

# Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet Pär Nuder

Regeringen beslutade den 26 februari 2004 att tillkalla en särskild utredare för att utreda frågor avseende dels kontroll av omsättning i kontantbranscherna, dels skattebrottsenheternas verksamhet.

Till särskild utredare förordnades fr.o.m. den 26 februari 2004 f.d. kammarrättslagmannen Margit Kärrström.

Som experter förordnades fr.o.m. den 26 februari 2004 chefsjuristen Roland Andersson, departementssekreteraren Jacqueline Deniz-Kiviharju, Andrea Femrell, branschekonomen Göran Granhed, ämnesrådet Marie Jönsson, skattehandläggaren Ulf Larsson, säkerhetschefen Dick Malmlund, skattedirektören Jan Olsson, hovrättsassessorn Charlotta Riberdahl och numera kanslirådet Viktoria Sjögren Samuelsson. Andrea Femrell entledigades fr.o.m. den 28 juni 2004 och från samma dag förordnades jur.kand. Kari Björkqvist som expert. Charlotta Riberdahl entledigades fr.o.m. den 3 december 2004. Jacqueline Deniz-Kiviharju entledigades fr.o.m. den 24 februari 2005 och från samma dag förordnades departementssekreteraren Petra Andersson som expert.

Som sekreterare anställdes fr.o.m. den 15 mars 2004 kammarrättsassessorn Åsa Ståhl och fr.o.m. den 22 mars 2004 kammarrättsassessorn Eveline Nilsson.

Utredningen har antagit namnet 2004 års skattekontrollutredning.

Härmed överlämnar utredningen sitt betänkande *Krav på kassaregister – Effektivare utredning av ekobrott*. Till betänkandet har fogats särskilda yttranden.

Uppdraget är härmed slutfört.

Göteborg i maj 2005

*Margit Kärrström*

*/Eveline Nilsson  
Åsa Ståhl*

# Innehåll

<b>Förkortningar m.m. ....</b>	<b>13</b>
<b>Sammanfattning .....</b>	<b>15</b>
<b>Författningsförslag – kontantbranscherna .....</b>	<b>27</b>
<b>Författningsförslag – skattebrottsenheterna.....</b>	<b>45</b>

## **Del A Inledning**

<b>1 Utredningens uppdrag och arbete .....</b>	<b>59</b>
1.1 Uppdraget.....	59
1.2 Utredningens arbete .....	60
<b>2 Utgångspunkter för utredningens arbete .....</b>	<b>61</b>

## **Del B Kontroll av omsättning i kontantbranscherna**

<b>3 Vad är kontantbranscherna? .....</b>	<b>69</b>
<b>4 Befintliga krav på kassaregister.....</b>	<b>73</b>
4.1 Inledning.....	73
4.2 Alkoholagstiftningen.....	73
4.3 Regleringen av taxametrar .....	74

<b>5</b>	<b>Tidigare förslag och överväganden .....</b>	<b>77</b>
5.1	1976 års bokföringslag .....	77
5.2	Skatteflyktskommittén .....	77
5.3	Branschsaneringsutredningen.....	78
5.3.1	Utredningens förslag .....	78
5.3.2	Remissbehandlingen .....	81
5.3.3	Regeringen.....	83
5.4	Alkoholutredningen.....	83
5.5	Andra förslag .....	84
<b>6</b>	<b>Internationell utblick .....</b>	<b>87</b>
6.1	Standarder .....	87
6.2	System i andra länder .....	88
6.2.1	Inledning.....	88
6.2.2	Länder som saknar krav på kassaregister .....	88
6.2.3	Belgien .....	88
6.2.4	Danmark.....	89
6.2.5	Grekland .....	90
6.2.6	Italien .....	91
6.2.7	Norge.....	92
6.2.8	Ungern.....	93
<b>7</b>	<b>Behovet av krav på kassaregister – val av system.....</b>	<b>95</b>
7.1	Bakgrund.....	95
7.1.1	Manipulation av taxametrar.....	95
7.1.2	Manipulation av kassaregister .....	97
7.1.3	Skatteundandragande inom kontantbranscherna.....	99
7.2	Överväganden och förslag .....	101
7.2.1	Behovet av krav på kassaregister .....	101
7.2.2	Vilka allmänna krav skall ett tekniskt system för kontroll av omsättningen uppfylla? .....	102
7.2.3	Olika typer av lösningar .....	103
7.2.4	Ett certifierat system skall införas .....	104
<b>8</b>	<b>Utformningen av ett certifierat tekniskt system .....</b>	<b>109</b>

8.1	Bakgrund .....	109
8.1.1	Närings- och yrkesfriheten .....	109
8.1.2	Bokföringslagen .....	109
8.1.3	Ordningen för teknisk provning och kontroll .....	112
8.2	Överväganden och förslag .....	113
8.2.1	Begreppet kassaregister .....	113
8.2.2	Vilken försäljning skall registreras i kassaregister? ..	114
8.2.3	Kvittokrav .....	115
8.2.4	Funktionskrav .....	116
8.2.5	Överföring av registrerade uppgifter? .....	123
8.2.6	Bevarande av registrerade uppgifter .....	124
8.2.7	Certifiering .....	127
<b>9</b>	<b>Tillämpningsområdet .....</b>	<b>131</b>
9.1	Allmänt .....	131
9.2	Vilka verksamheter skall omfattas av kraven? .....	133
9.2.1	Kontant försäljning i näringsverksamhet .....	133
9.2.2	Obetydlig kontantförsäljning .....	134
9.2.3	Skall företag med stor andel fakturerad försäljning undantas? .....	136
9.2.4	Undantag från skattskyldighet .....	137
9.2.5	Flera olika verksamheter inom ramen för en näringsverksamhet .....	137
9.2.6	Skall viss kontanthandel uteslutas av tekniska skäl? .....	138
9.3	Undantag .....	141
9.4	Förhållandet till alkohollagens regler .....	143
<b>10</b>	<b>Kontrollåtgärder .....</b>	<b>145</b>
10.1	Bakgrund .....	145
10.1.1	Skydd mot husrannsakan och liknande intrång .....	145
10.1.2	Artikel 8 i Europakonventionen .....	145
10.1.3	Skatteverkets kontrollmöjligheter .....	146
10.2	Överväganden och förslag .....	153
10.2.1	Kontrollbehovet .....	153
10.2.2	Anmälningsskyldighet .....	156

10.2.3 Återkommande teknisk kontroll .....	158
10.2.4 Skatteverkets tillgång till protokoll från återkommande teknisk kontroll.....	160
10.2.5 Tillsyn .....	162
10.2.6 Särskilda kontrollåtgärder .....	171
10.2.7 Revision .....	180
<b>11 Administrativa sanktioner .....</b>	<b>181</b>
11.1 Bakgrund.....	181
11.1.1 Artikel 6 i Europakonventionen .....	181
11.1.2 Principer för användning och utformning av sanktionsavgifter .....	182
11.2 Överväganden och förslag .....	183
11.2.1 Behovet av sanktioner.....	183
11.2.2 Sanktionsavgift.....	185
11.2.3 Vite.....	191
<b>12 Förhållandet till straffrättslig reglering .....</b>	<b>193</b>
12.1 Relevant straffrättslig reglering .....	193
12.2 Hur förhåller sig regleringen om kassaregister till befintliga straffrättsliga bestämmelser? .....	195
12.2.1 Bokföringsbrott .....	195
12.2.2 Skattebrott.....	196
<b>13 EG-rättsliga aspekter.....</b>	<b>199</b>
13.1 Bakgrund.....	199
13.1.1 Fri rörlighet för varor, artikel 28 och 30 i EG- fördraget .....	199
13.1.2 Informationssystem för tekniska föreskrifter.....	200
13.2 Överväganden och förslag .....	202
<b>14 Lagteknisk lösning.....</b>	<b>205</b>
14.1 Vilka bestämmelser bör ges lagform? .....	205
14.2 Skall lagbestämmelserna placeras i bokföringslagen?.....	206

<b>15 Övriga frågor .....</b>	<b>209</b>
15.1 Förfarandet.....	209
15.2 Registerfrågor.....	210
15.3 Sekretess .....	211
<b>16 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser .....</b>	<b>213</b>

**Del C**  
**Skattebrottsenheterna**

<b>17 Nuvarande verksamhet.....</b>	<b>217</b>
17.1 Regeringens ekobrottsstrategi .....	217
17.2 Ekobrottsmyndighetens uppgifter och organisation.....	217
17.3 Skattebrottsenheternas uppgifter och organisation.....	218
17.3.1 Inrättandet av skattebrottsenheterna .....	218
17.3.2 Brott som får utredas av skattebrottsenheterna .....	219
17.3.3 Förundersökning m.m.....	220
17.3.4 Underrättelseverksamhet .....	221
17.3.5 Spaning.....	223
17.4 Hanteringen av skattebrott i praktiken .....	223
17.5 Några statistiska uppgifter .....	224
<b>18 Tidigare utvärderingar av verksamheten .....</b>	<b>225</b>
18.1 Riksskatteverkets utvärdering.....	225
18.2 Riksdagens revisorers granskning.....	226
18.3 Rapport om samarbetet i ekobrottsutredningar .....	226
<b>19 Straffprocessuella tvångsmedel.....</b>	<b>229</b>
19.1 Inledning.....	229
19.2 Bakgrund .....	229
19.2.1 Tvångsmedel enligt rättegångsbalken.....	229
19.2.2 Tvångsmedel enligt vissa andra författningar .....	232

19.2.3	Polisens befogenheter att använda våld .....	233
19.2.4	Ekobrottsberedningens förslag .....	233
19.3	Överväganden och förslag .....	234
19.3.1	Skattebrottsenheternas behov av att använda tvångsmedel .....	234
19.3.2	Husrannsakan .....	241
19.3.3	Beslag .....	245
19.3.4	Spärra av lokaler m.m. ....	248
19.3.5	Utbildning .....	248
<b>20</b>	<b>Skattebrottsenheternas tillgång till uppgifterna i beskattningsdatabasen .....</b>	<b>249</b>
20.1	Inledning .....	249
20.2	Bakgrund .....	250
20.2.1	Behandling av personuppgifter .....	250
20.2.2	Behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet .....	252
20.2.3	Behandling av uppgifter i Skatteverkets brottsbekämpande verksamhet .....	260
20.2.4	Tidigare synpunkter på användningen av fiskala datasystem för brottsbekämpning .....	261
20.3	Överväganden och förslag .....	266
20.3.1	Några utgångspunkter .....	266
20.3.2	Skattebrottsenheternas behov av direktåtkomst till beskattningsdatabasen .....	267
20.3.3	Åklagarnas och polisernas behov av direktåtkomst .....	272
20.3.4	Den personliga integriteten .....	274
20.3.5	Behandlingsändamålen .....	277
20.3.6	Direktåtkomst och sekretess .....	277
20.3.7	Förhållandet mellan skattebrottsenheternas verksamhet och Skatteverkets övriga verksamhet ....	279
20.3.8	Direktåtkomst och rätten att vara passiv (förbudet mot ”selfincrimination”) .....	279
20.3.9	Våra slutsatser – två alternativa förslag .....	286
<b>21</b>	<b>Övriga frågor .....</b>	<b>299</b>

21.1 Inledning.....	299
21.2 Skattebrottsenheternas verksamhetsområde.....	299
21.3 Förenklad brottsutredning .....	301
21.4 Anhållningsförhör.....	302
<b>22 Ikraftträdande.....</b>	<b>305</b>

#### Del D

#### Konsekvenser av förslaget

<b>23 Konsekvenser av förslaget – kontantbranscherna .....</b>	<b>309</b>
23.1 Statsfinansiella konsekvenser .....	309
23.2 Konsekvenser för små företag.....	312
23.3 Konsekvenser för den ekonomiska brottsligheten .....	315
23.4 Avslutande kommentarer .....	316
<b>24 Konsekvenser av förslaget – skattebrottsenheterna.....</b>	<b>317</b>

#### Del E

#### Författningskommentarer

<b>25 Författningskommentarer – kontantbranscherna .....</b>	<b>321</b>
25.1 Förslaget till lag om kassaregister m.m. ....	321
25.2 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483) .....	334
25.3 Förslaget till lag om ändring i sekretesslagen (1980:100) ...	336
25.4 Förslaget till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078).....	336
25.5 Förslaget till förordning om ändring i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet .....	336



<b>26</b>	<b>Författningskommentarer – skattebrottsenheterna .....</b>	<b>337</b>
26.1	Förslaget till lag om ändring i lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar .....	337
26.2	Förslaget till lag om ändring i rättegångsbalken.....	339
26.3	Alternativ A – en omfattande direktåtkomst till beskattningsdatabasen.....	339
26.3.1	Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet .....	339
26.3.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1999:90) om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar.....	340
26.3.3	Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324).....	340
26.3.4	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	341
26.3.5	Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter .....	341
26.3.6	Förslaget till förordning om ändring i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet ...	341
26.4	Alternativ B – en begränsad direktåtkomst till beskattningsdatabasen.....	342
26.4.1	Förslaget till förordning om ändring i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet ...	342

## Del F

### Särskilda yttranden och bilaga

Särskilda yttranden .....	345
Bilaga 1 Kommittédirektiv .....	355

## Förkortningar m.m.

bet.	betänkande från riksdagsutskott
dnr	diarienummer
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG	Europeiska gemenskaperna
EU	Europeiska unionen
Europakonventionen	europiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
f. (ff.)	följande sida (följande sidor)
gränssnitt	kontaktyta mellan olika funktioner eller delar i ett system (interface på engelska)
HUI	AB Handelns Utredningsinstitut
InfoTorg	en databassamling som mot ersättning tillhandahålls av företaget InfoData
JK	Justitiekanslern
JO	Justitieombudsmännen
POS	Point of Sale Devices; en beteckning för kassasystem
prop.	regeringens proposition
RB	rättegångsbalken
RF	regeringsformen
ROM	Read-Only Memory; ett läs-minne som man kan läsa men inte skriva i, dvs. inte ändra innehållet i
rskr.	riksdagens skrivelse
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SAMEB	Samverkan mot ekonomisk brottslighet; en organisation som samordnar bekämpningen av den ekonomiska brottsligheten i Stockholms län

Sebra	skattebrottsenheternas datoriserade ärendehanteringssystem för förundersökningar
SFS	Svensk författningssamling
skattedatabaslagen	lag (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet
SOU	statens offentliga utredningar
SP	Sveriges Provnings- och Forskningsinstitut
SWEDAC	Styrelsen för ackreditering och teknisk kontroll
tvångsåtgärdslagen	lag (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet
WELMEC	European Cooperation in Legal Metrology; en samverkansorganisation för legal metrologi där myndigheter i EU:s medlemsstater och EFTA är representerade

# Sammanfattning

## Inledning

Utredningens uppdrag består av två delvis fristående frågor, nämligen kontroll av omsättning i kontantbranscherna och skattebrottsenheternas verksamhet. När det gäller den första frågan skall vi undersöka om det är möjligt att införa krav på att näringsidkare som säljer varor och tjänster till allmänheten mot kontant betalning skall hålla ett tekniskt system som möjliggör en tillförlitlig efterhandskontroll av omsättningen. I fråga om skattebrottsenheternas verksamhet skall vi utreda hur verksamheten kan effektiviseras. Uppdragets två delar har många beröringspunkter och aktualiserar båda avvägningen mellan effektivitet och personlig integritet.

Flera av förslagen som vi lämnar syftar till att på olika sätt motverka enklare former av skattefusk och mer avancerad ekonomisk brottslighet. För kontantbranschernas del lämnar vi förslag om att det skall införas krav på registrering av försäljning i certifierat kassaregister. Vi föreslår också att Skatteverket skall få ökade befogenheter att kontrollera kontantbranscherna. När det gäller skattebrottsenheternas verksamhet föreslår vi att skattebrottsutredarna i viss utsträckning skall få verkställa beslag och husrannsakan. Vidare lämnar vi förslag till lösning när det gäller direktåtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen.

## Kontroll av omsättning i kontantbranscherna

### Behovet av åtgärder

I kontantbranscherna finns det omfattande och allvarliga problem med skatteundandragande. Kontanthandeln är svårkontrollerad och kontrollerna är mycket resurskrävande. Ett stort antal

näringsidkare är verksamma i kontantbranscherna. Risken att bli föremål för kontroll är därför mycket liten och det är relativt enkelt att kringgå skattelagstiftningen.

Ur allmän synvinkel är det olämpligt att ha regler som inte är förenade med rimliga möjligheter till kontroll av efterlevnaden. Det kan påverka förtroendet för skattesystemet negativt. Ett omfattande skatteundandragande får vidare i sig allvarliga konsekvenser på många olika sätt. Bl.a. drabbas seriösa näringsidkare av illojal konkurrens och skattebördan övervältras på andra skattskyldiga. En allvarlig följd av en utbredd nonchalans beträffande gällande regler är att den allmänna moralen påverkas. Vi anser att den rådande situationen motiverar att krav ställs på näringsidkare i kontantbranscherna att hålla ett tekniskt system för kontroll av omsättningen. Kassaregistreringen är central i sammanhanget och systemet skall därför knytas till kassaregistret.

### **Krav på kassaregister**

Vårt förslag innebär att det skall ställas krav på näringsidkare i kontantbranscherna att registrera försäljning i ett certifierat kassaregister som uppfyller särskilda krav. Registreringsskyldigheten omfattar som huvudregel all försäljning oberoende av vilken betalningsform som används. Vid varje försäljning skall näringsidkaren ta fram ett kvitto från kassaregistret och erbjuda kunden detta. Härigenom har kunden möjlighet att kontrollera och bidra till att all försäljning registreras.

Kravet på certifiering av kassaregistret innebär att en oberoende prövning skall ske av att kassaregistret uppfyller föreskrivna krav. Prövningen skall utföras av ett certifieringsorgan som är ackrediterat för uppgiften av SWEDAC. Det övergripande kravet som skall ställas är att kassaregistret på ett tillförlitligt sätt visar alla registreringar som har gjorts. Det innebär att all försäljning och annan löpande användning som t.ex. returer och träningsslag skall framgå av kassaregistret. Det skall också vara möjligt att ur kassaregistret få fram behandlingshistorik, dvs. de uppgifter om programmeringar och inställningar som gör det möjligt att förstå hur de enskilda posterna hanteras i registret.

De detaljkrav som bör ställas på kassaregistrets funktioner skall preciseras i föreskrifter som meddelas av Skatteverket. Föreskrifterna bör utformas som krav på prestanda. Härigenom blir

föreskrifterna flexibla och medger olika tekniska lösningar. Endast ur kontrollsynpunkt relevanta funktioner och information bör regleras och skyddas. Användarna bör själva kunna göra ändringar och anpassa funktioner i så stor utsträckning som möjligt. Regleringen av kassaregister på alkoholområdet kan enligt vår uppfattning tjäna som utgångspunkt för vilka funktionskrav som bör ställas. Det innebär att ett kassaregister för varje inlag skall registrera aktuellt år, datum och klockslag, löpnummer för inslaget samt identitet på varje enskild kassaapparat. Uppgifterna skall inte gå att ändra utan att detta registreras på kontrollremsan eller i journalminnet. Vidare skall ett kassaregister registrera försäljningsbeloppet med moms specificerad och med angivande av varuslag, övningsinslag och nollinslag, rättelser och krediteringar samt betalningssätt. Ett kassaregister skall kunna ge Z-utslag och X-utslag samt kontrollremsa eller utskrift från journalminnet som innehåller uppgifter om den registrerade informationen. Dessutom skall för Z-utslag anges löpnummer. Kassaregistret skall också kunna visa den totala ackumulerade försäljningssumman (Grand Total) som inte skall gå att nollställa.

Dessa krav bör kompletteras i vissa avseenden. Det bör bl.a. ställas krav på vilken information ett kvitto skall innehålla. När det gäller det långsiktiga bevarandet av registrerad information i kassaregistret bör ytterligare krav också ställas för att det i efterhand skall vara möjligt att stämma av den redovisade försäljningen mot registreringen i kassaregistret. Utöver den i kassaregistret registrerade totala ackumulerade försäljningssumman bör krävas säker lagring av uppgift om försäljningssumman för varje försäljningsdag. Om kassaregistret har ett träningsläge är det nödvändigt med ett ackumulerande register för användningen av den funktionen. Ändringar av programmeringar och inställningar av kassaregistret som utgör behandlingshistorik bör också bevaras i kassaregistret. Härigenom underlättas skattekontrollen.

Det är inte möjligt att förhindra ingrepp i ett kassaregister. Skyddet av kassaregistrets reglerade funktioner och lagrad information får i stället bygga på spårbarhet. Det innebär att förändring av reglerade funktioner och lagrad information som inte är tillåten skall synas vid en kontroll i efterhand. I detta syfte bör krav ställas på plomberingar.

## Tillämpningsområdet

Kravet på att använda certifierat kassaregister skall gälla den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning. Kontantförsäljning inom ramen för hobbyverksamhet omfattas därmed inte av lagens tillämpningsområde. Tillfällig försäljning av mindre omfattning som inte kan sägas bedrivas yrkesmässigt kommer inte heller att omfattas av regleringen. Det innebär att t.ex. skolelevers försäljning inför en skolresa eller dylikt faller bort från tillämpningsområdet. Från tillämpningsområdet undantas näringsverksamhet där försäljningen mot kontant betalning är obetydlig. För den som bedriver taxiverksamhet ställs inte krav på certifierat kassaregister. I sådan verksamhet används i stället taxameter.

Torg- och marknadshandel omfattas av kravet på kassaregister. Endast i de undantagsfall när handeln sker under sådana förhållanden att det av tekniska orsaker är oskäligt att kräva användning av kassaregister har näringsidkaren rätt att underlåta att registrera försäljningen. Så kan vara fallet när försäljning sker utomhus där det inte finns tillgång till el samtidigt som väderförhållandena är besvärliga.

Skatteverket får i enskilda fall medge undantag från skyldighet att registrera försäljning i kassaregister och erbjuda kvitto om behovet av tillförlitligt underlag för skattekontroll kan tillgodoses på annat sätt. Undantag kan exempelvis bli aktuellt för ett företag som har god intern kontroll av att kontantförsäljningen redovisas. Med stöd av bemyndigande i lagen kan också föreskrifter om generella undantag från reglerna beslutas.

Den särskilda regleringen om kassaregister i 8 kap. 5 a § alkohollagen (1994:1738) skall upphävas när de för kontantbranscherna generella reglerna börjar tillämpas.

## Kontrollfrågor

Inget tekniskt system kan helt förhindra skatteundandraganden. För att manipulationer och andra former av fusk skall upptäckas måste kravet på certifierat kassaregister förenas med kontrollmekanismer av olika slag. Behovet av kontroll kan enligt vår bedömning inte tillgodoses inom ramen för nu gällande regelverk. Det behövs nya kontrollbefogenheter som medger effektiv tillsyn

och skattekontroll. Vårt förslag har utformats så att det blir möjligt för Skatteverket att genomföra ett stort antal kontroller av näringsidkare i kontantbranscherna. Att bryta mot reglerna kommer att vara förenat med en reell risk för upptäckt. Härigenom kommer regleringen att verka preventivt.

Skatteverkets nya befogenheter innebär inte att behovet av samarbete mellan myndigheter och gemensamma kontrollinsatser av den typ som för närvarande bedrivs i bl.a. restaurangbranschen blir mindre. Vid sidan av kontrollåtgärder är givetvis också informationsinsatser riktade till näringsidkarna i kontantbranscherna och allmänheten i övrigt av stor betydelse för att regleringen skall få genomslag.

#### *Anmälan och återkommande teknisk kontroll*

Näringsidkarna skall själva bidra till att underlätta kontrollen av att regelverket följs. De skall anmäla identitetsbeteckningen på de kassaregister som används i verksamheten till Skatteverket. Kassaregister skall regelbundet genomgå en teknisk kontroll. Syftet med den återkommande tekniska kontrollen är att se till att kassaregistret inte har manipulerats eller på annat sätt slutat att fungera i enlighet med kraven. Det är näringsidkaren som är skyldig att se till att de kassaregister som används i verksamheten blir kontrollerade. Kontrollen skall genomföras av organ som är ackrediterade av SWEDAC. Om avvikelser som tyder på att kassaregistret har manipulerats upptäcks vid kontrollen skall Skatteverket underrättas om det. Sådan information underlättar Skatteverkets riskprioriteringar och innebär att insatserna kan styras till företag där risken för felaktigheter är stor. Skatteverket skall också ha möjlighet att efter begäran ta del av de protokoll som regelmässigt upprättas vid kontrollen.

#### *Tillsyn*

Skatteverket skall utöva tillsyn över att kassaregister som används i verksamheter som omfattas av regleringen om kassaregister uppfyller gällande krav. I tillsynen ingår också att kontrollera att näringsidkare som omfattas av kraven inte saknar certifierat kassaregister. Vid tillsyn skall Skatteverket få göra oanmälda besök



i verksamhetslokal för att undersöka kassaregister. Näringsidkare skall lämna de upplysningar och handlingar som är nödvändiga för tillsynen. Vid besök kan Skatteverket bl.a. kontrollera att samtliga kassaregister som används är certifierade och anmälda. Om näringsidkaren har brutit en plombering och manipulerat kassaregistret upptäcks det vid kontrollen. Brister som upptäcks vid tillsyn kan leda till att näringsidkaren får betala en administrativ sanktionsavgift.

#### *Särskilda kontrollåtgärder*

Vi föreslår ett från revisionsinstitutet fristående kontrollinstitut för kontantbranscherna. Skatteverket skall få göra kundräkning, kvittokontroll och provköp för att kontrollera kontantbranscherna. I samband härmed skall Skatteverket även få göra kassainventering. Åtgärderna skall få vidtas i verksamhetslokal dit allmänheten har tillträde och på allmän plats i anslutning till sådan verksamhetslokal. Med hjälp av dessa särskilda kontrollåtgärder kan Skatteverket kontrollera att all försäljning registreras i certifierat kassaregister och att kvittokravet följs. Iakttagelser som görs i samband med kontrollåtgärder kan leda till att Skatteverket beslutar om revision. Skatteverket får härigenom ett bra urvalsinstrument när det gäller vilka näringsidkare som bör bli föremål för ytterligare kontroll. Den information som har inhämtats vid kontrollåtgärderna kan vidare utgöra en värdefull del av underlaget för den fortsatta utredningen.

#### **Sanktioner**

På skatteområdet är skattekravet i form av höjd skatt och eventuellt skattetillägg den huvudsakliga reaktionen på bristande regelefterlevnad. Som komplement till dessa regler föreslår vi en effektiv och enkel sanktion i form av en sanktionsavgift. Avgiften kan tas ut för brister som noteras vid tillsyn. Det saknar i detta sammanhang betydelse om skatt har undandragits eller inte. Beslut om avgift skall fattas av Skatteverket.

Avgift skall få tas ut om en näringsidkare som omfattas av krav på kassaregister inte innehar något sådant eller använder kassaregister som inte uppfyller föreskrivna krav. Är överträdelsen

obetydlig skall avgift dock inte få tas ut. Ansvar är strikt i den meningen att det inte ställs krav på uppsåt eller oaktsamhet. Avgiften uppgår till 10 000 kr. Om näringsidkaren inte rättar sig inom skälig tid eller gör sig skyldig till ytterligare en överträdelse inom ett år skall ny avgift tas ut med det dubbla beloppet. Näringsidkaren skall befrias från avgiften om det finns särskilda skäl.

### **Konsekvenser och ikraftträdande**

Vårt förslag innebär att Skatteverket får ett flertal nya arbetsuppgifter som innebär kostnader. Med hänsyn främst till att arvs- och gåvoskatten har avskaffats bör de kostnader som förslaget kommer att innebära för Skatteverket kunna finansieras inom ramen för befintliga anslag.

De näringsidkare som omfattas av den föreslagna regleringen kommer att bli tvungna att byta ut sina kassaregister mot certifierade kassaregister. Om näringsidkaren inte har något kassaregister blir han skyldig att investera i minst ett nytt kassaregister. För ett litet företag med behov av ett kassaregister uppskattar vi att det innebär en investeringskostnad om ca 10 000 kr. Anmälningsskyldigheten innebär ett begränsat administrativt arbete. Till detta kommer kostnaden för återkommande teknisk kontroll av kassaregistret.

Effekterna i form av ökade skatteintäkter är svåra att uppskatta. Av stor betydelse är emellertid också att regleringen kommer att innebära att de negativa effekter som ett omfattande skatteundandragande har i övrigt för bl.a. konkurrensförhållandena och skattesystemets legitimitet kan begränsas. Vi bedömer att fördelarna med förslaget väl motiverar de ökade kostnaderna för det allmänna och näringsidkarna.

Vi föreslår att lagen om kassaregister m.m. skall träda i kraft den 1 juli 2006. Lagen skall tillämpas första gången på försäljningar som sker efter den 31 december 2008. Den relativt långa övergångsperioden motiveras av att omfattande åtgärder krävs av Skatteverket och kassaregisterbranschen. De näringsidkare som omfattas av kravet på kassaregister behöver också ha god tid för att förbereda omställningen.

## Skattebrottsenheternas verksamhet

### Straffprocessuella tvångsmedel

I de utredningar som handläggs vid skattebrottsenheterna är det polisen som verkställer åklagarens beslut om tvångsmedel. När det gäller beslag och husrannsakan anser vi att det är möjligt att i större omfattning än för närvarande ta tillvara skattebrottsenheternas kompetens. Om utredarna vid skattebrottsenheterna själva kan verkställa alternativt delta mer aktivt i verkställigheten av den aktuella tvångsåtgärden kan tvångsmedelsförrättningen effektiviseras. Polisresurserna är generellt sett begränsade i landet. Ges skattebrottsenheterna vissa möjligheter att hantera tvångsmedel kommer behovet av polisiära resurser att minska. Åklagaren får ytterligare en resurs att tillgå när han vill ha en tvångsåtgärd genomförd. De situationer det kan bli fråga om är när det typiskt sett inte finns någon fara för att mötas av våld vid förrättningen eller att tvång behöver användas för att genomföra åtgärden.

#### *Verkställa husrannsakan på egen hand*

Utredarna vid skattebrottsenheterna får inte och skall inte heller i framtiden få rätt att använda våld eller tvång mot person. Detta begränsar deras möjligheter att kunna verkställa husrannsakan. Det finns dock situationer där risken för våld är i det närmaste obefintlig. Vi anser att det innebär en effektivitetsvinst om utredarna vid skattebrottsenheterna själva kan genomföra husrannsakan i dessa fall. Vi föreslår därför att skattebrottsenheterna skall få verkställa husrannsakan i de fall våld mot person inte behöver användas. I praktiken är det framför allt vid husrannsakan i bankfack samt hos revisionsbyrå och liknande fall som det kan vara aktuellt att överlämna verkställigheten till skattebrottsenheterna.

#### *Medverka vid husrannsakan som verkställs av polis*

En utredare vid skattebrottsenheten som i dag biträder polisen vid en husrannsakan får inte utföra polisiära uppgifter. Det innebär t.ex. att utredaren inte får leta igenom utrymmen efter material. Det är naturligtvis mer effektivt om utredaren kan leta i t.ex.

bokhyllor. Husrannsakan kan i sådana fall genomföras snabbare och risken för att onödigt material beslagtogs minskar. Vi föreslår därför att åklagaren ges en möjlighet att uppdra åt tjänsteman vid skattebrottsenheten att medverka vid en husrannsakan som verkställs av polis. Tjänstemannen skall i princip ha samma befogenheter som en polisman, dock med det undantaget att han eller hon inte skall få använda våld mot person.

### *Beslag*

Vi föreslår att skattebrottsenheterna skall få verkställa beslag i de fall våld mot person inte behöver användas. Exempel på en sådan situation är när en misstänkt person vid ett förhör frivilligt lämnar över handlingar till utredaren. Om åklagaren efter att ha kontaktats av utredaren beslutar att handlingarna skall tas i beslag bör åklagaren kunna uppdra åt denne att verkställa beslaget i stället för att vända sig till polisen. Ett annat exempel är när handlingar som skall tas i beslag redan finns tillgängliga efter att ha överlämnats från i första hand Skatteverkets fiskala del eller konkursförvaltare.

Vidare föreslår vi att en tjänsteman vid skattebrottsenheten som verkställer husrannsakan eller medverkar vid husrannsakan som verkställs av polis skall få ta egendom i beslag utan föregående beslut av åklagaren eller rätten.

### **Direktåtkomst till beskattningsdatabasen**

Det saknas i dag rättsligt stöd för skattebrottsutredarna att genom direktåtkomst få tillgång till uppgifter i beskattningsdatabasen. Uppgifter från databasen kan dock i regel efter sekretessprövning lämnas ut till skattebrottsenheterna. Frågan om direktåtkomst till fiskala register har varit föremål för behandling i andra sammanhang. Regeringen har i en lagrådsremiss den 21 april 2005 föreslagit att Tullverket i den brottsbekämpande verksamheten skall få ha direktåtkomst till uppgifterna i tulldatabasen.

Det är enligt vår mening ingen tvekan om att skattebrottsenheterna har ett uttalat behov av direktåtkomst till uppgifterna i beskattningsdatabasen och då särskilt i underrättelseverksamheten. Detta behov måste dock vägas mot hänsynen till den personliga integriteten.

Genom att låta direktåtkomsten omfatta särskilt utvalda mindre integritetskänsliga uppgifter kan riskerna för integritetsintrång minimeras. De uppgifter som skattebrottsenheterna behöver är ofta uppgifter om juridiska personer. När det gäller fysiska personer är de uppgifter som behövs nästan uteslutande hänförliga till näringsverksamhet.

Skattebrottsenheterna har ett särskilt ansvar att utreda brott med fiskal anknytning och det är angeläget att man snabbt och effektivt kan få del av de uppgifter som behövs från beskattningsdatabasen. Under förutsättning att det införs författningsreglerade integritetskyddande begränsningar av direktåtkomsten anser vi att de effektivitetsvinster som uppnås hos skattebrottsenheterna genom direktåtkomst väger tyngre än risken för integritetskränkningar. Ytterst är det dock en politisk fråga att göra avvägningen mellan behovet av direktåtkomst och hänsynen till den personliga integriteten samt att avgöra i vilken omfattning man vill att det skall ske ett informationsutbyte mellan verksamheterna. Mot denna bakgrund väljer vi att redovisa två förslag, varav det ena syftar till att ge skattebrottsenheterna en förhållandevis omfattande direktåtkomst och det andra innebär en mer begränsad direktåtkomst.

#### *Alternativ A*

Enligt det här förslaget skall skattebrottsenheterna få ha direktåtkomst till uppgifter som avses i 2 kap. 3 § 1–5, 7, 9 och 10 skattedatabaslagen. För detta krävs en bestämmelse som bryter sekretessen mellan beskattningsverksamheten och den brottsbekämpande verksamheten för de uppgifter som skall omfattas av direktåtkomsten. När det gäller uppgifter om fysiska personer anser vi att skattebrottsenheterna skall få ha direktåtkomst i den utsträckning det är tillåtet att behandla uppgifterna enligt lagen (1999:90) om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar. I underrättelseverksamhet får personuppgifter enligt den lagen endast behandlas i särskilda undersökningar och i underrättelseregister. Samtliga personuppgifter som markeras som träffar vid en sökning i beskattningsdatabasen omfattas och måste uppfylla kraven för behandling. I praktiken innebär detta att skattebrottsenheterna inte får använda sig av de urvalssystem som den fiskala verksamheten använder sig av.

När det gäller juridiska personer skall skattebrottsenheterna få ha direktåtkomst till uppgifter som behövs i den brottsbekämpande verksamheten. Det krävs att de uppgifter som behandlas på något sätt är till konkret hjälp i underrättelseverksamheten eller i utredningen av ett brott.

#### *Alternativ B*

Enligt det här förslaget skall skattebrottsenheterna få ha direktåtkomst till de uppgifter som enskilda får ta del av i beskattningsdatabasen samt de uppgifter som är offentliga. Det handlar bl.a. om uppgifter om namn, personnummer, organisationsnummer, firma, registrering enligt skattebetalningslagen (1997:483) samt beslut om likvidation eller konkurs.

De uppgifter som avses är inte av integritetskänslig natur. I dag får skattebrottsenheterna del av dessa uppgifter via InfoTorg. För att möjliggöra direktåtkomst krävs det en bestämmelse som bryter sekretessen för de uppgifter som inte är offentliga.

#### **Verksamhetsområdet**

Vi föreslår att skattebrottsenheternas verksamhetsområde utvidgas till att omfatta brottet överträdelse av näringsförbud. Detta brott har ofta samband med skattebrott och det ligger därför nära till hands att låta skattebrottsenheterna biträda vid förundersökningar och bedriva underrättelseverksamhet när det gäller detta brott.

#### **Ikraftträdande**

Förslagen bör kunna träda i kraft den 1 juli 2006.

# Författningsförslag – kontantbranscherna

## 1. Förslag till lag om kassaregister m.m.

Härigenom föreskrivs följande.

### Lagens tillämpningsområde

1 § I denna lag finns bestämmelser om användning och kontroll av kassaregister.

2 § Den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning omfattas av skyldigheter enligt denna lag.

3 § Skyldigheterna gäller inte för den som

1. endast i obetydlig omfattning säljer varor och tjänster mot kontant betalning,

2. är befriad från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (1999:1229) för inkomsterna som avses i 2 §, eller

3. bedriver taxitrafik enligt 1 kap. 3 § 2 yrkestrafiklagen (1998:490).

4 § Vid tillämpning av 2–3 §§ och 10 § skall självständiga verksamheter inom ramen för en näringsverksamhet bedömas var för sig.

5 § Skatteverket får i enskilda fall medge undantag från skyldigheter enligt denna lag om behovet av tillförlitligt underlag för skattekontroll kan tillgodoses på annat sätt. Undantag får förenas med villkor.

## Definitioner

6 § Med kassaregister avses kassaapparat, kassaterminal, kassasystem och liknande apparatur.

7 § Med kontrollremsa avses dokumentation av den löpande registreringen i kassaregistret i pappersform.

Med journalminne avses dokumentation av den löpande registreringen i kassaregistret i elektronisk form.

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

## Registrering i kassaregister m.m.

9 § All försäljning och annan löpande användning av kassaregister skall registreras i sådant register. Vid varje försäljning skall ett av kassaregistret framställt kvitto tas fram och erbjudas kunden.

Första stycket gäller inte när det av tekniska orsaker är oskäligt att kräva registrering i kassaregister.

10 § Om omsättningen till övervägande del består av fakturerad försäljning gäller skyldigheten att registrera försäljning enligt 9 § inte den fakturerade försäljningen.

11 § Kassaregister skall på ett tillförlitligt sätt visa

1. alla registreringar som har gjorts och
2. programmeringar och inställningar som utgör behandlingshistorik enligt bokföringslagen (1999:1078).

## Anmälningsskyldighet

12 § Den som omfattas av skyldigheter enligt denna lag skall till Skatteverket anmäla identitetsbeteckningen på de kassaregister som används i verksamheten. Vid förändrade förhållanden skall ny anmälan göras.

Anmälan skall vara underskriven och ha kommit in till Skatteverket inom en vecka från den dag då anmälningsskyldigheten har inträtt.



13 § Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får föreskriva eller i enskilda fall medge att anmälan får lämnas i form av ett elektroniskt dokument.

Med ett elektroniskt dokument avses en upptagning som har gjorts med hjälp av automatiserad databehandling och vars innehåll och utställare kan verifieras genom ett visst tekniskt förfarande. I så fall får kravet enligt 12 § andra stycket på underskrift uppfyllas med elektroniska medel.

### **Certifiering och återkommande teknisk kontroll**

14 § Kassaregister skall vara certifierat av ett organ som är ackrediterat enligt lagen (1992:1119) om teknisk kontroll.

15 § Kassaregister skall genomgå återkommande teknisk kontroll av organ som är ackrediterat enligt lagen (1992:1119) om teknisk kontroll.

Återkommande teknisk kontroll av kassaregister skall göras

1. senast ett år från den dag det togs i bruk,
2. senast ett år från senaste kontroll av ett ackrediterat organ,
3. efter brytande av föreskriven plombering och
4. om Skatteverket vid kontroll har konstaterat brister i kassaregistrets funktion.

16 § Certifiering och återkommande teknisk kontroll får även utföras av organ från ett annat land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) om organet uppfyller motsvarande krav.

### **Tillsyn**

17 § Skatteverket utövar tillsyn över att näringsidkare som omfattas av skyldigheter enligt denna lag innehar kassaregister och att kassaregister som används i verksamheten uppfyller föreskrivna krav.

18 § Tillsyn skall utövas så att den inte vållar större kostnad eller olägenhet än vad som är nödvändigt.

19 § Skatteverket har, i den omfattning som är nödvändigt för tillsyn, rätt till tillträde till verksamhetslokal där verksamhet som

omfattas av skyldigheter enligt denna lag bedrivs eller kan antas bedrivs för att där undersöka kassaregister.

20 § Den som omfattas eller kan antas omfattas av skyldigheter enligt denna lag skall på begäran och i den omfattning det är nödvändigt för tillsyn lämna Skatteverket upplysningar och tillhandahålla handlingar.

21 § Skatteverket får förelägga näringsidkare att fullgöra sina skyldigheter enligt 20 § och att åtgärda brister som konstaterats vid tillsyn av kassaregister.

22 § Polismyndighet skall lämna Skatteverket det biträde som behövs för tillsyn.

### **Särskilda kontrollåtgärder**

23 § För kontroll av näringsverksamhet som omfattas eller kan antas omfattas av skyldigheter enligt denna lag får Skatteverket göra observationer av försäljningsvolym och användning av kassaregister samt göra inköp.

I samband med åtgärder enligt första stycket får Skatteverket inventera kassan.

Åtgärder enligt första och andra styckena får företas i verksamhetslokal dit allmänheten har tillträde och på allmän plats i anslutning till sådan verksamhetslokal.

24 § Den som omfattas eller kan antas omfattas av skyldigheter enligt denna lag skall på begäran av Skatteverket tillhandahålla kontrollremsa eller uppgifter från journalminne för kontroll av hur observerade försäljningsvolym och gjorda inköp enligt 23 § har registrerats i kassaregister.

Första stycket gäller endast om uppgifterna är räkenskapsinformation enligt bokföringslagen (1999:1078).

Skatteverket får förelägga den enskilde att fullgöra sin skyldighet enligt första stycket.

## Sanktionsavgift

25 § Skatteverket får ta ut sanktionsavgift av näringsidkare som omfattas av skyldigheter enligt denna lag om

1. näringsidkaren inte innehar kassaregister, eller
2. näringsidkaren använder kassaregister som inte uppfyller kraven enligt denna lag och föreskrifter meddelade med stöd av lagen.

Sanktionsavgiften uppgår till 10 000 kronor.

Avgiften tillfaller staten.

26 § Sanktionsavgift får inte tas ut om överträdelsen är obetydlig.

27 § Om rättelse inte sker inom skälig tid efter det att en sanktionsavgift har beslutats, får ny avgift för överträdelsen tas ut med 20 000 kronor.

28 § Om en sanktionsavgift har beslutats för en överträdelse och näringsidkaren därefter gör sig skyldig till ytterligare en överträdelse får avgift för den nya överträdelsen tas ut med 20 000 kronor.

Första stycket gäller endast överträdelser som sker inom ett år från det tidigare beslutet om sanktionsavgift.

29 § Näringsidkaren skall befrias från en sanktionsavgift om det finns särskilda skäl.

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

30 § Sanktionsavgift får inte tas ut för överträdelse som omfattas av vitesföreläggande enligt denna lag.

## Vite

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

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

Om Skatteverket skall utfärda föreläggande enligt första stycket, skall den enhet inom Skatteverket som medverkar vid brottsutredningar på begäran ange om det i den enhetens verksamhet finns uppgifter som innebär att ett föreläggande inte får förenas med vite.

32 § Fråga om utdömande av vite prövas av den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av ett beslut enligt denna lag.

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

### **Bemyndiganden**

33 § Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om krav på, kontroll och användning av kassaregister samt undantag från skyldigheter enligt denna lag.

### **Förfarandet**

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

35 § Beslut om tillsyn och särskilda kontrollåtgärder samt föreläggande vid vite får inte överklagas.

36 § Vid överklagande av övriga beslut tillämpas 22 a § förvaltningslagen (1986:223).

Beslut enligt första stycket överklagas hos den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande enligt 22 kap. 1 a–1 c §§ skattebetalningslagen (1997:483).

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006 och tillämpas på försäljningar som sker efter den 31 december 2008.

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

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 2 och 4 §§, 16 kap. 6 §, 21 kap. 5 §, 22 kap. 4, 11 och 13 §§ samt 23 kap. 7 § skattebetalningslagen (1997:483) skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 1 kap.

#### 2 §<sup>1</sup>

Lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av  
1. skattetillägg och förseningsavgift i fråga om sådan skatt eller avgift som avses i 1 §,

2. förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152),

3. kontrollavgift enligt 15 kap. 9 §,

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

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

5. *sanktionsavgift enligt lagen (2006:000) om kassaregister m.m., och*

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

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

#### 4 §<sup>2</sup>

Vad som sägs i denna lag om skatt och skattskyldig gäller även

1. avgift och avgiftsskyldig,

2. belopp som skall dras från ersättning för arbete, ränta eller utdelning för betalning av preliminär skatt (avdragen skatt) och den som är skyldig att göra sådant avdrag, samt

3. skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift eller ränta.

3. skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift, *sanktionsavgift* och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift eller ränta.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2004:1142.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2004:1345.

Med skatt likställs

1. belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för enligt denna lag eller, såvitt gäller belopp som har debiterats enligt denna lag, 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, och

2. belopp som betalats tillbaka till den skattskyldige men som på grund av ett senare beskattningsbeslut skall betalas in igen till Skatteverket.

Med skattskyldig likställs

1. handelsbolag även om det inte är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i 1 §,

2. den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200),

3. den som utan att vara skattskyldig här i landet har fått en F-skattsedel enligt 4 kap. 7 eller 8 §,

4. den som Skatteverket enligt 23 kap. 3 § har beslutat skall svara för redovisning och betalning av skatt som hänför sig till verksamhet som bedrivs genom enkelt bolag eller partrederi,

5. den som är grupphuvudman enligt 6 §,

6. delägare i handelsbolag som enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag har ålagts betalningsskyldighet för skatt,

7. den som har rätt till återbetalning enligt

a) 24 eller 25 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,

b) 8 § lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel,

c) 29 eller 30 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, eller

d) 28–30 §§ lagen (1994:1564) om alkoholskatt,

8. den som har rätt till återbetalning, kompensation eller nedsättning enligt 9 kap. 2, 3, 4, 5, 6, 8 a, 9, 10 eller 11 §, 11 kap. 12 eller 13 § lagen (1994:1776) om skatt på energi eller omfattas av ett slutligt beslut om skattenedsättning enligt 9 kap. 9 b § andra stycket samma lag, och

9. den som i egenskap av företrädare för en juridisk person är betalningsskyldig enligt 12 kap. 6 eller 6 a § eller som träffat överenskommelse enligt 12 kap. 7 c §.

**16 kap.**6 §<sup>3</sup>

Skatt som skall betalas enligt ett grundläggande beslut om slutlig skatt skall ha betalats senast den förfalldag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen.

Skatt som har bestämts genom omprövningsbeslut eller beslut om debiteringsåtgärd enligt 11 kap. 20 § skall ha betalats senast den förfalldag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Detsamma gäller beslut om debitering av skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift samt Skatteverkets beslut om ansvar enligt 12 kap. Slutlig skatt behöver dock inte betalas före den tidpunkt som anges i första stycket.

Skatt som har bestämts genom omprövningsbeslut eller beslut om debiteringsåtgärd enligt 11 kap. 20 § skall ha betalats senast den förfalldag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Detsamma gäller beslut om debitering av skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och sanktionsavgift samt Skatteverkets beslut om ansvar enligt 12 kap. Slutlig skatt behöver dock inte betalas före den tidpunkt som anges i första stycket.

Med förfalldag enligt första och andra styckena avses den 17 och 26 januari, den 12, 17 och 26 augusti, den 12 och 27 december samt den 12 och 26 i övriga månader.

Skatteverket får besluta att betalning skall ske en annan dag än som anges i första och andra styckena, om det finns särskilda skäl.

**21 kap.**5 §<sup>4</sup>

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

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

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2003:664.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2003:664.

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

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

8. *sanktionsavgift enligt lagen (2006:000) om kassaregister m.m.*

## 22 kap.

### 4 §<sup>5</sup>

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

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

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

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

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

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

9. *sanktionsavgift enligt lagen (2006:000) om kassaregister m.m.*

### 11 §<sup>6</sup>

Överklagande av beslut av länsrätten i fråga om

1. preliminär taxering,
2. sättet att ta ut preliminär skatt,
3. debitering eller ändring av preliminär skatt,
4. verkställande av skatteavdrag,
5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt,
6. befrielse från ränta enligt 19 kap. 11 §,
7. överföring av skatt till en annan stat, *samt*

7. överföring av skatt till en annan stat,

8. beslut enligt lagen (1998:514) om särskild skatte-

8. beslut enligt lagen (1998:514) om särskild skatte-

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2004:1156.

<sup>6</sup> Senaste lydelse 2003:212.



kontroll av torg- och marknads-  
handel m.m.,

kontroll av torg- och marknads-  
handel m.m., *samt*  
*9. sanktionsavgift enligt lagen*  
*(2006:000) om kassaregister*  
*m.m.,*

får prövas av kammarrätten  
prövningstillstånd.

endast om den har meddelat

### 13 §

Bestämmelserna i 6 kap. 10–24 §§ taxeringslagen (1990:324)  
gäller för mål enligt denna lag.

*Vid handläggningen i länsrätt  
av mål om sanktionsavgift enligt  
lagen (2006:000) om kassa-  
register m.m. skall muntlig  
förhandling hållas, om närings-  
idkaren begär det. Muntlig  
förhandling behövs dock inte, om  
det inte finns anledning att anta  
att avgift kommer att tas ut.*

### 23 kap.

#### 7 §<sup>7</sup>

En begäran om omprövning  
eller ett överklagande av ett  
beslut enligt denna lag,  
taxeringslagen (1990:324) eller  
lagen (2004:1237) om särskild  
sjukförsäkringsavgift inverkar  
inte på skyldigheten att betala  
den skatt som omprövningen  
eller överklagandet rör.

En begäran om omprövning  
eller ett överklagande av ett  
beslut enligt denna lag,  
taxeringslagen (1990:324), lagen  
(2004:1237) om särskild  
sjukförsäkringsavgift *eller lagen*  
*(2006:000) om kassaregister*  
*m.m.* inverkar inte på  
skyldigheten att betala den skatt  
som omprövningen eller över-  
klagandet rör.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

---

<sup>7</sup> Senaste lydelse 2004:1345.

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

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

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### 9 kap. 2 §<sup>8</sup>

Sekretess gäller i

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

2. ärende om kompensation för eller återbetalning av skatt,

3. ärende om anstånd med erläggande av skatt

3. ärende om anstånd med erläggande av skatt,

4. ärende enligt lagen (2006:000) om kassaregister m.m.

för uppgift om enskilda personliga eller ekonomiska förhållanden.

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

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

Sekretessen gäller inte beslut i ärende som avses i första stycket 2 och 3. Sekretessen gäller inte heller beslut om sanktionsavgift och beslut om undantag från skyldigheter enligt lagen om kassaregister m.m.

Utan hinder av sekretessen får uppgift i ärende om revision lämnas till förvaltare i den reviderades konkurs. I artiklarna 6.1 och 8.3 i rådets förordning (EG) nr 3295/94 av den 22 december 1994 om fastställande av vissa åtgärder avseende införsel till gemenskapen samt export och återexport från gemenskapen av varor som gör intrång i viss immateriell äganderätt finns bestämmelser om att uppgift i vissa fall får lämnas till enskild.

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

<sup>8</sup> Senaste lydelse 2002:1124.

#### **4. Förslag till lag om ändring i alkohollagen (1994:1738)**

Härigenom föreskrivs att 8 kap. 5 a §<sup>9</sup> alkohollagen (1994:1738) skall upphöra att gälla vid utgången av december 2008.

---

<sup>9</sup> Senaste lydelse 2001:414.

## 5. Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)

Härigenom föreskrivs att det i bokföringslagen (1999:1078) skall införas en ny paragraf, 5 kap. 9 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **5 kap.**

#### *9 a §*

*I lagen (2006:000) om kassaregister m.m. finns bestämmelser om användning av kassaregister i vissa fall.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

## 6. Förslag till förordning om ändring i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

Härigenom föreskrivs att 2 § förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet<sup>10</sup> skall ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

### *Föreslagen lydelse*

#### 2 §<sup>11</sup>

Beträffande personer som avses i 2 kap. 2 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet får i beskattningsdatabasen behandlas uppgifter

1. som behövs vid Skatteverkets handläggning av ärenden som sker med stöd av	1. som behövs vid Skatteverkets handläggning av ärenden som sker med stöd av
- kupongskattelagen (1970:624),	- kupongskattelagen (1970:624),
- fastighetstaxeringslagen (1979:1152),	- fastighetstaxeringslagen (1979:1152),
- lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,	- lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
- taxeringslagen (1990:324),	- taxeringslagen (1990:324),
- lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter,	- lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter,
- mervärdesskattelagen (1994:200),	- mervärdesskattelagen (1994:200),
- lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt,	- lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt,
- skattebetalningslagen (1997:483),	- skattebetalningslagen (1997:483),
- lagen (1998:506) om punkt-skattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter,	- lagen (1998:506) om punkt-skattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter,
- inkomstskattelagen (1999:1229), <i>eller</i>	- inkomstskattelagen (1999:1229),
	- <i>lagen (2006:000) om</i>

<sup>10</sup> Senaste lydelse av förordningens rubrik 2003:1023.

<sup>11</sup> Senaste lydelse 2004:1354.

*kassaregister m.m., eller*

- annan författning med bestämmelser om skatter och socialavgifter,      - annan författning med bestämmelser om skatter och socialavgifter,
2. om planerad, beslutad, pågående eller avslutad revision och annan kontroll av skatter och avgifter,
  3. om att fordran mot en person registrerats hos kronofogdemyndigheten, om indrivningsresultat, och om att en person ålagts betalningsskyldighet i egenskap av bolagsman eller företrädare för en juridisk person,
  4. om beslut om skuldsanering, ackord, likvidation, konkurs eller näringsförbud och om betalningsinställelse,
  5. om antal anställda och anställdas personnummer,
  6. om postgiro- och bankgironummer, om fullmakt lämnats för bank- eller postgiro att ta emot skatteåterbetalning på ett konto samt uppgifter om fullmakten och kontot,
  7. om bouppteckning eller dödsboanmälan, dödsbodeläggare, tillgångar och skulder samt övriga uppgifter som behövs i verksamheten med bouppteckningar och dödsboanmälan enligt ärvdabalken,
  8. för förberedelsearbete vid fastighetstaxering,
  9. om lagfarna köp av hela eller delar av fastigheter samt om fastighetsregleringar vid vilka mer än två hektar åkermark, betesmark och skogsmark överförs från en fastighet till en annan och där frivillig överenskommelse om likviden föreligger,
  10. om tillsyn enligt alkohollagen (1994:1738),
  11. som behövs för handläggning av ärende enligt lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden eller annars för informationsutbyte och annan handräckning enligt internationella åtaganden,
  12. från aktiebolagsregistret,
  13. från vägtrafikregistret,
  14. från Statens folkhälsoinstitut om tillstånd enligt alkohollagen och om omsättning enligt restaurangrapport,
  15. från länsarbetsnämnden om beslut om arbetsmarknadspolitiska åtgärder samt om utbetalt belopp och datum för utbetalningen,
  16. från Tullverket om debiterad mervärdesskatt vid import, exportvärden, antal import- och exporttillfällen samt de tidsperioder som uppgifterna avser samt uppgifter från verket som behövs för tillämpningen av 3 kap. 30 § andra stycket mervärdesskattelagen,

17. från Försäkringskassan om försäkring mot kostnader för sjuklön när det gäller arbetsgivaren och den försäkrade, om sjukpenninggrundande inkomst av annat förvärvsarbete och om utsänd person, och

18. om avgiftsskyldighet till sådant trossamfund som har eller har beviljats uppbördshjälp enligt 16 § lagen (1998:1593) om trossamfund samt om församlingstillhörighet inom Svenska kyrkan.

Skatteverket meddelar närmare föreskrifter om vilka uppgifter som får behandlas i beskattningsdatabasen.

---

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 2006.

# Författningsförslag – skattebrottsenheterna

## 1. Förslag till lag om ändring i lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar<sup>1</sup>

*dels* att nuvarande 3 § skall betecknas 8 § och nuvarande 4 § skall betecknas 9 §,

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

*dels* att det i lagen skall införas fem nya paragrafer, 3–7 §§, samt närmast före 3 § en ny rubrik av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

1 §<sup>2</sup>

Skatteverkets verksamhet enligt denna lag omfattar brott enligt

1. skattebrottslagen (1971:69),

2. 19 kap. 1 § första stycket 4 aktiebolagslagen (1975:1385),

3. 11 § tredje stycket lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.,

4. folkbokföringslagen  
(1991:481) *samt*

4. folkbokföringslagen  
(1991:481),

5. 11 kap. 5 § brottsbalken.

5. 11 kap. 5 § brottsbalken  
*samt*

6. *lagen (1986:436) om  
näringsförbud.*

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

---

<sup>1</sup> Senaste lydelse av lagens rubrik 2003:665.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2003:665.



2 §<sup>3</sup>

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

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

*Skatteverket får inte verkställa beslut om tvångsmedel.*

Tvångsmedel

## 3 §

*Skatteverket får besluta om och verkställa beslut om tvångsmedel endast i den utsträckning som följer av 4–6 §§.*

*Skatteverket får inte använda våld enligt 29 § polislagen (1984:387) i större utsträckning än som följer av 7 §.*

## 4 §

*Skatteverket får verkställa beslut om beslag enligt 27 kap. 1 § och husrannsakan enligt 28 kap. 1 § rättegångsbalken i de fall våld mot person inte behöver användas.*

## 5 §

*Om husrannsakan verkställs av en polisman får åklagaren uppdra åt tjänsteman vid Skatteverket att medverka vid förrättningen. Tjänstemannen vid Skatteverket får därvid genomsöka de utrymmen som är föremål för husrannsakan.*

---

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2003:665.

## 6 §

*När Skatteverket verkställer ett beslut om husrannsakan eller medverkar vid husrannsakan med stöd av 5 §, får tjänsteman vid Skatteverket, i fråga om brott som avses i 1 §, ta egendom i beslag utan föregående beslut av åklagaren eller rätten. Därvid gäller 27 kap. rättegångsbalken i tillämpliga delar.*

*Åtgärden skall skyndsamt anmälas till åklagaren som omedelbart skall pröva om åtgärden skall bestå.*

## 7 §

*När Skatteverket verkställer ett beslut om husrannsakan, får Skatteverket låta öppna lås om det behövs för att åtgärden skall kunna genomföras.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

## 2. Förslag till lag om ändring i rättegångsbalken

Härigenom föreskrivs att 28 kap. 7 § rättegångsbalken skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 28 kap.

#### 7 §

Vid husrannsakan skall såvitt möjligt ett av förrättningsmannen anmodat trovärdigt vittne närvara. Förrättningsmannen äge anlita erforderligt biträde av sakkunnig eller annan.

Den, hos vilken husrannsakan företages, eller, om han ej är tillstädes, hans hemmavarande husfolk skall erhålla tillfälle att övervara förrättningen så ock att tillkalla vittne, dock utan att undersökningen därigenom uppehålls. Har varken han eller någon av hans husfolk eller av dem tillkallat vittne närvarit, skall han, så snart det kan ske utan men för utredningen, underrättas om den vidtagna åtgärden.

Vid förrättningen må målsägande eller hans ombud tillåtas att närvara för att tillhandagå med nödiga upplysningar; dock skall tillses, att målsäganden eller ombudet icke i vidare mån än för ändamålet erfordras vinner kännedom om förhållande, som därvid yppas.

*Bestämmelser om medverkan vid husrannsakan finns i 5 § lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

### 3. Alternativ A – en omfattande direktåtkomst till beskattningsdatabasen

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

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 4 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet<sup>4</sup> skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### 1 kap.

##### 4 §<sup>5</sup>

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

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

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

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

<sup>4</sup> Senaste lydelse av lagens rubrik 2003:670.

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2003:670.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1999:90) om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar<sup>6</sup>

*dels* att 1 § skall ha följande lydelse,

*dels* att det i lagen skall införas en ny paragraf, 14 a §, samt närmast före 14 a § en ny rubrik av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### 1 §<sup>7</sup>

Denna lag gäller utöver personuppgiftslagen (1998:204) vid behandling av personuppgifter i Skatteverkets verksamhet för att

1. bedriva spaning och utredning i fråga om brott som avses i 1 § lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar,

2. förebygga brott som avses i 1.

Lagen gäller endast om behandlingen är helt eller delvis automatiserad eller om personuppgifterna ingår i eller är avsedda att ingå i en strukturerad samling av personuppgifter, vilka är tillgängliga för sökning eller sammanställning enligt särskilda kriterier.

Lagen gäller endast om behandlingen *avser direktåtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen enligt lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet eller i övrigt* är helt eller delvis automatiserad eller om personuppgifterna ingår i eller är avsedda att ingå i en strukturerad samling av personuppgifter, vilka är tillgängliga för sökning eller sammanställning enligt särskilda kriterier.

<sup>6</sup> Senaste lydelse av förordningens rubrik 2003:668.

<sup>7</sup> Senaste lydelse 2003:668.

Sökbegrepp*14 a §*

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

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

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

Härigenom föreskrivs att det i taxeringslagen (1990:324) skall införas en ny paragraf, 3 kap. 18 §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**3 kap.**

*18 §*

*Om Skatteverket skall utfärda föreläggande enligt 5 §, skall den enhet inom Skatteverket som medverkar vid brottsutredningar på begäran ange om det i den enhetens verksamhet finns uppgifter som innebär att ett föreläggande inte får förenas med vite.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

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

Härigenom föreskrivs att det i skattebetalningslagen (1997:483) skall införas en ny paragraf, 23 kap. 2 a §, av följande lydelse

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### **23 kap.**

##### *2 a §*

*Om Skatteverket skall utfärda föreläggande enligt 14 kap. 3 §, skall den enhet inom Skatteverket som medverkar vid brottsutredningar på begäran ange om det i den enhetens verksamhet finns uppgifter som innebär att ett föreläggande inte får förenas med vite.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.



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

Härigenom föreskrivs att det i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter skall införas en ny paragraf, 15 kap. 9 §, samt närmast före 15 kap. 9 § en ny rubrik av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

Uppgifter från brotts-  
bekämpande verksamhet

#### **15 kap.**

##### *9 §*

*Om Skatteverket skall utfärda föreläggande enligt 17 kap. 1–5 §§, skall den enhet inom Skatteverket som medverkar vid brottsutredningar på begäran ange om det i den enhetens verksamhet finns uppgifter som innebär att ett föreläggande inte får förenas med vite.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2006.

### 3.6 Förslag till förordning om ändring i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

Härigenom föreskrivs att det i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet<sup>8</sup> skall införas en ny paragraf, 5 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

*5 a §*

*På begäran av den enhet inom Skatteverket som medverkar vid brottsutredningar skall lämnas ut uppgifter som avses i 2 kap. 3 § 1–5, 7, 9 och 10 lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.*

---

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 2006.

---

<sup>8</sup> Senaste lydelse av förordningens rubrik 2003:1023.

#### 4. Alternativ B – en begränsad direktåtkomst till beskattningsdatabasen

##### 4.1 Förslag till förordning om ändring i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

Härigenom föreskrivs att det i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet<sup>9</sup> skall införas en ny paragraf, 5 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

*5 a §*

*På begäran av den enhet inom Skatteverket som medverkar vid brottsutredningar skall lämnas ut uppgifter, som enligt 2 kap. 5 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet får lämnas ut till enskild.*

---

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 2006.

---

<sup>9</sup> Senaste lydelse av förordningens rubrik 2003:1023.

Del A

Inledning

# 1 Utredningens uppdrag och arbete

## 1.1 Uppdraget

Utredningen skall behandla två frågor, nämligen kontroll av omsättning i kontantbranscherna och skattebrottsenheternas verksamhet. När det gäller den första frågan skall vi undersöka om det är möjligt att införa krav på att näringsidkare som säljer varor och tjänster till allmänheten mot kontant betalning skall hålla ett tekniskt system som möjliggör en tillförlitlig efterhandskontroll av omsättningen. Uppdraget omfattar att lämna förslag på utformningen av en sådan ordning, att lämna förslag till nödvändiga lagändringar, att utreda organisationsfrågor och att utreda vilka tekniska krav som skall ställas på systemen. I uppdraget ingår även att överväga och lämna förslag till kontrollbefogenheter och sanktioner för att säkerställa att det föreslagna systemet uppfyller sina syften. Enligt direktiven bör vi lämna en kravspecifikation på den tekniska utrustning som behövs för att syftet med reformen skall uppnås. Specifikationen bör hålla en sådan grad av exakthet att den kan ligga till grund för tillverkning av apparaturen eller för ytterligare föreskrifter.

I fråga om skattebrottsenheternas verksamhet skall vi utreda hur verksamheten kan effektiviseras och då särskilt kartlägga och analysera skattebrottsenheternas behov av att använda processuella tvångsmedel. I uppdraget ingår även att analysera behovet av och möjligheterna att utvidga skattebrottsenheternas tillgång till uppgifterna i beskattningsdatabasen. Slutligen skall vi analysera behovet av en utvidgning av skattebrottsenheternas verksamhetsområde. Om det behövs skall vi föreslå lagändringar.

Utredningens direktiv återges i sin helhet i bilaga 1.

## 1.2 Utredningens arbete

Arbetet inleddes i mars 2004. Totalt har nio sammanträden hållits avseende respektive del av utredningen. Några av dessa har varit gemensamma för hela utredningen. Experterna Petra Andersson, Kari Björkqvist, Jacqueline Deniz-Kiviharju, Andrea Femrell, Dick Malmund och Jan Olsson har deltagit i arbetet med kontroll av omsättning i kontantbranscherna. Ulf Larsson har deltagit i arbetet med skattebrottsenheternas arbete. Övriga experter har deltagit i arbetet med båda frågorna.

Arbetet har skett i nära samarbete med utredningens experter från berörda departement, myndigheter och organisationer. Dessutom har ett stort antal kontakter förekommit med andra myndigheter, organisationer och företag. På utrednings-sammanträden har en representant från Vägverket lämnat information om taxametrar och representanter från ett antal företag har lämnat information om de krav de ställer på kassaregister. Även privatpersoner har hört av sig till sekretariatet. Studiebesök har gjorts på Skatteverkets huvudkontor, en skattebrottsenhet, Restaurangprojektet vid Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten.

Information om lagstiftning i andra länder har inhämtats bl.a. genom enkäter. Företag i kassaregisterbranschen har beretts tillfälle att inkomma med synpunkter till utredningen.

Genom beslut av regeringen har framställan den 5 juni 2002 från SAMEB om krav på typgodkända kassaregister inom restaurangbranschen överlämnats till utredningen.

Samråd har skett med Statens folkhälsoinstitut vad gäller förslaget förhållande till alkohollagens (1994:1738) krav på kassaregister och med Näringslivets regelnämnd vad gäller redovisning av förslaget konsekvenser för små företag. Utredningen har också haft kontakt med den arbetsgrupp inom Finansdepartementet som utreder schabloniserade inslag vid beskattningen.

## 2 Utgångspunkter för utredningens arbete

Sedan mitten av 1990-talet har särskilda satsningar gjorts för att bekämpa skattefusket och den ekonomiska brottsligheten i Sverige. Problemen kvarstår dock fortfarande. Det finns ett starkt samband mellan skattefusk och ekonomisk brottslighet. En stor andel av ekobrotten avser mindre företag som använder svart arbetskraft eller fuskar med skatter och avgifter på annat sätt.

De negativa effekterna av skatteundandraganden är många. Förutom att skattebördan vältras över på andra skattskyldiga så medför fusket att konkurrensen snedvrids och att seriösa näringsidkare riskerar att slås ut av skattefuskanter. Vidare drabbas den svarta arbetskraften t.ex. genom att sjukpenning och andra ersättningar inte kan beräknas utifrån lönen.

Om vissa skattskyldiga kan skjuta över sin del av skatte- och avgiftsbördan på andra rubbas dessutom respekten för den demokratiska beslutsordningen. För att tilliten till rättssamhället skall kunna upprätthållas krävs att skattefusk och ekonomisk brottslighet bekämpas effektivt. Det är svårt att beräkna storleken på den svarta sektorn eftersom det är fråga om verksamheter och transaktioner som man vill dölja. Skattebasutredningen har i betänkandet *Våra skatter* (SOU 2002:47) beräknat att skattefelet – det samlade skatteintäktsbortfallet på grund av att gällande skatteregler inte tillämpas fullt ut – uppgår till cirka fyra procent av bruttonationalprodukten, eller åtta procent av skatteintäkterna. Två tredjedelar av detta kan hänföras till den svarta sektorn, dvs. oredovisade företagarrinkomster och svartarbete. Det skulle – beräknat på uppgift från Statistiska centralbyrån om bruttonationalprodukten för 2004 (Pressinformation från SCB nr 2005:056) – innebära att den svarta sektorn uppgår till omkring 70 miljarder kr.

Vissa branscher har kommit i fokus när det gäller svart arbetskraft och skattefusk. Det gäller bl.a. byggbranschen, frisörbranschen och restaurangbranschen.

Som framgår av föregående kapitel skall utredningen behandla två frågor, nämligen kontroll av omsättning i kontantbranscherna och skattebrottsenheternas verksamhet. När det gäller den första frågan skall vi undersöka om det är möjligt att införa krav på att näringsidkare som säljer varor och tjänster till allmänheten mot kontant betalning skall hålla ett tekniskt system som möjliggör en tillförlitlig efterhandskontroll av omsättningen. I fråga om skattebrottsenheternas verksamhet skall vi utreda hur verksamheten kan effektiviseras och bl.a. kartlägga och analysera skattebrottsenheternas behov av att använda processuella tvångsmedel.

Båda delarna av utredningens arbete syftar således till att på olika sätt motverka både enklare former av skattefusks och mer avancerad ekonomisk brottslighet. I ena fallet skall detta ske genom att ställa krav på att enskilda näringsidkare skall skaffa viss teknisk utrustning som skall underlätta skattekontrollen och i det andra fallet genom att förbättra skattebrottsenheternas möjligheter att utreda skattebrott.

Som nämndes inledningsvis har sedan mitten av 1990-talet särskilda satsningar gjorts för att bekämpa skattefusket och den ekonomiska brottsligheten. Ekobrottsmyndigheten, som inrättades den 1 januari 1998 och är en åklagarmyndighet för bekämpning av ekonomisk brottslighet, har en central roll inom ekobrottsbekämpningen. Vid Ekobrottsmyndigheten handläggs framför allt borgenärs- och skattebrott. Sedan den 1 januari 1998 kan Skatteverket biträda åklagarna vid utredning av skattebrott. Den brottsutredande verksamheten bedrivs vid särskilda skattebrottsenheter inom Skatteverket. Sådana finns sedan den 1 januari 1999 vid landets samtliga skatteregioner.

Redan 1997 kom Branschsaneringsutredningen med sitt betänkande *Branschsanering och andra metoder mot ekobrott* (SOU 1997:111) – ett betänkande som behandlar en av de frågor som denna utredning skall ta upp. Därefter har frågor med anknytning till det som vi skall behandla utretts vid flera tillfällen. Ofta har förslagen inte alls eller endast delvis lett till lagstiftning, vilket visar att frågorna är mycket komplexa och svårbedömbara. Dessa svårigheter har ofta sin grund i att krav på ökad kontroll väcker frågor om hur den personliga integriteten och rättssäkerheten skall tillgodoses. En annan svårighet är att man ofta rör sig i gränslandet mellan vanliga skatteutredningar och brottsutredningar och fråga uppkommer då när den tidpunkt inträder då någon skall anses



anklagad för brott och således särskilda rättssäkerhetsaspekter skall iakttas.

När det gäller frågor om den personliga integriteten kan först konstateras att det i svensk lagstiftning inte finns någon enhetlig definition av begreppet personlig integritet. Begreppet har i svensk rätt definierats negativt utifrån den kränkning av den personliga integriteten som kan ske. Någon positiv definition av begreppet finns alltså inte.

Svensk lagstiftning innehåller flera grundläggande bestämmelser till skydd för den personliga integriteten. I 1 kap. 2 § RF föreskrivs att det allmänna skall värna om den enskildes privatliv. Även i Europakonventionen finns sådana bestämmelser, t.ex. i artikel 8 om rätt till skydd för privat- och familjeliv. Europakonventionen gäller som lag här i landet enligt lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

Enligt sekretesslagen (1980:100) skyddas bl.a. enskildas förhållanden under vissa förutsättningar av sekretess. I 2 kap. 3 § RF finns en särskild bestämmelse som avser integritetsskydd vid användandet av automatisk databehandling. Enligt bestämmelsen skall varje medborgare, i den utsträckning som anges i lag, skyddas mot att den personliga integriteten kränks genom att uppgifter om honom registreras med hjälp av automatisk databehandling. Personuppgiftslagen (1998:204) syftar till att skydda människor mot att deras personliga integritet kränks genom behandling av personuppgifter.

När det gäller rättssäkerheten brukar en av de grundläggande aspekterna anses vara att de enskilda skall kunna förutse de rättsliga följderna av sitt handlande och att lika fall därför skall bedömas på lika sätt. En annan är att legalitetsprincipen skall iakttas, vilket bl.a. innebär att det allmännas handlande skall regleras med stöd av klar och tydlig lag. Sedvanerättsligt anses också behovs- och proportionalitetsprinciperna gälla vid all myndighetsutövning. Dessa innebär att åtgärder som vidtas skall stå i rimlig proportion till vad som står att vinna med dem. En annan viktig rättssäkerhetsfråga är den enskildes rätt till domstolsprövning av tvångsåtgärder.

Det är Skatteverkets fiskala del som har ansvaret för skatteutredningar. Sådana bedrivs normalt utan att tvångsåtgärder behöver tillgripas. Kontrollen av att uppgifter som de skattskyldiga lämnar i sina deklARATIONER är riktiga kan ske på olika sätt. Skrivbordsgranskning som är den vanligaste utredningsformen

innebär att kontakt tas med den skattskyldige genom en skriftlig förfrågan eller telefonsamtal. Efter överenskommelse med den skattskyldige kan Skatteverket vid besök eller annat personligt sammanträffande göra vissa kontroller mot räkenskaper eller andra handlingar. Revision är den mest långtgående utredningsformen. Även en revision skall dock genomföras i samverkan med den skattskyldige och på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten. En utförlig bestämmelse härom infördes den 1 juli 1994. Vid samma tidpunkt trädde tvångsåtgärdslagen i kraft. Denna lag tillämpas när en revision inte kan genomföras i samverkan med den skattskyldige och innehåller särskilda rättssäkerhetsgarantier om bl.a. domstolsprövning.

En misstanke om skattebrottslighet uppkommer oftast hos Skatteverket i ett pågående skatteärende. Skatteverket skall enligt 17 § skattebrottslagen (1971:69) göra anmälan till åklagare så snart det finns misstanke om att det har begåtts ett brott mot skattebrottslagen. När en sådan anmälan har gjorts beslutar åklagaren om en förundersökning skall inledas och det blir då fråga om en skattebrottsutredning. Åklagaren avgör om polisen eller skattebrottsenheten skall ha hand om utredningen. Rättegångsbalkens regler om förundersökning i brottmål gäller för en sådan utredning.

Frågor om personlig integritet och rättssäkerhet uppkommer i utredningens arbete både när det gäller kontrollen av kontantbranscherna och skattebrottsenheternas verksamhet. Vid en bedömning av hur kontrollen av kontantbranscherna skall utformas kan det t.ex. diskuteras i vilken utsträckning denna kontroll bör ske genom oaviserade besök och anonyma kontrollräkningar av gäster på en restaurang eller kunder i en kiosk m.m. För skattebrottsenheternas del uppkommer problem när det gäller att avgöra på vad sätt de skall få del av sekretessbelagda uppgifter som finns inom Skatteverkets fiskala del, nämligen om det helt eller delvis skall kunna ske genom så kallad direktåtkomst eller om det i varje ärende krävs en sekretessprövning.

En viktig uppgift för utredningen blir därför att finna en lämplig avvägning mellan kraven på kontroll i syfte att minska skattefusk och ekonomisk brottslighet och skyddet för den personliga integriteten. Vi har under utredningsarbetet fått uppfattningen att både den seriösa delen av kontantbranschen och den skattebetalande allmänheten ser det som en viktig uppgift att bekämpa skattefusk och ekonomisk brottslighet och därför

accepterar en ökad kontroll samtidigt som alltför stora ingrepp i den personliga integriteten inte skulle accepteras. Vi ser det som vår uppgift att undersöka vilka juridiska och tekniska möjligheter som finns och tillhandahålla redskapen för att göra denna avvägning, en avvägning som till syvende och sist är en politisk fråga.

Vidare kan konstateras att den del av uppdraget som avser kontroll av kontantbranscherna innehåller frågor av komplicerad teknisk karaktär men också vissa besvärliga avgränsningsfrågor. Bl.a. bör vi ta ställning till hur långtgående tekniska krav som skall ställas på kassasystem och dylikt samt i vilken utsträckning som undantag eller dispenser bör kunna medges. När det gäller de tekniska kraven bör förslagen i första hand inriktas på vilka funktioner som skall finnas och inte i detalj på vilka tekniska lösningar som skall väljas.

När det gäller skattebrottsenheternas verksamhet är flera olika myndigheter berörda, nämligen utöver Skatteverket och dess skattebrottsenheter även Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten och polismyndigheterna. Skattebrottsenheternas medverkan i utredningar om skattebrott är som nämnts en relativt ny företeelse. När olika myndigheter skall samverka inom samma eller närliggande områden finns det risk för att det uppstår ett revirtänkande och en tendens att slå vakt om de egna arbetsuppgifterna. Det gäller kanske särskilt när fråga uppkommer om att föra över arbetsuppgifter från en myndighet till en annan.

Inrättandet av skattebrottsenheterna och Ekobrottsmyndigheten ingick i genomförandet av en strategi för att bekämpa den ekonomiska brottsligheten. Det påpekades inför inrättandet att skattebrottsutredningar har många särdrag i förhållande till brottsutredningar i allmänhet, bl.a. genom att de kräver särskilda sakkunskaper om skattesystemet och dess kontrollfunktioner.

Det är vår uppfattning att de arbetsinsatser som krävs för att på bästa sätt utreda skattebrott och på så sätt medverka till att komma åt den ekonomiska brottsligheten skall utföras av de personer som är bäst lämpade för denna uppgift oberoende av inom vilken myndighet som de arbetar. Våra förslag bör därför utformas med denna utgångspunkt.

Del B

Kontroll av omsättning i  
kontantbranscherna

### 3 Vad är kontantbranscherna?

Med uttrycket kontantbranscherna avses vanligen de branscher där näringsidkare säljer varor och tjänster till allmänheten mot kontant betalning.

Utmärkande för kontantbranscherna är enligt Branschsaneringsutredningens betänkande *Branschsanering och andra metoder mot ekobrott* (SOU 1997:111) att det dagligen sker en mängd små transaktioner, ofta med kontanter, där köparna huvudsakligen är enskilda konsumenter som saknar intresse av kvitto. Företagen är i regel små och har inget behov av intern kontroll eftersom företagaren kontrollerar kassaflödet. Denna struktur är enligt Branschsaneringsutredningen en grund för skatteundandraganden. Om konkurrensen är stor i branschen ökar intresset av att inte redovisa alla intäkter. De kontantbranscher som betänkandet särskilt behandlar är taxi-, restaurang- och frisörbranscherna samt den tillfälliga handeln. Branschsaneringsutredningen bedömer att taxi-, restaurang- och frisörbranscherna är särskilt utsatta för ekonomisk brottslighet och menar att det finns anledning att anta att även andra kontantbranscher har motsvarande problem.

Merparten av de branscher som kan betraktas som kontantbranscher finns inom detaljhandeln. Med detaljhandel avses försäljning av alla typer av varor till privatpersoner. I Svensk Näringsgrensindelning (SNI 2002) är detaljhandeln i huvudsak samlad under kod 52. Under denna kod finns även företag som bedriver reparation av hushållsartiklar och personliga artiklar, t.ex. skomakerier och cykelreparatörer. Under andra koder finns detaljhandel med drivmedel och motorfordon. Enligt Statistiska centralbyråns Företagsregister finns det i februari 2005 totalt 64 227 arbetsställen under kod 52 (klassificeringen sker efter den aktivitet som bedrivs vilket innebär att ett arbetsställe kan ha mer än en SNI-kod). Mer än hälften av dessa saknar anställda. Ungefär 82 procent av arbetsställena har 0–4 anställda. Inom detaljhandeln

dominerar således de små företagen. Detaljhandeln är inte homogen utan omfattar branscher med skilda förutsättningar och förhållanden. Den omfattar såväl tillfällig som stationär handel. Inom torg- och marknadshandeln finns 1 426 arbetsställen och på 968 arbetsställen bedrivs ambulerande och tillfällig handel. Av arbetsställena inom torg- och marknadshandel, ambulerande och tillfällig handel har närmare 99 procent 0–4 anställda. Detaljhandeln innefattar å ena sidan branscher som nästan uteslutande säljer varor som betingar ett lågt pris och å andra sidan branscher som säljer främst dyrare kapitalvaror. Alla branscher inom detaljhandeln är inte heller kontantbranscher; postorderhandel och detaljhandel via Internet sker t.ex. inte mot kontant betalning. Det finns inom detaljhandeln också branscher för vilka gäller särskild reglering. Så är fallet för butikshandel med alkoholhaltiga drycker (Systembolaget) och apotekshandel.

I dagligvarubutiker sker 50 procent av betalningarna kontant. Motsvarande siffra för sällanköpsvarubutik är 37 procent (HUI, *Kostnaden för olika betalningsmedel*, 2004). Den bransch inom detaljhandeln där det förekommer lägst andel kontant betalning är bensinstationer. Störst andel kontant betalning finns inom spel och tobak.

Även utanför detaljhandeln och de tjänsteföretag som faller in under SNI-kod 52 finns kontantbranscher. Som exempel kan nämnas restaurangbranschen (under SNI-kod 55), hårvård och konsumenttvätt (de två sistnämnda under SNI-kod 93). Även dessa branscher domineras av små företag. Av de 19 297 arbetsställen där restaurangverksamhet bedrivs har 82 procent mellan 0 och 4 anställda. Andelen kontant betalning inom restaurangbranschen uppgår till 47 procent. Motsvarande siffra för hotellbranschen är endast 17 procent (HUI, *Kostnaden för olika betalningsmedel*, 2004). Inom konsumenttvätt finns 507 arbetsställen och av dessa har 90 procent mellan 0 och 4 anställda. Motsvarande siffra för hårvårdens 14 395 arbetsställen är hela 98 procent.

Den struktur som Branschsaneringsutredningen beskriver som en grund för skatteundandraganden – små företag där en mängd små kontanttransaktioner sker och där köparna huvudsakligen är enskilda konsumenter som saknar intresse av kvitto – karakteriserar inte samtliga kontantbranscher. I vissa branscher som t.ex. butikshandel med konst eller datorer är antalet transaktioner färre och avser större belopp. Kundernas intresse av att få kvitto är större och andelen kontant betalning mindre. I

andra branscher som t.ex. butikshandel med alkoholhaltiga drycker och järnvägstransport finns det bara en eller ett fåtal större aktörer med god intern kontroll av intäktsredovisningen. Även inom de mer utpräglade kontantbranscherna som t.ex. dagligvaruhandeln och restaurangbranschen varierar förhållandena mellan små fristående företag å ena sidan och stora företag och företagskedjor å andra sidan.

## 4 Befintliga krav på kassaregister

### 4.1 Inledning

Det finns ingen bestämmelse i bokföringslagen (1999:1078) som ställer krav på att den som är bokföringsskyldig skall använda kassaregister för att dokumentera kontantförsäljning. I alkohollagen (1994:1738) och yrkestrafikförordningen (1998:779) finns däremot krav på kassaregister som gäller för innehavare av serveringstillstånd och taxibranschen.

### 4.2 Alkohollagstiftningen

Sedan den 1 juli 2003 finns det en bestämmelse i alkohollagen som ställer krav på användning av kassaregister i vissa fall (prop. 2000/01:97, bet. 2000/01:SoU19, rskr. 2000/01:260, SFS 2001:414). Enligt 8 kap. 5 a § alkohollagen är den som har tillstånd för servering av spritdrycker, vin eller starköl till allmänheten eller stadigvarande tillstånd för servering i slutet sällskap skyldig att registrera all försäljning i kassaregister och att vid varje försäljning ta fram och erbjuda kunden ett av registret framställt kvitto. Tillståndsmyndigheten får medge undantag för servering inom ideella föreningar eller liknande slutna sällskap. Kassaregister skall på ett tillförlitligt sätt visa alla transaktioner som gjorts.

Statens folkhälsoinstitut har utfärdat föreskrifter om kassaregister (FHIFS 2003:2). Föreskrifterna har anmälts till kommissionen enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 98/34/EG av den 22 juni 1998 om ett informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter och beträffande föreskrifter för informationssamhällets tjänster.



Folkhälsoinstitutets föreskrifter inleds med följande definitioner.

1. Kassaregister: samlingsnamn för kassaapparater och kassasystem.
2. Löpnummer: en obruten nummerserie som löper stigande.
3. Kontrollremsa: dokumentation av den löpande registreringen i kassaregistret i pappersform.
4. Journalminne: dokumentation av den löpande registreringen i kassaregistret i elektronisk form.
5. Varuslag: varor enligt den indelning som används i restaurangrapporten samt övriga varor/varugrupper.
6. Z-utslag: sammanställning i rapportform av de registreringar som skett efter förra Z-utslaget. Z-utslag nollställer kassaregistret.
7. X-utslag: sammanställning i rapportform av de registreringar som skett efter förra Z-utslaget. X-utslag nollställer inte kassaregistret.

Ett kassaregister skall enligt föreskrifterna för varje inslag registrera aktuellt år, datum och klockslag, löpnummer för inslaget samt identitet på varje enskild kassaapparat. Uppgifterna skall inte gå att ändra utan att detta registreras på kontrollremsan eller i journalminnet. Vidare skall ett kassaregister registrera försäljningsbeloppet med moms specificerad och med angivande av varuslag, övningsinslag och nollinslag, rättelser och krediteringar samt betalningssätt. Ett kassaregister skall kunna ge Z-utslag och X-utslag samt kontrollremsa eller utskrift från journalminnet som innehåller uppgifter om den registrerade informationen. För Z-utslag skall anges löpnummer. Dessutom skall kassaregistret kunna visa den totala ackumulerade försäljningssumman (Grand Total) som inte skall gå att nollställa. Statens folkhälsoinstitut kan medge undantag från föreskrifterna.

### 4.3 Regleringen av taxametrar

En taxameter mäter körsträcka och beräknar pris för körningar, men fungerar också som kassaregister genom att den lagrar registrerade belopp, skriver ut kvitto och producerar underlag till bokföringen. Sedan 1985 har det i Sverige ställts krav på att taxibilar skall vara utrustade med typgodkända taxametrar. Nu

gällande regler finns huvudsakligen i yrkestrafikförordningen och Vägverkets föreskrifter (VVFS 1999:177) om taxitrafik. Det finns även en EG-rättslig reglering avseende taxametrar, Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/22/EG av den 31 mars 2004 om mätinstrument (MID-direktivet).

För att ett fordon skall få användas i taxitrafik krävs enligt 7 kap. 1 § yrkestrafikförordningen att det är försett med en taxameter som är av godkänd typ och som fungerar tillfredsställande i enlighet med föreskrifter som meddelats av Vägverket. Taxametern och dess fastsättning skall vara kontrollerade och plomberade på det sätt som anges i föreskrifterna. För att medges undantag från kraven krävs enligt 7 kap. 2 § yrkestrafikförordningen synnerliga skäl.

I Vägverkets föreskrifter finns en omfattande reglering av vilka krav en taxameter skall uppfylla och hur den skall användas. En taxameter skall vara av typ som godkänts av Vägverket efter provning enligt föreskrifterna. Provning utförs normalt av provningsorgan som ackrediterats för uppgiften enligt lagen (1992:1119) om teknisk kontroll med krav på oberoende av berörda parter. Under vissa förutsättningar är det tillåtet att använda taxameter av en typ som godkänts i ett annat land inom EES. Taxametern och dess fastsättning i taxifordon skall vara plomberade. Med plombering avses anordning eller egenskap hos taxametern som möjliggör upptäckt av obehörigt intrång i plomberade enheter eller avlägsnande av plomberade enheter från taxifordon.

Av föreskrifterna framgår att taxametern efter varje avslutat köruppdrag skall skriva ut kvitto, vid kontant erlagd avgift, eller följesedel, om beloppet skall faktureras, med uppgift om bl.a. löpnummer, datum, tidpunkt då köruppdrag påbörjats och avslutats, under köruppdrag tillryggalagd vägsträcka och slutlig summa med särredovisning av ingående moms. Kvitto eller följesedel skall erbjudas kunden efter avslutat köruppdrag. Efter avslutat körpass skall taxametern skriva ut körpassrapport med löpnummer och omfattande information om bl.a. under körpasset tillryggalagd körsträcka, registrerade köruppdrag och inkört belopp. Uppgifter om samtliga köruppdrag och körpass skall kunna överföras till ett annat administrativt datasystem.

En taxameter skall vara försedd med ackumulerande register av vilka skall framgå taxifordonets totala körsträcka med taxametern i de olika funktionslägena, totalt antal köruppdrag och totalt registrerat belopp.

## 5 Tidigare förslag och överväganden

### 5.1 1976 års bokföringslag

Redan i samband med tillkomsten av 1976 års bokföringslag (1976:125) väcktes frågan om att ställa krav på att näringsidkare i vissa fall använder kassaregister. Någon remissinstans ansåg att bokföringsskyldig som bedriver detaljhandel eller liknande verksamhet, alltid skulle använda kassaapparat försedd med kontrollremsa eller liknande anordning och att kontrollremsan skulle arkiveras och utgöra räkenskapsmaterial. Departementschefen avvisade förslaget av praktiska skäl (prop. 1975:104 s. 159).

