekomma där den som arbetar svart, den eventuelle "arbetsgivaren" och slutligen den enskilde kunden gått samman för att lura både välfärds- och skattesystemet.

3.7 Antalet småföretag kommer att öka

Den offentliga sektorn minskar antalet anställda. Samma utveckling har skett och fortsätter inom industrin och det övriga näringslivet. Service-sektorn har hittills inte lyckats engagera den arbetskraftsreserv som uppstått. Det är troligt att antalet småföretag kraftigt kommer att öka.

En av de mer betydelsefulla möjligheterna att minska arbetslösheten, som i nuläget synes stå till buds, är att företagandet ökar. Från politiskt håll görs satsningar för att öka nyföretagandet, bl.a. genom ändringar i skattelagstiftningen.

En ökning av antalet mindre företag är önskvärd och troligen en förutsättning för den framtida välfärden. Upp emot en fördubbling av antalet småföretag under en kort tidsperiod kan dock innebära stora spänningar för skattesystemet eftersom småföretagande, jämfört med de förutsättningar som en löntagare har, innebär avsevärt ökade möjligheter till skatteundandraganden.

3.8 Det är svårt att förena höga krav på rättvisa med ett enkelt regelsystem

Vi ställer höga krav på rättvisa. Därför är vårt regelsystem detaljerat. Skattesystemet är ett exempel på en långtgående detaljreglering. De höga kraven på rättvisa innebär att stora resurser måste tas i anspråk, inte minst hos de myndigheter som skall kontrollera att bestämmelser följs. Det finns en koppling mellan å ena sidan enkelhet och schabloniserade regler och å andra sidan rättvisa och komplicerade regler.

Men ett regelsystem som uppfattas som rättvist är i realiteten inte alltid det. Reglerna kan vara så komplicerade att få använder dem, de används fel och det saknas resurser att rätta till fel och brister i tillämpningen.

Det system som nu finns för mindre företag är komplicerat och många

företagare kan inte utnyttja de i teknisk mening riktiga skattereglerna. I praktiken är därför systemet inte rättvist.

Om en inte obetydlig del av näringsidkarna i en utsatt bransch undanhåller intäkter från beskattning kan skattesystemet inte uppfattas som rättvist av seriösa näringsidkare som måste lägga ned sin verksamhet på grund av illojal konkurrens.

Det finns därför skäl att öka graden av schablonisering för att få ett enklare system som underlättar både för den enskilde och myndigheterna. Härigenom minskas möjligheterna att manipulera systemet samtidigt som resurser frigörs för myndigheterna att jaga mer kvalificerade aktörer.

Ett annat alternativ är att behålla dagens regelsystem med höga krav på formell rättvisa och samtidigt kraftigt öka myndigheternas kontrollinsatser för att därmed kunna bekämpa den ekonomiska brottsligheten.

3.9 Skattetrycket och den ekonomiska brottsligheten

Sambandet mellan ekonomisk brottslighet och skattetryck är komplicerat. Det är inte så enkelt som att låga skatter med automatik leder till ett minskat skatteundandragande. Däremot skall sambandet mellan skattenivå och intresset för skatteundandragande inte underskattas.

Av betydelse är bl.a. skattekilens storlek. Den beskattade sektorn måste ha en väsentligt högre marginell produktivitet jämfört med den obeskattade sektorn. Skattekilens medför att det är svårt för t.ex. beskattade vita hushållstjänster att konkurrera med sådana svarta tjänster.

Från dessa utgångspunkter är det därför angeläget att minska skatter som är känsliga för skatteundandraganden, det gäller bl.a. nivåerna på inkomstskatten (marginalskatten) och socialavgifter på arbete.

3.10 Hederliga deklaranter

Grundläggande för skattesystemet är att den enskilde medborgaren är hederlig. Deklarationsförfarandet bygger på att var och en deklarerar sina inkomster. Visserligen har kontrolluppgifterna delvis förändrat deklarationsförfarandet för löntagarna men i fråga om näringsidkare gäller fortfarande i allt väsentligt att ingen annan än den som deklarerar talar om för skattemyndigheterna vilka belopp som kommit in i verksamheten.

Som tidigare nämnts består den ekonomiska brottsligheten till stor del av att inkomster inte redovisas. Att på liknande sätt som för löntagare

generellt införa kontrolluppgifter för näringsidkare är inte möjligt bl.a. beroende på antalet transaktioner. Inom många branscher består inkomsterna i huvudsak av ett stort antal transaktioner med privatpersoner och där den enskilda transaktionen uppgår till mindre belopp. Det minsta företaget, t.ex. en torghandel, kanske har lika många i skattesammanhang relevanta transaktioner under några timmar som en löntagare har om året (lön varje månad, bankräntor osv.). I sådana sammanhang är kontrolluppgifter inte att tänka på.

För att upptäcka oegentligheter krävs ofta en skatterevision. Skatterevisioner är resurskrävande och det finns naturligtvis en gräns för hur många revisioner som kan göras. Dessutom är företag i vissa branscher svåra att revidera eftersom affärerna görs upp direkt mellan företagaren och en privatperson, t.ex. hantverkstjänster till hushåll.

Ett effektivt sätt att minska den ekonomiska brottsligheten är att skapa incitament till att flera inkomster deklarerar, dvs. att det som var svarta inkomster blir vita.

3.11 Den ekonomiska brottsligheten har ett försprång

Den kvalificerade ekonomiska brottsligheten har ett försprång. Samhällets resurser är knappa medan de som vill utnyttja systemet ligger steget före och utnyttjar kvalificerad juridisk och ekonomisk rådgivning. Internationaliseringen och datoriseringen har ökat möjligheterna att begå brott och att undgå upptäckt.

Många av bestämmelserna på sekretessområdet är till för att värna om integriteten och då i första hand för den enskilde medborgaren. En myndighet med ett visst ansvarsområde får inte lämna ut uppgifter till en annan myndighet med ett annat ansvarsområde. Den ekonomiska brottsligheten tillåts därigenom gömma sig bakom sekretessreglerna och dölja sin verksamhet. I vissa fall har myndigheterna rätt att ta del av uppgifter men detta får inte ske genom modern teknik (direktåtkomst) utan uppgifterna måste rekvireras vilket är tidsödande. De ekonomiska brottslingarna känner garanterat inga sådana hinder.

Enligt vår uppfattning bör även myndigheterna få lämna gåspennorna och fullt ut få möjlighet att använda modern teknik. Sekretessreglerna bör ändras så att de inte hindrar en effektiv bekämpning av den ekonomiska brottsligheten.

3.12 Skatten måste betalas så nära intjänandet som möjligt

I dagens system kan en nyföretagare med en omsättning under en miljon kronor och utan anställda driva verksamhet utan att göra någon anmälan till skattemyndigheten. Först året efter startåret skall den första deklarationen ges in och i samband med taxeringen, sent på höstkanten debiteras skatterna för startåret. Frågan är om det då finns några pengar kvar?

Redan Gustav Vasa insåg att om det skulle bli något resultat av skatteuppbörden räckte det inte att komma sent på hösten. Då var ladorna redan tomma. I stället skedde uppbörden strax efter skörden. Med andra ord skall skatter och avgifter betalas så nära intjänandet som möjligt. Annars riskerar man att pengarna är borta när betalning sent omsider skall ske.

3.13 Vi vill inte ha ett kontrollsamhälle

Ett sätt att bekämpa den ekonomiska brottsligheten är att kraftigt öka regleringen och samhällets kontroll. Detta tar stora resurser i anspråk samtidigt som det inte är säkert att regleringen är effektiv. Även detaljerade kontrollsystem kan manipuleras. Ett exempel på detta är data-program som "krymper" redan registrerade intäkter. Även om kontrollen skulle kunna genomföras utan kostnad så vill nog sannolikt ingen leva i ett reglerings- och kontrollsamhälle.

Med detta vill vi inte säga att den kontroll som nu finns skall tas bort. Tvärtom bör den i flera fall öka. Vår principiella inställning är att i första hand försöka finna lösningar som utgör ett komplement till fler regler och mer kontroll. Den enskilde företagaren upplever ofta regler och kontroll som förmynderi. Insatser som syftar till bättre moral skapas inte genom ett ökat antal föreskrifter från myndigheterna. Inom flera branscher bedrivs egensanering och frågor om etik får allt större betydelse i olika organisationer. Denna positiva utveckling förutsätter dock för att bli framgångsrik att regelsystemet utvecklas i samma riktning.

3.14 Starka krafter i rörelse

Sammantaget kan konstateras att starka krafter är i rörelse. Dessa utgör en allvarlig risk för att den ekonomiska brottsligheten kommer att öka. Den måste därför bekämpas på olika plan och med stor beslutsamhet.

Men det är inte säkert att det är de mest resurskrävande metoderna som är lämpligast. Många gånger kanske det går att använda befintliga resurser på ett annat sätt.

Vår uppfattning är att dagens regler och institutionella lösningar delvis avspeglar ett svunnet samhällssystem. Det är därför nödvändigt att göra radikala och delvis "osvenska" förändringar för att vända utvecklingen.

4 Metoder att komma till rätta med den ekonomiska brottsligheten

4.1 Allmänt om olika metoder

I begreppet ekonomisk brottslighet ingår flera olika brottstyper. Den brottslighet som vi har funnit är vanlig i vissa branscher är framför allt olika former av skatteundandraganden och bokföringsbrott. De metoder som är aktuella för utredningen är därför i första hand sådana som kan förväntas ha någon effekt på dessa förfaranden.

Skattefusk är oftast ett resultat av den å ena sidan stora vinst som kan göras vid felaktig eller underlåten redovisning av hela eller delar av en verksamhet och den å andra sidan ringa eller näst intill obefintliga upptäcktsrisken. De möjliga hinder som kan uppställas för att minska den ekonomiska brottsligheten bör inriktas på att minska betydelsen av de faktorer som utgör grunden för brottsligheten. De olika faktorer som är av särskild betydelse i sammanhanget är delvis beroende av vilken bransch det är fråga om.

Ytterligare förhållanden som måste vägas in när man tar ställning till olika förslag är den ökande internationaliseringen, bl.a. genom medlemskapet i EU som lett till en ökad trafik över gränserna av såväl enskilda som företag och varor.

Förslagen tas här upp utan någon rangordning och utan att det förs någon diskussion om för- och nackdelar med dem. Det är olika exempel som framför allt rör branscher med stor andel kontanthandel. Fler metoder kommer att redovisas i huvudbetänkandet, bl.a. sådana som huvudsakligen riktar sig mot skatteundandraganden i entreprenadbranscher som t.ex. städbranschen.

4.2 Vandelsprövning av näringsidkare m.m.

Många av de branscher som är särskilt utsatta för ekonomisk brottslighet utmärks av att det är lätt att etablera sig som företagare i dem. Det är i

stort sett möjligt för vem som vill att bli sin egen i såväl taxi- som städbranschen. Yrkeskunskaperna är lättillgängliga, den egna ekonomiska insatsen är begränsad och det är för en oetablerad företagare relativt lätt att skaffa sig kunder. Trösklarna för etablering kan höjas på olika sätt.

För att driva rörelse med t.ex. yrkesmässig trafik, restaurang med alkoholförsäljning eller handel med skrot fordras ett *särskilt tillstånd*. Den som söker tillstånd kontrolleras av den myndighet som prövar ansökan. Kontrollen avser sökandens *vandel och lämplighet i övrigt*. Reglerna om lämplighetsprövning och tillstånd har från början tillkommit för att tillgodose andra intressen än att hindra ekonomiska brottslingar att etablera sig i branscherna i fråga. Med tiden har de byggts på med nya regler i syfte att hindra ekonomisk brottslighet.

Den viktigaste funktionen för ett näringstillstånd är förstås att det ger tillträde till branschen i fråga. Intresset av att behålla ett beviljat tillstånd utgör ett viktigt incitament för företagaren att inte missköta sig. Misskötsamhet i olika avseenden kan ju leda till att tillståndet och därmed möjligheten att försörja sig dras in.

För att hindra olämpliga personer från att etablera sig i särskilt utsatta branscher kan man införa krav på tillstånd med vidhängande lämplighetsprövning och efterföljande tillsyn för den som vill vara verksam i en sådan näring. Det skulle innebära att krav på tillstånd för att driva näring skulle införas i fler branscher än i dag.

Ett annat krav som i viss mån verkar hindrande är krav på *ekonomiska resurser* för att få starta viss verksamhet. Som förutsättning för att få driva viss näring kan också krävas att verksamheten drivs i *aktiebolagsform*. Därmed uppnås att företagen i branschen kommer att granskas av en godkänd eller auktoriserad revisor. Eftersom aktiekapitalet måste uppgå till lägst 100 000 kr innebär ett sådant krav även krav på ekonomiska resurser.

Från många håll har framförts att bristande kunskaper i bokföring och skattelagstiftning och svårigheter att tillägna sig dessa kunskaper kan vara ett skäl för en del företagare att mer eller mindre strunta i alla regler. Ett krav på att den presumtiva företagaren personligen eller på annat sätt har tillgång till grundläggande kunskaper i bokföring, skatteregler, arbetsrättslagstiftning m.m. (*företagarkunskaper*) kan verka förebyggande.

För de näringsverksamheter som redan i dag har krav på tillstånd kan krav på ekonomiska resurser, företagarkunskaper m.m. införas i det befintliga regelsystemet. För andra branscher krävs en särskild reglering med krav på tillstånd som kan återkallas om förutsättningarna ändras.

4.3 Ökad och effektivare kontroll genom myndighetssamverkan

Regeringen har i förordningen (1995:736) om regional myndighetssamverkan för bekämpning av ekonomisk brottslighet föreskrivit att det i varje län skall finnas ett samverkansorgan mot ekonomisk brottslighet. Samverkansorganet skall ledas av landshövdingen och vara knutet till länsstyrelsen. Syftet är att man genom olika former av samverkan mellan myndigheter, näringsliv och organisationer effektivare skall bekämpa den ekonomiska brottsligheten, bl.a. genom gemensamma kontrollaktioner. Samverkansorganet skall varje år rapportera till regeringen om den ekonomiska brottsligheten. Av de rapporter som lämnats i början på 1996 framgår att erfarenheterna av Operation Krogsanering är mycket goda, både med avseende på resultat och själva samverkansformen.

En fortsatt samverkan med en utvidgning till fler områden kan förväntas på regional nivå mellan kommunala och statliga myndigheter samt organisationer.

I detta samverkansarbete och för övrigt även i myndigheternas vanliga kontroll- och tillsynsarbete finns behov av informationsutbyte mellan olika myndigheter. Inom detta område kan en hel del förbättringar göras. En redogörelse för detta kommer i utredningens huvudbetänkande.

4.4 Tekniska hjälpmedel

Kraven på hur en taxameter för ett taxifordon skall vara konstruerad, vad den skall registrera och vilken information den skall lämna kommer att stramas upp i nya föreskrifter som har utarbetats av Vägverket. Liknande krav kan införas för kassaregister som används i branscher med stor andel kontanthandel, t.ex. restaurangbranschen. Krav på registrering av försäljning i ett typgodkänt kassaregister kan eventuellt kombineras med en skyldighet att lämna ett kvitto. Bättre tekniska hjälpmedel verkar preventivt genom att de kräver mer manipulativa förfaranden för att fuska samtidigt förbättras myndigheternas förutsättningar att kontrollera företagen.

4.5 Egensanering

Branscher som är särskilt utsatta för ekonomisk brottslighet kan genom att i de egna organisationerna införa *etiska krav* på medlemsföretagen få bort eller i allt fall väsentligt minska den ekonomiska brottsligheten i den egna branschen.

En branschorganisation kan som villkor för medlemskap kräva att medlemsföretaget lojalt följer de regler som gäller för branschen som sådan och för näringsidkare i allmänhet. Detta innebär bl.a. att ett medlemsföretag åtar sig att betala skatter och avgifter. Medlemsföretag som inte följer reglerna kan uteslutas ur organisationen. För effektivitet krävs också att medlemsföretaget förbinder sig att inte anlita andra företag t.ex. underentreprenörer utan att kontrollera att dessa följer regler motsvarande de branschetiska reglerna. Fackföreningarna kan på olika sätt medverka i arbetet med egensanering.

4.6 Offentlig upphandling

Regler om offentlig upphandling finns i lagen (1992:1528) om offentlig upphandling. Den offentliga upphandlingen kan stramas upp så att oseriösa näringsidkare inte får uppdrag av den offentliga sektorn. Riksrevisionsverket har regeringens uppdrag att utarbeta förslag till hur kontrollen vid offentlig upphandling kan fördjupas för att förebygga ekonomisk brottslighet. Uppdraget skall redovisas före utgången av år 1996.

4.7 Svartjobbarna

Fusket i de särskilt utsatta branscherna består i att intäkter inte redovisas och att de sedan används för att betala svarta löner till anställda och ersättning till företagaren. En förutsättning för företagarnas fusk är – när det inte är en ensamföretagare – att det finns arbetstagare som är villiga att arbeta svart. Det finns därför anledning att titta närmare på möjligheterna att minska intresset för detta.

Företrädare för olika branschorganisationer har framfört att de *svarta lönerna* ofta går till personer som samtidigt får olika sorters *bidrag*. Detta bekräftas i riksrevisionsverkets rapport FUSK (se avsnitt 5.6 Ekobrottsligheten i taxibranschen). Av utbetalda bidrag till förtidspensionärer, sjukskrivna och arbetslösa beräknas 2–4 procent, motsvarande 1,5–3,3 miljarder kr år 1991, betalas till personer som samtidigt

uppbär svart lön. Detta ”dubbelfusk” är särskilt upprörande. Den som har skattefri lön kan med ojusta metoder konkurrera med den skattebetalande företagaren och den senare får dessutom via sin skattsedel eller arbetslöshetskassa betala för den förres låga priser! Risken för upptäckt är mycket liten och den bör öka bl.a. genom att *myndigheternas kontrollmöjligheter förbättras*.

4.8 Licensavgift

I flera av de branscher som utredningen studerar finns det av strukturella skäl intresse av och möjlighet att undgå skatt med olagliga medel. Det har att göra med att branscherna domineras av små företag där företagarens personliga intressen sammanfaller med företagets. Såväl den externa som den interna kontrollen är obefintlig. Ofta är det fråga om kontanthandel med ett stort antal konsumenter som anonyma köpare, vilka inte behöver verifikationer.

En metod att minska fusket i kontanthandeln är att införa beskattning efter parametrar, särskilt utvalda för varje bransch (*schablonbeskattning*). För restaurangbranschen kan det t.ex. vara golvytan och läget. Ett naturlig parameter för ett taxiföretag är antalet fordon. Fördelen med schablonbeskattning är att beskattningen inte blir lika beroende av den enskildes egna uppgifter i redovisning och självdeklaration.

I denna utredning har vi arbetat på en modell med en miniminivå på de belopp (*licensavgift*) som skall betalas i skatt. Licensavgiften ersätter inte bokföringsskyldigheten och den konventionella beskattningen. Snarare stötts skattesystemet genom att näringsidkaren måste betala skatter och avgifter upp till en viss lägsta nivå. Det belopp som en viss verksamhet skall betala grundas på en eller flera parametrar. Syftet är att varje företag i en viss bransch som lägst skall betala skatter och avgifter motsvarande vad normalföretag i branschen genererar. En utgångspunkt är att beskattningen av de seriösa företagen inte skall öka samtidigt som de oseriösa skall betala mer än de gör i dag. De seriösa företagen redovisar redan i dag skatter och avgifter som överstiger kravet på lägsta skatte- och avgiftsinbetalning (licensavgiften), vilket får till följd att licensavgiften inte påverkar dessa företags beskattning. Genom licensavgiften minskar effekterna av den illojala konkurrens som blir resultatet när företag inte följer regler om skatter och uppbörd.

5 Yrkesmässig trafik med taxifordon

5.1 Allmänt

Den yrkesmässiga trafiken, som taxi är en del av, har av huvudsakligen trafikpolitiska orsaker sedan lång tid tillbaka varit omgärdad av regler. De regler som gäller nu finns i yrkestrafiklagen (1988:263) och yrkestrafikförordningen (1988:1503). Ett betänkande Ny yrkestrafiklagstiftning (SOU 1996:93) avgivet av 1995 års yrkestrafikutredning med förslag till bl.a. ny yrkestrafiklag har remissbehandlats under hösten 1996.

Med yrkesmässig trafik avses när fordon med förare mot betalning ställs till allmänhetens förfogande för transport av personer eller gods (1 § YTL). Yrkesmässig trafik kan enligt 2 § YTL drivas antingen som linjetrafik, taxitrafik, beställningstrafik med buss eller som godstrafik. För att bedriva sådan trafik fordras särskilt tillstånd (trafiktillstånd). Länsstyrelsen prövar ansökningar om trafiktillstånd utom när det gäller linjetrafik över länsgränserna då prövas ansökan av Vägverket. Endast den som bedöms vara lämplig får ges sådant tillstånd. Länsstyrelsen har tillsyn över den yrkesmässiga trafiken och kan återkalla ett tillstånd när den som har det inte längre anses lämplig.

Vissa bestämmelser i fordonskungörelsen (1972:595) och bilregisterkungörelsen (1972:599) är också av betydelse i sammanhanget. I 13 a § fordonskungörelsen stadgas att en taxibil skall ha en taxameter. Vägverket har utfärdat föreskrifter om taxametrar, bl.a. om hur en sådan skall vara beskaffad (VVFS 1994:5, 1994:12 och 1994:22). I förordningen (1979:785) om yrkestrafikregister finns regler bl.a. om att den som har trafiktillstånd skall registreras i yrkestrafikregister.

Genom länsstyrelsens tillståndsprövning har taxiföretagen i praktiken alltid varit utsatta för en förhållandevis grundlig lämplighetsprövning och de facto också ett näringsförbud för den som missköter sig. Trots detta kan vi konstatera att branschen är en av de mest utsatta vad avser ekonomisk brottslighet.

5.2 Några fakta om taxi

Antalet trafik tillstånd för taxi var drygt 9 800 i oktober 1996, dock hade en tiondel av tillståndshavarna inte något fordon anmält för taxitrafik. Antalet företag som är verksamma i branschen torde således vara ungefär 9 000. Av tillståndshavarna är 7 172 enskilda firmor, 2 147 aktiebolag och 478 handelsbolag. Några få rörelser drivs av föreningar, dödsbon och konkursbon.

Svenska Taxiförbundet är den största intresseorganisationen för taxiföretagarna och 5 500 taxiföretag är medlemmar direkt eller via en beställningscentral. Fria Taxi Riksförbundet är en annan intresseorganisation och har ca 200 företag som medlemmar.

Beställningscentraler ägs av taxiföretagen och deras uppgift är att administrera taxitjänster. Färdtjänstservice köps t.ex. ofta upp genom en beställningscentral. Ett taxiföretag som är anslutet till en beställningscentral får beställningar som görs per telefon genom centralens växel. Beställningscentralen registrerar vilka uppdrag som har förmedlats.

Under 1990–1991, direkt efter avregleringen, ökade antalet taxibilar från 11 000 fordon till 14 500 och därefter har inte någon nämnvärd ändring skett. En dryg tredjedel av taxibilarna finns i Stockholms län. År 1995 gick 179 taxiföretag i konkurs.

En stor del av taxiföretagens inkomster kommer från offentliga organ. Enligt Vägverkets rapport 1995 till regeringen avseende den yrkesmässiga trafiken (YT-rapporten) får taxinäringen ca en tredjedel av sina intäkter från landsting och kommuner för bl.a. färdtjänstresor.

5.3 Gällande regler

Allmänt om kraven för att få trafik tillstånd

Trafik tillstånd meddelas av länsstyrelsen i det län där sökanden är folkbokförd eller, om det är fråga om en juridisk person, där företagets ledning finns.

Juridiska personer som har trafik tillstånd skall ha en eller flera personer som har särskilt ansvar för trafik utövningen (*trafikansvariga*). I ett aktiebolag eller i en ekonomisk förening har den verkställande direktören, om det finns en sådan, detta ansvar och i annat fall är det en särskilt utsedd styrelseledamot. I handelsbolag åvilar detta ansvar varje bolagsman och i ideella föreningar en särskilt utsedd styrelseledamot.

Enligt 6 § YTL får trafik tillstånd endast ges till den som med hänsyn till yrkeskunnande, ekonomiska förhållanden, vilja och förmåga att

fullgöra sina skyldigheter mot det allmänna, laglydnad i övrigt samt andra omständigheter av betydelse *bedöms vara lämplig* att driva verksamheten. När det gäller juridiska personer skall prövningen avse den eller de som är trafikansvariga. Lämplighetsprövning skall också – utom vad gäller yrkeskunnande – ske beträffande andra ledande personer i trafikföretaget. I yrkestrafikförordningen finns mer detaljerade bestämmelser om lämplighetsprövningen.

Vid prövningen av ett taxiföretags *ekonomiska resurser* gäller som minimikrav 1 500 kr per sittplats (5 b § YTF). Yrkestrafikutredningen har i sitt betänkande föreslagit att kraven på ekonomiska resurser höjs väsentligt. För det första taxifordonet föreslås ett minibelopp på 75 000 kr, för två fordon sammanlagt 150 000 kr och för varje därefter tillkommande fordon ytterligare 35 000 kr per fordon.

Trafiktillstånd gäller om inte annat särskilt föreskrivits tills vidare. Uppgifter om trafiktillståndshavare och trafikansvariga och övriga personer som prövats enligt 6 § YTL förs in i *yrkestrafikregistret* (3 § förordningen (1979:785) om yrkestrafikregister).

Den som driver yrkesmässig trafik utan tillstånd kan dömas till böter eller fängelse i högst sex månader.

Återkallelse av tillstånd

Länsstyrelsen utövar tillsyn över den verksamhet som en tillståndshavare bedriver och kan återkalla tillståndet. I 15–17 §§ YTL regleras när trafiktillstånd kan återkallas. Tillståndet skall återkallas om förutsättningarna för tillstånd inte föreligger eller om det i den yrkesmässiga trafiken eller i övrigt vid driften av trafikrörelsen eller i annan näringsverksamhet som tillståndshavaren driver har förekommit allvarliga missförhållanden. Om missförhållandena inte är av allvarlig art, kan varning i stället meddelas.

Tillstånd som en juridisk person innehar kan återkallas om länsstyrelsen när den prövar om en *ny trafikansvarig* eller en *ny ledande person* är lämplig inte anser att denne uppfyller de krav som finns.

I 11 a § YTF finns närmare regler om när ett tillstånd skall återkallas. Det skall ske bl.a. när en tillståndshavare eller en person som tillhör den kategori som vandelsprövats dömts för *grova brott*, inräknat ekonomiska sådana, eller när någon av dessa personer på ett väsentligt sätt underlåtit att fullgöra sina skyldigheter mot det allmänna vad avser *betalning av skatter och avgifter*. När ett tillstånd återkallas skall det bestämmas en minsta tid, mellan tre och fem år, under vilken den prövade skall anses vara olämplig att driva yrkesmässig trafik.

Förarlegitimation för taxi

Utöver de allmänna krav som finns för den yrkesmässiga trafiken gäller för taxitrafiken att taxifordon endast får föras av den som har *särskild förarlegitimation* (14 a § YTL). Länsstyrelsen beslutar om vem som skall få förarlegitimation. För att få legitimation fordras, förutom föreskriven körkortsbehörighet, att sökanden bedöms lämplig för yrket med avseende på *yrkeskunskaper* och *laglydnad*.

När det gäller förarlegitimation stadgas i 12 d § YTF att kravet på yrkeskunnande skall anses uppfyllt av den som har blivit godkänd vid ett av Vägverket anordnat skriftligt prov.

Syftet med de särskilda kraven på taxichaufförer och taxibilar är i första hand att i förhållande till den taxiåkande allmänheten upprätthålla krav på kvalitet i själva taxitjänsten men också att i *skyddssyfte* hålla borta dem som på grund av tidigare brottslighet är mindre lämpade för yrket.

Återkallelse av förarlegitimation

Länsstyrelsen utövar tillsyn över att de som innehar förarlegitimation uppfyller kraven för detta. Om en taxiförare genom brottslig gärning visat sig olämplig att tjänstgöra som förare i taxitrafik eller förutsättningarna för taxilegitimation inte längre föreligger så skall länsstyrelsen återkalla legitimationen. De brott som kan föranleda att legitimationen återkallas är framför allt sådana som kan ha betydelse för passagerarnas säkerhet och trygghet, t.ex. våldsbrott, tillgreppsbrott och sexualbrott.

Taxameter

Enligt 13 a § fordonskungörelsen (1972:595) skall varje taxibil vara försedd med en taxameter. Både taxametern och fastsättningen av den skall vara plomberad.

Vägverket har lämnat detaljerade föreskrifter om taxametrar och deras funktion.

Dessa regler föreskriver bl.a. att endast typgodkända taxametrar får användas och att plombering endast får utföras av den som har tillstånd av Svensk Bilprovning. Inom Vägverket pågår arbete med nya taxameterföreskrifter och de beräknas bli utfärdade vid kommande årsskifte. I de tilltänkta nya föreskrifterna stramas reglerna om vem som får plombera upp liksom vilka uppgifter som skall lagras i taxametern. En årlig kontroll skall ske av taxametrarna. De uppgifter som tas fram ur taxametern vid kontrollen skall sparas av plomberingsföretaget. Det där lagrade materialet kan användas av skattemyndigheten vid granskning av

taxiföretag. Standardiserade kontrollfunktioner hos taxameterna skall göra polisens kontroll enklare och snabbare att utföra. Polisen skall spara en kopia av avstämningsrapporten.

5.4 Praktisk hantering hos länsstyrelsen

Trafiktillstånd

Länsstyrelsen prövar ansökningar om trafiktillstånd. Vid denna prövning tar länsstyrelsen fram uppgifter om näringsidkarensandel via polisregistret. När det är en juridisk person som är sökande prövas andelen hos den trafikansvariga samt hos samtliga som har en ledande ställning eller ett bestämmande inflytande i rörelsen. Bristande andelen hos en av de prövade personerna kan räcka för att inte ett tillstånd skall lämnas.

Prövningen av viljan och förmågan att fullgöra skyldigheter mot det allmänna omfattar samma krets av personer samt därutöver förstås den juridiska personen. De uppgifter som framför allt är av intresse vid denna bedömning är hur skatte- och avgiftsbetalningar tidigare har skötts. Om någon av de prövade personerna har större skatteskulder är det ett hinder för att lämna ett tillstånd.

För att bedöma ledande personers historik när det gäller förmågan att göra rätt för sig undersöks också, huvudsakligen via offentliga register, vilka bolag dessa tidigare har varit verksamma i och om dessa bolag har skött sina åtaganden.

Genom den samverkan som i vissa län finns mellan olika myndigheter kan länsstyrelsen erhålla ytterligare uppgifter om sökanden som kan vara av intresse i tillståndsärendet. Genom skattemyndigheten kan man t.ex. få kännedom om skatterevisioner som ännu inte lett till restföreläggning av skatteskulder hos kronofogdemyndigheten.

Prövningen av ekonomiska förhållanden syftar till att bedöma företagets ekonomiska förutsättningar. Förutom att bedöma detta begär en del länsstyrelser vid behov uppgifter om hur kapitalet förvärvats. Syftet med detta är att förhindra att pengar som intjänats svart används för att finansiera en rörelse men det sker också för att avslöja eventuella bulvanförhållanden.

Tillsyn

Den länsstyrelse som har utfärdat ett tillstånd har också tillsynen över *tillståndshavaren*. Yrkestrafikutredningen föreslår dock att länsstyrelsen i det län där trafikföretagaren är folkbokförd, eller när det är en juridisk

person där företagets ledning finns, skall ha ansvaret för tillsynen.

I tillsynen ingår, när det finns anledning till det, att ta upp frågan om varning eller återkallelse av tillstånd. Återkallelse av ett tillstånd sker i stort sett på samma grunder som ett tillstånd vägras. Detta innebär att upplysningar hämtas från och lämnas av samma myndigheter som i ett tillståndsärende.

Länsstyrelsen har även tillsyn över *taxiförare* och kan återkalla en förarlegitimation. Återkallelse på grund av bristande lämplighet sker vanligen därför att föraren dömts för ett brott som diskvalificerar honom från att inneha förarlegitimation. Eftersom den som har taxi-förarlegitimation också har körkort får länsstyrelsen uppgifter om domar som har meddelats mot taxiförare.

5.5 Ekobrottsligheten i taxibranschen

I *RRV:s rapport FUSK* – systembrister och fusk i välfärdssystemet 1995:32 redogörs för ett projekt (POLY) som Stockholmspolisen bedrivit i syfte att beivra skattefusk m.m. inom taxibranschen (s. 141). Under tiden 1 november 1992 till den 30 oktober 1994 identifierades 450 personer som arbetstagare och av dessa var 300 helt svart arbetskraft. Övriga 150 arbetstagare hade fått kontrolluppgift från taxiföretaget men sådan hade inte i tid lämnats av arbetsgivaren till skattemyndigheten. Vid kontroll av 90 förare i ett taxiföretag framkom att 90 procent var bidragstagare, dvs. att de hade någon form av bidrag som inte kan kombineras med arbetsinkomst. Urvalet var inte slumpmässigt utan de granskades efter spaning och tips.

Riksskatteverket har i en *kartlägningspromemoria* avseende *taxibranschen* utgiven 1995 tagit upp ett flertal olika metoder och sätt som tillämpas inom taxinäringen för att undgå skatt. Bl.a. tas där upp olika möjligheter att manipulera taxametrar för att "krympa" intäkterna i rörelsen.

Skattemyndigheten i Stockholms län driver för närvarande ett projekt i vilket taxiföretag i Stockholms län granskas, huvudsakligen med inriktning på intäktssidan. I en första del av projektet har ca 400 företag, som är anslutna till en beställningscentral med 1 200 företag, granskats avseende taxeringsåret 1994. Urvalet av företag har inte skett slumpmässigt. Företagen valdes ut genom att en jämförelse gjordes mellan den omsättning som fanns i företagens mervärdesskattedeclarationer och den som var registrerad hos beställningscentralen. Föremål för granskning blev de 400 företag som hade en redovisad omsättning som understeg 65 procent av den hos beställningscentralen bokförda om-

sättningen. Den taxerade inkomsten för dessa företag och i förekommande fall av delägare till aktiebolag har höjts med ett sammanlagt belopp om 125 miljoner kr, inklusive skattetillägg (september 1996). Samtidigt har enskilda chaufförers inkomster höjts med drygt 25 miljoner kr, inklusive skattetillägg. Siffrorna avser skattemyndighetens beslut. Många beslut, men långt ifrån alla, har överklagats. Uppskattningsvis har företagen i genomsnitt undanhållit 30–40 procent av intäkterna. Det finns inga uppgifter på hur mycket av den nu debiterade skatten som har betalats eller kan förväntas bli det. 225 fall har anmälts till åklagare för misstänkta brott.

Skattemyndigheten i Västmanlands län har tillsammans med andra berörda myndigheter gjort en gemensam aktion mot länets taxiföretag. Särskild revision gjordes hos 45 taxiföretag avseende inkomståret 1993. En följd av detta arbete är att 12 fall har överlämnats till åklagare för prövning. Intäkterna till följd av aktionen uppgår till 2,8 miljoner kr. Resultatet har redovisats i den ovan nämnda kartläggningspromemorian som givits ut av RSV.

Länsskattekontoret i Malmöhus län började hösten 1992 närmare analysera Malmö taxiföretag och under 1993 startade de första revisionerna. Sammanlagt 23 revisioner har sedan dess slutförts. Bland de reviderade företagen finns en beställningscentral och stadens dominerande minitaxiföretag. På samma sätt som i Stockholm har uppgifter som funnits i en beställningscentral jämförts med de uppgifter som enskilda företag har deklarerat. I vissa fall har, som ett resultat av samarbete mellan berörda myndigheter, taxameterrapporter erhållits från polisen som omhändertagit dem i samband med flygande inspektioner av taxifordon. Dessa rapporter har sedan jämförts med företagens bokföring. Revisionerna har lett till att beslut fattats om en ökning av debiterade skatter och avgifter med drygt 16 miljoner kr. De flesta revisionerna har lett till åtalsanmälan för skattebrott och bokföringsbrott, alternativt försvårande av skattekontroll.

