
Personalliggare och kassaregister

*En sammanställning och genomgång
av underlagen för gjorda bedömningar
av lagstiftningens effekter*

17 maj 2017





17 maj 2017

Projekt personalliggare och kassaregister

PwC har av Svenskt Näringsliv ombetts att göra en kartläggning och granskning av lagstiftningen kring personalliggare och kassaregister. Syftet med genomgången är dels att ge en grundläggande redogörelse för systemen med personalliggare och kassaregister, dels att göra en sammanställning av de underlag som finns för gjorda bedömningar rörande lagstiftningens effekter.

Vi avger härmed vår rapport avseende en kartläggning och granskning av lagstiftningen kring personalliggare och kassaregister.

Rapporten och våra kommentarer har baserats på PwC:s uppfattning om den riktiga tolkningen av lagar, föreskrifter, rättspraxis och andra uttalanden till vägledning för rättstillämpningen som var kända för oss vid tidpunkten för upprättandet av denna rapport. Därefter genomförda förändringar av lagar, föreskrifter, rättspraxis och andra uttalanden till vägledning för rättstillämpningen har inte beaktats.

Rapporten är skriven för att tillgodose Svenskt Näringslivs specifika behov och ändamål. Andra eventuella läsare av rapporten än företrädare för Svenskt Näringsliv kan därför inte förlita sig på innehållet i rapporten för sina ändamål och ska vara införstådd med att PwC inte accepterar någon form av ansvar eller skadeståndsskyldighet gentemot utomstående som tar del av rapporten.

En tidigare version av rapporten har skickats till Svenskt Näringsliv den 16 december 2016. I denna uppdaterade version har inga ändringar i sak gjorts utan endast ändringar i detta försättsblad för att möjliggöra publicering.

Kontakta oss gärna vid frågor med anledning av rapporten.

Med vänliga hälsningar

Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB

Karin Norberg
Senior Manager

karin.norberg@se.pwc.com

TAX Services

D: +46 (0)10 2129795

M: +46 (0)725 849795

Kajsa Boqvist
Partner

kajsa.boqvist@se.pwc.com

TAX Services

D: +46 (0)10 2133824

M: +46 (0)709 293824

PwC, 113 97 Stockholm, Besöksadress Torsgatan 21
V: 010-212 40 00, www.pwc.com/se

1 Innehållsförteckning

2	<i>Om rapporten</i>	4
2.1	Uppdragets bakgrund	4
2.2	PwC:s uppdrag	4
2.3	Förutsättningar för genomförandet	4
2.4	Disposition.....	5
3	<i>Sammanfattning och slutsatser</i>	6
4	<i>Historik</i>	9
4.1	Personalliggare.....	9
4.2	Kassaregister	10
5	<i>Lagstiftningen</i>	12
5.1	Personalliggare.....	12
5.2	Kassaregister	13
5.3	Kontrollavgifter	14
6	<i>Skatteverkets kontroll</i>	18
6.1	Skattefelet	18
6.2	Olika kontrollformer	18
6.3	Volym i Skatteverkets kontrollverksamhet	20
6.4	Kontrollen av personalliggare och kassaregister.....	21
6.5	Antal kontrollbesök och kontrollavgifter	22
6.6	Rättslig kvalitetsuppföljning av kontrollerna	24
6.7	Effekter av tillsyn och kontrollbesök inom kontanthandel	25
6.8	Kontrollavgifter i rättspraxis	28
6.9	Kritik mot Skatteverkets kontroll.....	30

7	<i>Utvärdering av lagstiftningens effekter</i>	32
7.1	Underlagen för slutsatser om effekter	32
7.2	Effekterna av införandet av personalliggare	32
7.2.1	Tidiga uppgifter om positiva effekter.....	32
7.2.2	En utvärdering av systemet med personalliggare	34
7.2.3	Kritik mot utvärderingen.....	35
7.2.4	Förslag om utvidgning av systemet.....	36
7.2.5	Svartarbete och social dumpning	38
7.3	Effekterna av införandet av kassaregister	39
7.3.1	Fler ska använda kassaregister.....	39
7.3.2	Skatteverkets analys av effekterna av kassaregister.....	40
7.3.3	Förstärkt konkurrens på lika villkor i kontantbranschen.....	42
8	<i>Företagsperspektivet</i>	44
8.1	Antalet företag som omfattas	44
8.2	Kostnader för företagen	45
8.3	Indragna tillstånd.....	47
8.4	Företagens erfarenheter	48
8.4.1	Företagens syn.....	48
8.4.2	Branschförbundens syn	48
	<i>Bilaga 1</i>	50
	<i>Källförteckning</i>	51

2 Om rapporten

2.1 Uppdragets bakgrund

Under lång tid har statliga utredningar i olika former identifierat problemet med oredovisade försäljningsintäkter och svarta löner. Gemensamt för flertalet utredningar har varit att de krävt ökade möjligheter för Skatteverket att kontrollera skattefusk och svartarbete där det förekommer, dvs. på arbetsplatsen. Genom kraven på personalliggare och certifierade kassaregister har Skatteverket fått sådana utökade möjligheter.

Såväl lagstiftaren som Skatteverket har gett uttryck för att lagstiftningen avseende personalliggare och kassaregister har positiva effekter. Många företag och branschorganisationer har till en början varit positiva till lagstiftningen om personalliggare och kassaregister. Visita har dock i flera år uppmärksammat och fått signaler från sina medlemsföretag om brister i regelverket och hur de har kommit att tillämpas. Svenskt Näringsliv har liksom Visita vid ett antal tillfällen till regeringen upprepat krav på tillsättandet av en oberoende utredning för att undersöka vilka effekter bestämmelserna om kassaregister och personalliggare har i förhållande till syftet med regleringen och med hänsyn till den belastning de innebär för företagen som omfattas av reglerna. Någon sådan utredning har dock inte kommit till stånd. Visita har därför i april 2016 skrivit till regeringen och krävt en utvärdering av personalliggare och kassaregister. Någon sådan utvärdering har ännu inte initierats.

2.2 PwC:s uppdrag

PwC har av Svenskt Näringsliv ombetts att göra en kartläggning och granskning av lagstiftningen kring personalliggare och kassaregister. Syftet med genomgången är dels att ge en grundläggande redogörelse för systemen med personalliggare och kassaregister, dels att göra en sammanställning av de underlag som finns för gjorda bedömningar rörande lagstiftningens effekter. I vårt uppdrag ingår även att belysa frågor rörande lagstiftningens tillkomst, gjorda utvärderingar av lagstiftningens effekter och vilken roll Skatteverket haft.