### 5.2 Skatteflyktskommittén

1995 års skatteflyktskommitté tog i betänkandet *Punktskattekontroll av alkohol, tobak och mineralolja, m.m.* (SOU 1997:86) upp frågan om krav på plomberbar kassaapparat skulle införas för den tillfälliga handeln. Kommitténs uppfattning var att det kunde ifrågasättas om ett eventuellt krav på kassaapparat borde begränsas till den tillfälliga handeln eftersom behovet av att kunna göra avstämningar mot kassaremsor torde vara lika stort vid kontroller av den fasta handeln. Dessutom skulle ett införande av krav på kassaapparat innebära ändringar i bokföringslagen och därmed också överväganden som inte är av rent skatterättslig art. Kommittén ansåg därför att frågan om ett eventuellt införande av krav på kassaapparater borde behandlas i ett större sammanhang. Regeringen instämde i kommitténs bedömning (prop. 1997/98:100 s. 177 f.).

## 5.3 Branschsaneringsutredningen

### 5.3.1 Utredningens förslag

#### Typgodkända kassaregister och kvittokrav

Branschsaneringsutredningen föreslog i betänkandet *Branschsanering och andra metoder mot ekobrott* (SOU 1997:111) att det i kontanthandeln skulle införas krav på registrering av all försäljning i typgodkända kassaregister och skyldighet att lämna kunderna kvitton framställda av kassaregistret. Utredningen bedömde att registrering i kassaregister skulle underlätta kontroll av en verksamhet och göra det svårare att undanhålla försäljning och använda de oredovisade intäkterna till svarta löner. Kraven borde enligt utredningen införas genom en ny paragraf i 1976 års bokföringslag med följande lydelse.

Den som mot kontant betalning säljer varor eller tjänster huvudsakligen till enskilda konsumenter skall registrera all försäljning i ett godkänt kassaregister och ta fram ett av registret framställt kvitto samt tillhandahålla kunden detta.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer lämnar närmare föreskrifter om kassaregister och kan föreskriva om undantag från skyldigheten att ha godkänt kassaregister.

För att en skyldighet att registrera försäljningen i kassaregister skall försvåra möjligheten till fusk och underlätta kontroll krävs enligt utredningen att kassaregistret är svårt att manipulera. Utredningen kom efter kontakter med företrädare för skattemyndigheten, enskilda restaurangföretag och tillverkare av kassaregister fram till att följande krav borde ställas på ett kassaregister. Kassaregistret skall

- innehålla ett ackumulerat minne (Grand Total) för intäkter och minusslag,
- ha en klocka med datum och tid som inte skall gå att ändra utan att detta noteras på kontrollremsan,
- producera maskinskrivna kvitton med datum och klockslag, belopp med moms specificerad, löpnummer, identitet på kassaregistret och momsregistreringsnummer.

Om kassaregistret har funktion med övningsinslag och möjlighet att framställa övningskvitton, skall denna funktion inte kunna användas utan att detta registreras på kontrollremsan. Det är annars

möjligt att lämna övningskvitton till kunder utan att det uppmärksammas. Det skall inte vara möjligt att ur kassaregistret ta kopior av inslagna belopp utan att detta registreras i minnet. Av kassaregistrets tömningsrapport (Z) och saldorapport (X) skall framgå

- samma uppgifter som på kundkvittona,
- Grand Total med plus- och minusslag,
- identitet och specificerat saldo för varje sammankopplad kassa,
- för tömningsrapport, Z-löpnummer.

Utredningen uppskattade kostnaden för ett kassaregister som uppfyller dessa krav till mellan 5 000 och 6 000 kr. Enligt utredningen borde det ankomma på Bokföringsnämnden att efter samråd med teknisk expertis närmare bestämma och formulera kraven på ett kassaregister.

I utredningens förslag var kravet på typgodkända kassaregister kombinerat med en skyldighet för näringsidkaren att ta fram ett maskinskrivet kvitto ur kassaregistret och erbjuda kunden detta. Förslaget innebar inte någon skyldighet för kunden att ta emot kvitto. Utredningen ansåg att ett krav på att lämna kunden kvitto skulle göra det svårare att underlåta registrering i kassaregister. Kunder som vet att de skall få ett kvitto skulle enligt utredningens bedömning uppmärksamma när de inte får det och på så sätt fungera som draghjälp i strävandena att all försäljning skall stämplas in.

Utredningen föreslog en straffrättslig sanktion, kassaregisterbrott, vid överträdelse av bestämmelserna om registrering i typgodkänt kassaregister och tillhandahållande av kvitto.

### **Tillämpningsområdet**

Branschsaneringsutredningen bedömde att det särskilda kravet på typgodkänt kassaregister och kvitto borde gälla all försäljning av varor och tjänster till konsumenter som sker mot kontant betalning eftersom det är det område där intresset för kvitton är mest begränsat. Det skulle gälla hela detaljhandeln med allt från matvaror till kapitalvaror av olika slag. Kraven skulle enligt förslaget också gälla olika typer av tjänster som tillhandahålls konsumenterna i eller i anslutning till näringsidkarens lokaler, under förutsättning att det vanligen sker mot kontant betalning. Som

exempel angavs kemtvätt, fotoframkallning, cykel- och sko-reparationer.

Utredningen bedömde att det kunde uppstå gränsdragningsproblem när en näringsidkare i sin verksamhet vänder sig både till enskilda konsumenter och till näringsidkare. Om en stor del av omsättningen avser fakturerade tjänster skulle verksamheten falla utanför tillämpningsområdet. I de fall de flesta kunderna är privatpersoner som betalar kontant skulle kassaregister däremot användas.

Som förutsättning för att kravet på kassaregister skulle gälla angavs i betänkandet att det normalt sett är fråga om försäljning mot kontant betalning. Tjänster som utförs på en enskild persons fastighet, t.ex. hantverksarbeten och så kallade hushållstjänster skulle därmed falla utanför tillämpningsområdet eftersom sådana tjänster normalt inte betalas kontant utan mot faktura.

Kravet på kassaregister och kvitto skulle enligt förslaget endast gälla näringsidkare och därmed inte när någon tillfälligt säljer varor för att finansiera t.ex. en skolresa.

### Övergångsregler

Utredningen bedömde att det kunde finnas behov av att undanta branscher och enskilda företag från kraven under en kortare eller längre tid. I första hand borde det enligt utredningen vara en fråga för regeringen och Bokföringsnämnden att meddela föreskrifter om undantag. Enligt utredningen borde undantag kunna medges för företag med ett begränsat antal transaktioner. Det fanns enligt utredningen också skäl att överväga om torg- och marknads-handlare övergångsvis borde undantas eftersom kassaregister ofta är känsliga för väder och vind. Vidare föreslog utredningen att företag som har kassaregister som inte uppfyller alla detaljkrav övergångsvis skulle kunna medges undantag från vissa av minimi-kraven för en tid upp till tio år. Utredningens uppfattning var att det kunde behövas en övergångsperiod på minst ett år för att införa kravet på godkänt kassaregister.

### 5.3.2 Remissbehandlingen

En majoritet av de remissinstanser som kommenterade förslaget om att ställa krav på att inom kontantbranscherna registrera försäljningen i typgodkända kassaregister och lämna kvitto var i huvudsak positiva. *Kammarrätten i Jönköping* befarade dock att kontrollsvårigheter kunde uppkomma om förslaget genomfördes. *Torg- och Marknadshandlarnas Ekonomiska Riksförening (TOMER)* avstyrkte förslaget vad avser handel på torg och marknader eftersom det inte finns sådana kassaregister för utomhusbruk. Även *Företagarnas Riksorganisation* avstyrkte förslaget när det gäller verksamheter utan fast försäljningslokal som t.ex. torghandel. *Svenska Revisorssamfundet* menade att kravet på kassaregistrering knappast kunde vara absolut om det utvidgades till att gälla branscher utanför detaljhandeln. Utredningens förslag till gränsdragning var enligt samfundets bedömning inte tillräckligt tydligt.

*Bokföringsnämnden* ansåg att frågan om typgodkända kassaregister var svårbedömd. Med hänvisning till att det, i vart fall tidigare, förekommit ett omfattande fusk med de typgodkända taxametrarna inom taxibranschen menade nämnden att det fanns viss risk att de typgodkända kassaregistren skulle manipuleras och att de avsedda effekterna inte uppnås eller uppnås endast delvis. Vidare pekade nämnden på att kostnaderna för inköp av kassaregister skulle vara kännbara och att det fanns risk att de nya registren blir obrukbara när det uppstår behov av att hantera inbetalningar i euro parallellt med kronor. Bokföringsnämnden ansåg därför att förslaget inte borde genomföras. Påpekande om risken för manipulation av kassaregister gjordes även av Näringslivets Skattedelegation.

Bokföringsnämnden var kritisk även i fråga om förslagets tekniska utformning. Föreskriften att en icke bokföringspliktig kund skall tillhandahållas ett kvitto är motiverad enbart av skattekontrollskäl och borde därför enligt nämnden inte placeras i bokföringslagen. Inte heller bestämmelsen om typgodkänt kassaregister borde enligt nämndens mening placeras i bokföringslagen eftersom den avviker från övriga bestämmelser i lagen vad avser detaljeringsgrad och i systematiskt hänseende. Nämnden ansåg inte heller att uppdraget att meddela närmare föreskrifter om kassaregister och rätten att föreskriva undantag borde ges till nämnden. Som skäl angavs att grundbestämmelsen

enbart är motiverad av skattekontrollskäl och att nämnden är en alltför liten myndighet för att kunna hantera den oerhört resurskrävande dispensprövning som förslaget skulle innebära.

Kriminaliseringen ifrågasattes av Riksåklagaren m.fl. remissinstanser. *Riksåklagaren* ansåg att det borde undersökas om underlåtenhet att ha ett godkänt kassaregister kunde hänföras till bokföringsbrott. En sådan lösning skulle enligt honom innebära en mer konsekvent och enhetlig straffrättslig reaktion på avvikelser från vad som krävs i fråga om god redovisning av affärsverksamhet.

SWEDAC anförde att obligatoriskt myndighetsgodkännande som en förutsättning för en varas eller anläggnings användning inte är förenlig med de principer som gäller för EG:s inre marknad och den fria varurörligheten. SWEDAC förordade i stället det inom EU överenskomna systemet för "godkännande" av produkter, där olika aktörer på marknaden står för bedömningen, utan att statsmakterna belastas mer än nödvändigt kostnadsmässigt. Ett sådant system skulle enligt SWEDAC kunna se ut på följande sätt: Bokföringsnämnden anger i föreskriftsform de krav som skall gälla för kassaregistren. I föreskriften anges också att bedömning av registret mot gällande regler, eventuellt i form av certifiering, skall utföras av ett organ ackrediterat enligt lagen (1992:1119) om teknisk kontroll. SWEDAC ansvarar för att kompetensbedöma och utöva tillsyn över dessa organ. Kraven på de ackrediterade organen tas fram i samarbete mellan Bokföringsnämnden och SWEDAC. Om så bedöms nödvändigt kan det även införas en skyldighet att låta certifieringsorganet göra återkommande bedömningar av kassaregistret för att säkerställa att det inte manipulerats eller på annat sätt upphört att fungera på ett korrekt sätt. Ett alternativ är att ålägga tillverkaren att själv kontrollera att kassaregistret uppfyller legala krav. Bedömning av överensstämmelse i ett öppet system bör kombineras med marknadskontroll från den föreskrivande myndighetens sida för att säkerställa att de kassaregister som används är typgodkända på föreskrivet sätt. För kassaregister som är kopplade till icke-automatiska vågar finns redan vissa regler. Icke-automatiska vågar sorterar under området legal mätteknik och kassaapparaterna under detta regelverk kan räknas som ett tillbehör till vågen. Det är SWEDAC som är förskrivande myndighet och tillsynsmyndighet på området legal mätteknik. Vid bestämmandet av krav på kassaregister bör reglerna för icke-automatiska vågar beaktas, så att det inte uppstår onödiga konflikter mellan regelverken.



### 5.3.3 Regeringen

I propositionen *Förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall* (prop. 2000/01:105) behandlade regeringen Branschsaneringsutredningens förslag om typgodkända kassaregister och skyldighet att lämna kvitto till kunderna. Regeringen konstaterade att utredningens förslag tar sikte på all kontanthandel och alltså är mycket långtgående. Vidare angav regeringen att det torde krävas en omfattande kontroll av de rättsvårdande myndigheterna för att förslaget skall få den önskade effekten. Även med en rigorös kontroll skulle det vara svårt att hindra att oseriösa näringsidkare kringgår bestämmelserna genom att underlåta att stämpla in försäljningsintäkter i ett kassaregister. Regeringen pekade också på att förslaget skulle föra med sig stora investeringskostnader som skulle drabba också seriösa näringsidkare. Enligt regeringens mening var effekterna av förslaget alltför osäkra för att motivera de övervakningsinsatser och investeringar som förutsätts. Några generella regler av det slag Branschsaneringsutredningen föreslagit borde därför inte genomföras.

### 5.4 Alkoholutredningen

Som framgår av avsnitt 4.2 finns det sedan den 1 juli 2003 en bestämmelse i alkohollagen (1994:1738) enligt vilken innehavare av serveringstillstånd skall registrera all försäljning i kassaregister och erbjuda kunden ett av registret framställt kvitto. Alkoholutredningen, vars betänkande *Bestämmelser om alkoholdrycker* (SOU 2000:59) låg till grund för lagstiftningen, ansåg inte att det skulle krävas typgodkända register. Flera remissinstansers uppfattning var däremot att kassaregistren borde vara typgodkända. Regeringen delade utredningens uppfattning och anförde följande i propositionen *Vissa ändringar i alkohollagen* (prop. 2000/01:97 s. 62).

Branschsaneringsutredningens intentioner om "typgodkända" kassaregister är vällovliga ... Ett eventuellt "typgodkännande" av kassaregister är emellertid förenat med vissa tekniska svårigheter samt att vissa EG-rättsliga procedurer måste iakttas. Ett typgodkännande i Branschsaneringsutredningens mening förutsätter att kassaregistren på något sätt plomberas så att de inte går att manipulera efter godkännandet. Sådan plombering sker av taxametrar enligt bestämmelserna i yrkestrafiklagen (1998:490) och yrkestrafik-

förordningen (1998:779). Om Sverige skulle vilja införa sådana regler måste dessutom beaktas Europaparlamentets och rådets direktiv (EG) nr 98/34 av den 22 juni 1998 om informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter. ... I dagsläget anser regeringen emellertid att det inte är lämpligt att gå längre än att i lagtexten uppställa kravet att kassaregistret på ett tillförlitligt sätt skall utvisa alla transaktioner som gjorts.

## 5.5 Andra förslag

Dåvarande Riksskatteverket har i olika sammanhang pekat på de kontrollproblem som manipulerbara kassaregister eller avsaknad av kassaregister innebär (se t.ex. Riksskatteverkets kartläggningspromemoria *Restauranger*, Riksskatteverkets promemoria *Torg- och marknadsandel m.m.*, [RSV Rapport 1999:14]).

För att förstärka intäktskontrollen föreslogs i rapporten *Schablonbeskattning? – en principskiss* (RSV Rapport 2002:3) införande av plomberade och godkända kassaregister förenat med krav att lämna kvitto till kunden. En skyldighet att lämna kvitto innebär enligt Riksskatteverket att kunden bättre än nu kan känna sig förvissad om att betalningen redovisas skattemässigt av företaget.

En bilaga till Riksskatteverkets rapport innehåller ett exempel på hur ett kassaregisterbaserat system för granskning kan se ut. När det gäller plombering av kassaregister sägs följande. En plombering avslöjar obehörigt intrång i plomberade enheter eller avlägsning av plombering. Plombering bör vara förhållandevis okomplicerat för ROM-baserade kassaregister som kan modifieras enbart på grundval av bruksanvisning och manual. Det är mer komplicerat för de PC-baserade systemen som kan programmeras och omprogrammeras till i princip vad som helst. Det förefaller vara genomförbart att mjukvaruplombera och typgodkänna PC-baserade system. Med mjukvarubaserade räknare granskas olika checksummor i data respektive programvara för att avslöja manipulation. Med krav på typgodkända system och med en efterfrågan på PC-baserade kassasystem, bör sådana kunna tillhandahållas till en överkomlig kostnad. Förfarandet påminner om det som redan gäller för vågar och taxametrar. Även mjukvaruplombering har börjat ske av vissa taxametrar, medan programvara till PC-baserade vågar kontrolleras. Kontroll skall

enligt exemplet ske genom provköp vid besök av myndighet, observation av huruvida kvitto lämnas och gästräkning.

SAMEB Stockholm, ett regionalt samverkansorgan mot ekonomisk brottslighet, har i skrivelse till justitiedepartementet den 5 juni 2002 framhållit behovet av att regleringen av kassaregister i alkohollagen förenas med ett krav på typgodkända kassaregister.

## 6 Internationell utblick

### 6.1 Standarder

Det finns en europeisk standard för icke-automatiska vågar som i vissa fall är tillämplig även för kassaregister. Regleringen har sin grund i rådets direktiv 90/384/EEG av den 20 juni 1990 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om icke-automatiska vågar. Den europeiska standarden EN 45 501:1992 (gäller som svensk standard enligt SS-EN 45 501) innehåller de metrologiska och tekniska kraven för icke automatiska vågar. En våg som tillverkats i enlighet med den standarden anses uppfylla kraven i direktivet. I Sverige är direktivet implementerat genom SWEDAC:s föreskrifter om icke-automatiska vågar, STAFS 1998:7.

Ansluts ett kassaregister – i detta sammanhang används terminologin POS (Point of Sale Devices) – till en sådan våg anses kassaregistret vara ett tillbehör till vågen. Om vågen och kassaregistret används vid försäljning direkt till allmänheten måste även kassaregistret uppfylla de krav som direktivet ställer upp. Vägledning för hur direktivet skall tolkas med avseende på kassaregister finns i Welmec 2.2, Guide for Testing Point of Sale (POS) Devices. Welmec är en samverkansorganisation för metrologi där myndigheter i EU:s medlemsstater och EFTA är representerade. När det gäller programvara för programmerbara PC-baserade kassaregister anges i Welmec 2.3, Guide for Examining Software (Weighing Instruments) vilka krav som skall ställas på mjukvaran och hur denna skall testas.

Såvitt vi har kunnat utröna finns det härutöver inte några europeiska eller internationella standarder för kassaregister eller liknande anordningar.

## **6.2 System i andra länder**

### **6.2.1 Inledning**

Vi har undersökt förekomsten av lagstiftning om kassaregister och andra tekniska system för kontroll av kontantbranscherna i andra länder. Informationen har huvudsakligen inhämtats genom en förfrågan som har sänts till finansdepartementen i ett flertal olika länder.

Inom EU finns på kommissionsnivå en projektgrupp som arbetar med frågor om kassaregister, Cash Register Project Group. Nio länder deltar i arbetet (Belgien, Frankrike, Grekland, Irland, Nederländerna, Storbritannien, Turkiet, Tyskland och Ungern). Med hänsyn till att administration och organisation av revision och dylikt är en fråga för den enskilda medlemsstaten har gruppen inte som mål att utarbeta någon gemensam standard för hur man skall hantera kassaregister och POS. Gruppen kommer att göra en utvärdering av existerande system, identifiera risker och problem samt visa på olika möjligheter att hantera problemen antingen genom lagstiftning eller i praktiken. Arbetet skall avslutas senast den sista december 2005. En del av informationen om förhållandena i de deltagande länderna har hämtats från gruppens arbetsmaterial.

### **6.2.2 Länder som saknar krav på kassaregister**

I Finland, Frankrike, Irland, Nederländerna, Storbritannien, Tyskland och Österrike ställs inga särskilda krav på användning av kassaregister. Problem med avancerade manipulationer av kassaregister liknande dem Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten har upptäckt i Sverige (se avsnitt 7.1.2) rapporteras från Frankrike, Nederländerna, Storbritannien och Tyskland.

### **6.2.3 Belgien**

I Belgien finns ingen generell skyldighet att använda kassaregister. Förekomsten av kassaregister varierar mellan olika branscher och mellan företag av olika storlek. För att ett kvitto från kassaregister skall få användas i mervärdesskattehänseende ställs vissa krav på kassaregistret. Det skall registrera all användning med löpnummer

på en kontrollremsa, ange totalt belopp att betala och skriva ut ett kvitto till kunden med vissa uppgifter.

Kassakvitton måste vanligen bevaras i pappersform som underlag för bokföringen. Nyligen infördes en möjlighet att bevara dessa elektroniskt. Skattskyldiga personer som använder ett kassaregister kan bevara uppgifter om transaktionerna enbart digitalt under förutsättning att de lever upp till följande säkerhetskrav.

1. Ett kassakvitto skall tas fram för varje transaktion och lämnas till kunden. För kvittot föreskrivs vissa minimikrav när det gäller innehållet.
2. Informationen på kvittot skall bevaras digitalt.
3. För att försäkra att den registrerade informationen inte kan förändras skall en elektronisk signatur skapas för varje avslutad försäljning. Signaturerna skall vara länkade till varandra på ett sådant sätt att det inte går att föra in eller ta bort någon försäljning utan att signaturen påverkas.
4. Vid stängningsdags genereras en rapport som skyddas av en elektronisk signatur.
5. Denna rapport bevaras digitalt.

#### 6.2.4 Danmark

En näringsidkare som är registrerad för moms är befriad från att ställa ut en faktura vid försäljning av varor till uteslutande eller övervägande del privatpersoner, under förutsättning att köparen inte önskar en faktura. Detsamma gäller vid försäljning av tjänster till privatpersoner, om det totala beloppet inklusive moms understiger 5 000 DKK och köparen inte önskar en faktura. I dessa situationer kan säljaren, i stället för att ställa ut en faktura, använda en kassaapparat vid försäljningen och lämna ett kassakvitto med vissa uppgifter till kunden.

Säljaren kan underlåta att använda kassaapparat om det inte är tekniskt möjligt att använda sådan. I så fall skall säljaren utställa en förenklad faktura när försäljningsbeloppet till en kund överstiger 1 000 DKK inklusive moms. Det anses i allmänhet inte vara tekniskt möjligt för en handlare att använda kassaapparat när varor säljs från ett torgstånd.

Det ställs inga särskilda tekniska krav på kassaapparater.

Skattemyndigheten kontrollerar att reglerna efterlevs. Reglerna sanktioneras indirekt om det konstateras att felaktig tillämpning av reglerna medfört skatteundrandragande.

### 6.2.5 Grekland

Sedan 1988 har det i Grekland funnits en reglering avseende "fiscal devices", fiskala apparater. Ett företag som säljer varor eller tjänster till en konsument är enligt grekisk lag skyldig att utfärda kvitto från en fiskal apparat som är särskilt godkänd för det syftet, t.ex. fiskala kassaregister eller POS (Point of Sale Devices). Det finns över 300 olika godkända fiskala maskiner på den grekiska marknaden avsedda för bl.a. detaljhandeln, taxibranschen och bensinpumpar.

En fiskal apparat skall vara konstruerad i enlighet med tekniska specifikationer som fastställs i lag. Vetenskapliga grupper med bl.a. forskare och professorer utarbetar specifikationerna. Med två till fyra års mellanrum revideras specifikationerna för att de skall följa den tekniska utvecklingen.

Den grundläggande säkerhetskomponenten i de tekniska specifikationerna är det fiskala minnet, "the fiscal memory", som är baserat på ett ROM-chip. All information av intresse ur skattesynpunkt lagras och bevaras oförändrad i detta minne under apparatens hela livslängd. Det fiskala minnets kretsar är skyddade inuti en särskild låda som är förseglad med ett speciellt material på ett sådant sätt att det är omöjligt att ta bort den utan att det fiskala kassaregistrets hölje förstörs. Det fiskala kassaregistrets insida är skyddat genom en särskild säkerhetsskruv som plomberas.

De tekniska specifikationerna medger att ett fiskalt system ansluts till en dator eller ett nätverk. Vidare kan en elektronisk journal användas som alternativ till att skriva ut och bevara papperskopior. Säkerheten upprätthålls vid dessa förfaranden genom en teknik med elektroniska signaturer (SHA-1, Secure Hash Algorithm 1).

Alla fiskala apparater måste ha ett godkännande från en särskild teknisk kommitté. De partier som är representerade i det grekiska parlamentet utser kommitténs ledamöter. En organisation för importörer och producenter av kassasystem är också representerade i kommittén. En tillverkare eller importör vänder sig till kommittén med ansökan om tillstånd för en eller flera modeller.

Ett provexemplar av aktuell modell utvärderas och testas på specialiserade universitetslaboratorier. När en modell har klarat alla tester utfärdar kommittén en licens med ett unikt licensnummer för den aktuella modellen. Detta nummer kommer att skrivas på alla kvitton.

Den som köper eller slutar använda en fiskal apparat skall inom viss tid anmäla detta till den lokala skatteförvaltningen. Alla fiskala apparater levereras med ett underhålls- och servicehäfte. Användaren är skyldig att bevara häftet och visa upp det vid skattekontroll. I häftet gör de auktoriserade teknikerna anteckningar om reparationer som utförts. Här antecknas också information om mjukvaruapplikationer som installeras utanför den fiskala apparaten i ett sammankopplat system. Det är förbjudet att använda en fiskal apparat tillsammans med ett annat system vars mjukvaruapplikationer inte är godkända. Licensinnehavarna och de auktoriserade teknikerna är skyldiga att anmäla överträdelser.

Regelsystemets komplexitet är ett betydande problem som innebär svårigheter med uppföljningen; det finns inte tillräckligt många anställda med tekniska kvalifikationer som arbetar med skattekontroll.

### 6.2.6 Italien

I den italienska lagstiftningen ställs vid kontantförsäljning krav på att näringsidkaren skall utfärda kvitto från antingen särskilda kassaregister eller elektroniska terminaler, eller lämpliga vågar med skrivare. Det finns särskilda krav på hur kassaregister skall vara konstruerade och kassaregistermodeller skall godkännas av en kommission inom skatteförvaltningen.

Alla tillverkare av kassaregister måste låta sina produkter genomgå en serie tester, tekniska kontroller och administrativa procedurer. Kraven innebar tidigare bl.a. att kontroller som redan utförts måste upprepas, att det var omöjligt att få ett certifikat som utfärdats av ett behörigt organ från en annan medlemsstat godkänt i Italien och att det ställdes krav på tillverkarna att ha ett nätverk av underhållspersonal i Italien auktoriserade av det italienska finansministeriet. Enligt EG-kommissionens uppfattning stred regleringen mot artikel 28–30 i EG-fördraget. När kommissionen beslutat att väcka talan mot Italien, accepterade Italien att anpassa sin lagstiftning, varför ansökan drogs tillbaka. De italienska



bestämmelserna kräver efter lagändringarna inte längre att tillverkaren skall ha underhållspersonal i Italien. En klausul om ömsesidigt godkännande har också införts. En bedömning av behörig myndighet i annan medlemsstat att överensstämmelse föreligger med i Italien godkända modeller eller med legala krav i den medlemsstaten, jämföras med italienskt godkännande under förutsättning att bedömningen garanterar en säkerhetsnivå som inte är lägre än den italienska.

Kontrollen av att reglerna följs sköts av skatteförvaltningen och Italiens ekonomiska och finansiella polis Guardia di Finanza. Båda myndigheterna kan utföra genomsökningar av näringsidkarens lokaler och kontroller av kunder utanför affären/lokalen.

Reglerna sanktioneras administrativt genom böter som skatteförvaltningen beslutar om. Det finns också kompletterande sanktioner som t.ex. återkallelse av tillstånd att bedriva handel.

### 6.2.7 Norge

Den 1 januari 2005 trädde en ny bokföringslag i kraft enligt vilken alla bokföringsskyldiga fortlöpande skall registrera sin kontantförsäljning ("kontantsalg") i kassaapparat, terminal eller annat likvärdigt system och dokumentera kontantförsäljningen med daterade, numrerade summeringsremсор eller motsvarande rapporter. Summeringsremсорna skall ange klockslag för varje enskild försäljning. Det skall finnas dokumentation av korrektionsposter med angivande av belopp, orsak och antal korrektioner.

Med kontantförsäljning avses försäljning där köparens betalningsförpliktelse gentemot säljaren uppfylls vid leveransen. Definitionen omfattar såväl kontant erlagd betalning som betalning med kreditkort.

Kassaapparaten skall kunna skriva kvitto till kunden för varje försäljning och vara synlig för kunden om detta inte är svårt att genomföra. Är kassaapparaten inte synlig för kunden skall kvitto alltid skrivas ut.

Bokföringsskyldig som bedriver ambulerande eller sporadisk kontantförsäljning som inte överstiger ett visst årligt belopp (3 gånger folketrygdens grunnbeløp, fr.o.m. den 1 maj 2004 176 334 NOK) är undantagna från skyldigheten att registrera kontantförsäljning i kassaapparat. Vid försäljning till publik på idrottsarrangemang, konserter och liknande får daglig försäljning

från varje enskild säljare registreras som ett belopp på kassaapparat. Kvitto behöver i sistnämnda fall inte skrivas ut till kunden. Utöver nämnda undantagssituationer kan departementet i särskilda fall medge undantag från kravet på kassaapparat.

Det ställs inga krav på att kassaapparaten skall vara typgodkänd eller dylikt.

Kontrollen av att reglerna efterlevs sker inom ramen för skatteförvaltningens vanliga lokala kontroll. Inom ramen för denna kontroll har skatteförvaltningen bl.a. möjlighet att göra oannonserade kontrollbesök på företagen. Det finns inte några särskilda sanktioner knutna till reglerna om kassaapparat.

### 6.2.8 Ungern

En person som är skattskyldig till mervärdesskatt och som inte utfärdar faktura för en försäljningstransaktion skall utfärda ett kvitto. Kvitto behöver inte utfärdas för tillhandahållande av speltjänster, försäljning av tidningar och tidskrifter eller försäljning genom varumaskin. Ett kvitto kan utfärdas manuellt eller med ett kassaregister. Vissa skattskyldiga måste uppfylla sin skyldighet att utfärda kvitto genom att använda kassaregister. Det gäller t.ex. alla affärer. Endast typgodkända kassaregister får användas. Undantagna från skyldigheten att använda kassaregister är bl.a. postorderföretag och resebyråer. Skattemyndigheten har också möjlighet att bevilja ett företag dispens från skyldigheten att använda kassaregister, i huvudsak i situationer då sådan skyldighet skulle vara oskäligt betungande eller inte möjlig att uppfylla.

Efterlevs inte reglerna skall skattemyndigheten besluta om böter. Om förseelsen upprepas skall affärslokalen stängas i 12 affärsdagar. Vid ytterligare förseelser utsträcks tiden till 30 dagar och herefter till 60 dagar för varje enskilt tillfälle.

## 7 Behovet av krav på kassaregister – val av system

### 7.1 Bakgrund

#### 7.1.1 Manipulation av taxametrar

Taxibranschen har, trots det sedan länge gällande kravet på typgodkända taxametrar, haft stora problem med skatteundandraganden. Enligt Branschsaneringsutredningens bedömning i betänkandet *Branschsanering och andra metoder mot ekobrott* (SOU 1997:111) är taxibranschen särskilt utsatt för ekonomisk brottslighet och problemen består i att alla intäkter inte redovisas och att de oredovisade intäkterna används för betalning av svarta löner. Utredningen om taxinäringen gör i betänkandet *Ekonomisk brottslighet inom taxinäringen* (SOU 2004:102) bedömningen att taxinäringen alltjämt är särskilt utsatt för ekonomisk brottslighet.

När det gäller metoderna för att minska de redovisade intäkterna hänvisar Branschsaneringsutredningen främst till Riksskatteverkets kartläggningspromemoria avseende taxibranschen från 1995. I promemorian beskrivs ett flertal olika sätt att manipulera taxametrar. På vissa taxametrar kunde vägtalet (inställning som styr överföring av uppmätt vägsträcka från fordon till taxameter) ändras och totalregistren nollställas. Olika dataprogram hade påträffats som på av företagaren begärt sätt krympte intäkterna och producerade falska rapporter. Taxametern påverkades inte av programmen. I taxibilar hade upptäckts en strömbrytare med vilken man kunde sätta taxametern ur funktion. I promemorian sägs vidare att taxametern kunde öppnas för kalibrering och inställning och att tillgången på plomberingstänger och plomber synes vara så allmän att plomberingarna inte längre utgjorde något hinder för fusk.

Härefter har den tekniska utformningen och regleringen av taxametrar genomgått stora förändringar. Då gällande föreskrifter (VVFS 1994:5) ställde t.ex. inte krav på att kvitto skulle ha ett löpnummer och att taxifordonets registreringsnummer skulle anges.

Reglerna om provning och besiktning av taxametrar har också förändrats avsevärt. Riksskatteverket pekade i promemorian t.ex. på att kontrollbesiktningen endast avsåg att taxametern var godkänd, fastsättningen i fordonet plomberad och att placeringen i fordonet uppfyllde kraven på inre säkerhet. Däremot kontrollerades inte taxameterens funktion. Enligt nu gällande föreskrifter om taxitrafik (VVFS 1999:177) kontrolleras de föreskrivna funktionerna vid besiktning. Manipulation av taxametrar förekommer dock fortfarande. Det framgår bl.a. av en kontroll av taxibranschen på Gotland som genomfördes av Ekobrottsmyndigheten och ett antal andra myndigheter sommaren 2003. Vid kontrollen påträffades bilar där taxametrarnas plomberingar brutits (Ekobrottsmyndighetens rapport *Sammanställning och erfarenheter från taxikontrollen på Gotland sommaren 2003*). En uppföljning skedde under 2004 med kontroller på Gotland och i Stockholm. Vid kontrollerna konstaterades bl.a. att ett flertal taxametrar typgodkänts även om det fanns uppenbara brister för redovisningen av den totala ackumulationen (Ekobrottsmyndighetens rapport *Sammanställning och erfarenheter från taxikontrollen på Gotland sommaren 2004 och särskild Taxikontroll i Stockholms län hösten 2004*).

Utredningen om taxinäringen har från olika personer inom taxinäringen, myndigheter m.fl. fått uppgift om brister i vissa taxametermärkens tillförlitlighet och att det finns olika sätt att manipulera taxametrar (SOU 2004:102 s. 125).

En manipulering som innebär att plomberingar bryts upptäcks vid en kontroll. När en ackrediterad verkstad besöks för att åtgärda plomberingen eller för årlig besiktning skall verkstaden också göra en notering om den brutna plomberingen i protokollet.

Enligt uppgift från Skatteverket är erfarenheterna från kontroller av taxibranschen runt om i landet att det alltså förekommer ett utbrett fusk i branschen, men att det inte är manipulation av själva taxametern som är den vanliga metoden. I något fall har polisen vid en teknisk undersökning hittat en knapp ansluten med en kabel till växellådan med vars hjälp det varit möjligt att stänga av vägmätarens och taxameterens ackumulerande register. I några andra fall har Skatteverket kunnat konstatera att de ackumulerade siffrorna i taxametern har minskat. Det har dock inte kunnat utredas om orsaken varit att någon manipulerat taxametern eller om det eventuellt skulle kunna röra sig om några tekniska brister i denna. Skatteverkets slutsats är att manipulation av själva

taxametrarna inte är något stort problem i dag. Problemen är av annan karaktär som t.ex. att de körpassrapporter som taxametern producerar förvanskas, att samtliga körpassrapporter inte redovisas i bokföringen eller att taxametern över huvud taget inte slås på.

### 7.1.2 Manipulation av kassaregister

Skatteverkets erfarenheter från revisioner av restauranger visar att det förekommer manipulation av kassaregister i branschen. Metoderna för att undanta intäkter från redovisningen förefaller vara många. Ett sätt – som i egentlig mening inte innefattar manipulation av kassaregistret – är att helt enkelt inte registrera transaktionen i kassaregistret. Kunden kommer då inte att få något kvitto. Många kassaregister har en träningsfunktion som aktiveras genom en kod eller nyckel. Syftet med funktionen är att nyanställda skall kunna träna på att använda kassaregistret. När träningsfunktionen är aktiverad kan emellertid en transaktion slås in och ett kvitto produceras utan att transaktionen registreras på kassaregistrets kontrollremsa eller i journalminne. Det innebär att träningsfunktionen kan användas för att undandra intäkter från redovisningen. Ett kassaregister kan vanligen skriva ut en kvittokopia avseende den senaste transaktionen. Detta medför ingen registrering på kontrollremsa eller i journalminne. Funktionen öppnar därmed möjlighet till oredovisade intäkter. Om ett icke manipulerat kassaregister används vid de två sistnämnda förfarandena kommer kvittot att vara försett med texten "träning", "kvittokopia" eller liknande. Ur den oseriösa företagarens synvinkel är det en nackdel, eftersom det finns en risk att kunden uppmärksammar detta.

Det förekommer att återförsäljare av kassaregister erbjuder förprogrammerade möjligheter till manipulation (se Stig Edlings artikel "Krogfiffel – rena vardagsmaten", tidningen *Vi*, nr. 17/18 1998). I ett flertal företags marknadsföring framhålls bl.a. att kassaregistren har "totala korrigeringsmöjligheter". Manipuleringsmöjligheter synes ha blivit ett försäljningsargument.

Restaurangprojektet vid Skatteverket har från en anonym uppgiftslämnare fått tillgång till en programvara som gör det möjligt att manipulera ett ROM-baserat kassaregister i Windows-miljö. Efter att ha testat programvaran mot ett inhyrt kassaregister har Skatteverkets anställda dragit slutsatsen att möjligheterna att

manipulera ett kassaregister i syfte att undanhålla intäkter är i stort sett obegränsade. Manipuleringen är enkel, går snabbt att utföra och kräver inte några större färdigheter i programmering eller annat tekniskt kunnande. Vid programmering av ett kassaregister kopplas detta ihop med en bärbar dator. Informationen i kassaregistret "tankas" över till datorn. I datorn kan sedan inställningar göras för hur försäljningsdata skall presenteras på de rapporter som kassaregistret producerar och som utgör underlag för intäktsredovisningen. När ändringarna är utförda "tankas" de nya programmeringsparametrarna över till kassaregistret igen.

Följande exempel är några av de programmeringsmöjligheter som framkommit vid Skatteverkets tester. Vid användning av kassaregistrets träningsfunktion kommer som ovan anförts någon registrering inte att göras på kontrollremsa eller i journalminne. Med hjälp av programvaran kan kassaregistret ställas in så att texten "träning" på kvittot tas bort eller ersätts med annan text. Försäljning i träningsläge efter denna justering framstår för kunden som korrekt eftersom transaktionen slås in och han får ett ordinärt kvitto. Ett annat sätt att manipulera kassaregistret är att skapa en extra korrigeringsstyp som inte registreras på kontrollremsa eller i journalminne. Korrigeringar som görs med den funktionen ökar inte heller kvittotumreringen. Funktionen knyts till en av de knappar på kassaregistret som inte används, en så kallad "blank knapp". Knappen tilldelas manager-behörighet, vilket innebär att endast den som innehar programmeringsnyckeln kan använda funktionen. Efter dagsavslut kan kassaregistrets "blanka knapp" användas för att reducera intäkter till ett valfritt belopp. Dessa transaktioner lämnar inga spår efter sig på de rapporter som kassaregistret producerar och som ligger till grund för intäktsredovisningen. Med hjälp av programvaran kan kassaregistret vidare ställas in så att det kan ge ett obegränsat antal kopior av den senaste transaktionen. Texten "kopiera" som skrivs på kvittokopiorna kan ändras eller tas bort. Efter en registrerad försäljning av t.ex. en dagens lunch kan kassaregistret med dessa inställningar producera valfritt antal kvittokopior av den ursprungliga transaktionen. Samtliga kunder får ett kvitto, men den enda försäljning som registreras är den ursprungliga försäljningen. Andra exempel på inställningar av kassaregistret som kan göras med hjälp av programvaran och som försvårar skattekontrollen är att ta bort löpnummer på kvittona, ta bort funktionen Grand Total, inte aktivera journalskrivaren och dölja antalet lådöppningar på

rapporter. Kassaregister som har manipulerats på ett eller flera av ovan beskrivna sätt har påträffats vid Skatteverkets revisioner och Ekobrottsmyndighetens husrannsakingar.

De exempel på manipulerade kassaregister som kommit till vår kännedom avser nästan uteslutande restaurangbranschen. Den programvara som Restaurangprojektet har testat kan dock användas till omkring sex olika kassaregister och det finns motsvarande programvaror till andra ROM-baserade kassaregister. Kassaregister som är ROM-baserade används inte bara i restaurangbranschen utan i alla kontantbranscher. Det finns således en risk att manipulation av kassaregister är ett för kontantbranscherna generellt problem. Skatteverket har i sin kontrollverksamhet också hittat manipulerade kassaregister i livsmedelshandeln. Det kan konstateras att manipulationen av kassaregister inte är begränsad till Stockholmsområdet utan att förfarandet är spritt över landet. Manipulerade kassaregister förekommer i brottsutredningar i Göteborg, Karlstad, Stockholm, Sundsvall och Uppsala.

När det gäller PC-baserade kassaregister är möjligheterna till manipulation ännu mer omfattande samtidigt som det för närvarande i princip saknas möjlighet att spåra manipulationerna. Inom restaurangbranschen ökar användningen av PC-baserade kassaregister. Sedan det har blivit känt i branschen att Skatteverket kan hitta manipulationerna i de ROM-baserade kassaregistren har Restaurangprojektet erfarit att även mindre restauranger har börjat byta till PC-baserade register. Ett sådant register kan kosta 100 000–150 000 kr vilket kan jämföras med omkring 10 000 kr för ett ROM-baserat register som uppfyller kraven i Statens folkhälsoinstituts föreskrifter om kassaregister (FHIFS 2003:2). Utredningen har också kontaktats av en alkoholhandläggare i en kommun utanför Stockholmsområdet som har gjort motsvarande iakttagelser i sin verksamhet.

### **7.1.3 Skatteundandragande inom kontantbranscherna**

Restaurangbranschen är den kontantbransch som har kommit i fokus när det gäller oredovisade intäkter. Ekobrottsmyndigheten, Skatteverket och länsstyrelserna har i olika projekt kontrollerat branschen. Härvid har konstaterats att problemen med oredovisade intäkter har en stor utbredning i branschen. Metoderna att undanta

intäkterna är avancerade och sker i många fall med hjälp av manipulerade kassaregister (se föregående avsnitt). Inom ramen för Restaurangprojektet i Stockholms län har en stor mängd kassaapparater undersökts och man har kunnat konstatera att flertalet varit manipulerade. I dessa fall har den verkliga omsättningen som redovisas till myndigheterna krympts med i genomsnitt ca 50 procent (Ekobrottsmyndighetens pressmeddelande den 23 juni 2004).

Frisörbranschen är en annan kontantbransch där det är utrett att problemen med skatteundandraganden är avsevärda. Varannan frisörföretagare hade under inkomståret 2001 en taxerad inkomst under 100 000 kr, trots att avtalsenlig lön för en anställd frisör är mer än dubbelt så hög. Omkring 80 procent av frisörföretagarna hade en taxerad inkomst som var lägre än 150 000 kr. Ekobrottsmyndigheten beräknar att den från avgifter och skatter undanhållna omsättningen inom frisörbranschen i Sverige uppgår till minst 50 procent. Omräknat till skatter och avgifter utgör detta cirka 2,5 miljarder kr per år (Ekobrottsmyndighetens rapport den 29 november 2002, *Erfarenheter från frisörprojektet i Malmö*, s. 16 f.).

En granskning av privata vårdgivare i Västra Götalands län under åren 2003 och 2004 visar att skatteundandragande av kontanta intäkter förekommer i betydande omfattning även i den branschen (Skatteverkets Slutrapport den 27 januari 2005 *Privata vårdgivare*).

I fråga om de flesta kontantbranscherna har det inte gjorts några systematiska undersökningar av hur stor del av omsättningen som inte redovisas. Branschsaneringsutredningen fick indikationer på att det fanns problem med oredovisade intäkter i tvätteribranschen, blomsterhandeln samt godisbutiker, tobakister och liknande verksamhet (se SOU 1997:111 s. 187 ff.). Någon närmare utredning av förhållandena i dessa branscher har emellertid inte företagits.

Genomsnittslönen för anställda inom många kontantbranscher ligger i storleksordningen 180 000–200 000 kr. Samtidigt redovisar majoriteten av de enskilda näringsidkarna inom kontantbranscherna konditori, kiosk, skomakare, och gatukök årsinkomster (nettointäkt) som understiger en normal årslön för en anställd inom samma bransch. Knappt 40 procent av de enskilda näringsidkarna inom konditoribranschen har en årsinkomst som överstiger 150 000 kr. Motsvarande siffra för enskilda näringsidkare inom kioskbranschen är ca 35 procent. Inom branscherna



skomakeri och gatukök är andelen med en årsinkomst över 150 000 kr ännu mindre, endast ca 25 procent. I underlagsrapporten till Ekobrottsmyndighetens *Rapport om den ekonomiska brottsligheten och dess bekämpning 2004* dras bl.a. mot bakgrund härav slutsatsen att påståendet att många små enskilda företagare inom kontantbranscherna betalar skatt efter vilja och inte efter förmåga tycks stämma väl med verkligheten (s. 100 f.).