6 En strukturell indelning av skatteundandragandet i olika branscher

6.1 Inledning

I delbetänkandet diskuteras möjligheten att införa schablonbeskattning i branscher som är utsatta för ekonomisk brottslighet. Tonvikten ligger på taxibranschen men tanken är att schablonbeskattning skall kunna tillämpas med viss generalitet. Avslutningsvis, under rubriken överväganden och förslag, behandlas därför frågan i vilka andra branscher än taxi som schablonbeskattning kan aktualiseras. Som bakgrund till den diskussionen är det av värde att ta upp några strukturella aspekter av den ekonomiska brottsligheten vilket kan ske genom en beskrivning av hur skatteundandragandet yttrar sig i olika branscher. Meningen är således att beskriva de typiska dragen av skatteundandragandet. Därutöver förekommer naturligtvis andra former av skatteundandraganden som inte är branschspecifika. Beskrivningen bygger på material som kommer att redovisas i utredningens slutbetänkande under våren 1997.

6.2 Underentreprenörer

I bygg-, anläggnings- och städbranschen förekommer skatteundandraganden som förutsätter användning av underentreprenörer i ett eller flera led. Överst finns en huvudentreprenör som har i uppdrag att utföra ett arbete åt en uppdragsgivare. Huvudentreprenören anlitar i sin tur en eller flera underentreprenörer för att utföra hela eller delar av arbetet. Underentreprenören fakturerar huvudentreprenören för de utförda arbetena. Underentreprenören redovisar inte intäkten, alternativt enbart en del av intäkten. Underentreprenören använder de oredovisade intäkterna till svarta löner och ersättning till företagsledaren. Arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt betalas inte. Arbetsgivaren innehåller inte preliminärskatt på löneutbetalningen. Den anställde redovisar inte lönen i deklARATIONEN.

Huvudentreprenör och uppdragsgivare är i olika utsträckning medvetna om att de underentreprenörer som anlitas inte alltid följer lagar och regler. I vissa fall saknas det skäl för huvudentreprenören att misstänka oegentligheter men vanligen håller svarta underentreprenörer så låga priser att professionella köpare begriper att allt inte står rätt till.

Eftersom inkomsterna inte redovisas kan det svarta arbetet kombineras med bidragsbedrägerier (socialbidrag, A-kassa, sjukpenning).

Det förekommer att underentreprenören i realiteten inte utför något arbete utan används enbart som faktureringsbolag. Efter avdrag för underentreprenörens provision för faktureringen hamnar betalningen för fakturan hos huvudentreprenören som använder pengarna till svarta löner. Syftet med fakturan till underentreprenören är att få ett kostnadsavdrag hos huvudentreprenören.

Entreprenörskedjorna kan göras långa och kontrollmöjligheterna försvåras härigenom ytterligare. Särskilda kontrollproblem finns när utländska företag ingår i kedjorna.

Inom städbranschen förekommer att anställda utnyttjas av arbetsgivare som inte betalar avtalsenliga löner eller iakttar regler om arbetarskydd och arbetstid. Det hänger samman med att oseriösa företagare kan använda utbildad arbetskraft och att språkkunskaper då inte anses nödvändiga. Arbetsgivare kan därför rekrytera invandrare som kan ha svårt att hävda sina intressen. Särskilt utsatta torde de illegala invandrarna vara.

Den ekonomiska brottsligheten bland underentreprenörer har många orsaker. Den hårda konkurrensen kan medföra att underentreprenörer bjuder under varandra och "tvingas" till oegentligheter för att få vissa arbeten. Även huvudentreprenören kan befinna sig i ett pressat konkurrensläge vilket gör det nödvändigt att få ner priserna. Den bristande kontrollen eller det bristande intresset för kontroll hos uppdragsgivare och huvudentreprenörer i kombination med ett hårt konkurrensläge skapar alltså en strukturell grund för ekonomisk brottslighet. Detta problem finns i bygg- och anläggningsbranschen där det är vanligt med underentreprenörer, bl.a. som en följd av att sådana arbeten omfattar många yrkesområden och därför kräver olika specialister.

Oseriösa företagare kan också etablera sig i en bransch i syfte att utnyttja systemet med underentreprenörer. Ett genomfört kontrollprojekt av skatteförvaltningen i Stockholms län i städbranschen tyder på att oseriösa företagare gått in i branschen och opererat enligt ett särskilt upplägg med underentreprenörer i syfte att undgå skatt. Till skillnad mot byggbranschen finns det knappast några sakliga skäl för ett städföretag att anlita underentreprenörer. Enbart vid arbetstoppar och för vissa specialarbeten föreligger ett reellt behov av underentreprenörer.

Bakom uppdragsgivarna finns inte enbart företagare som gör vinster genom låga priser utan också den offentliga sektorn som genom skatteundandraganden får lägre kostnader för byggnadsarbeten eller städtjänster.

Enligt branschföreträdare är problemen svårast i storstadsområdena.

6.3 Tjänster till hushåll

En del av den ekonomiska brottsligheten inom byggsektorn består av svarta hantverkstjänster till hushållen. Hantverkarna utför arbeten svart utan att redovisa intäkterna vilket medför att varken inkomstskatt, socialavgifter eller mervärdesskatt betalas. Ofta kommer hantverkaren och konsumenten överens om att arbetet skall utföras svart och då till ett lägre pris än motsvarande vita arbete. Konsumenten är som regel inte intresserad av fakturor eftersom det inte finns någon möjlighet till avdrag. Den tillfälliga skattereduktion på byggnadsarbeten som nu gäller stimulerar dock konsumenterna att begära kvitton eftersom det är en förutsättning för skattelättnaden.

Den strukturella grunden för de svarta arbetena är svårigheten att kontrollera arbeten som utförs hos hushåll. Det ekonomiska intresset är också stort hos båda parter. Ytterligare en omständighet är att svarta arbeten torde ha blivit så vanliga att de accepteras inom breda lager av befolkningen.

Företrädare för måleribranschen gör gällande att måleriarbeten i konsumentsektorn i princip upphörde under 1970-talet till följd av skattetrycket och den svarta sektorn. När det gäller elektriska installationer, våtrumsarbeten och vvs-installationer är det troligt att konsumenterna har större respekt för de eventuella negativa följderna av arbetet och därmed ett intresse av att kunna reklamera felaktiga arbeten. Detta medför att man i större utsträckning vänder sig till etablerade företag och begär kvitton.

En sektor som så gott som uteslutande är helt svart gäller olika former av hushållstjänster, dvs. städning m.m. hos hushåll. I fråga om hushållstjänster är skattekiln problemet. Produktiviteten är låg hos hushållstjänster. Städning, tvätt och strykning går inte mycket snabbare för andra att utföra än om man själv utför arbetena. När tjänsterna skall betalas av beskattade inkomster och det på ersättningen för hushållstjänsterna skall betalas socialavgifter och inkomstskatt blir priset för de flesta för högt. Utförs hushållstjänsterna av en företagare tillkommer mervärdesskatt. Skattekostnaderna gör att hushållstjänsterna är svarta.

Ett särskilt problem när det gäller hushållstjänster är att arbetstagarna

saknar försäkringsskydd och därför står utanför stora delar av det sociala skydds nätet.

6.4 Kontantbranscherna

Många branscher domineras av företag som säljer varor eller tjänster till konsumenter och där transaktionerna är många och avser små belopp. Kunderna är inte intresserade av kvitton eftersom beloppen är små och det saknas behov av verifikationer för att kunna reklamera eller hävda sin äganderätt. Konsumenter saknar möjlighet att utnyttja verifikationer för avdrag i deklarationen. Inom vissa branscher kan det också vara vanligt att kvitton inte används, t.ex. hos frisörer och inom den tillfälliga försäljningen. Skälet kan vara att kunderna inte heller efterfrågar kvitton. Dessa faktorer gör det möjligt att inte redovisa samtliga intäkter.

Branscherna är ofta svåra att kontrollera. Tillhandhålls i huvudsak tjänster med ett obetydligt varuinnehåll är det nästan omöjligt att kontrollera verksamheten eftersom det då inte utifrån företagets inköp går att beräkna intäkterna. Inom t.ex. restaurang- och taxibranscherna förekommer det att verksamheten krymps, dvs. att både kostnader och intäkter minskas i syfte att försvåra kontroll.

Om företagen är små ökar riskerna för skatteundandraganden eftersom behovet av interkontroll – som kan användas för externkontroll – minskar. Ägaren kontrollerar själv kassaflödet och behöver inte använda t.ex. kassaapparater för att övervaka verksamheten. Eftersom företagen är små ökar möjligheterna att undgå kontroll eftersom skatteförvaltningen saknar resurser att närmare granska den stora mängden småföretag.

De oredovisade intäkterna används till svarta löner och ersättning till ägaren. Inom t.ex. restaurangbranschen är det inte ovanligt med arbetskraft som är helt eller delvis avlönad med svarta pengar.

7 Bakgrund till schablonbeskattningen

7.1 Schablonbeskattning i Sverige

Det finns några exempel på schablonbeskattning av inkomst av näringsverksamhet i Sverige. Schablonbeskattning gäller för utländska skadeförsäkringsföretag. Försäkringsrörelse som drivs av ett utländskt skadeförsäkringsföretag skall som skattepliktig nettointäkt redovisa två procent av företagets premieinkomst av här bedriven försäkringsrörelse (2 § 6 mom. lagen om statlig inkomstskatt, SIL).

Schablonbeskattning finns också för bostadsföretag, t.ex. bostadsrättsföreningar, som under inkomst av näringsverksamhet schablonmässigt skall redovisa 3 procent av fastighetens taxeringsvärde.

En typ av schablonbeskattning av inkomst av näringsverksamhet behandlas även i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. Det gäller skattskyldiga som driver sjöfart eller luftfart i internationell trafik. Enligt avräkningslagen kan svenska skatter sättas ned om en intäkt även beskattats i utlandet. I lagen menas med utländsk skatt bl.a. skatt som erlagts i utländsk stat i den mån skatten beräknats på grundval av fraktintäkter eller biljettintäkter eller därmed jämförlig grund.

7.2 Schablonbeskattning i förenklingssyfte

I vårt land har frågan om schablonbeskattning på senare tid börjat debatteras. Det är inte enbart schablonbeskattningens möjligheter från ekobrottssynpunkt som tilldragit sig intresse utan även den förenkling som schablonbeskattning kan innebära för småföretagare.

En aspekt är att schablonbeskattning kan vara värdefull för näringsidkare med invandrarbakgrund som på grund av språksvårigheter kan ha svårt att sätta sig in i alla de regler som gäller på skatteområdet. Från närings- och invandrapolitiska utgångspunkter kan alltså schablonbeskattning vara ett sätt att stimulera nyföretagandet.

Skattemyndigheten i Malmöhus län samarbetar med den polska skatteförvaltningen i ett utvecklingsprojekt om bl.a. kunskapsöverföring.

De polska skattemyndigheternas problem med den stora ökningen av småföretagare med bristfälliga kunskaper i redovisning har bl.a. fått sin lösning genom olika former av schablonbeskattning. Dessa system har rönt intresse.

Även Frankrike har schablonbeskattning i syfte att förenkla hanteringen för både skattskyldiga och myndigheter.

Under år 1995 genomförde skatteförvaltningen ett arbete i syfte att ta fram förslag till förenklingar av skattesystemet. Av rapporten framgår bl.a. följande (RSV Rapport 1995:10, s. 17). I flera länder finns inslag av schablonbeskattning av småföretag, främst i tjänsteproducerande branscher. Beskattningen sker utifrån en schablonmässigt beräknad inkomst som inte har anknytning till verkliga inkomster och utgifter. Något rörelseresultat beräknas alltså inte. Syftet är att beskatta näringsidkaren för i vart fall värdet av hans arbetsinsats. Fördelen för det allmänna är att beskattningen alltid sker med någon slags normallön i branschen. Fördelen för företagaren är att han inte behöver betala skatt på förtjänster utöver schablonen. Systemet avviker markant från svenska beskattningsprinciper som skatteförmågeprincipen och nettovinst som grund för beskattning av rörelseresultat. I vissa branscher, där kontrollmöjligheterna av särskilt intäktssidan är näst intill obefintliga men där förekomst av näringsverksamhet lätt kan fastställas kan metoden säkert ge statsfinansiellt gott resultat.

Regeringen har nyligen utsett en särskild utredare som skall se över och utvärdera regelsystemet för enskilda näringsidkare och delägare handelsbolag (Dir 1996:78). Uppdraget skall vara avslutat före utgången av år 1998. Utredaren skall särskilt överväga möjligheterna till förenklingar i systemet. Bl.a. hänvisas till RSV:s modell till en modifierad kontantprincip för näringsidkare med låg omsättning (jfr RSV Rapport 1995:10).

Uppdraget går alltså i första hand ut på att i vissa delar modifiera den konventionella företagsbeskattningen i förenklande syfte för de minsta företagen. Direktiven innehåller inte något uttryckligt uppdrag att ta fram en schablonbeskattningsmodell för att förenkla beskattningen. Dock anges att utredaren bör beakta de erfarenheter som Branschsaneringsutredningen gjort beträffande schablonbeskattning.

7.3 Företagsbeskattningen

Vårt företagsskattesystem bygger på principen om nettovinstbeskattning. Grunden för beskattningen kan sägas vara skillnaden mellan intäkter och kostnader. Inkomstbeskattningen sker enligt bokföringsmässiga

grunder. Intäkter och kostnader skall redovisas det räkenskapsår till vilket de hör enligt god redovisningssed såvida ingen uttrycklig bestämmelse säger annat. I den bokföringsmässiga redovisningen fördelas alltså företagets inkomster och utgifter på olika perioder (periodisering). Genom att värdera företagets samtliga tillgångar och skulder erhålls resultatet. De balansposter som påverkar redovisningen och därmed rörelsens resultat i positiv riktning för ett visst år är främst fordringar, varulager, pågående arbeten, förutbetalda kostnader och upplupna intäkter. De balansposter som påverkar resultatet i negativ riktning är främst varuskulder, förskottshyror, upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. Dessa poster skall balanseras år från år.

För maskiner och andra inventarier får avdrag göras genom årliga värdeminskningsavdrag.

Utgifter för anskaffning av byggnader och markanläggningar får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag beräknade med viss procent av byggnadens eller markanläggningens värde.

Periodiseringen syftar till att de inkomster (intäkter) som är hänförliga till perioden ska ställas mot de till samma period hänförliga utgifterna (kostnaderna). Företagets bokföring ligger till grund för beräkningen av skatteunderlaget. Bortsett från att det finns särskilda skattebestämmelser som reglerar t.ex. storleken på vissa avdrag kan man säga att beskattningen till stor del bygger på företagsekonomiska principer genom att redovisningen har en central roll i beskattningen.

En periodisering av företagets inkomster och utgifter är inte bara grundläggande för inkomstbeskattningen utan är också nödvändig av andra praktiska skäl. Företagets ledning och intressenter, t.ex. kreditgivare och leverantörer, är som regel beroende av att fortlöpande få en bild över det ekonomiska utfallet.

7.4 Utvecklingen på redovisnings- och företagsskatteområdet

Före 1990 års skattereform var det nuvarande inkomstslaget näringsverksamhet uppdelat på tre skilda inkomstslag (rörelse, jordbruksfastighet och annan fastighet).

För det tidigare inkomstslaget rörelse skedde inkomstberäkningen enligt bokföringsmässiga grunder redan före 1928 års kommunalskattelag (KL). Under årtiondena före KL utvecklades en praxis enligt vilken de som var skyldiga att föra handelsböcker beskattades enligt bokföringsmässiga grunder. Övriga rörelseidkare beskattades enligt kon-

tantprincipen.

Genom KL infördes den fortfarande gällande bestämmelsen om att inkomst av rörelse (numera näringsverksamhet) skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

Bokföringen kunde antingen vara ordnad eller enkel. Med ordnad bokföring avsågs dubbel bokföring som avslutades med vinst- och förlustkonto. Den enkla bokföringen avslutades inte med vinst- och förlustkonto. Bokslutsposterna fick i stället anges på deklarationsblanketten.

I 1929 års bokföringslag fanns undantag från bokföringsskyldighet för rörelseidkare med verksamhet av mindre omfattning. Torghandlare var t.ex. befriade från bokföringsskyldighet om verksamheten utövades endast med hjälp av maka, barn under 16 år och en annan person. Motivet för undantagen var närmast att verksamheterna bedrevs under så enkla former att bokföringsskyldigheten skulle vara onödigt betungande. I stället förelåg en skyldighet att föra handelsböcker, en form av bokföring som kunde vara av mycket enkel art och föga värdefull ur beskattningssynpunkt (alltså ännu enklare än den ovan nämnda enkla bokföringen).

Undantagen i bokföringslagen hade dock en begränsad betydelse eftersom KL ställde krav på redovisning. Undantagen från bokföringsskyldigheten avskaffades slutligen i samband med tillkomsten av 1976 års bokföringslag. Numera är så gott som samtliga näringsidkare bokföringsskyldiga. Enligt bokföringslagen behöver dock inte enskilda näringsidkare upprätta årsbokslut om den årliga bruttoomsättningen normalt understiger 20 basbelopp (drygt 700 000 kr).

I det gamla inkomstslaget jordbruksfastighet skedde ursprungligen inkomstberäkningen enligt kontantprincipen. Det innebar att som intäkt redovisades kontanta inkomster och som kostnader betalda utgifter. Någon hänsyn togs inte till lager och andra balansposter. Enligt praxis kunde även jordbruksinkomster beräknas enligt bokföringsmässiga grunder om bokföringen var ordnad. År 1951 infördes en formell möjlighet för jordbrukare att frivilligt övergå till bokföringsmässig inkomstberäkning. År 1972 blev denna ordning obligatorisk även om övergångsbestämmelserna innebar att samtliga jordbrukare gick över senast vid 1980 års taxering. År 1976 gick renskötsel företagen över från kontantprincipen till bokföringsmässig inkomstberäkning.

Även för det tidigare inkomstslaget annan fastighet beräknades inkomsten enligt kontantmetoden. År 1978 infördes en möjlighet till frivillig övergång till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder. Först vid 1990 års skattereform upphörde kontantredovisningen definitivt.

Numera beskattas alltså samtliga näringsidkare enligt bokföringsmässiga grunder eftersom den metoden anses vara den som är företagsekonomiskt mest korrekt för att bestämma inkomsten. Som framgått har utvecklingen gått från kontantmetoden till en inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder. Vidare har redovisningsskyldigheten utvidgats.

7.5 Skattesatser

Genom 1990 års skattereform sänktes skattesatserna samtidigt som skattebasen utvidgades. Nu inkomstbeskattas aktiebolag och ekonomiska föreningar med en skattesats om 28 procent. Utdelning från aktiebolag inkomstbeskattas hos mottagaren med en skattesats på 30 procent. Regeringen har nyligen föreslagit lättnader i beskattningen av bl.a. utdelning på aktier i onoterade företag (prop. 1996/97:45). Förslaget innebär att ett visst utrymme beräknas varje år och att utdelning inom detta utrymme undantas från beskattning hos aktieägaren.

För inkomst av näringsverksamhet och inkomst av tjänst betalar fysiska personer kommunalskatt samt statlig inkomstskatt med 25 procent för inkomster över brytpunkten.

Fysiska personer som driver näringsverksamhet kan i räkenskaperna göra avsättning till expensionsmedel. På sådana avsättningar skall expensionsmedelsskatt betalas med 28 procent. När expensionsmedlen återförs (minskas) intäktsförs de i näringsverksamheten och beskattas med kommunal och i förekommande fall statlig inkomstskatt. Expansionsmedelsskatten betalas tillbaka till den skattskyldige till den del expensionsmedlen minskar.

Handelsbolag är inte skattsubjekt utan delägarna beskattas enligt vanliga regler beroende på om de är fysiska eller juridiska personer.

I skattelitteraturen och i den allmänna skattedebatten diskuteras även andra former av beskattning än nettovinstbeskattning. Begrepp som produktionsfaktorskatter (proms), bruttoskatter och produktionsskatter förekommer (SOU 1977:86 och 87, Ds B 1979:3, Ds B 1981:15, SOU 1989:34).

7.6 Socialavgifter

På löner och förmåner skall arbetsgivaravgifter betalas till staten enligt lagen (1981:691) om socialavgifter. Det är arbetsgivaren som är avgiftsskyldig. Avgifterna är avdragsgilla i näringsverksamheten. Av-

gifterna uppgår till 31,56 procent på avgiftsunderlaget (lön, förmåner).

Enskilda näringsidkare med F-skattsedel, som alltså inte har någon arbetsgivare, skall betala egenavgifter för finansieringen av den allmänna försäkringen och andra sociala ändmål. Förutsättningen är dock att näringsidkaren är verksam i den ifrågavarande förvärvskällan i tillräcklig omfattning. I annat fall skall särskild löneskatt betalas enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. Egenavgifterna uppgår till 29,75 procent. Egenavgifterna är avdragsgilla vid inkomsttaxeringen. För inkomst av passiv näringsverksamhet betalas särskild löneskatt, som motsvarar skattedelen av egensavgifterna. Den särskilda löneskatten uppgår till 21,39 procent och ger inga förmåner till skillnad mot egenavgifter och arbetsgivaravgifter.

Numera skall fysiska personer för förvärvsinkomster (tjänst och näringsverksamhet) betala s.k. allmänna egenavgifter enligt lagen (1994:1744) om allmänna egenavgifter.

7.7 Mervärdesskatt

Bestämmelser om mervärdesskatt finns i mervärdesskattelagen (1994:200). Mervärdesskatt betalas till staten huvudsakligen av näringsidkare och andra skattskyldiga vid skattepliktig omsättning av varor och tjänster. Skattskyldigheten inträder i princip när varan har levererats eller tjänsten har tillhandahållits.

Mervärdesskatten belastar endast konsumtionen medan investeringar inte beskattas. Skatten är en s.k. flerledsskatt, dvs. den tas ut i alla produktions- och distributionsled. Den skatt som företagen skall leverera in till staten är skillnaden mellan den skatt som utgår på den egna försäljningen (utgående mervärdesskatt) och skatten på inköpen (ingående mervärdesskatt). Därvid får även skatt på anskaffade investeringsvaror räknas av.

Den vanligaste skattesatsen är 25 procent av beskattningsunderlaget. Det finns också lägre skattesatser, 12 procent på bl.a. livsmedel och persontransporter samt 6 procent på bl.a. tidningar.

Enligt artikel 24 i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) har medlemsländerna möjlighet att tillämpa ett förenklat förfarande för påförande och uppbörd av mervärdesskatt. Bestämmelserna tar sikte på mindre företag som på grund av sin verksamhet och struktur inte är lämpade att underordnas de generella reglerna för mervärdesskatt. Länderna kan själva bestämma villkor och begränsningar för förenklingarna, men införandet skall alltid föregås av en särskild konsultation enligt artikel 29.

I artikel 25 samma direktiv regleras en förenklad hantering av mervärdesskatt för lantbrukare (flat-rate scheme for farmers).

Enligt artikel 27 får avvikelser ske i syfte att förenkla förfarandet för påförande av skatt eller att förhindra vissa slag av skatteundandraganden eller skatteflykt. Avvikelser med stöd av artikel 27 kräver medgivande från EU:s ministerråd.

7.8 Punktskatter

Med punktskatter avses sådana indirekta skatter som tas ut vid produktion, import, tillhandahållande etc. av vissa varor och tjänster. Punktskatterna skiljer sig därvid från mervärdesskatten, som också är en indirekt skatt men med generell räckvidd. Det finns en rad olika punktskatter, som regleras i skilda skatteförfattningar. Gemensamt för skatterna är ett enhetligt beskattningsförfarande, som regleras i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, LPP.

Det finns också punktskatter som tas ut t.ex. på lotterier och spel eller i form av stämpelskatt. Det finns också avgifter som i vissa avseenden står punktskatterna nära, t.ex. avgifter på bekämpningsmedel och gödselmedel.

Enligt cirkulationsdirektivet (92/12/EEG) finns gemensamma bestämmelser för punktskatt på mineraloljor, alkohol och alkoholdrycker samt tobaksvaror. Enligt artikel 3 har medlemsländerna kvar rätten att införa eller bibehålla skatter som påförs andra än de nyss nämnda varorna. Medlemsstaterna har även rätt att ta ut sådana skatter som inte kan betecknas som omsättningskatter på tillhandahållande av tjänster, däribland sådana som har samband med punktskattebelagda varor. Förutsättningen i båda fallen är dock att sådana skatter inte leder till gränsformaliteter i handeln mellan medlemsstaterna.

7.9 Redovisning och betalning av skatter och avgifter

Bestämmelser om uppbörd av skatt och socialavgifter finns i bl.a. uppbördslagen (1953:272) och lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare. En grundläggande princip i uppbördslagstiftningen är att de skattskyldiga skall betala preliminär skatt med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten. Den preliminära skatten skall vidare betalas successivt i anslut-

ning till inkomsternas förvärvande.

Den preliminära skatten skall betalas genom skatteavdrag på ersättning för arbete (A-skatt) eller enligt särskild debitering (F-skatt och särskild A-skatt).

Preliminärskattsedeln kan vara antingen en A- eller F-skattesedel. Typen avgör hur den preliminära skatten och socialavgifterna för innehavaren skall betalas in. För en person som har A-skattsedel skall arbetsgivaren göra skatteavdrag på ersättning för arbete, medan arbetsgivaren aldrig är skyldig att göra skatteavdrag för en person som endast har en F-skattsedel.

Det stora flertalet innehavare av A-skattesedel är löntagare. Det kan även vara personer som fått sin F-skattsedel återkallad eller personer som inte vill ha F-skatt eftersom behov av detta saknas, t.ex. varuhandlare. Det är arbetsgivaren som för en innehavare av A-skattsedel svarar för att skatteavdrag görs på ersättning för arbete och att den avdragna skatten levereras in till skattemyndigheten.

Skattsedel på preliminär F-skatt utfärdas för en skattskyldig som bedriver, eller antas komma att bedriva, näringsverksamhet. F-skattsedel utfärdas efter ansökan och till skattsedeln fogas ett F-skattebevis. Innehavaren av en F-skattsedel svarar själv för att skatt redovisas till skattemyndigheten.

Uppbörderna av arbetsgivaravgifter inom socialförsäkringen är samordnad med uppbörden av preliminär skatt som har innehållits av arbetsgivare.

I samband med att preliminär skatt för arbetstagare redovisas beräknas också de arbetsgivaravgifter som belöper på lönen samt eventuella naturaförmåner.

En arbetsgivare skall inte göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter vid utbetalning av ersättning till någon som enbart har F-skattsedel. Vid utbetalning av ersättning till en juridisk person med A-skatt för arbete skall skatteavdrag alltid göras med 30 procent av ersättningen. Är mottagaren av utbetalningen en juridisk person skall emellertid inte arbetsgivaravgifter betalas.

Regler om redovisning och uppbörd av mervärdesskatt finns i mervärdesskattelagen. Redovisningsperioden för mervärdesskatt omfattar en kalendermånad. Det innebär att redovisning och betalning av mervärdesskatt skall ske varje månad. Om deklarationen utvisar överskjutande ingående mervärdesskatt sker utbetalning från mervärdesskattesystemet. Den månatliga redovisningen och betalningen av mervärdesskatt gäller företag med en årsomsättning (dvs. beskattningsunderlag exklusive gemenskapsinterna förvärv och import) som överstiger en miljon kr. Företag med lägre omsättning redovisar enligt

huvudregeln mervärdesskatten en gång om året i självdeklarationen. Mervärdesskatten kommer då att ingå i den slutliga skatten och därmed även i den kommande preliminära skatten.

En nackdel med dagens uppbördssystem är den bristande enhetligheten när det gäller redovisning, inbetalning och hantering av olika skatter och avgifter. Exempel på den bristande enhetligheten är att avdragen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter i olika hänseenden redovisas och betalas på annat sätt än F-skatt, preliminär skatt på ränta och utdelning, kvarstående skatt, tillkommande skatt och mervärdesskatt. Redovisningstidpunkterna är i vissa fall olika. Detsamma gäller de redovisningshandlingar som används. Vidare görs inbetalningar till skilda konton. Rutinerna varierar också vad gäller påminnelser, anmaningar och överlämnande till indrivning. Även sanktionssystemen skiljer sig i vissa fall åt beroende på vilken skatt eller avgift det är fråga om. En näringsidkare behöver i dag i regel göra mer än 30 skatte- och avgiftsinbetalningar under ett år avseende direkta skatter, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. Den som är skatt- eller avgiftsskyldig måste hålla reda på en mängd olika handlingar. Samtidigt lägger skattemyndigheterna ner stora resurser på handläggning av redovisningarna. Olika skatter och avgifter hanteras i skilda delar av det tekniska system som finns inom skatteförvaltningen. Många gånger kan det vara svårt att få en samlad bild av vilka redovisningar som har lämnats och av vilka skatter och avgifter som har betalats.

7.10 Ett nytt uppbördssystem – skattekonto

I betänkandet Ett nytt system för skatteinbetalningar (SOU 1996:100) föreslås att ett nytt uppbördssystem införs från årsskiftet 1997/98.

Debitering, redovisning och betalning av skatter och avgifter samordnas i ett system med skattekonton. Hos skattemyndigheten skall finnas ett skattekonto för varje skatt- eller avgiftsskyldig. Samtliga redovisningar och betalningar skall registreras på kontot. Av störst betydelse är slutlig skatt, F-skatt, innehållen preliminär skatt (skatteavdrag), arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt.

På skattekontot skall löpande bokföras dels debiterade skatter, dels de skatter och avgifter som den skatt- eller avgiftsskyldige redovisar. En ny beräkning av den slutliga skatten eller annan skatt eller avgift bokförs på kontot den dag då skatten eller avgiften förfaller till betalning.

Den 12 (i januari och i augusti den 17) föreslås vara förfallodag för betalning av skatter och avgifter för den som enbart ska betala F-skatt eller avdragen skatt och arbetsgivaravgifter. Samma betalningstidpunkter

skall gälla om den skattskyldige skall betala mervärdesskatt och beskattningsunderlagen avseende mervärdesskatt uppgår till högst 40 miljoner kr. Mervärdesskatten betalas då i andra månaden efter redovisningsperioden och den avdragna skatten och arbetsgivaravgifterna i månaden efter redovisningsperioden. För denna kategori skattskyldiga samordnas betalningarna genom att förfallodagarna för mervärdesskatt senareläggs. I augusti samordnas förfallodagarna genom att betalningarna av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och F-skatt senareläggs medan betalningstidpunkten för mervärdesskatt tidigareläggs något.

För skattskyldiga med beskattningsunderlag som överstiger 40 miljoner kr senareläggs förfallodagen för betalning av mervärdesskatt till den 26 i månaden närmast efter redovisningsperioden. Denna kategori skattskyldiga skall betala F-skatt, avdragen skatt och arbetsgivaravgifter senast den 12 (i januari den 17) varje månad under året.

Uppbyggnaden av skattekontot är inte olik ett bankkonto där kontohavaren sätter in och tar ut olika belopp.

Alla uppgifter som den skattskyldige skall lämna redovisas i en enda handling – en skattedeklaration. Den skall lämnas en gång i månaden.

Betalningar och andra belopp som skall räknas kontohavaren tillgodo skall bokföras utan någon avräkningsordning mellan olika skatter och avgifter på skattekontot. Den skatt- eller avgiftsskyldige kan således som huvudregel inte styra en betalning till att avse en viss skatte- eller avgiftsskuld.

Varje månad som det har förekommit en transaktion på skattekontot skall kontot stämmas av. Avstämningen skall i regel följas av ett kontoutdrag. Samtliga konton skall stämmas av minst en gång per år. Ett system med skattekonton möjliggör, och förutsätter för att fungera effektivt, enhetliga rutiner för bl.a. avstämningar, betalningspåminnelser och eventuella restföringsåtgärder avseende de skatter och avgifter som ingår i systemet. Om det vid avstämningen uppkommer ett underskott skall kontoutdraget innehålla en påminnelse att betala. Efter betalningspåminnelsen skall obetalda fordringar fortlöpande lämnas för indrivning. För kontohavare som har transaktioner på skattekontot varje månad skall som huvudregel gälla att ett underskott på kontot ska lämnas till indrivning om det uppgår till minst 10 000 kr.

Överskott på ett skattekonto skall som huvudregel vara tillgängligt för kontohavaren. Efter nödvändig kontroll ska återbetalning kunna göras när som helst under månaden.

För arbetstagare skall som i dag arbetsgivaren innehålla preliminär skatt. Innehållen preliminär skatt för en arbetstagare skall under resp. år debiteras vid arbetsgivarens redovisning och krediteras vid betalningen. Bokföring föreslås ske på arbetsgivarens skattekonto. Debiteringen sker

löpande med ledning av de skattedeklarationer som arbetsgivaren gett in. Hur den preliminära skatten skall fördelas på resp. arbetstagare redovisas först när kontrolluppgifter lämnas, vilket skall ske senast den 31 januari året efter inkomståret. Kontrolluppgifterna kommer att utgöra såväl krediteringsunderlag för resp. arbetstagare som underlag för kontroll av de redovisade skatter som debiterats på arbetsgivarens konto under året. Preliminär skatt som har redovisats i kontrolluppgift föreslås bli bokförd och krediterad på den skattskyldiges konto först i samband med att den motsvarande slutliga skatten debiteras kontot.

För den som betalar F-skatt utökas den nuvarande skyldigheten att lämna preliminär självdeklaration. Deklaration skall lämnas om den skattskyldige fått kännedom om att den slutliga skatten kommer att bli högre än den preliminära skatten med ett belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden. Skattemyndigheten föreslås också få en generell rätt att förelägga en deklarationsskyldig att lämna en preliminär självdeklaration. Vidare föreslås skattemyndigheten få rätt att göra revision under löpande inkomstår för att kontrollera att deklarations- och uppgiftsskyldigheten fullgjorts.

I betänkandet har också föreslagits en skärpning av regleringen av F-skattebevis. En F-skattsedel för en företagsledare i ett fåmansföretag eller i ett fåmansägt handelsbolag skall kunna återkallas i vissa fall även om myndigheten av någon anledning inte har återkallat företaget eller bolagets F-skattsedel. En F-skattsedel för ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag skall kunna återkallas också om företagsledaren i företaget eller bolaget har handlat på ett sådant sätt att F-skattsedel inte får utfärdas för företagsledaren.

8 Schablonbeskattning i andra länder

8.1 Allmänt

Schablonbeskattning finns i varierande form och utsträckning i flera europeiska länder. Bestämmelserna tar sikte på enskilda näringsidkare och syftet är ofta att förenkla beskattningen för de minsta företagen.

Utöver schablonbeskattning förekommer också förenklade system för bokföring och därmed beräkning av inkomsten. För mindre företag kan inkomstberäkningen ske enligt kontantmetoden och inte enligt bokföringsmässiga grunder.

8.2 Belgien

Enskilda näringsidkare med låga inkomster behöver inte föra räkenskaper enligt de ordinarie reglerna. År 1992 skulle inkomsten (nettovinsten) understiga 100 000 BFR för att näringsidkaren skulle kunna beskattas enligt "flat-rate arrangements". I stället kan beskattningen bestämmas genom en överenskommelse med skattemyndigheten. Beskattningen bestäms då för tre år i sänder.

Ett annat schablonsystem gäller beräkningen av avdrag för företag med inriktning på handel. Storleken på avdragen bestäms genom förhandlingar mellan skattemyndigheten och branschorganisationer. Vid dessa beräknas de typiska kostnaderna i verksamheten.

8.3 Frankrike

Den franska bolagsbeskattningen bygger på den industriella eller kommersiella vinsten. I grova drag motsvaras vinsten av nettoinkomsten från företagets verksamhet, inklusive vinst vid avyttring av anläggningstillgångar. Inkomstberäkningen sker enligt bokföringsmässiga grunder.

Schablonavdrag för kostnader

En ordning med schablonavdrag för kostnader gäller företag som omsätter upp till 70 000 franc. Dessa företag behöver i sin deklaration endast lämna uppgift om omsättningen. Härefter medges de schablonavdrag för kostnader med 50 procent (handel) eller 25 procent (övriga) innan skatteberäkning sker.

Schablonskatter

Schablonbeskattning gäller företag, som inte är skyldiga att betala bolagsskatt, med en omsättning upp till 500 000 franc (handel) resp. 150 000 franc (servicenäringen). Myndigheterna åsätter en schablonskatt som beräknas på en "normal" nettovinst, som gäller under två år ("the profit which the enterprise might normally make in the light of its conditions of activity").