2.3 Förutsättningar för genomförandet

Rapporten bygger på material som finns offentligt tillgängligt på t.ex. regeringens och Skatteverkets hemsidor. Material har också erhållits från Domstolsverket och Skatteverket. Svenskt Näringsliv begärde i december 2015 ut handlingar avseende personalliggare och kassaregister som upprättats av eller inkommit till Skatteverket under åren 2005-2015 rörande följande:

- Alla analyser avseende personalliggare och kassaregister som gjorts av, eller på uppdrag av alternativt samordnade av, Analysenheten eller analytiker inom andra enheter vid Skatteverket.
- Alla analyser/utredningar/uppföljningar/kartläggningar som gjort avseende personalliggare och kassaregister som gjorts inom Skatteverket (av t.ex. Analysenheten, analytiker inom andra enheter eller i kontrollprojekt) eller som inkommit till Skatteverket från andra myndigheter, t.ex. universitet eller BRÅ.
- Utredningar/uppföljningar/kartläggningar som Rättsavdelningen gjort avseende personalliggare och kassaregister.
- Skatteverkets hemställen avseende personalliggare och kassaregister.
- Uppgifter om hur många och vilka som beviljats undantag från kassaregister och personalliggare.

- Underlag till uppgifter avseende personalliggare och kassaregister i Skattestatistisk årsbok. Vissa uppgifter, bl.a. om antalet gjorda kontroller, finns redovisade i Skattestatistisk årsbok för åren 2006-2011. I Skattestatistisk årsbok 2012 och framåt finns inga sådana uppgifter. Om det finns annan information än den som redovisats i årsboken, t.ex. mer detaljerad info som sammanställts som underlag, önskas även kopia av detta material/underlag. Detsamma gäller uppgifter och underlag för år 2012-2015.

Det material som lämnats ut av Skatteverket framgår av bilaga 1 till denna rapport.

Skatteverket har lämnat ut ett antal rapporter och analyser. Visst material saknas dock, t.ex. en kvalitetsuppföljning om dokumentationsskyldigheten som nämns i Skatteverkets årsredovisning för 2014. Detsamma gäller uppgifter om vilka som beviljats undantag från kassaregister och personalliggare. Vi gör därför bedömningen att det kan finnas mer material hos Skatteverket än vad Svenskt Näringsliv fått tillgång till. Detta medför att det kan finnas ytterligare material som inte utgör underlag till denna rapport men som hade kunnat vara av intresse.

Det material som vår rapport bygger på framgår av källförteckning. Material som tillkommit efter den 30 juni 2016 har vi inte analyserat eller granskat. Vi har valt att i källförteckningen ange såväl material som finns med i notapparaten som annat material, för att på så sätt få en sammanställning över material som kan vara av intresse.

2.4 Disposition

I rapportens tredje kapitel finns en sammanfattning av vår genomgång och våra slutsatser. I det fjärde kapitlet beskrivs historiken kring personalliggare och kassaregister. Det femte kapitlet innehåller en kort beskrivning av lagstiftningen och en mer utförlig redogörelse om kontrollavgifter. I det sjätte kapitlet redogör vi för olika aspekter av Skatteverkets kontroll. I det sjunde kapitlet görs en genomgång av de utvärderingar som gjorts rörande lagstiftningens effekter. I det åttonde och sista kapitlet ges en översiktlig bild av företagsperspektivet.

3 *Sammanfattning och slutsatser*

Nedan följer en sammanfattning i punktform av vad som framkommit vid vår genomgång. Detta utgör samtidigt grunden för våra tre slutsatser. Vi avslutar detta kapitel med några reflektioner.

Skatteverket och lagstiftaren ger en bild av att det finns positiva effekter av lagstiftningen om personalliggare och kassaregister.

- Skatteverket anser att effekterna av systemen med personalliggare och kassaregister är positiva. Denna uppfattning har Skatteverket baserat på verkets egna beräkningar om lagstiftningens effekter som gjorts i olika utvärderingar och rapporter.
- När det gäller personalliggare angav Skatteverket redan i Skattestatistisk årsbok 2007 att vid en jämförelse mellan 2006 och 2007 hade redovisade löner och arbetsgivaravgifter ökat, framför allt inom restaurangbranschen. I en delrapport av arbetet med personalliggare från februari 2008 gör Skatteverket en beräkning att ca 4 000 "svarta" jobb blev "vita" under 2007.
- En utvärdering av kravet på personalliggare genomfördes 2009 på uppdrag av Finansdepartementet (Närvaroliggare och kontrollbesök, Ds 2009:43). Enligt utvärderingen hade personalliggarna haft en betydande effekt på löneredovisningen i restaurangbranschen och effekten hade ökat successivt under de första två åren efter införandet. Utvärderingen visade att lönerna i restaurangbranschen ökade under 2007 och 2008 i intervallet 1,0 – 1,5 miljarder, motsvarande 4 000 – 6 000 årsarbetskrafter. Personalliggarna hade haft en viss effekt på löneredovisningen även i frisörbranschen direkt efter bestämmelsernas införande, men effekten hade avtagit över tiden. Under 2008 gav beräkningarna för frisörbranschen ett så osäkert resultat att det enligt utredningen inte gick att fastställa någon effekt.

Utredningens slutsats var dock att det fanns skäl att fortsätta verksamheten som bedrivits avseende personalliggare och även för att utvidga den. Denna rekommendation görs trots att det av utvärderingen framgår att osäkerheten i beräkningarna var stor. Det gick enligt utredningen att framföra kritik mot samtliga av de enskilda beräkningarna men den sammantagna slutsatsen var trots detta att ett stort antal svarta jobb hade blivit vita som en följd av bestämmelserna om personalliggare.

- Effekterna av systemet med kassaregister, som infördes 2010, har utvärderats 2013 av Skatteverket i Rapport 2013:2. Skatteverket menar att det åtminstone finns effekter i det korta perspektivet. Den statistiska analysen som genomfördes baserades på att reformens förväntade effekt var att företag som tidigare hade undanhållit en del av försäljningen från redovisning till Skatteverket i samband med reformen skulle upphöra med detta. Detta skulle visa sig genom att genomsnittligt redovisade intäkter för alla företag månaderna efter att företagen anmält innehav till Skatteverket ökade jämfört med perioden före. För att kunna särskilja förändringar i företagets redovisade omsättning och lönekostnader som kunde hänföras till införandet av kassaregister från andra förändringar som ägt rum samtidigt baserades analysen på s.k. paneldata. Resultaten visade att den redovisade omsättningen ökade med omkring 5 procent i genomsnitt för alla företag månaden efter att företagen anmält innehav av kassaregister till Skatteverket. Ett antal känslighetsanalyser genomfördes för att undersöka om den uppmätta effekten orsakades av anmälan av kassaregister. Dessutom diskuterades om det fanns andra tänkbara förklaringar till ökningen än att svarta inkomster blivit vita. Huruvida denna ökning beror på att svarta intäkter blir vita eller om den har någon annan orsaksförklaring kopplad till införskaffandet av kassaregister säger den statistiska analysen inte något om.

Skatteverket drog slutsatsen att kassaregisterreformen hade resulterat i en viss omvandling av

svarta intäkter till vita. Hur stor del av den kortsiktiga uppgången i redovisade intäkter på omkring 5 procent i genomsnitt i populationen som helhet som utgjordes av en bestående nedgång i skatteundandragandet kunde den formella statistiska analysen inte ge något svar på. En grafisk analys av det statistiska materialet gav dock enligt Skatteverket ett visst stöd för att en del av effekten var bestående. Skatteverkets bedömning var att åtminstone omkring 1 procent av uppgången i redovisade intäkter består på sikt och motsvaras av minskat skatteundandragande.