## 7.2 Överväganden och förslag

### 7.2.1 Behovet av krav på kassaregister

**Vår bedömning:** Det finns behov av att införa ett tekniskt system som innefattar krav på kassaregister för att förbättra möjligheterna till kontroll av omsättningen i kontantbranscherna.

Kontanthandeln lämnar inte några kontrollerbara spår i form av t.ex. fakturor. Om kassaregister inte används eller används på ett felaktigt sätt finns inte heller kontrollremsa, Z-utslag eller motsvarande som underlag för skattekontrollen. Även i de fall det finns dokumentation från kassaregister, kan värdet av materialet som grund för kontroll ifrågasättas på grund av att det finns omfattande möjligheter att genom manipulation av kassaregistret påverka vilken information som skall registreras och dokumenteras på de olika rapporterna. Dokumentationen omfattar naturligtvis inte heller försäljning som överhuvudtaget inte registrerats i kassaregistret. Dessa omständigheter innebär att kontantbranscherna är svåra att kontrollera och att sådana kontroller förutsätter stora resurser. Det finns också ett stort antal företag i kontantbranscherna. Risken att bli utsatt för en kontroll är därför liten.

Problemen med oredovisade intäkter är inte begränsade till restaurangbranschen. Den branschen har dock kontrollerats i större utsträckning än andra branscher. Orsakerna till det är säkert många, men en bidragande orsak är sannolikt att det finns ett välutvecklat myndighetssamarbete på detta område. Skatteverket har i egenskap av sakkunnig åt kommunerna kunnat utföra kontroll med stöd av befogenheter för tillsyn enligt alkohollagen (1994:1738) som medger andra typer av oanmälda kontroller än reglerna för skattekontroll. Problemen med skatteundandraganden inom

frisörbranschen är mycket omfattande. Det finns anledning att utgå från att det finns problem också i andra kontantbranscher med liknande strukturella förhållanden. Även i den privata vården, en bransch som helt avviker från restaurang- och frisörbranschen, finns anledning att befara att det är vanligt förekommande att kontanta intäkter inte redovisas.

De slutsatser som kan dras är dels att skattelagstiftningen för närvarande relativt enkelt kan kringgå i kontantbranscherna samtidigt som kontrollmöjligheterna är begränsade, dels att vi i dag har allvarliga problem med skatteundandraganden i kontantbranscher. Ur allmän synvinkel är det olämpligt att ha regler som inte är förenade med rimliga möjligheter till kontroll av efterlevnaden. Det kan påverka förtroendet för skattesystemet negativt. Ett omfattande skatteundandragande får vidare i sig allvarliga konsekvenser på många olika sätt. Bl.a. drabbas seriösa näringsidkare av illojal konkurrens och skattebördan övervältras på andra skattskyldiga. En allvarlig följd av en utbredd nonchalans av gällande regler är att den allmänna moralen påverkas. Viljan att rätta sig efter beslut som har fattats i demokratisk ordning riskerar att minska i allt vidare kretsar. Vi anser att den rådande situationen motiverar att krav ställs på näringsidkare i kontantbranscherna att hålla ett tekniskt system för kontroll av omsättning. Kassaregistreringen är central i sammanhanget och systemet skall därför knytas till kassaregistret.

### **7.2.2 Vilka allmänna krav skall ett tekniskt system för kontroll av omsättningen uppfylla?**

De övergripande syftena med ett tekniskt system för kontroll av omsättningen är dels att försvåra för näringsidkare att undanhålla intäkter från redovisningen, dels att förbättra myndigheternas kontrollmöjligheter. För att dessa syften skall uppnås förutsätts att systemet registrerar den för skattekontroll väsentliga informationen. Informationen måste vidare bevaras och vara tillgänglig för kontrollerande myndigheter. Systemet skall vara skyddat mot såväl medveten manipulation som andra inte avsedda förändringar. En preventiv effekt uppnås om det är förenat med svårigheter att undgå beskattning och myndigheternas kontrollmöjligheter är goda.

Förutom att de ovan angivna övergripande syftena skall uppfyllas finns det även andra krav som måste beaktas. I kontantbranscherna finns ett stort antal småföretagare. Det är därför särskilt angeläget att de administrativa bördor och kostnader som en reglering medför för näringsidkarna blir så begränsade som möjligt. Systemet bör också vara lätt att administrera för berörda myndigheter. Det är vidare viktigt att systemet utformas med respekt för de enskilda företagens integritet och förenas med rättssäkerhetsgarantier. En annan aspekt som skall beaktas är att systemet skall vara konkurrensneutralt.

Ett kassaregister är ett arbetsredskap för näringsidkaren och har även andra användningsområden än att dokumentera försäljning och producera underlag för bokföring och beskattning. I kassaregistret programmeras bl.a. priser för olika varor och tjänster in. Dessa uppgifter skall vara lätta att ändra, t.ex. när en vara får ett nytt pris. Kassaregister kan också användas för lagerhantering och olika former av intern kontroll. Inom restaurangbranschen används kassaregistret för att ta fram statistik, den så kallade restaurangrapporten, som innehavare av serveringstillstånd enligt 8 kap. 5 § alkohollagen skall lämna till kommunen. När det tekniska kontrollsystemet knyts till kassaregister måste hänsyn tas till övriga användningsområden så att dessa inte inskränks på ett omotiverat sätt. Om ett kontrollsystem skall kunna användas i flera olika kontantbranscher måste systemet vara flexibelt eftersom de olika branscherna har skilda behov. Kontrollsystemet får inte heller utformas så att det hämmar den löpande tekniska utvecklingen av kassaregister och liknande apparater.

### 7.2.3 Olika typer av lösningar

Ett tekniskt kontrollsystem kan utformas på en mängd olika sätt, men de alternativ som vi har övervägt kan grovt indelas i tre olika kategorier. I den första kategorin finns systemen med de lägst ställda kraven vilket innebär att näringsidkaren åläggs att använda *kassaregister med vissa funktioner* för att registrera försäljning. Krav kan t.ex. ställas på att kassaregistret skall kunna skriva ut Z-utslag och ha ett ackumulerat minne som inte kan nollställas. De svenska bestämmelserna i 8 kap. 5 a § alkohollagen och Statens folkhälsoinstitutets föreskrifter om kassaregister är ett exempel på en sådan

reglering där särskilda krav ställs på kassaregistrets funktioner. Även i Norge finns en reglering av denna typ.

I den andra kategorin finns de ur kontrollsynpunkt mest långtgående systemen. Utmärkande för systemen är att det finns någon form av *on-lineuppkoppling* mellan å ena sidan näringsidkarens kassaregister och å andra sidan ett centralt datorsystem till vilket skattemyndigheten har tillgång. Såvitt vi har kunnat utröna finns det i dag inte något sådant skattekontrollsystem i drift. Däremot finns det i mindre skala kontrollsystem med *on-lineuppkoppling*. Dessa system är inte en följd av lagstiftning och syftar inte heller till skattekontroll. Svenska Spels system för kontroll av vissa spelautomater som är placerade på restauranger är ett exempel. Spelautomaterna är anslutna till ett centralt datorsystem som känner av eventuella förändringar i apparatens mjukvara och dit registrerad information överförs. Det finns också kedjeföretag som använder sig av liknande system bl.a. i syfte att öka den interna kontrollen.

Den tredje kategorin består av *certifierade system*. Det innebär att det finns en reglering som ställer krav på systemets funktioner och att en oberoende bedömning görs av att produkten överensstämmer med de angivna kraven, så kallad certifiering eller bedömning av överensstämmelse. Den svenska regleringen av taxametrar är ett exempel på ett sådant system. Greklands och Italiens lagstiftning om typgodkända kassaregister är andra exempel.

#### 7.2.4 Ett certifierat system skall införas

<b>Vårt förslag:</b> En skyldighet att registrera försäljning i ett certifierat kassaregister skall införas.
--

Ett system som innebär att näringsidkaren åläggs att använda *kassaregister med vissa funktioner* har ett flertal fördelar. Vid införandet av kraven på kassaregister i restaurangbranschen konstaterades att de flesta av kassaregistren på marknaden redan uppfyllde de angivna kraven och att kostnaden för inköp av ett nytt kassaregister med dessa funktioner uppgick till 7 000–8 000 kr (Statens folkhälsoinstituts konsekvensutredning den 19 november 2002, dnr A 80/02). De funktioner som är viktiga för skattekontrollen finns i stor utsträckning redan i flertalet

kassaregister och någon utveckling av nya modeller skulle inte krävas för att möta kraven. En sådan reglering skulle därmed medföra kostnader endast för ett begränsat antal näringsidkare, främst de som i dag inte använder kassaregister. Dessa omständigheter innebär också att genomförandet skulle kunna ske inom en relativt begränsad tid. En annan fördel är att administrationen av ett sådant system innebär begränsat arbete för såväl de enskilda näringsidkarna som myndigheterna. Erfarenheterna från restaurangbranschen visar emellertid att det finns en avgörande svaghet med ett sådant system; kassaregistret kan med relativt enkla medel manipuleras så att det snarare blir ett hjälpmedel för än ett skydd mot skatteundandraganden (se avsnitt 7.1.2). Det har vidare visat sig vara svårt att vid en kontroll upptäcka att ett kassaregister är manipulerat. Även med beaktande av manipulationsmöjligheterna skulle ett krav på kassaregister i viss utsträckning innebära förbättrade kontrollmöjligheter, främst av de näringsidkare som i dag överhuvudtaget inte använder kassaregister. Regleringen skulle också tvinga den näringsidkare som vill fuska att använda mer manipulativa åtgärder, vilket bör verka återhållande. De lättillgängliga och omfattande manipulationsmöjligheterna i förening med kontrollsvårigheterna innebär dock enligt vår bedömning att endast en begränsad preventiv effekt mot skatteundandraganden kan förväntas. Det finns därmed en betydande risk för att ett system av den typen inte på ett tillfredställande sätt uppfyller de grundläggande krav som måste ställas, nämligen att försvåra för näringsidkaren att undanhålla intäkter från beskattning och underlätta myndigheternas kontrollarbete. Ett sådant system bör därför inte väljas i första hand.

Ett *on-linesystem* där kassaregistret är uppkopplat mot ett centralt datorsystem ger förutsättningar för en hög skyddsnivå med avseende på manipulation av kassaregistret och dessutom för löpande överföring av information om näringsidkarens transaktioner till en central databas. Myndigheternas kontrollmöjligheter skulle således förbättras radikalt. Det finns dock ett antal omständigheter som talar emot att nu införa en sådan reglering. Eftersom det i dagsläget inte finns något färdigutvecklat tekniskt system som kan tas i bruk kan tiden för genomförande beräknas bli lång. Ett system av den typen måste dessutom omfatta flera led som skall regleras och utformas på ett säkert sätt: kassaregistret hos näringsidkaren, det centrala datorsystemet, kommunikationen mellan dessa båda och lagring av data i den

centrala databasen. Det är svårt att överblicka vilka tekniska svårigheter som kan tänkas uppstå, men det kan antas att kostnaderna för att utveckla systemet skulle bli betydande. Ett system av den här sorten skulle också innebära en omfattande kontroll av företagarna och ett inte obetydligt ingrepp i deras integritet. Vidare kan konstateras att det avviker från vad som gäller inom övriga EU. De negativa aspekterna, främst en alltför långtgående reglering och kontroll, kan inte anses motiverade av att goda förutsättningar för skattekontroll uppnås.

Den återstående kategorin består av *certifierade system* med kassaregister och/eller annan utrustning som tillhör till kassaregistret, som registrerar och bevarar data. För att certifierade system skall vara meningsfulla förutsätts att otillåtna förändringar av kassaregistrets funktioner eller registrerade data är synliga vid en kontroll. Plomberingar av olika slag har som syfte att göra sådana ingrepp synliga. Den traditionella formen av plombering är den mekaniska plomberingen som t.ex. kan bestå av en tvinnad metalltråd och en metallklump. En sådan plombering utförs med hjälp av en plomberingstång. Numera förekommer också elektroniska plomberingar. I en taxameter finns såväl mekaniska som elektroniska plomberingar. I vågar är elektroniska plomberingar också vanligt förekommande. En elektronisk plombering kan t.ex. bestå av ett lösenord kombinerat med en räknare (så kallad audit trail). Räknaren uppdateras varje gång en ändring har skett av någon parameter som påverkar de reglerade funktionerna. En förändring av räknarens tal visar att plomberingen har brutits. I ett ROM-baserat kassaregister kan enheter och funktioner som har betydelse för skattekontroll plomberas mekaniskt. Sådan plombering kan däremot inte ske av ett PC-baserat kassaregister, utan i det fallet måste i vart fall delar av plomberingen ske elektroniskt.

Ett lämpligt utformat certifierat system har goda förutsättningar att försvåra för näringsidkare att undanhålla intäkter från redovisningen och förbättra myndigheternas kontrollmöjligheter. Inget tekniskt system kan emellertid helt förhindra manipulation och annat fusk. Erfarenheterna från de typgodkända taxametrarna i taxibranschen visar att manipulation av skyddade system inte kan uteslutas, men framför allt att skatteundandragandet sker vid sidan av den tekniska utrustningen på annat sätt än genom att manipulera taxametern. För att manipulationer och andra former av fusk skall upptäckas krävs att det tekniska systemet förenas med kontrollmekanismer av olika slag. Att bryta mot reglerna skall vara

förenat med en reell risk för upptäckt. Härigenom kommer regleringen att verka preventivt.

Vi bedömer att ett krav på att registrera försäljning i ett certifierat kassaregister kombinerat med särskilda kontrollbefogenheter avsevärt skulle förbättra förutsättningarna för skattekontroll samtidigt som de övriga krav som måste ställas kan beaktas i skälig utsträckning. Effekterna i form av ökade skatteintäkter är svåra att uppskatta. Av stor betydelse är emellertid också att regleringen kommer att innebära att de negativa effekter som ett omfattande skatteundandragande har i övrigt för bl.a. konkurrensförhållandena och skattesystemets legitimitet kan begränsas. Kostnaderna för näringsidkarna och det allmänna som följer av en reglering med krav på certifierade kassaregister är enligt vår bedömning väl motiverade av de positiva effekter som kan förväntas. Vi föreslår därför att ett sådant system införs. I följande kapitel redogör vi för den närmare utformningen av systemet.

## 8 Utformningen av ett certifierat tekniskt system

### 8.1 Bakgrund

#### 8.1.1 Närings- och yrkesfriheten

Begränsningar i rätten att driva näring eller utöva yrke får enligt 2 kap. 20 § första stycket RF införas endast för att skydda angelägna allmänna intressen och aldrig i syfte enbart att ekonomiskt gynna vissa personer eller företag. Skyddet för närings- och yrkesfriheten tar sikte på ett särskilt moment i denna frihet, nämligen den ekonomiska sidan av den så kallade likhetsprincipen. Principen kan kortfattat sägas innebära att alla regleringar på närings- och yrkesfrihetens område måste vara generella på så sätt att alla skall ha möjlighet att konkurrera på lika villkor under förutsättning att de i övrigt uppfyller de krav som kan ställas upp för just det yrket eller den näringsgrenen. Under dessa förutsättningar skall bestämmelsen förhindra att någon enskild ekonomiskt skall få gynnas på någon annans bekostnad (prop. 1993/94:117 s. 50).

#### 8.1.2 Bokföringslagen

I bokföringslagen (1999:1078) finns ingen regel som innebär att bokföringsskyldiga måste använda sig av kassaregister eller annan teknisk utrustning för att dokumentera sin kontantförsäljning. Det ställs inte heller något krav på att vid försäljning lämna kvitto till kunden. I det följande lämnas en beskrivning av de generella regler i bokföringslagen som har betydelse för företagens bokföring av kontantförsäljning.

I 4 kap. 1 § bokföringslagen anges den allmänna innebörden av bokföringsskyldigheten. Ett företag skall enligt bestämmelsen löpande bokföra alla affärshändelser, se till att det finns



verifikationer för alla bokföringsposter samt systemdokumentation och behandlingshistorik och bevara all räkenskapsinformation och sådan utrustning och sådana system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen. Bokföringsskyldigheten skall enligt 4 kap. 2 § fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

För varje affärshändelse skall det enligt 5 kap. 6 § finnas en verifikation. Vid försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning får inbetalningarna under en dags försäljning dokumenteras genom en gemensam verifikation, om det skulle vara förenat med svårigheter att upprätta verifikationer för de olika affärshändelserna. Den gemensamma verifikationen får då utgöras av uppgifter från en kassaapparat, kassarapport eller annan uppgift som anger summan av mottagna betalningar. Av 5 kap. 7 § första stycket framgår att verifikationen skall innefatta uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. Sådana uppgifter får dock enligt 5 kap. 8 § utelämnas om det är förenat med svårigheter att låta uppgiften ingå i verifikationen och ett utelämnande är förenligt med god redovisningssed. I lagens förarbeten (prop. 1998/99:130 s. 397) anges som skäl för den i 8 § införda möjligheten till undantag att det inte är rimligt att kräva att verifikationen innefattar samtliga uppgifter enligt 7 § om företaget varje dag gör ett stort antal kontantaffärer som rör mindre belopp och kundkretsen är anonym.

I Bokföringsnämndens rekommendation BFN R 2 Gemensam verifikation punkt 14 anges följande förutsättningar för att en gemensam verifikation skall få användas vid kontantförsäljning:

- a) enskild verifikation kan inte upprättas utan svårighet,
- b) kundkretsen är i huvudsak anonym, varmed enligt Bokföringsnämndens mening avses att företagets kundkrets typiskt sett är obestämmd och att kunderna normalt inte identifieras,
- c) kunderna köper för enskilt bruk och har inte behov av verifikation för egen bokföring, och
- d) affärshändelserna avser som regel mindre belopp.

Bokföringsnämndens rekommendation innehåller också bestämmelser om den gemensamma verifikationens form. I punkt 20 sägs att i mindre företag, som använder endast en eller ett fåtal kassaapparater, skall den gemensamma verifikationen bestå av

kontrollremsor jämte tömningskvitton från kassaapparaterna. I företag som använder ett flertal kassaapparater får enligt punkt 21 den gemensamma verifikationen bestå av kassarapport till vilken fogas ett tömningskvitto för varje kassaregister. Kassareporten skall uppfylla de krav som anges i punkt 22. I dessa fall utgör kontrollremsa från kassaapparat inte räkenskapsmaterial. En förutsättning för att kontrollremsa skall kunna ersättas av kassarapport är att företaget har ett väl fungerande system för intern kontroll av att kassarapporten överensstämmer med kontrollremssorna. Enligt punkt 22 skall den gemensamma verifikationen bestå av en kassarapport per kassa i företag som inte använder kassaapparat. I kassarapporten skall anges vilken dag den avser, på vilken eller vilka orter försäljningen skett samt summan av de inbetalningar som influtit under dagen. Rapporten skall undertecknas av den som upprättat den, med angivande av ort och datum för undertecknandet.

I 5 kap. 11 § bokföringslagen regleras kraven på systemdokumentation och behandlingshistorik. Företaget skall enligt denna paragraf upprätta sådana beskrivningar över bokföringsystemets organisation och uppbyggnad som behövs för att ge överblick över systemet (systemdokumentation). Vidare skall företaget upprätta sådana beskrivningar över genomförda bearbetningar inom systemet som gör det möjligt att utan svårighet följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling (behandlingshistorik).

Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2004:1) om systemdokumentation och behandlingshistorik för kassaregister skall tillämpas av den som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen och använder ett så kallat kassaregister. Med kassaregister avses kassaapparat, kassaterminal, kassasystem, taxameter och liknande. Kravet på systemdokumentation i 5 kap. 11 § bokföringslagen gäller enligt det allmänna rådet även för kassaregister, vilket innebär att det i företaget skall finnas en beskrivning av hur kassaregistret fungerar. Beskrivningen utgör räkenskapsinformation. Kravet på behandlingshistorik i samma bestämmelse gäller enligt det allmänna rådet för de programmeringar och inställningar som görs i ett kassaregister. Uppgifterna skall göra det möjligt att förstå hur de enskilda posterna hanteras i kassaregistret. Uppgifterna utgör räkenskapsinformation.

I 7 kap. bokföringslagen finns regler som innebär att räkenskapsinformation skall bevaras fram till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Bokföringslagen godkänner tre lagringsformer för räkenskapsinformation: vanlig läsbar form (dokument), mikroskrift och maskinläsbar form (t.ex. CD-rom, hårddisk och diskett). För egenupprättad räkenskapsinformation gäller som huvudregel att den skall bevaras i den form den sammanställdes (7 kap. 1 §). Om uppgifterna har sammanställts elektroniskt är det dock tillåtet att efter bokföring överföra uppgifterna till ett dokument, mikroskrift eller annat maskinläsbart medium (7 kap. 6 §).

### 8.1.3 Ordningen för teknisk provning och kontroll

I Sverige är regler om teknisk provning och kontroll numera vanligen utformade som öppna system. Reglerna finns i lagen (1992:1119) om teknisk kontroll och förordningen (1993:1065) om teknisk kontroll. Ett öppet system innebär att provning, certifiering och besiktning m.m. utförs av ackrediterade organ i konkurrens. Med ackreditering menas ett formellt erkännande av att ett organ är kompetent att utföra specificerade uppgifter som t.ex. provningar. SWEDAC bedömer om ett organ uppfyller kraven för att bli ackrediterat. Systemet är öppet för alla kompetenta organ, både offentliga och enskilda. Enligt tidigare regler utförde myndigheter kontroll på riksprovplats och härefter följde beslut om godkännande av den föreskrivande myndigheten. Det finns alltjämt regler som förutsätter myndighetsgodkännande. Ett sådant exempel är Vägverkets godkännande av taxametrar. Öppna system ger förutsättningar för konkurrens och anses därmed bidra till ökad effektivitet. Sådana system innebär också att statsmakterna inte belastas mer än nödvändigt kostnadsmässigt.

Det öppna systemet är en anpassning till den EG-rättsliga ordningen för certifiering och provning (se prop. 1991/92:170 bilaga 11). I dessa sammanhang används termen "bedömning av överensstämmelse" (conformity assessment). Systemet syftar till att underlätta den fria rörligheten för varor. Harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om produkter sker numera genom direktiv som fastställer de väsentliga säkerhetskrav som produkterna skall uppfylla. De europeiska standardiseringsorganen utarbetar sedan harmoniserade frivilliga standarder med tekniska

specifikationer för produkten. En produkt som tillverkas i enlighet med standarden presumeras uppfylla direktivets väsentliga krav. Tillverkarens egenkontroll i kombination med en försäkran från tillverkaren om att tillämpliga standarder har följts skall normalt vara en tillräcklig kontrollåtgärd. Produkter som kan medföra stor risk för hälsa och säkerhet skall dock i normalfallet kontrolleras av ett tredjepartsorgan (ett organ som är fristående från tillverkaren). Detsamma gäller när tillverkaren inte har tillämpat harmoniserade standarder eller då sådana saknas. Medlemsstaterna skall anmäla tredjepartsorgan till kommissionen och medlemsstaten svarar för att de anmälda organen har erforderlig kompetens. De anmälda organen kan vara offentliga eller enskilda. Vid bedömningen av organens kompetens är standarder för provnings- och certifieringsorgan (EN 45 000-serien) som utarbetats av de europeiska standardiseringsorganen centrala. Provningar och certifieringar – inom såväl det obligatoriska som frivilliga området – som har utförts i en medlemsstat skall kunna godtas även i andra medlemsstater genom ett system med ömsesidiga erkännanden (se avsnitt 13.1.1 om handelshindrande krav på provningar och kontroll).

## 8.2 Överväganden och förslag

### 8.2.1 Begreppet kassaregister

**Vårt förslag:** Med kassaregister skall avses kassaapparat, kassaterminal, kassasystem och liknande apparatur.

Som framgår av föregående kapitel anser vi att ett krav skall införas på att registrera försäljning i ett certifierat kassaregister. Inledningsvis bör föremålet för regleringen diskuteras eftersom det inte är självklart vad begreppet kassaregister omfattar. Ett företags kassahantering kan skötas på ett flertal olika sätt. Vilken teknik som använts saknar i sig betydelse; det intressanta är apparatens eller systemets funktioner. Begreppet kassaregister används ofta synonymt med kassaapparat, men avser i egentlig mening inte apparaten som sådan utan det eller de register där informationen lagras. En kassaapparat är vanligen sammankopplad med andra apparater som skrivare och kortläsare. När så är fallet används ofta begreppet kassasystem. Kassaregistret, skrivaren och kortläsaren kan också vara integrerade delar av samma apparat.

Med kassaregister avses enligt Bokföringsnämndens allmänna råd om systemdokumentation och behandlingshistorik för kassaregister kassaapparat, kassaterminal, kassasystem, taxameter och liknande. I motiveringen till det allmänna rådet anför Bokföringsnämnden att begreppet kassaregister omfattar alla enheter som ingår i ett system som tar emot och bearbetar inslagna belopp.

Ytterst kommer gränserna för regleringen om kassaregister att bestämmas av de funktionskrav som fastställs i myndighetsföreskrifter (se avsnitt 8.2.4). Det finns därför inte anledning att i lag uttömmande definiera vad begreppet kassaregister innefattar. Det är däremot lämpligt att det i lag finns en beskrivning som ger en allmän uppfattning om vad regleringen omfattar. Beskrivningen i Bokföringsnämndens allmänna råd kan tjäna det syftet. Taxameter bör dock inte ingå i beskrivningen eftersom taxibranschen enligt våra direktiv skall undantas från regleringen.

Om ett tillbehör som t.ex. en kortläsare ansluts till kassaregister omfattas det av den föreslagna definitionen. Avsikten är inte att det i myndighetsföreskrifter skall ställas särskilda krav på kortläsare, se vidare avsnitt 8.2.4. Eftersom tillbehören faller in under definitionen kommer Skatteverkets kontrollbefogenheter enligt lagen dock att omfatta användningen av dessa.

### 8.2.2 Vilken försäljning skall registreras i kassaregister?

**Vårt förslag:** Skyldigheten att registrera försäljning i certifierat kassaregister skall som huvudregel avse all försäljning oberoende av betalningsform.

Det omedelbara syftet med att införa krav på kassaregistrering är att det skall bli möjligt att kontrollera kontantförsäljningen. Försäljning mot kontant betalning skall därför naturligtvis registreras i kassaregistret. Kortbetalningen har likheter med kontantbetalningen på så sätt att köparen fullgör sin betalningsskyldighet gentemot säljaren direkt. Kortläsaren är ibland integrerad med kassaregistret och i annat fall brukar ett kassakvitto lämnas som underlag till kortkvittot. Beröringspunkterna talar för att betalning med kort bör behandlas på samma sätt som kontant betalning. I taxibranschen bedöms det vara betydande problem med att kortbetalning inte redovisas (se SOU

2004:102 s. 156 ff.). Det kan således också ur kontrollsynpunkt finnas skäl för att ställa krav på registrering av kortbetalning.

I fråga om fakturerad försäljning och annan försäljning där säljaren lämnar kredit har denne själv ett stort intresse av att dokumentera försäljningen för att säkerställa att han får betalt. Vi bedömer ändå att den fakturerade försäljningen som huvudregel skall omfattas av registreringskyldigheten. Kassaregister har vanligen en funktion för fakturerad försäljning och det är inte förenat med några svårigheter att registrera denna försäljning. Ur kontrollsynpunkt är det också av värde att kassaregistret visar *all* försäljning. Annars öppnas möjligheter till skatteundandraganden.

Huvudregeln enligt vårt förslag är alltså, i likhet med vad som gäller enligt 8 kap. 5 a § alkohollagen (1994:1738), att ett företag som omfattas av kassaregisterkravet skall registrera all försäljning i kassaregistret oavsett vilken betalningsform som används. Bland näringsidkare som har en större andel fakturerad försäljning finns det dock anledning att inskränka registreringskyldigheten, se avsnitt 9.2.3. I vissa fall är undantag från skyldigheten att registrera försäljning i kassaregister också motiverat av tekniska skäl, se avsnitt 9.2.6.

### 8.2.3 Kvittokrav

**Vårt förslag:** Skyldigheten att registrera försäljning i certifierat kassaregister skall förenas med krav på att ta fram och erbjuda kunden ett av registret framställt kvitto.

Ett kvitto visar för kunden att transaktionen har registrerats i kassaregister. Det är därför naturligt att förena kravet på att använda certifierat kassaregister med en skyldighet att för varje försäljning ta fram och erbjuda kunden ett av registret framställt kvitto. Känner kunderna till att de skall bli erbjudna kvitto och är de dessutom informerade om vilken betydelse kvittot och registreringen i kassaregistret har för skattekontrollen, kommer de att kunna bidra till att reglerna efterlevs. Även om det måhända inte är alla kunder som fäster avseende vid om de får kvitto, bör man enligt vår uppfattning inte underskatta kundernas inflytande och betydelse för kassarutinerna. Informationsinsatser vända till allmänheten om sambandet mellan skattebetalning och registrering

i kassaregister samt om kvittots betydelse inför ikraftträdandet av de nya reglerna skulle öka förutsättningarna för draghjälp från kunderna. Vår uppfattning är att ett kvittokrav är en naturlig följd av skyldigheten att använda kassaregister och att det försvårar för näringsidkare att avstå från kassaregistrering.

Skyldigheten att erbjuda kvitto bör utformas på motsvarande sätt som enligt 8 kap. 5 a § alkohollagen. Det bör alltså i lagtexten anges att näringsidkaren är skyldig att vid varje försäljning ta fram och erbjuda kunden ett av registret framställt kvitto. Huruvida kunden begär kvitto eller inte saknar betydelse för skyldigheten att ta fram ett kvitto. Inte ens när kunden uttryckligen avstår från kvitto kan näringsidkaren underlåta att ta fram ett kvitto. En annan sak är att kunden aldrig är skyldig att ta emot kvittot. Näringsidkaren har inte uppfyllt skyldigheten att erbjuda kunden ett kvitto genom att på ett skriftligt anslag i butiken uppmana kunderna att säga till om de önskar kvitto. Det krävs en aktiv handling från försäljaren vid varje försäljning.

Det bör ställas vissa minimikrav på vilken information ett kvitto skall innehålla. Sådana krav placeras lämpligen i myndighetsföreskrifter. Vi återkommer till denna fråga i följande avsnitt.

#### 8.2.4 Funktionskrav

**Vårt förslag:** Kassaregister skall på ett tillförlitligt sätt visa alla registreringar som har gjorts samt programmeringar och inställningar som utgör behandlingshistorik enligt bokföringslagen. Funktionskraven som kassaregister skall uppfylla skall preciseras i föreskrifter som beslutas av Skatteverket.

#### **Kassaregistret skall på ett tillförlitligt sätt visa alla registreringar och behandlingshistorik**

I 8 kap 5 a § alkohollagen anges att kassaregister på ett tillförlitligt sätt skall visa alla *transaktioner* som gjorts. Den bestämmelsen beskriver på ett bra sätt det övergripande syftet med regleringen. Ett sådant allmänt krav kan bilda utgångspunkt för vilka funktionskrav som skall ställas på kassaregister. Det finns emellertid anledning att vidga kravet till att avse alla *registreringar* som har gjorts. På så sätt omfattas uttryckligen all löpande användning av kassaregistrets knappar som t.ex. övningsslag och

lådöppningar även om det är tveksamt om någon transaktion i egentlig mening kan anses ha genomförts.

Det bör också vara möjligt att ur kassaregistret få fram behandlingshistorik, dvs. de uppgifter om programmeringar och inställningar som gör det möjligt att förstå hur de enskilda posterna hanteras i registret (se vidare BFNAR 2004:1 och avsnitt 8.1.2)

I lag bör anges att kassaregister på ett tillförlitligt sätt skall visa alla registreringar som har gjorts samt de programmeringar och inställningar som utgör behandlingshistorik enligt bokföringslagen.

De mer detaljerade funktionskraven bör anges i föreskrifter på myndighetsnivå. Med hänsyn till att regleringens syfte är att förbättra förutsättningarna för skattekontroll bör det ankomma på Skatteverket att meddela de föreskrifter som behövs vid sidan av lagen. När det gäller frågor om bedömning av en produkts överensstämmelse med tekniska krav skall Skatteverket enligt 1 § förordningen om teknisk kontroll samråda med SWEDAC innan föreskrifter meddelas. Ett samarbete med kassaregisterbranschen kommer naturligtvis också att krävas när föreskrifterna utarbetas.

Nedan lämnar vi några synpunkter på vad föreskrifterna bör innehålla och hur de kan utformas.

### Allmänt om föreskrifterna

Föreskrifterna bör utformas som krav på prestanda, snarare än att ange vilken teknisk lösning som skall väljas. Härigenom blir föreskrifterna flexibla och medger olika tekniska lösningar. Den tekniska utvecklingen hämmas inte eftersom nya såväl som befintliga tekniska lösningar kan användas för att uppfylla kraven. Som exempel skall föreskrifterna medge att både ROM-baserade och PC-baserade kassaregister används. Det är också tänkbart att ett tillbehör till kassaregistret kan säkerställa att kraven uppfylls. Påverkan på marknaden för kassaregister blir härigenom så liten som möjligt då varje tillverkare kan välja vilken teknisk lösning som skall användas. Förutsättningen för att tillverkarens val skall accepteras är naturligtvis att han kan visa att den valda lösningen uppfyller ställda krav.

Även ur kostnadssynpunkt är det viktigt att föreskrifterna är flexibla och teknikneutrala. Det stora flertalet småföretagare använder i dag ROM-baserade kassaregister. Dessa kassaregister är betydligt billigare än PC-baserade kassaregister. Efterfrågan på



certifierade ROM-baserade kassaregister kommer sannolikt att bli stor. Det betyder att den prishöjning som kravet på certifiering innebär inte behöver bli så omfattande.

Endast ur kontrollsynpunkt relevanta funktioner och information skall regleras och skyddas. Det är därför viktigt att de reglerade funktionerna definieras klart och att de inte blir fler än nödvändigt. Användarna skall själva kunna göra ändringar och anpassa funktioner i så stor utsträckning som möjligt. När det gäller kassaregister som är anslutna till vågar och omfattas av den EG-rättsliga regleringen av vågar accepteras programvara som består dels av en öppen programmerbar programvarudel som kan anpassas efter kundens särskilda behov, dels en skyddad och godkänd programvarudel som styr de funktioner som är reglerade. Detta är möjligt genom ett skyddande gränssnitt (software interface) mellan den fritt programmerbara och den skyddade programvarudelen (se Welmec 2.3, Guide for Examining Software).

Föreskrifterna bör ange inte bara vilka krav som skall vara uppfyllda utan också hur provning och utvärdering skall genomföras. Dessa frågor diskuteras nedan i avsnitt 8.2.7.

### Folkhälsoinstitutets föreskrifter

Även i fråga om vilka funktionskrav som bör ställas i föreskrifterna kan regleringen på alkoholområdet enligt vår uppfattning tjäna som utgångspunkt. Ett kassaregister skall enligt Statens folkhälsoinstitutets föreskrifter om kassaregister (FHIFS 2003:2) för varje inslag registrera aktuellt år, datum och klockslag, löpnummer för inslaget samt identitet på varje enskild kassaapparat. Uppgifterna skall inte gå att ändra utan att detta registreras på kontrollremsan eller i journalminnet. Vidare skall ett kassaregister registrera försäljningsbeloppet med moms specificerad och med angivande av varuslag, övningsinslag och nollinslag, rättelser och krediteringar samt betalningssätt. Ett kassaregister skall kunna ge Z-utslag och X-utslag samt kontrollremsa eller utskrift från journalminnet som innehåller uppgifter om den registrerade informationen. Dessutom skall för Z-utslag anges löpnummer. Kassaregistret skall också kunna visa den totala ackumulerade försäljningssumman (Grand Total) som inte skall gå att nollställa.

I några avseenden finns det skäl att justera och komplettera dessa grundläggande krav. När det gäller kravet på registrering av klock-

slag bör det ställas krav på kassaregistret för att säkerställa att tidsangivelsen är korrekt. Annars försvåras kontrollen av registrerade data (jfr kraven på realtidsklocka för taxametrar i det så kallade MID-direktivet, Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/22/EG av den 31 mars 2004 om mätinstrument, bilaga MI-007).

Med identitet på kassaregistret skall avses en för det aktuella kassaregistret unik beteckning. Betydelsen av en sådan beteckning diskuteras nedan i avsnitt 10.2.2.

Folkhälsoinstitutets föreskrifter innehåller inte någon reglering av bevarande av de registrerade uppgifterna. Den frågan diskuteras nedan i avsnitt 8.2.6.

### **Förbjudna funktioner?**

De flesta kassaregister har ett antal funktioner som ofta används i skatteundrandragande syfte. De funktioner som främst avses är träning, möjligheten att skriva ut kvittokopior och olika korrigeringsmöjligheter (se avsnitt 7.1.2). Särskilt när det gäller träningsfunktionen kan frågan ställas om den över huvud taget skall accepteras. Funktionen är ett problem även när det gäller företags interna kontroll och det förekommer av den anledningen att företag avstår från funktionen i sina kassasystem. Det talar för att funktionen i och för sig kan avvaras. Enligt vår bedömning är emellertid en detaljreglering av vilka funktioner som inte får förekomma problematisk. Nya funktioner kan tillkomma och regelverket riskerar att bli alltför omfattande och inriktat på detaljer. I stället för en detaljreglering bör funktioner av detta slag hanteras med generella regler som ställer krav på registrering och spårbarhet. Övningslag och korrigeringar av olika slag skall registreras i kassaregistret. Där bör även uppgift registreras om att en kvittokopia skrivs ut. Härutöver blir det upp till tillverkarna att visa hur deras produkt motverkar bedräglig användning av olika funktioner. Ett sätt kan vara att det av varje kvitto som inte motsvaras av en registrerad försäljning, framgår att det är fråga om kvittokopia, träningskvitto eller liknande. Denna information skall inte vara möjlig att redigera.

## Kortläsare

Kortläsare kan vara integrerade i eller anslutna till kassaregistret. Det är dock vanligt att kortläsare som är helt fristående från kassaregister används. Omkring en tredjedel av alla kortläsare som används i dag är fristående. När en fristående kortläsare används skall försäljningen registreras i såväl kortläsaren som kassaregistret. I taxibranschen ställs för närvarande inte några krav på kortläsare. Svenska Taxiförbundet bedömer att användning av kortläsare som är fristående från taxametern är en väsentlig grogrund för svarta pengar (SOU 2004:102 s. 157). Utredningen om taxinäringen föreslår i betänkandet *Ekonomisk brottslighet inom taxinäringen* (SOU 2004:102) att det, om det finns en avläsare av kreditkort i ett fordon i taxitrafik, skall krävas att avläsaren är ansluten till eller integrerad med taxametern.

Vi har övervägt om det finns anledning att ställa motsvarande krav när kortläsare används vid försäljning som skall registreras i certifierat kassaregister. Risken med en fristående kortläsare är att kravet på registrering i kassaregistret kan kringgås genom att transaktionen endast registreras i kortläsaren. Kunden får kvitto på kortbetalningen och uppmärksammar kanske inte att inget kvitto tagits fram ur kassaregistret. Det finns emellertid inget stöd för att problemen i taxibranschen har sin motsvarighet i den övriga kontanthandeln. Förhållandena i taxibranschen är också speciella på så sätt att all försäljning avser samma typ av tjänst, nämligen en resa. Kunden nöjer sig därför med ett kvitto från kortläsaren som enbart anger en totalsumma. I den övriga kontanthandeln bör kunderna däremot normalt reagera om de endast får ett kvitto från kortläsaren eftersom det inte av detta kvitto framgår vilka varor eller tjänster som försäljningen avser. Vi bedömer mot bakgrund härav att risken för att fristående kortläsare skall användas i skatteundandragande syfte är begränsad. Enligt vad utredningen har erfarit från leverantörer av kortläsare och kassaregister skulle ett krav på anslutning eller integrering av kortläsare vidare innebära en avsevärd kostnadsökning för ett stort antal näringsidkare. Sammantaget bedömer vi att det inte finns tillräckliga skäl för att ställa krav på anslutning eller integrering av kortläsare.

## Kvitton och rapporter

Ett av kassaregistrets centrala funktioner är att producera underlag för bokföring. Ett grundläggande krav är därför att den dokumentation som tas ut ur kassaregistret inte bara uppfyller de särskilda krav som bör ställas ur skattekontrollsynpunkt utan att den även i övrigt är utformad så att den kan utgöra räkenskapsinformation enligt bokföringslagen.

Ur skattekontrollsynpunkt finns det anledning att ställa upp krav på att ett kvitto innehåller viss information. För att kunden med hjälp av kvittot skall kunna kontrollera att försäljningen registrerats korrekt i ett certifierat kassaregister behövs förutom uppgifter om pris och vara även uppgift om datum för senaste återkommande kontroll (se avsnitt 10.2.3). Andra uppgifter som har betydelse för skattekontrollen är löpnummer för försäljningen och kassaregistrets identifikationsbeteckning.

Utöver möjligheten att ta ut X-utslag och Z-utslag eller motsvarande bör det vara möjligt att skriva ut en rapport över kassaregistrets inställningar. En parallell kan dras till den funktion som kallas taxameterkontroll och som alla godkända taxametrar skall ha (se Vägverkets föreskrifter om taxitrafik, VVFS 1999:177, bilaga 1, 2.14). Funktionen kan benämnas kassaregisterkontroll och rapporten bör innehålla identifikationsuppgifter om företaget som använder kassaregistret, kassaregistrets identifikationsbeteckning, programversionsbeteckning, datum då kassaregistret togs i bruk, Grand Total, datum för senaste återkommande kontroll och plombering samt uppgifter om det ackrediterade företag som genomfört senaste kontroll. En sådan rapport är ett bra hjälpmedel vid kontroll.

## Säkerheten

Det är inte möjligt att förhindra ingrepp i ett kassaregister. I detta avseende saknar det betydelse om kassaregistret är PC-baserat eller ROM-baserat. Skyddet av kassaregistrets reglerade funktioner och lagrad information får i stället bygga på spårbarhet. Det innebär att förändring av reglerade funktioner och lagrad information som inte är tillåten skall synas vid en kontroll i efterhand. Plomberingar kan användas i detta syfte. Skatteverkets föreskrifter bör inte detaljreglera hur plomberingarna tekniskt skall utföras, utan ställa

allmänna krav på plomberingarna och reglera vilka av kassaregistrets funktioner som skall plomberas.

Det är viktigt att plomberingarna är lätta att kontrollera. Efter modell av Vägverkets föreskrifter om taxitrafik skulle detta krav kunna uttryckas på följande sätt. Mekanisk plombering skall vara utförd så att den inte kan brytas utan att tydliga spår uppkommer. Elektronisk plombering skall vara utförd så att kassaregistret tydligt indikerar om plomberingen bryts. Bruten plombering skall även medföra att datum och klockslag registreras i ett separat register som skall vara lättåtkomligt för kontroll. Registret skall inte kunna raderas och indikeringsfunktionen skall inte kunna återställas av näringsidkaren på egen hand. Den eller de enheter som innehåller minnesfunktioner för registren, skall vara konstruerade på sådant sätt att om register nollställs eller förändras på annat sätt än genom kassaregistrets normala funktion, skall kassaregistret upphöra att fungera. Funktionen skall inte kunna återställas av näringsidkaren.

Det finns anledning att påpeka att inga plomberingar, lika lite som andra tekniska komponenter eller funktioner, är omöjliga att manipulera. Arbetet med föreskrifter och certifiering bör emellertid ses i ett längre perspektiv och syfta till en successiv utveckling av allt säkrare system. Vid sidan av de tekniska kraven kommer det dock att behövas kontroller av olika slag. Vi återkommer till frågan om vilka kontrollåtgärder som behövs i kapitel 10.

En viktig aspekt är också att kontrollerande myndigheters samarbete med kassaregisterbranschen kommer att underlättas. För närvarande förekommer det att Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten har svårigheter att få tillgång till manualer och annan information om kassaregister från företag som säljer kassaregister. Ett naturligt inslag i ett certifierat system är ett informationsförfarande enligt vilket certifieringsorganet sänder kopia av certifikatet med relevant tekniskt underlag till Skatteverket.

### 8.2.5 Överföring av registrerade uppgifter?

**Vår bedömning:** Det bör inte ställas krav på att näringsidkare regelbundet överför information från kassaregistret till Skatteverket eller annan utomstående. Däremot bör krav ställas på att kassaregistret är så konstruerat att registrerad information utan svårighet kan överföras till ett annat administrativt datasystem.

