

PROMEMORIADatum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

Förbättrad konkurrens på lika villkor i kontantbranschen

Fler ska använda kassaregister

PROMEMORIADatum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111**Innehållsförteckning**

- 1 Sammanfattning
- 2 Förslag till ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)
- 3 Nuvarande ordning
- 3.1 Inledning
- 3.2 Allmänt om bestämmelserna om kassaregister
- 3.3 Närmare om bakgrunden till regleringen avseende kassaregister
- 3.4 Skatteverkets föreskrifter om kassaregister
- 3.5 Undantag för obetydlig omfattning
- 3.6 Undantag för utländska företag utan fast driftställe i Sverige
- 3.7 Torg- och marknadshandel
- 3.8 Undantag i enskilda fall
- 3.9 Skattekontroll – särskilt om företag i kontantbranschen som inte använder kassaregister
- 4 Skatteverkets erfarenheter av kontroll av kontantbranschen
- 5 Effekter av regleringen avseende kassaregister
- 6 Överväganden och förslag
- 6.1 Färre undantag
- 6.2 Lägre gränsvärde för undantag för försäljning i obetydlig omfattning
- 6.3 Inget undantag för torg- och marknadshandeln
- 6.4 Inget undantag för utländska företag utan fast driftställe i Sverige
- 6.5 Anmälningsskyldighet enligt EU-rätten
- 7 Konsekvensanalys
- 8 Författningskommentar

PROMEMORIADatum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

1 Sammanfattning

För att stärka konkurrensen på lika villkor i kontantbranschen föreslås i promemorian att fler företag ska omfattas av skyldigheten att använda kassaregister. Förslagen innebär att det generella undantaget från skyldigheten att använda kassaregister för torg- och marknadshandeln tas bort. Undantaget för den som bara säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort i obetydlig omfattning ändras till att gälla för den som bara i synnerligen begränsad omfattning säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort. Det föreslås också att utländska företag som saknar fast driftställe i Sverige ska använda kassaregister i samma utsträckning som gäller för svenska företag.

Förslagen föreslås träda i kraft den 1 juli 2013.

PROMEMORIA

Datum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

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

Härigenom föreskrivs att 39 kap. 5 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

39 kap. 5 §

Skyldigheten att använda kassaregister gäller inte för den som

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

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

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

4. säljer varor eller tjänster genom sådana distansavtal eller hemförsäljningsavtal som avses i distans- och hemförsäljningslagen (2005:59),

5. säljer varor eller tjänster med hjälp av en varuautomat eller annan liknande automat eller i en automatiserad affärslokal,

6. anordnar automatspel enligt lagen (1982:636) om anordnande av visst automatspel eller enligt lotterilagen (1994:1000), *eller*

7. *bedriver torg- och marknadshandel.*

Undantaget i första stycket 7 gäller inte för *den som enligt 8 kap. 1 § första stycket alkohollagen (2010:1622) har tillstånd för servering till allmänheten.*

1. bara i *synnerligen begränsad* omfattning säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort,

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

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

4. säljer varor eller tjänster genom sådana distansavtal eller hemförsäljningsavtal som avses i distans- och hemförsäljningslagen (2005:59),

5. säljer varor eller tjänster med hjälp av en varuautomat eller annan liknande automat eller i en automatiserad affärslokal, *eller*

6. anordnar automatspel enligt lagen (1982:636) om anordnande av visst automatspel eller enligt lotterilagen (1994:1000).

Undantaget i första stycket 2 gäller inte för *utländska företag som saknar fast driftställe i Sverige.*

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2013.

PROMEMORIADatum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

3 Nuvarande ordning

3.1 Inledning

Kassaregister uppfanns av amerikanen James Ritty i slutet av 1870-talet och syftet var att förhindra att anställda stal från hans bar. Utvecklingen har därefter varit att det vuxit fram ett allmänt bruk av kassaregister världen över, inte minst för att användning av kassaregister är ett praktiskt sätt att ge kunderna kvitton och att kassaregisterna producerar underlag för bokföringen. Med tiden har kassaregister också utvecklats från enkla mekaniska apparater till kassaregister som är baserade på modern digital teknik som innebär att kassaregisterna kan vara utrustade med, eller ingå i system med olika slag av mer eller mindre avancerade stödfunktioner för att underlätta i företagets verksamheter för prissättning, bokföring, lagerredovisning, statistik, intern kontroll, annan uppföljning m.m. Förutsättningen för att kassaregister ska underlätta för företagen i deras verksamheter – inklusive att vara ett kontrollinstrument för personalens kontanthantering – är att försäljningsinformationen m.m. registreras i kassaregisterna. Tillgång till den registrerade informationen är samtidigt av avgörande betydelse för att Skatteverket ska kunna genomföra en meningsfull kontroll av företag som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning. Oseriösa företagare som vill undvika att betala skatt är däremot angelägna att försäljningsinformationen inte registreras i ett kassaregister – eller om den registreras i ett kassaregister – att informationen därefter kan döljas, förändras eller tas bort för att den inte ska vara tillgänglig för att kunna granskas av Skatteverket.

Regelverket om kassaregister är ett relativt nytt rättsområde som vilar både på bestämmelser i lag och i myndighetsföreskrifter. Bestämmelser om kassaregister berör också och påverkas av vad som gäller på flera andra rättsområden. Sammantaget gör detta att den totala bilden av de bestämmelser som avser kassaregister är relativt komplicerad. Det har därför ansetts motiverat med en förhållandevis utförlig beskrivning av den nuvarande ordningen att vissa företag är skyldiga att använda kassaregister för att dokumentera sin försäljning mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort. Beskrivningen är disponerad enligt följande.

I avsnitt 3.2 kommenteras kortfattat bakgrunden till regleringen och i det avsnittet finns också en redogörelse för gällande rätt. I avsnitt 3.3 redogörs närmare för bakgrunden till kravet att företag ska använda kassaregister som uppfyller vissa krav och varför detta behöver kombineras med särskilda kontrollbefogenheter för Skatteverket. I avsnitt 3.4 kommenteras de föreskrifter om kassaregister som Skatteverket har meddelat. Där kommenteras också det vägval som Skatteverket har gjort vid utformning av föreskrifterna för att uppnå lagstiftarens krav att det ska finnas ett tekniskt kontrollsystem som möjliggör en tillförlitlig efterhandskontroll av företagets försäljningar mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort. I avsnitt 3.5 kommenteras närmare undantaget för försäljning som endast är i obetydlig omfattning. I avsnitt 3.6 kommenteras att utländska företag utan fast driftställe i Sverige inte omfattas av kravet att använda kassaregister. I avsnitt 3.7 kommenteras torg- och marknadshandeln som generellt är undantaget från kassaregisterkravet. I avsnitt 3.8 kommenteras att Skatteverket i enskilda fall får ge undantag

PROMEMORIA

Datum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

från skyldigheter gällande kassaregister. Slutligen i avsnitt 3.9 redogörs för bestämmelser om skattekontroll, särskilt vad som gäller för företag som inte använder kassaregister och hur det påverkar Skatteverkets kontrollmöjligheter.

3.2 Allmänt om bestämmelserna om kassaregister

Mot bakgrund av att flera offentliga utredningar påvisat ett utbrett skatteundandragande inom kontantbranschen beslutade riksdagen i maj 2007 om en särskild lag för kontantbranschen, lag (2007:592) om kassaregister m.m., benämnd kassaregisterlagen. Riksdagen antog därmed det förslag som regeringen lagt fram i propositionen Konkurrens på lika villkor i kontantbranschen (prop. 2006/07:105). Regeringens proposition hade föregåtts av utredningsbetänkandet, Krav på kassaregister Effektivare utredning av ekobrott (SOU 2005:35). Det övergripande syftet med kassaregisterlagen var att skydda seriösa företagare från illojal konkurrens från mindre seriösa företagare och att öka legitimiteten för skattesystemet. Kassaregisterlagen trädde i kraft fullt ut först den 1 januari 2010 och den relativt långa införandeperioden motiverades med de omfattande åtgärder som krävdes av Skatteverket och kassaregisterbranschen. Även de företag som berördes av lagstiftningen behövde god tid på sig för att förbereda omställningen.

Den 17 november 2011 beslutade riksdagen om skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, som innehåller bestämmelser för i stort sett hela skatteförfarandet. SFL trädde i kraft den 1 januari 2012 samtidigt som ett antal andra lagar upphörde att gälla, bl.a. kassaregisterlagen. Avsikten med reformen med SFL är att i en lag samla bestämmelser som avser skatteförfarandet, vilket enligt prop. 2010/11:165 är till fördel såväl för företagen som för det allmänna då bestämmelser om skatteförfarandet inte längre kommer att vara utspridda i flera lagar. Som en följd av reformen med SFL upphörde förordningen (2007:597) om kassaregister m.m. att gälla vid utgången 2011 för att ersättas av skatteförfarandeförordningen (2011:1261), förkortad SFF. Bestämmelserna om kassaregister i kassaregisterlagen med tillhörande förordning har i allt väsentligt förts över till SFL och SFF med oförändrat innehåll.

Sedan den 1 januari 2010 gäller att företag som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning ska inneha kassaregister som är certifierade och därmed uppfyller vissa krav. I praktiken kom lagen för många företag dock att träda i kraft successivt under första halvåret 2010. Detta berodde på att förseningar uppkommit för att få fram certifierade kassaregister i tillräcklig omfattning på marknaden. För att lösa detta problem aviserade Skatteverket i april 2009 om en mjuk tillämpning av kravet på innehav av kassaregister. Den mjuka tillämpningen innebar att det var tillräckligt att ett företag före den 1 januari 2010 hade beställt ett certifierat kassaregister för driftsättning senast den 1 juli 2010 och i sådant fall riskerade företaget inte någon påföljd i form av kontrollavgift för att kravet på innehav av kassaregister inte var uppfyllt.

Bestämmelser i SFL och SFF

I SFL och SFF är bestämmelserna om kassaregister i huvudsak följande. Enligt 39 kap. 4 § SFL ska näringsidkare som säljer varor eller tjänster

PROMEMORIA

Datum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort använda kassa-
register. Det är den skatterättsliga definitionen av begreppet närings-
verksamhet som avses, vilket innebär att det i enlighet med 13 kap. 1 §
inkomstskattelagen (1999:1229) ska vara en verksamhet som bedrivs
yrkesmässigt och självständigt. I 39 kap. 5 § SFL finns flera undantag
från denna dokumentationsskyldighet. Enligt punkt 1 gäller undantag från
kassaregisterkravet för den som bara i obetydlig omfattning säljer varor
eller tjänster mot kontant betalning. Med obetydlig omfattning avses
kontant försäljning uppgående till ett riktvärde av fyra prisbasbelopp
(prop. 2006/07:105 s. 38). För den närmare uttolkningen av begreppet
obetydlig omfattning har Skatteverket gett ut allmänna råd, se avsnitt 3.5.
Enligt punkt 2 gäller undantag för näringsidkare som är befriade från
skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (1999:1229). Detta undantag är
bl.a. avsett för ideella föreningar men omfattar även utländska företag
utan fast driftställe i Sverige, se avsnitt 3.6. Övriga undantag i 39 kap. 5 §
SFL gäller taxitrafik (punkt 3), distans- och hemförsäljning (punkt 4),
varuautomater eller automatiserad försäljning (punkt 5), automatspel
(punkt 6) och torg- och marknadshandel (punkt 7). Undantaget för torg-
och marknadshandel gäller dock inte för den som enligt alkohollagen
(2010:1622) har tillstånd för servering till allmänheten, om inte försälj-
ningen är av obetydlig omfattning och företaget därmed är undantaget
enligt punkt 1.

Bestämmelser om definitioner finns i 39 kap. 2 § och i 42 kap. 2 § SFL.
All försäljning och annan löpande användning av ett kassaregister ska
registreras i ett kassaregister och ett av registret framställt kvitto ska alltid
tas fram och erbjudas kunden, 39 kap. 7 § SFL. Enligt 39 kap. 8 § första
stycket SFL ska ett kassaregister på ett tillförlitligt sätt visa alla registre-
ringar som har gjorts samt programmeringar och inställningar som utgör
behandlingshistorik enligt bokföringslagen (1999:1078). Näringsidkare
som omfattas av skyldigheterna gällande kassaregister ska till Skatte-
verket anmäla de kassaregister som finns i verksamheten och göra en ny
anmälan vid förändrade förhållanden, 7 kap. 2-4 §§ SFL.

Enligt 39 kap. 8 § andra stycket SFL ska kassaregistret vara certifierat.
Närmare bestämmelser om certifiering finns i 9 kap. 2 § SFF som anger
att certifieringen ska utföras av ett organ som är ackrediterat för uppgiften
enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 765/2008 om
ackreditering och marknadskontroll och i enlighet med lagen (2011:791)
om ackreditering och teknisk kontroll. Certifiering får även utföras av ett
organ från ett annat land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
(EES) eller från ett land utanför EES som Europeiska unionen har träffat
avtal med om ömsesidigt erkännande. Av 9 kap. 2 § SFF framgår också
att Skatteverket får meddela ytterligare föreskrifter om certifiering.

Enligt 39 kap. 9 § SFL får Skatteverket i enskilda fall medge undantag
från skyldigheter som gäller kassaregister om behovet av tillförlitligt
underlag för skattekontrollen kan tillgodoses på annat sätt eller om en
viss skyldighet av tekniska orsaker är oskälig. Dessa undantag får förenas
med villkor. För en enhetlig tillämpning av undantagsbestämmelsen har
Skatteverket gett ut allmänna råd, se avsnitt 3.8.

Enligt 39 kap. 10 § SFL får regeringen eller den myndighet som rege-
ringen bestämmer meddela föreskrifter om krav på kassaregister, teknisk
kontroll och användning av kassaregister samt undantag från skyldigheter
som gäller kassaregister. I 9 kap. 3 § SFF har regeringen bemyndigat

PROMEMORIA

Datum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

Skatteverket att meddela föreskrifter om krav på kassaregister, teknisk kontroll och användning av kassaregister samt undantag från skyldigheter som gäller kassaregister.

I 42 kap. SFL finns bestämmelser om tillsyn över kassaregister. Där anges att Skatteverket utövar tillsyn över att den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister har kassaregister och att de kassaregister som används i en verksamhet uppfyller föreskrivna krav (3 §). I den omfattning som är nödvändigt för tillsynen har Skatteverket rätt att få tillträde till verksamhetslokaler för att undersöka kassaregister. Polismyndighet ska på Skatteverkets begäran lämna det biträde som behövs för tillsynen (4 §). På begäran av Skatteverket ska den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister lämna de upplysningar och tillhandahålla de handlingar som är nödvändiga för tillsynen och Skatteverket får förelägga näringsidkaren att fullgöra skyldigheterna (5 §). Ett sådant föreläggande får enligt 44 kap.1 § SFL förenas med vite.

I 42 kap. SFL finns också bestämmelser om kontrollbesök som avser kassaregister. Där anges att Skatteverket får göra kundräkning, kvittekontroll, kontrollköp och kassainventering och att dessa åtgärder får ske i verksamhetslokaler dit allmänheten har tillträde, och att kundräkning även får göras på allmän plats i anslutning till sådan lokal (6 §). Av 42 kap. 10 § SFL framgår att åtgärderna vid kontrollbesök får genomföras utan att näringsidkaren underrättas i förväg. Underrättelse om beslutet ska dock lämnas så snart det kan ske utan att kontrollen förlorar sin betydelse. Kontrollbesöken ska genomföras på ett sådant sätt att verksamheten inte hindras i onödan, 42 kap. 11 § SFL. Vid kontrollbesök ska den som Skatteverket har gjort kontrollbesök hos tillhandahålla kontrollremsa, uppgifter från journalminne eller tömningskvitto för kontroll av hur försäljningen har registrerats i kassaregistret. Skatteverket får också förelägga näringsidkaren att tillhandahålla dessa uppgifter, 42 kap. 7 § SFL. Ett sådant föreläggande får enligt 44 kap. 1 § SFL förenas med vite. Om uppgifterna på kontrollremsan, i journalminnet eller på tömningskvitto inte utgör räkenskapsinformation enligt bokföringslagen (1999:1078) ska dessa uppgifter, enligt 9 kap. 4 § SFF, bevaras under två månader efter utgången av den kalendermånad då registreringen gjordes i kassaregistret.