- Lagstiftaren har, med hänvisning till bl.a. dessa utredningar och Skatteverkets uppgifter om positiva effekter, flera gånger utvidgat lagstiftningen om personalliggare och kassaregister till att omfatta fler branscher.

Det saknas underlag för att dra slutsatsen att lagstiftning om personalliggare och kassaregister har varit effektiva.

- Det saknas empiri om effekterna av systemet med personalliggare. Den enda utvärdering som finns om personalliggarnas effekter på skatteundandragande gjordes 2009 av Skatteverket i utvärdering Närvaroliggare och kontrollbesök (Ds 2009:43).
- Denna utvärdering fick omfattande kritik. Flera remissinstanser ansåg att Skatteverket överskattade effekterna och att en oberoende utvärdering borde göras av systemet med personalliggare och dess effekter på skatteundandragandet.
- I Skatteverkets Rapport 2013:2 redovisades som en underrapport en analys gjord av Per Engström, docent i nationalekonomi vid Uppsala universitet. De grafiska och ekonometriska analyser han gjort pekade på att det finns vissa kausala effekter av kassaregister på företagets omsättning. Givet att det finns kausala effekter av kassaregister på företagets omsättning är det naturligt enligt Per Engström att ställa sig frågan hur dessa ska tolkas. I analysen beskrivs att den skattade effekten av kassaregisterregistreringen är ett tecken på att kassaregister har minskat svarta inkomster. Enligt analysen kan dock delar av uppgången i omsättning utgöra en priseffekt, dvs. bero på kostnaden för kassaregister i sig. Det sägs vidare att en förklaring till att omsättningen minskar över tid efter införandet av kassaregister kan vara att den initiala effekten på svarta inkomster endast är temporär. Ett kassaregister gör det visserligen svårare att inte registrera alla intäkter men det är inte omöjligt att ta emot svarta inkomster. Att inkomsten tycks öka temporärt månaderna då kassaregister införts för att sedan återigen avta kan vara ett tecken på att svarta inkomster med tiden återvänder.
- De osäkerheter som finns om effekterna och det faktum att dessa inte är bestående framgår tydligt av denna underrapport till Skatteverkets Rapport 2013:2. De nyanserade och försiktiga slutsatser som framkommer i underrapporten har i huvudrapporten kompletterats med kvantifierade slutsatser och antaganden som bygger på Skatteverkets erfarenhet från kontrollverksamheten och statistik från revisionerna.

Det finns ett behov av en oberoende utvärdering av systemens effekter

- Det finns inga oberoende vetenskapliga studier gjorda av effekterna av systemen med personalliggare och kassaregister.
- Finansdepartementet har överlåtit utvärderingen av effekterna av lagstiftningen om personalliggare och kassaregister till Skatteverket. På så sätt har Skatteverket kommit att utvärdera sin egen verksamhet och kontroll av systemen.
- Omfattande kritik har riktats mot att dessa system inte har utvärderats av en oberoende part. Kritikerna menar att det inte finns något underlag för att påstå att dessa system är effektiva dvs. minskar svartarbete och skatteundandragande.

- Det är osäkert vilka kostnader reglerna för kassaregister och personalliggare gett upphov till för företagen. Försök har gjorts både att uppskatta kostnaden såväl innan som efter införandet. Även om det inte är lätt att separera merkostnader från sådana kostnader företagen hade haft oavsett om regelverket införts eller inte framgår det ändå att kostnaderna är betydande. De ökade kostnaderna motiveras ofta i förarbetena av de fördelar det kommer innebära för företagen med ökad konkurrensneutralitet.
- Företagens kostnader för personalliggare och kassaregister består inte enbart av kostnader för införskaffandet av dessa verktyg utan även av den tid som företagen och deras anställda lägger på hantering av systemen samt de kontrollavgifter som påförts. Under åren 2007 - 2014 har företagen påförts kontrollavgifter avseende kassaregister och personalliggare med nästan en kvarts miljard kronor.
- Trots avsaknaden av oberoende utvärdering och stöd för att lagstiftningen om personalliggare och kassaregister verkligen har effekt har lagstiftningen utvidgats i flera omgångar. Det finns därför ett behov av en oberoende utvärdering av systemens effekter.

Våra reflektioner

Vår genomgång pekar på ett behov av en oberoende utvärdering av systemen med personalliggare och kassaregister samt deras effekter. Vid vår genomgång har vi gjort följande reflektioner rörande en sådan utvärdering.

Skattesystemet i Sverige bygger på skatteförmågeprincipen. Personalliggare var ursprungligen tänkt som ett redskap i ett schablonbeskattningssystem. När ett sådant system inte visade sig genomförbart bröts personalliggare ut ur sitt sammanhang och blev ett verktyg i det nuvarande skattesystemet. Kan företagen i de aktuella branscherna i något avseende sägas leva med dubbla skattesystem, dels ett traditionellt skattesystem baserat på skatteförmågeprincipen, dels ett schablonbeskattningssystem med summariska kontrollavgifter som tas ut oavsett om företagen redovisat fel eller inte? Enligt vår mening är detta något som borde omfattas av en utvärdering.

En av Skatteverkets viktigaste uppgifter är att minska skattefelet. Trots att Skatteverket anser att kontroll är en viktig åtgärd för att minska skattefelet har kontrollverksamheten minskat de senaste åren. Systemen med kassaregister och personalliggare innebär också att kostnaderna för kontrollen läggs på företagen. Hur påverkar det företagens uppfattning om skattesystemets legitimitet?

När en oberoende utvärdering av systemen med personalliggare och kassaregister görs bör den innehålla en analys av lagstiftningens effekter och om systemen är proportionella i förhållande till de kostnader företagen belastas med genom systemen. Utvärderingen bör enligt vår mening även omfatta frågan om hur systemen i ett större perspektiv påverkar skattefelet, dvs. att rätt skatt betalas.

4 Historik

4.1 Personalliggare

Tanken bakom personalliggare föddes ur tankar på schablonbeskattning. Många av förslagen på åtgärder kommer från den kartläggning som rapporterades i 1997 års Branschsaneringsutredningen¹. Utredningen hade i uppdrag att kartlägga vilka branscher som var utsatta för ekonomisk brottslighet och föreslå olika metoder för att komma tillrätta med denna. Branschsaneringsutredningen berörde bland annat schablonbeskattning, vilket innebär att beskattningen baseras på vissa särskilda parametrar t.ex. en restaurangs golvyta eller det antal bilar ett taxiföretag innehar. Syftet med ett sådant system skulle vara att komma åt skattefusk.² Branschsaneringsutredningen var också inne på olika typer av kontrollåtgärder för att motverka skattefusk. Bland dessa åtgärder nämns att Skatteverket skulle kunna ålägga en arbetsgivare att redovisa uppgifter varje månad om innehållen preliminärskatt och betalda arbetsgivaravgifter på individnivå.³