I syfte att underlätta kontroll kan, på motsvarande sätt som gäller för taxametrar, krav ställas på att kassaregistret konstrueras så att registrerade uppgifter i kassaregistret kan överföras till ett annat administrativt datasystem. Ett sådant krav underlättar kontroll. Det innebär också att det blir tekniskt möjligt att med befintliga kassaregister införa krav på att näringsidkaren regelbundet överför uppgifter från kassaregister till Skatteverket eller någon annan utomstående. Ett sådant krav skulle sannolikt förbättra systemets effektivitet ytterligare. Utredningen om taxinäringen föreslår i betänkandet *Ekonomisk brottslighet inom taxinäringen* (SOU 2004:102) att det införs ett krav för den som har tillstånd till taxitrafik att överföra samtliga uppgifter i alla kvitton, följesedlar och körpassrapporter i taxametrar till en redovisningscentral. Överföring skall enligt förslaget ske minst en gång per kalendermånad om inte länsstyrelsen på grund av särskilda skäl medger något annat. Vi anser, bl.a. mot bakgrund av det stora antalet företag som kommer att omfattas av kravet på kassaregister, att ett krav på överföring av information från kassaregistret i dagsläget vore alltför långtgående, men vill för ett eventuellt framtida behov framhålla möjligheten. Det bör således inte ställas krav på att överföring av information från kassaregistret regelbundet skall ske till utomstående, men däremot på att kassaregistret är så konstruerat att det är möjligt att utan svårighet överföra registrerade uppgifter till ett annat administrativt datasystem.

### 8.2.6 Bevarande av registrerade uppgifter

**Vår bedömning:** Kassaregister bör ha ackumulerande register som visar Grand Total och total försäljningssumma för varje försäljningsdag. Om kassaregister är utrustade med träningsfunktion bör krav också ställas på ackumulerande register som visar användningen av den funktionen. Ett ackumulerande register bör vidare krävas för programmeringar och inställningar som utgör behandlingshistorik enligt bokföringslagen.

Det bör ställas krav på att ackumulerande register är skyddade mot icke avsedda förändringar.

De kassaregister som används för närvarande är vanligen utrustade med en kontrollremsa eller ett journalminne. Detta är också ett krav enligt Folkhälsoinstitutets föreskrifter. Här registreras löpande uppgifterna om de enskilda transaktionerna och om användningen av andra funktioner som t.ex. retur och lådöppningar. Ur kontrollsynpunkt är uppgifterna på kontrollremsa eller motsvarande centrala eftersom det endast är där det finns en fullständig och kronologisk redogörelse över alla registreringar som har gjorts. Här framgår t.ex. vid vilka tidpunkter försäljningar har registrerats samt vilka belopp de enskilda returerna uppgår till och när dessa har gjorts. Ett Z-utslag innehåller endast en sammanställning av de registrerade uppgifterna i rapportform, vilket innebär redovisning av dagens försäljning i delsummor avseende olika varugrupper. Utöver uppgifter om försäljningen skall även annan användning framgå i sammanställning.

Nu gällande reglering om kassaregister på alkoholområdet innehåller, med undantag för uppgift om den totala ackumulerade försäljningssumman, inte några särskilda regler om hur de registrerade uppgifterna skall bevaras. Inte heller i föreskrifterna om taxametrar i taxibranschen finns utöver kraven på ackumulerande register, några regler om det långsiktiga bevarandet av registrerad information. Eftersom inga särskilda regler finns tillämpas de generella bestämmelserna om bevarande av verifikationer i bokföringslagen och vad som följer av god redovisningssed (se avsnitt 8.1.2). Tillämpning av dessa regler innebär följande.

Det är vid kontantförsäljning i allmänhet förenat med svårighet att upprätta verifikationer för varje enskild affärshändelse.

Inbetalningarna under en dags försäljning får i dessa fall dokumenteras genom en gemensam verifikation. När det gäller formen för den gemensamma verifikationen finns bestämmelser i Bokföringsnämndens rekommendation BFN R 2 Gemensam verifikation. Rekommendationen bygger på 1976 års bokföringslag och har inte uppdaterats i anledning av att den nya bokföringslagen trädde i kraft, men principerna i rekommendationen får alltså anses gälla som god redovisningssed (se Bokföringsnämndens yttrande till Högsta domstolen den 8 september 2004, dnr 54/04). Av rekommendationen framgår att i mindre företag, som använder endast en eller ett fåtal kassaapparater, skall den gemensamma verifikationen bestå av kontrollremsor jämte tömningskvitton från kassaapparaterna. Med tömningskvitto avses det som vanligen kallas Z-utslag eller Z-remsa. Uppgifter på kontrollremsor och tömningskvitton är räkenskapsinformation. I företag som använder ett flertal kassaapparater får enligt rekommendationen den gemensamma verifikationen bestå av kassarapport till vilken fogas ett tömningskvitto för varje kassaregister. I dessa fall utgör uppgifter på kontrollremsa från kassaapparat inte räkenskapsinformation. En förutsättning för att kontrollremsa skall kunna ersättas av kassarapport är att företaget har ett väl fungerande system för intern kontroll av att kassarapporten överensstämmer med kontrollremorna. Vad som avses med uttrycket ett väl fungerande system för intern kontroll anges inte i rekommendationen.

Generellt förutsätter intern kontroll arbets- och ansvarsfördelning, vilket kan vara svårt att uppnå i ett mindre företag. Ägaren eller företagsledaren i mindre företag har ofta en dominerande ställning som kan missbrukas (jfr FAR:s uttalande RevU 1005 De särskilda övervägandena vid revisionen av små företag, särskilt punkt 51). Dessa omständigheter innebär att det i princip endast är i större företag som god intern kontroll kan anses finnas. Uppgifter på kontrollremsor eller i journalminne är därför vanligen räkenskapsinformation i mindre företag oberoende av hur många kassaapparater som används.

Om kassaregistret är utrustat med kontrollremsa har verifikationen sammanställts i pappersform och skall därmed även lagras i denna form. Är kassaregistret i stället utrustat med journalminne har uppgifterna sammanställts elektroniskt. Bokföringslagens regler om lagringsmedia får då anses innebära att journalminnet antingen kan bevaras i maskinläsbar form eller



ersättas av mikroskrift eller en utskrift. Något krav på att bevara det digitala materialet i dess ursprungliga form finns inte.

Ovanstående redogörelse avser bokföringen av kontantförsäljning. Betalning med kontokort är inte att anse som kontant betalning, utan innebär att en fordran uppstår. I en verifikation för sådan försäljning skall som en del alltid ingå uppgifter om de enskilda försäljningstransaktionerna (se BFN U89:11 Försäljning mot kontokort). En gemensam verifikation som inte utvisar de enskilda fordringarna får endast användas om fordringarna avser likartade affärshändelser och vissa särskilda krav är uppfyllda (se BFN R 2 Gemensam verifikation punkterna 4, 5, 7 och 8).

Frågan som måste ställas är om bokföringslagens regler om bevarande av verifikationer ger ett tillräckligt skydd för den registrerade informationen eller om särskilda regler om bevarande för skattekontroll behövs. Ekobrottsmyndigheten har fått indikationer på att det för PC-baserade kassaregister finns programvara som kan oindexera kassakontrollremsa efter krympning av intäkterna. När det gäller taxametrar förekommer det att särskilda dataprogram används för att framställa falska rapporter. Intresset för att dölja oredovisade intäkter genom att med modern teknik framställa missvisande bokföringsunderlag vid sidan av kassaregistret kommer sannolikt att öka när manipulationer av själva kassaregistret kan spåras.

Vi bedömer att det finns en inte obetydlig risk för att Z-utslag och kontrollremsor eller motsvarande som inte härrör från det certifierade kassaregistret kan komma att användas som underlag för bokföringen och därigenom även för beskattningen. Det måste därför vara möjligt att stämma av bokföringsunderlaget mot uppgifter i kassaregistret. Den i kassaregistret registrerade totala ackumulerade försäljningssumman kan ge viss ledning för en efterhandskontroll av att den redovisade försäljningen överensstämmer med registrerade försäljningar. För att det skall finnas tillräckliga hållpunkter för en sådan kontroll behövs det enligt vår bedömning utöver den totala ackumulerade försäljningssumman även uppgifter som gör det möjligt att i efterhand utläsa försäljningssumman för varje försäljningsdag. Om kassaregistret har ett träningsläge är det dessutom nödvändigt med ett ackumulerande register för användningen av den funktionen. Det bör således ställas krav på att kassaregistret skall erbjuda en säker lagring av dessa uppgifter.

Behandlingshistoriken, dvs. uppgift om programmeringar och inställningar av kassaregistret som behövs för att det skall vara möjligt att förstå hur enskilda poster hanteras i registret, är av stor betydelse för kontrollen av att registrerade försäljningar har beskattats korrekt. Det finns enligt vår bedömning skäl att säkra tillgången till även dessa uppgifter genom krav på säker lagring i kassaregistret.

Vilken teknik som skall användas för lagringen bör tillverkarna av kassaregister fritt få avgöra under förutsättning att kraven uppfylls. Det finns ändå anledning att kort redogöra för två tekniska lösningar som har använts i andra sammanhang. I de grekiska, italienska, ungerska och turkiska regleringarna av kassaregister används ett så kallat fiskalt minne. Ett fiskalt minne är en plomberad minneskrets i kassaregistret som lagrar försäljningsinformation. Elektroniska signaturer är en annan metod som kan användas för säker lagring av digitalt material. Elektroniska signaturer används på ett flertal områden, bl.a. för identifiering vid elektronisk kommunikation (se lagen [2000:832] om kvalificerade elektroniska signaturer). Den grekiska lagstiftningen om kassaregister kräver att elektroniska signaturer skall användas när elektronisk journal ersätter kontrollremsa. I den belgiska lagstiftningen tillåts digital lagring av försäljningsinformation som registrerats i kassaregister bl.a. under förutsättning att den registrerade informationen skyddas av elektroniska signaturer. I de digitala färdskrivare som under 2005 introduceras i EU är elektroniska signaturer centrala för säkerheten.

### 8.2.7 Certifiering

<p><b>Vårt förslag:</b> Prövningen av om kassaregister uppfyller föreskrivna krav skall utföras av oberoende certifieringsorgan som är ackrediterade enligt lagen om teknisk kontroll.</p>
--

I föregående avsnitt har vi behandlat vilka krav som skall ställas på ett kassaregister i olika avseenden. Vid sidan av föreskrifter som preciserar dessa krav behövs regler om bedömning av huruvida ett visst kassaregister uppfyller ställda krav. Utgångspunkten när det gäller teknisk provning och kontroll är att den skall ske i öppna system där bedömningen sköts av aktörerna på marknaden i konkurrens (se avsnitt 8.1.3). I enlighet härmed föreslår vi att

bedömningen av om kassaregister uppfyller föreskrivna krav utförs av ett oberoende certifieringsorgan som är ackrediterat enligt 14–15 §§ lagen om teknisk kontroll. SWEDAC kompetensbedömer organen och utövar tillsyn över dem (15 § och 17 § lagen om teknisk kontroll).

Den bedömning som certifieringsorganet skall göra kan genomföras på ett antal olika sätt. En jämförelse kan göras med de olika förfaranden som tillämpas inom EU vid bedömning av överensstämmelse. Det så kallade modulbeslutet (rådets beslut 93/465/EEG av den 22 juli 1993 om moduler för olika stadier i förfaranden vid bedömning av överensstämmelse samt regler för anbringande och användning av EG-märkning om överensstämmelse, avsedda att användas i tekniska harmoniseringsdirektiv) har tillkommit för att underlätta harmoniseringsarbetet. Vid tillkomsten av nya harmoniseringsdirektiv skall förfaranden vid bedömning av överensstämmelse väljas bland de moduler som finns i bilagan till beslutet. Utgångspunkten är att tillverkaren ges så stor valfrihet som möjligt, dock utan att uppfyllandet av kraven äventyras. De olika modulerna är: intern tillverkningskontroll, typkontroll (sker i två steg där det finns fyra olika varianter för det andra steget), verifikation av enstaka objekt och fullständig kvalitetssäkring. Ett oberoende organ medverkar i betydande omfattning vid typkontroll, verifikation av enstaka objekt och fullständig kvalitetssäkring. Typkontroll innebär att det oberoende organet kontrollerar och intygar att en produkt, som är representativ för en förutsedd produktion, uppfyller tillämpliga krav. Till grund för sin bedömning har organet förutom typen även konstruktionshandlingar. I det andra ledet försäkrar tillverkaren att de ifrågavarande produkterna i tillämpliga delar överensstämmer med typen och uppfyller kraven. Det oberoende organet medverkar i olika utsträckning beroende bl.a. på om tillverkaren har ett godkänt kvalitetssystem. Verifikation av enstaka objekt innebär att tillverkaren säkerställer och försäkrar att den aktuella produkten uppfyller tillämpliga krav. Ett oberoende organ undersöker och provar produkten för att säkerställa att den uppfyller kraven. Fullständig kvalitetssäkring kan användas av en tillverkare som använder ett godkänt kvalitetssystem för konstruktion. Kvalitetssystemet skall säkerställa att produkterna överensstämmer med tillämpliga krav. Det oberoende organet övervakar kvalitetssystemet. Övervakningen innebär att det anmälda organet gör regelbundna revisioner för att säkerställa att tillverkaren

vidmakthåller och tillämpar kvalitetssystemet. Även oanmälda besök kan utföras. Förfarandet kan kompletteras med att organet även skall verifiera konstruktionens överensstämmelse med tillämpliga krav.

I MID-direktivet föreskrivs för taxametrar att tillverkaren kan välja mellan typkontroll i två olika varianter eller fullständig kvalitetssäkring kompletterad med verifiering av konstruktionen. Enligt vår uppfattning bör bedömning av överensstämmelse av kassaregister kunna ske enligt förfaranden liknande de för taxametrar föreskrivna. Med hänsyn till att det kan tänkas förekomma att större företag eller butikskedjor vill utveckla ett eget system bör också ett förfarande motsvarande verifikation av enstaka objekt vara möjligt.

Om en kassaregistermodell efter certifieringen förändras i något avseende skall i princip en ny bedömning göras. Ett av de företag i kassaregisterbranschen som vi har varit i kontakt med har framfört farhågor om att det kan uppstå problem med dröjsmål vid godkännande av programuppdateringar. Även om det för taxametrar inte är fråga om bedömning i ett öppet system utan om godkännande av Vägverket kan en jämförelse göras av hur programuppdateringar hanteras enligt det regelverket. Om det är fråga om en ny programversion krävs provning av SP innan Vägverket kan typgodkänna. Smärre justeringar kan däremot godkännas utan provning. Vägverket har enligt uppgift inte erfarit att det varit problem med att programuppdateringar inte har kunnat godkännas tillräckligt snabbt. Bedömning av förändringar i programvara aktualiseras även på andra områden där det finns tekniska krav, t.ex. avseende icke automatiska vågar. Att sådana bedömningar kommer att krävas är således inte unikt för det regelverk som vi nu föreslår. Vi bedömer att denna fråga bör kunna hanteras.

Kravet på att kassaregister skall vara certifierat av ett ackrediterat organ bör för tydlighetens skull framgå av lagen. Övriga bestämmelser om bedömning av överensstämmelse bör däremot inte ha lagform, utan placeras lämpligen i myndighetsföreskrifter i anslutning till regleringen av funktionskrav för kassaregister.

## 9 Tillämpningsområdet

### 9.1 Allmänt

Tillämpningsområdet för kravet på certifierade kassaregister bör bestämmas så att regleringen blir så effektiv som möjligt i den meningen att åtgärderna sätts in där de behövs och att varken enskilda eller myndigheter drabbas av större kostnader eller mer arbete än vad som är motiverat. Regleringen bör också i så stor utsträckning som möjligt vara konkurrensneutral.

I allmänhet är en så enkel reglering som möjligt med ett begränsat antal undantag att föredra. På det viset kan gränsdragningsproblem undvikas. Utgångspunkten bör vara att regleringen skall omfatta alla företag som säljer varor och tjänster mot kontant betalning eftersom det är sådan verksamhet som i dag inte kan kontrolleras på ett rimligt sätt.

Det finns emellertid ett flertal olika kontantbranscher. Antalet företag inom kontantbranscherna är omfattande. Bara inom detaljhandeln finns över 60 000 arbetsställen. En reglering som omfattar samtliga företag som säljer varor och tjänster till allmänheten mot kontant betalning skulle därmed bli oerhört omfattande. Förhållandena varierar mellan branscherna och även mellan olika företag inom en och samma bransch. Även inom de mer utpräglade kontantbranscherna som t.ex. dagligvaruhandeln och restaurangbranschen finns det stora skillnader mellan små fristående företag å ena sidan och stora företag och företagskedjor å andra sidan. Den struktur som Branschsaneringsutredningen i betänkandet *Branschsanering och andra metoder mot ekobrott* (SOU 1997:111) beskriver som en grund för skatteundandraganden – små företag där en mängd små kontanttransaktioner sker och där köparna huvudsakligen är enskilda konsumenter som saknar intresse av kvitto – karaktäriserar inte samtliga kontantbranscher. Kontantbranscherna består således inte av en homogen

grupp företag. Dessa förhållanden innebär att tillämpningsområdet måste avgränsas på olika sätt.

En avgränsning av tillämpningsområdet kan ske genom generella regler som gäller för alla kontantbranscher där det avgörande för om ett företag omfattas är det enskilda företagens förhållanden. Alternativet är att göra avgränsningen branschvis. För att sistnämnda metod skall kunna användas krävs att de branscher som skall omfattas kan väljas ut och avgränsas. Ett sådant urval ter sig problematiskt ur ett flertal aspekter. Nu gällande regelsystem och befintliga resurser för kontroll av kontantbranscherna innebär att det är förenat med betydande svårigheter att kontrollera kontantförsäljningen och att kontrollfrekvensen är låg. Kunskapen om omfattningen av skatteundandragandena är därför i allmänhet begränsad. Strukturen och konkurrensförhållandena i de olika branscherna är faktorer som påverkar incitamenten att undandra intäkter från redovisningen. Dessa förhållanden förändras vilket innebär att även andelen oredovisade intäkter i enskilda kontantbranscher sannolikt förändras över tiden. Förhållandena varierar också inom branscherna. En reglering som endast omfattar vad som bedöms vara riskbranscher skulle således även omfatta företag där intresset av ökad skattekontroll är begränsat. Vidare innebär den löpande förändringen av strukturen och övriga förhållanden att en gränsdragning mellan olika branscher riskerar att efter en tid inte längre vara sakligt motiverad. De olika branscherna är inte heller klart avgränsade mot varandra; det finns företag som bedriver verksamhet i två eller flera branscher. Övervägande skäl talar därför för att avgränsningen inte skall ske branschvis utan med generella regler där det enskilda företagens förhållanden avgör om det omfattas av regleringen.

## 9.2 Vilka verksamheter skall omfattas av kraven?

**Vårt förslag:** Näringsidkare som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning skall omfattas av kravet på kassaregister. Från tillämpningsområdet skall undantas dels verksamheter där försäljningen mot kontant betalning är obetydlig, dels verksamheter som utgör taxitrafik enligt 1 kap. 3 § punkt 2 yrkes trafiklagen (1998:490). Näringsidkare som är befriade från skattskyldighet för de kontanta inkomsterna skall också undantas från tillämpningsområdet.

För näringsidkare med en omsättning som till övervägande del består av fakturerad försäljning skall skyldigheten att registrera försäljning i kassaregister endast gälla övrig försäljning. Skyldigheten att registrera försäljning i kassaregister skall inte gälla i situationer när ett sådant krav är oskäligt av tekniska orsaker.

### 9.2.1 Kontant försäljning i näringsverksamhet

En första förutsättning för att omfattas av skyldigheten att registrera försäljning i kassaregister är att näringsverksamhet föreligger. Vidare skall det i näringsverksamheten förekomma försäljning av varor eller tjänster mot kontant betalning.

Med näringsverksamhet avses enligt 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. För att en verksamhet skall anses som förvärvsverksamhet brukar sägas att den skall bedrivas i vinstsyfte. Avsaknaden av vinstsyfte behöver dock inte, i vart fall i fråga om juridiska personers verksamhet, hindra att verksamheten betraktas som näringsverksamhet förutsatt att den inte har en alltför begränsad omfattning. Vid bedömningen tas hänsyn till bl.a. verksamhetens art, omfattning och finansiering (RÅ 1998 ref. 10). Kravet på yrkesmässighet innebär att verksamheten skall bedrivas varaktigt och ha viss omfattning. Att näringsverksamhet skall bedrivas självständigt innebär en avgränsning mot inkomstslaget tjänst.

Genom att knyta tillämpningsområdet till näringsverksamhet undantas kontant försäljning inom ramen för hobbyverksamhet från kravet på kassaregister. Tillfällig försäljning av mindre omfattning som inte kan sägas bedrivas yrkesmässigt kommer inte

heller att omfattas av regleringen. Det innebär att t.ex. skolelevers försäljning inför en skolresa eller dylikt faller bort från tillämpningsområdet.

När oredovisade kontantintäkter diskuteras hamnar fokus vanligtvis på försäljning till konsumenter. Orsaken är att konsumenter ofta saknar behov av kvitto, vilket sägs göra det lättare för näringsidkaren att underlåta att registrera och redovisa betalningen. Det förekommer även att näringsidkare köper varor och tjänster mot kontant betalning. Näringsidkaren bör visserligen ha behov av kvitto för sin bokföring, men med hänsyn till de omfattande möjligheter det finns att manipulera kassaregistret utgör den omständigheten att säljaren lämnar ett kvitto inte någon garanti för att försäljningen finns med i de rapporter från kassaregistret som läggs till grund för bokföringen. De näringsidkare som har svarta intäkter krymper ofta hela verksamheten så att relationstalen mellan kostnaderna för inköpta varor och intäkterna för försålda varor enligt bokföringen är rimlig. Det innebär att det finns intresse av kvittolösa inköp mot kontant betalning. Vår slutsats är att det inte finns några skillnader i fråga om risk för skatteundandragande eller möjlighet till efterhandskontroll som motiverar att kontantförsäljning till konsument respektive näringsidkare behandlas på olika sätt. Vem som är kund skall således inte ha någon självständig betydelse för skyldigheten att använda certifierat kassaregister.

För taxibranschen finns en utförlig reglering om taxametrar och den branschen är enligt direktiven undantagen från utredningsuppdraget. Den generella skyldigheten att registrera kontantförsäljning i kassaregister skall därför inte gälla i verksamhet som utgör taxitrafik enligt 1 kap. 3 § punkt 2 yrkestrafiklagen.

### 9.2.2 Obetydlig kontantförsäljning

Det finns enligt utredningens bedömning situationer då det är tveksamt om de kostnader som krav på certifierat kassaregister för med sig står i rimlig proportion till den samhälleliga vinsten i form av förbättrad skattekontroll. En situation där krav på certifierat kassaregister framstår som onödigt betungande är då kontant betalning förekommer endast i rena undantagsfall och bara uppgår till någon procent av företagets omsättning. Det bör vidare beaktas att ett krav på kassaregister är ekonomiskt mer belastande för små



företag med låg omsättning än för större företag. När det gäller de allra minsta företagen kan krav på kassaregister därför anses oproportionellt. Samtidigt bör beaktas att kontrollbehovet generellt är stort i småföretag eftersom tillförlitlig intern kontroll ofta saknas och att undantag medför risk för konkurrenspåverkan. En lämplig avvägning är enligt vår mening att avgränsa tillämpningsområdet till näringsidkare som i mer än obetydlig omfattning säljer varor eller tjänster mot kontant betalning. Med hänsyn till risken för konkurrenspåverkan bör undantaget för obetydlig försäljning tolkas restriktivt. Det är inte önskvärt eller möjligt att i lagen ange ett gränsvärde som innebär att en kontant betalning under den nivån är obetydlig. En sådan reglering riskerar att medföra tröskeleffekter och skulle inte heller träffa endast de företag där undantag är motiverat. I stället får en helhetsbedömning göras utifrån det enskilda företagens förhållanden.

I ett företag där kontant betalning förekommer endast i rena undantagsfall och bara uppgår till någon procent av omsättningen får kontantförsäljningen anses vara av obetydlig omfattning. Den omständigheten att en enstaka kund vid något tillfälle betalar kontant bör således inte utlösa en skyldighet att ha certifierat kassaregister. Den kontanta betalningens storlek i absoluta tal bör inte vara avgörande vid bedömningen, utan kontantbetalningen skall sättas i relation till den totala omsättningen. Det saknar härvid betydelse om den övriga omsättningen består av kortbetalning, fakturerad betalning, kredit i annan form eller bidrag. Kontantförsäljningen kan vara obetydlig för såväl större som mindre företag.

Det stora flertalet av företag som brukar betraktas som småföretag säljer varor eller tjänster mot kontant betalning i mer än obetydlig omfattning. I fråga om de allra minsta företagen bör kontantförsäljningen enligt utredningens bedömning kunna anses som obetydlig även om den utgör en större del av den totala omsättningen. De företag som avses återfinns bland de minsta företagen med låg omsättning och med en verksamhet som, trots att den är att anse som näringsverksamhet, har en begränsad omfattning och ligger nära den nedre gränsen för vad som bedöms som en yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet. En total årsomsättning om högst ett prisbasbelopp (39 400 kr för år 2005) kan tjäna som riktlinje för avgränsningen.

### 9.2.3 Skall företag med stor andel fakturerad försäljning undantas?

Det förekommer branscher med såväl fakturerad försäljning som kontantförsäljning. Branschsaneringsutredningen lyfter i betänkandet *Branschsanering och andra metoder mot ekobrott* (SOU 1997:111) som exempel fram en tapetserarverkstad. Andra exempel är vissa företag inom verksamheterna bilverkstäder, biltvättar, resebyråer, profilkläder, kontorsmöbler, byggmarknader och VVS-företag. Det är sannolikt inte heller i typiska faktureringsbranscher som t.ex. städbranschen ovanligt med en mindre andel kontant betalning, i vart fall inte om det finns privatpersoner i kundkretsen. I typiska kontantbranscher som dagligvaruhandeln förekommer också fakturerad försäljning, t.ex. vid försäljning till föreningar.

Vårt uppdrag är att föreslå regler för kontantbranscherna. Gränsen mellan kontantbranscherna och faktureringsbranscherna är emellertid flytande. Det kan diskuteras om näringsidkare som har en stor andel fakturerad försäljning helt bör undantas från tillämpningsområdet trots att det vid sidan av den fakturerade försäljningen även förekommer kontant försäljning i inte obetydlig omfattning. En sådan lösning innebär att kostnaderna för dessa näringsidkare begränsas. Effekten blir emellertid också att olika regler kan komma att gälla för två näringsidkare som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning under likartade förhållanden endast på grund av att den ena näringsidkarens övriga försäljning är fakturerad. Försäljning som sker i likartade former bör enligt vår bedömning behandlas lika. Kravet på registrering i kassaregister skall därför även omfatta en näringsidkare som har en stor andel fakturerad försäljning. Det gäller givetvis endast under förutsättning att den kontanta försäljningen inte är obetydlig.

Bland näringsidkare som har en stor andel fakturerad försäljning förekommer dock att särskilda system används för fakturering. Den övriga försäljningen är ibland säsongsbetonad och i vissa fall bedrivs den inte på samma plats som verksamheten i övrigt. Ett krav på registrering av all försäljning i certifierat kassaregister kan i sådana situationer vara orimligt och innebära att näringsidkare av praktiska skäl tvingas ersätta befintliga faktureringsystem med relativt avancerade certifierade kassaregister som kan hantera både faktureringen och den övriga försäljningen. För att undvika sådana effekter bör den fakturerade försäljningen undantas från registreringsskyldigheten i vissa fall. Det bör enligt vår bedömning

gälla när den fakturerade försäljningen utgör den övervägande delen av omsättningen. Med övervägande bör förstås mer än hälften (jfr prop. 1999/2000:2 s. 505). Begränsningen av kostnaderna för näringsidkarna motiveras enligt vår mening de nackdelar från kontrollsynpunkt som begränsningen i registreringskyldigheten innebär.

#### **9.2.4 Undantag från skattskyldighet**

När näringsverksamhet bedrivs av en person som är undantagen från skattskyldighet för de kontanta intäkterna saknas behov av regler för skattekontroll. Sådan verksamhet skall därför inte heller omfattas av tillämpningsområdet. Det kan t.ex. gälla ideella föreningar som bedriver allmännyttig verksamhet. Enligt 7 kap. 7 § andra stycket inkomstskattelagen är en ideell förening inte skattskyldig för inkomst från verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete, t.ex. en idrottsförenings kioskförsäljning eller märkesförsäljning. Vidare är staten och kommunerna enligt 7 kap. 2 § inkomstskattelagen helt undantagna från skattskyldighet.

#### **9.2.5 Flera olika verksamheter inom ramen för en näringsverksamhet**

Enligt 14 kap. 10 § inkomstskattelagen räknas all näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person som en enda näringsverksamhet. All näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare räknas på motsvarande sätt enligt 14 kap. 12 § inkomstskattelagen som en enda verksamhet. Självständigt driven näringsverksamhet i utlandet räknas dock som en egen näringsverksamhet. Inom ramen för en näringsverksamhet kan det således finnas flera olika verksamheter.

När det gäller att avgöra om ett företag omfattas av kassaregisterkrav bör självständiga verksamheter inom en näringsverksamhet enligt utredningens mening bedömas var för sig. Syftet är att förhindra att självständig verksamhet utanför kontantbranscherna kommer att omfattas av krav på kassaregister enbart till följd av att den juridiska personen eller den enskilde

näringsidkaren även bedriver annan verksamhet som omfattas av kraven.

Följande exempel kan illustrera hur bedömningen skall ske. En enskild näringsidkare driver i olika lokaler två enskilda firmor, ett åkeri och försäljning av begagnade bilar och däck. I åkeriverksamheten förekommer endast obetydlig kontant betalning, medan sådan betalning är relativt vanlig i den andra verksamheten. Kassaregisterkravet avser i exemplet endast verksamheten med bil- och däckförsäljning eftersom den kontanta betalningen i åkerirörelsen, som är en självständig verksamhet, endast är obetydlig.

### 9.2.6 Skall viss kontanthandel uteslutas av tekniska skäl?

Naturligtvis får inte krav ställas som är omöjliga att uppfylla eller endast kan uppfyllas med en orimlig insats. Det kan av tekniska skäl tänkas uppkomma svårigheter att uppfylla krav på kassaregister t.ex. vid olika former av torg- och marknadshandel. I lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. avses med uttrycket torg- och marknadshandel all handel utom sådan som en näringsidkare stadigvarande bedriver i permanenta lokaler eller i omedelbar anslutning till dessa.

Torg- och Marknadshandlarnas ekonomiska riksförening (TOMER) anförde i remissvaret på Branschsaneringsutredningens betänkande *Branschsanering och andra metoder mot ekobrott* (SOU 1997:111) att de inte ansåg det möjligt att införa krav på registrering av all försäljning i typgodkänt kassaregister då sådana kassaregister för utomhusbruk inte existerade. Föreningen menade att kassaregistret måste tåla fukt, vind, vissa spänningsavvikelser, kunna anslutas till jordfelsbrytare, tåla omild transporthantering under många år, fungera vid elavbrott samt tåla en temperatur på minst 35 minusgrader. Ur praktisk och ekonomisk synvinkel bedömde föreningen det som orealistiskt att konstruera batteridrivna kassaregister som fungerar tillfredställande vid så låga temperaturer. Det skulle innebära oerhört stora kostnader att förse alla torg- och marknadsplatser med el. TOMER hänvisade till att den europeiska organisationen för ambulerande handel, UECA, vid förfrågan inte kunnat ange något land med lagkrav på kassaregister för den ambulerande handeln.

TOMER har framfört till utredningen att endast marginella förbättringar har skett av de praktiska förutsättningarna för att använda kassaregister sedan Branschsaneringsutredningens förslag presenterades. Problemet med att kassaregister fungerar dåligt i kyla skulle enligt föreningen möjligen kunna lösas genom att ett värmeelement byggs in. Förutsättningen för att det skall fungera är emellertid att det finns tillgång till el. Enligt TOMER:s mening bör man skilja på den egentliga torghandeln och den ambulerande handeln ("knallarna"). För torghandlarnas del är det lättare att uppfylla krav på kassaregister eftersom det oftast finns el till alla platser. Torghandlarna skulle därför kunna omfattas av ett kassaregisterkrav. När det däremot gäller den ambulerande handeln saknas det praktiska förutsättningar för att använda kassaregister. Främst är det bristen på el som är problemet. På många traditionella marknadsplatser finns det över huvud taget ingen el. På andra ställen finns det el, men anslutningarna är inte dimensionerade så att alla kan få el samtidigt. Det är ofta tillfälliga anläggningar och elavbrotten är många. Arrangörerna anser att det är för dyrt att förbättra tillgången till el. Batteridrivna kassaregister ser TOMER inte som ett alternativ. De behöver laddas ofta vilket ställer till problem när knallarna är ute i flera dagar i sträck utan tillgång till elektricitet.

Vi har från ett större företag i kassaregisterbranschen fått synpunkter på krav på kassaregister vid försäljning utomhus. Företaget, som i övrigt ser positivt på ett generellt krav på kassaregister, framför att det i vissa fall kan vara svårt för leverantörerna att uppfylla kraven, framför allt när det gäller miljön. Problemen beskrivs enligt följande. För i stort sett all elektronisk utrustning gäller att den inte klarar kyla, vatten, fukt och extrem värme. Det kan medföra att det vid torghandel m.m. kan bli svårt att tillgodose lagens krav. Tillgång till ström är i de allra flesta fall nödvändig. Det finns batteridrivna kassaregister, men de är inte att föredra ur säkerhetssynpunkt. Om batteriet tar slut kan t.ex. information gå förlorad.

Det finns exempel på olika förhållningssätt när det gäller torg- och marknadshandel. Den grekiska lagstiftningen ställer krav på att använda särskilda bärbara kassaregister vid försäljning utomhus. Ett sådant kassaregister skall vara utrustat med ett uppladdningsbart reservbatteri. I den danska och norska regleringen finns exempel på undantag föranledda av tekniska eller praktiska skäl. Om det inte är tekniskt möjligt kan en säljare enligt dansk lagstiftning underlåta

att använda kassaregister. Det anses i allmänhet inte vara tekniskt möjligt att använda kassaregister vid försäljning från torgstånd. Enligt den norska regleringen är bokföringsskyldig som bedriver ambulerande eller sporadisk kontantförsäljning som inte överstiger ett visst årligt belopp, för närvarande drygt 176 000 kr, undantagna från skyldigheten att registrera kontantförsäljningen i kassaapparat.

Utredningens bedömning är att det inte finns något tekniskt eller annat förhållande som innebär att det generellt är omöjligt att använda kassaregister vid torg- och marknadshandel. Däremot kan det tänkas uppstå problem t.ex. vid handel utomhus i mycket låga temperaturer utan tillgång till elektricitet eller vid andra extrema väderförhållanden.

Det finns enligt vår mening inte anledning att helt undanta handel som inte sker i eller i anslutning till näringsidkarens verksamhetslokal. Ett av skälen för vårt ställningstagande är att en sådan avgränsning inte är konkurrensneutral. De varor och tjänster som tillhandahålls av torg- och marknadshandlare säljs ofta även av den stadigvarande handeln. Om endast den stadigvarande handeln belastas med den kostnad som krav på kassaregister innebär kommer detta att direkt påverka konkurrensförhållandena. Det finns inom ramen för torg- och marknadshandeln också stora skillnader vad gäller förhållanden i praktiskt avseende som t.ex. tillgång till elektricitet; det förekommer att försäljning bedrivs utomhus under enkla förhållanden, men också under förhållanden som endast marginellt skiljer sig från den stadigvarande handeln. Även med hänsyn härtill kan ett generellt undantag för all handel som inte bedrivs i eller i anslutning till näringsidkarens verksamhetslokal vara svårt att motivera. Ett sådant undantag kan inte heller motiveras av ett mindre kontrollbehov eftersom det inte finns något som talar för att kontrollbehovet skulle vara mindre i dessa branscher än i kontanthandeln generellt. Ovanstående förhållanden innebär vidare enligt vår bedömning att det inte heller är motiverat att generellt undanta ambulerande handel.

De tekniska problem som i undantagsfall kan förekomma motiverar enligt vår mening endast ett begränsat undantag för handel som sker under förhållanden då det av tekniska orsaker är oskäligt att kräva att registrering i kassaregister sker. En fördel med en sådan bestämmelse är att den är flexibel. Den tekniska utvecklingen kan innebära att ett krav på kassaregister som i dag är orimligt att ställa om några år är fullt rimligt. Bestämmelsen innebär att torg- och marknadshandlare omfattas av kravet på

kassaregister och att de endast i de undantagsfall när handeln sker under sådana förhållanden att det är oskäligt att kräva användning av kassaregister har rätt att underlåta att registrera försäljningen.

Undantagsbestämmelsen kan också tillämpas av andra näringsidkare än torg- och marknadshandlare i situationer som t.ex. strömavbrott eller maskinhaverier.

### 9.3 Undantag

**Vårt förslag:** Skatteverket skall få medge undantag från kravet att använda certifierat kassaregister och att erbjuda kunden kvitto om behovet av tillförlitligt underlag för skattekontrollen kan tillgodoses på annat sätt. Undantag får förenas med villkor.

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer skall få föreskriva om undantag från skyldigheter enligt lagen.

I avsnitt 9.2 föreslås att tillämpningsområdet för krav på certifierat kassaregister begränsas så att kontantförsäljning i obetydlig omfattning, taxiverksamhet och näringsidkare som är befriade från skattskyldighet för de kontanta inkomsterna inte omfattas. Vidare begränsas registreringskyldigheten i vissa situationer. Vid sidan av dessa begränsningar som bör framgå direkt av lagen, kan det uppkomma andra situationer där undantag från kraven behövs. Det är därför motiverat att Skatteverket får medge undantag från kravet att använda certifierat kassaregister och att erbjuda kunden kvitto. Som förutsättning för att Skatteverket i ett enskilt fall skall få medge undantag bör krävas att behovet av tillförlitligt underlag för skattekontrollen kan tillgodoses på annat sätt. Vid sidan av möjligheten till undantag i ett enskilt fall bör även finnas möjligheter för regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att föreskriva om undantag från lagens regler. Det kan finnas skäl att förena ett undantag med villkor, t.ex. om att befintligt icke certifierat kassasystem skall användas. Undantagen bör också kunna begränsas till att avse något eller några av kraven i regelverket eller till att avse viss tid. Nedan lämnas exempel på situationer som vi bedömer kan komma att kräva möjligheter till undantag.

Det förekommer att företag har kassasystem som är särskilt utformade för det egna företaget och som på olika sätt är

integrerade med företagets redovisningssystem, lagerhantering och dylikt. Byte av kassasystem för dessa företag skulle innebära höga kostnader. Under förutsättning att företaget har en god intern kontroll av redovisningen av sin kontantförsäljning kan behovet av förbättrad skattekontroll samtidigt vara begränsat. Arbets- och ansvarsfördelning är betydelsefulla förutsättningar för en fungerande intern kontroll. I ett litet företag är ofta arbets- och ansvarsfördelningen otillräcklig för att den interna kontrollen skall vara tillfredställande. Vidare har ägaren eller företagsledaren i mindre företag ofta en dominerande ställning som kan missbrukas. Dessa omständigheter innebär att det i princip endast är i större företag som god intern kontroll kan medföra ett begränsat behov av förbättrad skattekontroll. Det är sannolikt också främst större företag och företagskedjor som har särskilt utformade kassasystem. Ett företag med befintligt kassaregister bör efter prövning i det enskilda fallet kunna medges undantag från kravet på certifierat kassaregister under förutsättning att den interna kontrollen av att kontantförsäljningen redovisas är god.

Speciella förhållanden i enskilda branscher kan innebära att det för vissa typer av försäljningar finns behov av generella undantag från hela eller delar av regleringen. Vid köp från varumaskiner, spelautomater och liknande används inte kassaregister och kvitto lämnas vanligen inte. Ofta är det fråga om försäljning mot kontant betalning som omfattas av det föreslagna tillämpningsområdet för krav på certifierade kassaregister. Av praktiska skäl bedömer vi att det för närvarande inte är realistiskt att kräva att varje enskild apparat utrustats med ett kassaregister. Generella undantag för sådana tillhandahållanden bör därför vara möjliga. Skäl för undantag från kraven på hur ett kvitto skall vara utformat kan finnas på vissa områden. Det kan t.ex. gälla vid försäljning av lotter eller spel där lotten eller spelbongen samtidigt är ett kvitto.

Det kan tänkas uppkomma andra situationer då det är rimligt med undantag från skyldigheter enligt lagen. Avsikten är således inte att ovan angivna exempel skall förstås som en uttömmande uppräkningslista av situationer då undantag bör komma i fråga.



## 9.4 Förhållandet till alkohollagens regler

Vårt förslag: 8 kap. 5 a § alkohollagen (1994:1738) skall upphävas.

Utgångspunkten är att en enhetlig reglering med så få särlösningar som möjligt är önskvärd. Det huvudsakliga syftet med krav på kassaregister är att uppnå en förbättrad skattekontroll. Hur en innehavare av serveringstillstånd sköter sina ekonomiska åligganden gentemot det allmänna har visserligen betydelse för tillämpningen av alkohollagen i olika avseenden, men de folkhälso-politiska motiven för krav på innehav av kassaregister får anses begränsade. Med hänsyn härtill och då Skatteverket är den myndighet som primärt skall ansvara för skattekontrollen finns det inga principiella skäl för att bibehålla särregleringen i alkohollagen om motsvarande eller bättre kontroll kan uppnås på annat sätt.

Vårt förslag innebär att de flesta tillståndshavare som i dag omfattas av kravet på kassaregister i alkohollagen i stället kommer att omfattas av kraven i den nya lagen. Det finns dock innehavare av stadigvarande tillstånd för servering i slutet sällskap som inte bedriver näringsverksamhet och som därför faller utanför tillämpningsområdet för den nya lagen. Dessa tillståndshavare torde inte vara många och de återfinns inom den grupp som kan få dispens från alkohollagens kassakrav (undantag kan medges för serveringen inom ideella föreningar eller liknande slutna sällskap under förutsättning att inte restaurangliknande verksamhet bedrivs, prop. 2000/01:97 s. 61). Förändringen i detta avseende bedöms vara marginell. Även bland tillståndshavare som bedriver näringsverksamhet finns det företag som enligt vårt förslag utesluts från tillämpningsområdet för kravet på certifierat kassaregister. Det kan vara fallet i fråga om företag som endast har obetydlig kontantförsäljning. I den mån det saknas skäl för krav på kassaregister från skattesynpunkt kan ett sådant krav enligt vår bedömning inte heller motiveras utifrån de ändamål som alkohollagstiftningen syftar till att bevaka. Den omständigheten att vissa tillståndshavare som i dag omfattas av alkohollagens krav på kassaregister inte kommer att omfattas av kravet på certifierat kassaregister enligt vårt förslag utgör därför inte skäl att behålla regleringen i alkohollagen. Den nya lagen innebär ökade krav på hur kassaregistret skall vara konstruerat och kommer att öka

förutsättningarna för kontroll av att kontanta intäkter redovisas i sin helhet. Den nya lagen bör därför ersätta regleringen i 8 kap. 5 a § alkohollagen.

Det bör anmärkas att det samarbete mellan kommunala alkoholhandläggare, Skatteverket och andra myndigheter som bedrivs inom ramen för kommunernas tillsyn enligt alkohollagen inte förhindras av att bestämmelsen om kassaregister i alkohollagen tas bort. Sådant arbete bedrivs redan innan bestämmelsen i alkohollagen kom till och det är enligt vår mening viktigt att det kommer att kunna fortgå. Skatteverket kommer i samband med tillsyn och särskilda kontrollåtgärder enligt lagen om kassaregister m.m. att få information som kan vara av värde för kommunen som tillsynsmyndighet enligt alkohollagen. I 8 kap. 2 § alkohollagen finns en sekretessbrytande bestämmelse som innebär att kommunen har rätt att efter begäran få de uppgifter från Skatteverket som behövs för tillståndsprövning eller tillsyn. Det kan av effektivitetsskäl diskuteras om Skatteverket i stället borde lämna vissa uppgifter till kommunen på eget initiativ. Behov av informationsutbyte mellan Skatteverket och kommunen finns emellertid även utanför tillämpningsområdet för den föreslagna lagen om kassaregister m.m. Frågan om informationsutbytet bör utökas eller ske i andra former än vad som nu gäller bör därför prövas i ett större sammanhang.

# 10 Kontrollåtgärder

## 10.1 Bakgrund

### 10.1.1 Skydd mot husrannsakan och liknande intrång

Enligt 2 kap. 6 § RF är varje medborgare gentemot det allmänna skyddad mot bl.a. husrannsakan och liknande intrång. Med husrannsakan avses alla undersökningar som myndighet gör av hus, rum eller slutet förvaringsställe oavsett syftet med undersökningen (prop. 1975/76:209 s. 147). Skyddet är således inte begränsat till bostaden utan innefattar även andra lokaler som exempelvis verksamhetslokaler.

Enligt 2 kap. 12 § första stycket RF får skyddet mot husrannsakan och liknande intrång i viss utsträckning begränsas genom lag. Av 2 kap. 12 § andra stycket RF följer att begränsning endast får göras för att tillgodose ändamål som är godtagbart i ett demokratiskt samhälle. Begränsningen får aldrig gå utöver vad som är nödvändigt med hänsyn till det ändamål som har föranlett den och inte heller sträcka sig så långt att den utgör ett hot mot den fria åsiktsbildningen såsom en av folkstyrelsens grundvalar. Begränsning får inte göras enbart på grund av politisk, religiös, kulturell eller annan sådan åskådning. Regleringen är avsedd att understryka kravet på att lagstiftaren noga redovisar sina syften när en fri- och rättighetsinskränkande lag beslutas (prop. 1975/76:209 s. 153).