Enligt 50 kap. 1 § SFL ska en kontrollavgift tas ut om Skatteverket vid tillsyn eller kontrollbesök finner att den som är skyldig att använda kassaregister inte fullgör denna skyldighet eller inte har lämnat uppgift till Skatteverket om de kassaregister som finns i verksamheten. Enligt 50 kap. 2 § SFL är kontrollavgiften 10 000 kronor vid varje kontrolltillfälle och vid en förnyad överträdelse inom ett år är kontrollavgiften 20 000 kronor. I 51 kap. 1 § SFL finns bestämmelser om hel eller delvis befrielse från kontrollavgifter.

3.3 Närmare om bakgrunden till regleringen avseende kassaregister

Som nämnts i avsnitt 3.2 är det övergripande syftet med bestämmelserna om kassaregister att skydda seriösa företagare från illojal konkurrens från mindre seriösa företagare och att öka legitimiteten för skattesystemet. Den närmare bakgrunden till att regleringen infördes var att ett flertal utredningar konstaterat att det fanns ett utbrett skatteundandragande i

PROMEMORIA

Datum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

kontantbranscherna. Med hänvisning till SOU 2005:35 framhölls i prop. 2006/07:105 s. 23 f. att det förekom tämligen omfattande manipulationer med kassaregister på marknaden.

För att skydda seriösa företag mot illojal konkurrens ansåg regeringen i prop. 2006/07:105 s. 27 f. att företag i kontantbranscherna ska ha ett tekniskt system för den kontanta försäljningen som är så utformat att det möjliggör en tillförlitlig efterhandskontroll av företagets försäljningar, vilket förutsätter att systemet – certifierade kassaregister – registrerar och bevarar den för skattekontrollen väsentliga informationen. Andra generella krav som anges i propositionen är att systemet inte ska gå att manipulera eller förändra utan att det går att upptäcka vid en kontroll. Skatteverket har valt att utforma regelverket för det tekniska kontrollsystemet på så sätt att kvittodata från varje försäljning ska lagras i en kontrollenhet där informationen endast är åtkomlig för Skatteverket, se vidare i avsnitt 3.4. Kontrollsystemet med kassaregister och kontrollenhet är dock inte till någon nytta för skattekontrollen om företagen inte använder sina kassaregister för att registrera försäljningen. I 39 kap. 7 § SFL finns därför bestämmelser att all försäljning och annan löpande användning av ett kassaregister ska registreras i ett kassaregister och att vid varje försäljning ska ett av registret framställt kvitto tas fram och erbjudas kunden. I prop. 2006/07:105 s. 30 framhåller regeringen att kvittokravet innebär att kunderna kommer att bidra till att reglerna om registrering av all kontant försäljning i kassaregister kommer att efterlevas. För att motverka att oseriösa företagare inte använder sina kassaregister finns bestämmelser om att Skatteverket får utföra kontrollbesök enligt 42 kap. 6 § SFL (kundräkning, kvittokontroll, kontrollköp och kassainventering) samt bestämmelser om kontrollavgift enligt 50 kap. 1 § SFL vid överträdelser. Kundräkning innebär att Skatteverket observerar hur många kunder ett företag har under en viss tid eller hur många försäljningar som görs under en viss tid. Kvittokontroll innebär att Skatteverket observerar om kunderna erbjuds kassakvitton. Kontrollköp innebär att Skatteverket gör inköp av varor eller tjänster. I ett senare skede jämförs observationerna eller inköper med de uppgifter som företaget har registrerat i kassaregister. Den fjärde åtgärden vid kontrollbesök – kassainventering – förutsätter att Skatteverket har fysisk tillgång till kassaregistret. Av prop. 2006/07:105 s. 94 framgår att kassainventering är en frivillig åtgärd eftersom ett företag har rätt att motsätta sig kassainventering. I förarbetena till SFL anförs dock att om varken näringsidkaren eller någon som är behörig att företräda denne finns i verksamhetslokalen bör kassainventering kunna verkställas ändå, prop. 2010/11:165 s. 878.

Olika metoder för fusk och hur dessa motverkas av kassaregisterregleringen

I prop. 2006/07:105 s. 23 f. finns exempel på olika metoder hur oseriösa företagare före införandet av kassaregisterregleringen manipulerade med kassaregister för att undgå beskattning. Oseriösa företagare kan självklart fortfarande fuska med kassaregister även efter införandet av regleringen, men bestämmelserna om kassaregister och inte minst sanktionerna i form av kontrollavgifter motverkar och minskar sådant fusk. I det följande kommenteras några olika metoder för fusk med kassaregister som tidigare varit vanligt förekommande och hur sådant fusk idag motverkas av regel-

PROMEMORIA

Datum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

verket. De nedan beskrivna fuskmetoderna är inte tillåtna enligt kassaregisterregleringen, men är till sin karaktär inte skattefusk utan kan sägas vara förberedelser för skattefusk. Skattefusk uppkommer inte i sig vid hanteringen av ett kassaregister utan först i ett senare skede om försäljningsbeloppen inte bokförs och deklarerar. Om korrekt belopp inte bokförs innebär det att bokföringslagens (1999:1078) bestämmelser inte följs och för sådana överträdelse finns straffrättsliga bestämmelser i skattebrottslagen (1971:69) och i brottsbalken. Om skattefusket upptäcks i skattekontrollen fattar Skatteverket beskattningsbeslut med åtföljande sanktioner i form av skattetillägg. Angående skattekontroll, se avsnitt 3.9.

Den enklaste metoden för fusk med kassaregister och som inte kräver några egentliga kunskaper alls är att en företagare inte använder sig av de kassaregister som finns i verksamheten för att registrera försäljningsbelopp. En företagare kan t.ex. under en del av en försäljningsdag "stå med öppen kassalåda" och enbart lägga ned pengarna från försäljningen i kassalådan. Något kassakvitto tas inte fram och erbjuds kunden och det är därför lätt för kunderna att uppmärksamma denna fuskmetod. Fuskmetoden kan vara vidareutvecklad på så sätt att företagaren på olika sätt försöker dölja för kunderna att kassaregistret inte används för att registrera försäljningsbelopp. Detta kan t.ex. ske genom att försäljningsbeloppet knappas in så att det syns på displayen riktad mot kunden, men att det görs på sådant sätt att det inte registreras som en försäljning i kassaregistret. Vid betalningen tar den företagaren inte fram något kvitto och om kunden inte efterfrågar kvitto kommer den ouppmärksamme kunden inte att förstå att försäljningen inte har registrerats i kassaregistret. I de nu beskrivna typfallen är det bestämmelserna om kvittokrav och sanktionerna med kontrollavgifter som främst ska motverka denna form av fusk med kassaregister.

Vid betalning med kontokort kan fusk ske genom att en företagare inte registrerar försäljningen i kassaregistret utan endast ger kunden ett kvitto på kontokortsbetalningen. Av prop. 2006/07:105 s. 32 framgår att regeringen är medveten om den risk som finns att en fristående kortläsare kan användas i skatteundrandragande syfte genom att transaktionen endast registreras i kortläsaren. Av det skälet övervägdes i propositionen lagkrav på att en kortläsare ska vara ansluten till eller integrerad med kassaregistret. Regeringen gjorde dock bedömningen att ett sådant krav skulle innebära kostnader för företagen som inte var motiverade av nyttan av ett sådant krav. En kortläsare får alltså enligt gällande regler användas helt fristående från ett kassaregister. Fusk genom att endast ge kunden ett kontokortskvitto motverkas av lagkravet att kunden alltid ska erbjudas ett kassakvitto.

En fuskmetod som var mycket vanlig före kassaregisterregleringen var att företagare använde sig av kassaregisternas olika funktioner som hjälpmedel för fusk. De vanligaste exemplen på detta var att övningsfunktionen användes för att ta fram övningskvitton som för kunderna såg ut som riktiga kvitton, eftersom övningskvittona inte var märkta med ordet övning eller motsvarande. En annan vanlig fuskmetod var att vid försäljning kunde företagaren ta fram och erbjuda kunden en kvittokopia som för kunden såg ut som ett riktigt kvitto, eftersom kvittokopian inte var märkt med ordet kopia eller motsvarande. Om kunden inte tog emot kvittokopian kunde han eller hon inte heller i efterhand upptäcka att det inte var något riktigt kvitto som togs fram. Om kunden tog emot kvitto-

PROMEMORIA

Datum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

kopian var den enda möjligheten att upptäcka att det var en kopia om jämförelse kunde göras med föregående kunds kvitto. När det gällde ett icke märkt övningskvitto eller en icke märkt kvittokopia hade en kund normalt ingen möjlighet alls att upptäcka att det inte var ett riktigt kvitto. För att kunna fuska på dessa sätt krävdes inte bara att kassaregisterna gick att programmera och ställa in så att användningen av träningsfunktionen och kopieringsfunktionen inte lämnade några spår efter sig på kvittan, rapporter, journalminne m.m. Det krävdes också kunskap för att hantera detta och det var många återförsäljare av kassaregister som av konkurrensskäl kände sig tvingade att utbilda kunderna hur kassaregister kunde användas som ett hjälpmedel för denna form av fusk. Genom funktionskraven på kassaregister (se avsnitt 3.4) har nu nämnda metod för fusk i stor utsträckning försvunnit, se här närmare i avsnitt 5 Effekter av regleringen avseende kassaregister.

Den mest utvecklade formen av fusk med kassaregister är att inget fusk och inte heller förberedelse för fusk sker under pågående försäljning. När väl den fysiska kassan har räknats och stämts av mot de registreringar som har gjorts i kassaregistret sker fusket som innebär att med hjälp av särskild programvara görs försäljningsuppgifterna om till andra och lägre belopp innan bokföringen sker. Denna form av fusk kräver såväl särskild programvara som god kunskap för att kunna hanteras av den oseriöse företagaren. Fuskmetoden motverkas genom det tekniska kontrollsystemet som innebär att kvittodata från försäljningarna förs över till en kontrollenhet där uppgifterna lagras åtkomliga endast för Skatteverket (se avsnitt 3.4). Ytterligare en form av fusk med kassaregister kan här nämnas och det är att en företagare kan ha ett extra och dolt kassaregister för sådan försäljning som han eller hon inte avser att redovisa och betala skatt för. Fuskmetoden motverkas av bestämmelserna i 7 kap. 2-4 §§ SFL om att de kassaregister som finns i verksamheten ska anmälas till Skatteverket och genom att Skatteverket vid tillsyn enligt 42 kap. 3 § SFL ska kontrollera att de kassaregister som används i verksamheten är anmälda och att de uppfyller föreskrivna krav. Fuskmetoden motverkas också av de särskilda befogenheterna vid kontrollbesök enligt 42 kap. 6 § SFL.

3.4 Skatteverkets föreskrifter om kassaregister

Utformningen av det tekniska kontrollsystemet

I prop. 2006/07:105 s. 28 uttalar regeringen att det tekniska kontrollsystemet ska registrera den för intäktskontrollen väsentliga informationen. Denna information ska bevaras och vara tillgänglig för kontrollerande myndigheter. Systemet ska inte gå att manipulera eller förändra utan att det går att upptäcka vid en kontroll. I propositionen framhöll regeringen att det tekniska kontrollsystemet ska vara konkurrensneutralt, flexibelt och medge olika tekniska lösningar för att främja den tekniska utvecklingen. Vidare ska endast från kontrollsynpunkt relevanta funktioner regleras och skyddas. Användarna ska själva kunna göra ändringar och anpassa funktioner i så stor utsträckning som möjligt.

Enligt 39 kap. 8 § SFL ska kassaregister vara certifierade. Skatteverket har dock inte tagit fram några föreskrifter om certifierade kassaregister och skälet till detta är följande. Den svenska marknaden för kassaregister

PROMEMORIA

Datum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

är liten sett i ett internationellt perspektiv, vilket innebär att de svenska kraven på kassaregister i möjligaste mån måste utformas så att tillverkningskostnaderna inte skjuter i höjden för kassaregister som enbart kommer att tas fram för den svenska marknaden. Samtidigt måste Skatteverkets krav på kassaregister utformas så att syftet med lagstiftningen uppnås. Till bilden hör också att kassaregister i stor utsträckning är datorbaserade och att det därmed är svårt och förenat med höga kostnader att ha krav på certifierat kassaregister som ska kunna garantera frånvaron av dolda funktioner som kan användas i skatteundandragande syfte. För att uppnå den önskade säkerhetsnivån för skattekontrollen – och till en rimlig kostnadsnivå för företagen – har Skatteverket därför valt en lösning som innebär att lagens krav på certifierat kassaregister är uppfyllt med ett tillverkardeklarerat kassaregister som är anslutet till en certifierad kontrollenhet. Den centrala innebörden av föreskrifterna är att ett kassaregister ska skicka kvittodata för varje kassakvitto m.m. till ansluten kontrollenhet. Genom en elektronisk signatur genererar kontrollenheten en unik kontrollkod som bl.a. identifierar varje enskilt kassakvitto. Kvittodata och kontrollkod lagras på ett säkert sätt i kontrollenheten för att där vara åtkomliga endast för Skatteverket. Kontrollenheten skickar en kopia av kontrollkoden tillbaka till kassaregistret för lagring i kassaregistret i elektronisk form (journalminnet) eller för utskrift på kontrollremsa. Det är ett krav att ett kassaregister endast ska kunna registrera försäljningsbelopp – och därmed kunna ta fram kassakvitto till kund – om ansluten kontrollenhet är i funktion och kan generera en kontrollkod. Föreskrifterna är utformade så att tillverkare av kassaregister förhållandevis enkelt kan anpassa sin produktion för att en kassaregistermodell eller kassaregisterprogram ska leva upp till de svenska särkraven. För varje version av en kassaregistermodell eller ett kassaregisterprogram ska det finnas en tillverkardeklaration som ska sändas till Skatteverket och i denna deklARATION intygar tillverkaren att kassaregistret uppfyller de krav som ställs i Skatteverkets föreskrifter. För kontrollenheten gäller däremot att den måste vara certifierad. Detta innebär att kontrollenheten måste uppfylla högt ställda funktionskrav enligt Skatteverkets föreskrifter. Certifieringen innebär att funktionskraven garanteras av ett oberoende certifieringsförfarande.

Med stöd av bemyndigandet i 9 kap. 3 § SFF har Skatteverket meddelat föreskrifter om kassaregister enligt vad som anges nedan.

Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:1) om krav på kassaregister

Föreskriften har 34 paragrafer och innehåller bl.a. bestämmer om vilka funktioner som ett kassaregister måste ha och inte får ha. Det finns bl.a. bestämmelser om vilka uppgifter som ska finnas på ett kassakvitto och i rapporter som sammanställer en dags försäljning (Z-dagrapport). Det finns bestämmelser om att kvittokopia, övningskvitto och pro forma kvitto ska vara tydligt märkta på visst sätt så att dessa inte kan förväxlas med kassakvitton. Det är reglerat att ett kassaregister ska ha vissa räknare, bl.a. för ackumulerad försäljning, antal lådöppningar, användning av övningsfunktion m.m.

PROMEMORIADatum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111*Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:2) om kontrollenhet till kassaregister*

I föreskriften finns bestämmelser om funktionskraven på en kontrollenhet och vilka krav som gäller vid tillverkning och certifiering av en kontrollenhetsmodell. Att en kontrollenhet ska vara certifierad innebär att funktionskraven garanteras av oberoende certifieringsorgan som i sin tur är ackrediterade för denna uppgift av Styrelsen för ackreditering och teknisk kontroll (SWEDAC). Föreskriften får anses vara relativt omfattande med sina 26 sidor författningstext uppdelad i 14 olika kapitel.

De kvittodata som en kontrollenhet tar emot från ett kassaregister loggas på visst sätt i kontrollenheten. Med ledning av kvittodatan beräknar och lagrar kontrollenheten vissa uppgifter i särskilda räknare. Den behandlade kvittodatan m.m. lagras på ett säkert sätt i kontrollenheten och en kontrollenhet får inte vara så konstruerad att de lagrade uppgifterna kan förändras. Endast Skatteverket har möjlighet att koppla upp sig mot en kontrollenhet för att läsa av den lagrade informationen för användning i skattekontrollen.

Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:3) om användning av kassaregister

Föreskriften har 30 paragrafer och innehåller bestämmelser av ordningskaraktär avseende innehavarens användning av kassaregister. Exempel på detta är vid varje försäljningsdags början ska den växelkassa som hör till ett kassaregister registreras i kassaregistret. Detta är en förutsättning för att Skatteverket ska kunna göra kassainventering.

Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:20) om undantag som gäller kassaregister

Föreskriften innehåller fyra paragrafer med bestämmelser om undantag från kravet att försäljning mot kontant betalning ska registreras i kassaregister. Vad som är undantaget är obemannad försäljning och bingospel som sker med tillstånd enligt lotterilagen (1994:1000).

Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2011:20) om undantag under år 2012 för försäljning som registreras i terminalsystem

I föreskriften som endast har en paragraf regleras undantag från kassaregisterkravet för sådan försäljning som registreras i vissa terminalsystem. De terminalsystem som avses är de som tillhör Aktiebolaget Trav och Galopp (ATG), AB Svenska Spel och Ticnet AB. Undantaget gäller endast under ett år.

3.5 Undantag för obetydlig omfattning

Som angetts i avsnitt 3.2 finns det i 39 kap. 5 § första stycket SFL flera undantag från huvudregeln i 39 kap. 4 § samma lag att näringsidkare som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort ska använda kassaregister. Enligt 39 kap. 5 § första stycket 1 SFL gäller undantag för den som bara i obetydlig omfattning säljer varor eller tjänster mot kontant betalning. Undantaget för obetydlig omfattning gäller för alla företag oavsett branschtillhörighet.

PROMEMORIADatum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

Av prop. 2006/07:105 s. 37 framgår att obetydlig omfattning avser två olika situationer, nämligen dels de allra minsta företagen med låg omsättning, dels företag där kontant försäljning endast förekommer i rena undantagsfall. Som riktvärde för obetydlig omfattning för de allra minsta företagen anger regeringen i propositionen fyra prisbasbelopp samt anger att någon procent av omsättningen kan anses utgöra obetydlig omfattning i företag där kontant försäljning endast förekommer i rena undantagsfall. Att företag med låg omsättning är undantaget från regleringen motiverades i prop. 2006/07:105 s. 37 främst med att det ansågs tveksamt om de kostnader som krav på certifierat kassaregister för med sig skulle stå i rimlig proportion till den samhälleliga vinsten i form av förbättrad skattekontroll avseende de allra minsta företagen. I lagstiftningen har inte införts ett exakt gränsvärde för undantag för låg omsättning och det motiverades i propositionen med att det skulle komma att uppfattas som ett fast belopp och att det därmed sannolikt skulle medföra en risk för kringgåenden.

För en enhetlig tillämpning av undantagsbestämmelsen har Skatteverket gett ut allmänna råd, SKV A 2009:2. Av de allmänna råden framgår att försäljning som uppgår till högst fyra prisbasbelopp för ett räkenskapsår om tolv månader normalt bör anses utgöra försäljning i obetydlig omfattning. Prisbasbeloppet för år 2012 är 44 000 kronor, vilket innebär att riktvärdet för obetydlig omfattning för år 2012 uppgår till 176 000 kronor. Riktvärdet avser försäljningsbeloppet som kunderna betalar, dvs. inklusive moms. Om försäljning sker endast under en del av ett kalenderår bör försäljningen enligt de allmänna råden räknas om till försäljning på årsbasis. För att markera att en sådan omräkning endast bör göras i motiverade fall anges i de allmänna råden att en sådan omräkning inte bör göras om försäljningen sker under högst 30 dagar under ett kalenderår. Motiveringen till Skatteverkets uttolkning av lagbestämmelsen är att Skatteverket anser att den som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning i en årstakt överstigande fyra prisbasbelopp inte bör anses ha en försäljning som är av obetydlig omfattning. Skatteverkets allmänna råd innebär att försäljningsperiodens kontanta försäljning bör räknas om till försäljning på helår när jämförelse ska göras om riktvärdet på fyra prisbasbelopp överskrids eller inte. När det gäller situationen att ett företag endast i undantagsfall säljer varor eller tjänster mot kontant betalning anges i SKV A 2009:2 att försäljning som sker fler än tolv dagar per år eller överstiger två procent av företagets omsättning normalt inte bör anses utgöra försäljning i obetydlig omfattning.

3.6 Undantag för utländska företag utan fast driftställe i Sverige

Som framgår av avsnitt 3.2 är huvudregeln i 39 kap. 4 § SFL att näringsidkare som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort ska använda kassaregister. Förutsättningarna för att bestämmelserna ska vara tillämpliga är att försäljningen sker i en näringsverksamhet. Det är den skatterättsliga definitionen av begreppet näringsverksamhet som avses. Detta innebär att det i enlighet med 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) ska vara en verksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Som angetts i avsnitt 3.2 finns det

PROMEMORIA

Datum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

i 39 kap. 5 § första stycket SFL flera undantag från huvudregeln att kassaregister ska användas. Enligt punkt 2 undantas den som är befriad från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen från kassaregisterkravet.

Undantagsbestämmelsen har bl.a. tillkommit för att ideella föreningar som bedriver allmännyttig verksamhet inte ska omfattas av skyldigheten att använda kassaregister. 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.

Att undantaget i 39 kap. 5 § första stycket 2 SFL hänvisar till bestämmelserna om skattskyldighet i inkomstskattelagen innebär att alla fysiska och juridiska personer som är befriade från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet undantas från kassaregisterkravet. Därmed undantas bl.a. stat och kommun. Utformningen av undantagsbestämmelsen innebär även att företag som visserligen inte är skattskyldiga för inkomstskatt men är skattskyldiga till mervärdesskatt eller punktskatt också omfattas av undantaget för kassaregisterkravet. I prop. 2006/07:105 s. 38-39 kommenterade regeringen att dessa situationer inte torde vara särskilt vanliga och den skattekontroll som bör ske av dessa företag i stället får ske inom ramen för övrig skattekontroll.

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

Utländska företag utan fast driftställe i Sverige ska inte betala inkomstskatt, men ska betala mervärdesskatt på försäljning som sker av varor eller vissa tjänster då de enligt mervärdesskattelagen (1994:200) är skattskyldiga för sådan försäljning som sker inom landet. Enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen är grundregeln att mervärdesskatt ska betalas vid omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktiga och som görs i en yrkesmässig verksamhet. Enligt 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen anses en verksamhet yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen. Om ett utländskt företags verksamhet i Sverige anses yrkesmässig enligt 4 kap. 5 § mervärdesskattelagen gäller skattskyldigheten från den första försäljningskronan eftersom det inte finns något gränobelopp för när skattskyldigheten för mervärdesskatt inträder. Om ett utländskt företags verksamhet är att anse som yrkesmässig verksamhet ska bedömas enligt 4 kap. 5 § mervärdesskattelagen utifrån de kriterier som gäller för annan motsvarande verksamhet som bedrivs här i landet. Hänsyn tas även till den verksamhet som det utländska företaget bedriver i sitt hemland.

3.7 Torg- och marknadshandel

Enligt 39 kap. 5 § första stycket 7 SFL gäller inte skyldigheten att använda kassaregister för den som bedriver torg- och marknadshandel, se avsnitt 3.2. Enligt andra stycket gäller dock detta undantag inte för den

PROMEMORIA

Datum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

som enligt 8 kap. 1 § första stycket alkohollagen (2010:1622) har tillstånd för servering till allmänheten, om inte försäljningen är av obetydlig omfattning och företaget därmed omfattas av undantaget enligt första stycket 1.

Med torg- och marknadshandel avses enligt 39 kap. 2 § SFL all handel utom sådan som en näringsidkare stadigvarande bedriver i permanenta lokaler eller i omedelbar anslutning till dessa. Definitionen av torg- och marknadshandel överensstämmer med den definition som före införandet av SFL fanns i 1 § lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., benämnd torgkontrollagen. I samband med att SFL trädde i kraft den 1 januari 2012 upphörde torgkontrollagen att gälla för att ersättas med motsvarande bestämmelser i SFL. Definitionen av torg- och marknadshandel innebär att undantaget för kassaregisterkravet omfattar all försäljning som sker från torg, gator, marknader, mässor, loppmarknader, tillfälligt utnyttjade lokaler eller liknande, se prop. 2006/07:105 s. 90 och prop. 1997/98:100 s. 213. Här bortses då från den särskilda regleringen avseende alkoholförsäljning som är kommenterad ovan.

Av 39 kap. 13 § SFL framgår att den som upplåter en plats för torg- och marknadshandel ska dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för den som platsen upplåts till och för dennes företrädare. I 9 kap. 7 § SFF finns närmare bestämmelser om vilka identitetsuppgifter som ska dokumenteras och dessa är namn, personnummer/organisationsnummer, postadress och telefonnummer. I stället för att dokumentera dessa uppgifter kan platsupplåtaren bevara en mottagen kopia av beslut om godkännande av F-skatt. I 9 kap. 7 § SFF anges också att uppgifterna ska bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår då upplåtelsen av platsen för torg- och marknadshandel skedde. Av författningskommentaren i prop. 2010/11:165 s. 862 framgår att det saknar betydelse om platsupplåtaren är ägare till den aktuella platsen eller om denne upplåter plats i andra hand. Dokumentationsskyldigheten aktualiseras oavsett om ersättning utges för upplåtelsen. Det spelar heller ingen roll om den som önskar få plats upplåten till sig avser att själv bedriva torg- och marknadshandel på platsen eller att hyra ut platsen i andra hand. Med upplåtelse avses den civilrättsliga upplåtelsen. Dock avses inte sådan upplåtelse där polisen ger tillstånd till upplåtelse av offentlig plats enligt ordningslagen (1993:1617), se prop. 1997/98:100 s. 213.

Av 42 kap. 9 § SFL framgår att Skatteverket får besluta om kontrollbesök för att identifiera en person som bedriver eller kan antas bedriva torg- och marknadshandel. Skatteverket får vid ett sådant besök kontrollera godkännande för F-skatt och ställa frågor om verksamheten. Sådant kontrollbesök får bara genomföras där torg- och marknadshandel bedrivs. Av 50 kap. 7 § SFL framgår att kontrollavgift ska tas ut av den som inte har fullgjort dokumentationsskyldigheten vid upplåtelse av plats för torg- och marknadshandel. Kontrollavgiften är 2 000 kronor för varje tillfälle som skyldigheten inte har fullgjorts.

Ovan angivna särbestämmelser i SFL avseende torg- och marknadshandel ger Skatteverket möjlighet att få tillgång till uppgifter om vilka företag som idkar sådan handel och det innebär att Skatteverket därmed på samma sätt som när det gäller den fasta handeln har möjlighet att kunna veta vilka företag som bedriver en viss verksamhet på en viss plats. När det däremot gäller den faktiska skattekontrollen innebär dessa sär-

PROMEMORIA

Datum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

bestämmelser inte att Skatteverket har tillgång till några andra kontrollverktyg än vad som gäller för alla företag vid skatterevision, se avsnitt 3.9. Av prop. 1997/98:100 framgår också att bakgrunden till att torgkontrollagen infördes den 1 juli 1998 var att det tidigare inte fanns några särbestämmelser om skattekontroll av den tillfälliga handeln. I prop. 1997/98:100 s. 168 framhöll regeringen att särskilda kontrollbefogenheter är motiverade av den tillfälliga handelns särskilda karaktär. De som bedriver tillfällig handel är ofta rörliga på ett helt annat sätt än de som bedriver sin handel från ett fast driftställe och det befintliga kontrollsystemet bygger på att Skatteverket i förväg vet vem som ska kontrolleras.

3.8 Undantag i enskilda fall

Enligt 39 kap. 9 § första stycket SFL får Skatteverket i enskilda fall medge undantag från skyldigheter som gäller kassaregister om behovet av tillförlitligt underlag för skattekontrollen kan tillgodoses på annat sätt eller om en viss skyldighet av tekniska orsaker är oskälig. Dessa undantag får förenas med villkor. För en enhetlig tillämpning av undantagsbestämmelsen har Skatteverket gett ut allmänna råd, SKV A 2009:3.

I SKV A 2009:3 har Skatteverket preciserat att tillförlitligt underlag för skattekontroll kan avse två olika situationer, nämligen förhållandena i det enskilda företaget och företag som ingår i en kedja av företag med ett gemensamt system för kassaregister. Med ”på annat sätt” avses att registrering av den kontanta försäljningen inte behöver göras i ett kassaregister som uppfyller föreskrivna krav.

Vad avser förhållandena i ett enskilt företag sägs i SKV A 2009:3 att det bör krävas – för att undantag ska kunna medges – att ingen person med ägarinflytande eller närstående till denne vare sig deltar i den kontanta kassaredovisningen eller i den löpande bokföringen. Dessutom bör företaget ha en tydlig arbets- och ansvarsfördelning för kassaredovisningen och ha interna kontrollrutiner som säkerställer en korrekt kassaredovisning. För företag som ingår i en kedja av företag sägs i de allmänna råden att företagets samtliga kassaregister bör ingå i det gemensamma systemet och att det bör finnas centrala rutiner som säkerställer att de enskilda företagens kassaredovisningar är korrekta. Bestämmelsen i 39 kap. 9 § första stycket SFL att Skatteverket får ge undantag i enskilda fall om behovet av tillförligt underlag för skattekontroll kan tillgodoses på annat sätt har prövats av Högsta förvaltningsdomstolen i avgörandet HFD 2011 ref. 68. Något undantag medgavs inte i målet och i domskälen uttalade Högsta förvaltningsdomstolen att ägarens möjligheter att delta i kontanthantering och den löpande bokföringen måste tillmätas betydelse vid bedömningen, särskilt i mindre företag med en eller ett fåtal ägare. Av domskälen framgår att i det enskilda fallet måste det, för att undantag ska kunna medges, finnas tillräckliga garantier för att en situation inte ska uppstå att en ägare eller företagsledare vare sig deltar i kontanthantering eller i den löpande bokföringen.

Skatteverket har inte gett ut några allmänna råd om vad som bör avses med att en viss skyldighet av tekniska orsaker är oskälig. Av prop. 2006/07:105 s. 98 framgår att möjligheten att få undantag på denna grund främst är avsedd för när försäljningen sker utomhus och där det t.ex. finns

PROMEMORIA

Datum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

svårigheter med elförsörjningen samtidigt som väderförhållandena är besvärliga. Undantagsbestämmelsen föreslogs i SOU 2005:35 och avsikten var att tillgodose de problem som bedömdes kunna uppstå för företag verksamma i torg- och marknadshandeln. För sådan handel infördes istället ett generellt undantag från kassaregisterlagens skyldigheter, en bestämmelse som nu finns i 39 kap. 5 § första stycket 7 SFL. I propositionen uttalade regeringen att det för annan handel – än torg- och marknadshandel – kan det finnas tekniska problem som är av en sådan omfattning att det inte är skäligt att kräva registrering i kassaregister. Bedömningen av vad som av tekniska orsaker är oskäligt ska främst ske med utgångspunkt i vilka kassaregistermodeller som vid aktuell tidpunkt finns på marknaden. Ett exempel på när Skatteverket ger undantag på grund av tekniska orsaker är gående försäljning av godis på arenor vid större fotbollsmatcher och liknande arrangemang. I sådana fall är det inte praktiskt möjligt att registrera försäljningen i ett kassaregister.

Av 39 kap. 9 § andra stycket SFL framgår att Skatteverket får förena ett beslut om undantag med villkor. I de allmänna råden SKV A 2009:3 sägs att undantag bör medges för högst tre år första gången ett beslut om undantag meddelas för ett företag. Om ett beslut om undantag förnyas bör undantag medges för högst fem år.