År 2004 tillsattes en arbetsgrupp inom Finansdepartementet med uppdrag att ytterligare undersöka möjligheterna att införa schablonbeskattning. När denna grupp ett år senare presenterade sina slutsatser visade det sig att gruppen funnit det olämpligt att införa schablonbeskattning. Istället ville gruppen att skattefusk som sker genom användande av svart arbetskraft skulle bli lättare att upptäcka genom att Skatteverket skulle få nya möjligheter att kontrollera företag. En del i detta nya kontrollsystem utgjordes av förslaget om att införa krav på näringsidkare att föra personalliggare.⁴ Arbetsgruppen ville i ett inlednings- och utvärderingsskede endast tillämpa det nya systemet på vissa kontantbranscher (restaurang-, frisör- och taxiverksamhet). För att rikta in kontrollsystemet på mindre företag föreslogs en omsättningsgräns om 3 miljoner kronor, dvs. företag i de aktuella branscherna som omsatte mer än så skulle inte omfattas.⁵

Det föreslagna kontrollsystemets syfte var enligt arbetsgruppen främst att minska förekomsten av svartarbete och skattefusk. Kontrollen skulle inriktas på arbetskraften där det svarta arbetet utförs, dvs. på arbetsplatsen.⁶ Kontrollsystemet innebar att näringsidkaren skulle få en skyldighet att varje dag i en personalliggare skriva in samtliga som var verksamma i verksamheten samt när dessa börjar och avslutar sitt arbetspass. Detta inkluderade även sådana som hjälper till oavlönat. Näringsidkaren själv behövde däremot inte skrivas upp. Skatteverket skulle sedan ges möjlighet att genomföra oannonserade besök i verksamheten för att stämna av om samtliga som är verksamma i näringsverksamheten också är uppskrivna i personalliggaren. Utöver själva personalliggaren skulle Skatteverket också ha rätt att kontrollera andra dokument med anknytning till personalen, som anställningsavtal och uppgifter om utbetald lön. Detta förfarande kallades av arbetsgruppen för en begränsad revision.⁷

Tanken bakom det nya kontrollsystemet var att Skatteverket skulle få avsevärt bättre möjligheter att upptäcka svartarbete. En person som är verksam i verksamheten men inte fanns antecknad i personalliggaren kunde misstänkas arbeta svart. Skatteverket skulle då kontrollera om personalen omfattades av anställningsavtal och hade fått utbetald ersättning.⁸ Om personalliggaren var

¹ SOU 1997:111, Branschsanering och andra metoder mot ekobrott, Branschsaneringsutredningens huvudbetänkande 1997

² SOU 1997:111 s. 101

³ SOU 1997:111 s. s. 415

⁴ Ds 2005:28, Skattefusk, effektivitet och rättvisa - utökad skattekontroll i vissa branscher och diskussioner rörande schabloniserade inslag i beskattningen

⁵ Ds 2005:28 s. 56 ff.

⁶ Ds 2005:28 s. 59

⁷ Ds 2005:28 s. 61 ff.

⁸ Ds 2005:28 s. 67

bristfälligt ifylld eller saknas riskerade detta att försvåra Skatteverkets kontroll. Därför föreslog arbetsgruppen att påtryckningsmedel i form av kontrollavgift skulle påföras.⁹

När lagstiftningen sedan infördes 2007 hade regeringen valt att göra en del förändringar i arbetsgruppens förslag. Dessa rörde främst tillämpningsområdet för det nya kontrollsystemet, bl.a. omfattades inte taxibranschen och omsättningsgränsen på 3 miljoner infördes inte. Dessutom infördes undantag från krav att föra personalliggare för fåmansbolag där endast företagsledaren eller dennes familj är verksam.¹⁰ Kravet på att föra personalliggare har därefter utvidgats till att omfatta även tvätteriverksamhet¹¹ och byggverksamhet¹².

4.2 Kassaregister

Redan i 1975 års förslag till ny bokföringslag nämns möjligheten att införa krav på kassaregister, något som dock avfärdas av departementschefen som praktiskt omöjligt.¹³ I 1995 års skatteflyktskommitté var frågan om kassaregister åter uppe till diskussion, den gången för den tillfälliga handeln. Det ifrågasattes då om kravet verkligen borde begränsas till just den tillfälliga handeln. Regeringen ansåg att behov av att kunna göra avstämningar mot kassaremsor torde vara lika stort i den fasta handeln, varför frågan om införande av krav på kassaapparat borde behandlas i ett större sammanhang.¹⁴

Nästa gång kassaregister kom på tal var i 1997 års Branschsaneringsutredningen som föreslog att det skulle införas krav på att all försäljning i kontanthandeln skulle registreras i typgodkända kassaregister.¹⁵ Inte heller denna gång kom dock förslaget att bli verklighet.

I maj 2005 lade ännu en utredning fram ett förslag på att införa krav på kassaregister.¹⁶ Det är detta förslag som några år senare också införs. I förslaget från 2005 anges två övergripande syften med kassaregister, dels att försvåra för näringsidkare att undanhålla intäkter från redovisningen, dels att förbättra myndigheternas kontrollmöjligheter. Samtidigt betonas att de administrativa bördorna och kostnaderna som reglerna medför för näringsidkare bör bli så begränsade som möjligt. Systemet skulle också utformas med respekt för företagarnas integritet och förenas med rättssäkerhetsgarantier. Det skulle också vara konkurrensneutralt.¹⁷

Utredningen föreslog att kravet på att registrera alla köp i ett kassaregister skulle kombineras med ett krav på att ett kvitto ska tas fram och erbjudas kunden vid samtliga transaktioner. Tanken bakom detta krav var att kunden genom att erhålla kvitto får bevis för att köpet registrerats och att kunderna på det sättet kan bidra till att reglerna efterlevs. Det anges också att det krävs en aktiv handling från försäljaren vid varje försäljning, det räcker exempelvis inte att kunden på ett skriftligt anslag uppmanas att säga till om de önskar kvitto.¹⁸

Utredningen föreslog att kravet på kassaregister skulle omfatta alla näringsidkare som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning, med undantag för verksamheter där kontant betalning är obetydlig.¹⁹ Skatteverket skulle kunna medge undantag från krav på kassaregister om tillförlitligt underlag för skattekontrollen kunde tillgodoses på annat sätt.²⁰

För att reglerna skulle efterlevas föreslogs utredningen också att Skatteverket ska utöva tillsyn över kassaregistren. Det betonas att tillsynen över kassaregistren ska hållas åtskild från skattekontrollen

⁹ Ds 2005:28 s. 71-72

¹⁰ Prop. 2005/06:169, Effektivare skattekontroll m.m., s. 42 ff.

¹¹ Prop. 2012/13:34, Personalliggare för tvätteribranschen

¹² Prop. 2014/15:6, Minskat svartarbete i byggbranschen.