### 10.1.2 Artikel 8 i Europakonventionen

Av Europakonventionens artikel 8 följer att var och en har rätt till respekt för sitt privat- och familjeliv, sitt hem och sin korrespondens. Offentlig myndighet får inte inskränka denna rättighet annat än med stöd av lag och om det i ett demokratiskt samhälle är nödvändigt med hänsyn till statens säkerhet, den

allmänna säkerheten, landets ekonomiska välstånd eller till förebyggande av oordning eller brott eller till skydd för hälsa eller moral eller för andra personers fri- och rättigheter.

Uttrycket privatliv kan även innefatta yrkes- och affärsmässiga aktiviteter. Skyddet enligt artikel 8 har ansetts omfatta ett advokatkontor (*Niemietz mot Tyskland*, dom den 16 december 1992) och även ett bolags huvudkontor, avdelningskontor och verksamhetsplats (*Société Colas Est m.fl. mot Frankrike*, dom den 16 april 2002).

### 10.1.3 Skatteverkets kontrollmöjligheter

#### Frivillighet och tvång

Inom området för skattekontroll upprätthålls en skiljelinje mellan åtgärder som bygger på frivillighet och tvångsåtgärder. Taxeringslagens (1990:324) regler om kontroll bygger på samverkan och frivillighet. Tvångsmedlen är i huvudsak samlade i en särskild lag, tvångsåtgärdslagen. I förarbetena till tvångsåtgärdslagen (prop. 1993/94:151 s. 77) sägs följande.

Skatteutredningar innehåller ofta betydande inslag av myndighetsutövning. Det är därför och mot bakgrund av den stora betydelse en skatteutredning kan ha för den granskade nödvändigt att från rättssäkerhetssynpunkt dra upp klara gränser för myndigheternas befogenheter och att tillförsäkra den enskilde rimliga rättssäkerhetsgarantier. En följd av detta är att det i lagstiftningen måste finnas en klar åtskillnad mellan åtgärder som bygger på frivillighet och tvångsåtgärder.

Samtidigt måste efterlevnaden av reglerna kunna kontrolleras och effektiva medel stå till buds mot dem som försöker undandra sig sina skyldigheter. Skattemyndigheternas befogenhet i kontrollhänseende bör därför utformas efter en avvägning mellan den skattskyldiges rättssäkerhetsintresse och intresset av en effektiv skattekontroll. Reglerna till skydd för de enskildas integritet får emellertid inte utformas på ett sätt som hämmar effektiviteten mer än nödvändigt.

Även i samband med senare ändring av taxeringslagen har regeringen framhållit att det är ett viktigt rättssäkerhetskrav att den grundläggande skiljelinjen mellan revisionsinstitutet och tvångsåtgärdena upprätthålls (prop. 1996/97:100 del 1 s. 482).

## Skatteutredning i samverkan

Beskattningen av näringsidkare bygger i stor utsträckning på uppgifter som den skattskyldige själv är skyldig att lämna i en deklaration. Kontrollen av att lämnade uppgifter är riktiga kan göras på olika sätt. *Skrivbordsgranskning* som är den vanligaste utredningsformen innebär att kontakt tas genom en skriftlig förfrågan eller telefonsamtal. Den skatt- eller avgiftsskyldige kan även föreläggas att lämna de upplysningar som behövs för kontrollen. Under vissa förutsättningar kan föreläggandet förenas med vite. En förfrågan eller ett föreläggande skall syfta till att kontrollera om de i deklarationen upptagna beloppen stämmer överens med underlaget. Det får däremot inte vara fråga om kontroll av själva underlagets riktighet.

Efter överenskommelse med den skattskyldige kan Skatteverket vid *besök* eller annat personligt sammanträffande göra vissa avstämningar mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar. För att denna utredningsform skall få användas krävs att de frågor som skall kontrolleras har aktualiserats av den skattskyldiges uppgifter i självdeklarationen eller någon annan handling eller uppgift av betydelse för beskattningen. Frågorna skall vara av sådant slag att klarhet kan erhållas genom avstämning mot räkenskaper eller andra handlingar eller genom besiktning av t.ex. lokaler. Handläggaren och den skattskyldige skall vara överens om att ett sammanträffande bör äga rum.

*Revision* är den mest långtgående utredningsformen. Regler om revision finns bl.a. i 3 kap. taxeringslagen och 14 kap. skattebetalningslagen (1997:483). När det gäller regleringen av i vilka syften och hos vem en revision får företas skiljer sig de båda lagarna något åt, men i övrigt skall samma bestämmelser tillämpas (se 14 kap. 7 a § andra stycket skattebetalningslagen som hänvisar till 3 kap. 9–14 c §§ taxeringslagen).

I 3 kap. 8 § taxeringslagen regleras i vilka syften en taxeringsrevision får företas. Skatteverket får enligt första stycket besluta om taxeringsrevision för att kontrollera att deklara-tions- och annan uppgiftsskyldighet enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter fullgjorts riktigt och fullständigt eller att förutsättningar finns att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma. Av paragrafens andra stycke framgår att Skatteverket får besluta om taxeringsrevision också för att inhämta uppgifter av

betydelse för sådan kontroll av någon annan än den som revideras, så kallad tredjemansrevision.

En revision skall enligt 3 kap. 10 § taxeringslagen bedrivas i samverkan med den reviderade och på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten. För det fall den reviderade inte samverkar finns bestämmelser om vite i 12 § fjärde stycket taxeringslagen och om andra tvångsåtgärder i tvångsåtgärdslagen. Revisionen får verkställas hos den reviderade om han medger det. Revisionen skall ske hos den reviderade om han begär det och revisionen kan göras där utan betydande svårighet.

Skatteverket har alltid rätt att besluta om revision och att revisionen skall genomföras. En revision bygger därför på att den reviderade både har rättigheter och skyldigheter även om den sker i samverkan. Samverkansförfarandet är därför inte frivilligt i den bemärkelsen att den reviderade har inflytande över om revisionen över huvud taget skall ske eller inte. Om revisionen inte kan bedrivas i samverkan kan tvångsåtgärdslagens regelsystem träda in. Taxeringslagen i sig ger inte Skatteverket befogenheter att mot den reviderades vilja genomföra revisionen (prop. 1996/97:100 del 1 s. 482).

Räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten får enligt 3 kap. 11 § taxeringslagen granskas vid revision om de inte skall undantas enligt 13 § samma lag. På den enskildes begäran skall enligt sistnämnda paragraf handling undantas om den inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § RB. Det gäller handlingar som innehåller uppgifter som t.ex. advokater, läkare och psykologer har anförtrots i sin yrkesutövning. Även annan handling med ett betydande skyddsintresse skall undantas om handlingens innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom och handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen. Begreppet handling omfattar förutom skriftlig handling även upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel. Vid revision får revisorn också inventera kassan, granska lager, maskiner och inventarier samt besiktiga lokaler och byggnader som används i verksamheten. Vidare får revisorn ta prov på varor som tillhandahålls i verksamheten samt prova bl.a. kassaapparat.

Den reviderades skyldigheter framgår av 3 kap. 12 § taxeringslagen. Han skall bl.a. tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. Han har också skyldighet att lämna tillträde till de utrymmen som huvudsakligen används i

verksamheten, om möjligt ställa en ändamålsenlig arbetsplats till förfogande och även i övrigt ge den hjälp som behövs vid revisionen. Om den reviderade inte fullgör sina skyldigheter får Skatteverket förelägga honom vid vite att fullgöra dem. Möjligheterna att utfärda vitesförelägganden är med hänsyn till den enligt Europakonventionen gällande passivitetsrätten begränsade i de fall det finns anledning att anta att den reviderade eller, om den reviderade är juridisk person, ställföreträdare för den reviderade har begått en gärning som är straffbelagd eller som kan leda till skattetillägg.

Mot bakgrund av att revision skall bedrivas i samverkan sägs i 3 kap. 9 § fjärde stycket taxeringslagen att den reviderade skall underrättas om beslutet innan revisionen verkställs. Underrättelse om beslutet om revision i samband med verkställighet får endast ske om det är av betydelse att vidta vissa typer av kontroller och de annars kan mista sin betydelse. De kontroller som avses är bl.a. att inventera kassan, granska lagret eller prova kassaapparatur. I förarbetena till bestämmelsen (prop. 1996/97:100 del 1 s. 483 f.) sägs följande.

En kassakontroll torde i de flesta fall kunna genomföras i samverkan med den reviderade. En kassakontroll är dock till sin natur sådan att den skulle bli meningslös om den reviderade i förväg underrättades om kontrollen. Att sådan kontroll de facto alltid skall hanteras som en tvångsåtgärd är olämpligt från såväl effektivitets- som integritetssynpunkt. Ett förfarande med tvångsåtgärder torde i vissa fall vara mer ingripande från integritetssynpunkt än en kassakontroll som genomförs i samverkan. En underrättelse om revision först i samband med verkställande av beslutet påverkar inte heller den grundläggande skillnaden mellan tvång och frivillighet. Underrättelse i förväg bör dock även i fortsättningen utgöra det normala förfarandet.

Vi föreslår därför att underrättelse i samband med verkställighet skall få komma i fråga endast vid kassakontroller, lagerinventeringar och liknande åtgärder eftersom behovet där att göra kontrollen utan föregående underrättelse är särskilt uttalat och sådana åtgärder vanligen är av mer kortvarig natur och mindre ingripande än en fullständig genomgång av bokföringen.

Det finns en risk i att en reviderad som underrättas om revisionsbeslutet först i samband med verkställigheten i högre grad än annars kan uppfatta det som att han hamnat i en situation med begränsade valmöjligheter. Det går inte heller att bortse från att ett samtycke kan påverkas av ett bakomliggande hot om tvång. Den typen av påverkan kan emellertid uppkomma även i andra skeden av revisioner och detta trots att den reviderade underrättats i förväg. Det bör dock i sådana situationer som nu diskuteras ställas extra stora krav på skattemyndig-

hetens agerande. Den reviderade bör givetvis få information om vad en revision innebär och om sina rättigheter och skyldigheter samt möjligheten till domstolsprövning. ...

Först om den reviderade vägrar att gå med på en kontroll som inte föregåtts av en underrättelse och om skälen för vägran uppfattas som tredska bör en tvångssituation anses ha uppkommit. I ett sådant skede bör en prövning ske inom ramen för tvångsåtgärdslagen, vilket innebär att den reviderades rättssäkerhetsgarantier tryggas.

### Tvångsåtgärdslagen

Tvångsåtgärdslagen är tillämplig vid revision inom så gott som hela skatte- och avgiftsområdet och för kontroll av att ett föreläggande enligt lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter, tullagen (2000:1281) eller lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. har fullgjorts. Lagen reglerar förhållandet när en revision inte kan genomföras med den reviderades medgivande, när den reviderade tredska eller när det finns en påtaglig risk för att den reviderade kommer att undanskaffa eller förvanska handlingar.

De tvångsåtgärder som får beslutas enligt lagen är

- revision i den reviderades verksamhetslokaler,
- eftersökande och omhändertagande av handlingar,
- granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift, och
- försegling av lokal, förvaringsplats m.m.

I 4 § finns en proportionalitetsregel som gäller för alla tvångsåtgärder som kan vidtas enligt lagen. Beslut om åtgärd får enligt denna regel fattas endast om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för den enskilde. Proportionalitetsregeln innebär bl.a. att en åtgärd inte får vara mer omfattande eller pågå under längre tid än som är nödvändigt med hänsyn till ändamålet med åtgärden (prop. 1993/94:151 s. 153).

Enligt 5 § första stycket får en revision, i de delar den inte utan svårighet kan genomföras på någon annan plats, genomföras i den reviderades verksamhetslokaler även om den reviderade inte lämnat sitt medgivande till det. Detsamma gäller om den reviderade inte medverkar på föreskrivet sätt, eller om det finns en påtaglig risk att han kommer att undanhålla, förvanska eller förstöra det som får granskas, inventeras, besiktigas eller provas (sabotagerisk).



Finns det sabotagerisk får åtgärden genomföras utan att den reviderade underrättas om att revision skall ske (5 § andra stycket). Behov av en överraskningsrevision kan föreligga för att t.ex. inventera kassan eller granska lagret för att undvika att den reviderade annars hinner justera kassan eller lagret. Kassan kan t.ex. fyllas på med privata medel vilka egentligen redan tagits ut ur verksamheten (prop. 1993/94:151 s. 155).

I förarbetena (prop. 1993/94:151 s. 102) sägs följande om rekvisitet påtaglig risk. Riskbedömningen skall göras efter en helhetsbedömning av samtliga omständigheter som kan ha betydelse för frågan. Med uttrycket påtaglig risk avses inte att det skall vara fråga om en mer överhängande risk utan att risken i det enskilda fallet skall kunna beläggas. Risken skall således vara individualiserad och inte enbart allmän. Även om en rad omständigheter av mer allmän karaktär kan beaktas vid bedömningen bör det således finnas någon konkret omständighet i det enskilda fallet som talar för sabotagerisk. Vid bedömningen av den grad av misstanke som bör krävas har proportionalitetsprincipen stor betydelse bl.a. vad gäller storleken på befarade undandraganden liksom möjligheten till alternativa kontrollåtgärder. I propositionen (s. 154 f.) lämnas följande exempel på omständigheter som kan tyda på sabotagerisk:

- hot eller förtäckta hot om sabotage,
- påtaglig nervositet eller ökad aktivitet i samband med vetenskap om förestående granskning,
- om grunden för vägran till samverkan inte framstår som rimlig eller endast kan ses som ett sätt att vinna tid,
- om bolaget eller dess företrädare på annat sätt försöker att undandra sig sina skyldigheter,
- omfattande transaktioner med oseriösa företagare,
- oklara eller konstruerade ägarförhållanden,
- tecken på omfattande eller avancerade skatteundandraganden.

Enligt 14 § tvångsåtgärdslagen är huvudregeln att alla tvångsåtgärder skall beslutas av domstol efter ansökan av en av myndigheten särskilt förordnad tjänsteman (granskningsledaren).

Granskningsledaren har enligt 15 § i vissa fall möjlighet att fatta interimistiska beslut om tvångsåtgärd. Förutsättningen är att det finns en påtaglig risk att handlingar som har betydelse för kontrollen eller det som får inventeras, besiktigas eller provas

undanhålls, förvanskas eller förstörs innan länsrätten kan fatta beslut. Beslutet får avse endast åtgärd i verksamhetslokaler och skall omedelbart underställas länsrätten.

I 21–27 §§ finns bestämmelser om verkställighet. Kronofogdemyndigheten får verkställa beslut om alla olika åtgärder som kan vidtas med stöd av lagen. Granskningsledaren får själv verkställa beslut om åtgärder i verksamhetslokaler, om det kan ske obehindrat. Verkställighet får i regel ske omedelbart, men inte mellan kl. 19.00 och kl. 08.00 om det inte finns särskilda skäl. Särskilda skäl kan t.ex. föreligga när åtgärden riktar sig mot en kvällsöppen restaurang (prop. 1993/94:151 s. 160).

### Särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel

I lagen om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. finns bestämmelser om skattekontroll av den tillfälliga handeln. Av förarbetena (prop. 1997/98:100 s. 169) framgår att det huvudsakliga motivet för de särskilda kontrollbefogenheterna som tillskapades genom lagen var kontrollproblem till följd av den tillfälliga handelns karaktär snarare än misstanke om att skattefusk är vanligare inom tillfällig handel än inom den fasta handeln. Näringsidkarnas rörlighet ansågs innebära möjlighet att ställa sig utanför skattesystemet som bygger på beskattning på en viss ort. Utgångspunkten för det befintliga kontrollsystemet är att Skatteverket i förväg vet vem som skall kontrolleras. Det var enligt regeringens bedömning uppenbart att det behövdes särskilda kontrollbefogenheter.

Enligt lagens 2 § skall den som upplåter en plats för torg- och marknadshandel föra anteckningar om namn, personnummer, adress och telefonnummer för den som platsen upplåts till och för dennes företrädare. Om det är fråga om en juridisk person skall även uppgifter om firma och organisationsnummer antecknas. Överlämnas kopia av F-skattebevis behöver sådana anteckningar inte göras. Uppgifterna skall bevaras i sju år efter det kalenderår upplåtelsen skedde. Skatteverket får förelägga platsupplåtaren att överlämna uppgifter. Föreläggandet får förenas med vite. Om platsupplåtaren inte fullgjort sin skyldighet kan han enligt 5 § påföras en kontrollavgift på 2 000 kr för varje upplåtelsefall.

Av 3 § framgår att Skatteverket får besluta om revision hos den som har eller kan antas ha upplåtit plats för torg- och

marknadshandel. Revisionen skall ha som enda syfte att kontrollera att platsupplåtaren fullgjort sina skyldigheter enligt lagen. Vid revisionen tillämpas bestämmelserna i 3 kap. 9–14 c §§ taxeringslagen i tillämpliga delar.

Skatteverket får enligt 4 § besluta om kontrollbesök på den plats där handeln bedrivs. Syftet med besök skall vara att identifiera en person som bedriver eller kan antas bedriva torg- och marknadshandel. Vid besök får Skatteverket kontrollera innehav av F-skattsedel och ställa frågor om verksamheten. Eftersom det inte är fråga om någon fullständig granskning av verksamheten som vid en revision, har Skatteverkets befogenheter vid kontrollen begränsats (se prop. 1997/98:100 s. 214). Beslut om besök kan fattas utan samband med revision eller visst taxeringsärende. Det finns inga sanktionsmöjligheter om den enskilde vägrar att identifiera sig eller svara på frågor.

## 10.2 Överväganden och förslag

### 10.2.1 Kontrollbehovet

**Vår bedömning:** Behovet av kontroll kan inte tillgodoses inom ramen för nu gällande regelverk. Det behövs kontrollbefogenheter som medger effektiv tillsyn och skattekontroll.

Det är inte möjligt att konstruera ett tekniskt system som hindrar näringsidkare från att låta bli att redovisa delar av sina intäkter. Det certifierade kassaregistrets säkerhet bygger på att manipulationer av kassaregistrets funktioner och registrerade data lämnar spår efter sig och är synliga vid en kontroll i efterhand. För att förebygga ingrepp och upptäcka sådana måste därför kontroller och uppföljning ske. Hur kontrollåtgärderna bör utformas får bedömas mot bakgrund av vilka kringgåenden av reglerna som kan förväntas. Det är möjligt att vissa näringsidkare tar risken att manipulera kassaregistret trots att detta lämnar spår efter sig och kan upptäckas vid en kontroll. Den omständigheten att manipulationer blir spårbara kommer dock sannolikt att leda till förändrade beteenden för att undandra intäkter. Det kan tänkas att en återgång sker till mindre sofistikerade metoder såsom att helt enkelt låta bli att registrera en viss andel av försäljningarna i kassaregistret. En

mer avancerad variant kan vara att ha två kassaregister varav ett certifierat och ett ”svart”. Endast de intäkter som registrerats i det certifierade registret redovisas sedan. I den mån ingrepp har skett i kassaregistret kan det finnas intresse av att dölja detta genom att byta ut kassaregistret eller förstöra det så att registrerad information går förlorad. En risk som bör beaktas är att en del näringsidkare bedriver sin verksamhet helt vid sidan av regelsystemet utan att det observeras av myndigheterna.

För att det främsta syftet med kravet på certifierade kassaregister skall uppnås – att kontanta intäkter beskattas i enlighet med gällande bestämmelser – behövs såväl traditionell skattekontroll som tillsyn över att näringsidkarna uppfyller kraven på certifierade kassaregister. Regelsystemet bygger på att endast certifierade och anmälda kassaregister används. En effektiv tillsyn av att näringsidkarna följer kraven förutsätter kontroller på plats. Ett stort antal näringsidkare kommer att omfattas av kraven och intresset att bryta mot reglerna får bedömas som betydande hos vissa näringsidkare. För att reglerna skall få genomslag förutsätts därför i vart fall inledningsvis en hög kontrollfrekvens så att den enskilde näringsidkaren uppfattar att det finns en reell risk för upptäckt. Om det skall vara möjligt att uppnå en så hög kontrollfrekvens, behövs tillgång till avgränsade och enkla kontrollformer som medger en effektiv tillsyn.

En inledande fråga är om det kontrollbehov som beskrivs ovan kan tillgodoses inom ramen för nu gällande regelverk. Revisionsinstitutet beskrivs ofta som ett otympligt kontrollinstrument när det gäller kontroll av kontantbranscherna (se t.ex. Ekobrottsmyndighetens *Underlagsrapport till 2004 års rapport om den ekonomiska brottsligheten*). Som skäl anges att revisionsinstrumentet är alltför resurskrävande samtidigt som det finns ett stort antal företag som behöver kontrolleras. Revisionsreglerna är utformade för efterhandskontroll med stöd av bokföringen. När bokföringen är bristfällig saknas hållpunkter för kontrollen. Det innebär att utredningsarbetet blir besvärligt och i stor utsträckning får bygga på antaganden utifrån andra förhållanden än bokförda affärshändelser. Som exempel kan nämnas att en genomsnittlig restaurangrevision kräver 30–40 dagars arbetsinsats av en skatterevisor. Dessa omständigheter innebär att endast ett begränsat antal företag blir reviderade; under 2003 avslutades totalt 7 393 revisioner. En annan aspekt är att taxeringslagens regler bygger på samverkan och att den skattskyldige som huvudregel

skall underrättas om beslutet om revision innan beslutet verkställs. Revision är huvudsakligen tillbakasyftande, dvs. den syftar till att utreda om lämnad deklARATION och tidigare taxeringsbeslut är korrekta. Tillsynens främsta syfte bör vara att förmå näringsidkarna att följa regelverket och den kan således primärt beskrivas som framåtsyftande och handlingsdirigerande.

Det står enligt vår bedömning klart att revisionsinstitutet inte ger utrymme för en effektiv tillsyn över att särskilda krav på kassaregister för vissa näringsidkare efterlevs. Revisionsinstitutet är inte heller ett tillräckligt effektivt instrument för den egentliga skattekontrollen av kontantbranscherna. Mot bakgrund av vad som ovan sagts om kontrollbehovets karaktär och omfattning måste revisionsinstitutet därför kompletteras med andra kontroller i olika avseenden. Härvid bör enligt vår mening en skiljelinje upprätthållas mellan traditionell skattekontroll och tillsyn. För att underlätta kontrollen bör också de enskilda näringsidkarna åläggas att medverka genom en generell skyldighet att anmäla vilka kassaregister som används i verksamheten och genom återkommande teknisk kontroll av kassaregister.

Vid bedömningen av den närmare utformningen av kontrollåtgärderna får integritetsaspekter vägas mot behovet av effektiv kontroll. En av utgångspunkterna vid denna avvägning bör enligt vår mening vara att föremålet för kontrollen i dessa fall inte är privatpersoner utan näringsidkare i denna sin egenskap. Vidare måste hänsyn tas till att lämpliga kontrollmöjligheter är ett nödvändigt komplement till kravet på certifierade kassaregister. De branschorganisationer som är representerade i utredningen har med hänsyn härtill betonat att det är av största betydelse att Skatteverket får ökade kontrollbefogenheter.

Syftet med de kontrollåtgärder vi föreslår i följande avsnitt är att ge Skatteverket möjligheter att effektivt arbeta för att kravet på certifierade kassaregister skall efterlevas. Vi vill dock betona att behovet av samarbete med andra myndigheter och gemensamma kontrollinsatser av den typ som för närvarande bedrivs bl.a. i restaurangbranschen inte blir mindre till följd härav. Eftersom varje myndighet medverkar med stöd av sina egna befogenheter bör nya befogenheter som Skatteverket får för tillsyn och skattekontroll innebära ökade förutsättningar för aktiv medverkan i gemensamma insatser av olika slag. Vid sidan av kontrollåtgärder är givetvis även informationsinsatser till såväl näringsidkare som omfattas av krav

på certifierade kassaregister som till allmänheten av stor betydelse för genomförandet av reglerna.

### 10.2.2 Anmälningsskyldighet

**Vårt förslag:** Näringsidkare som omfattas av skyldighet att använda certifierade kassaregister skall anmäla till Skatteverket vilka kassaregister som används i verksamheten.

En förutsättning för en effektiv tillsyn är att den kontrollerande myndigheten har kännedom om vilka näringsidkare som omfattas av skyldighet att använda certifierade kassaregister. Vi föreslår därför att en anmälningsskyldighet införs. Anmälan till Skatteverket bör ske när ett kassaregister tas i bruk och vid förändrade förhållanden som att kassaregister tas ur bruk eller att ytterligare kassaregister tas i bruk. Det är rimligt att kräva att anmälan sker inom en vecka från den händelse som utlöst anmälningsskyldigheten. I avsnitt 8.2.4 föreslår vi att varje enskilt kassaregister skall förses med en unik beteckning, en identifikationsbeteckning. Beteckningen på kassregistret bör framgå av anmälan. Härigenom får Skatteverket information om vilka kassaregister en näringsidkare använder i verksamheten. Denna information är väsentlig som underlag för tillsynen. Kontroll av att de kassaregister som faktiskt används är anmälda blir möjlig att genomföra. Används ett eller flera kassaregister vid sidan av de redovisade kan det upptäckas. Kunskap om vilken typ av kassaregister som används kan också vara till hjälp i förberedelsearbetet inför ett besök. Den omständigheten att en näringsidkare inte har anmält innehav av kassaregister kan vidare tjäna som indikation för kontrollåtgärder av olika slag. Informationen som Skatteverket får tillgång till genom anmälningsförfarandet är enligt vår mening av stor betydelse för att kravet på kassaregister skall få genomslag. Den administrativa börda som anmälningsskyldigheten kommer att innebära för näringsidkarna är med hänsyn härtill motiverad.

För att underlätta för näringsidkarna är det emellertid viktigt att anmälan kan ske så enkelt som möjligt. Formkrav för anmälan bör därför så långt som möjligt undvikas. På skatteområdet ställs i flera fall krav på egenhändig underskrift. Så är fallet i fråga om självdeklaration och skattedeklaration enligt 4 kap. 3 § lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter och 10 kap. 25 § skattebetal-

ningslagen. Skatteverket har vidare med stöd av 4 § skattebetalningsförordningen (1997:750) utformat en blankett för skatte- och avgiftsanmälan som ställer krav på undertecknande av behörig firmatecknare. Skattekontrollutredningen föreslog att deklaration genom ombud skulle tillåtas, men förslaget avvisades av regeringen bl.a. med hänvisning till att konsekvenserna för brottsbekämpningen inte är klarlagda (SOU 1998:12 s. 184 ff. och prop. 2001/02:25 s. 86 ff.). Det finns dock på andra områden exempel på att en utebliven anmälan kan innebära sanktioner utan att det ställs krav på egenhändig underskrift. Anmälningsskyldighet i vissa fall för näringsidkare som avser att sätta upp en övervakningskamera är straffsanktionerad (26 § 3 lagen [1998:150] om allmän kameraövervakning). På miljörettens område förekommer miljöstraffsavgifter till följd av utebliven anmälan (21 § förordning [1998:899] om miljöfarlig verksamhet och hälsoskydd och bilaga till förordning [1998:950] om miljöstraffsavgifter). I dessa fall krävs endast att anmälan är skriftlig (15 § lagen om allmän kameraövervakning och 22 § förordning om miljöfarlig verksamhet och hälsoskydd).

Till skillnad från en oriktig deklaration skall en felaktig eller utebliven anmälan om kassaregister enligt vårt förslag inte kunna medföra en straffrättslig påföljd. Anmälningsskyldigheten skall inte heller i sig sanktioneras på annat sätt. Däremot föreslår vi att en felaktig eller utebliven anmälan skall resultera i att näringsidkaren påförs en administrativ straffsavgift för att ett icke anmält kassaregister används i verksamheten (se avsnitt 11.2.2). Enligt vår bedömning är det inte nödvändigt att ställa krav på egenhändig underskrift. Skulle det till följd av att egenhändig underskrift inte krävs uppkomma orimliga konsekvenser i avgiftshänseende i något undantagsfall får det hanteras inom ramen för en bestämmelse om befrielse från avgift. Näringsidkaren får ansvara för att organisera sin verksamhet så att anmälningsskyldigheten fullgörs. Anmälan kan ske av behörig firmatecknare, anställd eller annan som fått i uppdrag att företräda näringsidkaren. För att det i efterhand skall vara möjligt att kontrollera att en felaktig anmälan inte skett av någon utomstående som inte handlar på näringsidkarens uppdrag bör underskrift av anmälan krävas.

Anmälan bör också kunna ske i form av ett elektroniskt dokument under förutsättning att innehåll och utställare verifieras genom e-legitimation eller liknande. För att Skatteverket skall kunna meddela bestämmelser om elektronisk anmälan bör, i likhet

med vad som gäller för självdeklaration enligt 4 kap. 4 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter, i lagen ges ett bemyndigande till regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer att föreskriva eller i enskilda fall medge att anmälan får lämnas i form av ett elektroniskt dokument.

### 10.2.3 Återkommande teknisk kontroll

**Vårt förslag:** Kassaregister skall genomgå återkommande teknisk kontroll av organ som har ackrediterats för uppgiften av SWEDAC.

#### Inledning

När krav ställs på att en produkt skall ha vissa funktioner och egenskaper finns skäl att överväga om det finns behov av återkommande kontroller. I fråga om icke-automatiska vågar som används vid försäljning av varor till enskild konsument sker kontroll av dem i drift, så kallad omverifiering, för att kontrollera att den enskilda vågen alltjämt uppfyller föreskrivna krav. Omverifiering skall ske inom vissa tidsintervaller, men också efter reparation eller underhåll som innebär att plomberingen brutits (10–11 §§ SWEDAC:s föreskrifter om icke-automatiska vågar, STAFS 1998:7). Innehavaren av vågen ansvarar för att omverifiering sker. Omverifieringen genomförs i affärslokalen av ackrediterade organ. En våg som inte är omverifierad i tid får inte användas.

Bestämmelser om återkommande kontroll på driftsplatsen finns på flera andra områden som t.ex. hissar, rulltrappor och ventilationsanläggningar (se förordning [1991:1273] om funktionskontroll av ventilationssystem och förordning [1999:371] om kontroll av hissar och vissa andra motordrivna anordningar i byggnadsverk).

Taxametrar skall besiktigas inom ett år från senaste besiktning av en ackrediterad verkstad (7 kap. 3 § yrkestrafikförordningen [1998:779]). Dessutom skall besiktning ske bl.a. efter installation och reparation av taxameterenheter som skall vara plomberade, efter brytande av föreskriven plombering och om det vid kontroll



har konstaterats brister i taxameterens funktion (4.1.7 Vägverkets föreskrifter [VVFS 1999:177] om taxitrafik).

### Återkommande teknisk kontroll av kassaregister

Enligt vår bedömning finns det skäl att kräva en återkommande teknisk kontroll av att kassaregister uppfyller de föreskrivna kraven. Kontrollen bör utföras av organ som är ackrediterade för uppgiften av SWEDAC enligt lagen (1992:1119) om teknisk kontroll. Ackreditering sker enligt internationella standarder. Vid ackrediteringen tas hänsyn till organens kompetens och oberoende, men däremot inte till organets vandel. Med hänsyn till att den återkommande kontroll vi föreslår skall vara en viktig del av ett regelverk med ändamålet att förbättra förutsättningarna för skattekontroll är det enligt vår mening rimligt att ställa krav på att de organ som utför kontrollen själva fullgör sina skyldigheter mot det allmänna och även i övrigt är lämpliga för uppdraget. Det finns därför i detta fall anledning att komplettera de krav som ställs för ackreditering enligt de internationella standarderna med ett krav på vandel. Skatteverket har med stöd av 20 § förordningen (1993:1065) om teknisk kontroll möjlighet att meddela de särskilda föreskrifter om ackreditering som behövs.

Syftet med den återkommande tekniska kontrollen är att se till att kassaregistret inte har manipulerats eller på annat sätt slutat att fungera i enlighet med kraven. Skyldigheten att regelbundet låta kontrollera kassaregistret bör åvila näringsidkaren. Denne skall även bekosta kontrollen. Det är enligt utredningens bedömning rimligt att kräva att kontrollen sker med ett års mellanrum. Endast de ackrediterade organen skall få återställa plomberingar. Eftersom ett kassaregister som inte är plomberat inte uppfyller föreskrivna krav finns behov av kontroll även när plomberingen av någon anledning har brutits. Näringsidkaren bör också vara skyldig att kontrollera kassaregistret hos ackrediterat organ om det vid Skatteverkets kontroll har konstaterats brister i kassaregistrets funktioner.

Vid kontroll bör protokoll föras. I protokollet skall antecknas Grand Total och noterade avvikelser som t.ex. brutna plomberingar. Kopia av protokollet bör bevaras av det ackrediterade organet så länge uppgifter i det kan behövas i ett skatteärende. Uppgifterna bör därför bevaras åtminstone under den tid då det

kan bli aktuellt att initiera ett eftertaxerings- eller efterbeskattningsärende. I sådana ärenden måste Skatteverket normalt meddela beslut före utgången av femte året efter taxeringsåret eller sjätte året efter beskattningsåret. Det innebär att uppgifterna kan behövas i beskattningsarbetet i sex år. Om tiden för bevarande bestäms till sju år efter det kalenderår som uppgifterna avser omfattas även den förlängning av tidsfristen som kan bli följden av ett brutet räkenskapsår. Härigenom kommer tidsperioden också att överensstämma med vad som gäller för bevarande av anteckningar enligt 14 kap. 2 § skattebetalningslagen och 2 § lagen om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. Näringsidkaren bör förvara protokollet i verksamhetslokalen så att det kan utgöra underlag för tillsyn.

Eftersom en näringsidkare som använder ett kassaregister som inte har kontrollerats i enlighet med kraven enligt vårt förslag kan drabbas av en sanktionsavgift bör den grundläggande bestämmelsen om när återkommande kontroll skall ske tas in i lag (se avsnitt 11.2.2). Övriga bestämmelser om kontrollen behöver inte tas in i lag, utan placeras lämpligen i myndighetsföreskrifter.

#### 10.2.4 Skatteverkets tillgång till protokoll från återkommande teknisk kontroll

**Vår bedömning:** Skatteverket bör efter begäran få ta del av de protokoll som bevaras av de ackrediterade organ som genomför återkommande teknisk kontroll av kassaregister. En skyldighet att rapportera till Skatteverket bör gälla för de ackrediterade organen när avvikelser iakttas vid kontroll.

De ackrediterade företag som genomför återkommande teknisk kontroll av kassaregister kommer att ha tillgång till ur kontrollsynpunkt väsentlig information. Vi har övervägt två alternativa sätt att göra informationen tillgänglig för Skatteverket. Skatteverket skulle kunna ges möjlighet att begära in uppgifterna från de ackrediterade organen. Ett alternativ är att de ackrediterade organen åläggs att på eget initiativ lämna uppgifter från genomförda kontroller till Skatteverket, en kontrolluppgiftsskyldighet. En generell sådan skyldighet skulle resultera i ett stort antal kontrolluppgifter för Skatteverket att hantera. Det skulle också medföra arbete för de ackrediterade organen. Företrädare för

Skatteverket har gjort bedömningen att nyttan av en generell kontrolluppgiftsskyldighet inte är tillräckligt stor för att motivera det sammanlagda merarbetet som skulle bli effekten. Vi delar den bedömningen och föreslår därför ingen sådan kontrolluppgiftsskyldighet. Skatteverket bör däremot ha rätt att efter begäran få tillgång till protokollen. Härigenom kan Skatteverket ta del av uppgifter avseende företag där en skatteutredning pågår. Dessutom bör en rapporteringsskyldighet för de ackrediterade organen införas i vissa fall. Syftet är att underlätta Skatteverkets urval av företag för tillsyn eller annan kontroll. Avvikelse som noterats vid besiktning och som talar för att regelverket inte följs bör utlösa rapporteringsskyldighet. Det kan t.ex. röra sig om brutna plomberingar eller nollställda register. Sådan information underlättar Skatteverkets riskprioriteringar och innebär att insatserna kan styras till företag där risken för felaktigheter är stor. Vetskapen om att vissa anmärkningar regelmässigt lämnas till Skatteverket skulle sannolikt också få en viss preventiv effekt.

En angränsande fråga är om det finns behov av några sanktioner för att säkerställa de ackrediterade organens medverkan. I ackrediteringen får anses ligga krav på regelefterlevnad. SWEDAC utövar tillsyn över de ackrediterade företagen och har rätt att få tillträde till lokaler samt upplysningar och handlingar i den utsträckning som behövs för kontrollen (se 17–18 §§ lagen om teknisk kontroll). SWEDAC kan återkalla en ackreditering om det ackrediterade organet inte längre uppfyller fordringarna för ackreditering eller i något väsentligt hänseende bryter mot de villkor som gäller för verksamheten (15 § lagen om teknisk kontroll). Skulle företaget inte bevara, lämna ut uppgifter eller uppfylla rapporteringsskyldigheten bör ackrediteringen återkallas om det inte är fråga om ett tillfälligt förbiseende. Det finns således en befintlig sanktionsordning. Något behov av ytterligare sanktionsmöjligheter kan inte anses finnas.

Bestämmelser om Skatteverkets tillgång till protokoll och de ackrediterade organens rapporteringsskyldighet kan placeras i myndighetsföreskrifter.

### 10.2.5 Tillsyn

**Vårt förslag:** Skatteverket skall utöva tillsyn över att kassaregister som används i verksamheter som omfattas av regleringen om kassaregister uppfyller gällande krav.

Skatteverket skall vid tillsyn få göra oanmälda besök i verksamhetslokal för att undersöka kassaregister. Näringsidkare skall lämna de upplysningar och handlingar som är nödvändiga för tillsynen.

#### Inledning

Offentlig tillsyn bedrivs av ett stort antal myndigheter och omfattar kontroll av en mängd regelverk. Reglerna för tillsyn på de olika områdena varierar naturligtvis. I Tillsynsutredningens betänkanden *Statlig tillsyn – granskning på medborgarnas uppdrag* (SOU 2002:14) och *Tillsyn – förslag om en tydligare och effektivare offentlig tillsyn* (SOU 2004:100) finns en omfattande kartläggning av den offentliga tillsynen. Centrala befogenheter för att genomföra tillsyn som tillkommer de flesta tillsynsmyndigheter är rätt till tillträde och undersökningsrätt samt rätt till uppgifter och information. Om tillträde inte ges på frivillig väg har tillsynsmyndigheten i regel rätt att få biträde från polis eller kronofogdemyndighet, eller i vissa fall från kustbevakningen eller tullen. Om efterfrågade uppgifter inte lämnas har tillsynsmyndigheten vanligen möjlighet att utfärda ett föreläggande som kan förenas med vite. Överträdelse som konstateras vid tillsyn kan beivras t.ex. genom föreläggande vid vite om rättelse eller påförande av sanktionsavgift. Om överträdelsen bedöms innefatta ett brott kan tillsynsmyndigheten göra en åtalsanmälan.

En särskild form av tillsyn benämns marknadskontroll. Med marknadskontroll avses övervakning av att produkter som satts på marknaden och/eller tagits i bruk uppfyller gällande krav samt ingripanden när så inte är fallet. Marknadskontroll skall leda till ökad säkerhet för användarna och likvärdiga konkurrensregler för industri och handel. SWEDAC är ansvarig för att samordna och stödja marknadskontrollen i Sverige. Den föreskrivande myndigheten svarar för att en tillräcklig marknadskontroll bedrivs.

Även Skatteverket är tillsynsmyndighet. Enligt 8 kap. 1 a § alkohollagen (1994:1738) utövar Skatteverket tillsyn över inne-

havare av rätt att bedriva partihandel. Av 4 kap. 5 § alkohollagen framgår att innehavare av rätt att bedriva partihandel endast får sälja alkoholvaror till detaljhandelsbolaget, nämligen Systembolaget, andra med sådan rätt och innehavare av serveringstillstånd. Direktförsäljning till allmänheten får inte förekomma. Tillsynsbesök enligt alkohollagen kan göras oanmält och det finns inget krav på samtycke. Polismyndigheten skall på begäran lämna Skatteverket det biträde som behövs vid tillsynen (8 kap. 7 § alkohollagen). Vid sidan av tillsynen enligt alkohollagen bedriver Skatteverket kontroll enligt lagen (1994:1564) om alkoholskatt varvid de allmänna reglerna om revision enligt skattebetalningslagen är tillämpliga.

### Skatteverkets tillsyn av kassaregister

För att kravet på certifierade kassaregister skall få genomslag är det nödvändigt med tillsyn av att de kassaregister som används är certifierade och att de fungerar i enlighet med föreskrivna krav. I dessa delar har tillsynen karaktären av marknads kontroll. Enligt vårt förslag skall Skatteverket vara den föreskrivande myndigheten (se avsnitt 8.2.4). Skatteverket bör därför, trots att det i dag endast har begränsade tillsynsuppgifter, ansvara för tillsynen av att kraven på kassaregister uppfylls.

Det bör betonas att syftet med tillsynen inte är att i det enskilda fallet kontrollera huruvida beskattning av kontanta intäkter har skett i enlighet med skattelagstiftningen utan att se till att de särskilda kraven på kassaregister efterlevs. Det innebär en kontroll av att en näringsidkare som är skyldig att registrera försäljning i certifierat kassaregister innehar ett sådant och att samtliga kassaregister som används i verksamheten uppfyller föreskrivna krav. Själva undersökningen av kassaregistret vid tillsynen har paralleller med den återkommande tekniska kontroll som på näringsidkarens eget initiativ skall genomföras av ackrediterat organ. Tillsynen sker emellertid på Skatteverkets initiativ och är inte begränsad till det eller de kassaregister som näringsidkaren själv begär kontroll av. En näringsidkare som ställt sig helt utanför systemet kommer inte att ta initiativ till någon kontroll, men kan däremot bli föremål för tillsyn. Tillsynsreglerna bör utformas så att ett stort antal kontroller kan genomföras. För att så skall kunna ske måste begränsade kontroller som tar kort tid i anspråk kunna

genomföras. Samtidigt måste näringsidkarnas berättigade krav på rättsäkerhet och respekt för den personliga integriteten respekteras. Sistnämnda frågor diskuteras nedan i ett särskilt avsnitt.

### *Rätt till tillträde och undersökning*

Eftersom föremålet för tillsynen normalt finns där näringsidkaren bedriver sin verksamhet krävs att Skatteverket kan utföra inspektioner på plats. Skatteverket behöver därför ha rätt till tillträde och undersökningsrätt. Kassaregistret kan finnas i en affärslokal, men det förekommer också att själva registret inte finns i anslutning till kassaterminalen utan i en dator som kan vara placerad på annan plats.

Med verksamhetslokal förstås enligt 3 § tvångsåtgärdslagen utrymmen som huvudsakligen används i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som bedrivs av annan juridisk person än dödsbo. Med verksamhetslokal avses också markområden, transportmedel, förvaringsplatser och andra utrymmen som är eller kan antas vara disponerade i verksamheten. Om tillträdesrätten för tillsyn av kassaregister begränsas till verksamhetslokal i denna mening kommer även kassaregister som förvaras på annan plats än i affärslokalen normalt att innefattas.

Undersökningsrätten bör omfatta samtliga kassaregister som finns i verksamhetslokalen. Inspektionen bör vara inriktad på att kontrollera att en näringsidkares samtliga kassaregister är certifierade och anmälda samt att plomberingarna är intakta. En del av de krav som vi anser bör ställas på ett kassaregister syftar till att underlätta tillsynen. Det gäller främst funktionen kassaregisterkontroll och kravet på att plomberingar skall vara lätta att inspektera (se avsnitt 8.2.4). Kassaregisterkontroll innebär att en utskrift kan göras som innehåller uppgift om bl.a. kassaregistrets identifikationsbeteckning, datum då kassaregistret togs i bruk första gången samt datum för senaste återkommande kontroll och plombering. Att ta fram en sådan utskrift bör ingå i undersökningen. Dessutom bör en kvittokopia skrivas ut och en kontroll göras av att inga plomberingar är brutna. Om det vid denna begränsade undersökning framkommer omständigheter som tyder på att kassaregistret i något avseende inte uppfyller

föreskrivna krav utan att det omgående kan fastställas, bör en fördjupad kontroll göras. Det omedelbara syftet med undersökning av kassaregister skall dock alltid vara att kontrollera att de uppfyller ställda krav. Undersökning som sker med stöd av tillsynsbefogenheten får således inte syfta till att kontrollera att näringsidkaren registrerar och deklarerar all försäljning. Förhållandet mellan tillsynen och den egentliga skattekontrollen diskuteras nedan i avsnittet Åtgärder efter tillsyn.

#### *Skyldighet att lämna upplysningar m.m.*

För att en effektiv tillsyn skall kunna genomföras behöver Skatteverket även ha möjlighet att få annan information än den som en undersökning av kassaregister ger. Näringsidkaren bör därför vara skyldig att lämna de upplysningar och tillhandahålla de handlingar som är nödvändiga för tillsynen. Eftersom tillsynen syftar till att kontrollera att certifierat kassaregister finns och att samtliga kassaregister som används uppfyller föreskrivna krav blir utrymmet för skyldigheten att lämna upplysningar och tillhandahålla handlingar begränsad till vad som är nödvändigt för en sådan bedömning. Näringsidkares skyldigheter omfattar däremot inte att lämna upplysningar eller handlingar som syftar till att kontrollera att samtliga intäkter ingår i intäktsredovisningen och beskattas. Huruvida kassaregistret faktiskt används vid all försäljning får kontrolleras inom ramen för den reguljära skattekontrollen. Vidare föreslås i avsnitt 10.2.6 att särskilda kontrollbefogenheter införs för kontantbranscherna.