Systemet gäller även fria yrkesutövare (professional income) med intäkter upp till 175 000 franc.

Schablonbeskattning i andra fall

När inkomsten inte kan beräknas beroende på att det saknas bokföring eller att bokföringen inte kan ligga till grund för inkomstberäkningen bestäms inkomsten utifrån flera empiriska modeller. Den vanligaste metoden är att bestämma inkomsten som en viss procent av gängse kostnader i verksamheten. Denna form av schablonbeskattning sker för företag som saknar i egentlig mening egna inkomster. Det kan gälla försäljningsföretag eller informationsföretag (serviceföretag) som utför uppdrag åt något annat företag och vars inkomster är bidrag från det andra företaget. Beskattningen bestäms efter förhandlingar med skattemyndigheten och syftet är att beräkna en inkomst som motsvarar vad ett oberoende serviceföretag skulle redovisa. Normalt uppgår inkomsten till mellan 8 och 10 procent av utgifterna. Andra metoder som används är att beräkna bruttovinsten eller nettovinsten.

8.4 Spanien

I Spanien förekommer bl.a. statlig, regional (17 autonoma regioner) och kommunal inkomstbeskattning, varav den statliga är viktigast.

Bolagsskatten är 35 procent. Utdelningar från aktiebolag dubbelbeskattas formellt (bolagsskatt resp. inkomstskatt), men vid beräkningen av mottagarens inkomstskatt beaktas bolagsskatten vilket på visst sätt

elimineras dubbelbeskattningen.

Fysiska personer inkomstbeskattas enligt en progressiv skala (20–56 procent). Vidare finns förmögenhetsskatt och arvsskatt. På lönesumman betalar arbetsgivaren socialavgifter med 30 procent. Enskilda näringsidkare betalar socialavgifter på sina inkomster och beroende på val av sociala förmåner finns en rad avgiftssatser.

På den indirekta beskattningens område har mervärdesskatten (IVA) störst betydelse och den normala skattesatsen är 16 procent. Det finns ytterligare två skattesatser, 7 procent (hotell, restauranger m.fl.) och 4 procent (tidningar, baslivsmedel m.fl.).

Vid egendomsöverlåtelse tas stämpelskatt ut. Det gäller för t.ex. fastigheter, lägenheter och fordon.

En för kommunerna betydelsefull skatt är IAE; en skatt på ekonomiska aktiviteter, som betalas av näringsidkare. Skattesatsen bestäms enligt ett detaljerat system med parametrar: det geografiska läget, företagets storlek och typ av verksamhet. Olika gator har t.ex. olika värden. Det finns ett nära samband mellan dessa parametrar och de som används för inkomstbeskattning genom schablonbeskattning (se nedan). IAE ersatte ett tidigare system där näringsidkarna fick betala en licens för att driva verksamhet. Licenssystemet tillämpades under lång tid. Även licensen var uppbyggd på parametrar och man kan därför säga att den spanska beskattningen har en lång tradition när det gäller schablonbeskattning efter parametrar.

För en mindre verksamhet kan IAE-skatten uppgå till omkring 4 000 kr om året. För att kunna administrera skatten finns ett datoriserat register över alla företag. Man räknar med att anslutningsgraden är hög och att det är förhållandevis få som är utanför systemet. Detta beror på att företagen många gånger behöver vara registrerade för att kunna ha skattenummer på fakturor o.d. Eftersom registret innehåller detaljerade uppgifter om näringsverksamheten är det en god grund för schablonbeskattning. Det finns 2–3 miljoner näringsidkare i detta register.

Det finns också ett statligt datoriserat register som innehåller uppgifter om fysiska personer och företag som driver någon form av verksamhet och som har anställda. De statliga och kommunala registren kan köras mot varandra och är därför effektiva ur kontrollsynpunkt.

Bortsett från att arbetsgivarna innehåller och betalar preliminärskatt för anställda bygger det spanska skattesystemet på att den skattskyldige håller reda på sina skatteinbetalningar. Normalt sker skatteinbetalningar kvartalsvis. Större företag betalar dock varje månad. Detsamma gäller för socialavgifter. Uppbördssystemet kompliceras av att den vanligaste betalningsfristen för näringsidkares fordringar i allmänhet är 90 dagar. Likviditetspåfrestningarna kan därför vara stora.

Schablonbeskattning

Huvudregeln är att inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Inkomsten omfattar även kapitalvinster och förluster. Denna s.k. direkta metod för beräkning av inkomst innebär att avdrag får göras för alla kostnader som är relevanta i verksamheten, att värdeminskingsavdrag får ske samt att hänsyn tas till fordringar m.m.

För företagare med låg eller medelstor omsättning samt för fria yrkesutövare finns särskilda beräkningsmetoder (*estimación objetiva*). Den skattskyldige kan välja om verksamheten skall beskattas enligt en särskilda beräkningsmetod eller enligt den konventionella beskattningen. Det finns två beräkningsmetoder för att schablonmässigt bestämma inkomsten:

* Inkomsten beräknas utifrån vissa parametrar. Denna metod tillämpas för företagare som bedriver viss typ av verksamhet.

* Inkomsten beräknas utifrån vissa koefficienter. Denna metod tillämpas för företagare med låg eller medelstor omsättning.

Skälet till att man har schablonbeskattning är dels att förenkla beskattningen för de mindre företagen, dels att få en säkrare beskattning. De mindre företagen saknar i regel bokföring. Kvittosystemet är dåligt utvecklat vilket har till följd att verifikationer inte förekommer bland småföretagen i någon större omfattning. Från myndigheternas perspektiv hade man också att ta hänsyn till att andelen småföretag är mycket stort och att det är svårt att upprätthålla en tillräcklig kontroll, inte minst mot bakgrund av företagens bokföringsstandard och att skatteförvaltningen relativt sett har väsentligt färre anställda än i Sverige. Genom schablonbeskattningen frigjordes också resurser för att bekämpa den mer kvalificerade ekonomiska brottsligheten.

Schablonbeskattningen infördes i slutet av 1950-talet. Då var skattesystemet dåligt utbyggt och stora delar av ekonomin beskattades inte. På 1950-talet infördes ett modernt skattessystem och då fördes förhandlingar med olika branschorganisationer om vad medlemmarna kunde bidra med i skatt. Som underlag för dessa förhandlingar gjordes undersökningar av vad olika typer av rörelser genererade. Ett schablonbeskattningssystem infördes men det underhölls dåligt och allt fler näringsidkare kom att stå utanför. I slutet av 1960-talet infördes i stället ett system där basen för beskattningen var företagets försäljning. Systemet byggde på den skattskyldiges egna uppgifter och kallades därför för en subjektiv beräkningsmetod. Det fungerade inte särskilt bra, bl.a. visade det sig att lönerna tenderade att överstiga näringsidkarnas inkomster. Slutsatsen blev därför att skatteundrandragandet hos näringsidkarna var stort.

År 1978 gjordes stora ansträngningar för att effektivisera beskattningen inom alla sektorer och andelen deklaranter ökade på kort tid från 4 miljoner till 10 miljoner. Härefter har allt fler inordnats i skattesystemet. Det subjektiva schablonbeskattningssystemet togs bort och ett nytt objektivt system baserat på parametrar infördes år 1992.

Schablonbeskattning enligt parametrar (módulos)

Schablonbeskattningen enligt vissa parametrar (módulos) gäller 85 företagskategorier (sectores), men nu kommer även lantbrukare att kunna omfattas av systemet. Lantbrukarna delas in i omkring 30 kategorier beroende på inriktning.

Det finns detaljerade bestämmelser om vilka näringsidkare som får omfattas av parametersystemet. För det första gäller det enbart enskilda näringsidkare, inte bolag. Vidare får inte antalet anställda eller omsättningen överstiga vissa nivåer. Dessa nivåer varierar beroende på bransch.

Grovt sett kan man säga att parametersystemet tillämpas för småföretagare med mellan två och fyra anställda. Inom vissa branscher tillåts dock fler anställda, t.ex. 15 anställda inklusive ägaren för hotell (klass: 1 eller 2 stjärnor) eller 10 anställda inklusive ägaren för restauranger (klass: 1 eller 2 gafflar).

Schablonbeskattning med parametrar förekommer inom bl.a. olika former av restauranger och barer, vid varuförsäljning t.ex. av livsmedel, transporter (taxi, varor, buss), bagerier, frisörer, hantverksyrken inom byggsektorn (snickare, rörmokare osv.), butiker av skilda slag och mindre tillverkningsföretag (järnvaror, träartiklar osv.). Sammantaget har en stor del av småföretagandet inordnats i schablonbeskattningssystemet.

Totalt finns det 2,3 miljoner företag i Spanien, inklusive lantbrukarna, som uppfyller kriterierna för schablonbeskattning. Av dessa schablonbeskattas omkring 2 miljoner (88 procent).

Från myndigheternas sida är strävan att kunna schablonbeskatta så många småföretagare som möjligt. I några fall har det dock visat sig vara svårt att hitta parametrar. Det gäller t.ex. företag som är inriktade på att tillhandahålla tjänster för fordonsparkering. Parametersystemet har visat sig vara effektivt eftersom de schablonbeskattade näringsidkarna har uppnått en genomsnittlig beskattning som närmar sig beskattningen av näringsidkare som beskattas enligt det konventionella systemet.

Företagaren behöver dock inte bli schablonbeskattad. Som tidigare nämnts är schablonbeskattningen frivillig. I stället kan den skattskyldige välja att beskattas enligt den direkta metoden (traditionell inkomstberäkning). En företagare kan alltså välja det system som är

lönsammast och/eller enklast. Företagaren kan också gå över från schablonbeskattningen till konventionell beskattning men för att återvända till schablonbeskattning krävs en karenstid på tre år.

En näringsidkare som väljer att stå utanför schablonbeskattningen och som redovisar inkomster som är lägre än om verksamheten hade schablonbeskattats drar uppmärksamhet till sig och riskerar att bli föremål för taxeringsrevision.

Ekonomi- och finansdepartementet bestämmer vilka schabloner eller parametrar som skall tillämpas för de angivna verksamheterna. Det kan vara fråga om butiksyta, antalet anställda, antalet bord, energiförbrukning, det antal hästkrafter som fordonet har, körsträcka för taxibilar och antalet spelapparater. Dessa parametrar multipliceras med ett schablonmässigt bestämt belopp.

Ett exempel illustrerar metoden.

Den årliga inkomsten av en mindre restaurang (klass: 2 gafflar) beräknas enligt följande.

| | | | |
|----|----------------------|-----------|-----------|
| 4 | avlönade anställa | 1 700 000 | |
| 2 | oavlönade anställda | 3 850 000 | |
| 25 | bord inomhus | 1 225 000 | |
| 10 | bord utomhus | 1 560 000 | |
| 25 | kw energiförbrukning | 500 | |
| 2 | spelapparater | 282 000 | |
| | | | 8 617 500 |

ptas

Med oavlönade anställda avses ägaren, make och minderåriga barn. Grundsablonen för en restaurang i klassen ”2 gafflar” är 7 000 000 ptas. Överstiger inkomstberäkningen denna schablon skall inkomsten höjas med 25 procent av mellanskillnaden. I detta exempel överstiger schablonen inkomstberäkningen och inkomsten ska höjas med 2 021 875 ptas (25 procent av 8 617 500–7 000 000). Inkomsten blir därför 9 021 875 ptas.

Genom schablonbeskattningen bestäms företagarens inkomst av näringsverksamhet och det nettobelopp som ska betalas i mervärdesskatt. Även mervärdesskatten beräknas efter parametrarna och ett visst antal anställda ger alltså schablonmässigt upphov till vad vi skulle kalla för överskjutande utgående mervärdesskatt.

Hur bestäms parametrarna?

För att bestämma parametrar undersöks ett stort antal företag. Dessa väljs ut slumpmässigt men med viss geografisk spridning. Omkring 400 företag av en viss kategori väljs ut. Företagen undersöks av erfarna revisorer, som bl.a. hämtar in alla registrerade uppgifter om företaget samt kontakter leverantörer, kunder m.m. för att få en så god bild som möjligt av företaget. Revisorerna använder sig av centralt utarbetade formulär vid granskingen och ett mycket stort antal parametrar vägs in. Materialet bearbetas sedan datamässigt och med hjälp av statistiska metoder tar man fram de parametrar som är mest signifikanta för att bestämma inkomsten för en viss typ av verksamhet. Det gäller att reducera antalet parametrar. En annan fråga i denna undersökning är att viktiga parametrarna och sätta ett vinstbelopp för dem. Hur mycket betyder t.ex. antalet anställda i förhållande till energiförbrukningen för vinsten. När det gäller restauranger visade det sig att läget inte hade så stor betydelse för vinsten som man först hade trott. Det bör dock tilläggas att parametersystemet beaktar hur stor den ort är som verksamheten bedrivs på. För taxiföretag görs en indelning i om verksamheten bedrivs på en ort med mindre än 10 000 invånare, mellan 10 000 och 100 000 invånare och över 100 000.

De noggranna undersökningarna ger skattemyndigheten en god grund att stå på när det gäller diskussioner med branschorganisationerna om lämpliga nivåer för beskattningen och liknande

Vart fjärde år görs en ny undersökning med andra företag för att upprätthålla tillförlitligheten i systemet. Varje år går man igenom 20 kategorier av företag. Årligen sker dock en justering av samtliga parameterbelopp beroende på försäljningsindex, löneindex och ett generellt index för kostnadsutvecklingen som sådan. År 1998 kommer uppräkningsarna att bli mer förfinade genom att särskilda index införs för flertalet parametrar, t.ex. för energipriser.

Myndigheterna räknar med att den årliga resursanvändningen för att upprätthålla systemet är 100 kvalificerade revisorer som arbetar med systemet under tre månader.

Parametrarna måste vara så enkla som möjligt. Då kan de också kontrolleras utan alltför stora insatser.

Den parameter som är svårast att kontrollera är den oavlönade arbetskraften. Lättrörliga parametrar som antalet bord eller parametrar som kan manipuleras som t.ex. körsträcka är också svåra att kontrollera. Elförbrukning är enklast att kontrollera. När det gäller att kontrollera arbetskraften har skattemyndigheterna nytta av information från fackföreningar och yrkesinspektionen. Arbetstagare måste vara registrerade.

Schablonbeskattningen kräver kontroller. Dessa behöver dock inte göras av kvalificerad personal. För att effektivt kunna kontrollera arbetskraften krävs täta besök.

De problem som finns med parametersystemet är att man räknar med stora undandraganden av mervärdesskatt. En nackdel är att systemet motverkar att kvitton och fakturor används. Man kan också utnyttja de parallella systemen genom att t.ex. företagare i en schablonbeskattad sektor utfärdar fakturor som utnyttjas för avdrag i den konventionellt beskattade sektorn. Systemet inbjuder också till att det går politik i schablonbeskattningen. Branschorganisationer och andra särintressen försöker att få schablonbeskattningen reducerad inom sina sektorer.

Från skatteförvaltningens sida tror man att schablonbeskattningens betydelse kommer att minska i takt med att bokföringsstandarden höjs. På (lång) sikt räknar man med att systemet kommer att upphöra. För att ett företag skall kunna införas i det s.k. merkantila registret krävs årsbokslut vilket stimulerar företagen att hålla redovisning. För närvarande anser man dock att det inte finns något realistiskt alternativ till schablonbeskattningen eftersom det anses "bättre att de små företagen betalar lite än ingenting alls".

Schablonbeskattning enligt koefficienter

Beräkning av inkomst efter koefficienter sker med hänsyn till omsättning och vissa i lagstiftningen uppräknade kostnader. Det schablonmässiga inslaget utgörs av att de kostnader som inte finns med i uppräknningen beräknas schablonmässigt.

Från omsättningen görs först avdrag för vissa bestämda kostnader, huvudsakligen för inköp, energi- och vattenförbrukning, räntekostnader, försäkringar, hyra, reparationer och underhåll, löner och arbetsgivaravgifter. Från den sålunda beräknade inkomsten (omsättningen minus uppräknade kostnader) får avdrag göras schablonmässigt för övriga kostnader som beräknas på denna nettoinkomst. För tillverkande företag är avdraget 20 procent på nettoinkomsten. För företag som är inriktade på handel, jordbruk och fiske eller tillhör servicenäringen är avdraget 15 procent. Fria yrkesutövare får göra avdrag med 10 procent. Koefficientsystemet anses inte effektivt. Detta visar sig genom att medelinkomsten är för låg vid en jämförelse med näringsidkare som beskattas enligt parametersystemet eller enligt det konventionella systemet. Man räknar med att koefficientsystemet kommer att tas bort.

8.5 Italien

Enskilda näringsidkare med låg omsättning kan medges att för tre år i sänder föra en enklare redovisning. Vinsten beräknas mot bakgrund av schablonmässigt beräknade avdrag.

8.6 Grekland

Inkomst av näringsverksamhet från affärsverksamhet beräknas på tre olika sätt beroende på vilken nivå redovisningen sker i den aktuella verksamheten. Den enklaste bokföringen tar sikte på enbart inköp. Den andra formen av bokföring avser intäkter och kostnader. Den tredje varianten är dubbel bokföring och då beräknas inkomsten enligt bokföringsmässiga grunder.

Schablonbeskattning

Om den skattskyldige för räkenskaper enligt den enklaste formen av bokföring beräknas inkomsten genom att inköpen multipliceras med en viss koefficient. Om den skattskyldige för något mer avancerade räkenskaper (intäkter och kostnader) beräknas inkomsten genom att man multiplicerar skillnaden mellan intäkterna och kostnaderna med en koefficient. Koefficienterna skiljer sig åt beroende på vilken verksamhet de skall appliceras på.

Presumtiv inkomst (minimiinkomst)

I Grekland finns ytterligare ett schablonbeskattningssystem där inkomsten bestäms efter koefficienter som bestäms av skattemyndigheterna. Bestämmelserna gäller verkstäder, butiker och fria yrkesutövare. Koefficienterna beräknas utifrån faktorer som marknadsvärdet på den fastighet i vilken verksamheten bedrivs, den lägsta årslönen för en anställd i den aktuella verksamheten eller verksamhetens affärsläge. Det sistnämnda är beroende av bl.a. på vilken ort verksamheten bedrivs, om verksamheten bedrivs på en huvudgata eller i ett sämre kommersiellt läge, på vilken våning verksamheten bedrivs osv.

Schablonbeskattning sker också av lantbrukare där faktorer som areal, geografiskt läge etc. beaktas.

8.7 Portugal

Enskilda näringsidkare med liten omsättning kan beskattas schablon-

mässigt. Skatten beräknas på hur resultatet kan bli under gynnsamma marknadsförhållanden. Dessa företagare behöver inte föra räkenskaper.

I Portugal finns också ett system med en enklare bokföringsskyldighet för enskilda näringsidkare med låg omsättning.

8.8 Polen

De politiska och efterföljande ekonomiska förändringarna i Polen har ökat antalet svenska affärskontakter och etableringar. Den ekonomiska tillväxten är hög i Polen. En försiktig skattning pekar på att det finns i storleksordningen ett tusen polska bolag med svenska delägare. Med nästan 40 miljoner invånare, hög industrialiseringsgrad och det geografiska läget i Sveriges närområde medför att Polen kan komma att bli en viktigt grannland.

Näringsverksamhet drivs för det mesta i Polen som enskild firma (Leszek Swiderski, Rapport om skatter och skatteförvaltning i Polen, Malmö 1995). Vanligt är också andelsbolag med begränsat ansvar (spolka zoo). Andelsbolag är en juridisk person. Andelsägarna är dock personligt ansvariga för skatter. Ansvar baseras på deläggarens rätt till vinst från andelsbolaget.

Det finns också aktiebolag, men fortfarande är det relativt ovanligt med sådana bolag.

Bolagen är generellt bokföringsskyldiga men enskilda firmor är det först vid en årsomsättning på omkring en miljon zloty. Vid lägre omsättning kan en fysisk person vara skyldig att föra anteckningar i en förenklad dagbok som myndigheten tillhandahåller, men skyldighetens omfattning beror på vilken beskattningsform man väljer (se vidare nedan).

Ett särdrag i den polska ekonomin är att det är vanligt med kontantbetalning av fakturor, skatter och löner. Girossystem och checkar tillämpas inte alls i samma utsträckning som i Sverige. De polska bankerna är relativt små och clearingsystemet mellan bankerna är fortfarande inte fullt utbyggt.

Det finns bestämmelser som föreskriver att företag måste ha bankkonto och att betalningar överstigande motsvarande 3 000 Ecu måste ske via bank.

Skatteförvaltningen saknar ett centralt ämbetsverk som RSV. Departementen kan direkt styra förvaltningen. Detta i förening med en annorlunda förvaltningstradition gör att kontakter i enskilda ärenden är mycket omfattande på hög nivå.

Antalet tjänster inom skatteförvaltningen har fördubblats under kort

tid. Vidare pågår ett arbete med att datorisera förvaltningen.

De anställda inom skatteförvaltningen får förutom en fast månadslön en kvartalspremie på högst 150 procent av månadslönen som är beroende av storleken på de skatter och avgifter som har betalats in på grund av ett särskilt beslut, dvs. efter någon form av kontroll.

Den polska inkomstskatten är statlig men en del av intäkterna överförs till kommunerna. Kommunerna uppbär också direkt olika skatter och avgifter, bl.a. schablonskatt.

Arbetsgivaravgifterna hanteras utanför skattesystemet. Avgifterna är höga och man har problem med svart arbetskraft.

För juridiska personer beräknas den skattepliktiga vinsten på i princip samma sätt som i Sverige, dvs. med utgångspunkt från det bokföringsmässiga resultatet och med nödvändiga korrigeringar med hänsyn till skattereglerna. Inkomstskatten för juridiska personer är proportionell och uppgår till 40 procent av vinsten före utdelning. Inkomstskatten på utdelningar från polska bolag är 20 procent.

Inkomstbeskattningen för fysiska personer liknar den svenska. En viktig skillnad är att jord- och skogsbruk inte omfattas av inkomstbeskattningen.

Inkomst av näringsverksamhet som bedrivs av fysiska personer kan beskattas på tre olika sätt beroende på omständigheterna. För den ena metoden beräknas skatten på den redovisade vinsten. Sedan finns det två typer av schablonbeskattning som redovisas nedan. Bakgrunden till schablonbeskattningen är att på senare tid har ett stort antal småföretagare etablerat sig vilket gjorde det nödvändigt att införa förenklingar. Den längst gående förenklingen är att inga krav ställs på bokföring eller annan dokumentation av verksamheten. En annan förenkling är att enbart intäkter behöver redovisas.

Kontantmetoden används genomgående utom vid inkomst av näringsverksamhet där näringsidkaren är bokföringsskyldig. Föreligger bokföringsskyldighet sker inkomstberäkningen enligt bokföringsmässiga grunder.

Ett särdrag i den polska beskattningen är att avdrag får göras för kostnader i samband med anskaffning av nyproducerade bostäder samt för renovering av bostäder. Vidare får avdrag göras för gåvor.

Inkomstskatten är progressiv med skattesatser på mellan 21 och 45 procent.

Det är vanligt att deklaration inte behöver ges in. Det gäller arbetstagare som till sin arbetsgivare försäkrar att det inte förekommer några andra skattepliktiga inkomster än lönen och där särskilda avdrag inte föreligger. Det gäller också lantbrukare och andra näringsidkare som schablonbeskattas.

Man beräknar att 40 procent av näringsidkarna schablonbeskattas.

Skattekort

Schablonbeskattning enligt bestämmelserna om skattekort tillämpas för fysiska personer och andelsbolag. Högst tre anställda får förekomma för att schablonbeskattning skall kunna tillämpas på verksamheten. Schablonskatten täcker både inkomstskatt och utgående mervärdesskatt. De verksamheter som schablonbeskattas är

- serviceverksamhet,
- detaljhandel (livsmedel, jordbruks- och trädgårdsprodukter, dock inte starkare alkoholhaltiga drycker,
- kringresande försäljning av hushållsartiklar och andra fabriksstillverkade artiklar, dock inte artiklar som omfattas av koncession,
- restaurangverksamhet, dock inte om starkare alkoholhaltiga drycker serveras,
- transporttjänster, om enbart ett fordon används,
- underhållning,
- hälsovård och veterinärverksamhet,
- tillsyn av barn och sjuka,
- undervisning.

De flesta näringsidkare som schablonbeskattas driver taxirörelse.

Beskattning enligt skattekortsmodellen innebär att den skattskyldige inte behöver föra räkenskaper, lämna uppgifter till skattemyndigheten eller ge in deklaration.

Skatten fastställs enligt tabell och på grundval av en preliminär deklaration av vilken det framgår var man tänker bedriva verksamhet, verksamhetens art och omfattning. Därefter utfärdas ett skattekort med debiterad skatt för hela året som betalas in månadsvis. Som grund för beräkningen av skatten finns centralt utarbetade parametrar som beaktar olika faktorer i olika branscher. Vidare tas hänsyn till verksamhetsortens storlek m.m.

För att få tillbaka ingående mervärdesskatt på anskaffningar för verksamheten skall näringsidkaren föra en särskild dokumentation över dessa.

Schablonbeskattning kan inte ske vid blandad verksamhet, vare sig den skattskyldige bedriver olika i och för sig schablonbeskattade verksamheter eller kombinerar schablonbeskattad verksamhet med annan rörelse. Inte heller kan schablonbeskattning ske när makar bedriver gemensam verksamhet. Däremot är schablonbeskattning möjlig när makarna bedriver olika verksamheter.

Schablonbeskattning medför vissa begränsningar i möjligheterna att anlita personal eller andra företagare. Däremot kan lättnader ske i beskattningen om elever utbildas eller när personal anställs i utbildningssyfte. Vidare kan beskattningen minska om företagaren har en heltidsanställning och bedriver rörelsen på lediga stunder eller när företagaren uppnått viss ålder eller är invaliderad. Det finns också en generell möjlighet att jämka beskattningen.

Antalet skattskyldiga som schablonbeskattas enligt denna modell minskar. Skälet är att schablonbeskattningen inte medger avdrag för kostnader i verksamheten och framför allt inte en särskild typ av avdrag för gåvor till samhällsnyttiga ändamål, reparationer av egen bostad och uppförande av egen fastighet. I stället har en övergång skett till den andra formen av schablonbeskattning, av registrerad försäljning, som medger avdrag (se nedan).

Schablonbeskattning av registrerad försäljning

Beskattning med schablonintäktsskatt gäller enskilda näringsidkare och andelsbolag. Inkomstskatten bestäms som en procentuell andel av intäkterna. I serviceverksamhet är skatten 8,5 procent av intäkterna och i handelsrörelse 3 procent. Systemet bygger på att den skattskyldige för ett intäktsregister.

Denna form av schablonbeskattning medger att hänsyn tas till förluster från tidigare år. Vidare får avdrag göras för vissa gåvor, reparationer på egen bostad m.m.

Andra former av schablonbeskattning

I Polen finns även ett system för schablonbeskattning för fysiska personer där skatten beräknas som en procentuell andel av intäkterna. Det gäller lantbrukare som säljer mineraler som utvinnes på jordbruksmark eller som utför olika typer av transporter. Schablonbeskattning baserat på intäkterna sker också när fysiska personer hyr ut högst nio rum eller som driver verksamhet med folkhantverk eller konst. Även församlingspräster schablonbeskattas och skattens storlek är beroende av församlingens storlek.

9 Utgångspunkter för ett system med schablonbeskattning

9.1 Inkomstnivåer

Innan frågan om schablonbeskattning diskuteras skall en redovisning ske av de inkomst- och skattenivåer som är aktuella för näringsidkarna i taxibranschen. Utfallet av en sådan undersökning utgör en av grunderna för schablonbeskattning. Centrala faktorer är spridningen av inkomster och skatter samt geografiska avvikelser.

Med utgångspunkt i de centrala skatteregistren har vissa statistiska beräkningar gjorts i syfte att översiktligt belysa taxibranschen i vissa avseenden. Eftersom uppgifterna bygger på skatteregistren är det den branschkod (SNI-kod) som är registrerad där som styr uttaget av statistiska uppgifter. Denna uppgift har under många år haft en låg datakvalitet i skatteförvaltningens register men har på senare år, på flera olika sätt, uppdaterats och håller numera en relativt hög standard.

Det ligger i sakens natur att det är de, i inkomst-, moms- och upp-
bördsdeklarationerna, redovisade uppgifterna som ligger till grund för beräkningarna. Eftersom erfarenheterna visar att dessa uppgifter ofta är för låga vad gäller omsättning m.m. gör sammanställningen inte anspråk på att beskriva de faktiska förhållandena i branschen.

Taxibranschen uppvisar en stor variation vad storleken på företagen beträffar. Även inom samma företagsform förekommer såväl mycket små som stora företag. Den klart dominerande gruppen företag är dock mindre företag.

En mycket stor del av den totala omsättningen i taxibranschen svarar aktiebolag för samtidigt som dessa endast utgör en mindre del av det totala antalet taxiföretag.

I Stockholms län utgör andelen aktiebolag ca 25 procent av företagen, samtidigt som de svarar för drygt 75 procent av den redovisade omsättningen i branschen. Totalt i landet är andelen aktiebolag ca 22 procent och de svarar för uppskattningsvis 60 procent av omsättningen. Den totala omsättningen för branschen uppskattades 1991 till 9,4 miljarder kr.

Skillnaderna mellan ett fåtal stora och många små företag framstår

ännu tydligare om man beaktar att det inom gruppen aktiebolag i Stockholms län så svarar de 20 största företagen för nästan 50 procent av den totala omsättningen. Även inom samma företagsform finns stora variationer.

Inom gruppen enskilda firmor finns det ett fåtal näringsidkare som har en omsättning över 3 miljoner kr, men hos resterande del (ca 7 000 i landet) ligger omsättningen betydligt lägre och varierar dessutom stort. Den genomsnittliga omsättningen i gruppen uppgår till nästan 500 000 kr men spridningen är så pass stor att 25 procent av företagen redovisar en omsättning som endast är hälften så stor.

Vid beräkningar av den genomsnittliga omsättningen är det värt att påpeka att det finns en relativt stor andel näringsidkare som endast redovisar inkomster i sådan omfattning att det bör röra sig om "extraknäck" snarare än heltidssysselsättning. Det kan naturligtvis inte uteslutas att det rör sig om heltidssysselsättning med omfattande skatteundandragande.

Några större geografiska skillnader går inte att konstatera när man jämför olika län. Vissa län (Uppsala, Västmanland och Örebro) har avvikande höga genomsnitt som dock skulle kunna förklaras av förekomsten av något fler företag med hög omsättning, inte en genomgående högre nivå hos samtliga företag. Ovanligt låg genomsnittlig omsättning finns i Malmöhus län.

Om den geografiska uppdelningen görs på mindre områden än län finns det tecken som tyder på att den genomsnittliga omsättningen är lägre i storstadsområden än i övriga områden.

Beträffande de enskilda näringsidkarna kan det konstateras att de knappt 6 000 näringsidkare i branschen som redovisar mervärdesskatt i mervärdesskattdeklarationerna totalt sett får tillbaka 33 miljoner kr i mervärdesskatt. I genomsnitt innebär det inga betydande belopp per näringsidkare men med tanke på att den redovisade omsättningen för dessa enskilda näringsidkare uppgår till 2,8 miljarder kr så är det anmärkningsvärt att staten betalar ut mer än som kommer in. Även om man tar hänsyn till att mervärdesskatten på persontransporter är 12 procent och taxiföretagens inköp så gott som uteslutande är belagda med 25 procents mervärdesskatt så borde verksamheten ändå inte ge ett momsunderskott för normalföretaget, bl.a. för att en stor del av kostnaderna är personalkostnader.

9.2 Mer specifikt

Eftersom de förslag som vi längre fram diskuterar bygger på inkomstberäkningar/licensavgifter som styrs av antalet fordon vore det naturligtvis intressant att bryta ner de i deklARATIONERNA redovisade siffrorna per bil. Något sådant underlag finns dock inte lätt tillgängligt eftersom uppgift om hur många fordon en viss näringsidkare har i sin verksamhet inte finns i skatteregistren. Ett sätt att försöka göra en motsvarande uppskattning har gjorts på ett underlag bestående av ca en tredjedel av samtliga näringsidkare i taxibranschen. Underlaget är representativt för hela branschen vad gäller företagsformer, storlek på företag samt geografisk spridning och fördelning på stad och glesbygd.

I den del av underlaget som avser enskilda näringsidkare (som utgör ca 75 procent av antalet företag) fördelar sig den redovisade omsättningen enligt följande.

Redovisad omsättning i tkr

| | | | |
|---------|-------|----------|-------|
| 0-100 | 4,47% | 550-600 | 6,78% |
| 100-150 | 4,22% | 600-650 | 4,27% |
| 150-200 | 4,12% | 650-700 | 3,61% |
| 200-250 | 5,32% | 700-750 | 2,76% |
| 250-300 | 6,73% | 750-800 | 2,71% |
| 300-350 | 6,58% | 800-850 | 1,36% |
| 350-400 | 8,23% | 850-900 | 1,36% |
| 400-450 | 9,49% | 900-950 | 1,05% |
| 450-500 | 8,53% | 950-1000 | 0,95% |
| 500-550 | 8,58% | 1000- | 8,89% |

Genom att från det framtagna underlaget ta bort vissa kategorier har en "normalgrupp" tagits fram. De kategorier som tagits bort är dels de som redovisar så hög omsättning och/eller lönekostnader att det med största sannolikhet rör sig om en verksamhet som bedrivs med mer än en taxibil, denna gräns är satt vid 800 000 kr, dels de som redovisar så låg omsättning att de uppenbarligen inte kan försörja sig enbart på (de redovisade) taxiinkomsterna, denna gräns är satt vid 200 000 kr.

För enskilda näringsidkare i denna grupp utgör den genomsnittliga omsättningen 460 000 kr. Medianen ligger på 453 000 kr, nedre kvartilen på 347 000 kr och den övre på 560 000 kr.

För aktiebolagen utgör den genomsnittliga omsättningen 506 000 kr. Medianen ligger på 510 000 kr, nedre kvartilen på 401 000 kr och den övre på 618 000 kr.

Slås de olika företagsformerna samman blir den genomsnittliga omsättningen 468 000 kr. Medianen ligger på 461 000 kr, nedre kvartilen på 355 000 kr och den övre på 570 000 kr.

Skälet till att handelsbolag inte ingår i beräkningarna är att det faktiska skatteutfallet är svårare att beräkna för handelsbolag med hänsyn till att skattebördan delas mellan bolaget och delägarna. Handelsbolag utgör en relativt liten andel av företagen i branschen, ca 5 procent, och de uppgifter som tagits fram avseende handelsbolag tyder inte på att de skulle avvika på något sätt från övriga företagsformer vad gäller omsättning och redovisade resultat.

Eftersom uppgifter från både branschorganisationer och skatteförvaltningen anger att normalintäkten för en enförarbil är 40 000 kronor per månad, vilket även i stort bekräftas av de statistiska uppgifterna, har den fortsatta analysen av det statistiska materialet begränsats till denna grupp.

Inkomstgränserna för den fortsatta analysen har beräknats till intervallet 320 000–640 000 kr. Detta intervall baseras på en normalintäkt på 40 000 kr per månad, vilket motsvarar 480 000 kr per år. Den nedre respektive övre gränsen är 48 000 kr plus minus en tredjedel.

Det bör redan nu påpekas att de valda gränserna inte kommer att påverka beräkningen av licensavgiftens storlek utan endast är tänkt att utgöra ett jämförelsematerial.

Genomsnittet för denna normalgrupp innebär följande transaktioner vad gäller skatter och avgifter.

För enskilda näringsidkare:

| | |
|---|-----------|
| Inkomstskatt på redovisat resultat* | 29 000 kr |
| Egenavgifter på redovisat resultat | 30 000 kr |
| Redovisade sociala avgifter för anställda | 11 000 kr |
| Innehållen preliminärskatt för anställda | 10 000 kr |
| Moms att återfå | -6 500 kr |
| Summa | 73 500 kr |

*Beräknat med endast kommunal inkomstskatt 30 %.