¹³ Prop. 1975:104, Regeringens proposition med förslag till ny bokföringslag m.m., s. 159

¹⁴ Prop. 1997/98:100 Förbättrade möjligheter till punktskattekontroll m.m., s. 176-177

¹⁵ SOU 1997:111 s. 191

¹⁶ SOU 2005:35, Krav på kassaregister - Effektivare utredning av ekobrott

¹⁷ SOU 2005:35 s. 102-103

¹⁸ SOU 2005:35 s. 116

¹⁹ SOU 2005:35 s. 133

²⁰ SOU 2005:35 s. 141

och att det som ska kontrolleras inom ramen för tillsynen är att en näringsidkare som är skyldig att registrera försäljning i ett kassaregister innehar ett sådant och att kassaregistret uppfyller de föreskrivna kraven.²¹ Tillsynen får inte formlost övergå i taxeringsrevision. Om det framkommer oegentligheter under tillsynen som tyder på att gällande skatteregler inte följs bör det resultera i att en skatteutredning inleds enligt de regler som gäller för sådan kontroll.²²

Utredningen angav att om tillsynen får tillräckligt stor omfattning så bedöms antalet fall där kassaregistrets plombering bryts bli få. Fusket förväntas då istället ske vid sidan om kassaregistret.²³ För att komma tillrätta med denna typ av fusk, där näringsidkaren visserligen har ett godkänt kassaregister, men underlåter att registrera alla köp i detta, föreslog utredningen att Skatteverket skulle få rätt att genomföra kundräkning, kvittokontroll och provköp. Dessa åtgärder skulle underlätta för Skatteverket att kontrollera att registrering i kassaregistret verkligen görs. Resultatet av kontrollåtgärderna kan sedan utgöra skäl för att inleda en revision eller att utöva tillsyn.²⁴

Utredningen föreslog också att möjligheten till sanktionsavgift införs. För att sanktionsavgiften ska vara effektiv ska den kunna påföras av Skatteverket och bygga på objektiva rekvisit utan krav på uppsåt eller oaktsamhet. Det ska inte heller krävas någon beräkning av avgiftens storlek utan denna ska alltid vara densamma oavsett näringsidkarens ekonomiska förhållanden eller överträdelsens karaktär. Utredningen anförde att för att en sådan förenklad sanktionsavgift ska vara acceptabel ur rättssäkerhetssynpunkt krävs att överträdelserna normalt inte kan förekomma annat än som en följd av näringsidkarens uppsåt eller oaktsamhet. Med beaktan av detta menade utredningen att sanktionsavgift ska kunna påföras om näringsidkaren inte använder ett certifierat kassaregister, om plomberingen är bruten, om kassaregistret inte är anmält till Skatteverket eller inte har genomgått återkommande teknisk kontroll. Däremot ansåg utredningen inte att avgift ska få påföras om näringsidkaren underlåter att registrera ett köp i kassaregistret eller underlåter att ta fram kvitto. Skälen för detta angavs vara att saken inte anses vara lika lätt att bedöma som brister konstaterade vid tillsyn. Till exempel nämndes att ett ej registrerat köp kan bero på slarv från personalen och att näringsidkaren inte har möjlighet att kontrollera att detta inte sker om inte denne ständigt är närvarande i verksamhetslokalen. Vid sådana förhållanden ansågs det svårt att motivera ett strikt ansvar för näringsidkaren. Istället ansåg utredningen att Skatteverket vid brister av detta slag ska inleda en revision.²⁵

Utredningens förslag genomfördes i stora delar men regeringen valde dock att göra vissa ändringar. En av dessa ändringar var att utvidga möjligheten att påföra sanktionsavgift. Regeringen ansåg att även när köp ej registrerats i kassaregistret eller när kvitto ej tagits fram så skulle sanktionsavgift få påföras. Som skäl för detta anfördes effektivitetsskäl. Regeringen ansåg att det skulle vara mycket otillfredsställande att en näringsidkare skulle kunna skaffa ett certifierat kassaregister och sedan helt underlåta att använda detta utan att riskera att påföras sanktionsavgift.²⁶

²¹ SOU 2005:35 s. 163

²² SOU 2005:35 s. 169

²³ SOU 2005:35 s. 170

²⁴ SOU 2005:35 s. 171 ff.

²⁵ SOU 2005:35 s. 185 ff.

²⁶ Prop. 2006/07:105 Konkurrens på lika villkor i kontantbranschen, s. 68 ff.

5 Lagstiftningen

5.1 Personalliggare

Personalliggare ska föras i restaurang-, frisör- och tvätteribranschen samt i byggbranschen. Syftet med personalliggaren är att ge Skatteverket bättre möjligheter att upptäcka och bekämpa svartarbete²⁷ men också att främja en sund konkurrens²⁸.

Begreppet personalliggare är inte närmare definierat i lag. Vad som menas med uttrycket personalliggare framgår av kraven på innehåll i 39 kap. 11 § och 11 a § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL och 9 kap. 5 § första stycket skatteförfarandeförordningen (2011:1261), SFF samt av Skatteverkets föreskrifter om personalliggare (SKVFS 2015:6).

I 39 kap. 11 § och 11 a § SFL anges följande:

Restaurang-, frisör- och tvätteriverksamhet

11 § Den som bedriver restaurang-, frisör- eller tvätteriverksamhet ska föra en personalliggare och i denna dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för näringsidkaren och löpande dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för de personer som är verksamma i näringsverksamheten.

Skyldigheten att föra personalliggare gäller dock inte för

1. enskild näringsverksamhet där bara näringsidkaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma, eller
2. fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag där bara företagsledaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma.

Lag (2013:27).

Byggverksamhet

11 a § Den som bedriver byggverksamhet på en byggarbetsplats där byggherren har tillhandahållit utrustning enligt 11 b § ska föra en elektronisk personalliggare och i denna dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för näringsidkaren och löpande dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för de personer som är verksamma i näringsverksamheten. Personer som under kortare tid bara lastar eller lossar material, varor eller hjälpmedel ska inte dokumenteras i personalliggaren. Lag (2014:1474).

Enligt Skatteverket avser uttrycket personalliggare i rättslig mening en handling, i pappersform eller elektronisk, som innehåller de uppgifter som har antecknats och bevarats enligt personalliggarreglerna. Det är uppgiftssamlingen som utgör personalliggaren. Uppgiftssamlingen kan bevaras i flera böcker eller på flera digitala minnesenheter. Företagare i ovan nämnda branscher ska föra in nödvändiga identifikationsuppgifter i personalliggaren om sig själva och om sin personal. De ska också föra in uppgifter om personalens arbetspass i liggaren. Personalliggaren ska finnas tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen respektive på byggarbetsplatsen.²⁹

Skatteverket får besluta om kontrollbesök i verksamhetslokalen eller på byggarbetsplatsen för att identifiera de personer som är verksamma. Vid kontrollbesöket får Skatteverket begära att dessa personer ska styrka sin identitet för att verket ska kunna stämma av sina iakttagelser mot uppgifterna i personalliggaren (42 kap. 8-8a §§ SFL).

Skatteverket får besluta om kontrollbesök för att identifiera en person som bedriver eller kan antas bedriva torg- och marknadshandel. Verket får vid ett sådant besök kontrollera godkännande för F-skatt och ställa frågor om verksamheten. Kontrollbesöket får bara genomföras där torg- och marknadshandel bedrivs (42 kap. 9 § SFL).

Skatteverket har genom personalliggaren möjlighet att redan under det löpande beskattningsåret skaffa sig en uppfattning om företagaren fullgör sina skyldigheter när det gäller redovisning av innehållen skatt och arbetsgivaravgifter. Personalliggaren ska också ge Skatteverket större

²⁷ Prop. 2005/06:169, s. 33 ff.