En handling som regelmässigt behövs för tillsynen är protokoll från senaste återkommande kontroll. Används ett leasat kassaregister eller har ett begagnat kassaregister förvärvats kan Skatteverket behöva tillgång till leasingavtal eller köpeavtal för att kunna bedöma om anmälningsskyldighet uppfyllts i rätt tid. Om näringsidkaren uppger att verksamheten inte omfattas av kravet på certifierade kassaregister bör Skatteverket också få ställa frågor om den bedrivna verksamheten om det behövs för att bedöma om skyldighet att registrera betalning i kassaregister föreligger.

*Oanmälda inspektioner*

En särskild fråga är om inspektioner bör få företas oanmält eller om näringsidkaren skall underrättas i förväg. En viktig del av inspektionen är att samtliga kassaregister som används i verksamheten kan kontrolleras. För att näringsidkaren inte skall ha möjlighet att – endast inför inspektionen – ta bort kassaregister som används vid sidan av de anmälda kassaregistren måste det vara möjligt att göra oanmälda besök.

*Rätt till biträde av polismyndighet*

En annan fråga är hur en situation då näringsidkaren motsätter sig en inspektion skall hanteras. Marknadskontroll och annan tillsyn får vanligen företas även mot den enskildes vilja och tillsynsmyndigheten har regelmässigt rätt att begära biträde av myndighet som har rätt att använda tvång. Kontrollbesök enligt lagen om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. är ett exempel på reglering inom skattekontrollområdet där det saknas möjligheter till tvång. Enligt lagen får Skatteverket för att identifiera en person som bedriver eller kan antas bedriva torg- och marknadshandel besluta om kontrollbesök på den plats där handeln bedrivs. Skatteverket får begära legitimation, men har inga sanktionsmöjligheter om den enskilde vägrar att legitimeras. Bristen på tillgång till sanktioner har enligt vad Skatteverket uppgett inte varit något problem i den praktiska tillämpningen.

Begäran om legitimation är enligt vår mening inte en kontrollsituation som kan jämföras med undersökning av kassaregister. En undersökning av kassaregister kommer vanligen att genomföras i näringsidkarens egen affärslokal och inspektören behöver tillgång till kassaregistret. Det är således fråga om en mer omfattande kontroll än en identitetskontroll som utförs på annan plats än i näringsidkarens egen lokal. Det är vidare angeläget att kontrollen kan utföras omedelbart och det saknas alternativa vägar att få fram informationen. Det finns enligt vår bedömning en inte obetydlig risk att inspektören nekas omedelbar tillgång till kassaregistret om han inte har rätt att begära biträde av myndighet som får använda tvång. Om näringsidkaren motsätter sig inspektionen och Skatteverket saknar rätt att begära biträde är den enda möjligheten för att omedelbart kunna genomföra en kontroll



av de kassaregister som finns i lokalen att fatta ett interimistiskt beslut om revision i den reviderades verksamhetslokaler enligt 5 § och 15 § tvångsåtgärdslagen. En förutsättning för ett sådant beslut är att det finns en påtaglig risk att det som får besiktigas och provas undanhålls, förvanskas eller förstörs innan länsrätten kan fatta beslut. En omständighet som enligt uttalande i förarbetena kan tyda på sabotagerisk är att grunden för vägran till samverkan inte framstår som rimlig eller endast kan ses som ett sätt att vinna tid (se prop. 1993/94:151 s. 154). Huruvida den omständigheten att Skatteverket nekas tillträde vid en oanmäld inspektion av kassaregister är tillräcklig för att påtaglig risk skall anses föreligga torde vara beroende av vilka skäl som anges i det enskilda fallet och vad som i övrigt är känt om verksamheten. I de flesta fall skulle förutsättningar för tillämpning av tvångsåtgärdslagen sannolikt inte finnas. Vår bedömning är mot bakgrund härav att Skatteverket för att genomföra tillsyn bör ges möjlighet att begära biträde från polismyndighet. Möjligheten att begära biträde skall naturligtvis användas restriktivt. Redan det förhållandet att Skatteverket har rätt att begära biträde kan också antas medföra att behovet av att utnyttja den möjligheten blir mindre.

#### *Rättssäkerhet och personlig integritet*

Skatteverket skall enligt vad som ovan föreslagits vid tillsyn ha rätt att göra inspektioner i näringsidkares verksamhetslokal. Det innebär att frågor kring rätten till personlig integritet och rättssäkerhet aktualiseras. Vid avvägningen mellan å ena sidan samhällets intresse av effektiv kontroll och å andra sidan enskildas rätt till personlig integritet och rättssäkerhetsgarantier bör beaktas att fråga inte är om en omfattande skattekontroll utan en begränsad tillsyn av kassaregister.

Var och en har enligt artikel 8 i Europakonventionen rätt till respekt för sitt privat- och familjeliv, sitt hem och sin korrespondens. I 2 kap. 6 § RF finns det ett skydd mot husrannsakan och liknande intrång. Bestämmelsernas tillämpningsområden är inte begränsade till enskilds bostad, utan kan åberopas även avseende åtgärder i enskilds verksamhetslokal (se ovan avsnitt 10.1.1 och 10.1.2). En åtgärd bedöms dock som känsligare om den företas i en bostad än i en verksamhetslokal. Det krävs därför starkare skäl för åtgärder i bostäder. I regleringar om offentlig

tillsyn är det vanligt att tillträdesrätten av rättssäkerhetsskäl uttryckligen begränsas till att inte avse bostäder (se t.ex. Tillsynsutredningens betänkande *Tillsyn – förslag om en tydligare och effektivare offentlig tillsyn*, SOU 2004:100 s. 207, 26 § produktsäkerhetslagen [2004:451] och 6 kap. 4 § lagen [2003:113] om elcertifikat). Vi föreslår att inspektion skall få företas i verksamhetslokal i den mening begreppet har i tvångsåtgärdslagen. Det innebär att tillträdesrätten inte innefattar vad som i dagligt tal avses med bostad. Om verksamheten bedrivs i anslutning till bostaden i en lokal som är avskild från bostadsytorna bör lokalen där verksamheten bedrivs däremot betraktas som en verksamhetslokal. Inspektion kan därmed göras i lokalen.

Tillsyn av den art som det här är fråga om syftar ytterst till att åstadkomma förutsättningar för skattekontroll. Det är ett ändamål för vilket det är tillåtet att begränsa enskildas rättigheter enligt såväl artikel 8 som 2 kap. 6 § RF. De åtgärder som skall få företas i verksamhetslokalen är väl avgränsade och begränsade. I de allra flesta fall bör de kunna genomföras utan att verksamheten påverkas annat än marginellt. För att betona vikten av att Skatteverket genomför tillsynen så att minsta möjliga olägenhet uppstår för näringsidkaren föreslås en bestämmelse om allmänt hänsynstagande (se 18 § i lagförslaget). Skatteverket har också iakttagit de allmänna principerna ändamålsprincipen, behovsprincipen och proportionalitetsprincipen. Enligt ändamålsprincipen får ett ingripande mot en enskild vidtas endast i det syfte som har motiverat den lagstiftning som läggs till grund för ingripandet. Behovsprincipen innebär att en åtgärd bara får vidtas om det finns ett påtagligt behov av det och om det inte är möjligt att nå det avsedda resultatet med andra, mindre ingripande medel. Proportionalitetsprincipen kräver att den som beslutar om en åtgärd i varje enskilt fall prövar om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för den enskilde. Både arten och varaktigheten av ingripandet måste stå i rimlig proportion till det önskade målet. Hänsynstagande och beaktande av dessa principer blir särskilt viktiga när åtgärder vidtas i verksamhetslokal som finns i anslutning till näringsidkarens bostad. Sammantaget bedömer vi att den här föreslagna formen för tillsyn inte går längre än vad som är absolut nödvändigt för att uppnå syftet med regleringen. Tillsynen är enligt vår mening också förenlig med de krav på respekt för näringsidkarnas integritet som bör ställas.

Eftersom de föreslagna förfarandereglererna för tillsyn skiljer sig från vad som gäller vid revision enligt taxeringslagen med flera lagar är det viktigt att Skatteverkets personal tydligt klargör för den kontrollerade vilken form av kontroll som bedrivs.

### *Åtgärder efter tillsyn*

Framkommer det vid tillsyn att ett eller flera kassaregister inte uppfyller föreskrivna krav bör detta dokumenteras och en sanktionsavgift utgå. Detsamma bör gälla om det konstateras att något kassaregister inte finns trots att näringsidkaren är skyldig att registrera försäljning i certifierat kassaregister. Skatteverket skall också kunna förelägga näringsidkaren att vidta rättelse inom viss tid. Det bör däremot inte vara möjligt att förbjuda användning av kassaregistret. Ett sådant förbud skulle i praktiken innebära att en näringsidkare som endast har ett kassaregister blir tvungen att omedelbart upphöra med verksamheten. Först när nytt kassaregister har köpts in eller det gamla har åtgärdats skulle verksamheten kunna återupptas. Enligt vår bedömning står effekter av detta slag inte i rimlig proportion till den övervägande delen av de överträdelser som kan förekomma. Det är i stället rimligt att näringsidkaren får skälig tid på sig för att rätta till bristerna. Om så inte sker bör en ny och högre sanktionsavgift tas ut eller vitesföreläggande meddelas. Möjligheten att förena ett föreläggande med vite och utformningen av sanktionsavgiften behandlas i kapitel 11.

Som framgår av tidigare avsnitt bedömer vi att tillsynen och skattekontrollen skall hållas åtskilda. Tillsynen måste för att vara tillräckligt effektiv kunna ske oanmält. Den måste också, utan föregående domstolsprövning, kunna genomföras oberoende av om den enskilde vill samverka eller inte. Taxeringsrevision är jämfört med tillsyn av kassaregister en betydligt mer omfattande och ingripande kontrollform som av rättssäkerhets- och integritetsskäl inte får genomföras med stöd av så vidsträckta befogenheter. Tillsyn kan därför inte formlöst övergå i revision. Om det vid tillsyn framkommer omständigheter som talar för att näringsidkaren i något avseende inte fullgör sina skyldigheter enligt skattelagstiftningen bör det i stället resultera i att en skatteutredning inleds enligt de regler som gäller för sådan kontroll.

Under förutsättning att tillsynen får tillräckligt stor omfattning bedömer vi att antalet fall då kassaregistrets plomberingar bryts blir få. Fusket kommer i stället att ske vid sidan av kassaregistret. Eftersom en bruten plombering är en stark indikation på att manipulation av kassaregister har skett i syfte att undandra skatt finns det ändå anledning att beröra hur den situationen bör hanteras. Upptäcks en bruten plombering vid tillsyn finns det i allmänhet skäl att omedelbart inleda en revision. Underrättelse om revisionen i förväg kan underlåtas med stöd av 3 kap. 9 § fjärde stycket taxeringslagen eftersom det i en sådan situation regelmässigt får anses vara av betydelse att göra en inventering av kassan och den kontrollen kan bli meningslös om underrättelse sker i förväg. Samtycker den reviderade inte till kassainventeringen eller till den efterföljande granskningen av räkenskaperna får en prövning enligt tvångsåtgärdslagen göras. En bruten plombering är ett så påtagligt tecken på ett avancerat skatteundandragande att det bör vara tillräckligt för att det skall anses finnas påtaglig risk för att den reviderade kommer att undanhålla, förvanska eller förstöra det som får granskas, inventeras, besiktigas eller provas. Revisionen kan därmed genomföras med stöd av 5 § tvångsåtgärdslagen. Eftersom den reviderade känner till att revision skall ske får sabotagerisken anses så akut att granskningsledare kan fatta ett interimistiskt beslut med stöd av 15 § tvångsåtgärdslagen. Beslut om åtgärd i verksamhetslokal får verkställas av granskningsledare om det kan ske obehindrat. För att Skatteverket skall kunna agera tillräckligt snabbt i en situation som den vi har beskrivit krävs att det finns granskningsledare tillgängliga som kan kontaktas vid behov. Det vore givetvis enklare om beslut och verkställighet i stället kunde hanteras av den som utför tillsynen eller av annan större personalgrupp än granskningsledarna. Skälet till att granskningsledarna är den enda personalkategori vid Skatteverket som får besluta om och verkställa tvångsåtgärder är emellertid att det anses angeläget att frågor rörande tvångsåtgärder handläggs av särskilt utbildade tjänstemän med hög kompetens (prop. 1993/94:151 s. 103). Det finns enligt vår bedömning inte tillräckliga skäl för att göra undantag från det kravet för tvångsåtgärder som inletts efter tillsyn av kassaregister. Skatteverket bör i stället organisera verksamheten så att detta kan hanteras på ett bra sätt.

Tillsynsutredningen föreslår i betänkandet *Tillsyn – förslag om en tydligare och effektivare offentlig tillsyn* (SOU 2004:100) att det i en

allmän lag om tillsyn skall tas in en bestämmelse som ger ett tillsynsorgan rätt att omedelbart omhänderta handlingar och föremål som är av väsentlig betydelse för tillsyn om det finns risk att den objektsansvarige förstör dem. Syftet med bestämmelsen är att säkra möjligheten till kontroll och granskning av tillsynsobjektet. I fråga om tillsyn av kassaregister finns inte motsvarande behov av omhändertagande eftersom den undersökning som skall göras av kassaregistret omedelbart kan utföras i verksamhetslokalen. Den dokumentation av eventuella brister som behövs som underlag för beslut om sanktioner kan likaså göras på plats. Om kassaregistret eller information från detta behöver tas om hand för att användas i en skatte- eller brottsutredning bör det inte ske inom ramen för tillsynen utan enligt de regler som gäller för den utredning det är fråga om.

### 10.2.6 Särskilda kontrollåtgärder

**Vårt förslag:** Skatteverket skall få göra kundräkning, kvittokontroll och provköp för att kontrollera kontantbranscherna. I samband härmed skall Skatteverket även få göra kassainventering. Åtgärderna skall få vidtas i verksamhetslokal dit allmänheten har tillträde och på allmän plats i anslutning till sådan verksamhetslokal.

### Inledning

I våra direktiv sägs att frågor som kan behöva övervägas är om inte kundräkning, provköp, kvittokontroll och teknisk kontroll av kassaregister bör kunna ske i ökad utsträckning utanför revisionsinstitutet. Den kontroll som vi föreslår skall kunna ske vid tillsyn kan beskrivas som teknisk kontroll (se avsnitt 10.2.5). De övriga arbetsmetoder som nämns i direktiven används vid kommunernas tillsyn av restauranger enligt alkohollagen. *Kundräkning* innebär att den tjänsteman som utför tillsynen utan att ge sig till känna observerar hur många kunder eller hur många maträtter som serveras under en viss tid. I ett senare skede jämförs kassaregistrets kontrollremsa eller uppgifter i journalminne med observationen. *Provköp* genomförs genom att tjänstemannen gör ett antal inköp som senare följs upp på motsvarande sätt som

kundräkningen. *Kvittokontroll* innebär att tjänstemannen utan att ge sig till känna observerar huruvida kunderna erbjuder kvitto. Kontrollerna utförs vanligen av kommunens egen personal eller av tjänstemän från Skatteverket som biträder kommunen som sakkunniga. Vid tillsyn enligt alkohollagen finns inget krav på att underrätta tillståndshavaren i förväg. Något krav på att tillsyner skall bedrivas i samverkan med tillståndshavaren finns inte heller. Det anses inte finnas något hinder mot att genomföra tillsynsbesök eller delar av dessa dolt utan att ge sig till känna för tillståndshavaren (se Statens folkhälsoinstituts *Handbok Alkohollagen*, kommentaren till 8 kap. 1 §).

I följande avsnitt diskuteras vilket behov Skatteverket har av möjligheter att använda sig av kontrollåtgärder av nu aktuell typ. Vi lämnar också ett förslag på hur en reglering av sådan kontroll bör se ut. De i detta sammanhang betydelsefulla frågorna om rätts-säkerhet och personlig integritet tas upp i ett särskilt avsnitt.

### **Medger gällande regelverk att Skatteverket använder dolda kontrollmetoder på fältet?**

Hur stort utrymme Skatteverket har för att använda dolda efterforskningsmetoder som kundräkning, provköp och kvittokontroll är inte lagreglerat. Den slutsats som kan dras av de uttalanden i förarbeten som gjorts i olika sammanhang är att utrymmet för sådana åtgärder är oklart (se Ds 1997:23 s. 225 f., prop. 1997/98:10 s. 55, SOU 1997:86 s. 283 och prop. 1997/98:100 s. 69).

JO har i ett samlingsbeslut (*JO om moderna efterforskningsmetoder i skatte- och kronofogdemyndigheternas verksamhet – en undersökning av laglighet och lämplighet*, 1984:1) gjort uttalanden som belyser de frågeställningar som denna typ av efterforskningsmetoder i beskattningsverksamheten väcker. JO uttalar i beslutet att det är fullt tänkbart och försvarligt med efterforskningsåtgärder på allmänna och enskilda platser där allmänheten har tillträde förutsatt att kraven på saklighet och opartiskhet respekteras, behovs- och proportionalitetsprinciperna iakttas, beslut om åtgärderna tas på chefsnivå och åtgärden dokumenteras. Utrymmet för efterforskningsåtgärder är enligt JO större om åtgärderna är kopplade till anhängiggjort ärende eller ingår i en tillsynsuppgift. Däremot är utrymmet begränsat för insatser med mera allmänt syfte. Systematiskt dold övervakning på individnivå är enligt JO en

uppgift för i första hand polisen. Ett exempel på olämpliga metoder är dold trafikövervakning för att avslöja eventuell samåkning och felaktiga bilkostnadsavdrag. Metoden blir enligt JO "individrelaterad" på ett sätt som väcker olust.

I beslutet tar JO upp ett fall där dåvarande skattemyndigheten övervakat en grillbar i syfte att utreda om försäljningen avsåg servering eller avhämtning (intresset föranleddes av olika mervärdesskattesats för servering och avhämtning). Kontrollen gick till så att skatterevisorer under en redovisningsperiod från andra sidan gatan gjorde systematiska iakttagelser av hur försäljningen gick till. JO konstaterade att vem som helst kan stå och öppet iaktta kunderna från andra sidan gatan. Kontrollen riktade sig mot ett företag som öppet bjöd ut varor och tjänster för allmänheten i vanliga former. Det var enligt JO visserligen fråga om en systematisk efterforskning, men den var ganska öppet bedriven och kunde knappast sägas vara inriktad på de enskilda kunderna. JO ansåg att åtgärden i sig inte var olämplig. En annan sak var enligt JO att den kan diskuteras från andra utgångspunkter. Hänsyn borde enligt JO tas till vad allmänheten skulle tycka om saken om den blev känd och hur det skulle påverka allmänhetens syn på skatteförvaltningen och dess tjänstemän. Vidare borde beaktas vilken överskottsinformation revisorerna typiskt sett får från sin observationspunkt och vilken vana de har att hantera sådan information. Synpunkter av det slaget borde enligt JO leda till försiktighet i användningen.

När JO gjorde ovan refererade uttalanden fanns inte regeln i 3 kap. 10 § taxeringslagen som slår fast att en revision skall bedrivas i samverkan med den enskilde. Samverkanskravet bör innebära att utrymmet för dolda åtgärder i form av kundräkning eller liknande inom ramen för en revision numera är ytterst begränsat. En annan sak är att exempelvis kundräkning kan genomföras under revisionen efter överenskommelse med den reviderade i syfte att ta fram underlag för jämförelse med redovisade intäkter under tidigare period.

### **Finns det behov av dolda kontrollmetoder på fältet?**

Om vårt förslag på certifierade kassaregister genomförs kommer goda förutsättningar att finnas för kontroll av att intäkter som registreras i kassaregistret även beskattas. Det finns dock risk för

att den som inte avser att redovisa samtliga intäkter vid taxeringen underlåter registrering i kassaregistret. Om denna form av kringgående inte effektivt kan kontrolleras finns det risk att den föreslagna regleringen med krav på certifierade kassaregister undergrävs. Det är vidare ur allmän synvinkel olämpligt att införa en reglering som kan kringgå om det saknas möjligheter till tillräcklig kontroll.

Frågan är i vilken utsträckning den föreslagna regleringen och befintliga regler ger utrymme för att motverka skatteundandraganden som sker genom att näringsidkaren låter bli att registrera försäljningen i kassaregister. I branscher där kunden vanligen behöver kvitto för att kunna utnyttja bytesrätt eller för eventuell reklamation är möjligheterna till sådant fusk mindre än i övriga branscher. Den föreslagna skyldigheten för näringsidkare att erbjuda kunden kvitto bör i viss utsträckning kunna motverka ett sådant förfarande. Kontroll av kassaregister vid tillsyn syftar till att kontrollera att de kassaregister som används i verksamheten är anmälda, certifierade och kontrollerade samt att de inte är förändrade på ett otillåtet sätt. Vid tillsynen kommer således inte fusk i den form vi nu diskuterar att upptäckas. Även vid revision är det svårt att upptäcka skatteundandraganden som skett på det sättet. I de fall underrättelse om revisionsbeslutet med stöd av 3 kap. 9 § taxeringslagen sker först i samband med verkställighet kan en inledande kassainventering göras utan förvarning. En konstaterad differens mellan vad som finns i kassan och vad som registrerats i kassaregistret kan bero på att alla försäljningar inte registrerats, men kan också bero på andra orsaker som t.ex. att växelkassan vid dagens början varit felräknad eller att fel belopp lämnats i växel vid försäljning. En förutsättning för att icke registrerade försäljningar skall kunna upptäckas är naturligtvis dessutom att dessa intäkter faktiskt förvaras i kassan. Det största problemet med revisionsinstitutet är dock att den kontrollformen är så arbetskrävande att endast ett fåtal näringsidkare kan kontrolleras.

För att det skall vara möjligt att annat än i begränsad omfattning kontrollera – och därmed i förlängningen förebygga – att skatteundandraganden inte sker genom att försäljningar inte registreras i kassaregister krävs enligt vår bedömning tillgång till en enkel och effektiv kontrollform som kan nå många näringsidkare. Det bör inte krävas en misstanke om oegentligheter utan urvalet



bör kunna ske slumpmässigt. Kontrollen måste vidare få företas dolt.

### Ett fristående kontrollinstitut

Fördjupad skattekontroll av näringsidkare sker enligt gällande regelverk inom ramen för en revision. Det ligger utanför vårt uppdrag att föreslå generella förändringar av revisionsinstitutet. Enligt vår uppfattning finns det inte skäl för att vid sidan av revisionsinstitutet införa en särskild form av fördjupad skattekontroll för näringsidkare inom kontantbranscherna. En sådan kontroll skall alltså även i fortsättningen ske genom revision.

En revision skall enligt 3 kap. 10 § taxeringslagen bedrivas i samverkan med den reviderade. Det är inte förenligt med samverkanskravet att inom ramen för en revision tillåta dolda åtgärder. Det förhållandet och effektivitetsskäl talar för att de ytterligare kontrollbefogenheter som behövs inte bör knytas till revisionsinstitutet, utan kunna användas utan samband med revision eller visst taxeringsärende. Ett fristående kontrollinstitut bör därför skapas. Resultatet av kontrollåtgärderna kan dock utgöra skäl att inleda en revision eller att utöva tillsyn. Utgångspunkten bör vara att åtgärder inom ramen för kontrollinstitutet skall utformas så att de kan genomföras utan tvång. Åtgärderna får inte innebära störningar i verksamheten. Det är de särskilda kontrollproblemen i kontantbranscherna och behovet att förhindra kringgående av kassaregisterkravet som motiverar ett särskilt kontrollinstitut. Tillämpningsområdet skall därför begränsas till näringsidkare som omfattas eller kan antas omfattas av kravet på kassaregister.

Dolda åtgärder är effektiva för att kontrollera om registrering i kassaregistret sker. Erfarenheterna av sådana åtgärder inom alkoholtillsynen har också enligt vad utredningen har erfarit varit goda. Vi bedömer att Skatteverket bör få göra observationer i verksamhetslokal dit allmänheten har tillträde och på allmän plats i anslutning till sådan verksamhetslokal. Härigenom kan kundräkning och kvittokontroll genomföras. Beroende på omständigheterna kan det vara lämpligt att göra observationerna på plats i verksamhetslokalen eller från en observationspunkt utanför lokalen. Vidare bör Skatteverket få göra inköp, så kallade provköp. För att det skall vara möjligt att i efterhand stämma av

observationer och inköp mot registreringar i kassaregister bör Skatteverket vidare ha rätt att få del av kontrollremsa eller uppgifter i journalminne för den aktuella tidsperioden. Uppgifter på kontrollremsa eller motsvarande är enligt god redovisningssed inte räkenskapsinformation i företag som använder ett flertal kassaregister och har ett väl fungerande system för intern kontroll av att kassarapporten överensstämmer med kontrollremorna (BFN R 2 Gemensam verifikation, se avsnitt 8.1.2). Näringsidkare som uppfyller dessa krav är således inte skyldig att spara kontrollremsa eller motsvarande och kan därför inte omfattas av en skyldighet att lämna ut informationen. Vad som avses med uttrycket ett väl fungerande system för intern kontroll diskuteras i avsnitt 8.2.6.

En anslutande fråga är om inventering av kassan skall få utföras utanför revisionsinstitutet. En kassainventering förutsätter till skillnad från ovan föreslagna åtgärder fysisk tillgång till kassaregistret. Tjänstemannen skulle därför behöva ge sig till känna och genomföra ett oaviserat kontrollbesök. Som anförts i föregående avsnitt kan en vid kassainventering konstaterad differens mellan vad som finns i kassan och vad som registrerats i kassaregistret bero på annat än att alla försäljningar inte registrerats i kassaregistret. Resultatet av en kassainventering visar således i sig inte lika entydigt som resultatet av t.ex. ett provköp att viss försäljning inte har registrerats i kassaregistret. Det talar för att kassainventering inte bör genomföras som en isolerad åtgärd. Däremot kan en kassainventering vara ett bra komplement till andra åtgärder inom ramen för det fristående kontrollinstitutet. Vi anser därför att kassainventering bör få göras i samband med andra särskilda kontrollåtgärder. För att kontrollen skall vara effektiv bör den kunna ske utan att näringsidkaren underrättas i förväg. På samma sätt som i fråga om de andra särskilda kontrollåtgärderna skall befogenheterna användas utan samband med revision. Inom ramen för en revision skall reglerna i 3 kap. taxeringslagen tillämpas vilket bl.a. innebär att den reviderade som huvudregel skall underrättas om en kassainventering i förväg.

## Rättssäkerhet och personlig integritet

De särskilda kontrollbefogenheter som vi föreslår att Skatteverket skall få tillgång till aktualiserar avvägningen mellan å ena sidan behovet av effektiv skattekontroll och å andra sidan de kontrollerades rätt till respekt för den personliga integriteten och behovet av rättssäkerhetsgarantier. Sammantaget bedömer vi att de särskilda kontrollbefogenheterna är så utformade att effekterna ur integritets- och rättssäkerhetssynpunkt blir relativt begränsade och väl motiveras av vinsterna i form av förbättrade möjligheter till effektiv skattekontroll. Vi redogör för skälen till vår slutsats i följande två avsnitt.

### *Kundräkning, provköp och kvittokontroll*

Kontrollbefogenheterna skall endast få användas i verksamhetslokal dit allmänheten har tillträde och på allmän plats i anslutning till sådan lokal. I praktiken kan det bli fråga om observationer i eller i anslutning till en butik, restaurang eller motsvarande. Det är inte fråga om en generell befogenhet att göra efterforskningar på dessa platser. I lagen skall beskrivas vilka åtgärder som Skatteverket får företa. Gemensamt för åtgärderna är att de kan genomföras utan näringsidkarens medverkan och att de för att vara effektiva behöver ske dolt. Åtgärderna är av sådan art att de kan bedrivas av i princip vilken enskild person som helst. Eftersom vårt förslag innebär att Skatteverkets personal regelmässigt skall kunna använda sig av dessa metoder skall det naturligtvis ändå finnas ett uttryckligt lagstöd för åtgärderna.

Några störningar av den kontrollerade verksamheten kommer inte att uppkomma. Eftersom observationer endast skall få göras i och i anslutning till verksamhetslokal dit allmänheten har tillträde bör känslig överskottsinformation av privat natur inte förekomma annat än i rena undantagsfall. Inte heller i situationer då verksamhetslokalen finns i anslutning till näringsidkarens bostad bör tjänstemannen typiskt sett få känslig överskottsinformation, även om risken härför kan antas vara något större än i övriga fall. Även i samband med revisioner kan revisorerna få tillgång till överskottsinformation och det finns en vana hos Skatteverket att hantera dessa frågor. Under förutsättning att de särskilda befogenheterna används ansvarsfullt och med urskiljning bedömer

vi att intrånget i näringsidkarnas personliga integritet kommer att bli begränsat.

Observationerna kommer inte att vara inriktade på de enskilda kunderna utan på mer allmänna förhållanden som försäljningsvolymer och kvittorutiner. Risken för att kundernas integritet kränks bör kunna bedömas som marginell. Vi bedömer vidare att förståelsen bland allmänheten för behovet av sådana åtgärder som nu föreslås är stort. Kännedom om att Skatteverket gör inköp i en butik eller observerar hur många luncher som serveras på en restaurang skulle sannolikt inte innebära att allmänhetens förtroende för Skatteverket och dess tjänstemän skulle påverkas negativt. Även bland de näringsidkare som följer skattereglerna och påverkas negativt av den illojala konkurrens som utbredd skattefusk innebär bedömer vi att förståelsen för den här typen av kontroller är stort. Behovet av åtgärderna har vidare påtalats av de branschorganisationer som är representerade i utredningen.

Av de åtgärder vi föreslår är kundräkning enligt vår mening den ur rättssäkerhetssynpunkt känsligaste åtgärden. Kontrollsituationen är komplex och ställer relativt stora krav på tjänstemannen. Det kan t.ex. vara svårt för tjänstemannen att på avstånd och utan att själv bli observerad notera vad en kund köper eller beställer. Risken för felaktiga observationer är därmed inte försumbar. Eftersom näringsidkaren inte har informerats om åtgärden i förväg ställs han i efterhand inför ett material som han har svårt att kontrollera och bemöta. Om observationer som gjorts med stöd av de särskilda kontrollbefogenheterna efter revision läggs till grund för ett beslut om ändrad taxering blir det ytterst domstolarnas sak att bedöma värdet av Skatteverkets observationer. I detta sammanhang kan nämnas att Regeringsrätten i ett mål om återkallelse av serveringstillstånd enligt alkohollagen har ansett att tillsynsmyndighetens observationer vid en kassainventering och kundräkning vid två tillfällen utgjorde skäl för att återkalla tillståndet (RÅ 2002 ref. 33 II).

Det är av rättssäkerhetsskäl också viktigt att skiljelinjen mellan åtgärder som bygger på frivillighet och tvångsåtgärder inom skattekontrollen kan upprätthållas. Tvångsåtgärderna skall vara klart avskilda och kringgärdade av rättssäkerhetsgarantier. Det ligger i sakens natur att det inte är möjligt att samtycka till en dold åtgärd. Det kan sägas ligga ett visst mått av tvång i åtgärder som företas dolt eftersom de genomförs utan att den kontrollerade får möjlighet att ta ställning till om han vill medverka eller inte.

Åtgärderna är emellertid som ovan sagts sådana att de kan företas av viken enskild person som helst. De kan genomföras utan näringsidkarens medverkan och utan att det finns risk för att situationer uppstår då tvång kan behövas. De särskilda befogenheterna ingår vidare i ett fristående kontrollinstitut som med hänsyn till samverkanskravet i 3 kap. 10 § taxeringslagen inte kan tillämpas inom ramen för en revision. Mot bakgrund härav kan åtgärderna enligt vår mening tillåtas utan att gränsen mellan tvång och frivillighet blir otydlig. Om förhållanden som talar för skatteundandraganden noteras vid kontroll som sker med stöd av de särskilda kontrollbefogenheterna, kan en revision inledas. Kontrollen sker därmed enligt taxeringslagens regler och i samverkan med den reviderade. Endast om det inte är möjligt att genomföra revisionen i samverkan kan en tvångssituation uppstå. Den reviderade tillförsäkras då de rättssäkerhetsgarantier som följer av en prövning enligt tvångsåtgärdslagen.

### *Kassainventering*

Vårt förslag innebär att kassainventering skall få genomföras utanför revisionsinstitutet i samband med andra särskilda kontrollåtgärder. Kassainventering är en väl avgränsad åtgärd som kan genomföras på begränsad tid utan att verksamheten påverkas nämnvärt.

Befogenheten att inventera kassan innefattar inte någon rätt att vidta åtgärden mot näringsidkarens vilja. Näringsidkaren har alltså rätt att motsätta sig att åtgärden genomförs. Härigenom kan skiljelinjen mellan frivillighet och tvång upprätthållas. Motsätter sig näringsidkaren kontrollen får Skatteverket överväga om det finns skäl att besluta om revision. En prövning kan därefter ske inom ramen för tvångsåtgärdslagen varvid rättssäkerhetsgarantier i form av domstolsprövning som följer av den lagen aktualiseras. Ur rättssäkerhetssynpunkt är det av avgörande betydelse att näringsidkaren uppfattar att han har en reell möjlighet att motsätta sig åtgärden och i förlängningen få saken prövad av domstol. Skatteverket bör därför regelmässigt informera näringsidkaren om hans rättigheter. När åtgärden sker oanmält och näringsidkaren har begränsad tid att ta ställning till Skatteverkets begäran ställs särskilt stora krav på att lämna lättillgänglig information.

### 10.2.7 Revision

Vi föreslår inga förändringar av reglerna om revision, men förslagen kommer ändå att påverka revisionsarbetet i vissa avseenden. Ett av de övergripande syftena med kravet på certifierade kassaregister är att det vid en skattekontroll i efterhand skall finnas tillförlitligt underlag. Tillsynen har som främsta uppgift att förmå näringsidkarna att endast använda certifierade kassaregister. Kravet på att erbjuda kunderna kvitto bör medverka till att registrering i kassaregistret sker. Att så sker kan effektivt kontrolleras med hjälp av de särskilda kontrollbefogenheter vi föreslår (kunderäkning, kvittokontroll, provköp och kassainventering). Ju större genomslag regleringen får i dessa avseenden desto bättre underlag kommer det att finnas vid en revision av verksamheten. Tillsynen och skattekontrollen som sker med stöd av de särskilda kontrollbefogenheterna kan också ge information som innebär att ett bra urval till revision kan göras.

År 1997 genomfördes förändringar av revisionsreglerna i taxeringslagen bl.a. för att öka förutsättningarna för en korrekt beskattning i den svårkontrollerade kontanthandeln. Genom lagändringen infördes möjlighet till revision av löpande period och, under vissa förutsättningar, underrättelse om revision först i samband med verkställigheten (3 kap. 8–9 §§ taxeringslagen). Dessa bestämmelser bör enligt vår bedömning kunna användas på ett effektivare sätt om förslaget på certifierade kassaregister genomförs eftersom den i sammanhanget centrala kontrollen av kassaregister då blir väsentligt enklare att genomföra. Kontrollen kommer att underlättas genom att det i ett certifierat system blir betydligt lättare för Skatteverket att få tillgång till information om de kassaregister som är certifierade. Flera av de krav som enligt vårt förslag bör ställas på ett kassaregister är avsedda att praktiskt underlätta en kontroll av kassaregister. Det gäller t.ex. kravet på att det skall vara möjligt att överföra registrerade uppgifter till ett annat administrativt datasystem och att skriva ut en rapport över kassaregistrets inställningar.

# 11 Administrativa sanktioner

## 11.1 Bakgrund

### 11.1.1 Artikel 6 i Europakonventionen

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

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

Rätten till en rättvis rättegång har i Europadomstolens praxis ansetts innefatta en rätt för den som misstänks för brott att inte behöva lämna uppgifter som är belastande för honom själv.

Begreppen "brott" och "brottslig gärning" är autonoma begrepp vilket innebär att de skall ges en självständig och allmängiltig tolkning. Huruvida det enligt det nationella rättssystemet är fråga om en straffrättslig anklagelse har därför ingen avgörande betydelse. Europadomstolen tillämpar i första hand tre kriterier för bedömningen av vad som är ett brott i konventionens mening,

nämligen klassificeringen i den nationella rätten, gärningens natur samt påföljdens natur och stränghet (se t.ex. *Engel m.fl. mot Nederländerna*, dom den 8 juni 1976, *Öztürk mot Tyskland*, dom den 21 februari 1984 och *Weber mot Schweiz*, dom den 22 maj 1990). Kriterierna är alternativa vilket innebär att det är tillräckligt att ett kriterium är uppfyllt för att artikel 6 skall vara tillämplig. Det hindrar dock inte en kumulativ tillämpning i de fall en separat analys av varje enskilt kriterium inte ger en klar slutsats.

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

### 11.1.2 Principer för användning och utformning av sanktionsavgifter

Frågan om när sanktionsavgifter bör användas och hur de bör vara konstruerade för att uppfylla rimliga krav på effektivitet och rätts-säkerhet behandlades av regeringen i förarbetena till bestämmelsen om förverkande i 36 kap. 4 § brottsbalken (prop. 1981/82:142 s. 24 f.). Regeringen lade fram ett antal principer, som skulle utgöra



en god grund för det framtida lagstiftningsarbetet på området. Här angavs bl.a. att avgifter endast bör få förekomma inom speciella och klart avgränsade rättsområden. I den mån de används på näringsregleringens område bör de vara knutna till särskilda föreskrifter som näringsutövarna har att iaktta i denna egenskap. Regeringen ansåg att det, beroende på det aktuella rättsområdets natur, särskilt bör prövas om uppsåt eller oaktsamhet skall förutsättas för avgiftsskyldighet eller om denna skyldighet kan bygga på strikt ansvar. För att en konstruktion med strikt ansvar skall vara försvarbar från rättssäkerhetssynpunkt bör förutsättas att det finns starkt stöd för en presumtion att överträdelser på området inte kan förekomma annat än som en följd av uppsåt eller oaktsamhet. Vidare måste uppmärksammas att särskilda undantag från det strikta ansvaret även i dessa fall kan vara nödvändiga med hänsyn till förhållandena inom avgiftens användningsområde eller till reglernas utformning i övrigt. Regeringen menade vidare att det i viss utsträckning kan överlämnas till de administrativa myndigheter som är verksamma på det aktuella området att besluta om avgiftsskyldighet. I vissa fall är det däremot lämpligt att överlämna prövningen till domstol. Det gäller främst när avgiftsskyldigheten görs beroende av huruvida överträdelsen skett av uppsåt eller oaktsamhet och när reglerna är utformade på sådant sätt att det finns utrymme för betydande skönsmässiga bedömningar.

## 11.2 Överväganden och förslag

### 11.2.1 Behovet av sanktioner

Våra överväganden skall enligt direktiven inte utmynna i förslag till nya straffbestämmelser. Däremot bör vi lämna förslag på lämpliga administrativa sanktioner. I direktiven sägs vidare att en lösning med administrativa sanktioner som kan beslutas av den myndighet som utför kontrollen bör väljas där det är lämpligt.

Ett stort antal näringsidkare kommer att omfattas av de krav på kassaregister som vi föreslår. Som vi konstaterat i avsnitt 10.2.1 är en effektiv kontroll av största vikt för att syftena med regleringen skall uppnås. Kontrollen i sig är emellertid inte tillräcklig för att få till stånd en hög efterlevnad av reglerna. De regelöverträdelser som upptäcks vid kontrollen måste också leda till en sanktion av något slag. Syftet med en sanktion är primärt att avskräcka från

överträdelser av de föreslagna reglerna om kassaregister. Vid valet av sanktioner och den närmare utformningen av dessa bör målsättningen enligt vår mening vara att skapa effektiva sanktioner. För att en sanktion skall vara effektiv bör den kunna bestämmas av den myndighet som har ansvar för tillsyn över att regelverket efterlevs. På det sättet undviks det dubbelarbete och den tidsutdräkt som blir följderna om flera handläggare behöver sätta sig in i varje ärende. Sanktionen bör utlösas av lätt konstaterbara överträdelser så att utredningsproblem inte uppstår. Nu nämnda krav på effektivitet får naturligtvis inte medföra att rättssäkerheten åsidosätts.

På skatteområdet utgör skattekravet i form av höjd skatt och eventuellt skattetillägg den huvudsakliga reaktionen på bristande regelefterlevnad. Skattetillägget är en sanktionsavgift som tas ut bl.a. om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen (5 kap. 1 § taxeringslagen [1990:324] och 15 kap. 1 § skattebetalningslagen [1997:483]). Beloppet bestäms till viss procent av den skatt som, i fall den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts den skattskyldige (5 kap. 4 § taxeringslagen och 15 kap. 4 § skattebetalningslagen). Skattetillägg tas under vissa förutsättningar ut även vid skönstaxering och skönsbeskattning (5 kap. 2 § taxeringslagen och 15 kap. 2 § skattebetalningslagen). Det finns också straffrättsliga sanktioner i form av bl.a. bokföringsbrott och skattebrott (se avsnitt 12.1). Skattekravet och skattetillägget förutsätter en vanligen omfattande och arbetskrävande utredning för att fastställa hur stort underlaget för beskattning rätteligen bort vara. Även i de situationer då skatt eller underlag för att ta ut skatt måste uppskattas skönsmässigt på grund av avsaknad av eller brister i materialet krävs en omfattande utredning. Syftet med det stora antalet begränsade kontroller av kassaregister som skall ske vid tillsyn är inte primärt att utreda om skatt har undandragits utan att kontrollera att de kassaregister som används i verksamheten uppfyller föreskrivna krav. Som komplement till befintliga regler behövs en enklare sanktionsform som inte har någon direkt koppling till om skatt har undandragits eller inte. Reglerna om kassaregister har dock en viktig funktion att fylla även när det gäller skattekravet, eftersom brister som noteras vid tillsyn eller annan kontroll av kassaregister naturligtvis kan leda till att Skatteverket väljer att inleda en revision som kan resultera i ett beslut om höjd skatt och skattetillägg.

I utländska regelverk om kassaregister finns exempel på att bestämmelserna sanktioneras genom att tillstånd att bedriva handel återkallas och att affären stängs under ett antal dagar (se avsnitt 6.2.6 och 6.2.8). I Sverige finns administrativa sanktioner i form av återkallelse av tillstånd t.ex. på trafikområdet (återkallelse av körkort och trafiktillstånd) och i alkoholregleringen (återkallelse av serveringstillstånd). Något generellt krav på tillstånd för att driva näringsverksamhet finns inte i svensk rätt. Redan till följd härav är det inte en framkomlig väg att sanktionera reglerna om kassaregister med någon form av återkallelse. En sanktion som innebär att verksamheten stängs under en period står enligt vår bedömning inte i rimlig proportion till överträdelsernas svårighetsgrad. Vi bedömer däremot att en sanktionsavgift är en lämplig sanktion. Vid sidan av en sådan avgift bör det också finnas möjlighet att meddela vitesförelägganden. I följande avsnitt utvecklar vi hur sanktionsystemet bör utformas.

### 11.2.2 Sanktionsavgift

**Vårt förslag:** Sanktionsavgift skall få tas ut av näringsidkare som inte innehar något kassaregister eller använder kassaregister som inte uppfyller föreskrivna krav. Om överträdelsen är obetydlig skall avgift dock inte få tas ut.

Avgiften skall uppgå till 10 000 kr. Om näringsidkaren inte rättar sig eller gör sig skyldig till ytterligare en överträdelse skall ny avgift tas ut med det dubbla beloppet.

Näringsidkaren skall befrias från avgiften om det finns särskilda skäl.

Som konstaterats i föregående avsnitt finns det behov av en enkel sanktion. Sanktionsavgiften skall därför utformas så att det inte krävs någon utredning av om skatt har undandragits. Avgiften bör vara knuten till kassaregistret. Från effektivitetssynpunkt är det angeläget att sanktionsavgiften kan påföras av Skatteverket och att rekvisiten utformas så att ett enkelt förfarande i övrigt är möjligt. Ansvaret skall därför vara strikt utan subjektiva rekvisit i form av krav på uppsåt eller oaktsamhet. För att ytterligare förenkla förfarandet bör någon beräkning av sanktionsavgiftens storlek inte krävas i varje enskilt fall. Avgift skall utgå med samma belopp oberoende av näringsidkarens ekonomiska förhållanden och av

överträdelsens karaktär. En sanktionsavgift som utformas på detta sätt kommer att bli lätt att tillämpa. En grundläggande förutsättning för att en sådan sanktionsavgift skall vara acceptabel ur rättssäkerhetssynpunkt är att överträdelserna normalt inte kan förekomma annat än som en följd av näringsidkarens uppsåt eller oaktsamhet.