För aktiebolag:

| | |
|---|-----------|
| Inkomstskatt på redovisat resultat | 3 300 kr |
| Redovisade sociala avgifter för anställda | 41 600 kr |
| Innehållen preliminärskatt för anställda | 36 700 kr |
| Moms att återfå | -6 600 kr |
| Summa | 75 000 kr |

I båda grupperna utgör det genomsnittliga skatteuttaget 16 % av omsättningen.

9.3 Schablonbeskattning för att minska skatteundandragandet

Skattesystemets primära uppgift är att till den offentliga sektorn överföra tillräckligt med pengar för att betala de offentliga utgifterna. Det är dock viktigt att hålla i minnet att de offentliga utgifterna inte är givna från början. De offentliga utgifterna bygger på politiska beslut och skatternas nivå beror bl.a. på vilka områden som prioriteras.

”Skattepolitiken är statsmakternas främsta medel att realisera sina syften. Jag vill påstå, att det främsta uttrycket för politisk makt är rätten att bestämma storleken på och inriktningen av offentliga inkomster och utgifter.” (Nils Mattsson, Äganderätt och egendoms-skydd, s. 53).

Vid sidan av den primära uppgiften har skatterna andra funktioner. Skattesystemet används bl.a. för att styra utvecklingen i olika riktning och inom olika områden. Genom skattesystemet subventioneras olika grupper och verksamheter (Förmåner och sanktioner, en samlad redovisning, SOU 1995:36 bilaga 4 och prop. 1995/96:150 bilaga 3). I stället för att staten genom skatten drar in medel för att ge ut som bidrag kan skatteregler införas som gynnar särskilda ändamål, grupper eller områden (skattesubventioner). Som exempel kan nämnas att vissa föreningar och stiftelser är i varierande grad skattebefriade på grund av den allmännyttiga verksamhet de bedriver (jfr 7 § SIL). I stället hade dessa kunnat betala skatt och fått bidrag. För att få ett grepp om skattepolitiken räcker det inte med att kartlägga vad som beskattas utan också vad som inte beskattas.

Under lång tid försökte samhället överbrygga konjunkturedgångar genom att företagen under högkonjunkturer fick göra avdrag för avsättningar till olika former av investeringsfonder (t.ex. den upphävda lagen (1979:609) om allmän investeringsfond). De sparade medlen fick sedan tas i anspråk för investeringar under lågkonjunkturer.

För att kyla ner den överhettade byggmarknaden har vid flera tillfällen investeringsskatt införts i storstadsområdena (t.ex. lagen (1989:471) om investeringsskatt för vissa byggnadsarbeten). Skattens syfte var alltså att förhindra oprioriterat byggande. På senare tid stimuleras i stället byggandet genom bl.a. lagen (1994:1850) om direktavdrag för byggnader

m.m. Vidare medges skattereduktion för olika typer av byggnadsarbeten på bl.a. privatbostäder och i bostadsrätter för att av arbetsmarknadspolitiska skäl hålla sysselsättningen uppe.

Socialavgifter är nedsatta i glesbygdsområden i syfte att regionalpolitiskt stimulera företagandet (SFS 1990:912).

Successivt ändras energibeskattningen och andra miljöskatter för att uppnå miljömål.

På kulturområdet har diskuterats olika möjligheter att skattemässigt stödja konstnärer. Det gäller t.ex. att låta företagen regelmässigt få göra avdrag för anskaffning av konst för utsmyckning av rörelselokaler under förutsättning att konstverken köps direkt av en verksam konstnär eller genom dennes galleri. Ett annat förslag har varit att konstnärer skulle få tillbaka en del av de egenavgifter som betalas (SOU 1990:39). Nära kulturfrågorna ligger olika förslag om avdragsrätt för gåvor till allmännyttig verksamhet.

Exemplen är många på hur samhället genom olika skatteregler söker påverka utvecklingen inom olika områden.

Skattesystemets utformning och metoder för att ta ut skatt kan möjligen konstrueras så att det motverkar ekonomisk brottslighet. Vad som närmare åsyftas är att säkerställa skatteinkomster samtidigt som branschen saneras från oseriösa företag vilket förbättrar konkurrensituationen för de seriösa företagen. Om konkurrensen delvis är satt ur system i vissa branscher på grund av skatteundandraganden är det angeläget att åstadkomma sådana regler att beskattningen blir effektiv. Från ekonomiska utgångspunkter är det viktigaste skälet att införa skatteregler som upprätthåller konkurrensen i branschen. Inom vissa branscher förekommer skatteundandraganden i en sådan omfattning att det kan finnas skäl att ställa krav på att skatter och avgifter betalas åtminstone till en viss miniminivå.

Det är naturligtvis en allmän strävan att konstruera skatteregler på ett sådant sätt att de är effektiva och att det är svårt att missbruka dessa. Detta hindrar emellertid inte från att skattesystemet som sådant är känsligt för skatteundandraganden. Omfattningen av skatteundandragandena talar här sitt tydliga språk. Beskattningen bygger på redovisning och deklaration, dvs. den skattskyldiges egna uppgifter. Särskilt i branscher med stor del kontanthandel (kontantbranscherna) är möjligheterna stora för företagaren att styra vilka belopp som skall redovisas. Så länge beskattningen bygger på den enskildes egna uppgifter utsätts skattesystemet för påfrestningar, särskilt i branscher där kontrollmöjligheterna är små.

Från ekobrottsynpunkt finns det därför skäl att införa kompletterande skatteregler i utsatta branscher. Det behöver inte vara fråga om ett nytt

skattesystem utan om regler som ska upprätthålla och stärka det nuvarande skattesystemet. Ett sådant regelsystem kan vara schablonbeskattning. Olika varianter av schablonbeskattning kan alltså öka rättvisan inom branschen och i förhållande till andra skattebetalare genom att skatter och avgifter måste betalas till en viss miniminivå.

Ett alternativ till schablonbeskattning är att förbättra skönstaxeringsinstitutet. Genom kontantberäkningar och branschindex kan näringsidkaren granskas. Om näringsidkaren inte kan förklara sitt kontanta underskott eller låga överskott samt visar företaget en onormal profil när det gäller t.ex. bruttovinst kan skönstaxering aktualiseras. På senare tid torde förutsättningarna ha ökat för att förbättra skönstaxeringsinstitutet genom att deklarationsgranskningen sker med hjälp av datorer och att man genom SRU-systemet kan ta fram aktuell statistik. Det borde också finnas förutsättningar att bryta ner statistiken på lokal nivå, allt för att öka träffsäkerheten i systemet. Nackdelen med skönstaxering är att den kräver mycket resurser. Skriftväxling med den skattskyldige kan bli omfattande och skönstaxering leder ofta till omprövning och överklagande. Skönstaxeringen är till sin natur individuell och det är knappast möjligt att sanera flera branscher med hjälp av denna metod. En schablonbeskattning bör därför vara generell i den meningen att den inte kräver en mängd individuella ställningstaganden.

9.4 Schablonbeskattning i förenklingssyfte

Som framgår av den utländska översikten har syftet med schablonbeskattning många gånger varit att skapa enkla regler som kan fungera för företagare med bristande kunskaper i bl.a. bokföring. I vissa fall har schablonbeskattning varit nödvändig för att inordna de mindre företagen i skattesystemet. Systemen bygger på allt från att inga anteckningar behöver göras till att någon enklare form av bokföring krävs.

Vi befinner oss i ett annat utgångsläge med en sedan länge väl fungerande skatteförvaltning och ett skattesystem vars grundläggande principer gällt under lång tid. Våra problem med att inordna vissa näringsidkare (non filers) i systemet torde vara förhållandevis marginellt.

Vårt syfte är heller inte i första hand att förenkla reglerna om bokföringsskyldighet utan att få en effektivare beskattning i utsatta branscher. Från detta perspektiv är det därför inte aktuellt att ta bort bokföringsskyldigheten eller att kraftigt begränsa den genom att införa en renodlad schablonbeskattning. Snarare är det angeläget att verka för en hög bokföringsstandard, låt vara att förenklingar i annat sammanhang kan aktualiseras för de mindre företagen.

En renodlad schablonbeskattning har också den nackdelen med sig att den begränsade bokföringsskyldigheten eller avsaknaden av redovisning som ett sådant system bygger på gör det mindre intressant att använda sig av verifikationer. En sådan utveckling är naturligtvis inte önskvärd.

Som framgått av redogörelsen för utvecklingen av den svenska företagsbeskattningen har allt fler näringsidkare successivt inordnats under den bokföringsmässiga inkomstberäkningen och kraven har ökat på redovisningen. Att införa ett renodlat schablonbeskattningssystem enligt t.ex. polsk eller spansk modell går därför stick i stäv med en snart hundraårig utveckling. Detta hindrar inte att förenklings-skäl kan motivera modifieringar av företagsbeskattningen, särskilt för de minsta företagen. Från ekobrottssynpunkt är ett sådant förenklingsarbete av intresse bl.a. om skattemyndigheternas kontroll därigenom också kan förenklas.

Sverige är numera ett mångkulturellt samhälle. Det är vanligt att invandrare etablerar sig som företagare här. Ett skäl till detta är att det för många invandrare kan vara den enda möjligheten att få ett arbete. Ett komplicerat skattesystem underlättar inte för invandrare att bedriva näringsverksamhet och ökar risken för att misstag sker. Som tidigare nämnts har nyligen en utredare fått i uppdrag att se över beskattningen för de mindre företagen i syfte att förenkla reglerna.

9.5 Tonvikt på intäkterna

I vissa länder finns en form av schablonbeskattning där avdrag beräknas schablonmässigt. Från ekobrottssynpunkt är vinsten dock inte så stor med ett sådant system eftersom skatteundandragandet har sin slagsida på intäktsidan genom att intäkter inte redovisas.

Schablonbeskattning där skatten beräknas som en viss procentuell andel av omsättningen är också känslig för skatteundandraganden eftersom systemet förutsätter en korrekt intäktsredovisning. Dessutom är en sådan schablonbeskattning i realiteten en omsättningsskatt vilket gör den mindre förenlig med EG:s direktiv på mervärdesskatteområdet. Enligt det sjätte mervärdesskattedirektivet skall omsättning av varor och tjänster omfattas av mervärdesskatt och följaktligen inte av någon annan skatt, t.ex. en schablonskatt.

En variant på att lägga tonvikten på intäkterna är att utgå från vilka skatter och avgifter en viss typ av verksamhet genererar. En sådan metod bygger naturligtvis på att man först gör en bedömning av inkomsterna i branschen.

9.6 Renodlad schablonbeskattning efter parametersystem

Allmänt

För att fånga upp intäkter är schablonbeskattning där inkomsten beräknas efter vissa parametrar av större intresse än schablonmässigt beräknade avdrag.

Att bestämma inkomsten enbart efter vissa parametrar som antal fordon, butiksyta eller liknande kan vara intressant ur ekobrottsperspektiv. De länder som har renodlade schablonbeskattningssystem, har dock infört sådana system mer i förenklingssyfte och för att upprätthålla beskattningen av de minsta företagen. I Spanien t.ex. är parametersystemet ett sätt att få in de mindre företagen i skattesystemet. Där har av historiska skäl stora grupper av den förvärvsarbetande befolkningen inte deklarerat. De mindre företagen saknar också bokföring som kan ligga till grund för en konventionell beskattning.

Som framgått av det inledande avsnittet om företagsbeskattningens grunder innebär renodlad schablonbeskattning en dramatisk förändring av det svenska skattesystemet. Den största frågan är hur ett företags dynamik ska kunna fångas upp med hjälp av några parametrar och på ett någorlunda rättvist sätt beräkna ett företags ekonomiska resultat. Parametrar är ju grova verktyg att mäta inkomsten med.

Vissa ur lönsamhetssynpunkt väsentliga faktorer, som exempelvis goodwill, kan knappast användas som parametrar vid schablonbeskattning. Affärsläge, kundkontakter, anseende, marknadsdominans, entreprenörskap och medarbetares kapacitet är svåra att mäta.

För vissa från ekobrottsynpunkt intressanta branscher är dessutom schablonbeskattning med parametrar svår att införa. I t.ex. städbranschen är såväl utrustning som personal synnerligen rörliga. Den viktigaste parametern är där antalet anställda men det är svårt att få en säker uppgift om detta. Det stora problemet i den branschen är just den oredovisade arbetskraften. Lättare är det i regel att finna användbara parametrar när det gäller olika former av handel som sker i en bestämd lokal.

Schablonbeskattning är i grunden inget eget skatteslag. Det liknar nettovinstbeskattning men använder andra medel än företagsekonomiska principer som redovisning, deklaration osv. Meningen är att beräkna någon form av genomsnittligt resultat. Resultatet av schablonbeskattningen kommer därför alltid att jämföras med den konventionella beskattningens resultat. Med hänsyn till den utveckling som samhället genomgått, inte minst när det gäller den allmänna kunskapsnivån, kan renodlad schablonbeskattning anses vara en tillbakagång till ett mer

primitivt skattesystem.

Kontroll

Ett motiv för att införa ett schablonbeskattningssystem med parametrar är att den metoden, med färre kontroller, ger en genomsnittligt sett säkrare beskattning än den konventionella beskattningen i branscher som kännetecknas av betydande kontrollsvårigheter. Men även ett parametersystem kräver kontroll. Den skattskyldige kan uppge felaktiga uppgifter till grund för att fastställa parametrar och agera på ett sådant sätt att parametrarna blir opålitliga som mätare av inkomsten. Om körsträcka är relevant för parametersystemet kan taxametrar och kilometermätare manipuleras. Är affärsyta relevant kan butiksytan göras flexibel genom att angränsande utrymmen utnyttjas. Lättrörliga inventarier som bord och stolar kan knappast fixeras till ett bestämt antal. Inom torghandeln kan varusortiment snabbt bytas ut eller varieras beroende på marknadens karaktär. Om arbetskraft är en parameter kan det vara svårt att få en klar bild över det antal personer som finns i en verksamhet med hänsyn till medhjälpande familjemedlemmar, andra släktingar och tillfällig arbetskraft.

Ett parametersystem kräver en kontroll på fältet som skattemyndigheten har begränsade resurser för att utföra. Å andra sidan är dessa fältkontroller av betydligt enklare slag än skatterevisorer och tar mindre tid och kan utföras av personal som inte är lika kvalificerad som en skatterevisor.

Schablonbeskattningen får inte leda till att det krävs kontroll i större omfattning. I så fall flyttas enbart kontrollarbete från ett system till ett annat. Om renodlad schablonbeskattning införs inom ramen för det konventionella systemet splittras kontrollen på två system. Effekten kan då bli att schablonbeskattningen leder till ett ökat behov av kontrollresurser i stället för till motsatsen. Görs schablonbeskattningen alltför nyanserad, hänsyn tas till t.ex. arbetad tid och antalet verksamma i rörelsen, kommer stora resurser att behöva användas enbart till att kontrollera att det inte är fler som arbetar än vad som har uppgetts. Syftet med schablonbeskattningen – att upprätthålla den konventionella beskattningen – har då helt eller delvis förfelats.

Schablonbeskattning baserad på parametrar bör därför i första hand grundas på parametrar som kan kontrolleras utan eller med få fältstudier. Utvecklingen inom skattekontrollen har också gått från manuella system mot datoriserade granskningssystem. De parametrar som väljs bör vara stabila och svåra att manipulera. Schablonbeskattning får inte leda till att nya svåra kontrollproblem uppstår.

Två skattesystem

Ett renodlat schablonbeskattningssystem för någon eller några verksamheter skulle i en konventionellt beskattad omgivning utgöra öar som kan utnyttjas för skatteflykt. Risker är att intäkter skulle kanaliseras till den schablonbeskattade verksamheten i syfte att där få en så låg proportionell beskattning som möjligt. Kostnader å andra sidan skulle styras över till verksamheter som är konventionellt beskattade för att utnyttjas som avdrag mot i vissa fall progressiv inkomstskatt.

Ett exempel illustrerar. Antag att restaurangverksamhet schablonbeskattas. Ett företag svarar för driften av restaurangen; den schablonbeskattade verksamheten. Lokal, inredning och utrustning hyrs ut på fördelaktiga villkor till restaurangföretaget av ett konventionellt beskattat företag, som är i intressegemenskap med den schablonbeskattade restaurangrörelsen. Underhåll samt vissa inköp sker genom det konventionellt beskattade företaget. Resultatet kan bli att både det schablonbeskattade och det konventionellt beskattade företaget beskattas fördelaktigare än om inkomsten hade beskattats konventionellt i båda företagen. Ett eventuellt underskott som på detta sätt åstadkoms i det konventionellt beskattade företaget kan utnyttjas mot verkliga vinster i en tredje verksamhet som kan föras in i det konventionellt beskattade företaget.

Som nämnts har man i Spanien vissa problem med att luftfakturor utfärdas i den schablonbeskattade sektorn och sedan utnyttjas i den konventionellt beskattade miljön. Samma problem kan förväntas uppstå med renodlad schablonbeskattning i Sverige. Det finns också en påtaglig risk att försäljning till en schablonbeskattad sektor av ekonomin sker kvittolöst eftersom den konventionellt beskattade sektorn är intresserad av obeskattade inkomster och den schablonbeskattade sektorn har begränsat behov av verifikationer. Problemet liknar det när konsumenter köper hantverks- eller hushållstjänster av näringsidkare. Då är varken säljaren eller köparen intresserad av kvitto.

Branscher med renodlad schablonbeskattning kan vidare befaras bli använda för att tvätta pengar eftersom företaget så länge schablonen betalas kan hålla en fläckfri fasad utåt. Även om det fortfarande skulle finnas ett krav på bokföring i branscher med renodlad schablonbeskattning kan man på sikt förvänta sig att det formella bokföringskravet kommer att förlora i betydelse, vilket ytterligare gynnar möjligheterna till penningtvätt.

Omfattande reglering

Ett schablonbeskattningssystem som utgör ett eget skattesystem vid sidan av det konventionella ställer krav på en omfattande reglering. Det räcker inte med att reglera själva schablonbeskattningen (inkomstberäkningen). Det krävs också en rad överväganden om hur samspelet skall gå till mellan schablonbeskattning och konventionell beskattning samt andra skatter och avgifter. Frågorna liknar dem i det konventionella systemet bl.a. vid byte av verksamhetsform, upphörande av verksamhet, beskattning av uttag och reglering av fåmansföretag. Härtill kommer bestämmelser om uppörd och förfarande. Beaktas måste också reglerna om sjukpenninggrundande och pensionsgrundande inkomst samt andra inkomstprövade bidrag inom socialförsäkringsområdet. Följden kan bli att ett renodlat schablonbeskattningssystem leder till en ökad komplexitet, kräver stora resurser och öppnar nya dörrar för skatteundrandraganden. Systemet kan då nå en punkt där de bakomliggande skälen för reformen har passerats och inriktningen i stället blir att lösa nytillkomna problem.

I ett renodlat schablonbeskattningssystem kommer det att finnas både vinnare och förlorare. Jämförelser kommer att göras med det konventionella systemet. Förlorare är näringsidkare som till följd av schablonbeskattningen får en högre beskattning jämfört med om de hade även fortsättningsvis omfattats av den konventionella beskattningen. Oredovisade inkomster kommer att beskattas, helt eller delvis, genom schablonbeskattningen. För förlorarkategorin kan schablonbeskattningen innebära ett incitament att öka inkomsterna i vetskap om att inkomster över den bestämda nivån inte beskattas. Vinnare är näringsidkare som får en lägre beskattning till följd av schablonbeskattningen än vad de skulle ha fått med konventionell beskattning. I ett perfekt schablonbeskattningssystem i syfte att komma åt oredovisade intäkter är vinnarna de från början seriösa företagarna och förlorarna de företagare som tidigare fuskade.

9.7 Rättsfrågor

Ur ekobrottssynvinkel finns det starka motiv för att vissa branscher skall träffas av en effektivare beskattning genom branschinriktad schablonbeskattning. Skälet är att problemen är särskilt stora i dessa branscher. Däremot kan det vara svårare att motivera varför framgångsrika eller solventa näringsidkare (vinnarna) i vissa utsatta branscher skall erbjudas en fördelaktigare beskattning (= renodlad schablonbeskattning) än företagare i motsvarande situation som är

verksamma i andra branscher. Även om detta hinder kan överbryggas finns det som framgår av den tidigare redogörelsen flera problem med renodlad schablonbeskattning, särskilt om den skall införas vid sidan av konventionell beskattning. Renodlad schablonbeskattning är inte heller en bra lösning på problemen i många av de branscher, t.ex. städbranschen, som i dag är särskilt svåra att kontrollera. Denna form av schablonbeskattning bör enbart övervägas när det finns starka skäl som talar för ett förenklat system. Överväganden om en renodlad schablonbeskattning för längre än till att komma till rätta med ekobrottsligheten.

9.8 Generalitet

Ett schablonbeskattningssystem bör kännetecknas av generalitet vilket gör det möjligt att utan alltför stora ingrepp använda det för olika branscher. De återgivna utländska systemen med schablonmässigt bestämda kostnadsavdrag uppfyller visserligen detta krav men har andra nackdelar. Schablonbeskattning enligt parametrar blir med nödvändighet färgad av den specifika branschen. Varje bransch har sina parametrar och en uppdelning inom branschen kan ibland vara nödvändig. Införs flera schablonbeskattningssystem med individuella parametrar blir resultatet att komplexiteten ytterligare ökar i det redan omfattande skattesystemet. Dessutom kan det vara svårt att ta fram parametrar i verksamheter som är komplexa. Ett parametersystem behöver inte förutsätta en omfattande reglering för varje bransch. I stället kan schablonbeskattningen utformas med gemensamma regler och till dessa kan kopplas branschspecifika bestämmelser om parametrar och belopp.

Sammanfattningsvis bör ett schablonbeskattningssystem beakta intäkterna men det bör inte vara renodlat. Det skall inte ge upphov till nya former av skatteundandraganden och kontrollproblem. Inte heller får det skapa tillämpningsproblem. Vidare bör det kunna tillämpas med viss generalitet. Slutligen bör ett schablonbeskattningssystem så långt det är möjligt vara anpassat till den konventionella inkomstbeskattningen.

9.9 Schablonbeskattning med hjälp av SRU-uppgifter

Inledning

En möjlighet är att basera schablonbeskattningen på de standardiserade räkenskapsuppgifter (SRU) som lämnas i samband med deklarationen. Genom SRU-uppgifterna får skattemyndigheten tillgång till en mängd uppgifter ur det enskilda företags räkenskaper. Uppgifterna förs in i databasen och härigenom kan värdefull branschstatistik och nyckeltal tas fram, t.ex. aktuell intjäningsprocent, bruttovinst osv. I dag beräknar RSV nyckeltal branschvis och med hänsyn till omsättningsintervall. Syftet med SRU-systemet är främst att underlätta granskningen av företag, men det borde också vara möjligt att använda uppgifterna för schablonbeskattning.

Schablonbeskattningen skulle gå till på det sättet att den skattskyldiges deklaration och SRU-uppgifter jämförs med ett eller flera index. Uppfylls inte index-kraven höjs inkomsten. Uppfylls index-kraven sker inte någon schablonbeskattning. Schablonbeskattning grundad på SRU-uppgifter är då inte en renodlad schablonbeskattning utan stöttar det konventionella skattesystemet.

Schablonbeskattning har vissa släktdrag med skönstaxering. Det kan nämnas att år 1960 lanserades tanken att en uttrycklig regel skulle införas i taxeringsförordningen med innebörd att skönstaxering skulle ske om dels deklarationen redovisade en bruttovinst som avvek från den för normalrörelsen inom branschen framräknade, dels att någon godtagbar förklaring till denna avvikelse inte lämnades (SOU 1960:36, s. 246). Skönstaxeringen skulle även kunna beloppsmässigt bestämmas med hjälp av normalbruttovinstprocenten för branschen. Något författningsförslag lämnades emellertid inte eftersom framräknade bruttovinstprocenter saknades. Utredningen underströk dock vikten av att undersökningar påbörjades för att få fram tillförlitligt material om normala bruttovinster. Enligt departementschefens mening borde frågan om användning av bruttovinstprocenter få lösas i tillämpningen (prop. 1961:100, s. 249).

Ett sätt att grunda schablonbeskattning på är att jämföra vissa nyckeltal i den skattskyldiges redovisning och deklaration med branschindex. Som kontrollmetod för skattemyndigheterna och som en grund för skönstaxering har dessa metoder använts länge. Skattemyndigheten jämför t.ex. ett företags bruttovinst med genomsnittet i branschen. Är bruttovinsten för låg och saknas en rimlig förklaring finns det skäl att göra en revision eller kanske höja inkomsten skönsmässigt.

Bruttovinst och intjäningsprocent

Bruttovinstberäkning är främst aktuell i verksamheter där varor köps och säljs. Intjäningsprocent passar bättre för serviceverksamhet. Bruttovinst är skillnaden mellan omsättningen och anskaffningskostnaden för sålda varor. Bruttovinsten uttrycks i procent av omsättningen. Intjäningsprocenten är skillnaden mellan intäkter och lönekostnader i förhållande till intäkterna. En modell för schablonbeskattning skulle därför kunna utformas så att kravet på intjäningsprocent är t.ex. 60.

Ett exempel illustrerar. Den intjäningsprocent som företaget skall uppfylla är alltså 60 procent vilket innebär att lönekostnaderna inte får överstiga 40 procent av intäkterna. Om intäkterna är 100 och lönekostnaderna 40 är intjäningsprocenten 60.

Det aktuella företaget har intäkter på 100 men lönekostnaderna uppgår till 55, vilket innebär att intjäningsprocenten är 45. För att företaget skall få en intjäningsprocent som motsvarar 60 procent måste intäkterna uppgå till 137,5. Inkomsten höjs därför för att uppfylla kravet på intjäningsprocent.

Intjäningsprocent är emellertid ett dåligt mått på verksamheter som drivs av enskilda näringsidkare eller av handelsbolag med fysiska personer som delägare. Sådana verksamheter har sällan anställda. En enskild näringsidkare utan anställda skulle alltså ha 100 procent i intjäningsprocent. För enskilda näringsidkare eller handelsbolag med fysiska personer som delägare behövs i stället för intjäningsprocent ett annat index.

RSV tar fram bl.a. bruttovinststatistik för ett antal branscher. Med stöd av dessa uppgifter tas nyckeltal fram för de olika branscherna efter vilka SNI-koder de har. För varje nyckeltal beräknas medelvärde, medianvärde, nedre och övre kvartil.

En schablonbeskattningsmodell skulle kunna bygga på att man jämförde den skattskyldiges intjäningsprocent med ett angivet index. Detta index skulle bestämmas utifrån branschstatistik där givetvis SRU-uppgifter för hela landet skulle vara ett viktigt underlag. Det kanske viktigaste underlaget för att bestämma ett index är att få fram värden i samband med revisioner av den typ som görs i samband med en branschkartläggning. Redan nu bör sägas att ett index aldrig kan vara helt exakt. SRU-uppgifter bygger på redovisningar som många gånger är felaktiga bl.a. för att oredovisade intäkter ej finns medtagna. Inte heller index som tas fram efter revisioner innehåller hela sanningen eftersom det inte är möjligt att hitta alla felaktigheter. Dessutom kan resultatet förändras efter revisionen, t.ex. efter process i förvaltningsdomstol.

En annan viktig källa till information om rättvisande index är branschorganisationerna.

Från ekobrottsynpunkt är schablonbeskattning som enbart bygger på SRU-uppgifter osäker eftersom den grundläggande redovisningen kan manipuleras av den skattskyldige. En sådan typ av schablonbeskattning kommer framför allt inte att kunna fånga upp mer förslagna metoder att undgå beskattning. Genom att krympa rörelsen, dvs. att minska både på intäkter och kostnader, kan den skattskyldige uppfylla indexkravet och komma förbi schablonbeskattningen. Schablonbeskattning som syftar till att motverka skatteundanhållanden måste bygga på en stabilare grund än den skattskyldiges egna uppgifter. I annat fall kommer schablonbeskattningen inte att nå längre än att vara en spegel till den konventionella beskattningens uppgiftsskyldighet med bl.a. självdeklaration, må vara med andra krav på uppgifter.

Övervägande skäl talar därför för att en schablonbeskattning så lite som möjligt bör bygga på den skattskyldiges egna uppgifter utan på yttre faktorer/parametrar som är svåra att manipulera. SRU-systemet kan dock vara värdefullt för ett schablonbeskattningssystem genom att det innehåller uppgifter om branschstatistik som kan användas tillsammans med uppgifter från annat håll.

Yardstick

Inom ämnet public administration används uttrycket yardstick. Genom att i offentlig regi driva ett kommersiellt företag på lika villkor som de privata företagen kan företaget utgöra en måttstock för att beräkna lönsamhet och annat som sedan kan användas för att analysera anbud o.d. På liknande sätt kan ett schablonbeskattningssystem behöva yardstick.

Vilket system för schablonbeskattning vi än väljer är det nödvändigt att hitta en måttstock, inte enbart för att bestämma schablonbeskattningens nivåer utan också för att vidmakthålla dessa. Med jämna intervaller måste man alltså göra revisioner, föra diskussioner med branschorganisationer och på andra sätt få en bild av lönsamheten i branschen. Sådana undersökningar är också nödvändiga för att bestämma grunderna för schablonbeskattningen, t.ex. val av parametrar.

9.10 Två system för schablonbeskattning

Som framgått ovan bör ett schablonbeskattningssystem konstrueras enligt följande riktlinjer. Schablonbeskattningen bör fokuseras på intäkterna alternativt skatterna/avgifterna och baseras på yttre faktorer som är svåra att manipulera och som inte kräver omfattande fältkontroll av skattemyndigheten. Det bör inte ge upphov till nya former av skatteundan-

draganden. Inte heller bör den ge upphov till tillämpningsproblem. Det betyder att schablonbeskattningen bör göras enkel och anpassas till det konventionella skattesystemet. Schablonbeskattningen skall inte ersätta utan stötta det konventionella skattesystemet. Vidare bör det kunna tillämpas med viss generalitet och inom olika branscher. Resultatet av schablonbeskattningen bör bli att den oseriöse näringsidkaren får betala mer i skatter och avgifter än han gör i dag.

Från dessa utgångspunkter har utredningen tagit fram två modeller för schablonbeskattning.

Den första modellen går ut på att näringsidkaren måste betala en licensavgift varje månad för att, när det gäller taxirörelse, få behålla sitt tillstånd att driva sådan näringsverksamhet (trafiktillstånd). Från licensavgiften får dock avräkning ske för de skatter och avgifter som skall betalas i rörelsen. Licensavgiften medför en viss lägsta skattebelastning för rörelsen.

Den andra modellen innebär att inkomsten av näringsverksamhet höjs schablonmässigt. Schablonbeskattning sker om intäkterna av verksamheten inte uppfyller en viss angiven nivå. Uppgifterna i redovisningen (SRU) och deklARATIONEN jämförs med vissa intäktskrav. Denna modell medför att en lägsta nivå på intäkterna bestäms och som en följd av detta beskattningen.

De båda modellerna har likheter med varandra genom att beskattningen höjs för de företag som i dagsläget ligger på en låg skattenivå. Som framgått når modellerna detta mål med olika teknik. I det första fallet ser man indirekt på både intäkter och kostnader genom att utgå från ett rimligt skatte- och avgiftsutfall av verksamheten som uttrycks genom licensavgiftens storlek. I det andra fallet höjs inkomsten som en följd av den låga intäkten och det är intäkterna som är centrala för schablonbeskattningen.

Ett skäl till att utredningen valt att beskriva två system för schablonbeskattning är att bättre kunna belysa schablonbeskattningen genom att jämföra modellerna.

I det följande behandlas de båda modellerna för schablonbeskattning i var sitt kapitel. Därefter tas vissa gemensamma frågor upp. Härfter jämförs de båda modellerna med varandra och utredningen redovisar sitt ställningstagande.

10 Licensavgift

10.1 Skatter och avgifter i centrum

Ett schablonbeskattningssystem med ekobrottsprofil syftar till att nå en effektiv beskattning i branscher där skatteundandraganden är vanligt förekommande. Meningen är att höja skatte- och avgiftsnivån så att seriösa företagare får möjlighet att verka på lika villkor.

I stället för att sätta inkomsten eller index enligt SRU-modellen i centrum kan schablonbeskattning koncentreras på skatter och avgifter. Schablonbeskattningen skall då omfatta de skatter och avgifter som en verksamhet av en viss typ genererar samtidigt som staten tillförsäkras att skattemedlen faktiskt kommer in. En sådan modell skall sätta upp en lägsta nivå på skatter och avgifter i verksamheten. Om skatterna och avgifterna understiger en viss nivå skall dessa höjas. Överstiger skatterna och avgiften den angivna nivån sker inte någon schablonbeskattning. Detta kan ske genom att skatter och avgifter varje månad måste uppgå till en viss nivå motsvarande en licensavgift. Understiger skatterna och avgifterna licensavgiften måste skillnaden betalas in som en faktisk licensavgift.

Genom en särskild lag kan licensavgift införas för taxibranschen. I lagen skall krav ställas på att en licensavgift månatligen skall betalas av den som driver taxiverksamhet. Från licensavgiften skall avräknas de skatter och avgifter som varje månad redovisas och betalas för näringsverksamheten. Överstiger de redovisade och betalda skatterna och avgifterna licensavgiften är den således fullt avräknad. Inte annat fall när inte full avräkning kan ske måste skillnaden betalas in som en faktisk licensavgift.

Bestämmelserna om licensavgift kan tas in i en särskild lag och tillämpas för den eller de branscher som anges i lagen. Lämpligen kan lagen innehålla dels generella bestämmelser om schablonbeskattning oavsett bransch, dels branschspecifika bestämmelser som licensavgiftens storlek. Härigenom kan schablonbeskattningen utvidgas till nya branscher eller inskränkas till färre branscher.

10.2 Licensavgiften bestäms efter parametrar

Som framgår av avsnitt 8.4 bygger den spanska beskattningen med parametrar på en omfattande undersökning av hur inkomsterna kan beräknas utifrån olika parametrar och vilka parametrar som är viktigast för att mäta inkomsten. Utredningen har inte haft möjlighet att genomföra någon sådan undersökning utan har i stället utgått från statistiska uppgifter. Vidare har uppgifter om inkomstnivåer m.m. inhämtats från branschorganisationerna.

För taxibranschen är antalet fordon en lämplig parameter. Det finns naturligtvis ett starkt samband mellan antalet taxibilar och omsättning. Även antalet chaufförer och körtimmar är viktiga faktorer vid beräkning av omsättningen. Nackdelen med att beakta även chaufförer och körtimmar är att licensavgiften då blir beroende av den skattskyldiges egna uppgifter. Eftersom det redan i dag finns en skyldighet att redovisa anställdas arbetsgivaravgifter och utgivna löner för bl.a. preliminärskatt, och ett problem är att detta inte alltid sker, är det knappast någon mening att bygga licensavgiften på dessa uppgifter. Därtill kommer svårigheterna att schablonmässigt värdera arbetstid eftersom det är omöjligt att veta om chaufförerna i realiteten arbetar heltid eller deltid.

Licensavgiften syftar till att försöka fånga upp de oredovisade intäkterna och de svarta körningarna. Meningen är inte att som i det spanska systemet försöka mäta inkomsten på ett annat sätt än genom redovisningen och att ersätta inkomstbeskattningen med en schablonbeskattning. Övervägande skäl talar därför för att enbart utgå från fordonen. Fordonen kan sedan delas in i olika kategorier beroende på hur mycket de används. Till vilken kategori ett fordon hör kan framgå av ett licensmärke på vindrutan. Licensmärket skall också visa att skatter och avgifter är betalda.

I detta sammanhang kan nämnas att den tekniska utvecklingen på taxameterområdet kan göra det möjligt att i framtiden använda uppgifterna i taxametern som grund för licensavgiften. Härigenom skulle licensavgiften kunna grundas på ett mer förfinat underlag.

10.3 Parametern antalet fordon

Här uppkommer frågan hur beräkningen av antalet fordon skall gå till. Antalet fordon kan växla under året. Fordon kan under längre eller kortare tid ha tagits ur drift för reparationer och underhållsarbeten. Fordon kan hyras in eller ut. Många företag har reservbilar som används endast sporadiskt. Fordonen är av olika storlek. Fordonen kan användas i

olika utsträckning.

Ju mer nyanserad bild av fordonen som krävs desto större krav ställs på detaljreglering och kontroll av att bestämmelserna efterlevs.