²⁸ Prop. 2014/15:6, s. 38

²⁹ Skatteverkets hemsida, Vägledning, 2016, Förvaltningsrätt & förfarande, Dokumentationsskyldighet, Personalliggare, Vad är en personalliggare? hämtad 2016-12-13

möjligheter att bedöma vilka inkomster den skattskyldige har av sin verksamhet och om hon eller han redovisar mervärdesskatt³⁰ med rätt belopp. Däremot ska uppgifter som finns eller som saknas i en personalliggare inte ensamma läggas till grund för ett beslut om skatt. Uppgifterna kan dock ge anledning till att starta en ytterligare utredning, eventuellt i form av en revision.³¹

5.2 Kassaregister

Krav på att använda certifierade kassaregister började gälla 1 januari 2010. Kravet gäller vid försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning. I samband med införandet fick Skatteverket i uppdrag att utöva tillsyn över att de företag som är skyldiga att använda kassaregister har ett sådant och att det uppfyller gällande krav. Skatteverket fick också rätt att kontrollera att försäljningen registreras i kassaregistret. Detta motiverades i förarbete till lagen med att det fanns ett behov att öka Skatteverkets kontrollmöjligheter som en väsentlig del i att uppnå syftet med lagstiftningen.³²

Sedan den 1 januari 2012 har bestämmelserna om kassaregister, personalliggare och kontroll av Torg och Marknadshandel infogats i SFL. Därmed har lagen (2007:592) om kassaregister m.m. såväl som lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher (BKL) samt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av Torg- och Marknadshandel upphört att gälla. I allt väsentligt har de äldre bestämmelserna förts över med oförändrat innehåll.³³

I 39 kap. 4-5 §§ SFL anges vem som ska använda kassaregister.

4 § Den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort ska använda kassaregister.

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 inkomstskattelagen (1999:1229) för inkomst från sådan försäljning som avses i 4 §,
 3. bedriver taxitrafik enligt taxitrafiklagen (2012:211),
 4. säljer varor eller tjänster genom distansavtal eller hemförsäljningsavtal,
 5. säljer varor eller tjänster med hjälp av en varuautomat eller annan liknande automat eller i en automatiserad affärslokal, eller
 6. anordnar automatspel enligt lagen (1982:636) om anordnande av visst automatspel eller enligt lotterilagen (1994:1000).
- Vid bedömningen enligt första stycket 1 av om det är fråga om försäljning i obetydlig omfattning ska det särskilt beaktas om försäljningen normalt uppgår till eller kan antas komma att uppgå till sammanlagt högst fyra prisbasbelopp under ett beskattningsår. Lag (2014:18).

Enligt SFL har den som bedriver näringsverksamhet en skyldighet att anmäla det till Skatteverket. Den som omfattas av krav på kassaregister ska dessutom lämna uppgift om kassaregister som finns i verksamheten. Vilka krav som finns på dokumentation för att kunna lämna uppgifter och för kontroll av lämnade uppgifter framgår i 39 kap. SFL. När det gäller kassaregister så regleras i 4 – 10 §§ att den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot kontokort ska använda kassaregister. Här framgår också vad som ska registreras i kassaregister och de krav som ett kassaregister ska uppfylla. Bland annat ska all försäljning och annan löpande användning av ett kassaregister registreras i kassaregistret och ett kvitto ska tas fram och erbjudas kunden vid försäljning.

Kassaregistret ska vara certifierat och på ett tillförlitligt sätt visa alla registreringar som har gjorts samt programmeringar och inställningar som utgör behandlingshistorik enligt bokföringslagen (1999:1078). Vissa verksamheter behöver inte användande kassaregister. Det gäller t.ex. den som endast i obetydlig omfattning har kontantförsäljning, taxiverksamhet och den som har

³⁰ Vi använder i denna rapport även begreppet moms för att beteckna mervärdesskatt

³¹ Prop. 2005/06:169, s. 45

³² Skatteverket, Analys, Effekter av tillsyn och kontrollbesök inom kontanthandel, 2015-06-18, s. 3 ff.

³³ Skatteverket, Analys, Effekter av tillsyn och kontrollbesök inom kontanthandel, 2015-06-18, s. 5

kontantförsäljning som högst uppgår till sammanlagt fyra prisbasbelopp under ett beskattningsår (39 kap. 5 § SFL).

Med kassaregister menas inte bara kassaapparaten utan även kassaterminal, kassasystem och liknande apparater där varor och tjänster registreras mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort (39 kap. 2 § SFL). Det grundläggande kravet på det kassaregister som företaget ska använda är att det på ett tillförlitligt sätt visar alla registreringar som har gjorts, samt de programmeringar och inställningar som enligt bokföringslagen utgör behandlingshistorik.

Ett företag som omfattas av bestämmelserna om skyldigheten att använda ett kassaregister, ska använda ett kassaregister som är certifierat (39 kap. 8 § SFL). Några certifierade kassaregister finns dock inte. Därför har Skatteverket utnyttjat ett bemyndigande i 9 kap. 3 § SFF och meddelat ett generellt undantag från kraven på certifiering. Detta undantag gäller för kassaregister som har en tillverkardeklaration enligt Skatteverkets föreskrifter om krav på kassaregister (SKVFS 2014:9), och som är anslutet till en certifierad kontrollenhet enligt Skatteverkets föreskrifter om kontrollenhet till kassaregister (SKVFS 2009:2, omtryckt i SKVFS 2009:12). I Skatteverkets föreskrifter SKVFS 2014:9 finns bestämmelser om vilka krav som gäller för ett tillverkardeklarerat kassaregister. Dessa föreskrifter har ändrats genom SKVFS 2014:15, vilka trädde i kraft den 1 december 2014. Genom föreskrifterna upphävdes Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:1) om krav på kassaregister. Vid tillämpning av Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:2) om kontrollenhet till kassaregister ska de upphävda föreskrifterna fortfarande gälla.

Tillsyn över kassaregister och kontrollbesök regleras i 42 kap. SFL. Skatteverket utövar tillsyn över att den som är skyldig att använda kassaregister också har ett sådant och att kassaregister som används i en verksamhet uppfyller föreskrivna krav. I 4 – 5 §§ regleras vilka befogenheter Skatteverket har vid tillsyn. Enligt 6 § får Skatteverket besluta om kontrollbesök för att kontrollera att den som är skyldig att använda kassaregister fullgör sina skyldigheter. Vid ett kontrollbesök får Skatteverket göra kundräkning, kontrollköp, kvittokontroll och kassainventering i verksamhetslokaler som allmänheten har tillträde till. Kundräkning får även göras på allmän plats i anslutning till sådan lokal. I 7 § regleras vilka uppgifter som Skatteverket får kontrollera i samband med kontrollbesöket.