3.9 Skattekontroll – särskilt om företag i kontantbranschen som inte använder kassaregister

Skattesystemet är ett masshanteringssystem, vilket tydliggörs i Skatteverkets publikation *Skatter i Sverige – Skattestatistisk Årsbok 2011* – där det anges att under år 2010 hanterade Skatteverket närmare 62 miljoner kontrolluppgifter och 17,8 miljoner deklarationer avseende inkomstskatt, moms, arbetsgivaravgifter, avdragen skatt och punktskatter. De uppgifter som lämnas till Skatteverket kontrolleras med hjälp av informationsteknik men också i rent manuella kontroller. För att förhindra skattefusk finns ett straffrättsligt sanktionssystem, främst bestämmelserna i skattebrottslagen (1971:69). Parallellt finns ett administrativt sanktionssystem med skattetillägg och förseningsavgifter. Därutöver finns sanktioner med kontrollavgifter gällande vissa branscher, bl.a. för företag som är skyldiga att använda kassaregister.

Genom skattekontrollen kan Skatteverket upptäcka och åtgärda skattefusk och andra felaktigheter. Det viktigaste syftet med kontroll och sanktioner är att stärka och upprätthålla normerna i samhället. Det krav som regeringen och riksdagen har på Skatteverket är att skattekontrollen ska utföras på ett sådant sätt att den bidrar till att normerna följs. Kontrollerna ska vara träffsäkra och inriktas mot områden där det finns allvarliga fel och mot områden där fusk är särskilt förtroendeskadligt. Skattekontrollen sker dels i form av grundkontroll, dels i form av utökad kontroll. Den utökade kontrollen sker i form av skrivbordsgranskning och revision.

I skattekontrollen ska både allmänpreventiva och individualpreventiva effekter uppnås. En allmänpreventiv effekt uppnås ifall kontrollen ändrar ett beteende i positiv riktning hos andra än de som varit föremål för kontrollen. Effekten uppstår genom att man får kännedom om kontroller och ser bevis på att oärligt beteende inte lönar sig. En individualpreventiv effekt uppnås om kontrollen ändrar ett beteende i positiv riktning hos den

PROMEMORIA

Datum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

som varit föremål för kontroll. Den upplevda risken för upptäckt är relativt hög. Av Skattestatistisk Årsbok 2011 s. 243 framgår att Skatteverkets undersökningar visar att 43 procent av medborgarna instämmer i att det är troligt att Skatteverket skulle upptäcka dem om de själva skattefuskade medan 10 procent inte tror att de skulle upptäckas. Dessa procentsiffror är oförändrade år från år.

Företagsbeskattningen bygger på att det skattemässiga resultatet ska utgå från företagets bokförda resultat. Alla företag ska följa bokföringslagen (1999:1078), förkortad BFL. Bokföringsskyldigheten enligt BFL innebär bl.a. att alla affärshändelser ska bokföras. Med affärshändelse avses enligt 1 kap. 2 § 7 BFL alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags ekonomiska relationer med omvärlden. Detta innebär att varje kontantförsäljning till en konsument som t.ex. försäljning av en kvällstidning i en kiosk är en affärshändelse. Enligt 5 kap. 6 § första stycket BFL är huvudregeln att för varje affärshändelse ska det finnas en verifikation. Enligt 5 kap. 7 § första stycket BFL ska en verifikation innefatta uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. Enligt 5 kap. 6 § tredje stycket BFL får dock kontantförsäljning för en dags försäljning dokumenteras genom en gemensam verifikation. I sådant fall får den gemensamma verifikationen utgöras av uppgifter från en kassaapparat, kassarapport eller annan uppgift som anger summan av mottagna betalningar. Något krav att ett företag ska använda kassaregister finns inte i BFL. Som redogjorts för i avsnitt 3.2 finns däremot allmänna bestämmelser i SFL att företag ska använda kassaregister vid försäljning av varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort, bestämmelser som före 2012 fanns i kassaregisterlagen. Det finns dock flera undantag från det allmänna kravet på användning av kassaregister och sådant undantag har bl.a. torg- och marknadshandeln. För företag som inte omfattas av den särskilda regleringen avseende kassaregister gäller i stället enbart BFL:s bestämmelser om dokumentation av affärshändelser.

I 4 kap. 2 § BFL finns den övergripande bestämmelsen att bokföringsskyldigheten ska fullgöras på sätt som överensstämmer med god redovisningssed och enligt 8 kap. 1 § BFL ansvarar Bokföringsnämnden (BFN) för utvecklandet av god redovisningssed. För den närmare uttolkningen av bestämmelsen om gemensam verifikation vid kontantförsäljning enligt 5 kap. 6 § tredje stycket BFL har BFN gett ut rekommendationen BFN R2 Gemensam verifikation. BFN R2 kom redan 1988, men är till stora delar alltjämnt tillämplig för företag i kontantbranschen. Av BFN R2 punkt 20 framgår att i mindre företag som använder endast en eller ett fåtal kassaapparater ska den gemensamma verifikationen bestå av kontrollremсор jämte tömningskvitton från kassaapparaterna. Av punkt 21 framgår att i företag som använder ett flertal kassaapparater får den gemensamma verifikationen bestå av kassarapport till vilken ska fogas ett tömningskvitto för varje kassaregister. Kassarapporten ska uppfylla de krav som anges i punkt 22. I dessa fall utgör kontrollremsa från kassaapparat inte räkenskapsmaterial. En förutsättning för att kontrollremsa ska kunna ersättas av kassarapport är att företaget har ett väl fungerande system för intern kontroll av att kassarapporten överensstämmer med kontrollremсорna. I punkt 22 anges att i företag som inte använder kassaapparat ska den gemensamma verifikationen bestå av en kassarapport per

PROMEMORIA

Datum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

kassa. I kassarapporten ska anges vilken dag den avser, på vilken eller vilka orter försäljningen skett samt summan av de inbetalningar som influtit under dagen. Rapporten ska undertecknas av den som upprättat den, med angivande av ort och datum för undertecknandet.

I företag som ska använda kassaregister enligt 39 kap. 4 § SFL gäller såväl bestämmelserna i BFL som de särskilda bestämmelserna gällande dokumentationsskyldigheten för kassaregister. För företag som inte måste ha kassaregister är bestämmelserna ovan – i BFL och i BFN:s kompletterande normgivning – styrande för vilket underlag som ska finnas i bokföringen för den kontanta försäljningen. Det är därmed också dessa regler som anger förutsättningarna för Skatteverkets möjligheter att vid revision närmare kunna granska om ett företags deklarerade försäljning är korrekt eller inte. Genom SFL-reformen finns sedan den 1 januari 2012 bestämmelser om revision och annan skattekontroll samlade i SFL. Enligt 41 kap. 2 § SFL får Skatteverket besluta om revision hos den som är bokföringsskyldig för att kontrollera att företaget har fullgjort uppgiftsskyldigheten avseende skatter och avgifter m.m. Vid revision har Skatteverket enligt 41 kap. 7 § SFL möjlighet att granska det bokföringsunderlag som finns i ett företag som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning. Det mest väsentliga att kontrollera när det gäller företag verksamma i kontantbranschen är att all kontant försäljning har blivit bokförd.

De faktiska möjligheterna för Skatteverket att kunna kontrollera riktigheten av de belopp som ett företag har bokfört avseende kontant försäljning är begränsade om företaget inte använder kassaregister (jfr. avsnitt 4). Svårigheterna är en direkt följd av att det enligt 5 kap. 6 § tredje stycket BFL är tillräckligt att underlaget för en dags kontant försäljning får dokumenteras genom en manuellt upprättad kassarapport som endast innehåller summan av den kontanta försäljningen, dvs. det finns inget krav att ett företag ska anteckna vad som har sålts, inget krav att anteckna försäljningsbelopp till enskilda kunder och heller inget krav att anteckna antalet försäljningar. Någon möjlighet för Skatteverket att i efterhand kunna kontrollera om en i en kassarapport antecknad försäljningssumma är korrekt eller inte är därmed av uppenbara skäl mycket liten. Av grundläggande rättssäkerhetsprinciper följer att de uppgifter som ett företag har antecknat i en kassarapport måste godtas om det inte med ledning av andra uppgifter kan visas att kassarapporten är felaktig.

Vid en revision hos ett företag kan det emellertid framkomma uppgifter som visar att bokföringen inte är fullständig och att omständigheterna i övrigt är sådana att bokföringen inte kan läggas till grund för beskattningen. I sådant fall ska Skatteverket enligt 57 kap. 1 § SFL besluta om skönsbeskattning med belopp som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet. För att en skönsbeskattning i andra fall ska godtas vid en prövning i domstol krävs att Skatteverket genom t.ex. bruttovinstberäkning och/eller kontantberäkning kan lägga fram uppgifter som stöd för att det förekommit kontant försäljning i företaget som inte har bokförts och därmed inte har blivit deklarerat och beskattat. Det är en grannlaga uppgift för Skatteverket att utreda och besluta om skönsbeskattning. Att genomföra sådana utredningar är tidsödande, inte minst av det skälet att utredningarna måste göras med en hög kvalitet för att rättssäkerhetsaspekterna ska säkerställas. När skönsbeskattning förekommer är det också vanligt att företagen överklagar dessa ärenden till domstolarna. Att det kan bli utdragna skatteprocesser beror inte minst på att sköns-

PROMEMORIADatum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

beskattningsförfarandet är ett trubbigt instrument för att fastställa vilket belopp som ska beskattas och till bilden hör också att skönsmässig beskattning måste ske med försiktighet. Ur många perspektiv får det anses otillfredsställande att ett företags bokföring inte kan läggas till grund för beskattning och att företaget ska beskattas genom skönsmässig uppskattning. För det allmänna är detta också en kostsam hantering, utöver Skatteverkets kostnader för att utreda skönsbeskattningsfallen tillkommer kostnaderna för förvaltningsdomstolarna som ska döma i sådana mål.

Det är svårt för Skatteverket att vid revision kunna konstatera om en företagare inte har redovisat all försäljning och än svårare är det för Skatteverket att kunna utreda storleken på de faktiska belopp som i sådant fall har undanhållits från beskattning. Svårigheterna beror på det självklara faktum att vid försäljning till konsumenter där kvitto inte lämnas och där betalning sker i mynt och sedlar lämnar detta inte några egentliga spår som Skatteverket kan följa. Detta är den stora skillnaden jämfört med granskning av kontantförsäljning i företag som använder kassaregister. I företag som ska använda kassaregister enligt 39 kap. 4 § SFL ska uppgifter om varje enskild försäljning till kunder registreras och bevaras på ett säkert sätt som möjliggör en tillförlitlig efterhandskontroll. Här kan också nämnas att vid granskning av kontantförsäljning i ett företag är det jämfört med granskning av kreditförsäljning i ett företag en avgörande skillnad på så sätt att Skatteverket i det senare fallet har möjlighet att hos motparterna inhämta uppgifter om där gjorda inköp och vidare kan Skatteverket hos de finansiella företagen inhämta uppgifter om betalningsströmmarna som berör det företag som granskas. De inhämtade uppgifterna kan sedan stämmas av mot uppgifter som finns i företagets bokföring. Motsvarande avstämningsmöjligheter finns inte när det gäller företag som säljer mot betalning i form av mynt och sedlar som inte lämnar några spår efter sig.

Som ovan redogjorts för är det alltså förenat med svårigheter för Skatteverket att granska kontantredovisningen i företag som inte har kassaregister, beroende på att i sådana företag finns det inte tillgång till några uppgifter om enskilda försäljningsbelopp. Därutöver tillkommer att oseriösa företagare kan försvåra för Skatteverket att genomföra utredningar som kan leda till resultatet att ej redovisad försäljning kan bli beskattad. Det mest klassiska exemplet på ett sådant försvårande är att en person som inte vill redovisa all försäljning i bokföringen även krymper inköpen i bokföringen för att försvåra för Skatteverket att göra bruttovinstberäkningar.

Samtidigt som att det är förenat med svårigheter för Skatteverket att granska den kontanta försäljningsredovisningen i företag som inte använder kassaregister har det i många olika undersökningar påvisats att det finns ett förhållandevis stort skattefel i mindre företag verksamma i kontantbranschen. Under år 1988 gjorde Skatteverket för första gången en uppskattning av storleken på det totala skattefelet i anslutning till ett regeringsuppdrag att utvärdera kontrollverksamheten. Skatteverket uppskattade att det totala skattefelet år 1997 låg i storleksordningen 80-90 miljarder kronor vilket motsvarade nästan fem procent av BNP eller nio procent av den samlade skatteuppbörden. Av Skattestatistisk Årsbok 2011 s. 231 framgår att en uppdaterad beräkning av skattefelet i Sverige för år 2007 bedömdes ligga i storleksordningen 133 miljarder kronor. Av

PROMEMORIADatum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

årsboken framgår att under 2010 har en sammanfattande bedömning gjorts att skattefelet har minskat något uttryckt i förhållande till andel av BNP/skatteuppbörden. Bedömningen har gjorts utifrån ett antal indikatorer. Minskningen bedöms vara en följd av stora övergripande lagförändringar såsom införandet av personalliggare, kassaregister, skattereduktion för husarbete (RUT och ROT) samt nya informationsutbytesavtal med f.d. skatteparadis.

Skatteverket har också närmare analyserat vad skattefelet består av och hösten 2007 presenterades en ”Skattefelskarta” som visar hur skattefelet enligt Skatteverkets uppfattning fördelar sig på svartarbete, internationella transaktioner och andra fel. Skattefelskartan delar också upp skattefelet på olika skatter och några grupper av skattebetalare. Av Skattestatistisk Årsbok 2011 s. 233 framgår att den största delen av skattefelet är hänförlig till företagssektorn där de många små mikroföretagen svarar för hälften av skattefelet i denna sektor. Med mikroföretag avses företag med lönesumma mindre än 1 miljon kronor och antalet mikroföretag uppgick år 2010 till ca 640 000 st.

Skattefelet i mindre företag i kontantbranschen bedöms alltså som förhållandevis stort och de granskningsproblem som finns avseende företag som inte har kassaregister har kommenterats ovan. När det gäller den fördjupade kontrollen av företagen i form av revisioner är detta inte något som Skatteverket har resurser att utföra i någon större utsträckning sett i förhållande till det antal företag som finns, vilket belyses av följande siffror. Under år 2010 avslutade Skatteverket 4 374 revisioner samtidigt som det under år 2010 fanns inte mindre än 981 349 aktiva företag (se Skattestatistisk årsbok 2011 s. 242 och s. 164). Som aktivt företag räknas företag som är registrerat till mervärdesskatt och/eller som arbetsgivare.

4 Skatteverkets erfarenheter av kontroll av kontantbranschen

Skatteverket har mycket lång erfarenhet av att granska bokföringsunderlag i företag som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning. Decenniers kontrollerfarenheter kan sammanfattas med att Skatteverket har mycket begränsade möjligheter att genomföra en meningsfull granskning av bokföringsunderlaget för den kontanta redovisningen om företagen inte använder kassaregister. Detta beror på att företag som inte använder kassaregister endast behöver ha manuellt upprättade kassarapporter som underlag i bokföringen för den kontanta försäljningen. Som redogjorts för i avsnitt 3.9 är användning av kassarapporter helt i överensstämmelse med bokföringslagens krav, men eftersom kassarapporter endast innehåller summan av en dags försäljning finns inte uppgifter om enskilda försäljningar som gör att Skatteverket har någon reell möjlighet att kontrollera om den redovisade försäljningen är riktig eller inte.