Det finns ett starkt samband mellan detaljeringsgrad och licensavgiftens storlek. Om licensavgiften hålls på en förhållandevis låg nivå blir följderna att flertalet taxiåkerier överskrider nivån och därmed undgår att betala licensavgift. Ett sådant system är toleranterare mot sättet att beräkna fordonen än när licensavgiften ligger på en hög nivå. Ligger licensavgiften högt kan det förutsättas ske en skattemässig anpassning av fordonsparken. Antalet fordon kommer då att reduceras utan att det är affärsmässigt motiverat. En beskattning bör vara så neutral till företagsekonomiska överväganden som möjligt. För att uppfylla licensavgiftskravet kan också fordonen utnyttjas i större omfattning genom att t.ex. ytterligare förare rekryteras. Härigenom ökar företagets innehållna preliminärskatt för anställda, arbetsgivaravgifter och överskjutande utgående mervärdesskatt som får räknas av mot licensavgiften.

Av kontrollskäl bör sättet att räkna antalet fordon göras så enkel som möjligt. En lämplig grund är att utgå från länsstyrelsens trafiktillstånd. I dag skall tillståndshavare innan fordon används i taxitrafik anmäla dessa till länsstyrelsen. För licensavgiften bör i trafiktillståndet eller på annat lättillgängligt sätt anges vilka fordon som hör till ett visst tillstånd. Dessa uppgifter om fordon får utgöra grund för licensavgiften.

Visar det sig vid kontroll att en taxirörelse bedrivs utan tillstånd eller att fler taxibilar används än vad tillståndet avser skall naturligtvis licensavgiften beräknas med hänsyn till dessa fordon. Härtill kan komma, något beroende på hur de närmare reglerna utformas, frågor om skattetillägg och skattebrott. Vidare bör förstås sådana förhållanden kunna föranleda återkallelse av trafiktillstånd eller svårighet att senare få eller utvidga ett sådant tillstånd.

Eftersom fordonsinnehav kan växla under året bör förhållandet vid varje månads utgång var styrande för licensavgiften under den påföljande månaden.

10.4 Olika kategorier av fordon

Taxifordonet är den parameter som skall utgöra grund för licensavgiften. Fordonen kan delas in i olika kategorier beroende på hur de används. För de olika kategorierna skall gälla skilda licensavgifter.

Taxibranschen är en utpräglad småföretagarbransch, vilket bl.a. visas i att de 14 500 taxifordon som finns är fördelade på ca 9 000 företag. Det

betyder att ett mycket stort antal företag endast har ett fordon. Många fordon körs också endast av en enda förare, i regel ägaren. Fordon som körs av endast en förare kan utgöra en kategori.

Övriga fordon är då definitionsmässigt sådana som förs av fler än en förare. Frågan är då om det skall finnas en kategori för fordon som förs av två förare och en eller flera andra för fordon som förs av två förare och fler. Med hänsyn till att det, med de möjligheter som står till buds, skulle vara mycket svårt att kontrollera om ett fordon körs av två eller fem förare bör den andra kategorin innehålla fordon som får föras av ett obegränsat antal förare. Ett annat skäl till detta är att antalet förare över två inte alltid behöver vara en säker indikation på ett taxiföretags intäkter. Det är inte helt ovanligt att en ensamföretagare anlitar ett flertal olika extraförare.

I framför allt glesbygden finns det taxiföretag som inte drivs på heltid, ofta för att det inte finns en marknad för detta. Dessa företag kan få svårigheter att bära en licensavgift som är beräknad för ett enförarfordon som körs på heltid. Eftersom dessa glesbygdsföretag ofta fullgör viktiga samhällstjänster som skolskjuts, sjukresor och färdtjänst måste undantag kunna göras för dem. Det måste således finnas en kategori och särskilt beräknad licensavgift för fordon som endast används på deltid. För att minimera möjligheterna till att fordon oriktigt placeras i deltidskategorin bör detta ske endast efter dispens.

Det bör ankomma på innehavaren av trafik tillståndet att visa att fordonet skall användas enbart på deltid. En förutsättning bör vara att det är fråga om en enförarbil. Föraren bör kunna visa att han har någon annan försörjning, t.ex. en anställning. Dispens bör inte meddelas vid blandad verksamhet, dvs. när förvärvskällan utöver taxirörelsen dessutom består av annan näringsverksamhet. Skälet är att behovet av dispens minskar eftersom licensavgiften får avräknas mot skatter och avgifter även från den andra näringsverksamheten (se avsnitt 10.11). Uppgifter om fordonets körsträcka styrkta genom utskrift från taxameter och intyg från AB Svensk Bilprovning bör komplettera dispensansökan. Sådana utskrifter och andra handlingar bör för senare kontroll krävas in av länsstyrelsen. Dispensen bör komma i fråga enbart utanför storstäderna eftersom motivet för att ge dispens är att marknaden är så begränsad att den inte bär en heltidssysselsättning.

Det bör inte vara något som hindrar att ett fordon anmäls för ändring av kategori och därmed licensavgift. Inför högsäsong kanske det är motiverat att anlita extraförare och därmed anmäla fordonet för en högre licensavgift.

Licensavgift skall betalas av den som innehar trafik tillstånd. Storleken på licensavgiften beror på hur många fordon som företaget har anmält till

länsstyrelsen och till vilken kategori de hör.

En fråga gäller företag som endast hyr ut taxibilar. Dessa fordon bör lämpligen hamna i kategorin flerförarfordon och licensavgiften betalas av uthyraren. Ett annat alternativ är att licensavgiften betalas av den som har nyttjanderätten till det hyrda fordonet. Den vanligaste situationen när en taxi hyrs ut torde vara korttidsuthyrning som aktualiseras när ett ordinarie fordon tillfälligt tagits ur drift för verkstadsbesök e.d. Licensavgift har då betalats, men för det fordon som tillfälligt är ur drift. Licensmärket skulle kunna föras över till den hyrda bilen under förutsättning att anmälan sker till länsstyrelsen om att hyrbilen tillfälligt används i verksamheten. Hyrbilen kommer då att användas i verksamheten med ett licensmärke som innehåller ett annat fordons registreringsnummer. Genom anmälningsförfarandet kan vid behov kontroll ske hos länsstyrelsen om att hyrbilen tillfälligt ersatt det ordinarie fordonet. När det ordinarie fordonet åter tas i drift sker påanmälan samtidigt som avanmälan görs för det hyrda fordonet.

10.5 En särskild avgift

En schablonbeskattning som koncentreras på skatter och avgifter kan vid första påseende konstrueras på så sätt att dessa måste uppgå till en viss nivå varje månad. I annat fall måste ytterligare skatter och avgifter betalas in. Ett sådant system medför emellertid några komplikationer. En fråga är vilka skatter och avgifter som skall höjas. Samtliga skatter och avgifter skulle kunna höjas proportionellt mot de redovisade och betalda. När taxering sker måste en avstämning göras eftersom flera komponenter (preliminärskatt) ändras beroende på den slutliga taxeringen.

En enklare variant är att införa en ny skatt, en licensavgift för verksamheten. För taxi skall den baseras på antalet fordon. Licensavgiften skall redovisas och betalas för varje månad i efterskott (normalt den 12:e), t.ex. vid samma tillfälle som arbetsgivaravgifter, preliminärskatt och mervärdesskatt. Från licensavgiften får avräkning ske för de skatter och avgifter som skall betalas enligt ordinarie regler. Om licensavgiften är 1 000 och skatterna och avgifterna uppgår till 900 understiger alltså dessa licensavgiften med 100. Den faktiska licensavgiften uppgår då till 100, som också måste betalas in.

Licensavgiften är en särskild typ av skatt eftersom olika skatter och avgifter får avräknas från den. Om inte detta hade varit möjligt skulle skattebelastningen öka för de seriösa företagen, som redan betalar skatter och avgifter i sådan omfattning att skatterna och avgifterna överstiger licensavgiften. Syftet med licensavgiften är ju att öka inbetalningen av

skatter och avgifter från oseriösa företag i branscher där det är väl dokumenterat att nivån ligger för lågt. Eftersom en taxirörelse genererar olika skatter och avgifter, bl.a. beroende på hur verksamheten är uppbyggd (företagsform, förekomsten av anställda m.m.), bör ett förhållandevis stort antal skatter och avgifter få avräknas.

Som kommer att redovisas nedan kommer en årlig avräkning att ske mot licensavgiften av skatter och avgifter i samband med taxeringen. Man kan därför tala om en årlig licensavgift som motsvarar räkenskapsårets samtliga (månatliga) licensavgifter.

Licensavgiften beräknas efter fordonsinnehav. När skatter och avgifter avräknas från licensavgiften kan den betraktas som en avräkningspost. Enbart den överskjutande delen, i exemplet ovan 100, är då en skatt. Licensavgiften är både ett mått på hur stora skatte- och avgiftsinbetalningarna måste vara och en faktisk skatt som måste betalas om skatterna och avgifterna inte når upp till denna nivå. Avräkningsförfarandet utvecklas närmare i avsnitt 10.8.

När vi anger att licensavgiften är betald syftar det på att skatter och avgifter är redovisade och betalda till ett belopp som motsvarar eller överstiger licensavgiften. I denna betalning kan givetvis en faktiskt inbetald licensavgift ingå.

Statsrättsligt är licensavgiften en skatt eftersom den tas ut som ett tvångsbidrag till det allmänna utan direkt motprestation. Vi har ändå valt att kalla den för licensavgift eftersom man kan se den som en avgift för att få driva en viss näringsverksamhet.

Licensavgiften bör i skatteadministrativt hänseende hanteras som inkomstskatt.

En fara med en lägsta nivå för skatter och avgifter, som licensavgiften ger uttryck för, kan vara att den blir både ett golv och ett tak. Ett företag som redovisar skatter och avgifter överstigande licensavgiften kan genom olika förfaranden få ner skatterna och avgifterna så att de ligger så nära licensavgiften som möjligt. För att komma till rätta med sådana tendenser krävs traditionell kontroll. En kontrollvärd profil kan vara företag som visar en nedåtgående trend vad gäller avgifter och skatter. Det bör alltså understrykas att licensavgiften inte ersätter den traditionella granskningen. Syftet är att stötta det konventionella skattesystemet.

10.6 När skall licensavgiften betalas

Licensavgift bör betalas för varje kalendermånad som ett fordon är anmält för taxitrafik eftersom obetald licensavgift så snart som möjligt skall leda till att ett trafikillstånd återkallas. Från ekobrottssynpunkt är det en fördel om licensavgiften betalas i förskott. En sådan ordning är dock kännbar för företagens likviditet. Detta talar för att licensavgiften i likhet med andra skatter och avgifter i stället skall betalas efter intjänandet. Samtidigt är det en fördel om licensavgiften så nära som möjligt följer inbetalningarna på skattekontot. Inbetalning föreslås därför ske i efterskott månaden efter det att ett fordon är anmält för taxitrafik, dvs. normalt månaden efter intjänandet.

Om licensavgiften skall betalas i efterskott (normalt den 12:e i månaden) och avräkning får ske för de skatter och avgifter som redovisas och betalas för närmast föregående månad kan man säga att licensavgiften har karaktären av en avräkningspost, särskilt om skatterna och avgifterna uppgår till licensavgiftens storlek. Någon faktisk licensavgift behöver då inte betalas in.

Många näringsidkare betalar mervärdesskatt först två månader efter en viss redovisningsperiod, dvs. att det sker en viss eftersläpning. Avräkning kan ändå ske varje månad (den 12:e) eftersom mervärdesskatt ändå redovisas varje kalendermånad. Därmed kan avräkning alltid kan ske för mervärdesskatt. Att avräkning kommer att ske för mervärdesskatt under en månad som avser ett annat beskattningsår saknar i stort sett betydelse för den årliga avräkningen eftersom redovisningsperioden för mervärdesskatt för dessa företag är varje månad för sig. Det är månaden och inte beskattningsåret som är av betydelse.

En komplikation uppkommer i fråga om de företag som redovisar skatter och avgifter den 12:e, men mervärdesskatt först den 26:e. Ett sätt att lösa detta kan vara att avräkningen görs först den 26:e och att man då beaktar redovisade och betalda skatter och avgifter den 12:e. Detta problem synes inte vara så stort i taxibranschen eftersom de beskrivna reglerna gäller företag med en omsättning på 40 miljoner kr.

Om en skattskyldig inte ger in den månatliga skattedeklarationen skall ändå en licensavgift bestämmas och betalas. Vid bestämmande av den faktiska licensavgiften bör hänsyn tas till de automatiska beslut som skattemyndigheten fattar avseende t.ex. arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt som en följd av att någon deklaration inte getts in. Om inte hänsyn tas till de automatiska besluten kan skattebelastningen bli för hög med såväl licensavgift som andra skatter och avgifter.

10.7 Licensavgift är en kostnad för att driva näringsverksamhet

Genom licensavgiften kan samhället sägas ställa ett minimikrav på skatter och avgifter i vissa branscher. Licensavgiften skall betalas för att man skall få driva näringsverksamhet i en tillståndspliktig bransch. Licensavgift kan införas även i branscher som inte är tillståndspliktiga och kan då lämpligen benämnas näringsavgift.

Licensavgiften är objektiv och förutsebar. Den kan inte uppfattas som att den pekar ut vissa näringsidkare i branschen som skattesmitare eftersom någon avvikelse från deklarationen inte sker. Redovisningen sätts heller inte i fråga. Den skattskyldige vet på förhand licensavgiftens storlek.

Syftet med licensavgiften är att få en högre rättvisa i en bransch där det är vanligt med skatteundandraganden. Därför bör licensavgiften inte kunna sättas i fråga av enskilda företagare som anser att licensavgiften är för hög i deras fall. Kan licensavgiften ändras är den inte längre en objektiv kostnad för att få driva viss verksamhet. Genom att fordonen delas in i olika kategorier som styr licensavgiftens storlek finns det stora möjligheter för den skattskyldige att betala en rimlig licensavgift. När förhållanden ändras skall det vara möjligt att för kalendermånad byta kategori och på- och avansmåla fordon.

10.8 Licensavgiften avräknas från skatter och avgifter

Vilka skatter och avgifter får avräknas?

Från licensavgiften bör en avräkning ske för de skatter och avgifter som förvärvskällan genererar. Huvudtanken är att licensavgiften åtminstone skall stå i ett sådant förhållande till näringsidkarens inkomst och därmed beskattning att denne kan redovisa en inkomst som han kan leva på.

Beroende på företagsform kan överskott från en förvärvskälla disponeras på olika sätt och därigenom generera olika skatter och avgifter. En enskild näringsidkare är skyldig att betala inkomstskatt (kommunal inkomstskatt och även statlig inkomstskatt över brytpunkten) på ett överskott. Socialavgifter i form av egenavgifter skall också betalas. I likhet med vad som gäller för löntagare utgår även allmänna egenavgifter. Överskjutande utgående mervärdesskatt skall betalas och överskjutande ingående mervärdesskatt återbetalas. Inkomsten kan

fördelas på två personer om verksamheten drivs gemensamt med make (anvisningarna till 52 § KL). Expansionsmedelsskatt skall betalas om medel avsätts till expansionsmedel. Vid positiv räntefördelning sker ett avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet och en intäkt tas upp under inkomst av kapital. Vid negativ räntefördelning sker det omvända. Inkomst av kapital beskattas med statlig inkomstskatt. Om det finns anställda i verksamheten skall arbetsgivaravgifter betalas och preliminärskatt innehållas och betalas.

Drivs verksamheten i aktiebolag betalas inkomstskatt på vinsten. För anställda (även "företagaren" lyfter som regel lön) betalas arbetsgivaravgifter och preliminärskatt innehålls och betalas. En aktieägare som lyfter utdelning beskattas med statlig inkomstskatt för inkomst av kapital. Bolaget innehåller preliminärskatt på utdelningen.

Överskottet i verksamheten kan kanaliseras olika inte enbart beroende på företagsform utan även på hur verksamheten är upplagd. Antalet anställda är bl.a. avhängigt av hur mycket näringsidkaren och dennes familj är verksamma i företaget.

Avräkningen bör vara neutral mot olika företagsformer och av hur överskottet disponeras beroende på verksamheten. Avräkningen bör därför ske för ett flertal skatter och avgifter. En fördel är att avräkningen kan ske mot de skatter och avgifter som redovisas på näringsidkarens/bolagets skattekonto.

De skatter och avgifter som kan komma i fråga för avräkning är inkomstskatt såväl en enskild näringsidkares inkomstskatt som bolagskatt för ett aktiebolag och innehållen preliminärskatt för anställda. Det gäller också mervärdesskatt och socialavgifter (både arbetsgivaravgifter, egenavgifter och särskild löneskatt), allmänna egenavgifter och skatt på tjänsteinkomster enligt fåmansföretagsreglerna (3 § 12 mom. SIL). Innehållen preliminärskatt på inkomst från utdelning från ett aktiebolag redovisas på aktiebolagets skattekonto. För fysiska personer tillkommer expansionsmedelsskatt. Samtliga dessa skatter och avgifter bör få avräknas från licensavgiften. Andra skatter och avgifter bör inte få avräknas. Det är emellertid en fördel om avräkningen så nära som möjligt ansluter sig till de skatter och avgifter som redovisas på skattekontot. I annat fall måste en särreglering göras för licensavgiften. Det kan finnas skatter som av praktiska skäl kan behöva få avräknas från licensavgiften.

Det är önskvärt om enbart inkomster som förvärvskällan genererar får avräknas. En enskild näringsidkares eventuella inkomst av tjänst från annat arbete eller kapitalinkomster från t.ex. ett privat bankkonto bör inte påverka avräkningen. Eftersom sådana skatter kommer att debiteras den enskildes skattekonto först i samband med att kontrolluppgift lämnas efter beskattningsårets utgång saknar skatterna betydelse för den

månatliga avräkningen mot licensavgifter. Vid den årliga avstämningen bör det finnas tekniska förutsättningar att bortse från skatter som debiteras skattekontot till följd av kontrollavgifter. Under året kan också tillkommande skatt komma att debiteras ett skattekonto.

När det gäller innehållen preliminärskatt för anställda – det kan t.ex. gälla ägaren till ett aktiebolag som lyfter lön – får hänsyn tas endast till en preliminärskatt som baseras på lön och andra förmåner från den verksamhet för vilken licensavgift skall betalas. I annat fall kunde en för hög preliminärskatt innehållas i syfte att nedbringa eller eliminera licensavgiften. Den anställde får sedan tillbaka det för mycket innehållna i överskjutande skatt.

Preliminärskatt är inte enbart avhängig lönen t.ex. från taxirörelse utan beror också på den anställdes förhållanden, t.ex. bosättning (kommunalskattens storlek), inkomstförhållanden (statlig inkomstskatt över brytpunkten) och jämkning (uppåt eller nedåt). Det är rimligt att den faktiska licensavgift som en näringsidkare kan komma att betala så lite som möjligt är avhängig anställdas förhållanden. Vid den månatliga avräkningen bör hänsyn enbart tas till den preliminärskatt som redovisas och betalas. Starka förenklingskäl talar för en sådan lösning. Vid den årliga taxeringen däremot kan avräkning göras mot den slutliga skatt som bestäms för de anställda i rörelsen bortsett från inkomst av kapital (både överskott och underskott) och allmänna avdrag. Därmed påverkar inte skattereduktion eller allmänna avdrag – via den slutliga inkomstskatten – storleken på en licensavgiften. I övrigt bör inte skatten ändras vid avräkningen.

Även överskjutande ingående mervärdesskatt, som kan aktualiseras t.ex. vid bilköp, bör få tillgodoräknas vid avräkning mot licensavgiften. Det innebär att den skattskyldige kontant inte får tillbaka den del av den överskjutande ingående mervärdesskatten som motsvarar den del av licensavgiften som återstår sedan avräkning skett för betalda skatter och avgifter. Härigenom kommer licensavgiften alltid vara betald.

Skattekontot

I det nuvarande uppbördssystemet är det mycket svårt att skapa ett praktiskt hanterbart avräkningsförfarande. Det har att göra med att skilda skatter och avgifter redovisas och betalas på olika sätt.

Enligt förslaget till skattekonto kommer förutsättningarna att väsentligt förbättras för en avräkning mot licensavgiften. På skattekontot samlas samtliga skatter och avgifter som en skattskyldig skall betala, inklusive innehållen preliminärskatt för anställda. Den skattskyldige redovisar varje månad i en handling – skattedeklaration – flera skatter och avgifter

som skall erläggas. Skatter och avgifter skall redovisas och betalas månaden efter intjänandet (normalt den 12:e i denna månad). Näringsidkare med en omsättning mellan 1–40 miljoner kr redovisar dock mervärdesskatten två månader efter redovisningsmånaden. För näringsidkare med en omsättning understigande 1 miljon kr betalas mervärdesskatten som en del av den preliminära F-skatten.

Även preliminär F-skatt eller särskild A-skatt bör finnas med på skattedeklarationen för att förenkla avräkningen. Detsamma gäller licensavgift. Eftersom licensavgiftens redovisningsperiod är månatlig måste näringsidkare som är skattskyldiga för licensavgift lämna skattedeklaration varje månad.

10.9 En årlig avräkning

På grund av säsongvariationer, semester, sjukdom och andra omständigheter kan redovisade skatter och avgifter fluktuera under året. Under högsäsong kan t.ex. skatter och avgifter överstiga licensavgiften för att under lågsäsong understiga licensavgiften. Det är knappast möjligt att låta licensavgiften uppgå till olika nivåer under året eftersom vad som samtidigt är högsäsong på en ort är lågsäsong på en annan. Det är också komplicerat att införa en ordning där skatter och avgifter, till den del de överstiger licensavgiften för en viss månad, får rullas över till nästa månad. En slutlig avräkning bör därför göras efter beskattningsårets (räkenskapsårets) utgång då de samlade licensavgifterna för årets månader kan jämföras med (avräknas mot) debiterade skatter och avgifter vid den årliga taxeringen (grundläggande beslut om slutlig skatt).

För näringsidkare med låg omsättning, som i dag inte redovisar mervärdesskatt löpande under året utan först i sin självdeklaration och som betalar denna skatt preliminärt via den preliminära F-skatten, är en sådan avräkning nödvändig. Ur avräkningssynpunkt bör dock denna ojämnhet inte vara något problem eftersom den årliga avräkningen tar sikte på beskattningsårets skatter och avgifter resp. licensavgifterna. Denna årliga avräkning sker först i samband med den årliga taxeringen.

Det är också först vid den årliga taxeringen som skatten för inkomst av näringsverksamhet och socialavgifter samt i förekommande fall mervärdesskatt är helt kända.

Om inte en avstämning/avräkning görs kan den skattskyldige löpande under året betala in för mycket i skatter och avgifter – överstigande licensavgiften för varje månad – i syfte att få tillbaka dessa i överskjutande skatt och därmed slippa ifrån licensavgiften. Sådana förfaranden är inte möjliga om en årlig avräkning sker.

Sammantaget finns det många skäl till varför en årlig avstämning/avräkning måste göras. Vid den slutliga taxeringen bör därför ett beslut fattas om de skatter och avgifter som slutligen avräknas från licensavgiften.

Genom det årliga beslutet om storleken på de skatter och avgifter som får avräknas mot de inbetalda licensavgifterna bestäms också om den skattskyldige skall få tillbaka överskjutande skatt. Det innebär att den överskjutande skatten kan reduceras eftersom en återbetalning av det fulla beloppet skulle kunna medföra att de samlade inbetalningarna inte uppgår till lägst licensavgifterna för året.

Den månatliga avräkningen syftar främst till att se till att ett belopp motsvarande licensavgiften kommer in och att man tidigt kan återkalla ett trafik tillstånd om licensavgift inte är betald. Den årliga avräkningens syfte är att taxera den skattskyldige, bestämma skatternas och avgifternas avräkning mot årets licensavgifter och slutligen fastställa en eventuell licensavgift.

Enligt YTL kan handelsbolag ha trafik tillstånd. Handelsbolag är emellertid inte alltid skattesubjekt vilket får till följd att avräkning av skatter och avgifter får ske både hos handelsbolaget (innehållen preliminärskatt för anställda, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt) och hos delägarna (F-skatt, egenavgifter, expansionmedelsskatt).

Även efter den årliga taxeringen kan avräkning komma att aktualiseras, t.ex. efter omprövning, besvär eller eftertaxering. Vidare kan en högre licensavgift komma att fastställas till följd av att avräkningsbara skatter senare sätts ner genom omprövning eller besvär.

Eftersom avräkning får ske från skatter och avgifter bör ett licensavgiftssystem innebära ett incitament att redovisa inkomster, överskjutande utgående mervärdesskatt och löner i en sådan omfattning att skatterna och avgifterna åtminstone uppgår till licensavgiften. Den skattskyldige gör alltså inte längre någon "vinst" genom att undanhålla inkomster om ändå en licensavgift skall betalas. Detta är en viktig egenskap hos licensavgiftsmodellen. Den innebär en faktisk legalisering av oredovisade skatter och avgifter (jfr 3.2). Följden blir också att de svarta inkomsterna och lönerna minskar vilket på lite längre sikt är till fördel för företagare och löntagare genom att de i högre utsträckning tillförsäkras sociala förmåner. Det gäller t.ex. pensionspoäng och beräkning av sjukpenninggrundande inkomst. Att inkomster och löner kan antas redovisas i större utsträckning i ett licensavgiftssystem minskar utrymmet för bidragsfusk (A-kassa, sjukpenning, bostadsbidrag m.m.) eftersom det då är mycket lättare att kontrollera detta.

10.10 Avdrag för licensavgiften

Om licensavgifterna överstiger skatterna och avgifterna för beskattningsåret kan det övervägas om den ”överskjutande” eller faktiskt betalda licensavgiften skall få dras av som en kostnad i rörelsen (jfr punkt 23 av anvisningarna till 23 § KL). En sådan lösning är rimlig eftersom licensavgiften i en sådan situation får anses vara en kostnad för att driva den aktuella verksamheten.

Ett tekniskt problem uppstår emellertid eftersom licensavgiften är avhängig årets debiterade skatter och avgifter som i sin tur är beroende av inkomsten som, vid en avdragsrätt för licensavgiften, påverkas av licensavgiftsavdraget. Avdraget kan då lämpligen få göras påföljande beskattningsår.

10.11 Licensavgift vid blandad verksamhet

En fråga är hur avräkningen bör ske vid blandad verksamhet, dvs. när den skattskyldige bedriver även annan verksamhet än sådan för vilken licensavgift skall betalas. Genom 1990 års skattereform utgör inkomst av näringsverksamhet som regel en förvärvskälla vilket innebär att den skattemässiga inkomsten beräknas gemensamt för olika verksamheter. Man skiljer alltså inte på de olika verksamheterna vilket kan medföra att en skattskyldig i en och samma förvärvskälla kan komma att bedriva både en verksamhet som omfattas av licensavgift (taxi) och annan verksamhet som inte är föremål för licensavgift (t.ex. entreprenadverksamhet).

Det torde inte finnas några tekniska skäl för att behöva redovisa den verksamhet för vilket licensavgift skall betalas särskilt. Å andra sidan kan förvärvskälleindelningen utnyttjas i syfte att neutralisera licensavgiften. Skatter och avgifter från annan verksamhet kan nämligen avräknas från licensavgiften om inte förvärvskällorna hålls åtskilda. Härigenom kommer licensavgiften att ha mindre betydelse vid blandad verksamhet eftersom underlaget för avräkning av skatter och avgifter mot licensavgiften ökar.

Även den motsatta situationen kan inträffa när den verksamhet för vilken licensavgift skall betalas – om den hade utgjort en egen förvärvskälla – genererar skatter och avgifter i nivå med licensavgiften. Eftersom förvärvskällan omfattar även en annan verksamhet som går med underskott understiger alltså skatterna och avgifterna licensavgiften. Denna nackdel kan dock den skattskyldige kompensera genom att driva någon av verksamheterna i ett handelsbolag. Två förvärvskällor

föreligger då.

Ett krav på särredovisning av verksamhet med licensavgift är en förhållandevis ingripande reglering. Det bör också tilläggas att om en sådan reglering införs räcker det inte med att, för näringsidkare som driver verksamhet för vilken licensavgift skall betalas, återinföra den förvärvskälleindelning som gällde före 1990 års skattereform. Även då kunde olika verksamheter utgöra en och samma förvärvskälla. Olika förvärvskällor utgjorde verksamheter som till arten var olika och utan något egentligt sammanhang, t.ex. diversehandel och rederi eller bageri och mekanisk verkstad. Det är därför en fördel att utgå från den förvärvskälleindelning som i dag gäller vid beskattningen i övrigt.

En uppdelning av inkomster från olika verksamhetsgrenar är också osäker, särskilt om verksamheterna är närbesläktade t.ex. ett åkeri med inriktning både på taxi (licensavgift) och bussar (ej licensavgift). Även om det alltså finns möjligheter att neutralisera licensavgiften bör avräkning få ske för skatter och avgifter från hela näringsverksamheten.

Genom att licensavgiften får avräknas mot de skatter och avgifter som hela förvärvskällan genererar finns en risk att intresset för blandad verksamhet kommer att öka i syfte att neutralisera licensavgiften. Särskild uppmärksamhet måste därför riktas mot blandad verksamhet där en licensavgiftspliktig verksamhet ingår. Ett första krav är att den skattskyldige måste redovisa att det är fråga om blandad verksamhet. Ett annat krav kan vara att ge in en särskild redovisning på de olika verksamheterna. Även annan uppgiftsskyldighet kan komma i fråga, t.ex. vilka förare som anlitats.

10.12 Enskilda näringsidkare och inkomster av tjänst och kapital

En enskild näringsidkare har i regel inkomster utöver de som kommer från näringsverksamheten. Det kan vara inkomst av tjänst från deltidsarbete eller andra uppdrag. Det kan också vara inkomst av kapital, t.ex. intäkter från banktillgodohavanden, utdelning på aktier eller reavinster vid avyttring av värdepapper. På kostnadssidan kan det finnas skuldräntor. Inkomstslaget kapital kanske visar underskott till följd av sådana.

För enskilda näringsidkare påverkar också räntefördelningen inkomstslaget kapital. Enligt lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning sker räntefördelning om fördelningsunderlaget är positivt eller negativt, dvs. beroende på om näringsverksamheten visar ett kapitalmässigt överskott eller underskott. Om fördelningsunderlaget är

positivt beräknas ett positivt fördelningsbelopp som motsvarar fördelningsunderlaget multiplicerat med statslåneräntan ökad med tre procentenheter. Detta belopp dras av vid beräkning av näringsverksamhet och tas upp som en intäkt vid inkomst av kapital. Den enskilde näringsidkaren får härigenom en lågbeskattad (30 procent) inkomst från rörelsen som motsvarar avkastning på det nedlagda kapitalet. Om fördelningsunderlaget är negativt redovisas i stället en intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet och ett avdrag i inkomstslaget kapital.

Syftet med räntefördelningen är att i skattehänseende likställa en enskild näringsidkare med ett enmansaktiebolag. Ägaren till ett enmansaktiebolag kan låna ut pengar till aktiebolaget och lyfta ränta (kapitalavkastning) på det utlånade kapitalet. Ränteintäkten enkelbeskattas hos aktieägaren. Genom räntefördelningen lågbeskattas alltså en enskild näringsidkare för avkastning på kapitalet.

Frågan är om räntefördelningens effekter i inkomstslaget kapital skall beaktas vid avräkningen mot licensavgiften. Av betydelse är hur en ägare till ett enmansaktiebolag beskattas för ränteinkomster på medel som han lånat ut till sitt aktiebolag. Räntefördelningens syfte är att likställa enskild näringsverksamhet med ett enmansaktiebolag. Ett aktiebolag innehåller inte skatt för ränta (innehållen skatt på mottagarens ränteinkomster) som betalas av aktiebolaget på lån det tagit. Skatten på räntan finns alltså inte på bolagets skattekonto. Följaktligen bör inte heller räntefördelning för enskilda näringsidkare beaktas när det gäller räntefördelningens effekter på inkomstslaget kapital.

Avräkningen från licensavgiften bör inte avse sådana skatter som har bäring på inkomst av kapital och tjänst. I annat fall skulle licensavgiften neutraliseras av skatt på t.ex. intäktsräntor eller löneinkomster.

Skatten från inkomst av näringsverksamhet kan också minska till följd av underskott i inkomstslaget kapital. Det är rimligt att licensavgiften inte påverkas på grund av skattereduktion av inkomstskatt som härrör från inkomst av näringsverksamhet på grund av underskott i kapital. Det viktiga är vilka skatter och avgifter som näringsverksamheten genererar och redovisar. Inte att skatterna sedan kan reduceras genom t.ex. underskott i inkomstslaget kapital.

Skatter avseende inkomst av tjänst och inkomst av kapital bör därför inte ingå i avräkningen mot licensavgiften avseende enskilda näringsidkare eller fysiska personer som är delägare i handelsbolag och som har inkomst av näringsverksamhet från branscher med licensavgift. Detta kan också sägas fungera så i det föreslagna systemet med skattekonto eftersom den fysiska personens skattekonto debiteras innehållen preliminärskatt från inkomstslaget tjänst först i samband med debiteringen av den slutliga skatten. Innan dess finns den innehållna

skatten redovisad på arbetsgivarens skattekonto. Även innehållen skatt på t.ex. bankräntor krediteras skattekontot först vid debiteringen av den slutliga skatten.

Den situationen kan också finnas att en näringsidkare vid sidan av en taxirörelse har en anställning och att taxiverksamheten enbart är ett extraknäck. Har näringsidkaren inte någon anställd kan licensavgiften anses bli för hög eftersom verksamheten inte genererar tillräckligt med skatter och avgifter.

Som nyligen har nämnts bör avräkning dock inte få ske för fysiska personers skatter avseende inkomstlagen tjänst och kapital. För att åstadkomma neutralitet mellan juridiska och fysiska personer kan man ändå ifrågasätta om inte avräkning mot licensavgiften skulle få ske mot en fysisk persons samtliga skatter och avgifter, dvs. även skatt från inkomst av tjänst och kapital. Ett problem är dock om en fysisk person har anställning i ett aktieföretag som driver taxirörelse och samtidigt driver taxirörelse som enskild näringsidkare. Det skulle då finnas två skattesubjekt som skulle göra anspråk på att räkna av sina licensavgifter från samma inkomstskatt. Det är därför knappast möjligt att införa en ordning där licensavgiften avräknas från andra inkomster än näringsverksamhet.

Den skatt som skall betalas under inkomst av tjänst skall således inte beaktas. Här kan hävdas att en bristande neutralitet uppkommer i förhållande till näringsidkare som i stället för tjänsteinkomster driver andra verksamheter i företaget eller som under heltid driver taxirörelse. Detta måste dock vägas mot de förenklingar som det innebär att avräkning får ske för skatter och avgifter i hela förvärvskällan i inkomstlagen näringsverksamhet. Problemet med licensavgiftens storlek för vissa ensamföretag får i stället lösas med en lägre licensavgift för denna kategori.

10.13 Licensavgiftens storlek

Normalkalkyl

För att få fram ett underlag för bedömningen av lämpliga nivåer för licensavgiften har en normalkalkyl gjorts avseende ett taxiföretag. Kalkylen är baserad på uppgifter från RSV:s branschkartläggningar, erfarenheter från skatteförvaltningens revisionsverksamhet samt uppgifter från branschorganisationer.

Förutsättningarna för kalkylen är att endast en person är verksam i rörelsen och att den genomsnittliga månadsomsättningen uppgår till

40 000 kr vilket för helår räknat innebär en total omsättning på 480 000 kr.

Kostnaderna uppgår till 252 000 kr och utgörs av:

- rörliga kostnader, som beräknas till 80 000 kr per år varav bensin är 57 600 kr
- fasta bilkostnader på 77 000 kr, varav 43 000 kr avser värdeminskning på bilen och dess utrustning och 18 000 kr avser beräknad räntekostnad
- administrativa kostnader på 95 000 kr, varav avgift till beställningscentral är 72 000 kr.

Återstoden av intäkterna, 228 000 kr, utgör överskott i enskild näringsverksamhet eller löneutrymme i aktiebolag. Av dessa 228 000 kr åtgår cirka 57 000 kr till egenavgifter/arbetsgivaravgifter och resterande del, 171 000 kr blir inkomst av tjänst eller näringsverksamhet. Skatter och avgifter för denna normalkalkyl kan beräknas enligt följande:

- inkomstskatt, enbart kommunal inkomstskatt 31 procent på 171 000 kr blir 53 000 kr
- egenavgifter/arbetsgivaravgifter är 57 000 kr enligt ovan
- mervärdesskatten på verksamheten är i stort sett +/- 0 kr.