5.3 Kontrollavgifter

Kontrollavgifterna regleras i 50 kap. SFL. Kontrollavgift ska tas ut av Skatteverket, vid kontrollbesök, om den som är skyldig att föra personalliggare inte fullgör sin skyldighet, inte håller personalliggaren tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen eller på byggarbetsplatsen eller inte har lämnat uppgift enligt 7 kap. 2 a § om när byggverksamheten ska påbörjas och var den ska bedrivas, en s.k. bygganmälan. Kontrollavgiften är 12 500 kronor för varje kontrolltillfälle och 25 000 kronor om Skatteverket tidigare har tagit ut en kontrollavgift och en ny kontrollavgift ska tas ut för en överträdelse som har inträffat inom ett år. För varje person som vid kontrollen är verksam och inte är dokumenterad i en tillgänglig personalliggare utgår dessutom en avgift med 2 500 kronor och för den som inte lämnat en bygganmälan är avgiften 25 000 kronor.

Om Skatteverket vid tillsyn eller kontrollbesök finner att den som är skyldig att använda kassaregister inte fullgör sina skyldigheter att använda kassaregister ska kontrollavgift tas ut. Avgift ska även tas ut om den som är skyldig att använda kassaregister inte har lämnat uppgift till Skatteverket om de kassaregister som finns i verksamheten. Avgiften är 12 500 kronor vid varje kontrolltillfälle. Avgiften kan tas ut med 25 000 kr vid en upprepad förseelse inom ett år om kontrollavgift på 12 500 kr har tagits ut tidigare.

Kontrollavgifterna har höjts från 10 000 kr till 12 500 kr respektive från 20 000 kr till 25 000 kr. Avgiften för varje person som är verksam men inte antecknad i en personalliggare har också höjts från 2 000 kr till 2 500 kr. De högre beloppen gäller vid kontroller som har inletts efter den 31 december 2015.

Kontrollavgift ska även tas ut av den som inte har fullgjort dokumentationsskyldigheten vid upplåtelse av plats för torg- och marknadshandel. Kontrollavgiften är 2 500 kronor för varje tillfälle då skyldigheten inte har fullgjorts.

Reglerna innebär att Skatteverket ska ta ut en kontrollavgift om verket vid ett kontrollbesök finner att den som är skyldig att dokumentera identifikationsuppgifter i en personalliggare eller tillhandahålla utrustning för elektronisk personalliggare

- inte fullgör sin skyldighet
- inte håller personalliggaren tillgänglig i verksamhetslokalen eller på byggarbetsplatsen
- inte har lämnat uppgift om när byggverksamheten ska påbörjas och var den ska bedrivas (bygganmälan)

Om ett kassaregister inte använts i enlighet med dessa bestämmelser finns grund för att ta ut kontrollavgift. Det innebär att Skatteverket kan ta ut en kontrollavgift när

- företaget saknar kassaregister trots att företaget ska använda ett sådant
- kassaregistret inte uppfyller föreskrivna krav
- företaget inte registrerar en försäljning eller annan användning av kassaregistret
- företaget registrerar en försäljning felaktigt
- företaget inte tar fram och erbjuder kunden något kvitto
- kvittot saknar uppgifter eller innehåller felaktiga uppgifter
- företaget inte bevarar uppgifterna på kontrollremsan, i journalminnet eller på tömningskvittot
- företaget inte har anmält kassaregistret eller förändring av sitt innehav.

Skatteverket har bevisbördan för att grundförutsättningarna för att ta ut kontrollavgift är uppfyllda. Skatteverket ska kunna visa att det är mycket sannolikt att företaget har brustit i sin skyldighet att använda kassaregister eller inte anmält innehav eller förändringar av kassaregistret. Det har inte någon betydelse om överträdelsen beror på ett användarfel eller på kassaregistrets egenskaper eller funktion. Det finns inga krav på att företaget ska ha brustit i sina skyldigheter med uppsåt eller av oaktsamhet för att Skatteverket ska kunna ta ut en kontrollavgift.

Skatteverket får bara ta ut kontrollavgifter för brister som Skatteverket konstaterat vid ett kontrollbesök eller en tillsyn. Det betyder att Skatteverket inte kan ta ut någon kontrollavgift för brister som framkommer vid t.ex. en skatterevision.

Skatteverket ska meddela beslut om att ta ut kontrollavgift för kassaregister och personalliggare inom 2 år från den dag då beslutet om tillsyn eller kontrollbesök meddelades (52 kap. 9 § första stycket SFL). Ett beslut om kontrollavgift för den som inte har fullgjort dokumentationsskyldigheten vid upplåtelse av plats för torg- och marknadshandel ska meddelas inom 2 år från den dag då Skatteverket konstaterade att dokumentationsskyldigheten inte har fullgjorts (52 kap. 9 § andra stycket SFL). En kontrollavgift får inte beslutas för en person som har avlidit (52 kap. 10 § SFL).³⁴

När det finns förutsättningar att ta ut kontrollavgift måste Skatteverket pröva om det finns några skäl för befrielse.³⁵ Om det är oskäligt att ta ut en kontrollavgift med fullt belopp ska Skatteverket besluta om hel eller delvis befrielse från avgiften (51 kap. 1 § SFL). Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om

1. den felaktighet eller passivitet som har lett till avgiften kan antas ha
a) berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande,

³⁴ Skatteverkets hemsida, Vägledning, 2016, Andra skatter & avgifter, Kontrollavgift, Kontrollavgift för personalliggare och Kontrollavgift för kassaregister, Förutsättningar för att ta ut kontrollavgift, hämtad 2016-12-13

³⁵ Skatteverkets hemsida, Vägledning, 2016, Andra skatter & avgifter, Kontrollavgift, Kontrollavgift för personalliggare och Kontrollavgift för kassaregister, Befrielse från kontrollavgift, hämtad 2016-06-29

- b) berott på en felbedömning av en regel eller betydelse av de faktiska förhållandena, eller
- c) föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter,
2. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten, eller
3. en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet.

Bedömningen av om skäl för befrielse föreligger ska vara nyanserad och inte alltför restriktiv. Vid bedömningen av om befrielse kan medges ska särskilt beaktas bl.a. om oriktigheten kan antas bero på att den skattskyldige har felbedömt skattereglerna eller de faktiska förhållandena som har haft samband med uppgiften på ett sådant sätt att det framstår som ursäktligt. Enligt regeringens mening fanns det inte skäl att förändra bestämmelserna i SFL om befrielse från särskild avgift med anledning av att personalliggare införs i byggbranschen. Befrielsereglerna ska vara generösa och flexibla och de lämnar stort utrymme för Skatteverket att medge befrielse från kontrollavgift om oavsiktliga och ursäktliga fel begås till följd av de svårigheter som de skiftande förhållandena i byggbranschen bjuder.³⁶

Befrielsereglerna för skattetillägg och föreningsavgift har varit utgångspunkten för de gemensamma reglerna om befrielse i 51 kap. SFL. Det finns inga fasta nivåer vid delvis befrielse. Av förarbetena till SFL framgår att fasta hållpunkter bör finnas och att det är nödvändigt att vissa schabloner ställs upp. Vidare konstateras att befrielse till hälften eller en fjärdedel i de flesta fall innebär en rimlig nyansering. Om nedsättningen till dessa nivåer däremot inte ger ett rimligt resultat är det möjligt att sätta ned kontrollavgiften på annat sätt.³⁷

Det innebär att Skatteverket kan medge befrielse till en valfri nivå eller till ett valfritt belopp. Av förarbetena framgår att fasta hållpunkter bör finnas och att det är nödvändigt att vissa schabloner ställs upp. Skatteverket tolkar detta som att vid delvis befrielse från en kontrollavgift normalt ska hålla sig till hälften eller en fjärdedel. Det är först om detta inte innebär ett rimligt resultat som befrielse ska medges på något annat sätt. Skatteverket har i sin rättsliga vägledning redogjort för bestämmelserna kring kontrollavgift och befrielse av denna.