Skatteverket har också kunnat konstatera att företag i kontantbranschen som inte använder kassaregister i stor utsträckning har en mycket bristfällig bokföringsstandard, som på ett påfallande sätt avviker från bokföringsstandarden i jämförbara företag som använder kassaregister. Att bokföringsstandarden är låg i företag som inte använder kassaregister belyses i en rapport av den 31 januari 2011 där Skatteverket – såvitt avser bokföringsaspekter – sammanfattar iakttagelser avseende en under åren

PROMEMORIA

Datum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

2008-2010 genomförd kontroll av torg- och marknadshandeln (dnr. 131 95719-11/2011). Kontrollaktionen inleddes med att Skatteverket under år 2008 genomförde 17 000 kontrollbesök med stöd av bestämmelserna i torgkontrollagen i syfte att identifiera de personer och företag som idkade torg- och marknadshandel (anm. torgkontrollagen är upphävd och motsvarande bestämmelser finns nu i SFL, se avsnitt 3.7). I nästa fas av kontrollaktionen gjorde Skatteverket ett urval av 250 företag för skattekontroll i form av revisioner och skrivbordsutredningar. Urvalet hade en slumpmässig och representativ ansats för att Skatteverket vid sidan av skattekontrollen som sådan även skulle få en närmare kännedom om förhållandena i branschen. Av rapporten framgår att det konstaterades förekomst av allvarliga brister i bokföringen hos i stort sett samtliga granskade företag. Exempel på brister är att räkenskaper inte bevarats och att det inte hade förts någon löpande kassabokföring. Den utvärdering som Skatteverket gjort av den genomförda kontrollaktionen utmynnar i ett konstaterande att det är inte möjligt att genomföra en meningsfull kontroll av intäcksredovisningen i företag som inte använder kassaregister.

5 Effekter av regleringen avseende kassaregister

Reformen med kassaregisterregleringen är en systemförändring när det gäller kraven på det underlag som företagen ska ha som dokumentation för sin försäljning av varor eller tjänster mot kontant betalning. Det är också en systemförändring när det gäller Skatteverkets nya befogenheter att kunna kontrollera den kontanta försäljningen. Detta reser berättigade frågor om hur väl reformen har slagit ut och vilka kvantitativa effekter den bedöms ha på skatteunderlaget. Svaren på de frågorna följs med stort intresse av många intressenter, både inom och utom landet. Med hänsyn till den korta tid som förflutit sedan regleringen kom till praktiskt tillämpning av företagen (halvårsskiftet 2010) har Skatteverket dock ansett att det ännu är för tidigt med en djupare analys för att bedöma de kvantitativa effekterna. Nedan kommenteras dock följande frågor avseende vilka effekter Skatteverket kan se av regleringen. 1. Ger det tekniska systemet möjlighet till en tillförlitlig efterhandskontroll? 2. Har företagen anskaffat kassaregister som uppfyller föreskrivna krav? 3. Använder företagen sina kassaregister? 4. Vad betyder regleringen för den brottsbekämpande och brottsförebyggande verksamheten? 5. Vilka effekter kan ses när det gäller skatteintäkterna?

1. *Ger det tekniska systemet möjlighet till en tillförlitlig efterhandskontroll?*

Enligt Skatteverkets uppfattning är svaret på den ställda frågan att kombinationen av ett tillverkardeklarerat kassaregister tillsammans med en certifierad kontrollenhet ger möjlighet till en tillförlitlig efterhandskontroll. En förutsättning för detta är dock att företagen använder sina kassaregister och registrerar den kontanta försäljningen. Att företagen använder sina kassaregister är av uppenbara skäl inte något som ett

PROMEMORIA

Datum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

tekniskt system någonsin kan säkerställa. Det måste säkerställas på annat sätt, se vidare kommentarerna i punkt 3 nedan.

I avsnitt 3.3 beskrivs översiktligt olika former av fusk som förekom före införandet av kassaregisterregleringen, allt från fusk av enkel karaktär som ”öppen kassalåda” till avancerat fusk där kvittouppgifterna gjordes om i efterhand med hjälp av särskild programvara. Den mest allvarliga fuskmetoden som beskrivs är att tillverkare av kassaregister i stor utsträckning försåg sina kassaregistermodeller med funktioner som var designade för att vara hjälpmedel för fusk och att återförsäljare av kassaregister i stor omfattning utbildade sina kunder hur de skulle hantera dessa funktioner för att kunna fuska. Sistnämnda fuskmetod fick så stor spridning att återförsäljare som inte tillhandahöll kassaregistermodeller med fuskfunktioner hade svårt att sälja kassaregister till den kategori av företag som idag ska använda kassaregister som uppfyller föreskrivna krav. Det fanns en samstämmighet att kassaregisterbranschen var osund och att behovet av sanering var stort. Skatteverkets föreskrifter om krav på kassaregister (se avsnitt 3.4) – i kombination med sanktionssystemet – är de regler som förhindrar att en tillverkare idag förser sina kassaregistermodeller med fuskfunktioner.

Att tillverkardeklarerade kassaregister uppfyller föreskrivna krav kontrollerar Skatteverket genom tillsyn. I den löpande tillsynsverksamheten kan det framkomma uppgifter som medför att det behövs en närmare analys av en viss kassaregistermodell. För att klara denna uppgift har Skatteverket byggt upp en verksamhet med fördjupad teknisk analys av kassaregister. För närvarande granskar Skatteverket samtliga nya tillverkardeklarerade kassaregister i syfte att förebygga fel i tillverkardeklarerade kassaregister. I detta tillsynsarbete hittar Skatteverket fel, men inte fel av den karaktären att det är fuskfunktioner som en tillverkare medvetet har försett den aktuella kassaregistermodellen med. Felen är i stället oftast en följd av att tillverkarna har haft svårigheter att tolka Skatteverkets föreskrifter. Med hänsyn till frekvensen när det gäller systemuppdateringar av kassaregistermodeller är det på sikt rimligt att kassaregisterbranschen får ta ett större eget ansvar för att kontrollera att tillverkardeklarerade kassaregistermodeller uppfyller föreskrivna krav. I kassaregisterbranschen pågår nu också – genom branschorganisationen Kassaregisterrådet – ett arbete som syftar till en frivillig tredjepartsverifiering av tillverkardeklarerade kassaregistermodeller.

Ordningen med att kassaregistermodeller tillverkardeklarerar är dock inte någon garanti för att en oseriös aktör inte ska kunna konstruera kassaregister med dolda fuskfunktioner. Detta har heller inte varit Skatteverkets avsikt med denna reglering, eftersom en högre kravnivå hade inneburit att kassaregister blivit väsentligen dyrare än den prisnivå som nu är aktuell. Vad som främst sätter press på en tillverkare av kassaregister att följa de föreskrivna kraven är att medvetna eller omedvetna konstruktionsfel som upptäcks på en kassaregistermodell måste tillverkaren rätta till gentemot samtliga sina kunder. Görs inte detta kan kassaregister av den ifrågavarande modellen inte vara kvar på marknaden eftersom endast kassaregister som uppfyller föreskrivna krav får användas av företag som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning. En oseriös aktör som till äventyrs skulle frestas att konstruera en kassaregistermodell med fuskfunktioner måste informera sina kunder om detta, annars vore det poänglöst för tillverkaren att anstränga sig för att förse

PROMEMORIA

Datum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

kassaregister med sådana funktioner. Det går därför inte att i det fördolda sätta i system att producera "fuskassaregister" utan att det snart blir känt på marknaden där konkurrenter bevakar varandra. Information om förekomst av fuskassaregister kommer på olika vägar snabbt fram till Skatteverket som har verktyg för att stoppa en sådan osund konkurrens mellan kassaregistertillverkare. Skatteverket bedömning – baserat på erfarenheter från kontrollverksamheten – är att regleringen har fått den avsedda effekten att den tidigare frekventa förekomsten av medvetna fuskfunktioner kan sägas ha försvunnit. Detta gäller i vart fall de större aktörerna som har merparten av marknaden. Det har skett en stor självsanering i hela kassaregisterbranschen och detta har också kommit till uttryck genom bildandet av Kassaregisterrådet.

En självklarhet är att det inte är möjligt för en tillverkare att konstruera kassaregister som förhindrar att en oseriös företagare i efterhand gör om de uppgifter som har registrerats i ett kassaregister innan uppgifterna förs över till bokföringen. Vad som ska förhindra att fusk sker på sådant sätt är att vetskap finns om att de registreringar som har gjorts i kassaregistret inte kan tas bort på ett enkelt sätt utan att det lämnar mer eller mindre tydliga elektroniska spår efter sig. Det mest avskräckande för fusk i efterhand är dock att kvittouppgifterna lagras oåtkomliga för företagaren i kontrollenheten. En kontrollenhet är tillverkad på sådant sätt att det inte går att kommunicera med den för att ändra de kvittouppgifter m.m. som löpande lagras i enheten. Skyddet för detta är bl.a. att uppgifterna är mycket hårt krypterade i kontrollenheten. Endast Skatteverket har åtkomstmöjlighet till uppgifterna i en kontrollenhet och då enbart för att läsa av (kopiera) vad som är lagrat. Kontrollenheten är plomberad och varje uppkoppling loggas i enheten. Intrång i en kontrollenhet kan heller inte göras utan att det lämnar fysiska spår efter sig. Säkerheten för de uppgifter som lagras i en kontrollenhet är mycket hög.

Sammanfattningsvis kan Skatteverket konstatera att det tekniska kontrollsystemet fungerar på avsett sätt genom att Skatteverket kan använda de lagrade uppgifterna i kontrollenheterna vid skatteutredning som sker genom revision. Skatteverket har dock ännu inte gjort tillräckligt många sådana revisioner för att det ska vara motiverat med en rapportering om granskningsresultat när kontrollenheternas lagrade uppgifter jämförs med vad som är bokfört i företagens räkenskaper. Det viktigaste är inte att det blir ett höjningsresultat vid sådan granskning utan att företagen har vetskap om att kontrollsystemet möjliggör en tillförlitlig efterhandskontroll. Den preventiva effekten av detta är det absolut viktigaste och sanktionssystemet ska göra att allt fler företag följer regelverket och självmant betalar rätt skatt från början. Att den preventiva effekten är påtagligt stor ger Skatteverkets erfarenheter från revisioner av företag i kontantbranschen under år 2009-2011 belägg för. Revisionerna under år 2011 avsåg tid efter det att kravet att använda kassaregister infördes. Skatteverket bedömning av revisionsresultatet är att skattefelet för den berörda kategorin av företag har minskat med ca tjugo procent, se punkt 5 nedan. För företag som inte vill följa regelverket finns straffrättsliga sanktioner, jfr. punkt 4 nedan. Skatteverkets uppfattning är också att det inte finns några indikationer att det förekommer systematiska angrepp på kontrollsystemet. Detta visar sig inte minst genom att Skatteverket kan se att fusk har ändrat karaktär genom att oseriösa företagare fuskar på ett

PROMEMORIA

Datum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

enklare sätt genom att t.ex. inte registrera försäljningsbelopp och inte erbjuda kunderna kassakvitton, se punkt 3 nedan.

2. *Har företagen anskaffat kassaregister som uppfyller föreskrivna krav?*

Under år 2010 och 2011 har Skatteverket lagt stora resurser på att besöka företagen för att genom tillsyn kontrollera att företagen har kassaregister och kontrollera att de kassaregister som används i verksamheten uppfyller föreskrivna krav. Under år 2010 gjordes ca 50 000 sådana tillsynsbesök medan under år 2011 var antalet tillsynsbesök ca 21 000. Anledningen till den antalsmässigt stora skillnaden var att behovet av en bred tillsynsverksamhet var störst under det första året då lagstiftningen trädde i kraft. Tillsynsbesöken under år 2011 utfördes generellt sett med större djup och den tidsmässiga insatsen var därför av ungefär samma storleksordning de båda åren. Vid tillsynen under år 2011 har Skatteverket konstaterat brister av sådant slag att det har påförts kontrollavgifter vid ca 7 % av tillsynsbesöken. Trots de brister som uppmärksammats vid tillsynen är Skatteverkets bedömning att regleringen fungerar att de företag som omfattas av regleringen i allt väsentligt har anskaffat kassaregister som uppfyller föreskrivna krav. Genom anmälningsskyldigheten har Skatteverket en god bild över vilka företag som har respektive inte har kassaregister. I slutet av januari 2012 hade 82 714 företag anmält innehav av totalt ca 121 765 kassaregister. Under år 2012 planerar Skatteverket att göra 10 000 tillsynsbesök för att kontrollera att företagen har kassaregister som uppfyller föreskrivna krav. Det handlar då också om att kontrollera att företagen vid sidan om de anmälda kassaregistren inte använder kassaregister som inte är anmälda. Sistnämnda kontroll sker också inom ramen för kontrollbesök, se punkt 3 nedan. Tillsynsverksamheten är en förhållandevis ny arbetsuppgift för Skatteverket och utveckling pågår av metoderna för ett mer förfinat och träffsäkert urval. I detta ligger inte minst att Skatteverket ska ta till vara de tips som kommer in från allmänheten om misstankar att företag inte följer regelverket.

3. *Använder företagen sina kassaregister?*

Av punkt 1 framgår att det tekniska systemet med tillverkardeklarerat kassaregister tillsammans med certifierad kontrollenhet ger möjlighet till en tillförlitlig efterhandskontroll. Där anges också att grundförutsättningen för att det tekniska systemet ska fungera är att företagen använder sina kassaregister för att registrera försäljning mot kontant betalning. Att kassaregistren används kontrollerar Skatteverket med de nya befogenheterna vid kontrollbesök, dvs. genom kundräkning, kontrollköp, kvittekontroll och kassainventering. Vid kontrollbesök har Skatteverket möjlighet att komma åt de olika former av fusk som är beskrivna i avsnitt 3.3.

Under år 2011 har Skatteverket gjort totalt 6 865 kontrollbesök och detta har medfört att i 14 % (951) av besöken har kontrollavgift påförts. Att kontrollavgift påförts innebär att berörda företag har struntat i kravet att registrera försäljningen, dvs. inte tagit fram och erbjudit kunden ett kvitto eller erbjudit kunden ett kvitto med falska uppgifter. Kontrollavgiften är 10 000 kronor och vid förnyad överträdelse inom ett år är kontrollavgiften 20 000 kronor. Av de 951 kontrollavgifterna är 866 avgifter

PROMEMORIA

Datum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

på 10 000 kronor och resterande 85 är avgifter på 20 000 kronor. Att kontrollavgifter påförts i så stor utsträckning är i sig ett bevis på att det tekniska kontrollsystemet fungerar. Oseriösa företag har respekt för de kvittouppgifter som registreras i det tekniska kontrollsystemet eftersom om kvittouppgifter registreras har Skatteverket möjlighet att kontrollera i efterhand. Av det skälet har fuskande företag i stor utsträckning övergått till att fuska på ett enkelt sätt genom att helt enkelt inte registrera försäljningen och inte erbjuda kunderna kassakvitton. Att Skatteverket i så stor andel som i 14 % av kontrollbesöken kunnat konstatera överträdelser mot registreringskravet får anses vara anmärkningsvärt då det ger en uppfattning om storleken och allvaret i utbredningen av den illojala konkurrensen. Att det sedan i så många fall som 85 stycken har påförts dubbel kontrollavgift visar att det finns en motvilja hos oseriösa företagare att rätta in sig i ledet och bli seriösa. Andelen överträdelser på 14 % är en bild som inte är lika över landet. Det är stora skillnader mellan olika regioner när det gäller upptäckt av överträdelser, vilket varierar i ett spann från 8 % till 28 %. Till en del kan den stora variationen förklaras av olika förhållanden såsom är i storstad respektive på landsbygd. Kontrollbesök är emellertid en förhållandevis ny arbetsuppgift för Skatteverket och utveckling av metoderna pågår för att förbättra arbetssättet vid sådana kontroller. Det handlar också om att Skatteverket ska utveckla metoderna för att få fram ett mer förfinat och träffsäkert urval. I detta ligger inte minst att Skatteverket ska ta till vara de tips som kommer in från allmänheten om misstankar att företag inte följer regelverket.

Under år 2012 planerar Skatteverket att göra 10 000 kontrollbesök för att genom kundräkning, kontrollköp, kvittokontroll och kassainventering kontrollera om företagen använder sina kassaregister. Dessa 10 000 kontrollbesök görs alltså utöver de 10 000 tillsynsbesök som Skatteverket planerar att göra under år 2012 enligt punkt 2 ovan. För företag som påförs mer än en kontrollavgift kommer dessa att särskilt uppmärksammas i skattekontrollen. Målet för år 2012 är att en fördjupad granskning ska påbörjas för minst 90 procent av berörda företag.