Det totala skatte- och avgiftsuttaget blir 110 000 kr, vilket utgör ca 23 procent av omsättningen. För taxiägaren motsvarar det en månadslön på drygt 14 000 kr före skatt.

Reducerad normalkalkyl för enförarlicens

I de diskussioner som har förts bl.a. med företrädare för taxibranschen har utgångspunkten varit att enförarlicensen skall baseras på ett underlag som motsvarar 80 procent av normalinkomsten. Genom att lägga nivån på 80 procent skapas en säkerhetsmarginal som torde täcka en stor del av de normala avvikelser från normalkalkylen som kan förekomma.

Om licensavgiften skall motsvara 80 procent av en normal verksamhet, dvs. 32 000 kr per månad, blir kalkylen följande:

Månadsomsättningen uppgår till 32 000 kr, vilket för helår räknat innebär en total omsättning på 384 000 kr. Eftersom förutsättningarna för den reducerade kalkylen är att det är fråga om en verksamhet som bedrivs på samma villkor som den oreducerade kalkylen är det endast de rörliga kostnaderna som beräknas variera jämfört med normalkalkylen, vilket ger följande kostnadsbild:

- rörliga kostnader 64 000 kr per år varav bensin utgör 46 000 kr

- fasta bilkostnader på 77 000 kr, varav 43 000 kr avser värdeminskning på bilen och dess utrustning och 18 000 kr avser beräknad räntekostnad
- administrativa kostnader på 95 000 kr, varav avgift till beställningscentral utgör 72 000 kr.

Återstoden av intäkterna, 148 000 kr, utgör överskott i enskild näringsverksamhet eller löneutrymme i aktiebolag. Av dessa 148 000 kr åtgår cirka 37 000 kr till egenavgifter/arbetsgivaravgifter och resterande del, 111 000 kr blir inkomst av tjänst eller näringsverksamhet. Skatteutfallet kan då beräknas till:

- inkomstskatt, enbart kommunal inkomstskatt 31 procent på 111 000 kr blir 34 000 kr
- egenavgifter/arbetsgivaravgifter är 37 000 kr enligt ovan.
- mervärdesskatten på verksamheten borde vid en strikt beräkning enligt ovan ge ett underskott på ca 5 000 kr. Det borde dock finnas utrymme att, långsiktigt, få lägre totala fasta kostnaderna vid en nivå på 32 000 kr än på 40 000 kr. Om de fasta kostnaderna minskar så minskar även momsunderskottet och nettoresultatet ökar vilket leder till högre skatteuttag. Med hänsyn till dessa faktorer bortses från momsunderskottet. Det totala skatteuttaget uppgår till 71 000 kr, vilket utgör ca 18 procent av omsättningen. För taxiägaren motsvarar detta en månadslön på drygt 9 000 kr före skatt.

I den i avsnitt 9.2. nämnda normalgruppen betalar i dag cirka 64 procent av företagen 71 000 kr eller mer i skatter och avgifter. Licensavgiften för enförarbilar kan därför ligga på i storleksordningen 6 000 kr i månaden.

Flerförarlicens

För flerförarlicensen, dvs. fordon som får föras av ett obegränsat antal förare, är det svårt att göra en närmare beräkning av hur mycket skatt dessa fordon genererar i dag eftersom det saknas erforderligt underlag. För att göra en sådan analys krävs tillgång till bokföring och körjournaler från ett större antal företag och bilar.

Ett annat problem med denna typ av fordon är att det förekommer en mycket stor variation i branschen på hur mycket dessa fordon används. Vissa fordon, särskilt i storstäderna där det finns kundunderlag under en större del av veckan, körs i skiftgång av många olika förare. Andra bilar används, ibland på grund av bristande kundunderlag, i begränsad omfattning som flerförarbilar. Det är enligt vad som uppgetts till utredningen relativt vanligt i taxiföretag med fordon som i veckorna körs av ägaren och under helger av en extraförare.

Denna kategori fordon med en heltidsförare och en extraförare spelar en relativt stor roll när det gäller att få ut så många fordon som möjligt vid de tider då efterfrågan är som störst. Flerförarlicensen bör därför utformas så att även denna kategori bilar kan omfattas av den.

Det stora problemet med ett system som har två nivåer på licensavgiften är den tröskeleffekt som uppstår när man övergår från en lägre nivå till en högre nivå. Om denna tröskeleffekt blir för stor tvingas de taxiägare som i dag kör med viss hjälp av anställd personal att övergå till enförarlicens vilket, som nämnts ovan, skulle ha negativa effekter på fordonstillgången. Det skulle även kunna ha en hämmande effekt på taxiägare som vill expandera sin verksamhet.

För att undvika alltför stora tröskeleffekter och för att kompensera för naturliga avvikelser från normalkalkylen bör flerförarlicensen beräknas till 1,2 gånger enförarlicensen. Det innebär att licensavgiften ligger på i storleksordningen 8 500 kr i månaden. Vid denna beräkning har hänsyn tagits till att intäkterna resp. de rörliga kostnaderna ökar med 20 procent medan de fasta kostnaderna är konstanta.

Dispensnivå

Eftersom grundtanken med dispensmöjligheten är att det är fråga om en normal verksamhet som dock bedrivs i begränsad omfattning (en förare på halvtid) bör licensavgiften för dispensnivån utformas med normalkalkylen som grund. Dispensnivån bör med hänsyn till denna beräknas på en inkomst som utgör 50 procent av en normal verksamhet. För att ge en relativt stor marginal vid dispensfallen har de fasta kostnaderna beräknats till 75 procent av normalkalkylens.

Kalkylen blir enligt följande:

Inkomsterna uppgår till 240 000 kr.

Kostnaderna består av

- rörliga kostnader 40 000 kr per år, varav bensin utgör 29 000 kr
- fasta bilkostnader på 59 000 kr, varav 32 000 kr avser värdeminskning på bilen och dess utrustning och 13 000 kr avser beräknad räntekostnad
- administrativa kostnader på 68 000 kr, varav avgift till beställningscentral utgör 54 000 kr.

Återstoden av intäkterna, 73 000 kr, utgör överskott i enskild näringsverksamhet eller löneutrymme i aktiebolag. Av dessa 73 000 kr åtgår omkring 18 000 kr till egenavgifter/arbetsgivaravgifter och resterande del, 55 000 kr blir inkomst av tjänst eller näringsverksamhet. Skatteutfallet kan beräknas enligt följande:

- inkomstskatt, enbart kommunal inkomstskatt 31 procent på 55 000 kr blir 17 000 kr
- egenavgifter/arbetsgivaravgifter är 18 000 kr enligt ovan
- mervärdesskatten på verksamheten borde vid en strikt beräkning ge ett underskott på ca 7 000 kr. Det borde dock finnas utrymme att, långsiktigt, få lägre totala fasta kostnader vid en intäktsnivå på 20 000 kr än 75 procent av kostnaderna på 40 000 kr. Om de fasta kostnaderna minskar så minskar även momsunderskottet och nettoresultatet ökar vilket leder till högre skatteuttag. Med hänsyn till dessa faktorer bortses från momsunderskottet.

Det totala skatteuttaget uppgår till 35 000 kr, vilket utgör ca 15 procent av omsättningen. Licensavgiften blir då omkring 3 000 kr. För taxiägaren motsvarar detta en månadslön på drygt 4 600 kr före skatt.

Det bör påpekas att det troligtvis inte är ett normalfall att man har en inkomst som motsvarar 50 procent av normalinkomsten samtidigt som de fasta kostnaderna uppgår till 75 procent av normalkalkylens. När det t.ex. gäller avgiften till en beställningscentral så är det inte ovanligt att den som kör taxi på deltid inte är med i en sådan och då blir de samlade administrativa kostnaderna avsevärt lägre än i kalkylen. Det förekommer dock på landsbygden att avgiften till beställningscentralen är reducerad för den som kör på deltid. Om det är frågan om ett avvecklingsskede av verksamheten eller en verksamhet som endast bedrivs som ett komplement till t.ex. en halvtidstjänst är det troligt att de stora kostnadsposterna i normalkalkylen, bilen inklusive kapitalkostnad samt avgift till beställningscentralen ser annorlunda ut. Detta innebär att även verksamheter som genererar mindre än 20 000 kr per månad men som har en annorlunda kostnadsbild bör kunna bära dispenslicensen. Slutsatsen är att en rimlig licensavgift snarare bör ligga på 4 000 kr i månaden än 3 000 kr.

10.14 Licensmärke ("badge")

Eftersom licensavgiften syftar till att upprätthålla det konventionella skattesystemet i utsatta branscher är det angeläget att licensavgiften tar så lite kontrollresurser i anspråk som möjligt. Kontrollresurserna bör i stället vara koncentrerade på den ordinarie beskattningen.

En möjlighet att underlätta kontrollen är att införa ett enkelt kontrollsystem där varje taxibil skall ha ett märke på insidan av vindrutan som visar att skatter och avgifter är betalda. Förebilder finns t.ex. i USA ("badge"). Härigenom kan inte enbart myndigheter utföra kontrollen utan även konkurrenter och kunder kan sägas "kontrollera" att det finns ett märke. Införs licensavgift (alternativt näringsavgift) i många branscher kan man anta att märket på dörren eller var det kommer att sitta blir ett tecken för kunder och leverantörer att näringsidkaren gjort rätt för sig.

Av licensmärket för taxi bör framgå månad, år, län (dvs. den länsstyrelse som meddelat trafikillståndet) och registreringsnummer.

För ensamförare bör av licensmärket framgå förarlegitimationens nummer. Detsamma gäller givetvis för deltidsförare.

De tre olika kategorierna av märken kan ha följande färger. Rött för fordon utan begränsningar och blå färg för ensamförare. För ensamförare som samtidigt är deltidsförare kan märket vara hälften blått och hälften vitt.

10.15 Nyföretagandet

Som framgått av den tidigare redovisningen tar en licensavgift inte särskild hänsyn till företagets kostnadsbild. Ett etablerat företag med stora investeringar bakom sig och med en låg skuldnivå har lättare att generera de skatter och avgifter som licensavgiften får avräknas mot jämfört med ett företag i ett uppbyggnadsskede. För en genomsnittlig nyföretagare kan licensavgiften utgöra ett visst hinder för att ge sig in på marknaden.

Att höja tröskeln för etablering i vissa branscher har emellertid inte enbart nackdelar. Från ett ekobrottsperspektiv kan tvärtom etablerings-trösklar ha fördelar. Som exempel kan nämnas att Ekobrottskommis-sionen (SOU 1984:8) föreslog att krav på ekonomiska garantier skulle införas i vissa branscher. Inom yrkestrafiken finns i dag krav på ekonomiska garantier och nivåerna har nyligen föreslagits bli höjda, t.ex. till 75 000 kr för tillståndshavare med ett taxifordon (SOU 1996:93).

Ett sätt att anpassa licensavgiften till nyföretagare är att hålla den på en låg nivå. Är den för låg minskar den i effektivitet, särskilt mot de mer

etablerade i branschen.

Ett annat sätt är att införa en graderad licensavgift som är låg för nyföretagare och som successivt höjs under låt oss säga de första fem åren för att under det sjätte året uppgå till normal nivå. En sådan regel kan emellertid missbrukas genom att företaget med jämna intervaller byter ägare inom familjen i syfte att företaget alltid skall anses som nystartat. Bulvaner kan också komma att anlitas i detta syfte. En nedsättning för nyföretagare kommer att inbjuda till kringgående manövrar och ställa höga krav på regler för att motverka anpassning. En nedsättning kommer också att kräva mycket kontroll. Dessa kontroller kommer alltså att ägnas åt att upprätthålla reglerna för ett specialfall (nyföretagarfallet) i stället för att inriktas på systemet som sådant vilket innebär att kontrollresurserna inte används optimalt.

Enligt utredningens bedömning är det angeläget att upprätthålla ett högt omvandlingstryck genom att stimulera nyföretagande och konkurrens. Ett väsentligt syfte med licensavgiften är också att åstadkomma en sundare konkurrens i branschen för att öka effektiviteten i ekonomin. Med hänsyn till att lagstiftningen redan i dag ställer kapitalkrav för trafikillstånd minskar behovet av att ha en nedsatt licensavgift för nyföretagare. Det bör framhållas att vid beräkning av licensavgiftens storlek har beaktats förhållandevis höga fasta kostnader för avskrivning på fordon samt räntekostnader. Det innebär att möjligheterna bedöms vara goda att en nyföretagare kan bära licensavgiften. Av vikt är också att en lägre licensavgift föreslås införas för ensamförare samt för deltidsåkare (dispens). Det innebär att en nyföretagare kan få en lägre licensavgift under förutsättning att inga andra chaufförer anlitas. Övervägande skäl talar därför för att inte införa någon nedsättning för nyföretagare.

Licensavgiften medför en effektivare uppbörd av mervärdesskatt för nystartade företag med en omsättning om högst 1 miljon kr. Enligt nuvarande regler behöver nämligen sådana företag redovisa mervärdesskatten först i samband med självdeklarationen, som upprättas efter det första beskattningsårets utgång. Lämnas inte någon självdeklaration tar det i dag viss tid innan myndigheterna reagerar och mot slutet av året aktualiseras skönstaxering. Möjligheterna är därför stora att i dagens system "momsfritt" bedriva verksamhet upp mot två års tid. Genom licensavgiften tas denna möjlighet bort och samhället får i stället in medel kontinuerligt.

10.16 Trafiktillstånd och fordonsanmälan

En förutsättning för att behålla trafiktillståndet är att skatter och avgifter i verksamheten betalas. Härigenom får den skattskyldige ett starkt incitament att betala skatter och avgifter.

Om inte skatter och avgifter motsvarande licensavgiften betalas skall trafiktillståndet återkallas. I 11 a § YTF bör anges att obetald licensavgift utgör grund för återkallelse. Återkallelse bör också ske om tillståndshavaren använder ett fordon i strid mot bestämmelserna om licensavgift, t.ex. när ett fordon körs av flera chaufförer trots att det är anmält för licensavgift för en ensamåkare.

Skattemyndigheten skall omedelbart (den 12:e i resp. månad) underätta en tillsynsmyndighet när ett belopp motsvarande licensavgiften inte är betalt. Tillsynsmyndigheten skall snarast begära förklaring av tillståndshavaren. För att undvika missbruk vid delgivning skall rekommenderat brev sändas till tillståndshavarens ordinarie adress och delgivning därigenom anses fullgjord. Sedan tid för yttrande gått ut skall tillståndet återkallas om inte en nöjaktig förklaring har lämnats. Hela förfarandet bör kunna vara avklarat inom ett par veckor. Tillsynsmyndighetens beslut kan på sedvanligt sätt överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Eftersom licensavgiften inte är betald skall inte något nytt märke sändas till tillståndshavaren.

Det kan inte bli fråga om att för en tillståndshavare med flera fordon endast återkalla en del av tillståndet när t.ex. skatter och avgifter motsvarande 90 procent av fordonsparken är betalda. Till att börja med gäller ett trafiktillstånd inte vissa fordon utan taxitrafik som sådan. Inte heller är det möjligt att från den licensavgift som är bestämd för ett visst taxiföretag och beräknad för flera fordon separera betalningen för de olika fordonen. Även om det skulle gå att genomföra för taxibranschen är ett motsvarande system med partiella återkallelser inte möjligt i andra branscher som är lämpliga att införa licensavgift i.

Däremot bör det vara möjligt att under året hos tillsynsmyndigheten avanmäla fordon och på så sätt påverka licensavgiften. Det kan vara fallet när en verksamhet måste dras ner under en längre tid eller vid längre tids sjukdom. Detta bör då ske i förväg genom avanmälan för kalendermånad.

Administrativt bör länsstyrelsen som i dag hantera på- och avanmälningar av fordon. Vidare bör länsstyrelsen registrera till vilken kategori fordonen hör (typ av licensavgift). Det bör också vara länsstyrelsen som prövar ansökningar om dispens för deltidsfordon. Skattemyndigheten svarar för skatte- och uppbördsfrågor kring licensavgiften. Mellan skattemyndigheten och länsstyrelsen krävs ett informationsutbyte.

Länsstyrelsen måste meddela skattemyndigheten om bl.a. trafikillstånd, återkallelser av sådana tillstånd, på- och avamälningar och kategoriindelning av fordon. Skattemyndigheten måste meddela länsstyrelsen om licensavgiften inte är betald.

En särskild fråga gäller ensamåkare som kör skolskjuts eller fullgör andra samhällliga serviceuppgifter. Vid sjukdom och liknande förhinder måste en ersättare tillfälligt kunna svara för sådan verksamhet. Det är ingen lösning på problemet att fordonet anmäls för att kunna köras utan begränsningar när det gäller antalet chaufförer för då kan företaget sannolikt inte bära den licensavgiften. Problemet finns nästan uteslutande utanför tätorterna där efterfrågan på taxitjänster är begränsad och det därför saknas möjlighet att "expandera" till ett flerförarfordon. En enkel lösning kan vara att anmälan sker till länsstyrelsen om att en tillfällig förare ryckt in. Anmälan sker därefter när den ordinarie föraren åter tagit vid. Skälet till varför en ersättare satts in skall styrkas med intyg.

10.17 Skattebrott

Skattebrott föreligger bl.a. när någon lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att lämna deklaration och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras eller felaktigt beräknas eller återbetalas.

Det centrala skattebrotten bygger således på att det föreligger en fara för att skatt undandras. Detta innebär att skattemyndigheternas utformningen av beslut samt kontrollfunktionernas utformning får stor betydelse för när ett skattebrott kan anses vara för handen.

Den nu föreslagna licensavgiften, som är en skatt, skall påföras den skattskyldige som bedriver rörelse av visst slag. Detta kan i vissa fall innebära att det kan ske en faktisk avkriminalisering upp till den nivå som omfattas av ett påfört licensbelopp.

Den nu föreslagna beskattningsformen kan således komma att få effekter på bedömningen av om ett skattebrott har begåtts eller inte. Den närmare utformningen av hur licensen påförs och vilken kontroll som sker, automatiskt eller manuellt, kommer slutligen att avgöra var gränserna för en eventuell avkriminalisering kommer att gå.

I vissa fall kommer dock inte någon avkriminalisering att ske. I de fall när den skattskyldige driver en verksamhet utan tillstånd, t.ex. s.k. svarttaxi, och inte heller deklarerar verksamheten, eller i fall där oriktiga uppgifter lämnats om exempelvis antalet bilar. En förutsättning för att den som driver taxiverksamhet utan tillstånd skall kunna fällas för skattebrott är att licensavgiften inte förutsätter trafikillstånd.

Även om det kan tänkas att intresset för svarttaxiverksamhet i viss mån kan komma att öka vid införandet av licensavgifter, motverkas detta av att den ökade risken för att bli påförd kännbara licensavgifter som blir följden av att bli ertappad med svarttaxiverksamhet.

Genom att skatten är utformad som en licensavgift kan också en viss förenkling förväntas när det gäller själva lagföringen.

10.18 Jämkning och eftergift

Normalt sett kan skatter och avgifter inte jämkas eller efterges. Med hänsyn till licensavgiftens särskilda karaktär av en skatt som alltid måste betalas kan det ifrågasättas om det bör införas en möjlighet till jämkning eller eftergift. Därvid måste dock först beaktas de möjligheter till nyansering av licensavgiften som redan finns i systemet.

För det första finns det tre kategorier på fordon och därmed licensavgift. Nivåerna baseras på uppgifter om rimliga skatte- och avgiftsutfall. Hänsyn har på alla nivåer tagits till förhållandevis höga fasta kostnader. Dessutom har en reduktion skett i syfte att åstadkomma en marginal för att kompensera att verksamheten inte alltid kan drivas effektivt. Härigenom torde flertalet seriösa näringsidkare kunna anmäla fordonen till en för verksamheten passande kategori. Det finns också möjlighet att under året ändra kategori.

Vidare kan fordon av- och påanmälas under en eller flera månader. Slutligen är en faktiskt betald licensavgift avdragsgill vid påföljande års taxering.

Som framgår av redovisningen är licensavgiftssystemet i möjligaste mån anpassat till att verksamheter kan bedrivas på olika sätt och med varierande intensitet. Vår bedömning är därför att behovet av en särskild eftergifts- eller jämningsgrund är begränsat. En möjlighet till jämkning eller eftergift måste också vägas mot det intresse som troligen finns att missbruka ett sådant system. Därtill kommer det att krävas stora resurser att hantera ett jämningsinstitut. Övervägande skäl talar därför mot att införa en möjlighet till jämkning eller eftergift.

11 Schablonbeskattning med inkomsthöjning

11.1 Inkomsten i centrum

En möjlighet till schablonbeskattning är att jämföra företagets intäkter med parametrar. Enligt parametrarna – som kan variera för olika branscher – måste intäkterna uppgå till en viss angiven nivå, i annat fall höjs inkomsten så att intäkterna uppfyller kravet. Den skattskyldige är fortfarande bokföringsskyldig och skall ge in deklARATIONER, kontrolluppgifter m.m., men skattemyndigheten kan avvika från deklARATIONEN med stöd av lagstiftningen om schablonbeskattning och höja inkomsten schablonmässigt. En sådan modell har karaktär av en lägsta inkomstnivå eller minimibeskattnig.

En schablonbeskattning som bygger på jämförande parametrar har stora likheter med den i avsnitt 9 redovisade modellen med SRU-uppgifter. Den stora skillnaden är att en schablonbeskattning med jämförande parametrar i väsentligt mindre utsträckning än SRU-modellen bygger på den skattskyldiges egna uppgifter.

Bestämmelserna om schablonbeskattning kan tas in i en särskild lag. Schablonbeskattnigen kan tillämpas för den eller de branscher som anges i lagen. Lämpligen kan lagen innehålla dels generella bestämmelser om schablonbeskattning oavsett bransch, dels branschspecifika bestämmelser (intäktskrav). Härigenom kan schablonbeskattnigen utvidgas till nya branscher eller inskränkas till färre branscher.

Lagstiftningen kan vara av tillfällig karaktär i den meningen att schablonbeskattning skall tillämpas enbart på branscher där problemen är särskilt stora när det gäller skatteundraganden.

Eftersom schablonbeskattning enbart aktualiseras i fall när intäktskravet inte uppfylls kan metoden betecknas som en selektiv schablonbeskattning.

Schablonbeskattning kan inte ersätta traditionell skattegranskning och kontroll.

En lämplig parameter för taxibranschen är fordonsinnehavet. Fordonen kan delas in i olika kategorier på samma sätt som beskrivits i licenavgiftsmodellen. En beskattning bör vara så neutral som möjligt till

företagsekonomiska överväganden. För att uppfylla intäktskravet kan fordonen utnyttjas i större omfattning genom att t.ex. ytterligare förare rekryteras. Att även kostnaderna ökar saknar betydelse för denna modell för schablonbeskattning där intäkterna är styrande. En fråga är hur schablonbeskattningen bör förhålla sig till taxiföretag som drivs på deltid. Det kan t.ex. vara ett glesbygdsföretag där näringsidkaren kombinerar olika verksamheter. Härigenom blir i regel intäkterna lägre än kravet på intäkter. I ett sådant fall får alltså den skattskyldige visa varför intäkterna understiger nivån genom att hänvisa till den andra sysselsättningen (jfr nedan om omvänd bevisbörda). Kategoriindelningen av fordonen beroende på användningssättet innebär emellertid att intäktskraven kan vara förhållandevis nyanserade.

Intäktskravet får beräknas med ledning av bl.a. statistiskt material. I kapitel 9 och 10 finns några uppgifter om vad fordon normalt genererar i intäkter. Enligt dessa översiktliga beräkningar bör ett fordon som används av flera förare kunna ge intäkter på i storleksordningen 460 000 kr om året. Fordon som används av enbart en förare genererar intäkter på omkring 384 000 kr om året. För dispensfallet, en förare på halvtid kan intäkterna beräknas till omkring 240 000 kr om året.

11.2 Beräkning av intäkten

Vid bestämmande av intäktskravet bör hänsyn tas till att man vid en schablonmässig höjning också bör beakta att kostnaderna borde vara högre. Schablonbeskattningen bygger på uppfattningen att det är vanligt med oredovisade intäkter i vissa branscher och det är sannolikt att om intäkterna understiger intäktsnivån har även kostnaderna krympts. Vid schablonbeskattningen kanske det därför inte går att förutsätta att de redovisade kostnaderna är riktiga. Om i realiteten intäkterna höjs genom att inkomsten höjs genom schablonbeskattning borde även kostnaderna höjas. Detta kan ske på två sätt. Den enklaste metoden är att reducera inkomsthöjningen med hänsyn till en fiktiv uppskattning av kostnaderna. Det andra sättet är att direkt beakta de redovisade kostnaderna. Om de redovisade kostnaderna skall beaktas kan schablonbeskattningen byggas ut genom att det ställs ett krav på förhållandet mellan intäkter och kostnader. Om de redovisade kostnaderna är proportionellt sett höga även vid en intäktsnivå som överensstämmer med en inkomsthöjning genom schablonbeskattning skulle kostnaderna inte justeras. Om den motsatta situationen uppstår skall inkomsthöjningen begränsas med beaktande av högre kostnader. Genom att inte enbart utgå från intäkterna utan även jämföra intäkterna med kostnaderna blir schablonbeskattningen mer

nyanserad.

De redovisade intäkterna i deklarationen jämte SRU-uppgifterna utgör grunden för bedömningen om schablonbeskattning kan ske eller inte. Ett problem i detta sammanhang är blandad verksamhet, se vidare nedan om förvärvskällor.

Om intäkterna understiger normen höjs inkomsten schablonmässigt av skattemyndigheten. Vad som sker är att man schablonmässigt avviker från deklarationen i ett hänseende, nämligen vid bestämmandet av inkomsten. Bokföringen ligger fortfarande till grund för inkomstberäkningen med undantag för den avvikelse som inkomsthöjningen innebär. Ett alternativ hade varit att helt frångå deklarationen och den bakomliggande bokföringen och ändå försöka bestämma den riktiga inkomsten. Det hade då varit fråga om skönstaxering. Inte minst starka förenklingskäl talar för att bygga schablonbeskattningen på deklarationen och bokföringen i stället för att i det enskilda fallet försöka bestämma den riktiga inkomsten.

Inkomsthöjningen kan därför betraktas som enbart en skattemässig korrigering av inkomsten. Eftersom intäktsnivåerna finns angivna i lagstiftningen om schablonbeskattningen sker korrigeringen av inkomsten oberoende av om den skattskyldiges deklaration är korrekt eller inte.

Av rättssäkerhetsskäl bör det finnas en möjlighet att undgå schablonbeskattning eller att åtminstone justera denna. Införs en sådan möjlighet ändras emellertid utgångsläget för schablonbeskattningen. Den blir inte längre oberoende av de faktiska omständigheterna. Utgångsläget blir i stället att om intäkterna understiger den angivna nivån förutsätts att deklarationen och bokföringen inte speglar de verkliga förhållandena såvida inte motbevisning kan presteras av den skattskyldige. Följden kan bli att en näringsidkare som schablonbeskattas – och som inte förmått visa varför intäkterna är låga – uppfattar sig som utpekad som skattesmitare.

11.3 Bokföringens och deklarationens status

I vårt skattesystem har redovisningen och deklarationen ett högt bevisvärde. Om skattemyndigheten ifrågasätter t.ex. de redovisade intäkternas storlek har skattemyndigheten bevisbördan för att de är felaktiga. Som framgått av avsnitt 7 utgör deklarationen och framför allt redovisningen grunden för företagsbeskattningen. När det gäller mervärdesskatt är redovisningen och deklarationen också av grundläggande betydelse.

För beskattning av löntagare har kontrolluppgiftsskyldigheten successivt byggts ut och genom det förenklade deklarationsförfarandet

räcker det som regel med att den skattskyldige bekräftar de inkomster och kostnader som skattemyndigheten redan känner till. I nästan total avsaknad av kontrolluppgifter baseras företagsbeskattningen på den skattskyldiges egna uppgifter. Det är därför väsentligt att näringsidkarnas tilltro till att redovisning och deklaration är viktiga bevis upprätthålls. I annat fall ställs skattesystemet inför stora svårigheter.

Ett system som bygger på en schablonmässig beräkning av resultatet med ledning av de uppgifter den skattskyldige själv lämnar skapar en situation där redovisning och deklaration får en kluven funktion.

För att den skisserade modellen med schablonbeskattning av inkomsten skall fungera krävs att det finns en utgångspunkt i de uppgifter som den skattskyldige lämnat i sin deklaration. Utifrån denna utgångspunkt fattas ett beslut om schablonbeskattning, dvs. de uppgifter den skattskyldige lämnat och som grundar sig på redovisningen utgör alltså grunden för beslutet.

Om schablonbeskattning kan ske genom en avvikelse från deklarationen har redovisning och deklaration – inom ramen för de nivåer som gäller för schablonbeskattningen – inte längre kvar sitt bevisvärde. Samtidigt ligger uppgifterna i övrigt till grund för beskattningen.

Följden kan bli att schablonbeskattningen medför att värdet av redovisning och deklaration allmänt sett minskar i den specifika branschen och att standarden sjunker. På sikt kan en metod för schablonbeskattning som avviker från redovisning och deklaration få sådana negativa effekter att de inte uppvägs av de fördelar som schablonbeskattningen innebär. En schablonbeskattning som lutar sig mot den konventionella beskattningen borde därför om möjligt innehålla ett incitament att redovisa inkomster. I vart fall bör införandet av en schablonbeskattning inte ha motsatt effekt.

11.4 Förvärvskällor

Ett problem med schablonbeskattning av vissa verksamheter är den förvärvskälleindelning som ligger till grund för inkomstberäkningen. Sedan 1990 års skattereform är för aktiebolag olika verksamheter en och samma förvärvskälla. Om ett aktiebolag driver taxirörelse och maskinentreprenad utgör dessa två olika verksamheter en och samma förvärvskälla, vilket innebär att inkomsten beräknas som om enbart en verksamhet bedrivs.

Även för enskilda näringsidkare och handelsbolag utgör olika verksamheter som regel en förvärvskälla.

För att schablonbeskattning skall kunna ske i fall av blandad verk-

samhet krävs att inkomstberäkning av den verksamhet som kan schablonbeskattas görs för sig. I annat fall är det inte möjligt att undersöka om verksamheten uppfyller de krav på intäkter som annars leder till schablonbeskattning.

Ett sätt att komma till rätta med de beskrivna problemen kan vara att verksamhet som kan schablonbeskattas utgör en egen förvärvskälla. En nackdel med en sådan lösning är att särskilda kvittningsregler bör finnas om den schablonbeskattade verksamheten går med underskott och den skattskyldige bedriver även annan verksamhet, som går med överskott. I dagens system "kvittas" alltså underskottet i den ena verksamheten mot överskottet i den andra med automatik eftersom man inte skiljer mellan verksamheterna vid inkomstberäkningen. Ett enklare sätt är att föreskriva att inkomsten skall redovisas för sig utan att det är fråga om skilda förvärvskällor.

Sedan olika verksamheter redovisats för sig, i syfte att kontrollera om schablonbeskattning skall ske, kan inkomsterna från olika verksamheter i förvärvskällan läggas samman. Det innebär att t.ex. underskott i maskinentreprenadverksamhet kan "kvittas" mot överskott i taxirörelse, vare sig den sistnämnda verksamheten blivit schablonbeskattad eller inte.

Mot bakgrund av förvärvskälleproblematiken bör anges att inkomsten från sådan verksamhet som kan schablonbeskattas skall beräknas för sig. Även uppgifter från bokföringen enligt LSK bör redovisas särskilt för verksamhet som kan schablonbeskattas.

Ett enklare alternativ är att bortse från att förvärvskällan innehåller olika verksamheter. I stället kan (de totala) intäkterna jämföras med schablonbeskattningens intäktskrav. Följden kan då bli att den skattskyldige undgår schablonbeskattning tack vare intäkter från annan verksamhet. Om förvärvskällan består även av annan verksamhet än taxirörelse ökar inte enbart intäkterna utan också kostnaderna. Eftersom schablonbeskattningen riktar in sig på intäkterna saknar dock kostnaderna betydelse för beräkningen. Ytterligare verksamhet leder således alltid till högre intäkter och minskar utrymmet för schablonbeskattning.

11.5 Omvänd bevisbörda

Om förutsättningarna är uppfyllda sker schablonbeskattning, trots att den skattskyldige gett in en fullständig deklaration och kan åberopa en till synes korrekt redovisning. Som tidigare nämnts sker också schablonbeskattning oberoende av om deklarationen är riktig eller inte.

Emellertid kan rättssäkerhetsskäl tala för att det bör finnas en möjlighet att undgå schablonbeskattning eller att få den nedsatt. Om

intäktskraven kan göras nyanserade och vara anpassade till olika sätt att bedriva verksamheten på minskar behovet av att kunna ifrågasätta intäktskravet.

Eftersom huvudregeln skall vara att schablonbeskattning sker i vissa objektivt angivna situationer måste det ställas höga krav för att schablonbeskattning inte skall ske. Den skattskyldige måste kunna redovisa varför verksamheten inte uppfyller intäktskraven. En möjlighet att undgå schablonbeskattning kan föreligga när verksamheten har en sådan inriktning att lönsamheten är lägre än normalt. Genom yttrande från branschorganisation och liknande kan uppgifter bekräftas. Om den skattskyldige varit sjuk under lång tid och därför inte kunnat driva verksamheten på den nivå som intäktskraven förutsätter kan sjukskrivningsperioderna styrkas genom intyg från försäkringskassan. Beviskraven bör vara så höga att den skattskyldige skall "visa" varför verksamheten inte uppfyller intäktskraven.

I många fall kan det dock vara svårt att visa varför intäkterna inte uppfyller intäktskraven. Det är inte alltid som klart påvisbara faktorer som längre tids sjukskrivning e.d. kan åberopas utan de låga intäkterna kan bero på t.ex. en kombination av faktorer som är svåra att föra bevisning om. Det kan vara bristande affärsvana, kontrakt som inte infrias, personliga svårigheter m.m. I vissa fall kan man tänka sig faktorer som inte ens den skattskyldige är medveten om. Generellt sett är det svårt att visa varför man inte haft vissa intäkter. Frågan är om inte en omvänd bevisbörda i många situationer kan ställa den skattskyldige inför orimliga krav.

Beskattning är en ingripande åtgärd och att införa en motsatt bevisbörda för att i vissa situationer undgå beskattning reser några frågor av principiell natur. Som vårt skattesystem är uppbyggt med bokföring och deklaration är det naturliga för den skattskyldige att redovisa sina inkomstförhållanden genom att åberopa dessa handlingar. Att det skulle krävas något ytterligare för att bli beskattad i enlighet med deklarationen och undgå att få inkomsten höjd är därför främmande för vårt system. Det krävs därför mycket starka skäl för att införa en sådan ordning. Om andra lösningar finns för att komma till rätta med skatteundandragandena i branschen bör dessa i första hand övervägas.

11.6 Preliminärskatt

Vid den preliminära taxeringen, dvs. beräkningen av den preliminära skatten, skall hänsyn tas till de förhållanden som kan antas komma att ligga till grund för taxeringen under året efter inkomståret (15 § uppborðslagen). Genom schablonbeskattningen kommer inkomsterna och därmed den slutliga skatten att höjas för vissa skattskyldiga vilket får till följd att även preliminärskatten höjs.

Även preliminärskatten för det första beskattningsåret vid en nystartad verksamhet kommer att höjas i vissa fall. Förutsättningen är givetvis att näringsidkaren redovisar sådana intäkter att schablonbeskattning aktualiseras.