En överträdelse som enligt vår bedömning bör leda till att en sanktionsavgift tas ut är att näringsidkaren i verksamheten använder ett kassaregister som inte uppfyller föreskrivna krav. Det innebär att avgift tas ut om ett kassaregister som inte är certifierat används, men också om ett certifierat kassaregister med en bruten plombering används. Avgift kommer vidare att påföras om ett kassaregister används som inte är anmält eller har genomgått återkommande teknisk kontroll inom de tidsfrister som gäller. Sanktionsavgift bör dessutom tas ut om näringsidkare som omfattas av skyldigheter enligt lagen överhuvudtaget inte innehar kassaregister. Gemensamt för dessa överträdelser av regelverket är att de är lätt konstaterbara vid tillsyn av kassaregister.

Det är möjligt att bryta mot de särskilda reglerna om kassaregister på ytterligare två sätt, nämligen genom att inte registrera försäljning i kassaregister och genom att inte ta fram och erbjuda kunden kvitto. Vi har övervägt om det bör vara möjligt att ta ut en sanktionsavgift även för sådana överträdelser. Skatteverkets observationer vid särskilda kontrollåtgärder – t.ex. ett icke registrerat provköp och ett kassaöverskott – kan tala för att all försäljning inte har registrerats eller att kunden inte har erbjudits kvitto. Saken är emellertid inte lika lätt att bedöma som när det gäller brister konstaterade vid tillsyn av kassaregister. Ett kassaöverskott kan bero på annat än att alla försäljningar inte har registrerats. Arbetar näringsidkaren inte ständigt i verksamheten har han inte heller möjlighet att förhindra att personalen, av slarv eller för att själva lägga beslag på pengarna, underlåter att registrera delar av försäljningen. Ett strikt ansvar för näringsidkaren är då svårt att motivera och kan leda till att förtroendet för Skatteverket påverkas negativt. Uteblivna kvitton kan bero på ovan personal eller problem med kvittoskrivaren. Om sanktionsavgift föreskrivs för nu aktuella överträdelser skulle Skatteverket tvingas göra besvärliga avvägningar samtidigt som utrymmet för invändningar och överklaganden från näringsidkarna skulle bli stort. Vår slutsats är att det inte går att utforma en enkel och effektiv sanktionsavgift som är anpassad till de överträdelser som nu diskuteras.

I de fall Skatteverket vid särskilda kontrollåtgärder misstänker att alla försäljningar inte registreras i kassaregister och att skälet härför är att intäkterna undandras från beskattning är det inte heller tillräckligt att reaktionen består av en till beloppet begränsad sanktionsavgift. Vårt ställningstagande innebär inte att dessa överträdelse lämnas osanktionerade. Vid misstanke om skattefusk måste givetvis Skatteverket göra en utredning och – om fog finns för misstankarna – fatta beslut om tillkommande skatt och skattetillägg. En sanktionsavgift kan och bör inte användas som ersättning för revisionsinstitutet. Iakttagelser som görs i samband med kontrollåtgärder innebär att Skatteverket får ett bra urvalsinstrument när det gäller vilka näringsidkare som bör bli föremål för revision. Den information som inhämtats i samband med kontrollåtgärderna bör vidare utgöra en värdefull del av underlaget för utredningen. Dessa omständigheter ger Skatteverket anledning att överväga om resurserna för revision bör användas så att flera mindre omfattande revisioner kan genomföras än vad som sker för närvarande. Det är möjligt att revidera löpande period och det finns inget hinder mot att begränsa revisionen till att omfatta ett eller ett par taxeringsår eller redovisningsperioder. I detta sammanhang bör betonas att den förebyggande effekten av de åtgärder som vi föreslår är oerhört viktig för att nå framgång i arbetet mot skattefusket. Frekventa särskilda kontrollåtgärder är ett effektivt sätt att göra näringsidkarna medvetna om att det finns en risk för upptäckt. Vi bedömer att den ökade upptäcktsrisken kommer att innebära att färre näringsidkare väljer att bryta mot reglerna

Sanktionsavgift skall således få tas ut om näringsidkaren inte har något kassaregister eller använder ett kassaregister som inte uppfyller föreskrivna krav. Om överträdelsen är obetydlig skall avgift dock inte tas ut. Så kan vara fallet t.ex. vid kortare dröjsmål med återkommande teknisk kontroll. Avgifterna måste vara kännbara för att de skall avskräcka från överträdelse. Samtidigt måste avgifterna stå i rimlig proportion till de överträdelse det är fråga om. Enligt vår bedömning är 10 000 kr ett väl avvägt belopp. Ytterligare avgift bör tas ut om näringsidkare inte vidtar rättelse inom skälig tid eller upprepar en överträdelse inom ett år. Den nya avgiften skall uppgå till 20 000 kr. För de fall då sanktionsavgiften på grund av förhållandena i det enskilda ärendet inte utgör en tillräcklig sanktion bör det finnas möjlighet att förelägga näringsidkaren vid vite att vidta rättelse (se avsnitt 11.2.3).

Ett kassaregister kan ha flera terminaler anslutna till ett register eller ha en terminal till varje register. Skillnaderna i detta avseende gör det tveksamt att ta ut en avgift per felaktigt register. De överträdelser som var för sig kan generera en avgift kan förekomma samtidigt på ett och samma kassaregister och det kan uppkomma problem att definiera vad som utgör en eller flera överträdelser. Enligt vår bedömning bör med hänsyn härtill *en* avgift fastställas per kontrolltillfälle oavsett om en eller flera brister har konstaterats.

### Omfattas sanktionsavgiften av artikel 6 i Europakonventionen?

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

Nu aktuell sanktionsavgift skiljer sig i vissa avseenden från skattetillägget. Sanktionsavgiften är bestämd till beloppet och endast en avgift kan utgå per tillfälle då överträdelser konstaterats. Skattetillägg kan däremot uppgå till mycket höga belopp och det finns inte någon övre beloppsgräns. Vidare kan sanktionsavgiften endast tas ut av näringsidkare i kontantbranscherna medan skattetillägget kan tas ut av den mycket vida kretsen skatte- och avgiftsskyldiga. Huruvida dessa skillnader skulle leda till att Europadomstolens bedömning avseende sanktionsavgiften skulle bli en annan än för skattetillägget är vanskligt att säga.

Regeringen har i propositionen *Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet*, m.m. (prop. 2002/03:106) i fråga om bestämmelserna om tulltillägg som riktar sig till en begränsad krets om ca 20 000 företag dragit slutsatsen att det inte är helt säkert att

Europadomstolen skulle bedöma tulltilläggen på samma sätt som skattetilläggen. Regeringen ansåg trots detta att det fanns skäl att se till att reglerna om tulltillägg uppfyller Europakonventionens krav. Som skäl för osäkerheten vid bedömningen hänvisas till Europadomstolens beslut i målet *Inocêncio mot Portugal* (beslut den 11 januari 2001). I beslutet ansåg domstolen att det inte var fråga om anklagelse för brott enligt artikel 6 då klaganden ålagts en administrativ avgift på grund av att han utfört arbete på sitt hus utan att först ha fått nödvändigt tillstånd. Domstolen framhöll att kravet på tillstånd utgjorde ett medel att kontrollera användningen av egendom i syfte att åstadkomma en sammanhängande stadsplanering och att straff för underlåtenheten att uppfylla ett sådant krav inte utgjorde en bestraffande åtgärd som var generell tillämplig på alla medborgare.

Regeringsrätten har i avgörandet RÅ 2004 ref. 17 funnit att påförande av särskild avgift enligt lagen (2000:1087) om anmälningsskyldighet för vissa innehav av finansiella instrument företer sådana karakteristika att artikel 6 är tillämplig på förfarandet. Kammarrätten i Stockholm har funnit att kontrollavgift enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. utgör en brottspåföljd i den mening som avses i artikel 6 (dom den 17 november 2003 i mål nr 5619-03). I båda fallen är det fråga om avgifter som kan drabba en begränsad krets. Anmälningsskyldigheten enligt lagen om anmälningsskyldighet för vissa innehav av finansiella instrument avser endast vissa befattningshavare och uppdragstagare i aktiemarknadsbolag och annan person som själv eller tillsammans med vissa närstående innehar aktiepost av viss storlek i sådant bolag. Kontrollavgift enligt lagen om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. är begränsad till personer som upplåter plats för torg- och marknadshandel. Avgifterna kan dock i dessa fall komma att uppgå till betydande belopp.

Den sanktionsavgift vi föreslår har som syfte att avskräcka och gäller generellt för den som driver näringsverksamhet i viss form. Mot bakgrund av de bedömningar som gjorts i ovan nämnda domar kan det enligt vår bedömning inte uteslutas att bestämmelsens räckvidd och syfte anses vara sådant att gärningens natur innebär att artikel 6 är tillämplig. Reglerna bör därför utformas så att de rättssäkerhetsgarantier som följer av artikel 6 uppfylls.

## Rättssäkerhetsgarantier

Det strikta ansvar som vi föreslår bör för att vara godtagbart med hänsyn till Europakonventionen och de rättssäkerhetskrav som ställs upp i övrigt, mjukas upp genom att en möjlighet till befrielse från avgiften införs. Befrielse bör kunna ske om det finns särskilda skäl. Det bör också vara möjligt att överklaga Skatteverkets beslut om sanktionsavgift till domstol. Reglerna i taxeringslagen, skattebetalningslagen, förvaltningslagen (1986:223) och förvaltningsprocesslagen (1971:291) som allmänt gäller för Skatteverkets handläggning och vid överklagande bör tillämpas när det gäller påförande av sanktionsavgift (se vidare avsnitt 15.1).

För skattetillägg har nyligen införts särskilda regler om anstånd med betalning och när det gäller rätten till muntlig förhandling finns en särskild bestämmelse som gäller vid handläggning av mål om särskild avgift i länsrätt och kammarrätt (17 kap. 2 a § skattebetalningslagen och 6 kap. 24 § taxeringslagen). Med hänsyn till att sanktionsavgiften skall uppgå till ett begränsat belopp bör 17 kap. 2 § skattebetalningslagen om anstånd med betalning enligt vår bedömning kunna tillämpas utan att det finns risk för konflikter i förhållande till artikel 6. Något behov av att göra den särskilda bestämmelsen om anstånd som gäller för skattetillägg tillämplig för sanktionsavgiften finns därför inte. Rätten till en offentlig rättegång enligt artikel 6 innefattar enligt Europadomstolens praxis en rätt till muntlig förhandling. Det är dock inte fråga om en absolut skyldighet för domstolen att hålla muntlig förhandling. En sådan kan undvaras om en part avstår från sin rätt eller om en muntlig förhandling på grund av exceptionella omständigheter i målet framstår som onödig. I andra eller tredje instans ställs inte lika strikta krav på att hålla muntlig förhandling. Beroende på omständigheterna i målet kan det godtas att ett yrkande om muntlig förhandling i ett överklagande avslås, trots att förhandling inte hållits i första instans. Europadomstolen har i ett avgörande nyligen uttalat att det i fråga om rätten till muntlig förhandling finns en uppenbar diskrepans mellan 9 § tredje stycket förvaltningsprocesslagen och Europadomstolens praxis. Domstolen anser att Sverige bör vidta åtgärder för att säkerställa att det är konventionens krav som tillämpas (*Miller mot Sverige*, dom den 8 februari 2005). Mot bakgrund härav bedömer vi att reglerna om muntlig förhandling i 9 § förvaltningsprocesslagen inte är tillräckliga för handläggningen av mål om sanktionsavgift i



länsrätten. En särskild regel som ger näringsidkaren rätt till en muntlig förhandling bör därför införas.

I taxeringslagen, förvaltningslagen, förvaltningsprocesslagen, rättshjälpslagen (1996:1619) och lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. finns bestämmelser som för skattetilläggs del har ansetts uppfylla kraven på tillgång till de i artikel 6 punkt 3 angivna så kallade minimirättigheterna (se prop. 2002/03:106 s. 88 ff.). I fråga om rätten till rättegångsbiträde kommer förhållandena för sanktionsavgiften att skilja sig från skattetilläggen på så sätt att juridiska personer inte får möjlighet till ersättning för kostnader för ombud eller biträde eftersom lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. inte blir tillämplig. Rätten till rättegångsbiträde är dock inte absolut enligt konventionen utan gäller endast om rättvisans intresse kräver det. Sanktionsavgift skall enligt vårt förslag som ovan sagts utgå med ett i lag angivet belopp och endast för överträdelser som är förhållandevis lättbedömbara. Något utredningsbehov som kräver tillgång till juridiskt biträde bör därför inte finnas. Sammanfattningsvis bedömer vi att inga särskilda regler behövs för att uppfylla minimirättigheterna i artikel 6 punkt 3.

### 11.2.3 Vite

<b>Vårt förslag:</b> Skatteverket skall få förena ett föreläggande med vite.
--

Vite sanktionerar inte regelöverträdelsen i sig och är ingen direktverkande sanktion. Enligt vår bedömning är vite därför inget alternativ till sanktionsavgiften. Sanktionsavgiften bör som ovan sagts av effektivitetsskäl bestämmas till ett i lag fastställt belopp oberoende av näringsidkarens ekonomiska förhållanden. Det kan därför tänkas uppkomma situationer då en sanktionsavgift inte är en tillräcklig sanktion för en överträdelse som konstaterats vid tillsyn. I sådana fall bör Skatteverket ha möjlighet att förelägga näringsidkaren vid vite att vidta rättelse. Vitesbeloppet kan i det enskilda fallet anpassas till vad som krävs för att bryta den tredskandes motstånd. Situationer då behov av att vid vite förelägga en näringsidkare att vidta rättelse kan tänkas finnas är framför allt när en näringsidkare inte fullgör sina skyldigheter enligt lagen att införskaffa ett certifierat kassaregister, att åtgärda brister i ett

certifierat kassaregister eller att genomföra återkommande teknisk kontroll.

Även förelägganden som meddelats för att förmå näringsidkaren att medverka i utredningen vid tillsyn eller särskilda kontrollåtgärder bör kunna förenas med vite om det finns anledning att anta att de annars inte följs.

Det ovan sagda innebär att både vite och sanktionsavgift i vissa fall kan komma i fråga för en och samma gärning. Något hinder mot en sådan reglering finns inte (se RÅ 1992 ref.25 och prop. 2003/04:121 s. 162). Sådana kombinationer förekommer i bl.a. marknadsföringslagen (1995:450) och produktsäkerhetslagen (2004:451). För att undvika att dubbla ekonomiska sanktioner döms ut finns i dessa lagar bestämmelser med innebörden att sanktionsavgift inte får åläggas då överträdelsen omfattas av ett vitesförbud eller vitesföreläggande. En motsvarande begränsning bör enligt vår mening gälla i nu aktuellt fall.

## 12 Förhållandet till straffrättslig reglering

### 12.1 Relevant straffrättslig reglering

Enligt direktiven skall vi göra en analys av hur våra förslag förhåller sig till befintlig straffrättslig reglering. De brott som främst är av intresse i detta sammanhang är bokföringsbrottet och brotten i skattebrottslagen (1971:69).

För *bokföringsbrott* döms enligt 11 kap. 5 § brottsbalken den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt, om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen. Påföljden är fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, böter. Är brottet grovt är påföljden fängelse i lägst sex månader och högst fyra år. Alla avvikelser från bokföringsskyldigheten är inte straffbara. Fel eller ofullkomligheter som närmast har karaktär av ordningsförseelser liksom tekniska brister leder inte till straffansvar. Finns det en mängd smärre fel, kan det dock medföra att bokföringens värde är så förringat att ansvar för bokföringsbrott skall ådömas. Brister som inte är straffbara som bokföringsbrott kan istället under vissa förutsättningar bedömas som försvårande av skattekontroll enligt 10 § skattebrottslagen. Den bokföringsskyldige själv, legal ställföreträdare eller annan person som faktiskt sköter bokföringen kan dömas som gärningsman.

För *skattebrott* döms enligt 2 § skattebrottslagen den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan.

Påföljden är fängelse i högst två år. Om brottet är att anse som ringa, döms enligt 3 § skattebrottslagen för *skatteförseelse* till böter. Är brottet att anse som grovt, döms enligt 4 § samma lag för *grovt skattebrott* till fängelse, lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömning av om brottet är grovt skall särskilt beaktas om det rör mycket betydande belopp, om gärningsmannen använt falska handlingar eller vilseledande bokföring eller om förfarandet ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning eller i annat fall varit av synnerligen farlig art.

Den culpösa motsvarigheten till skattebrottet regleras i 5 § skattebrottslagen. I bestämmelsen anges att den som på annat sätt än muntligen av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift till myndighet och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för *vårdslös skatteuppgift* till böter eller fängelse i högst ett år. Om gärningen med hänsyn till skattebeloppet och övriga omständigheter är av mindre allvarlig art, skall inte dömas till ansvar.

För *försvårande av skattekontroll* döms enligt 10 § skattebrottslagen den som uppsåtligt eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper, som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga och därigenom ger upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvåras. Påföljden är böter eller fängelse i högst två år eller, om brottet är grovt, fängelse i lägst sex månader och högst fyra år. I ringa fall döms inte till ansvar. Bestämmelsen tar sikte såväl på fall då någon över huvud taget inte har fört några räkenskaper som på situationer då räkenskaperna har förts på ett ofullständigt eller bristfälligt sätt. Vidare avser bestämmelsen att täcka vilseledande bokföringsåtgärder med eller utan stöd av falska eller osanna verifikationer. Även den som förstör eller undanskaffar räkenskapsmaterial under den tid han är skyldig att bevara dem kan dömas till straff.

## 12.2 Hur förhåller sig regleringen om kassaregister till befintliga straffrättsliga bestämmelser?

**Vår bedömning:** Den reglering om kassaregister som vi föreslår kommer endast i mindre omfattning att få betydelse för det straffrättsliga området.

### 12.2.1 Bokföringsbrott

Med hänsyn till det nära sambandet mellan bokföringsbrottet och bokföringslagen finns det anledning att beröra vilken betydelse vårt förslag har för hur bokföringsskyldigheten skall fullgöras. Förslaget innebär att näringsidkare under vissa förutsättningar är skyldiga att registrera försäljning i kassaregister. Syftet med kravet är att åstadkomma bättre förutsättningar för skattekontroll. Det är däremot inte fråga om redovisningsnormer som skall placeras i bokföringslagen (se avsnitt 14.2). De näringsidkare som omfattas av regleringen kommer att tvingas att använda kassaregister som uppfyller vissa krav. Den omständigheten att de använder kassaregister får i sin tur betydelse för hur de skall uppfylla de krav som ställs på bl.a. verifikationer, systemdokumentation, behandlingshistorik och bevarande av räkenskapsinformation i bokföringslagen och enligt god redovisningssed (se avsnitt 8.1.2 och 8.2.6).

Ett företag i en kontantbransch kan i dag fullgöra sin bokföringsskyldighet utan att använda kassaregister. De krav på kassaregister som vi föreslår kommer enligt vår bedömning inte att få någon omedelbar betydelse i detta avseende utan bokföringslagens krav kommer även i fortsättningen att kunna uppfyllas utan kassaregister. Den omständigheten att det i annan författning än bokföringslagen ställs krav på registrering i kassaregister kan nämligen i sig inte anses innebära att god redovisningssed för dessa näringsidkare är att använda kassaregister. En annan sak är att ett utbrett faktiskt bruk av kassaregister inom vissa branscher på sikt kan komma att medföra en sådan etablerad praxis att det blir att betrakta som god redovisningssed. I det sammanhanget bör nämnas att det ur legalitetssynpunkt kan diskuteras huruvida god redovisningssed som inte är författningsreglerad kan leda till ansvar för bokföringsbrott (se SOU 1996:30 s. 129, Petter Asp, *Bokföringsbrott och legalitet*, BFN Rapport 1998:1, även publicerad i

Svensk Juristtidning 1/99 samt prop. 1998/99:130 s. 202 och bilaga 11 s. 256).

Vår bedömning är att en näringsidkare som inte använder kassaregister, trots att han enligt vårt förslag är skyldig att göra det, utan på annat sätt sköter bokföringen i enlighet med bokföringslagens krav inte kan anses åsidosätta sin bokföringsskyldighet. Något bokföringsbrott föreligger därmed inte. Motsvarande bör gälla i en situation då kasaregister används som inte är certifierat. Skulle det däremot visa sig att kassaregistret producerar missvisande underlag till bokföringen blir situationen naturligtvis en annan. Brister i bokföringen föreligger och näringsidkaren kan dömas för bokföringsbrott om övriga rekvisit är uppfyllda.

### 12.2.2 Skattebrott

I fråga om skattebrotten i 2–5 §§ skattebrottslagen finns ingen koppling till bokföringslagens regler. Däremot är sambandet med själva skattefrågan starkt. Vårt förslag har inga direkta effekter för tillämpningen av dessa brott.

Ansvar för försvårande av skattekontroll kan komma i fråga inte endast när bokföringsskyldighet åsidosätts utan också när ”skyldighet att föra och bevara räkenskaper som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga” åsidosätts. Med detta uttryck avses enligt förarbetena skyldighet att vid sidan av bokföringslagens bestämmelser föra och bevara räkenskaper som föreligger enligt vissa skatterättsliga författningar. Som exempel nämns dåvarande 78 § 1 mom. första och andra stycket uppbördsförordningen. Enligt denna bestämmelse skulle arbetsgivare ha sin bokföring så ordnad att det av den bl.a. framgick arbetstagares namn, lönebelopp och skatteavdragsbelopp. Däremot avser gärningsbeskrivningen inte den allmänna skyldigheten att i skäligen omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för fullgörande av uppgiftsskyldighet (prop. 1971:10 s. 260).

Vårt förslag innebär att vissa näringsidkare är skyldiga att registrera sin försäljning i certifierat kassaregister. Det är ett krav på hur räkenskaperna skall föras som gäller vid sidan av bokföringslagens regler. Vi bedömer att den som bryter mot denna skyldighet kan dömas för försvårande av skattekontroll om övriga rekvisit är uppfyllda. För att så skall vara fallet krävs att bristerna

leder till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvåras. Dessutom krävs uppsåt eller grov oaktsamhet. Allvarliga effekter för myndighets kontrollverksamhet kan uppkomma i situationer då en näringsidkare inte använder kassaregister och det är fråga om en omfattande kontantförsäljning som inte kan kontrolleras på annat sätt.

Bestämmelsen om försvårande av skattekontroll är ett blankettstraffstadgande, vilket innebär att brottsbeskrivningen fylls ut genom hänvisning till en primär regel på ett annat ställe i regelverket. Högsta domstolen har i ett avgörande nyligen funnit att RF inte tillåter att förvaltningsmyndigheter och kommuner fyller ut blankettstraffstadganden med fängelse i straffskalan på ett sådant sätt att den gärning som härigenom straffbeläggs anges helt eller i det väsentliga i deras föreskrifter (Högsta domstolens dom den 9 februari 2005 i mål nr B 4466-02). Högsta domstolens ställningstagande bör enligt vår bedömning inte få någon egentlig betydelse för tillämpningen av försvårande av skattekontroll i situationer då näringsidkaren inte följt de särskilda reglerna om kassaregistrering som vi föreslår. Fara för att kontrollverksamheten allvarligt försvåras torde nämligen inte kunna uppstå med mindre än att näringsidkaren bryter mot de centrala skyldigheterna som skall framgå av lag. Bestämmelser av detaljkaraktär som kommer att finnas i myndighetsföreskrifter kommer således inte att få någon självständig betydelse för det straffbara området.

## 13 EG-rättsliga aspekter

### 13.1 Bakgrund

#### 13.1.1 Fri rörlighet för varor, artikel 28 och 30 i EG-fördraget

Kvantitativa importrestriktioner samt åtgärder med motsvarande verkan skall enligt artikel 28 i EG-fördraget vara förbjudna mellan medlemsstaterna. Tillämpningsområdet för förbudet är omfattande. Utgångspunkten är att en vara som lagligen marknadsförs i en medlemsstat också skall få säljas i övriga. Alla åtgärder som direkt eller indirekt, faktiskt eller potentiellt, kan utgöra ett hinder för handeln inom gemenskapen skall enligt EG-domstolens praxis anses som åtgärder med motsvarande verkan som kvantitativa importrestriktioner (se t.ex. dom den 11 juli 1974 i mål 8/74, Dassonville). Det innebär att även åtgärder som gäller inhemska och importerade varor utan åtskillnad kan vara förbjudna. Ett exempel på åtgärder som skapar problem är tekniska föreskrifter av olika slag med krav på en varas utformning eller provning av en vara. Sådana åtgärder resulterar i att en vara måste uppfylla nationella krav för att bli insläppt på marknaden. När de tekniska reglerna skiljer sig åt mellan medlemsstaterna uppstår handels hinder. Artikel 28 har direkt effekt och kan åberopas av enskilda inför nationell domstol.

I artikel 30 i EG-fördraget finns undantag från förbudet mot kvantitativa importrestriktioner och åtgärder med motsvarande verkan. Med stöd av undantaget kan åtgärder som motiveras av hänsyn till bl.a. allmän moral, allmän ordning, allmän säkerhet eller skydd för människors och djurs hälsa eller liv under vissa förutsättningar vara tillåtna. Åtgärden får inte vara ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av handeln mellan medlemsstaterna. För att åtgärden skall kunna godtas måste den vara nödvändig för att det angivna skyddsändamålet skall kunna uppnås. Vidare skall åtgärden vara proportionell, vilket



innebär att den inte får ha större handelshindrande verkningar än vad som krävs för att tillgodose skyddsändamålet.

Vid sidan av artikel 30 i EG-fördraget har i praxis utvecklats ytterligare undantag från förbudet i artikel 28. Den så kallade Cassis-doktrinen (se dom den 20 februari 1979 i mål 120/78, Rewe-Zentral AG, vanligen kallat Cassis de Dijon) innebär att handelshinder som uppstår på grund av nationella bestämmelser kan godtas i den mån bestämmelserna kan anses vara nödvändiga för att tillgodose tvingande hänsyn, t.ex. effektiv skattekontroll. Cassis-doktrinen kan endast tillämpas när det saknas regler på gemenskaphetsnivå och i fall då den nationella bestämmelsen gäller utan skillnad för inhemska varor och varor från en annan medlemsstat. Det krävs också att åtgärden är proportionell på motsvarande sätt som vid tillämpning av undantaget i artikel 30.

Provning och kontroll som utförts i en medlemsstat skall som huvudregel godtas i övriga medlemsstater. Detta gäller i princip även på områden där det saknas gemensamma harmoniserade regler. Om en medlemsstat – under åberopande av artikel 30 eller Cassis-doktrinen – kräver nationellt godkännande eller provning av en produkt som redan har godkänts i annan medlemsstat är myndigheterna i medlemsstaten skyldiga att bidra till en lättnad av kontrollerna i handeln inom gemenskapen. Av detta följer att de inte i onödan får kräva analyser eller tester, om samma analyser och tester redan har utförts i en annan medlemsstat och myndigheterna kan få tillgång till resultaten av dessa. En medlemsstat som inför ett godkännandeförfarande måste också se till att kontrollen inte orsakar några onödiga kostnader, om resultatet av den kontroll som genomförts i ursprungsmedlemsstaten motsvarar den importerande medlemsstatens krav (se dom den 17 december 1981 i mål 272/80, Frans-Nederlandse Maatschappij voor Biologische Producten BV).

### 13.1.2 Informationssystem för tekniska föreskrifter

Sedan 1983 finns inom EU ett informationssystem som syftar till att motverka handelshinder orsakade av tekniska föreskrifter. Bestämmelserna finns nu i Europaparlamentets och rådets direktiv 98/34/EG av den 22 juni 1998 om ett informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter och beträffande

föreskrifter för informationssamhällets tjänster (ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 98/48/EG).

Direktivet är i Sverige implementerat genom bl.a. förordningen (1994:2029) om tekniska regler. Denna förordning ansluter även till förpliktelser som Sverige har enligt Världshandelsorganisationens (WTO) avtal om tekniska handelshinder. I förordningen finns föreskrifter som statliga myndigheter under regeringen skall iaktta när det gäller tekniska regler. Enligt förordningen skall myndigheten se till att en teknisk regel utformas så att den inte hindrar handeln med andra länder mer än som behövs för att tillgodose syftet med regeln och säkerställer att sådana varor eller informationssamhällets tjänster som uppfyller likvärdiga krav enligt regler som gäller i något annat land inom EES inte hindras tillträde till den svenska marknaden. En myndighet som avser att ändra eller upphäva en teknisk regel eller utarbeta en ny, skall undersöka om det finns en internationell eller europeisk standard på området samt utreda möjligheten att anpassa regeln till den. Det som nu sagts gäller också förslag till sådana standarder. Myndigheten bör i ett sådant fall utforma regeln så att den är förenlig med standarden. Myndigheten skall samråda med Kommerskollegium om utformningen av en teknisk regel, när det kan finnas risk för att regeln får handelshindrande verkningar. Om en myndighet avser att fatta beslut om en teknisk regel, skall myndigheten i god tid innan dess underrätta Kommerskollegium om det förslag den har utarbetat. I Kommerskollegiums föreskrifter om tekniska regler (KFS 1998:1, ändrade genom KFS 1999:1) finns bestämmelser om hur samråd med och underrättelse till Kommerskollegium skall ske.

När Kommerskollegium har tagit emot en underrättelse skall kollegiet i anslutning till de internationellt överenskomna procedurerna anmäla den föreslagna regeln till övriga berörda parter genom meddelanden till WTO-sekretariatet och EG-kommissionen. En myndighet får inte fatta beslut om en teknisk regel förrän tre månader har förflutit från den dag EG-kommissionen mottog anmälan. Denna tidsfrist kan utsträckas till sex månader om kommissionen eller annan medlemsstat inom tre månader inkommer med detaljerat utlåtande enligt vilket den planerade åtgärden kan skapa hinder för den fria varurörligheten. Om kommissionen avser att föreslå eller anta ett direktiv, en förordning eller ett beslut i frågan kan tidsfristen utsträckas till tolv månader. Detsamma gäller om frågan redan täcks av ett förslag som

förelagts rådet. Rådet kan genom en gemensam ståndpunkt förlänga perioden till arton månader.

## 13.2 Överväganden och förslag

**Vårt förslag:** Certifiering och återkommande teknisk kontroll av kassaregister skall få utföras av organ från ett annat land inom EES.

Vårt lagförslag innehåller rättsligt tvingande tekniska specifikationer för vilka anmälningsskyldighet till EG-kommissionen föreligger enligt det informationssystem som gäller för tekniska föreskrifter. Lagförslaget skall därför anmälas. Detsamma kommer att gälla de föreskrifter som Skatteverket skall meddela med stöd av lagen.

De tekniska krav och den provning av kassaregister som vi föreslår är enligt EG-domstolens praxis att betrakta som åtgärder med motsvarande verkan som kvantitativa importrestriktioner enligt artikel 28 i EG-fördraget. Vi bedömer dock att åtgärderna är nödvändiga för att uppnå en effektiv skattekontroll. Reglerna skall tillämpas utan åtskillnad på inhemska varor och varor från en annan medlemsstat. Med hänsyn härtill och då det inte finns några harmoniserade regler om kassaregister bedömer vi att sådana regler kan införas. Den omständigheten att ett antal länder inom EU har regleringar av liknande slag talar också för denna slutsats.

En förutsättning för att regleringen skall vara tillåten är dock att systemet utformas så att påverkan på handeln blir så liten som möjligt. Vi har genomgående strävat efter att minimera våra förslags och bedömningars effekter på handeln. Avsikten är att endast de funktionskrav som är nödvändiga för skattekontrollen skall ställas på kassaregister. Kraven skall utformas som prestandakrav för att påverkan på marknaden skall bli så liten som möjligt. Vidare skall provning och kontroll utformas som ett öppet system i enlighet med den EG-rättsliga ordningen. För att företag från andra länder inom EES skall få tillgång till den svenska marknaden bör dock certifiering och återkommande teknisk kontroll inte vara förbehållen organ som är ackrediterade enligt lagen (1992:1119) om teknisk kontroll. Sådana åtgärder skall få utföras även av organ från ett annat land inom EES om organet uppfyller motsvarande krav. Den grundläggande bestämmelsen bör

tas in i lagen. Vad som närmare krävs av organen för att de skall anses uppfylla motsvarande krav får regleras i föreskrifter på myndighetsnivå.

Eftersom kraven på kassaregister kommer att innefatta rättsligt tvingande tekniska specifikationer måste anmälningsförfarande enligt Europaparlamentets och rådets direktiv om ett informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter och beträffande föreskrifter för informationssektorns tjänster iaktas. I vårt lagförslag anges att kassaregister på ett tillförlitligt sätt skall visa bl.a. alla registreringar som har gjorts och att det skall vara certifierat. Som förslaget är utformat krävs inga ytterligare åtgärder för att lagbestämmelsen skall få rättsverkningar. Anmälan till kommissionen skall därför ske redan avseende lagförslaget (jfr EG-domstolens dom den 30 april 1996 i mål C-194/94, CIA Security International SA). Sådan anmälan sker vanligen med lagrådsremissen som underlag. När myndighetsföreskrifterna har utarbetats skall de anmälas av Skatteverket innan de antas.

## 14 Lagteknisk lösning

**Vårt förslag:** I lag skall tas in dels bestämmelser om Skatteverkets befogenheter vid tillsyn och kontroll, dels de övriga bestämmelser om regleringens omfattning och innebörd som behövs för att näringsidkarnas skyldigheter i huvudsak skall framgå.

Lagbestämmelserna skall placeras i en särskild lag.

### 14.1 Vilka bestämmelser bör ges lagform?

Frågan om en bestämmelse bör placeras i lag eller annan författning har berörts i korthet i respektive avsnitt. Det finns här anledning att kort redogöra för våra utgångspunkter för dessa ställningstaganden.

Enligt 8 kap. 3 § RF skall föreskrifter om förhållandet mellan enskilda och det allmänna, som gäller åligganden eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden, meddelas genom lag. Sådana föreskrifter är bl.a. föreskrifter om brott och rättsverkan av brott, om skatt till staten samt om rekvisition och annat sådant förfogande. Utan hinder av denna bestämmelse kan regeringen dock efter bemyndigande i lag genom förordning meddela föreskrifter om annat än skatt om föreskrifterna avser t.ex. näringsverksamhet (8 kap. 7 § RF). Om riksdagen bemyndigar regeringen att meddela föreskrifter i ett visst ämne kan riksdagen medge att regeringen överlåter åt förvaltningsmyndighet eller kommun att meddela bestämmelser i ämnet (8 kap. 11 § RF). Regeringen får också meddela föreskrifter om verkställighet av lag och föreskrifter som ej enligt grundlag skall meddelas av riksdagen (8 kap. 13 § RF). Krav på lagform föreligger också vid begränsning av fri- och rättigheter enligt 2 kap. 12 § RF.

Den reglering som vi föreslår innebär åligganden för enskilda som syftar till att åstadkomma bättre förutsättningar för det

allmännas skattekontroll. Några föreskrifter om skatt är det dock inte fråga om. Regleringen får anses tillhöra det primära lagområdet enligt 8 kap. 3 § RF. Det finns därmed utrymme för delegation avseende bestämmelser om näringsverksamhet med stöd av 8 kap. 7 och 11 §§ RF.

Bestämmelsen som ger Skatteverket rätt till tillträde till verksamhetslokal för tillsyn innebär en inskränkning av skyddet mot husrannsakan och liknande intrång. Den måste av den anledningen placeras i lag. Det är lämpligt att även övriga regler som ger Skatteverket befogenheter vid kontroll finns i lag. Enligt vår mening bör det vidare vara möjligt för berörda näringsidkare att direkt i lagen få en uppfattning om vilka skyldigheter de har. Det innebär att de grundläggande bestämmelserna om registrering i certifierat kassaregister, anmälningsskyldighet och återkommande teknisk kontroll bör placeras i lag. När det däremot gäller vilka krav som skall ställas på kassaregistrets funktioner och hur certifiering och återkommande teknisk kontroll skall gå till behövs en omfattande detaljreglering som inte lämpligen placeras i lag. Dessa bestämmelser bör tas in i föreskrifter på myndighetsnivå.

## **14.2 Skall lagbestämmelserna placeras i bokföringslagen?**

Det finns ett starkt samband mellan företagets bokföring och företagsbeskattningen. Bokföringslagen (1999:1078) syftar dock inte enbart till att tillgodose behovet av underlag för beskattningen utan skyddar även företagets borgenärer, delägare, medlemmar och anställda (prop. 1998/99:130 s. 197). Syftet med den föreslagna skyldigheten att använda kassaregister är att förbättra skattekontrollen. Skyldigheten att erbjuda kunden kvitto är enligt förslaget generell och inte begränsad till bokföringsskyldiga kunder. I den delen är regleringen enbart motiverad av skattekontrollskäl och saknar betydelse ur redovisningssynpunkt. Regleringens syfte talar således mot att den inordnas i bokföringslagen. Bestämmelser av den detaljeringsgrad som kommer att krävas för att avgränsa tillämpningsområdet för kassaregisterkravet och ange innebörden av skyldigheten står inte heller i överensstämmelse med bokföringslagens karaktär av ramlag. Sammantaget innebär dessa aspekter enligt utredningens bedömning att det inte är lämpligt att placera lagbestämmelserna i bokföringslagen.

Bestämmelserna bör i stället placeras i en särskild lag. En fördel med en sådan lösning är vidare att de särskilda bestämmelser om kontroll som kommer att krävas kan placeras i anslutning till övriga bestämmelser.

Det är däremot lämpligt att i bokföringslagen upplysa om att det i annan lag finns bestämmelser om användning av kassaregister i vissa fall. En sådan upplysning bör placeras i anslutning till bestämmelserna om verifikationer i 5 kap. bokföringslagen.

## 15 Övriga frågor

### 15.1 Förfarandet

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

Skatteverkets beslut om tillsyn och särskilda kontrollåtgärder samt föreläggande vid vite skall inte kunna överklagas.

För övriga beslut enligt lagen skall de allmänna bestämmelserna om överklagande i förvaltningslagen (1986:223) tillämpas.

När det gäller skatte- och avgiftsredovisningar, in- och utbetalningar av skatter och avgifter samt omprövning och överklagande finns bestämmelser i skattebetalningslagen. Det är en grundläggande målsättning att den lagens förfaranderegler skall omfatta hanteringen av skatter och avgifter så långt som möjligt. För att Skatteverket skall kunna administrera sanktionsavgiften på ett effektivt sätt bör den hanteras inom ramen för skattekontosystemet. Vi föreslår därför, på motsvarande sätt som gäller för kontrollavgift enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., att skattebetalningslagens bestämmelser skall gälla i fråga om debitering och betalning av sanktionsavgift, överklagande och förfarandet i övrigt. De bedömningar som kan bli aktuella motiverar dock inte en längre tidsfrist för omprövning och överklagande än två månader. Denna kortare tid för omprövning och överklagande som gäller för bl.a. beslut om anstånd med inbetalning av skatt bör därför tillämpas för samtliga beslut om sanktionsavgift.

Vissa beslut enligt den nya lagen om kassaregister m.m. är av sådan karaktär att de inte bör kunna överklagas. Detta gäller beslut om tillsyn och särskilda kontrollåtgärder samt föreläggande vid



vite. Skatteverkets beslut att inte medge undantag från skyldigheter enligt lagen bör däremot få överklagas. Sådana beslut saknar helt samband med de frågor som behandlas i skattebetalningslagen. Reglerna i skattebetalningslagen om överklagande och omprövning är inte heller anpassade till beslut av det slaget. En överklagandetid på tre veckor enligt vad som normalt gäller för förvaltningsbeslut enligt 23 § förvaltningslagen är däremot lämplig beträffande nu nämnda beslut. Detsamma gäller övriga förfaranderegler i förvaltningslagen och förvaltningsprocesslagen (1971:291). Vi föreslår därför att dessa bestämmelser tillämpas för beslut om undantag. Följden blir att olika förfarandebestämmelser kommer att tillämpas beroende på om det är fråga om ett beslut om sanktionsavgift eller ett annat beslut enligt lagen. Det vore naturligtvis bättre om samma regler kunde tillämpas för alla beslut. Det är dock enligt vår mening inte möjligt att uppnå en sådan lösning som medger användning av skattekontot för sanktionsavgiften och samtidigt ger ett tillfredställande resultat avseende övriga beslut. Med hänsyn härtill och då skälen för att använda skattekontosystemet för sanktionsavgiften är starka får de nackdelar som följer av olika regelsystem accepteras. För att undvika att skilda forumregler tillämpas avseende olika beslut enligt lagen bör det dock särskilt föreskrivas att forumreglerna i 22 kap. 1 a–1 c §§ skattebetalningslagen skall tillämpas.

## 15.2 Registerfrågor

Det finns ett behov av att kunna registrera uppgifter i de ärenden som kommer att handläggas med stöd av den föreslagna lagen. Vi anser att det ligger närmast till hands att låta denna registrering ske i beskattningsdatabasen. Av 1 kap. 4 § skattedatabaslagen framgår att uppgifter får behandlas i databasen för tillhandahållande av information som behövs hos Skatteverket för bl.a. tillsyn och kontroll. Det torde inte behövas någon ändring av ändamålsbestämmelserna för att det skall bli möjligt att även registrera uppgifter i ärenden enligt den föreslagna lagen. Bestämmelsen i 2 § förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet bör dock ändras så att det klart framgår att uppgifter som behövs vid handläggningen av ett ärende enligt den föreslagna lagen skall få behandlas i databasen.

### 15.3 Sekretess

Enligt 9 kap. 1 § sekretesslagen (1980:100) gäller sekretess i myndighets verksamhet som avser förande av eller uttag ur beskattningsdatabasen. Vi föreslår att uppgifter i ett ärende enligt lagen om kassaregister m.m. skall få föras in i beskattningsdatabasen. För dessa uppgifter kommer sekretess att gälla enligt 9 kap. 1 § sekretesslagen. Det är lämpligt att de uppgifter som inte förts in i beskattningsdatabasen omfattas av samma sekretesskydd. Vi föreslår därför att sekretess skall gälla även för uppgifter i ärende enligt lagen om kassaregister m.m. som inte tillförts beskattningsdatabasen. Sekretessen bör inte gälla beslut om sanktionsavgift eller beslut att medge undantag i enskilda fall enligt 5 § lagen om kassaregister m.m. Sådana beslut bör alltså vara offentliga. Övriga beslut som fattas med stöd av lagen, t.ex. beslut om särskilda kontrollåtgärder och tillsyn, bör dock på samma sätt som ett beslut om taxeringsrevision omfattas av sekretessen.

Av 4 kap. 1 § sekretesslagen framgår att sekretess gäller för uppgift angående planläggning eller annan förberedelse för inspektion, revision eller annan granskning om det kan antas att syftet med granskningsverksamheten motverkas om uppgiften röjs. Bestämmelsen kommer att bli tillämplig även i fråga om tillsyn och särskilda kontrollåtgärder enligt lagen om kassaregister m.m. När det gäller de särskilda kontrollåtgärderna kommer även 4 kap. 2 § sekretesslagen att bli tillämplig. Av denna bestämmelse framgår att sekretess gäller för uppgift som hänför sig till pågående granskning för kontroll beträffande skatt, om det med hänsyn till syftet med kontrollen är av synnerlig vikt att uppgiften inte uppenbaras för den som kontrollen avser.

## 16 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

**Vårt förslag:** Lagen om kassaregister m.m. skall träda i kraft den 1 juli 2006 och tillämpas på försäljningar som sker efter den 31 december 2008.

Det är angeläget att den nya lagen om kassaregister m.m. träder i kraft så snart som möjligt. Utöver den tidsåtgång som behövs för beredning av förslagen inom regeringskansliet och i riksdagen måste emellertid hänsyn tas till att anmälan skall ske till EG-kommissionen enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 98/34/EG av den 22 juni 1998 om ett informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter och beträffande föreskrifter för informationssektorns tjänster. Efter anmälan följer en tidsfrist om minst tre månader under vilken riksdagen inte får fatta beslut i frågan (se kap. 13). Med hänsyn härtill är den 1 juli 2006 den tidigaste tidpunkt då lagen kan träda i kraft.

Innan lagen kan börja tillämpas krävs att Skatteverket utformar föreskrifter och anmäler dessa till EG-kommissionen. Den nya lagen kommer att få betydande effekter för kassaregisterbranschen och för näringsidkarna i kontantbranscherna. Kassaregisterbranschen behöver tid för anpassning av produkter och certifiering. Näringsidkarna i kontantbranscherna behöver skälig tid för den omställning som byte till certifierade kassaregister innebär. Två och ett halvt år från ikraftträdandet är enligt vår mening en skälig övergångsperiod. Lagen bör således tillämpas på försäljningar som sker efter den 31 december 2008. Eventuella behov av undantag i ett inledande skede får hanteras inom ramen för lagens bestämmelse om undantag i enskilda fall och de föreskrifter om undantag som kan föreskrivas med stöd av bemyndigande i lagen.

Lagändringarna i skattebetalningslagen (1997:483), sekretesslagen (1980:100) och bokföringslagen (1999:1078) bör träda i kraft den 1 juli 2006. Detsamma bör gälla ändringen av förordningen

(2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. Bestämmelsen om kassaregister i 8 kap. 5 a § alkohollagen (1994:1738) bör upphöra att gälla vid utgången av 2008 när lagen om kassaregister m.m. börjar tillämpas.