4. *Vad betyder regleringen för den brottsbekämpande och brottsförebyggande verksamheten?*

Det tekniska kontrollsystemet med tillverkardeklarerat kassaregister och certifierad kontrollenhet gör det svårare för oseriösa företagare att fuska, eftersom risken för upptäckt är större och vid överträdelsen att inte registrera kontant försäljning i kassaregister tas det ut en kännbar kontrollavgift. Om en oseriös företagare vill fuska genom att inte registrera försäljning i ett kassaregister är självfallet avsikten också att försäljningen inte ska bokföras eftersom bokföringen ligger till grund för beskattningen. Detta innebär i så fall också att överträdelse sker mot bokföringslagens bestämmelser att alla affärshändelser ska bokföras och sådana överträdelser är straffsanktionerade, främst genom bestämmelsen i 10 § skattebrottslagen (1971:69) om försvärande av skattekontroll.

I företag som inte använder kassaregister är det mycket svårt och tidsödande för Skatteverket att försöka utreda de faktiska förhållandena om företagets bokföring har brister. Detta förhållande får i alltför många fall konsekvensen att Skatteverkets utredning inte leder till någon klarhet i om det granskade företaget bokfört all kontant försäljning eller inte, jfr.

PROMEMORIA

Datum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

avsnitt 3.9 och 4. I företag som ska använda kassaregister som uppfyller föreskrivna krav är det däremot förhållandevis enkelt för Skatteverket att kunna konstatera om de kvittouppgifter som är lagrade i kontrollenheten har sin motsvarighet av bokförda belopp i räkenskaperna. Om uppgifterna misstämmer kan detta i första hand leda till en beskattningsåtgärd men också till en anmälan till åklagare, som i sin tur kan använda uppgifterna i kontrollenheten som bevis för att försäljning inte har bokförts.

Kassaregisterregleringen innebär att Skatteverket kan göra många och effektiva kontroller av företag i kontantbranscherna. Det nya arbetssättet med tillsyn och kontrollbesök ska bidra till att oseriösa företagare förmås att bli mer lojala mot skattesystemet. Av punkt 3 ovan framgår emellertid att det finns företag som fått dubbel kontrollavgift för att de inte har registrerat försäljningen i sina kassaregister, vilket kan ses som ett uttryck för att det finns ett motstånd hos en hårdare kärna av oseriösa företagare att inte vilja anpassa sig och följa bestämmelserna. I de fall kassaregisterregleringen sanktioner inte är tillräckliga för att stävja den illojala konkurrensen kan samhället efter en fördjupad utredning av Skatteverket använda sig av straffrättsliga sanktioner i främst skattebrottslagen.

Skatteverkets bedömning är att det nya arbetssättet med tillsyn och kontrollbesök kan utvecklas på flera olika sätt – och i samverkan med andra myndigheter – för att stärka såväl den brottsbekämpande som den brottsbrottsförebyggande verksamheten. Det finns redan nu enstaka goda exempel på detta, vilket dock inte ligger inte ramen för syftet med denna promemoria att rapportera om.

5. Vilka effekter kan ses när det gäller skatteintäkterna?

Vilka effekter kassaregisterregleringen har fått på skatteintäkterna i kontantbranschen är självfallet av intresse eftersom en ökning av skatteintäkterna kan ses som att regleringen har gett effekt och att skattefelet i kontantbranschen därmed har minskat i motsvarande mån. Genom uppgifter i skattedatabasen har Skatteverket tillgång till uppgifter om alla i Sverige registrerade företag. Med hjälp av SNI-koden (Svensk Näringsgrensindelning) kan omsättningssiffror i skattedatabasen sammanställas för företag i olika branscher och detta kan sedan jämföras med motsvarande sammanställda omsättningssiffror vid andra tidpunkter. Sådana sammanställningar och jämförelser har Skatteverket gjort för företag i kontantbranschen och Skatteverkets datakörningar ger resultatet att företag som anskaffat kassaregister har haft en högre omsättningsökning än motsvarande kategorier av företag som inte anskaffat kassaregister. Därmed kan slutsatsen emellertid inte dras att skillnader som framkommer beror på införandet av kravet att använda kassaregister. En omständighet som måste beaktas är att nystartade företag av naturliga skäl har en snabbare omsättningsökning än etablerade företag. För de allra minsta företagen kan denna naturliga omsättningsökning vara skälet till att de har anskaffat kassaregister och inte att anskaffningen av kassaregister har tvingat fram att tidigare svart försäljning redovisas som vit försäljning. En självklarhet är också att i en föränderlig värld finns det också många andra naturliga förklaringsfaktorer till att omsättningssiffror förändras från ett år till ett annat, exempelvis förändringar i det allmänna konjunkturen.

PROMEMORIA

Datum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

Det finns många felkällor när uppgifter om företag ska sammanställas på nationell basis och jämförelser göras. Företag har många gånger blandad verksamhet och SNI-kodningen har endast i begränsad utsträckning sådan precision att det går att renodla olika kontantbranscher. En stor felkälla som bör nämnas är att det inte finns någon rapporteringsskyldighet för företagen vad avser storleken på den kontanta försäljningen. Vad företagen redovisar i deklARATIONER som omsättningsuppgifter utgör en sammanslagning av försäljning mot kontant betalning och fakturerad försäljning. Av främst det skälet har Skatteverket konstaterat att det för närvarande inte är möjligt att genom datakörningar utvärdera de beloppsmässiga effekterna av kassaregisterregleringen för hela kontantbranschen. De slutsatser som kan dras av nu tillgängliga siffror i olika övergripande statistiska beräkningar har helt enkelt inte en sådan precision att det är möjligt att enbart med ledning av detta ange en effekt av regleringen uttryckt i belopp och procentuella förändringar. Av det skälet redovisar Skatteverket inte några siffror på omsättningsökningen för hela kontantbranschen. Även med en djupare analys är det förenat med svårigheter att bedöma de kvantitativa effekterna av kassaregisterregleringen. Teoretiskt kan det uttryckas i siffror genom att storleken på skattefelet jämförs med storleken på skattefelet vid en annan tidpunkt. En sådan jämförelse har dock den stora svagheten att skattefelets storlek inte är känt utan det kan bara uppskattas. Att det finns stora felkällor när det gäller uppskattningen av skattefelets storlek är kommenterat i Skattestatistisk Årsbok 2011 s. 230 f.

Att Skatteverket nu inte kan redovisa några för kontantbranschen sammanslagna kvantitativa effekter på skatteintäkternas storlek innebär inte att Skatteverket inte kan bedöma om regleringen haft effekt. Ovan i punkt 3 har redogjorts för Skatteverkets verksamhet med kontrollbesök för att kontrollera om företagen använder sina kassaregister. Dessa kontroller är mycket snabba och effektiva och oseriösa företag blir mer och mer medvetna om Skatteverkets nya metoder för att pressa tillbaka den oseriösa konkurrensen. Enbart vetskapen om att Skatteverket på ett effektivt sätt kan komma åt företag som inte vill följa regelverket gör att fler och fler företag anpassar sig och registrerar försäljningen i kassaregister. Den preventiva effekten av detta ska inte underskattas. Skatteverkets erfarenheter är att lojaliteten för skattesystemet generellt sett ökar om de som är berörda vet att det är svårt att fuska, om upptäcktsrisken är stor och om samtidigt sanktionerna vid upptäckt är kraftfulla. Den förväntade effekten av kassaregisterregleringen är därför att det ska bli mera rätt från början genom att företagen ska märka att Skatteverkets kontrollverksamhet är effektivare och att konkurrens därmed sker på mera lika villkor.

Vid de kontrollbesök som Skatteverket har gjort och som resulterat i kontrollavgift har i flera fall förnyade kontrollbesök gjorts för att se om företagen anpassat sig och följer regelverket att registrera försäljningen i kassaregister. Skatteverkets erfarenheter är att företag som har fått en kontrollavgift på 10 000 kronor i stor utsträckning är mycket noggrannare med att använda kassaregister och ta fram och erbjuda kunderna kvitton. I de enskilda fallen kan alltså Skatteverket se om företagen anpassar sig och är mer följsamma till regelverket. Det handlar inte bara om att kontrollera att företagen använder sina kassaregister, det handlar om att Skatteverket genom sedvanlig skattekontroll kan välja ut företagen för närmare kontroll som kan ske i form revision. Om revision väljs som

PROMEMORIA

Datum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

kontrollform har Skatteverket tillgång till uppgifterna i kontrollenheterna som gör att Skatteverket kan göra mycket snabbare, träffsäkrare och effektiva revisioner.

När Skatteverket summerar erfarenheterna från tillsyns- och kontrollbesök är den sammantagna bedömningen att skattefusket har minskat och att kontrollsystemet tillsammans med Skatteverkets nya effektiva metoder för kontroll gör att denna minskning bedöms vara av varaktig karaktär. Vid införandet av kassaregisterregleringen bedömdes skattefelet i kontantbranschen vara oacceptabelt stort. Av prop. 2006/07:15 s. 83 framgår att regeringen med hänvisning till en rapport av Skatteverket¹ uppskattade de svarta arbetsinkomsterna i kontantbranschen till ca 15 mdr. I propositionen s. 84 uppskattade regeringen att kravet på kassaregister skulle öka de redovisade arbetsinkomsterna med försiktigt beräknade 1,5 mdr, dvs. 10 % av 15 mdr. Som redan angetts har Skatteverket ännu ansett det för tidigt med en djupare analys för att bedöma de kvantitativa effekterna av regleringen. Följande uppgifter från Skatteverkets revisionsverksamhet avseende granskning av företag i kontantbranschen visar dock att regleringen haft effekter. Under taxeringsåret 2009 gjorde Skatteverket 538 revisioner av företag i kontantbranschen som resulterade i en genomsnittshöjning på 351 tkr. Motsvarande siffror under taxeringsåret 2010 var 408 revisioner av företag i kontantbranschen med en genomsnittshöjning på 392 tkr. Sammantaget för åren 2009 och 2010 resulterade alltså revisionerna i en viktad genomsnittshöjning på 369 tkr per revision. Under taxeringsåret 2011 gjorde Skatteverket 297 revisioner av företag i kontantbranschen som resulterade i en genomsnittshöjning på 296 tkr. Revisionsresultatet för år 2011 var därmed ca 73 tkr eller ca tjugo procent lägre än genomsnittshöjningen för åren 2009 och 2010. Denna skillnad är påfallande stor då revisionerna under de tre åren haft samma inriktning, var utförda av samma kategori av skatterevisorer och med samma eller bättre revisionsmetoder. En skillnad mellan revisionerna under taxeringsåret 2011 jämfört med de två tidigare åren är att vid halvårsskiftet 2010 kom kassaregisterkravet till praktisk tillämpning ute hos företagen (jfr. avsnitt 3.2, mjuka linje under första halvåret 2010). De revisioner som Skatteverket gjorde under 2011 kunde göras med bättre urvalsmetoder eftersom Skatteverket hade tillgång till uppgifter om anmälda kassaregister och tillgång till uppgifter från verksamheten med tillsyn och kontrollåtgärder (se punkt 2 och 3). Gemensamt för de tre åren var att revisionsurvalet inte var slumpmässigt eftersom risken för fel i stor utsträckning beaktats vid urvalet. Att revisionsresultatet är ca tjugo procent lägre under taxeringsåret 2011 – trots samma eller bättre urvals- och granskningsmetoder – tolkar Skatteverket som en tydlig indikation på att skattefelet har minskat som en följd av kassaregisterkravet.

Den minskning som Skatteverket nu bedömer sker av skattefelet sker dock från en hög nivå och det behövs kraftfulla insatser under flera år framöver för att på sikt pressa ned skattefelet i kontantbranschen till en väsentligt lägre nivå. Förutsättningarna för att Skatteverket ska lyckas med detta är goda då allmänheten alltmer blir medveten om vikten av att ta emot kassakvitton. För att vinna företagets och allmänhetens fulla förtroende för arbetet och metoderna att minska skattefelet i kontant-

¹ ”En skattning av svarta arbetsinkomster baserat på Skatteverkets revisionsresultat, Skatteekonomiska meddelanden Nr 47.

PROMEMORIADatum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

branscherna anser Skatteverket att det är största betydelse att undantagen för kassaregisterkravet är så få som möjligt. Av det skälet föreslås i denna promemoria att tillämpningsområdet för krav att använda kassaregister utökas till att omfatta torg- och marknadshandel, att gränsen för obetydlig omfattning sänks till två prisbasbelopp och att utländska företag ska omfattas av regleringen i samma utsträckning som svenska företag.

6 Överväganden och förslag

6.1 Färre undantag

Det övergripande syftet med kassaregisterregleringen är att skydda seriösa företagare från illojal konkurrens från mindre seriösa företagare och att öka legitimiteten för skattesystemet. Som framgår av avsnitt 5 visar en lång rad av indikationer att regleringen får anses vara framgångsrik. Skatteverket bedömer att skattefusket i kontantbranschen varaktigt har minskat, vilket innebär att företagen konkurrerar mera på lika villkor.

Kassaregisterregleringen innebär att Skatteverket har fått tillgång till verktyg som gör att kontantredovisningen kan kontrolleras på ett effektivt sätt såvitt avser de företag som omfattas av kassaregisterkravet. Detta förhållande sätter dock fokus på andra företag som också säljer mot kontant betalning, men som inte omfattas av kassaregisterkravet beroende på att de är undantagna för att de driver torg- och marknadshandel, är utländska företag utan fast driftställe i Sverige eller undantagna för att försäljningen är mindre än fyra prisbasbelopp. Eftersom dessa företag inte behöver använda kassaregister saknar Skatteverket reella möjligheter att kontrollera om underlaget för deras kontantförsäljning är korrekt, jfr. avsnitt 3.9 och 4. En konsekvens av detta är att oseriösa företagare som inte omfattas kassaregisterregleringen därmed i alltför stor utsträckning kan spekulera i att de skilda reglerna innebär att de undgår effektiv skattekontroll och att de därmed kan ha en hög oredovisad försäljning utan någon större risk för upptäckt.

Alltsedan kassaregisterregleringen infördes har Skatteverket tagit emot kritiska synpunkter på undantaget för torg- och marknadshandeln, vilket inkluderar undantag för s.k. tillfällig handel. Synpunkterna från branschorganisationer m.fl. kan sammanfattas med att undantaget snedvrider konkurrensen för den fasta handeln som omfattas av kassaregisterkravet. Kritiken avser inte bara kassaregisterkravet utan även att de särskilda befogenheterna vid kontrollbesök (kunderäkning, kvittokontroll, provköp och kassainventering) endast gäller företag som omfattas eller som kan antas omfattas av kassaregisterregleringen. Att konkurrensen har blivit snedvriden ger en artikel av den 13 maj 2011 på www.DagensHandel.se uttryck för. I artikeln ”200 butiker i konkurs efter kassalagen” görs gällande att kassaregisterregleringen har förvärrat problemen med svart-handel inom svensk blomsterhandel. I artikeln framförs att av totalt 1500 butiker har drygt 200 fått slå igen sedan kassaregisterkravet infördes och att det främsta skälet till detta är att vissa torg- och marknadshandlare dumpat priserna till en nivå som gör att många blomsterbutiker inte har möjlighet att konkurrera när skatter och avgifter ska betalas.

Mot bakgrund av de kontrollproblem som finns avseende företag som inte använder kassaregister och att Skatteverket därmed inte kan upprätt-

PROMEMORIA

Datum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

hålla konkurrens på lika villkor anser Skatteverket att det är angeläget att tillämpningsområdet för kassaregisterregleringen utökas. Skatteverkets förslag till utökad reglering redovisas i avsnitt 6.2 – 6.4.

6.2 Lägre gränsvärde för undantag för försäljning i obetydlig omfattning

Enligt 39 kap. 5 § första stycket 1 SFL gäller undantag från skyldigheten att använda kassaregister om ett företag bara i obetydlig omfattning säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kortkort. Med obetydlig omfattning avses i första hand försäljning som uppgår till högst fyra prisbasbelopp inklusive moms, men kan även avse ett högre belopp i företag som endast i rena undantagsfall har sådan kontant försäljning (jfr. avsnitt 3.5).