För att minska utrymmet för det s.k. likvida fusket bör möjligheterna att jämka preliminärskatt begränsas för sådan verksamhet som kan schablonbeskattas. Enligt 45 § 1 mom. uppborðslagen får jämkning ske bl.a. då den skattskyldige gör sannolikt eller det för skattemyndigheten framstår som troligt att den preliminära skatten till följd av ändring i inkomst eller i avdrag för omkostnader kommer att avvika från den slutliga skatten. Kraven är därför inte särskilt höga för att medge jämkning. Om den skattskyldige har för avsikt att likviditetsmässigt minimera betalningen av skatter i syfte att slutligen undandra sig så mycket skatt som möjligt kan jämningsinstitutet missbrukas. För att bl.a. göra schablonbeskattningen effektiv krävs därför en regel med innebörd att jämkning får ske enbart om det finns särskilda skäl. Det räcker alltså inte att den skattskyldige kan göra sannolikt att uttaget av preliminärskatt är för högt utan det krävs också att det föreligger särskilda skäl, t.ex. att verksamheten likviditetsmässigt inte kan bära det för höga uttaget.

Restriktionen i jämningsinstitutet bör inte enbart gälla skattskyldiga som faktiskt schablonbeskattas utan generellt för näringsidkare som kan komma ifråga för schablonbeskattning.

11.7 Skattetillägg

Förutsättningarna för att skattetillägg skall påföras är att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift (5 kap. 1 § taxeringslagen) eller att sköns-taxering skett (5 kap. 2 § samma lag).

Schablonbeskattning innebär inte nödvändigtvis att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift. I stället höjs inkomsten schablonmässigt om intäkterna understiger en viss angiven nivå.

Schablonbeskattningen beräknas också på de uppgifter som den

skattskyldige lämnat i sin bokföring, låt vara att schablonbeskattningen innebär en avvikelser från denna. Skattetillägg bör därför inte påföras när schablonbeskattning sker.

Den situationen kan emellertid inträffa att skattetillägg aktualiseras efter det att schablonbeskattning har skett. Efter revision kan inkomsten komma att höjas och i vissa fall kan skönstaxering ske. Givetvis bör då skattetillägg kunna påföras enligt vanliga regler. Det kan också förekomma fall när den skattskyldige driver en verksamhet utan tillstånd, t.ex. svarttaxi, och inte heller deklarerar verksamheten. Eftersom skattemyndigheten saknar uppgift om verksamheten kan någon schablonbeskattning inte ske. Om en sådan näringsidkare upptäcks bör skattetillägg komma i fråga även för den del av skönstaxeringen som sker inom ramen för schablonbeskattning.

11.8 Ordningsföljden

Schablonbeskattningen innebär att inkomsten av näringsverksamhet höjs. Det är därför rimligt att den skattskyldige får möjlighet att kompensera denna höjning genom bl.a. resultatreglering. Den schablonmässiga höjningen bör alltså äga rum före det inkomsten påverkas av avsättning till – och i förekommande fall återföring av – periodiseringsfond enligt lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder. Schablonbeskattningen bör även ske före ökning eller minskning av expensionsmedel enligt lagen (1993:1537) om expensionsmedel. En reglering krävs alltså av ordningsföljden, dvs. var i systemet som schablonhöjningen sker.

Vidare bör höjningen av inkomsten ske före det att avdrag gjorts för räntefördelning enligt lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattningen och avsättning för egenavgifter (punkt 19 av anvisningarna till 23 § KL). Höjs inkomsten finns det kanske anledning för den skattskyldige att utnyttja möjligheterna till positiv räntefördelning fullt ut. När det gäller egenavgifter är orsaken att de båda komponenterna inkomsten resp. avdragets storlek påverkar varandra. Avdraget bör därför göras efter den schablonmässiga höjningen. Avdraget för årets avsättning för egenavgifter bör räknas om när schablonbeskattning aktualiseras.

Vidare bör sjukpenning och liknande intäkter inte påverkas av schablonbeskattningen.

De beskrivna hänsynstagandena har dock den nackdelen med sig att systemet blir krångligt.

11.9 Omprövning

Genom omprövningsförfarande kan den skattskyldige neutralisera den schablonmässiga höjningen genom avsättning till periodiseringsfond eller andra dispositioner. Om den skattskyldige begär omprövning och kommer in med bokslutsändring gäller vanliga regler för ändring av bokslut.

Innan ett omprövningsförfarande aktualiseras kan den skattskyldige göra ändringar i deklarationen med anledning av att skatteförvaltningen meddelat att schablonbeskattning skall ske.

Det är troligt att schablonbeskattningen inte bara kommer att leda till diskussioner mellan den enskilde och skatteförvaltningen om schablonbeskattning skall ske eller ej utan också om vilka om-dispositioner som kan aktualiseras för att minska effekten av denna. Detta innebär i sin tur att icke försumbara resurser tas i anspråk.

11.10 Skattebrott

Bestämmelser om skattebrott och andra brott på skatteområdet finns i skattebrottslagen (1971:691). Skattebrott föreligger om t.ex. en näringsidkare lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att lämna bl.a. deklaration och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas.

En fråga är hur schablonbeskattningen förhåller sig till skattebrott. Schablonbeskattningen innebär att inkomsten höjs om intäkterna inte uppgår till en viss nivå. Schablonbeskattningen får till följd att det för beskattningen saknar betydelse om det föreligger oredovisade intäkter (oriktig uppgift) så länge de sammanlagda intäkterna från verksamheten understiger nivån för schablonbeskattning. Inkomsten kommer ändå att höjas schablonmässigt. Följden kan bli att en faktisk avkriminaliseringseffekt inträder för oredovisade intäkter under den nivå som aktualiserar schablonbeskattning. Detta resonemang förutsätter att skattemyndigheternas kontrollsystem ändå fångar upp de uppgifter som utgör grund för en korrekt schablonbeskattning. Om detta kommer att ske eller inte kan avgöras först efter en närmare reglering.

Det kan förekomma fall när den skattskyldige driver en verksamhet utan tillstånd, t.ex. svarttaxi, och inte heller deklarerar verksamheten. Eftersom skattemyndigheten saknar uppgift om verksamheten kan någon schablonbeskattning inte ske. Om en sådan näringsidkare upptäcks bör ansvar för skattebrott kunna komma i fråga för hela det undanhållna beloppet. Också denna effekt är beroende av reglernas närmare

utformning. En grundförutsättning är t.ex. att schablonbeskattning knyts till typ av verksamhet och inte tillstånd.

12 Gemensamma frågor

12.1 Rättssäkerhet

De modeller för schablonbeskattning som diskuterats är av ingripande natur för den enskilde. Syftet är också att få en effektivare beskattning i branscher som är särskilt utsatta för ekonomisk brottslighet genom skatteundandraganden. Det är därför viktigt att olika rättssäkerhetsaspekter diskuteras.

Vad som menas med rättssäkerhet är emellertid inte helt klart. Begreppet används ofta i debatten, inte minst när det gäller skattefrågor. En bidragande orsak till att begreppet är oklart är att det inte är statiskt och att det rymmer många skilda aspekter. På senare tid har rättssäkerhetsfrågor vid beskattning tagits upp i SOU 1993:62 och prop. 1993/94:151.

En rättsstat kännetecknas av att staten och statsorganen är skyldiga att följa den gällande rättens regler och att garantier finns mot missbruk av statsmakten. Utgångspunkten för rättssäkerhetsbegreppet är att skydda den enskilde mot oberättigade anspråk och krav från den offentliga maktens sida.

Centrala frågor kring rättssäkerheten är att rättstillämpningen inte får vara godtycklig. Rättstillämpningen blir annars inte förutsebar. En annan viktig aspekt är principen att alla är lika inför lagen. Lika fall ska alltså behandlas lika. Myndigheterna ska också följa legalitetsprincipen vilket innebär att myndighetsutövning får ske endast enligt i förväg meddelade föreskrifter. Legalitetsprincipen hör nära samman med retroaktivitetsförbudet.

Vad som hittills sagts tar sikte på den enskilde medborgarens säkerhet eller skydd mot myndigheter. En annan sida av rättssäkerheten är att skydda den enskilde mot direkta eller indirekta skador till följd av brottslighet eller otillbörligt utnyttjande av enskild makt. Ett sådant rättssäkerhetsperspektiv innebär för beskattningen att skattebördan fördelas rättvist och att samhället säkerställer så långt det är möjligt att inte några undgår beskattning eller betalar lägre skatt än andra. För näringsidkare innebär detta också att konkurrensen skall vara på lika villkor.

I det följande diskuteras några rättssäkerhetsfrågor.

12.2 Generalitet och rättvisa

Regeringsformens föreskrifter är långt ifrån heltäckande. På flera områden, bl.a. finansmaktens, är de utpräglat kortfattade och allmänt hållna. Belysande är att innebörden av begreppet lag diskuterades ingående i förarbetena medan begreppet skatt knappast berördes alls. Statsmakternas faktiska handlande på området får därför stor betydelse.

Ett krav som brukar uppställas är att beskattningen skall vara av *generell natur*. En sådan likhetsprincip har stöd i målsättningsstadgandena i 1 kap. 2 och 9 §§ RF. Det är givetvis godtaget att en långtgående differentiering görs mellan olika skattskyldiga liksom mellan olika slags intäkter, egendom och andra skattekällor. ”När det gäller frågor om vad som skall anses utgöra tillräcklig likformighet, variera uppfattningarna med tidsandan” (Ole Westerberg: *Skatter, avgifter och pålagor*, s. 249).

En sida av generalitetskravet är den grundläggande förutsättningen för en skattereglering, liksom annan normgivning, att den skall vara *rättvis*. Det innebär att lika fall skall behandlas lika (likhetsprincipen). I den tidigare taxeringslagen (1956:623) framgick också att taxeringarna i möjligaste måtto skulle vara likformiga och rättvisa (1 §).

Den schablonbeskattning som utredningen diskuterar är inte generell i den meningen att den ska gälla näringsidkare i allmänhet utan avsikten är att den ska tillämpas i särskilt utsatta branscher. Schablonbeskattningen kan därför anses vara mindre förenlig med kravet på generalitet.

Skälet till schablonbeskattningen är emellertid att skatteundandragandet nått en sådan nivå i de kritiska branscherna att det konventionella skattesystemet – med sin generella inriktning – kan sägas i praktiken tillämpas endast partiellt. Vad som krävs är därför inte generella regler för att upprätthålla skattessystemet utan snarare partiella insatser för att skattereglerna också i realiteten skall bli generella.

När det gäller kravet på generalitet är det som nämnts möjligt att göra differentieringar mellan olika skattskyldiga. Schablonbeskattningen avser alla i den berörda gruppen (taxi). Så till vida är likhetsprincipen iakttagen (jfr Bertil Bengtsson, *Statsmakten och äganderätten*, s. 79 och 90).

För att det skall vara godtagbart att införa selektiva eller differentierade skatter krävs tungt vägande skäl för att rättfärdiga att just denna grupp skall beskattas på ett annat sätt andra. Man kan uttrycka det så att den enskilde skall drabbas enligt objektiva och rättvisa grunder för att skatten skall vara acceptabel. Det betyder att det inte finns någon absolut likhetsprincip utan att det är möjligt med differentieringar om det finns skäl till detta. Liknande resonemang för f.ö. den europeiska domstolen när det gäller att bedöma om ett förfarande e.d. innebär en

diskriminerande behandling. Att inte behandla alla lika behöver inte vara diskriminerande om skillnaden har en "objective and reasonable justification" (van Dijk och van Hoof, *Theory and practice of the european convention on human rights*, s. 464).

Skattepolitiken syftar till att styra samhällsutvecklingen och för detta krävs att skattereglerna prioriterar vissa aktiviteter och skattskyldiga och diskrediterar andra aktiviteter och skattskyldiga (jfr Nils Mattsson i *Äganderätt och egendomsskydd*, s. 85).

Syftet med schablonbeskattningen är inte att beskattningen i vissa branscher skall vara högre jämfört med andra branscher utan att säkerställa att beskattningen blir likformig inom branschen och i förhållande till andra branscher. Beskattningen kan inte anses vara varken likformig och rättvis om skatteundandragandet är omfattande i vissa branscher. Den rättsliga olikheten genom schablonbeskattningen leder alltså till att faktiska olikheter utjämnas. Inte minst av rättviseskäl bör därför schablonbeskattning införas; rättvisa i förhållande till skattebetalarna i allmänhet och till de seriösa näringsidkarna i de utsatta branscherna i synnerhet.

Schablonbeskattningen leder emellertid till ett orättvist resultat när den skattskyldige redovisat och deklarerat korrekt men drabbas av schablonbeskattning. Enligt den första modellen uppgår skatterna och avgifterna från verksamheten inte till den nivå att licensavgiften fullt ut kan avräknas. Enligt den andra modellen är intäkterna för låga och inkomsten höjs. I dessa situationer leder schablonbeskattningen till en högre beskattning än om den skattskyldige hade varit verksam i en bransch som inte schablonbeskattas. Kännetecknande för schabloner är dock att de aldrig kan vara exakta utan kan sägas vara mer eller mindre rättvisa i någon statistisk mening men inte behöver vara det i det enskilda fallet. Att schablonbeskattningen i vissa situationer får orättvisa konsekvenser måste emellertid vägas mot att schablonbeskattningen totalt sett leder till en ökad rättvisa. Mot bakgrund av det omfattande skatteundandragandet i de utsatta branscherna borde införandet av en schablonbeskattning i allmänhet leda till en rättvisare beskattning än vad som i dag är fallet. Med hänsyn till de nivåer som schablonbeskattningen föreslås ligga på torde risken för överbeskattning inte vara för stor. Hänsyn bör också tas till de ekonomiska garantier som yrkestrafiklagstiftningen kräver och som kan komma att skärpas. Därtill bör beaktas möjligheterna att avanmäla fordon och därmed slippa licensavgiften under den tid som fordonet är avanmält. I fråga om intäktsmodellen kan den skattskyldige undgå schablonbeskattning om den skattskyldige kan visa varför intäkterna understiger den angivna nivån.

12.3 Egendomsskyddet

Beskattningsreglerna får inte utformas så att mer än 100 procent av skattebasen skall erläggas i skatt (Nils Mattsson, Äganderätt och egendomsskydd, s. 88). Om mer än skattebasen skall erläggas i skatt är det fråga om konfiskation (jfr 2:18 RF). För att bedöma denna fråga är det nödvändigt att avgöra vad som är skattebasen för ifrågavarande skatt. "Även om det är ekonomiskt vansinne", torde det inte finnas konstitutionella hinder mot att mer än 100 procent av den totala inkomsten erläggs i skatt (Mattsson, s. 88). Antag att en skattskyldig får erlagga förmögenhetsskatt för innehav av tillgångar som inte lämnar någon egentlig avkastning, t.ex. en obebyggd tomt. I och med att förmögenhetsskatten finns, måste man räkna med skatter, som överstiger 100 procent av inkomsten (men aldrig 100 procent av skattebasen).

Frågan är vilken skattebas de båda beskriva metoderna för schablonbeskattning har.

När det gäller licensavgiften är det svårt att konstatera huruvida den kan överstiga skattebasen. För att inte licensavgiften skall medföra någon ökad beskattning för näringsidkare som ligger över en viss godtagbar nivå på skatter och avgifter får en avräkning ske för dessa.

Man kan hävda att med hänsyn till att vissa skatter och avgifter får avräknas från licensavgiften "ersätter" den dessa. Skattebasen skulle därför indirekt motsvara de skattebaser som gäller för de avräknade skatterna och avgifterna. Detta gäller till den del skatterna och avgifterna uppgår till lägst ett belopp som motsvarar licensavgiften. En faktisk licensavgift skall dock betalas om skatterna och avgifterna understiger licensnivån. I ett teoretiskt fall kan licensavgiften innebära konfiskation om inkomsten är extremt låg. Med hänsyn till de undersökningar som skall ligga till grund för beräkningen av licensavgiftens storlek och att det dessutom bör finnas marginaler som alltså beaktar variationer på lönsamhet bör frågan om konfiskation inte inträffa i praktiken. Vidare finns olika licensnivåer som har tagits fram för att passa olika sätt att driva verksamheten på. Slutligen är licensavgiften visserligen en skatt men har ändå ett drag av en avgift för att driva verksamheten. Sådana villkor måste accepteras av de som vill driva näring i branschen.

För modellen med den schablonmässiga höjningen av inkomsten (om intäkterna inte nådde en viss nivå) är skattebasen detsamma som inkomsten av näringsverksamheten. Den träffas av vanlig inkomstskatt och kan därför inte anses vara konfiskatorisk. Däremot kan beskattningen i en extremsituation överstiga inkomsten om de redovisade intäkterna är låga

och den schablonmässiga höjningen mycket stor. Om de redovisade (låga) intäkterna är riktiga och den skattskyldige inte förmår visa att de verkligen är så låga kan inkomstskatten genom schablonhöjningen komma att överstiga den materiellt riktiga inkomsten.

Varken inkomsthöjningen eller licensavgiften kan anses vara konfiskatoriska. Däremot kan effekten bli konfiskatorisk i något fall när det gäller inkomsthöjningen.

I detta sammanhang kan också proportionalitetskravet tas upp. Denna princip har sin starkaste ställning inom straffprocessen och när det gäller tvångsåtgärder. Det måste finnas en rimlig balans mellan de ingrepp som görs och de mål man vill uppnå. Syftet med schablonbeskattning är att åstadkomma en bättre proportionalitet mellan vinst och beskattning. Modellerna bygger också på att ett rimligt skatteutfall genereras från rörelsen resp. att intäkterna är rimliga. Schablonbeskattningen är en minimibeskattning och det skall finnas marginaler mellan vad som normalt genereras i en verksamhet och nivån på schablonbeskattningen. Dessutom har licensavgiftssystemet olika differentieringar. Med hänsyn härtill och mot bakgrund av att schablonbeskattningen ska tillämpas i syfte att komma till rätta med det omfattande skatteundandragande som förekommer i vissa branscher kan schablonbeskattningen inte anses vara en för ingripande åtgärd.

12.4 Näringsfriheten

Det råder full frihet att här i landet driva näring och utöva yrke. Inte desto mindre har det inom vissa områden vuxit fram en omfattande reglering. Denna reglering har dock inte tillkommit för att hindra konkurrens eller för att skydda de redan etablerade näringsidkarna utan den har framför allt tillkommit för att tillgodose säkerhets-, hälsovårds- och arbetarskyddsintressen. I vissa fall ställs krav på särskild kompetens för att utöva ett visst yrke.

I grundlagens föreskrift om näringsfrihet (RF 2:20) lyftes ett särskilt moment fram i närings- och yrkesfriheten. Det är den s.k. likhetsprincipen, som kan sägas innebära att alla skall ha möjlighet att konkurrera på lika villkor under förutsättning att de i övrigt uppfyller de krav som kan ställas på t.ex. kompetens (SOU 1993:40 s. 234).

I grundlagsbestämmelsen slås fast att inga andra inskränkningar får göras i rätten att driva näring än sådana som är nödvändiga för att tillgodose angelägna allmänna intressen och aldrig i syfte enbart att gynna vissa personer eller företag (RF 2:20).

I princip skall det inte vara tillåtet att införa regler som innebär att

nyetableringar inom en viss näring förhindras eftersom detta innebär ett skydd för dem som redan är etablerade, såvida det inte samtidigt föreligger något angeläget allmänt intresse som ändå motiverar en sådan reglering.

Av propositionen framgår bl.a. följande (prop. 1993/94:117 s. 21):

”Klart är att likhetsprincipen som utgångspunkt för en grundlagsreglering inte får hindra att det införs generella inskränkningar i närings- och yrkesfriheten för att tillgodose intressen som från allmänna utgångspunkter bedöms angelägna. Att under denna förutsättning garantera likhetsprincipen en överordnad ställning i förhållande till viktiga skyddsintressen innebär svårigheter. Genom att såsom kommittén valt att göra, ta fasta på en väsentlig sida av likhetsprincipen, nämligen den ekonomiska, kan denna emellertid utan svårigheter ges en överordnad ställning. Syftet med en begränsning av närings- och yrkesfriheten får således inte enbart vara att ekonomiskt gynna vissa näringsidkare eller yrkesutövare framför andra, utan för att en begränsning skall få införas krävs att syftet är att skydda något från samhällets synpunkt skyddsvärt intresse.”

Den stora andelen oseriösa företagare i vissa branscher medför att de seriösa företagen har svårt att konkurrera. Seriösa företagare kan ”tvingas” anpassa sig till de villkor som gäller för branschen. Schablonbeskattningen syftar till att förbättra villkoren för de seriösa näringsidkarna i de utsatta branscherna. Härigenom kan schablonbeskattningen sägas vara ett led i att öka förutsättningarna att driva näringsverksamhet och ett led i näringsfriheten. Detta hindrar dock inte att schablonbeskattningen även kan ha negativa effekter för näringsfriheten.

Licensavgiften ställer krav på skatte- och avgiftsutfall i verksamheten och kan därmed inverka negativt på möjligheterna att driva näring. Skälet är att licensavgiften ställer ett lägsta krav på skatter och avgifter i verksamheten. En lägre licensavgift föreslås för ensamåkare vilket ökar möjligheterna att successivt etablera sig på marknaden. Licensavgiften beaktar förhållandevis höga fasta kostnader vilket för anses vara gynnsamt för nyetablerade företag. Vidare finns en möjlighet till dispens för åkare som driver verksamhet på halvtid. Ett viktigt skäl för att införa licensavgift är att förbättra villkoren för näringsidkarna i branschen. Några enskilda kan inte anses komma att gynnas genom licensavgiften. Syftet är naturligtvis inte att gynna enbart en viss kategori företag. Licensavgiften syftar i stället till att tillgodose ett angeläget allmänt intresse och bestämmelsen är generell till sin natur.

När det gäller den andra metoden där intäkterna skall nå upp till en viss nivå kan den knappast ha några större näringsfrihetsrättsliga konsekvenser. Den skattskyldige har där möjlighet att visa varför intäkterna är låga, t.ex. i uppbyggnadsfaser, på grund av deltidsarbete eller liknande. Modellen bygger också på att intäkterna jämförs med vissa parametrar. Kostnaderna påverkas inte vilket kan sägas vara en fördel för nyföretagare som regelmässigt har höga initialkostnader.

Sammanfattningsvis bör därför de båda varianterna av schablonbeskattning inte leda till något hinder i näringsfriheten.

12.5 Europakonventionen

Den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna (Europakonventionen) från år 1950 ratificerades tidigt av Sverige. År 1993 inkorporerades konventionen i svensk rätt genom en särskild lag (SFS 1994:1219) för att, som i de flesta andra konventionsstater, konventionen skulle få full rättsverkan i vårt land. Samtidigt infördes i RF (2:23) en föreskrift att lag eller annan författning inte får strida mot Sveriges åtaganden på grund av konventionen och vissa tilläggsprotokoll till denna.

Ur den enskildes perspektiv innebar inkorporeringen av Europakonventionen att han är berättigad till det skydd som såväl grundlagen som konventionen ger. Det finns därför skäl att undersöka även konventionen.

En bestämmelse om äganderätt finns i artikel 1 till det första tilläggsprotokollet. Av denna regel framgår att envar fysisk eller juridisk persons rätt till sin egendom skall lämnas okränkt och att ingen får berövas sin egendom annat än i det allmännas intresse och under de förutsättningar som anges i lag och av folkrättens allmänna grundsatser. I ett andra stycke tillfogas att dessa bestämmelser inte skall inskränka en stats rätt att genomföra sådan lagstiftning som staten finner erforderlig för att reglera nyttjandet av viss egendom i överensstämmelse med det allmännas intresse eller för att säkerställa betalning av skatter och andra pålagor eller av böter och viten.

Skyddet för äganderätten inskränker inte statens rätt att med stöd av lag utkräva skatter. Emellertid får beskattningen inte sträcka sig så långt att det i realiteteten är fråga om konfiskation.

När det gäller tolkningen av bestämmelsen om skydd för äganderätten har den europeiska domstolens praxis stor betydelse. Domstolen tillämpar ett balans- och proportionalitetsresonemang där det måste göras en avvägning mellan det allmänna intresset och den enskilde ägarens

intresse. För att ett ingrepp i den enskildes äganderätt ska vara godtagbar räcker det inte med att det är betydelsefulla allmänna intressen som tillgodoses. Om en rimlig balans inte uppnås kan en inskränkning i äganderätten strida mot art. 1. Det måste göras en rimlig avvägning av vad det allmänna vinner och vad den enskilde förlorar och om den börda som läggs på den enskilde ägaren är oskäligt tung är ingreppet inte acceptabelt (Danelius, *Mänskliga rättigheter*, s. 249).

De nationella organen har emellertid stor frihet att bedöma när ett egendomsberövande sker i det allmännas intresse. I fallet *James m.fl.* uttryckte domstolen saken på följande sätt.

”På grund av sin direkta kunskap om sitt samhälle och dess behov är de nationella myndigheterna i princip mera lämpade än den internationelle domaren att värdera vad som är 'i det allmännas intresse'. I det skyddssystem som har tillskapats av konventionen ankommer det därför på de nationella myndigheterna att göra den första bedömningen både av förekomsten av ett problem av allmänt intresse, som kräver åtgärder innefattande berövande av egendom och av det handlande som krävs för att komma till rätta med problemet ... Här liksom på andra områden som omfattas av konventionens garantier, åtnjuter de nationella myndigheterna således en viss rörelsefrihet ('margin of appreciation').

Dessutom är begreppet 'det allmännas intresse' extensivt till sin karaktär. Framför allt måste, som kommissionen påpekade, beslutet att utfärda lagar om expropriation av egendom i allmänhet inbegripa hänsynstagande till politiska, ekonomiska och sociala frågor beträffande vilka åsikterna i ett demokratiskt samhälle rimligen kan vara mycket olika. Domstolen, som finner det naturligt att den rörelsefrihet som lagstiftaren åtnjuter vid genomförandet av social och ekonomisk politik bör vara vidsträckt, skall respektera lagstiftarens bedömning om vad som är 'i det allmännas intresse' såvida inte denna bedömning uppenbarligen är utan rimlig grund. Med andra ord, fastän domstolen inte kan ersätta de nationella myndigheternas bedömning med sin egen bedömning, måste den pröva de kritiserade åtgärderna med stöd av artikel 1 i första protokollet och därvid studera de faktiska förhållanden som utgjorde bakgrunden till de nationella myndigheternas handlande.” (återgivet i Danelius, s. 250)

Varken licensavgiften eller den schablonmässiga inkomsthöjningen syftar till att vara konfiskatoriska utan att i stället till att motsvara en rimlig nivå på skatter och avgifter resp. intäkter i branscher där skatteundragandet är omfattande. De båda modellerna för schablonbe-

skattning har dock klara ekobrottsprofiler och är därför förhållandevis ingripande. Även om schablonbeskattningen i något enskilda fall har en effekt som kan uppfattas som konfiskatorisk (jfr avsnitt 12.3) kan schablonbeskattningen inte anses vara en konfiskatorisk lagstiftning.

Enligt art 14 jämfört med art 1 i första tilläggsprotokollet måste beskattningsrätten utövas på ett icke diskriminerande sätt. För att man ska kunna tala om diskriminering måste de personer som jämförs med varandra befinna sig i en analog situation. Schablonbeskattningen är tänkt att tillämpas inom vissa branscher, vilket borde betyda näringsidkare i en analog situation (jfr Danelius, s. 233). I det hänseendet kan schablonbeskattningen inte anses diskriminerande. Däremot är likformighetskravet inte uppfyllt i förhållande till andra branscher vilket också är själva syftet med schablonbeskattningen, att den enbart ska användas i branscher med dokumenterat stora problem. Meningen är dock att schablonbeskattning ska kunna tillämpas i branscher som liknar varandra genom förekomsten av omfattande skatteundandraganden.

Vidare förutsätts när det gäller diskrimineringsförbudet att skillnaden i behandling har en objektiv och godtagbar grund. Man måste alltså ta hänsyn till lagstiftningens syften och verkningar och beakta de principer som normalt tillämpas i demokratiska samhällen. Det måste också finnas rimliga proportioner mellan de medel som används och det mål man vill uppnå. Mot bakgrund av den ekonomiska brottslighetens skadeverkningar och till att schablonbeskattningen får anses ha en rimlig nivå bör schablonbeskattningen vara i överensstämmelse med konventionen.

Begreppet äganderätt i artikeln har en relativt vid innebörd. Av flera rättsfall från den europeiska domstolen framgår att bestämmelsen om äganderätt kan tillämpas på tillståndsfrågor som har betydelse för näringsverksamhet, bl.a. därför att det påverkar inkomster och värdet av företagsegendom (fallet Van Marle som gällde auktorisation som revisor). På liknande sätt fann domstolen att en återkallelse av serveringstillstånd var ett ingrepp i äganderätten eftersom tillståndet var ett viktigt element i restaurangrörelsen (fallet Tre Traktörer AB).

Om det redan från början är klart att ett tillstånd kan dras in under vissa förutsättningar och dessa förutsättningar senare inträder, utgör det inget ingrepp i äganderätten om tillståndet då dras in (Hans Danelius, s. 247).

Av YTL framgår att trafikstillstånd är villkorat och kan återkallas, bl.a. om det förekommit allvarliga missförhållanden eller om annars förutsättningar för tillstånd inte föreligger (bl.a. 15 §). Det måste vara möjligt att med hänsyn till förhållandena i branschen bygga på dessa villkor med kravet på att licensavgift ska betalas utan att det kan anses

vara ett ingrepp i äganderätten. Hänsyn måste också tas till de stora problemen med skatteundandraganden i branschen och samhällsintresset av att motverka ekonomisk brottslighet.

12.6 Normgivningsfrågor

Av 8 kap. 3 § regeringsformen (RF) framgår att föreskrifter om förhållandet mellan enskilda och det allmänna, som gäller åligganden för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden, meddelas genom lag. Av andra stycket anges som ett exempel föreskrifter om skatt till staten. Bestämmelsen anger det s.k. primära lagområdet när det gäller förhållandet mellan det allmänna och enskilda.

Bestämmelserna om skatt hör samtidigt till det obligatoriska lagområdet. Det innebär att riksdagen inte kan delegera till regeringen att meddela föreskrifter om skatt (8 kap. 7 § RF). När det gäller skatt kan delegation till regeringen endast ske i fråga om anstånd med betalning av skatt (8 kap. 8 § RF).

Det är inte bara de materiella skattereglerna som direkt reglerar skattens tyngd (t.ex. skattesats) och fördelning (t.ex. skattskyldiga) som hör till det obligatoriska lagområdet utan också bestämmelser som avser grunderna för skattens beräkning och uttagande.

Det kan finnas skäl att justera bestämmelserna om schablonbeskattning med jämna mellanrum. Av särskild vikt är att licensavgiften kommer att spegla branschens ekonomiska utveckling. Kontrollstationer kommer därför att vara nödvändiga. Dessutom kan det vara aktuellt att inskränka schablonbeskattningen genom att ta bort branscher eller att utvidga den till nya. Av praktiska skäl hade det varit önskvärt om dessa justeringar kunde ske på ett enklare sätt än genom lagstiftning, t.ex. genom förordning. Som framgått av redogörelsen är det inte möjligt att i annan form än lag bestämma efter vilka grunder schablonbeskattningen skall bestämmas.

Däremot bör schablonbeskattningen justeras årligen med hänsyn till inflation, löneutveckling m.m. Lämpligen bör därför schablonbeskattningens grunder anges i en formel som knyts till basbeloppet (jfr bilförmån i punkt 2 av anvisningarna till 42 § KL) eller löneutvecklingen i branschen. Härigenom slipper man årligen återkommande riksdagsbeslut om schablonbeskattningens nivåer.

13 Överväganden och förslag

13.1 En jämförelse mellan licensavgifts- och intäktsmodellen

Utredningens bedömning: Licensavgiftsmodellen är lämpligare än intäktsmodellen.

Skälen till utredningens bedömning:

Inledning

Licensavgifts- och intäktsmodellen har likheter med varandra genom att båda vilar på det konventionella skattesystemet. De förutsätter bokföringsskyldighet, att deklarationer ges in och att skatter och avgifter redovisas och betalas enligt vanliga regler. Modellerna är också lika genom att de söker höja skattenivån. De har också det gemensamt att de bygger på ett parametersystem. För taxibranschen utgår modellerna från fordonsinnehavet.

Modellerna har också två för schablonbeskattningen gemensamma problem som kan sägas vara utmärkande för alla varianter på schablonbeskattning. Det första är att hitta relevanta och rättvisa nivåer på beskattningen, i detta fall licensavgiften resp. intäkterna. Det andra är att det finns risk för överbeskattning i enskilda fall. Dessa nackdelar måste dock vägas mot det omfattande skatteundragandet och de andra alternativ som står till buds för att komma till rätta med problemen.

Licensavgiftsmodellen

Licensavgiften är förutsebar och kännetecknas av en annan objektivitet än intäktsmodellen. Samhället kräver med licensavgiften en lägsta nivå på beskattningen i utsatta branscher. Bokföringens och deklarationens status ifrågasätts inte med denna metod. Licensavgiften har ett pedagogiskt värde genom att skatter och avgifter ska betalas med ett visst lägsta belopp varje månad och att betalningen visas genom märket på vindrutan. Systemet med licensavgift och märke bör kunna användas

effektivt även i andra branscher, särskilt i kontantbranscherna. Märket är ett bevis på att näringsidkaren gör rätt för sig (betalar åtminstone skatter och avgifter upp till licensavgiften) och kan därför vara en signal till konsumenter som vill vända sig till en seriös näringsidkare. Ett tecken på att även företagarna anser att detta har betydelse är de märken som frisörföretagare på senare tid fäst på sina dörrar och där det bl.a. anges att skatter och avgifter betalas.

Ett stort antal skatter och avgifter får räknas av mot licensavgiften. Eftersom licensavgiften ändå skall betalas skapar det ett incitament att redovisa inkomster och löner så att beskattningen når upp till licensavgiftens nivå. Detta är också syftet med licensavgiften. Företagare som redovisar ett normalt skatte- och avgiftsutfall påverkas inte av licensavgiften. Genom incitamentet att redovisa inkomster och löner förvandlas svarta inkomster till vita. Härigenom får egenföretagaren och löntagaren rätt till socialförsäkringsförmåner. Ytterligare en fördel med att löner redovisas är att möjligheterna till bidragsfusk minskar eftersom redovisade inkomster – bl.a. via datakörningar – kan jämföras med bidragsutbetalningar.

Licensavgiften är förhållandevis enkel och torde kräva begränsad reglering. Systemet med skattekonto förefaller att vara väl lämpat för den avräkning som skall få ske mot licensavgiften.

Intäktsmodellen

En fördel med den schablonbeskattning som riktar in sig på intäkterna är att den är förhållandevis neutral mot nyetablerade näringsidkare. Dessa anses vara känsligare på kostnadssidan än på intäktssidan på grund av investeringar och skuldsättning.

Om systemet skall vara någorlunda enkelt skall enbart inkomstskatten påverkas genom att inkomsten höjs schablonmässigt. För enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag påverkas också egenavgifterna eller den särskilda löneskatten. Man kan också tänka sig att den utgående mervärdesskatten höjs. Inkomsthöjningen påverkar relativt få skatter och avgifter. Licensavgiften täcker ett bredare spektrum av skatter och avgifter genom avräkningsförfarandet.

En nackdel med intäktsmodellen är att den kan komma att kräva en omfattande administrativ hantering eftersom det måste finnas en möjlighet att komma med invändningar mot intäktshöjningen. Det finns risk för att en avvikelse från deklARATIONEN, av den skattskyldige, kommer att uppfattas som ett indirekt påstående om att intäkter inte har redovisats, dvs. att ett skattebrott har begåtts. Detta kan leda till att den skattskyldige

för att försvara sin heder begär att schablonbeskattning inte skall ske. Sådana fall tar stora resurser i anspråk både för den enskilde och skattemyndigheten. Samtidigt kan det medföra att många kommer att känna sig illa behandlade av samhället.

En annan nackdel är att redovisningen och deklarationens betydelse delvis sätts i fråga genom att intäkthöjningen medför en avvikelse från deklarationen samtidigt som beskattningen baseras på den skattskyldiges uppgifter. Det finns därför risk för att intäktsmodellen kan komma att motverka en önskvärd utveckling mot en hög redovisnings- och deklarationsstandard.

Det finns visserligen en möjlighet att föra motbevisning och visa varför intäkterna är låga men ordningen med omvänd bevisbörda kan ifrågasättas från demokratiska utgångspunkter. Vårt skattesystem bygger på att beskattningen baseras på redovisning och deklaration. Den skattskyldige kan tänkas behöva visa upp verifikationer eller annat material som redovisningen grundas på. Det är fullt tänkbart att den skattskyldige inte kan företa andra uppgifter än dessa och frågan är om det är rimligt att kräva ytterligare material för att undgå beskattning. Det kan vara faktorer som att den skattskyldige inte är tillräckligt skicklig som medför det låga resultatet. Risken är att det höga beviskravet leder till en godtycklig rättstillämpning eftersom det kan vara omöjligt att uppfylla kravet.