I betänkandet SOU 2005:35 s. 135 föreslog utredningen att ett prisbasbelopp bör vara riktvärdet för försäljning i obetydlig omfattning. I prop. 2006/07:105 s. 38 delade dock regeringen inte denna bedömning utan ansåg i stället att riktvärdet borde vara fyra prisbasbelopp, vilket motiverades med hänsynstagande till de minsta företagen. När regeringen gjorde sitt uttalande i propositionen var det emellertid inte bara en fråga om att investeringsutgiften för anskaffning av certifierat kassaregister skulle innebära ökade kostnader för företagen. Därutöver tillkom förslaget i prop. 2006/07:105 att certifierade kassaregister skulle genomgå en återkommande teknisk kontroll som normalt skulle genomföras en gång per år, en kontroll som innehavarna av kassaregistren skulle betala. Kontrollen skulle utföras av ackrediterade organ som själva skulle fastställa priset för kontrollen. I propositionen bedömde regeringen att kostnaden för den återkommande tekniska kontrollen kunde uppgå till ca 1 000 kronor per kassaregister. En bestämmelse om återkommande teknisk kontroll infördes också i den dåvarande kassaregisterlagen (13 §). Bestämmelsen kom dock aldrig till någon tillämpning då riksdagen den 6 maj 2009 beslutade att upphäva bestämmelsen. Av regeringens proposition 2008/2009:133 i denna fråga framgår att kravet på återkommande teknisk kontroll bedömdes som onödig eftersom Skatteverket i sina föreskrifter om kassaregister valt en teknisk lösning som medför att endast Skatteverket kan utföra meningsfulla kontroller av kassaregister.

Det bör här framhållas att regeringens uttalande i prop. 2006/07:105 om riktvärdet för obetydlig omfattning gjordes vid en tidpunkt då det inte fanns några certifierade kassaregister. Det fanns då en osäkerhet vad priset skulle bli för de kassaregister som skulle komma att uppfylla föreskrivna krav när lagen trädde i kraft den 1 januari 2010. Av prop. 2006/07:105 s. 87 framgår att regeringen från Skatteverket erfarit att det skulle vara möjligt att kunna köpa ett nytt certifierat kassaregister för 10 000 kr. Den bedömning som Skatteverket då gjorde om den förväntade prisbilden visade sig att hålla – och till och med att bli bättre än förväntat – i och med att certifierade kassaregister i det lägre prissegmentet under år 2010 gick att köpa för under 10 000 kronor. Prisbilden har därefter sjunkit och i dagsläget går det att köpa kassaregister som uppfyller föreskrivna krav från cirka 6 000 kronor (inklusive kontrollenhet).

I avsnitt 3.9 och 4 har redogjorts för de kontrollproblem som Skatteverket har avseende företag som säljer mot kontant betalning, men som

PROMEMORIA

Datum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

inte använder kassaregister. Kontrollproblemen är allvarliga av det skälet att Skatteverket saknar verktyg för att kunna genomföra en reell skattekontroll av underlaget för den kontanta försäljningen och det i sin tur innebär att det finns ett betydande utrymme för oseriösa företagare att kunna konkurrera på olika villkor genom att inte fullt ut betala skatter och avgifter. Skatteverkets kontrollproblem i kontantbranschen utgörs inte bara av att de företag som inte omfattas av kassaregisterkravet inte kan kontrolleras på samma sätt som de företag som omfattas av regleringen. Kontrollproblemet utgörs även av att Skatteverket vid tillsynen har stora svårigheter att kunna kontrollera om ett företags kontanta försäljning överstiger eller understiger fyra prisbasbelopp och om företaget därmed är skyldigt att använda kassaregister. Sistnämnda kontrollproblemet har Skatteverket kunnat konstatera under år 2010 och år 2011 efter ett stort antal tillsynsbesök hos företag i olika branscher som omfattades eller som antogs omfattades av kravet att använda kassaregister. Erfarenheterna vid tillsynen är att de förklaringar som lämnades om försäljningens storlek måste accepteras i mycket stor utsträckning trots att misstankar fanns att omständigheterna var sådana att den verkliga försäljningen översteg fyra prisbasbelopp. För att närmare utvärdera kassaregisterregleringen har Skatteverket under år 2010 och år 2011 gjort ett mindre antal skatterevisioner av företag i kontantbranschen där försäljningen deklarerats till att strax understiga fyra prisbasbelopp. Dessa skatterevisioner har i stort sett varit resultatlösa därför att Skatteverket inte närmare har kunnat granska underlaget för den redovisade kontanta försäljningen, vilket är en följd av att företagen inte använde kassaregister.

Med hänsyn till de kontrollproblem som finns i kontantbranschen anser Skatteverket att ett riktvärde på fyra prisbasbelopp är för högt som gräns för undantag från skyldighet att använda kassaregister. Det råder ingen tvekan om att ett lägre riktvärde än fyra prisbasbelopp för undantag skulle innebära en väsentligt ökad konkurrens på lika villkor. I frågan vad som i stället bör vara en mer ändamålsenlig gräns är Skatteverkets grunduppfattning att beloppsmässiga gränsvärden bör undvikas så långt det är möjligt med hänsyn till de tillämpningsproblem som är ofrånkomliga med gränsvärden. Detta talar för att något beloppsmässigt gränsvärde inte bör finnas i lagstiftningen utan att det kan vara tillräckligt att skyldigheten att använda kassaregister dras vid om försäljningen sker i en skattepliktig näringsverksamhet eller inte, dvs. i enlighet med huvudregeln i 39 kap. 4 § SFL. Med beaktande av vad regeringen uttalade i prop. 2006/07:105 s. 38 om hänsynstagande till de allra minsta företagen anser dock Skatteverket att två prisbasbelopp kan vara ett lämpligt riktvärde för undantag från skyldighet att använda kassaregister. För att markera att riktvärdet för kravet på innehav av kassaregister sänks till två prisbasbelopp föreslår Skatteverket att begreppet obetydlig omfattning i 39 kap. 5 § första stycket 1 ersätts med begreppet synnerligen begränsas omfattning. Lagändringen föreslås träda i kraft den 1 juli 2013.

Skatteverket anser att vad som sägs i SKV A 2009:2 angående uttolkning av riktvärdet för låg kontant försäljning kan ha samma innehåll som idag med den ändringen att riktvärdet ändras till två prisbasbelopp inklusive mervärdesskatt. Detta innebär att vid kontant försäljning under endast en del av ett kalenderår bör försäljningen räknas om till försäljning på årsbasis på sätt som anges i de allmänna råden. Vad som sägs i SKV A 2009:2 avseende företag där kontant försäljning endast förekommer i rena

PROMEMORIADatum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

undantagsfall anser Skatteverket däremot att en sådan regel inte behövs. Skatteverkets bedömning är att en absolut prisbasbeloppsgräns är tillräcklig även för företag som endast i rena undantagsfall säljer mot kontant betalning. För de fall där det för något företag innebär ett nytillkommet krav att inneha certifierade kassaregister finns möjligheten att hos Skatteverket ansöka om undantag enligt 39 kap. 9 § SFL. Undantag enligt den paragrafen kan ges i fall då annat tillförlitligt underlag finns för skattekontroll eller om det av tekniska orsaker är oskäligt att kräva att registrering sker i certifierade kassaregister.

6.3 Inget undantag för torg- och marknadshandeln

Undantaget för torg- och marknadshandeln var inte något som föreslogs i SOU 2005:35 utan i betänkandet uttalades i stället (s.138-141) att torg- och marknadshandeln bör omfattas av kassaregisterkravet för att regleringen skulle vara konkurrensneutral. I betänkandet framhölls att de varor och tjänster som tillhandahålls av torg- och marknadshandlare ofta säljs av den stadigvarande handeln och om endast den stadigvarande handeln belastas med de kostnader som krav på kassaregister innebär kommer detta direkt att påverka konkurrensförhållandena. Vidare framhöll utredningen att inom ramen för torg- och marknadshandeln finns det 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. Utredningens bedömning var också att det inte fanns något tekniskt eller annat förhållande som innebär att det generellt är omöjligt att använda kassaregister vid torg- och marknadshandel. Däremot ansåg utredningen att det kan tänkas uppstå problem t.ex. vid handel utomhus i mycket låga temperaturer utan tillgång till elektricitet eller vid andra extrema väderförhållanden. Utredningen ansåg dock att sådana problem kunde hanteras inom ramen för ett begränsat generellt undantag för handel som sker under förhållanden då det av tekniska orsaker är oskäligt att kräva att registrering ska ske i kassaregister. Något sådant generellt undantag infördes inte i lagstiftningen, men väl en möjlighet för Skatteverket att medge undantag i enskilda fall om en viss skyldighet av tekniska orsaker är oskälig (39 kap. 9 § SFL, se avsnitt 3.8).

I yttrande på betänkandet SOU 2005:35 tillstyrkte Skatteverket att torg- och marknadshandeln skulle omfattas av kassaregisterkravet. Regeringen delade dock inte utredningens bedömningar utan föreslog det undantag för torg- och marknadshandeln som nu finns i 39 kap. 5 § första stycket 7 SFL. I prop. 2006/07:105 s. 40 framhåller regeringen i denna fråga att det visserligen inte finns något som talar för att kontrollbehovet skulle vara mindre vid torg- och marknadshandel än vad som gäller i kontanthandeln generellt. Regeringen menade dock att de speciella förhållanden som råder för torg- och marknadshandeln måste beaktas och att mycket talade för att krav på certifierade kassaregister skulle innebära en orimlig börda för torg- och marknadshandeln. I sammanhanget framhöll regeringen införandet den 1 juli 1998 av torgkontrollagen och att lagen har till syfte att förbättra förutsättningarna för skattekontroll av torg- och marknadshandeln.

PROMEMORIA

Datum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

Undantaget i 39 kap. 5 § första stycket 7 SFL för torg- och marknadshandeln är sedan den 1 januari 2011 inte längre generell. I samband med införandet av en ny alkohollag (2010:1622) ändrades bestämmelserna så att den som har tillstånd för servering av alkoholdrycker till allmänheten omfattas av kassaregisterkravet även om denna verksamhet utgör sådan handel som avses i torgkontrollagen. I prop. 2009/10:125 s. 110 framhöll regeringen att det generella undantaget för torg- och marknadshandel hade fått en oönskad effekt genom att tillfällig verksamhet med alkoholservering oavsett verksamhetens omfattning undantogs från kravet på kassaregister. Däremot gäller alljämt undantaget för all torg- och marknadshandel om försäljningen bara sker i obetydlig omfattning enligt 39 kap. 5 § första stycket 1 SFL.

I avsnitt 3.9 och 4 har redogjorts för de kontrollproblem som Skatteverket har avseende företag som säljer mot kontant betalning, men som inte använder kassaregister. I avsnitt 6.1 understryks att kontrollproblemen är allvarliga eftersom Skatteverket saknar verktyg för att kunna genomföra en reell skattekontroll i företag som inte använder kassaregister. De argument som utredningen framförde för att torg- och marknadshandeln borde omfattas av kassaregisterregleringen anser Skatteverket har än större styrka idag när det finns kraftiga signaler från olika branschorganisationer att undantaget snedvrider konkurrensen, jfr. avsnitt 6.1.

När det gäller påpekandet i prop. 2006/07:105 s. 40 att torgkontrollagen har tillkommit i syfte att förbättra förutsättningarna för skattekontroll ger de bestämmelserna enbart Skatteverket en möjlighet att få kännedom om de personer som driver torg- och marknadshandel (jfr. avsnitt 3.7, bestämmelserna finns numera i SFL). När det däremot gäller skattekontroll för att granska underlaget i ett företags bokföring är de särskilda bestämmelserna om torg- och marknadshandeln helt verkningslösa. Den faktiska skattekontrollen sker med stöd av de allmänna reglerna om skattekontroll som är lika för alla företag, jfr. avsnitt 3.9.

Undantaget för torg- och marknadshandeln har enligt Skatteverkets uppfattning också fått en olycklig utformning. Undantaget omfattar inte bara den genuina torg- och marknadshandeln som sker utomhus utan undantaget för kassaregisterkravet gäller även vid försäljning som sker i tillfälligt hyrda lokaler. Det sistnämnda får t.ex. den effekten att den som tillfälligt hyr en butikslokal i en galleria anses bedriva torg- och marknadshandel och omfattas därmed inte av kassaregisterkravet. En sådan försäljning kan pågå i månader och ändå anses som torg- och marknadshandel, vilket innebär att det inte uppkommer skyldighet att använda kassaregister.

Om undantaget för torg- och marknadshandeln tas bort innebär det inte bara krav på att företag i branschen ska registrera försäljningen i kassaregister och erbjuda kunderna kvitton. Skatteverket får också möjlighet att utföra de särskilda åtgärderna vid kontrollbesök (kundräkning, kontrollköp, kvittokontroll och kassainventering). Tillgång till dessa kontrollåtgärder är helt nödvändiga för att Skatteverket ska ha förutsättningar att kunna göra ett tillräckligt stort antal effektiva kontroller för att därigenom kunna upprätthålla en godtagbar kontrollnivå.

Sammanfattningsvis anser Skatteverket att det är angeläget att undantaget för torg- och marknadshandeln tas bort. Lagändringen föreslås träda i kraft den 1 juli 2013.

PROMEMORIA

Datum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

I Skatteverkets rapport (dnr. 131 95719-11/2011, jfr. avsnitt 4) av den 31 januari 2011 avseende kontroll av torg- och marknadshandeln framgår att av den undersökta företagspopulationen deklarerar ca hälften en försäljning som understiger fyra prisbasbelopp. Här bör nämnas att i avsnitt 6.2 föreslår Skatteverket att riktvärdet för obetydlig omfattning sänks från nuvarande fyra prisbasbelopp till två prisbasbelopp.

När det gäller företag som bedriver torg- och marknadshandel utomhus kan det såsom det framfördes i SOU 2005:35 uppstå problem vid mycket låga temperaturer eller vid andra extrema väderförhållanden. Skatteverket anser dock inte att det – såsom utredningen föreslog – bör införas ett generellt undantag som innebär att det av tekniska orsaker är oskäligt att kräva att registrering ska ske i kassaregister. En bestämmelse med ett sådant innehåll ger för stort utrymme för det enskilda företaget att självt bedöma om det föreligger en undantagssituation eller inte. Skatteverket anser att det bör vara varje företags skyldighet att anskaffa kassaregister som är ändamålsenliga för den verksamhet som företaget bedriver. För handel som sker utomhus handlar driftsäkerheten främst om att företaget ser till att kassaregistret är tillräckligt strömförsörjt, vilket kan ske genom batteridrift om elektricitet inte finns tillgängligt på den aktuella försäljningsplatsen. I övrigt handlar det om att företaget behöver skydda kassaregistret mot regn och väta, vilket inte bör vara några större svårigheter vid normalt handhavande.

Enligt 39 kap. 9 § 2 SFL finns en möjlighet för Skatteverket att i enskilda fall medge undantag från kassaregisterlagens skyldigheter om en viss skyldighet av tekniska orsaker är oskälig. Den bestämmelsen innebär att företag som önskar ett sådant undantag måste ansöka om det hos Skatteverket. Undantagsbestämmelsen kan därmed inte komma till praktisk tillämpning vid oväntade driftsstopp vid otjänlig väderlek. Skatteverket anser dock inte att de problem som kan uppkomma vid extrema väderleksförhållanden bör överdrivas. Allmän aktsamhet bjuder också att ett företag bör skydda sitt kassaregister på samma sätt som en företagare skyddar de varor som säljs. Om ett företag har anskaffat ett tillräckligt robust kassaregister för sin verksamhet och i övrigt vidtagit rimliga skyddsåtgärder bör – vid händelse av driftstopp – detta beaktas när Skatteverket ska bedöma om företaget fullgjort sina skyldigheter enligt kassaregisterregleringen. Det förtjänar också att nämnas att det sedan flera år tillbaka är vanligt att det utomhus på torg- och marknadsplatser finns elektroniska vågar och kortläsare.

Slutligen bör nämnas att Skatteverket med stöd av bemyndigandet i 9 kap. 3 § SFF får meddela generellt undantag från kassaregisterlagens skyldigheter. Denna bestämmelse kan – om behov uppkommer – utnyttjas av Skatteverket för att hantera situationer som idag inte kan förutses, men som innebär att det får anses av tekniska orsaker vara oskäligt att kräva att registrering ska ske i kassaregister.

PROMEMORIADatum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111**6.4 Inget undantag för utländska företag utan fast driftställe i Sverige**

I avsnitt 3.6 har redogjorts för att utländska företag utan fast driftställe i Sverige inte omfattas av skyldigheten att använda kassaregister. De är undantagna enligt 39 kap. 5 § första stycket 2 SFL, vilken bestämmelse anger undantag för den som är befriad från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen. De utländska företagen ska dock redovisa moms på den försäljning som de har i Sverige.

Skatteverkets kontrollproblem av de utländska företagen utan fast driftställe i Sverige beror på att den kontanta försäljningen inte registreras i certifierade kassaregister, vilket innebär att Skatteverket inte har samma kontrollmöjligheter som när det gäller kontroll av kontantförsäljning som sker i den fasta butikshandeln. För att kunna ha en likvärdig kontrollverksamhet – och därmed ge förutsättningar för konkurrens på lika villkor – anser Skatteverket att det nuvarande undantaget för utländska företag bör tas bort. Skatteverket anser att utländska företag som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning bör omfattas av kassaregisterkravet i samma utsträckning som gäller för svenska företag. Lagändringen föreslås träda i kraft den 1 juli 2013. Övriga undantag i 39 kap. första stycket 5 § SFL ska alltjämt gälla, vilket innebär att undantaget för försäljning i obetydlig omfattning är tillämpligt och om det utländska företagets verksamhet bedöms utgöra skattebefriad ideell verksamhet – enligt skattepraxis för svenska företag – omfattas det utländska företaget inte heller av kassaregisterkravet. Den föreslagna lagändringen innebär en begränsning för utländska företag som vill sälja varor eller tjänster i Sverige eftersom försäljningen ställer krav på registrering i kassaregister som uppfyller svenska särkrav. Denna begränsning av den fria rörligheten innebär handelshinder som enligt Skatteverkets uppfattning dock får anses vara motiverad med hänsyn till behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll i enlighet med EU-domstolens praxis, vilket innebär tillämpning av den s.k. Cassis-doktrinen (se t.ex. SOU 2009:71 s. 120).

6.5 Anmälningsskyldighet enligt EU-rätten

De i denna promemoria föreslagna ändringarna innebär en utökad skyldighet för företag att använda kassaregister. Det föreligger därmed en skyldighet för Sverige att anmäla ändringarna till EU-kommissionen i enlighet med bestämmelserna i Europaparlamentets och rådets direktiv 98/34/EG om ett informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter. Därutöver finns även en skyldighet för Sverige att anmäla de föreslagna ändringarna till EU-kommissionen i enlighet med bestämmelserna i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/123/EG om tjänster på den inre marknaden.

PROMEMORIA

Datum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

7 Konsekvensanalys

Antal företag som är berörda

Det går inte med någon större säkerhet att uppskatta hur många företag som berörs av förslaget att utöka tillämpningsområdet för skyldigheten att använda kassaregister. När det gäller företag som driver verksamhet med torg- och marknadshandel kan det med ledning av SNI-kodningen inte med någon större precision beräknas det antal företag som bedriver sådan handel. Detta beror inte minst på att företagen i många fall har en annan huvudsaklig verksamhet vid sidan om torg- och marknadshandeln och av det skälet inte kommer med i statistiken. En uppgift som inte alls är möjlig att få fram genom SNI-kodningen är det antal företag som driver försäljning i tillfälligt hyrda lokaler. Antalet sådana företag bedömer Skatteverket dock till några tusen. Det är heller inte möjligt att få fram några tillförlitliga uppgifter om hur många utländska företag utan fast driftställe i Sverige som driver verksamhet med försäljning av varor eller tjänster mot kontant betalning. Skatteverket bedömer dock att det kan avse något hundratal företag.

Det är företag i många olika branscher som berörs av förslaget att sänka gränsen till två prisbasbelopp och det är endast möjligt att i begränsad omfattning kommentera vad en sänkning av gränsen till två prisbasbelopp skulle innebära när det gäller antalet företag. I Skatteverkets rapport 2011-01-31 över kontroll av torg- och marknadshandeln (se avsnitt 4) finns följande kommentar avseende företag som vid 2010 års taxering har redovisat verksamhet med torg- och marknadshandel. ”Av 3 122 företag som lämnat räkenskapsutdrag redovisar 1 586 en försäljning som ligger under gränsen för fyra prisbasbelopp. Detta innebär att drygt hälften (51 procent) av samtliga företag redovisar en försäljning som ligger under nuvarande gräns för krav om kassaregister. Motsvarande förhållande inom restaurangbranschen och livsmedelsbranschen visar att sju respektive fyra procent av landets verksamma näringsidkare inom respektive bransch redovisar en försäljning som understiger fyra prisbasbelopp.” När det gäller frisörföretag är det en mer enhetlig bransch där det är lättare att beräkna antalet företag som berörs av förslaget att sänka gränsen från fyra prisbasbelopp till två prisbasbelopp. Enligt uppgifter från taxeringsåret 2011 fanns det 13 693 aktiva frisörföretag. Av dessa hade 1 550 företag en försäljning som låg i intervallet två prisbasbelopp upp till fyra prisbasbelopp. I denna kategori hade 358 företag anmält kassaregister och det kan antas att detta till en del beror på att företagen var nystartade under året och att försäljning för helt år översteg fyra prisbasbelopp. Om de 358 företagen räknas bort återstår 1 192 företag som berörs av förslaget till sänkt gränsvärde. Slutligen kan nämnas att av de 13 693 frisörföretagen redovisade 1 123 företag en försäljning under två prisbasbelopp. Med reservation för de stora osäkerheter som finns anser Skatteverket att antalet företag som berörs av förslagen kan uppskattas till 10 000 – 15 000 företag.

Konsekvenser för Skatteverket

Initialt behöver Skatteverket göra en riktad kontrollinsats avseende de nya kategorier av företag som kommer att omfattas av kassaregisterkravet. Någon resursförstärkning för detta bedöms inte behövas då

PROMEMORIA

Datum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

åtgärderna kan utföras inom ramen för befintliga resurser. Utökningen av tillämpningsområdet innebär att Skatteverkets kontrollverksamhet kommer att kunna effektiviseras, inte bara vid kontroll och utredning utan även vid urval.

Konsekvenser för företagen

De företag som berörs av förslaget till utökat tillämpningsområde måste använda kassaregister som uppfyller föreskrivna krav, vilket innebär att många företag måste anskaffa ett tillverkardeklarerat kassaregister och en certifierad kontrollenhet. I dagsläget har prisläget för en sådan utrustning stabiliserats på nivån från ca 6 000 kronor. Då livslängden för kassaregister och kontrollenhet är betydligt längre än ett år blir den årliga kostnadsökningen dock mindre än 6 000 kronor. I Skatteverkets föreskrifter är reglerat att en kontrollenhet ska ha en livstid på minst sju år (12 kap. 13 § SKVFS 2009:2). Ett tillverkardeklarerat kassaregister bör vid normal användning inte ha en kortare livslängd än vad som gäller för en kontrollenhet. Under antagandet att ett kassaregister inklusive kontrollenhet kostar 6 000 kronor och att livslängden är sju år blir den årliga kostnaden ca 850 kronor. Om den faktiska livslängden är kortare eller längre än sju år förändras den årliga kostnaden i motsvarande mån.

Utöver investeringsutgiften kommer berörda företag att ha en löpande utgift för inköp av pappersrullar för att ta fram kassakvitton till kunderna. Papperskostnaden kan uppskattas till 2-3 öre per kassakvitto, dvs. en i sammanhanget försumbar kostnad. Som alternativ till papperskvitton kommer marknaden att ta fram betalningslösningar för elektroniska kvitton. Vad ett system för hantering av elektroniska kvitton kommer att kosta går inte att säga något om i dagsläget. Därutöver tillkommer utgift för förbrukning av elektricitet, vilket också får anses vara en helt försumbar kostnad för företag som driver verksamhet i lokaler. När det däremot gäller den handel som sker på torg och andra öppna marknadsplatser varierar förhållandena mycket beroende på om det finns tillgång till framdragen elektricitet på försäljningsplatserna eller om företagen är beroende av batteridrift. Elkostnaden vid framdragen elektricitet kan anses vara försumbar. När det gäller batteridrift bedömer Skatteverket att kostnaden för denna att inte vara betungande vid användning av uppladdningsbara batterier. På marknaden finns det redan idag kassaregister i det lägre prissegmentet som klarar en hel dags kontinuerlig användning utan uppladdning. Härtill kommer att tillverkare av kassaregister och kontrollenheter förbereder sig för den utökade regleringen och tillverkarna kommer att ta fram än driftsnålare och också mer lätthanterliga modeller som är särskilt anpassade till den utomhusmiljö som gäller för stora delar av torg- och marknadshandeln.

Skatteverket har krav på sig att följa den tekniska utvecklingen och att vid behov anpassa sina föreskrifter med hänsyn till teknikutvecklingen. Ett sådant arbete pågår f.n. genom att Skatteverket tar fram nya föreskrifter för Internetbaserade kassaregistersystem. Detta syftar till större systemlösningar där målgruppen är allt från enskilda mobila användare till större företag med många kassaregister som kommer att kunna ansluta sig till molntjänster (cloud computing) för kassaregister. Internetbaserade molntjänster utlovar hög driftssäkerhet och data kommer att förvaras på

PROMEMORIA

Datum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

ett säkert sätt hos en fristående aktör. Skatteverkets föreskrifter om detta beräknas kunna beslutas vid årsskiftet 2012/2013 och under 2013 bör det på marknaden kunna finnas kassaregister som är anpassade till molntjänsterna. Molntjänsterna kommer att leda till att konkurrensen på kassaregistermarknaden ökar, vilket delvis kommer att pressa den framtida prisbilden på kassaregister.

Kravet att använda kassaregister har inte bara en negativ faktor genom att det innebär en påtvingad investeringsutgift. Kassaregister underlättar i många fall för företag som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning. Detta bekräftas av återförsäljare av kassaregister som sålt kassaregister till kunder som tidigare inte haft kassaregister. Kunderna återinvesterar i dyrare kassaregister delvis för att få fler funktioner då de märkt att bokföringen tar mindre tid och att de förbättrade funktionaliteterna har lett till lägre bokföringskostnader. Även kassaregister i det allra lägsta prissegmentet är standardutrustade med förhållandevis avancerade stödfunktioner avsedda för att underlätta i företagets verksamheter. Det gäller för prissättning av varor och tjänster, intern kontroll, statistik, underlag för bokföring m.m. Att kassaregister underlättar i företagets verksamheter är en självklarhet eftersom bruket av kassaregister under decennier har vuxit fram på frivillig basis. Skatteverkets uppfattning är att företag som inte använder kassaregister generellt sätt har en bokföringsstandard som är sämre än företag som använder kassaregister och att standarden i många fall är så låg att företagen inte lever upp till de krav som finns i bokföringslagen. Genom kravet att fler företag ska använda kassaregister kommer det att leda till att kvaliteten på bokföringsstandarderna ökar för berörda företag, vilket är positivt ur flera olika aspekter. Företag som tidigare inte använt kassaregister bör märka att kassaregister underlättar administrationen och att tid därmed frigörs som kan användas för annat ändamål.

Slutligen kan nämnas att företag som inte önskar anskaffa kassaregister som uppfyller föreskrivna krav i stället kan hyra sådana kassaregister, vilket kan vara ett bra alternativ för företag som inte driver verksamhet året runt eller om försäljning sker på olika platser.

Konsekvenser för utländska företag som saknar fast driftställe i Sverige

Konsekvenserna för utländska företag som berörs av förslaget är desamma som för företag i allmänhet enligt vad som redogjorts för ovan. För utländska företag som bedriver en kringresande försäljningsverksamhet i flera länder kan särskilda problem uppkomma genom att olika länder kan ha skilda bestämmelser om kassaregister som innebär att det utländska företaget tvingas att använda olika kassaregister i olika länder. Det är därmed ett handelshinder som dock är motiverat med hänsyn till behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll, se avsnitt 6.4. Det bör inte uppkomma några egentliga problem för utländska företag att använda kassaregister som uppfyller föreskrivna krav i Sverige eftersom möjlighet finns att hyra kassaregister som ett alternativ till anskaffning. Utländska företag ska i likhet med svenska företag till Skatteverket anmäla de kassaregister som används för försäljning av varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort. Enligt 7 kap. 2 § SFL ska en sådan anmälan ske innan näringsverksamheten påbörjas. För utländska företag bör med denna tidpunkt avses senast när näringsverksamheten

PROMEMORIA

Datum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

påbörjas i Sverige. Enligt 7 kap. 4 § SFL ska ett företag underrätta Skatteverket inom två veckor om de uppgifter som anmälts om kassaregister ändras. Eftersom anmälan till Skatteverket kan göras på Skatteverkets webbplats bör anmälningsskyldigheten avseende kassaregister inte vara betungade för utländska företag. Om det trots allt skulle uppkomma svårigheter för utländska företag – som idag inte kan förutses – att uppfylla de svenska särkraven avseende kassaregister finns möjlighet för Skatteverket att medge befrielse från kontrollavgift enligt 51 kap. SFL. Det finns också möjlighet för Skatteverket att medge generellt undantag från skyldigheter gällande kassaregister enligt 9 kap. 3 § SFL.

Konsekvenser på skatteintäkterna

I promemorian föreslås att skyldigheten att använda kassaregister utökas för tre kategorier av företag, nämligen företag som har en kontant försäljning som ligger i intervallet två prisbasbelopp upp till fyra prisbasbelopp, företag som omfattats av undantaget för torg- och marknadshandeln och utländska företag utan fast driftställ i Sverige. Genom utökning av tillämpningsområdet kommer fler företag att använda kassaregister och det blir därmed svårare för oseriösa företagare att undanhålla skatt. Samma spelregler kommer att gälla för fler företag och det innebär förbättrad konkurrens på lika villkor mellan företagen. Förtroendet för skattesystemet kan därmed förväntas komma att öka och det innebär en positiv effekt på skatteintäkternas storlek. De företag som berörs av förslagen i promemorian är första hand relativt små företag. Samtidigt uppskattar Skatteverket att små företag i kontantbranschen totalt sett står för en förhållandevis stor andel av de svarta arbetsinkomsterna. Detta innebär också att oseriösa små företag har en hög procentuell andel svarta inkomster och om dessa tvingas att använda kassaregister kommer detta att leda till att svarta inkomster i förhållandevis hög grad omvandlas till vita inkomster. Att uppskatta hur stor effekten blir på skatteintäkterna är förenat med svårigheter. En försiktig jämförelse kan dock göras med att det i avsnitt 5 punkt 5 sägs att revisionsresultatet utvisar att det framreviderade skattefelet för de reviderade företagen har minskat med i genomsnitt 73 tkr sedan kassaregisterkravet infördes. Som anges i det avsnittet var de kontrollerade företagen emellertid inte slumpmässigt utvalda eftersom stor hänsyn tagits till risken för fel. Minskningen av skattefelet på 73 tkr är därmed inte representativt för företag i kontantbranschen. Med hänsyn till detta och att förslaget att fler ska använda kassaregister främst avser mindre företag anser Skatteverket att effekten på skattefelet kan uppskattas till i genomsnitt 20 tkr per företag. Denna uppskattning är dock mycket osäker. Ett räkneexempel kan därmed illustrera en tänkbar effekt på skatteintäkterna. Om förslaget skulle medföra att ytterligare 10 000 företag kommer att använda kassaregister och att minskningen av skattefelet uppgår till i genomsnitt 20 tkr per företag skulle detta leda till 200 miljoner kronor i ökade skatteintäkter. Effekten på skatteintäkterna är främst en följd av att det blir mera rätt från början.

PROMEMORIA

Datum
2012-03-01Dnr
131 418217-11/111

8 Författningskommentar

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

39 kap. 5 §

I första stycket *punkt 1* införs begreppet synnerligen begränsad omfattning som gräns för undantag för kravet att använda kassaregister. Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 6.2.

Ett nytt *andra stycke* införs som anger att utländska företag utan fast driftställe i Sverige inte omfattas av undantaget enligt första stycket punkt 2. Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 6.3.