Enligt utredningens bedömning har intäktsmodellen sådana nackdelar att den inte bör införas.

13.2 Är taxibranschen utsatt för ekonomisk brottslighet?

Utredningens bedömning: Taxibranschen är särskilt utsatt för ekonomisk brottslighet, företrädesvis i form av skatteundandraganden.

Skälen till utredningens bedömning:

Myndighetsföreträdare och branschfolk vittnar alla om att situationen i taxinäringen är sådan att det är näst intill omöjligt för en företagare, som vill göra rätt för sig, att leva på sin verksamhet. Många företag som är verksamma i näringen överlever enbart därför att de inte betalar alla skatter och avgifter. Trots överetablering finns inte någon egentlig priskonkurrens. De förhållanden som råder i näringen leder till att även

seriösa företagare, för att klara sig och företaget, ibland kan tvingas rucka på sina principer.

Skatteundandraganden har förekommit i branschen under många år men förhållandena har avsevärt förvärrats efter avregleringen av taxinäringen 1990. Det delresultat som föreligger för den pågående granskningen av Stockholmsföretag visar, även om den taxering som slutligt fastställs av domstol blir något lägre än den som skattemyndigheten har bestämt, att skatteundandragandet är mycket stort i branschen. I detta sammanhang bör man hålla i minnet att den omständigheten att endast 400 av 1 200 företag vid den ifrågavarande växeln har granskats enbart beror på att resurserna är begränsade. Även om det troligen är de företag som har undanhållit de största intäkterna som har valts ut för granskning kan det förväntas att det också bland de ogranskade företagen finns en stor andel företag som har låtit bli att redovisa intäkterna, om än i mindre omfattning än de som har granskats. Man bör hålla i minnet att det finns fler beställningscentraler i Stockholms län och även många taxiföretag som inte är med i någon beställningscentral. Det finns ingen anledning tro att dessa företag skall fuska mindre än vad som visats vid granskningen av den nu ifrågavarande beställningscentralen.

Många företag som av skattemyndigheten i Stockholm har fått sina taxeringar höjda har fått det vid skrivbordsgranskning. Det är således i första hand intäkter som har varit möjliga att kontrollera mot beställningscentralens noteringar som har lett till höjningar. Någon närmare undersökning av hur intäkter undanhållits har inte gjorts. Det har emellertid visat sig vid dessa kontroller och vid andra kontrollaktioner mot taxiföretag, som ofta slutat med brottmålsdomar, att metoderna för att minska de redovisade intäkterna är avancerade. Det finns t.ex. särskilda dataprogram som på av företagaren begärt sätt krymper de intäkter som rätteligen borde framgå av taxameterens registreringar. Förekomsten av krympningsprogram visar inte endast att det finns en icke föraktlig efterfrågan på sådana utan också att problemen i branschen är mycket allvarliga.

Särskilt fult är det tredubbla fusk som påvisades i POLY-projektet där personer som erhållit sjukpension, arbetslöshetsersättning eller sjuklön kört taxi mot svart ersättning. För det första har trygghetssystem, som dyrt finansieras av seriösa företagare och löntagare, utnyttjats på falska premisser. För det andra har de ohederliga företagen, genom att betala svarta löner och därmed begränsa utgifterna för skatter och avgifter, bedrivit illojal konkurrens mot de företagare som fullgör sina skyldigheter. För det tredje har statskassan gått miste om skatte- och avgiftsinträkt, som alla skattebetalare får lida för genom att betala högre skatter och avgifter.

Även om problemen kan antas vara störst i de tre storstäderna så innebär inte det att behovet av sanering är en ren storstadsfråga. Överetablering finns i alla stora och normalstora städer i Sverige. Att problemen är stora utanför storstadsregionerna bekräftas av resultatet av den samordnade aktion som gjorts i Västmanlands län och som har nämnts ovan. När det t.ex. gäller svart-taxi, dvs. taxitrafik utan trafik tillstånd, så resulterade en kartläggning som polisen i Sundsvall gjorde i början av 1995 i att ett femtontal personer rapporterades för olaga yrkesmässig trafik. Det kan noteras att det för att rapportering skall kunna ske i regel fordras att samma person vid spaning iakttages med passagerare vid flera tillfällen.

Taxibranschen är en bransch där skatteundandraganden inte bara är vanliga utan ofta satta i system. De negativa effekterna av detta är påtagliga, inte enbart i form av förlorade skatteintäkter utan framför allt genom den illojala konkurrens som seriösa företagare drabbas och i värsta fall slås ut av.

13.3 Hur skall taxibranschen saneras från ekonomisk brottslighet?

Utredningens förslag: Licensavgift bör införas i taxibranschen. Lagstiftning bör utarbetas enligt licensavgiftsmodellen.

Skälen till utredningens förslag:

Metoder att sätta stopp för fusket i taxibranschen

Taxibranschen domineras av småföretagare. Kundkretsen är anonym och kontanttransaktioner mycket vanliga. Det vanligaste fusket består i att oredovisade intäkter används för att betala svarta löner och ersättning till företagaren. Möjligheterna att fuska på detta sätt är stora. Stora resurser i form av spaning och skattekontroll fordras för att komma åt fusket. Upptäcktsrisken är liten. På många orter finns det betydligt fler taxifordon än vad som svarar mot efterfrågan. Detta medför att det är svårt att försörja sig för en del taxiföretagare. Alltför många har valt att lösa problemet genom att inte betala skatter och avgifter. När taxeringen efter något eller några år höjts efter en skattekontroll och det är dags att betala skatterna och avgifterna finns inga medel kvar i företaget.

För att sätta stopp för skatteundandragandet i taxibranschen måste de möjligheter som nu finns att fuska minska på ett eller annat sätt. En

metod som samtidigt minskar intresset för att fuska är att införa en skyldighet att betala skatter och avgifter upp till en viss nivå oavsett vilka intäkter som redovisas (licensavgiften).

För att det annars skall vara möjligt att komma åt fusket i taxi-branschen måste risken för upptäckt öka väsentligt. Det kan den endast göra om förutsättningarna för att kontrollera branschen avsevärt förbättras. För en effektiv kontroll av taxibranschen fordras att myndigheterna har ett tillförlitligt kontrollmaterial. Det får man endast om taxiföretagarna tvingas hos någon utomstående löpande lämna uppgifter om körningar och intäkter m.m. Antingen kan det ske genom en obligatorisk anslutning till en beställningscentral, som har till uppgift att samla och behålla taxiföretagens "kontrolluppgifter" eller också genom att fordonens taxametrar kontinuerligt kontrolleras och töms på uppgifter som sedan lagras hos tredje man.

Oavsett vilken metod man väljer för att sätta stopp för fusket i taxibranschen bör vissa ändringar göras i det nuvarande regelsystemet. Ändringar som framför allt syftar till att effektivisera myndigheternas arbete med tillsynen av yrkestrafiken i dess helhet. Sådana förslag kommer att redovisas i vårt huvudbetänkande.

Beställningscentraler för taxi

Innan avregleringen av taxinäringen den 1 juli 1990 fanns en skyldighet för taxiföretag att vara anslutna till en beställningscentral. Dessa drevs i regel av en taxiförening, vilket innebar att taxiföretaget i praktiken var tvingat att vara med även i denna.

Beställningscentralernas uppgift var bl.a. att samordna taxitrafiken och svara för beställnings- och trafikledningsfunktioner.

Beställningscentraler finns kvar även efter avregleringen även om det finns många åkare som inte är med i en central. De har en gemensam växel för telefonbeställningar av taxitjänster. Ofta har beställningscentralerna krav på de anslutna företagen att utåt uppträda under centralens namn m.m. Avtal om färdtjänst och liknande träffas vanligen med beställningscentralen och inte med de enskilda taxiföretagen.

Vissa beställningscentraler registrerar samtliga körningar som de anslutna företagens fordon kör med taxametern påslagen. Eftersom detta grundmaterial arkiveras hos centralen kan det användas av skattemyndigheten för intäktskontroller. Så har också nyligen skett när 400 taxiföretag i Stockholm kontrollerades av skattemyndigheten (se avsnitt 5.5).

Ett krav på att taxiföretag skall vara anslutna till en beställningscentral är ett sätt att öka möjligheten att kontrollera uppgifter i ett taxiföretags redovisning och deklaration. Därmed ökar upptäcktsrisken.

Anslutningskravet bör förenas med ett krav på att beställningscentralen skall vara skyldig att registrera fordonens körningar och arkivera sådant grundmaterial. Man kan också tänka sig att centralen till skattemyndigheten årligen lämnar kontrolluppgifter för de anslutna företagen.

Att som förutsättning för ett trafiktillstånd föreskriva skyldighet att vara med i en beställningscentral fordrar en omfattande reglering. Den känsligaste frågan i det sammanhanget torde vara att utforma regler för beställningscentraler. Dessa måste för att inte utgöra ett näringshinder i princip vara öppna för alla taxiföretag att ansluta sig till. Reglerna måste utformas så att de inte hämmar konkurrensen och bäddar för kartellbildningar.

Taxameterkontroll och utskrifter

Inom Vägverket utarbetas för närvarande nya föreskrifter om bl.a. taxametrar. Enligt vad som inhämtats kommer de nya föreskrifterna att innehålla regler om att ett fordons taxameter skall kontrolleras av ett ackrediterat kontrollorgan en gång per år. I samband med detta skall en kontrollrapport tas ut ur taxametern med uppgifter bl.a. om innehåll i ackumulerade register. Kontrollrapporten, i vilken det kommer att finnas uppgifter om inkörda belopp, vägsträcka m.m., skall sparas av kontrollorganet i tio år.

För att förbättra kontrollmöjligheterna kan dessa regler byggas ut ytterligare. Så kan föreskrivas att kontrollrapport skall tas ut av ett kontrollorgan (tömningscentral) en gång per månad eller kvartal. Att rapporterna tas ut med relativt korta intervall gör det lättare att upptäcka eventuella manipulationer med taxametrar. Vidare kan man bestämma att kontrollorganen årligen för skattemyndigheternas räkning skall sammanställa kontrolluppgifter för varje taxiföretag.

Gemensamt för båda kontrollmetoderna

Ingendera av kontrollmetoderna är heltäckande. Körningar som gjorts med taxametern avstängd kommer inte att finnas med i kontrollmaterialet. Viss om än begränsad möjlighet att utan upptäckt manipulera taxametrarna kan inte heller uteslutas.

Båda kontrollmetoderna – beställningscentral och taxameter – fordrar att skattemyndigheterna regelbundet använder kontrollmaterialet i gransknings- och revisionsarbetet. Om så inte sker får metoderna inte större effekt än den preventiva som, i alla fall initialt, uppstår när det uppmärksammas att risken för upptäckt ökar. Ett ökat antal kontroller innebär att taxibranschen måste ta en större del av skattemyndigheternas

samlade resurser i anspråk än vad som – bortsett från senare tids särskilda insatser – tidigare har skett. Frågan är om det är realistiskt att utgå från att skattemyndigheterna har dessa resurser.

Taxiföretagarna i allmänhet får ökade kostnader oavsett vilken kontrollmetod som väljs. I beställningscentralmodellen är det kostnader som är förenade med anslutningen till centralen. Anslutningen kan ju i och för sig också ha det goda med sig att företagaren får fler köruppdrag. Taxameterkontroll torde medföra större kostnader för taxiföretaget eftersom det tar tid att åka till ett kontrollorgan, kontrollera taxametern och göra en utskrift. Vidare bör kostnaderna för kontrollorganets arbete betalas av taxiföretagarna.

Licensavgift är den lämpligaste metoden

Både en utökad kontroll, oavsett i vilken form, och licensavgift kommer med nödvändighet att påverka alla som är verksamma i taxibranschen.

De kostnader som är förenade med de båda kontrollmetoderna kommer att drabba alla företagare i branschen, vare sig de i dag är seriösa eller oseriösa. Även licensavgift skall betalas av alla företag oberoende av hur de tidigare har skött sig. De företag som nu följer gällande skatte- och uppborðslagar behöver dock inte betala mer i skatter och avgifter än vad de gör i dag. De företagare som i dag inte gör rätt för sig måste däremot betala mer i totala skatter och avgifter om licensavgift införs. Detta är en väsentlig fördel med licensavgift.

Båda kontrollmetoderna syftar till att det i efterhand skall finnas material som kan användas vid kontroll av uppgifter i deklARATIONER och bokföring. När oegentligheter upptäcks i det skedet är skadan i form av illojal konkurrens redan skedd. Inte heller leder höjd taxering med nödvändighet till faktiska skatteinbetalningar. Licensavgift däremot måste löpande betalas för att man skall få driva taxiverksamhet. Det innebär att möjligheterna att skjuta skattebetalningar framför sig kraftigt försvåras. Genom licensavgiften utjämnas skillnaderna mellan de företagare som i dag gör rätt för sig och de som inte gör det. Verkningarna av den illojala konkurrensen minskar direkt.

En annan fördel med licensavgiften såsom den utformats för taxibranschen är att det utåt, genom märket på fordonet, kommer att framgå att avgiften är betald och, i viss mån, hur fordonet får användas i trafik. Förutom att detta underlättar polisens kontroll innebär det också att konkurrentföretag men även allmänheten uppmärksammas på felaktigheter. Den företagare som i dag har ett flertal bilar i sin rörelse samtidigt som han i deklARATIONER och redovisningar har en omsättning motsvarande ett par bilar kommer med licensavgiften att tvingas visa det

rätta antalet fordon. Inte minst det senare har av branschföreträdare framhållits som en av de viktigaste fördelarna med licensavgiften.

Den avräkning mot licensavgiften som skall få ske för andra skatter och avgifter utgör också ett incitament att redovisa och betala skatter och avgifter i vart fall upp till detta belopp. En ytterligare och väsentlig fördel med licensavgiften är att åkare inte lika lätt som tidigare kan lura anställda på de sociala avgifter och den preliminärskatt som tillkommer dem.

En fråga som hör ihop med en utökad kontroll och reglering i taxibranschen är vilka metoder som kan aktualiseras i andra branscher med samma problem. Taxibranschen är redan i förhållande till flertalet andra branscher i hög grad reglerad. Redan nu råder alltså en obalans mellan den reglering som gäller för taxibranschen och vad samhället kräver av flertalet problembanscher, t.ex., städbranschen och delar av byggbranschen. En utökad kontroll förutsätter att skattemyndigheten kan lägga mer arbete på taxibranschen vilket, med oförändrade resurser, skulle föra med sig att granskningen av andra utsatta branscher måste minska. Det finns därför skäl att visa återhållsamhet med att i större omfattning öka regleringen i taxibranschen och i stället överväga metoder som kan omfatta fler utsatta branscher. Licensavgiften är en sådan metod som kan användas i andra branscher.

Vad som nu anförts om licensavgiftens fördelar innebär inte att den reglering och de möjligheter till kontroll som nu finns för taxibranschen bör avvecklas. Tvärtom kommer de nya reglerna för taxametrar som utarbetas inom Vägverket att passa väl in i ett system med licensavgift. Genom att rapporter varje år tas ut från taxameterna och arkiveras hos ett kontrollorgan kommer det att vara möjligt att kontrollera bl.a. rimligheten i ett företags intäktssredovisning och de uppgifter som ligger till grund för licensavgiften. Detta behövs för att licensavgiften inte på sikt skall riskera bli både ett golv och ett tak.

Enligt utredningens bedömning är licensavgift en effektivare metod än att enbart förlita sig på olika former av kontroll för att komma till rätta med skatteundandragandena. Vetskap finns om att skatteförvaltningen inte har möjlighet att avdela tillräckligt med resurser för att utföra de kontroller som är nödvändiga för att åstadkomma en rättvis och likformig beskattning inom branschen. Utredningen förordar att en licensavgift införs för taxiföretag.

13.4 Licensavgift i andra branscher

Utredningens bedömning: Licensavgift kan vara användbar i andra kontantbranscher som är utsatta för ekonomisk brottslighet.

Skälen för utredningens bedömning:

Som nämnts har regeringens strategi mot den ekonomiska brottsligheten medfört att ett stort antal utredningsuppdrag initierats och Branschsaneringsutredningens uppgift är bl.a. att behandla den ekonomiska brottsligheten i särskilt utsatta branscher.

Enligt vad som kommit fram vid utredningens kartläggning finns det flera branscher som är utsatta för ekonomisk brottslighet och som till sin struktur liknar taxibranschen. Det är branscher som kännetecknas av många transaktioner med relativt små kontanta belopp till enskilda konsumenter, som inte behöver kvitto för att styrka sina avdrag, sin äganderätt eller möjlighet till reklamation. Sker detta i så små företag att ägaren personligen eller genom anhöriga har kontroll över kontanthandlingen ökar möjligheterna till skatteundandraganden. Man skulle alltså kunna tala om kontantbranscher eller t.o.m. kontantbranschen.

Syftet med licensavgiften är att få till stånd en säkrare beskattning i branscher där skatteundandraganden är vanliga och där den skattskyldiges egna uppgifter i redovisning och deklaration många gånger ger ett för osäkert underlag för beskattningen. Genom licensavgiften ställer samhället krav på en lägsta beskattning. Enligt vad som kommit fram vid vår granskning av olika branscher finns det anledning anta att problemen med skatteundandraganden är stora i flera kontantbranscher. Restauranger och frisörer är exempel på branscher som har klara problem. Kontantbranscherna är svåra att kontrollera. Detta är kanske också det viktigaste strukturella skälet till varför de är utsatta för ekonomisk brottslighet. Mängden småföretag gör det omöjligt för skatteförvaltningen att avdela tillräckligt med resurser för en regelrätt kontroll. Även om så vore är möjligheterna att upptäcka oredovisade intäkter i vissa fall små eftersom rörelsens omfattning krympts eller manipulerats på annat sätt. Det kan därför finnas skäl att överväga en licensavgift i fler kontantbranscher för att stötta den konventionella beskattningen. För branscher där tillstånd inte erfordras skulle reglerna för avgiften kunna utformas på ett något annat sätt än för t.ex. taxi. Utredningen kommer att ta ställning i denna fråga i vårens huvudbetänkande.

14 Konsekvensanalys

14.1 För taxibranschen

Effekterna av en licensavgift i taxibranschen kommer att påverka företagen i branschen olika beroende på verksamhetens omfattning och inslag av skatteundandragande i nuläget.

För den del av branschen som i dag består av företag med normal omsättning och kostnadsbild samt korrekt skatte- och avgiftsredovisning kommer införandet av licensavgift inte att ha någon direkt effekt eftersom dessa företag redan nu betalar skatter och avgifter som motsvarar eller överstiger den föreslagna licensavgiften.

Om licensavgift införs kommer skatte- och avgiftsnivån att höjas i branschen. Det innebär att inkomster som tidigare inte redovisades kommer att redovisas, i annat fall måste en faktisk licensavgift betalas. Härigenom förbättras konkurrenssituationen för de redan skötsamma företagen, vilket är ett av de viktigaste syftena med licensavgiften.

För den grupp företag där skattefusket är stort, och en del av affärsidén, kommer en licensavgift med stor säkerhet att innebära att verksamheten upphör eftersom licensavgiften innebär en sådan ökning av skatteuttaget att det inte kan kompenseras genom en ökning av arbetsinsatsen eller på annat sätt. Detta gäller särskilt på orter där överetableringen av taxiföretag är stor.

Några i nyss nämnda kategori kan förväntas välja att fortsätta med sin verksamhet, betala sin licensavgift och ändå fortsätta med ett visst skatteundandragande. Ett av syftena med licensavgiften, att säkerställa ett minsta skatteuttag för taxiverksamhet, har ändå uppfyllts. Att skatteundandragande ändå förekommer är inte unikt för taxibranschen och är främst ett kontrollproblem. En grupp som bör granskas särskilt av skattemyndigheten blir i så fall de som sänker omsättningen till en nivå där skatter och avgifter närmar sig licensavgiftens storlek. Strax efter införandet av licensavgiften kan en kontrollvärd grupp – avseende äldre taxeringar – vara företag som plötsligt redovisar mer i skatter och avgifter.

Risken för att de oseriösa aktörerna skall fortsätta sin verksamhet som tidigare men helt utan taxitillstånd bedöms inte som så stor. Det går inte att få någon större lönsamhet i svarttaxi eftersom efterfrågan

huvudsakligen är begränsad till trafiktoppar under helgnätter. I vardagstrafiken finns det egentligen ingen plats för den som kör svarttaxi. Möjligen kan antalet svarttaxi initialt öka något på högtrafiktiderna.

I den grupp företag som ligger under licensavgiftsnivån på grund av lönsamhetsproblem eller en frivilligt vald mindre omfattning på verksamheten kommer en licensavgift att innebära ytterligare en påfrestning på företagets ekonomi.

På sikt bör den sanering av branschen som en licensavgift innebär medföra att lönsamheten förbättras. När de oseriösa företagen upphör med sin verksamhet blir det fler uppdrag till de seriösa företagen. Innan dessa effekter slagit igenom fullt ut kan dock vissa företag ställas inför problem beroende på ökat skatteuttag genom licensavgiften. Detta måste dock vägas mot de fördelar som licensavgiften innebär på lite längre sikt.

Eftersom dispensmöjligheten (en förare på halvtid) är restriktivt utformad kan det finnas en risk att en mycket liten andel företag som i dag bedrivs i ringa omfattning inte kan finnas kvar om licensavgiftssystemet införs.

Licensavgiften kan i någon mån påverka nyföretagare mer än de redan etablerade i branschen. I just taxibranschen torde dock problemen vara begränsade. Att det är lätt att etablera sig beror på att det finns relativt få kundrelationer, vilket gör att en nyföretagare i regel kan få lika många körningar som en redan etablerad. Dessutom är nivåerna på licensavgiften beräknade med hänsyn till förhållandevis höga fasta kostnader för avskrivning på fordon samt räntekostnader. Härigenom innebär inte licensavgiften någon större etableringströskel.

14.2 För myndigheter

De myndigheter som främst är berörda av förslaget är länsstyrelserna och skatteförvaltningen.

Skatteförvaltningens roll i licensavgiftssystemet är att agera upp-bördsinstans och verkställa avräkning av licensavgiften mot övriga skatter och avgifter. Vissa anpassningar i skatteförvaltningens system kommer att krävas för att få den efterfrågade funktionaliteten. Kostnaderna för dessa anpassningar torde bli begränsade.

Skattemyndigheternas kontrollmöjligheter kommer att underlättas eftersom företagen måste ange hur många fordon de har. Därigenom blir det lättare att upptäcka de företag som fuskar. Generellt torde gälla att om licensavgiften medför att fler blir ärliga så kan kontrollresurserna riktas in på de mer förslagna, såväl i taxibranschen som i andra branscher.

För länsstyrelsernas del innebär förslaget en ökad administration.

Fordon för taxitrafik skall redan i dag anmälas till länsstyrelsen men med licensavgiften tillkommer att de skall placeras i kategorier. Mer arbete blir det också med av- och påanmälningar av fordon. Länsstyrelsen skall också hantera dispensärenden. Dessa kommer att ha störst betydelse i glesbygden och då främst i Norrlands inland. Bortsett från dispensärendena är det okomplicerade ärenden som skall handläggas. Vid införandet krävs extra resurser eller omprioriteringar som får effekter på andra områden. På sikt bör ärendena kunna handläggas med i stort sett befintliga resurser. En avgift bör kunna tas ut vid av- och påanmälningar för att finansiera administrationen av den verksamheten. Det förtjänar att påpekas att länsstyrelsernas arbete ändå inte kan bli lika omfattande som det var före avregleringen då länsstyrelserna hade att i detalj fastställa körschema för varje bil m.m.

14.3 Budgeteffekter

Eftersom taxibranschen relativt sett är en liten bransch med endast drygt 14 000 bilar fördelade på 9 000 företag, kommer införandet av en licensavgift att ha en begränsad effekt på skatteintäkterna.

Den effekt en licensavgift kommer att ha på de företag som i dag ligger under den beräknade licensavgiftsnivån är svår att förutse. Några exakta beräkningar kan därför inte göras. En uppskattning baserad på det antal företag som kan komma att omfattas av licensavgiften och dessa företags skattebetalningar i dag tyder på ett tillskott på 100–150 miljoner kr. Eftersom införandet av en licensavgift dessutom leder till att de oseriösa aktörerna antingen försvinner eller tvingas basera sin prissättning även på licensavgiftsuttaget kommer det att finnas utrymme för ökad lönsamhet i branschen då de seriösa företagen slipper en del av priskonkurrensen från de oseriösa. Detta bör på sikt leda till ökad lönsamhet och därmed ökat skatteuttag. En tioprocentig ökning av skatteuttaget skulle innebära ytterligare 100–150 miljoner kr.

Bilaga**Kommittédirektiv**

Branschsanering och andra åtgärder mot Dir.
ekonomisk brottslighet

1995:142

Beslut vid regeringssammanträde den 16 november 1995

Sammanfattning av uppdraget

En särskild utredare tillkallas för att utreda vissa frågor om effektivisering av kampen mot den ekonomiska brottsligheten.

Utredaren skall bl.a. överväga frågor om vandelsprövning och andra åtgärder för att sanera branscher som är särskilt utsatta för ekonomisk brottslighet. Utredaren skall också överväga vissa frågor om hur främst det förebyggande arbetet mot den ekonomiska brottsligheten kan effektiviseras genom kontroll i samband med tillstånds- eller bidragsgivning.

Utredarens arbete skall vara slutfört före utgången av april 1997.

Regeringens strategi mot ekonomisk brottslighet

Regeringen antog i april 1995 en strategi för samhällets samlade åtgärder mot den ekonomiska brottsligheten. Strategin redovisades i en skrivelse till riksdagen (skr. 1994/95:217, bet. 1994/95:JuU25, rskr. 1994/95:412).

Avsikten med strategin är att påtagligt minska den ekonomiska brottsligheten genom åtgärder som innebär en kraftig förstärkning av samhällets samlade insatser mot sådan kriminalitet.

En huvudlinje i strategin är att en större tonvikt skall läggas på det brottsförebyggande arbetet. Till det ändamålet anges i strategin bl.a. att åtgärder skall vidtas för att tillfällena till brott skall bli färre, vinningen av brott mindre och riskerna för upptäckt större. Olika former av kontroll

kommer därvid i blickpunkten. Myndigheter med uppgifter i fråga om kontroll, tillsyn och tillståndsgivning måste flytta fram sina positioner i förhållande till den ekonomiska brottsligheten.

I strategin anges att behovet av kontroll alltid måste vägas mot intresset från samhällsekonomisk och konsumentpolitisk synpunkt av att låta seriösa näringsidkare arbeta så ostört som möjligt. Rätts-säkerhetsfrågorna är viktiga.

En fråga som särskilt framhålls i strategin är vandelsprövning för arbete inom utsatta verksamheter. I vissa verksamheter har införts eller åtminstone övervägts åtgärder i sanerande syfte som går ut på att pröva laglydnaden hos blivande näringsidkare i samband med tillståndsprövning av skilda slag. Som exempel kan nämnas prövning av taxiförare samt prövning av näringsidkare i restaurangbranschen i samband med handläggning av serveringstillstånd. Rätt utformad och använd kan, enligt vad som anges i strategin, vandelsprövning i speciella fall vara ett lämpligt och effektivt sätt att komma till rätta med vissa former av ekonomisk kriminalitet som har utvecklats inom särskilda områden av näringslivet. Därigenom befrämjas också en sund konkurrens i berörda branscher.

Ett förslag till generell lagstiftning om möjlighet att bestämma om näringstillstånd i utsatta branscher utarbetades på 1980-talet av Kommissionen mot ekonomisk brottslighet (SOU 1984:8). Förslagen ledde till att vandelsprövning infördes i två branscher, nämligen i fråga om restauranger som serverar alkoholdrycker och inom yrkestrafikområdet; en generell lagstiftning om näringsförbud avvisades av regeringen med hänvisning till att de åtgärder som borde vidtas mot oseriösa näringsidkare väsentligen borde bygga på ett utvidgat system med näringsförbud (prop. 1985/86:126).

En ökad vikt skall enligt strategin läggas vid att myndigheterna kontrollerar sina motparter i samband med exempelvis bidragsgivning. En ökad vikt skall också läggas vid tillsyn som myndigheter utövar t.ex. över en viss verksamhet eller en viss bransch. Med myndigheter avses såväl statliga som kommunala myndigheter.

Även om det till stor del handlar om kontroll i form av undersökande åtgärder som myndigheterna redan i dag kan och bör göra, kan det enligt vad som anförs i strategin behövas ändringar i regler eller instruktioner för att effektivisera kontrollen, exempelvis genom att myndigheter ges behörighet eller skyldighet att skaffa utdrag ur vissa register som kan ge upplysningar som är viktiga för kontrollen. Det kan också behövas utbildning och information.

De frågor i regeringens strategi som här har berörts handlar alltså dels om generella åtgärder i form av bl.a. registerslagning i samband med

tillsyn och tillståndsgivning enligt gällande regler, dels om överväganden i fråga om riktad kontroll i speciella fall för sanering av vissa former av ekonomisk kriminalitet som har utvecklats inom särskilda områden av näringslivet. En särskild utredare bör tillkallas för att göra en översyn av dessa kontrollfrågor.

Utredningsuppdraget

Branschsanering

Det förekommer att en viss bransch är särskilt utsatt för ekonomisk brottslighet. Det kan ibland bero på överetablering, stor andel enmans- eller fåmansföretag och speciella svårigheter att kontrollera regelefterlevnaden i branschen. I dessa fall kan de normala marknadsmekanismerna ha svårt att fungera sanerande.

Olika försök har gjorts att sanera utsatta branscher. Från det allmännas sida har i vissa fall införts regler om vandelsprövning. Myndigheterna har också genomfört riktade kontrollaktioner för att avslöja brottslighet eller annan misskötsamhet bland näringsidkarna i en viss bransch. Det förekommer att branschorganisationer försöker säkerställa att verksamheten i branschen bedrivs seriöst exempelvis genom att ställa upp särskilda krav i fråga om skötsamhet eller kompetens för att få bli medlem i organisationen.

Den särskilde utredaren skall göra en genomgång av frågorna om vandelskontroll m.m. Huvudinriktningen bör vara att identifiera i vilka branscher det finns behov av särskilda åtgärder och att för respektive bransch utarbeta förslag till åtgärder för branschsanering som är lämpliga med hänsyn till förhållandena där. Åtgärderna skall utformas så att de inte äventyrar andra allmänna intressen, såsom att marknaden fungerar väl och står under ett effektivt omvandlingstryck. Avsikten är således inte att utforma generella regler om vandelskontroll m.m.

Förutom vandelsprövning kan andra former av kontroll övervägas som alternativ eller komplement, exempelvis särskilda krav på solvens.

Ett exempel på lagstiftning som bör beaktas i sammanhanget är den nya alkohollagen (1994:1738). Här skall utredaren överväga effektiviseringar exempelvis i fråga om tillsyn och sanktioner mot bakgrund bl.a. av erfarenheterna från den samordnade regionala tillsynen över restaurangbranschen (Operation krog-sanering).

Utredaren skall också överväga former av branschsanering som bygger på egenåtgärder inom näringslivet. Branschsanering behöver således inte begränsas till åtgärder av myndigheter. Utredaren bör, där så är lämpligt, undersöka förutsättningarna för självsanering exempelvis

genom medverkan av branschorganisationer som ett alternativ eller ett komplement till åtgärder från det allmännas sida.

Utredaren bör också överväga åtgärder som går ut på att ge konkreta incitament till att avstå från ett olagligt beteende. Exempel kan vara åtgärder för att få till stånd fungerande verifikationsystem, plombering av kassaapparater m.m.

En viktig fråga är hur verksamhet och regelefterlevnad skall kunna övervakas effektivt samt vilka insatser i form av exempelvis tillsyn eller övervakning från myndigheter eller andra som kan behövas. Om reglerna inte får tillräcklig genomslagskraft, kan konkurrensen inte bedrivas på lika villkor, vilket skadar allmänna intressen. En utgångspunkt bör vara att någon större administrativ organisation inte skall behöva byggas upp. Utredaren bör överväga hur befintliga myndighetsresurser skall kunna användas i kontrollen. En viktig fråga i det sammanhanget är i vad mån det kan behövas ändringar i reglerna för myndigheternas befogenheter för att kontrollen skall kunna fungera effektivt utan väsentliga resurstillskott.

Kontroll i övrigt i samband med tillståndsgivning, bidragsgivning och tillsyn

Den särskilde utredaren skall också i övrigt undersöka förutsättningarna för att effektivisera särskilt det förebyggande arbetet mot ekonomisk brottslighet genom en mera utvecklad kontroll i samband med tillståndsgivning, bidragsgivning och tillsyn rörande företag eller näringsidkare.

I första hand avses här generella kontroller för att säkerställa att inte tillstånd eller bidrag som ges enligt skilda regelsystem felaktigt lämnas till företag eller näringsidkare på grund av att myndigheten saknar kännedom om misskötsamhet, olagligt beteende eller andra liknande förhållanden som är relevanta för tillämpningen av det enskilda systemet. Vidare avses att säkerställa att myndigheter får kännedom om sådan misskötsamhet och sådana olagliga beteenden från en näringsidkares eller ett företags sida som kan och bör ligga till grund exempelvis för att ompröva ett tillstånd eller åtminstone att inleda ett tillsynsförfarande för att skaffa ytterligare underlag.

Utredaren bör undersöka om det finns skäl att precisera eller skärpa regler som gäller i fråga om att avslå en ansökan eller ompröva ett fattat beslut i anledning av misskötsamhet, olagligt beteende e.dyl.

Vissa generella frågor vid uppdragets fullgörande

Den särskilde utredaren skall inte begränsa sig till att föreslå ändringar i regelsystemen. Också andra slag av åtgärder kan övervägas, exempelvis

utbildnings- och informationsinsatser, förändrade former för myndighetssamverkan samt utveckling i fråga om arbetsmetoder och informationsutbyte.

Utredaren skall beakta sekretessfrågorna och, om behov därav yppar sig, föreslå ändringar i fråga om sekretessregleringen.

De kontroller av näringsverksamhet som faller inom utredningsuppdraget kan vara av känsligt slag, vilket gör det mycket viktigt att balansera olika allmänna intressen samt skilda mål och medel mot varandra. Sålunda måste de möjliga vinsterna i fråga om bekämpning av ekonomisk brottslighet vägas mot samhällsekonomiska och konsumentpolitiska förluster som kan uppstå, om en viss kontrollåtgärd sänker omvandlingstrycket på marknaden. Också andra olägenheter, såsom intrång i personlig integritet, hinder i näringsverksamhet och risk för en ökad byråkrati, måste läggas i vågskålen. Regler och rutiner måste givetvis utformas så att inte rättssäkerhet och rimliga krav på förutsebarhet eftersätts.

Som utgångspunkt för en analys av reglers effektivitet i kampen mot den ekonomiska brottsligheten och deras effekt på marknaden beaktas i tillämpliga delar analysprinciper i regeringsbeslutet den 1 september 1994 om en ordning för systematisk genomgång i regeringskansliet av företagsregler.

Utredningen berör ett brett fält av förhållanden inom näringslivet och samhällslivet i övrigt. Utredaren får, mot bakgrund av de erfarenheter som görs under arbetet, göra de prioriteringar och begränsningar i fråga om utredningen som visar sig nödvändiga eller lämpliga.

Utredaren skall samråda med berörda myndigheter, bl.a. Riksåklagaren, Rikspolisstyrelsen, Riksskatteverket och Konkurrensverket samt med Yrkestrafikutredningen (K 1994:12) och Skattekontrollutredningen (Fi 1995:5). Samråd skall också ske med företrädare för näringslivet och de anställda.

Redovisning av uppdraget m.m.

Den särskilde utredaren skall i sitt arbete beakta vad som sägs i direktiven till samtliga kommittéer och särskilda utredare om att pröva offentliga åtaganden (dir. 1994:23).

Utredaren får redovisa uppdraget i form av delbetänkanden, om det befinnes lämpligt. Uppdraget skall slutföras före utgången av april 1997.

(Justitiedepartementet)