Skatteverket ger följande exempel på hur frågan om befrielse ska bedömas i situationer med anknytning till bestämmelserna om personalliggare.

- Endast en verksam person - Om endast en person skulle ha antecknats i personalliggaren och någon sådan anteckning inte har gjorts ska Skatteverket medge hel befrielse från kontrollavgiften på 12 500 kr om personalliggaren är korrekt förd tiden före kontrollbesöket. Skälet för befrielse är att det får anses vara oskäligt att ta ut en kontrollavgift på 12 500 kr för ett fel som består i att vid ett enstaka tillfälle inte ha antecknat den ende verksamme personen i personalliggaren. Skatteverket ska i en sådan situation endast ta ut en kontrollavgift med 2 500 kr för att den verksamme inte är antecknad i personalliggaren. Om personalliggaren är bristfällig även på andra sätt än att det saknas anteckningar för kontrollbesöksdagen ska Skatteverket dock ta ut kontrollavgift på 12 500 kr.
- Personalliggaren hålls inte tillgänglig - Om företaget inte håller äldre delar av personalliggaren tillgänglig i verksamhetslokalen får en kontrollavgift tas ut. Exempel på detta är när företaget för en manuell personalliggare och vid Skatteverkets kontroll inte kan visa upp gamla liggare inom en rimlig tidsperiod. Vad som är en rimlig tidsperiod får avgöras från fall till fall.
- Tekniska fel - När personalliggaren förs elektroniskt, såsom i byggbranschen, kan det uppkomma tekniska problem som den som är ansvarig inte kan råda över. Ett exempel är att mobiltäckningen på en viss plats är otillräcklig och att det därför inte går att registrera

³⁶ Prop. 2014/15:6, s. 68

³⁷ Prop. 2010/11:165, Skatteförfarandet, s. 475 ff.

uppgifter i personalliggaren. När brister i personalliggaren beror på sådana tekniska problem bör befrielse från kontrollavgiften normalt medges.

Avseende kassaregister ger Skatteverket bl.a. följande exempel på när befrielse kan bli aktuellt.

- Vid mindre överträdelser av kravet att registrera försäljningar i kassaregistret. Normalt sett bör det krävas minst två oregistrerade eller felregistrerade försäljningar för att Skatteverket ska ta ut någon kontrollavgift. Detta gäller i vart fall när det inte är fråga om stora belopp.
- Om ett företag inte tar fram och erbjuder kunden något kvitto, uppfyller företaget inte kvittokravet. En eller enstaka överträdelser av kvittokravet anses inte som regelmässiga överträdelser och bör inte leda till kontrollavgift. Skatteverket anser däremot att det är en regelmässig överträdelse om det kan konstateras att fyra kunder inte erbjuds kvitto.
- Om det förekommer felaktiga uppgifter på kvittot är det en överträdelse som medför att Skatteverket kan ta ut en kontrollavgift. Exempelvis kan företagarens namn vara felstavat eller adressen kan vara felaktig. Om näringsidkaren kan identifieras med hjälp av andra uppgifter, t.ex. organisationsnummer, får risken för skatteundandragande anses liten. Ett sådant fel försvårar heller inte kontrollen vid kundräkning eller kontrollköp. Överträdelsen kan då anses som ringa och Skatteverket bör normalt medge hel befrielse.
- Den som avser att bedriva näringsverksamhet ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket innan näringsverksamheten påbörjas eller övertas. Skatteverket bör medge hel befrielse vid kortare dröjsmål med anmälan (en vecka).
- Hel befrielse från kontrollavgift bör medges om en näringsidkare inte avanmält sitt kassaregister.

Skatteverket ska efter ansökan bevilja anstånd med betalning av kontrollavgifter om den som avgiften gäller har begärt omprövning av eller överklagat beslutet om kontrollavgiften.

Anståndstiden för ändringsanstånd eller anstånd för att undvika betydande skada får bestämmas till längst tre månader efter dagen för beslutet i sakfrågan (63 kap. 6 § SFL).

6 Skatteverkets kontroll

6.1 Skattefelet

Enligt regleringsbrevet ansvarar Skatteverket bl.a. för frågor om skatter och sociala avgifter. Målet enligt regleringsbrevet är att skatter och avgifter ska fastställas så att skillnaden mellan de fastställda och de teoretiskt riktiga beloppen (skattefelet) blir så litet som möjligt. Hur detta arbete går till beskrivs på följande sätt i Skatteverkets årsredovisning för 2014.³⁸

Skatteverket menar att beskrivningen och analysen av hur Skatteverket påverkar skattefelet utgår från att skattefelet bestäms av fem skattefelsfaktorer. De fem faktorerna är; förutsättningar att göra rätt, felutrymme, upplevd risk för upptäckt, social tillit och motivation. Skatteverket menar att verket har förhållandevis stor påverkan på de tre första faktorerna medan faktorerna social tillit och motivation speglar den enskildes tillit till samhällets institutioner i vid mening och viljan att bidra till finansieringen av de offentliga verksamheterna i samhället. I viss mån påverkar Skatteverket dock faktorerna social tillit och motivation genom att verket sköter sina uppgifter både när det gäller att underlätta för den enskilde att göra rätt och när det gäller att säkerställa att alla betalar rätt skatt.

Planeringen av verksamheten i syfte att minimera skattefelet utgår från olika typer av riskanalyser. Utgångspunkten är att resurserna ska koncentreras till områden med hög risk för skattefel. Valet av åtgärd bestäms av riskernas karaktär. Skatteverket delar in sina åtgärder i fyra kategorier; vägledning, strukturpåverkan, kontroll och attitydpåverkan.

När det gäller kontrollen har Skatteverket genom insatserna Kontanthandel, Oredovisade inkomster och Kontroll av nya aktörer fokuserat på skattefusk bland aktörer som i hög grad påverkas av upptäcktsrisk. För att komma tillrätta med oredovisade inkomster och svart arbetskraft har Skatteverket fokuserat på branscher med stor andel kontanthantering. Inom kontanthandeln har en förskjutning gjorts mot upprepat fusk. Vidare har en särskild satsning gjorts för att kontrollera efterlevnaden av kravet på kassaregister inom torg- och marknadshandel.

Skatteverkets resurser ska enligt regleringsbrevet vara koncentrerade till områden med hög risk. En effektiv riskhantering förutsätter att det finns en sammanhållen kedja från identifiering och värdering av risker till planering av insatser och genomförande av urval och åtgärder mot riskerna. Under 2014 har Skatteverket tagit ytterligare steg i ett långsiktigt utvecklingsarbete för en effektivare riskhantering. Skatteverkets inriktning av verksamheten baseras på bl.a. kunskap som framkommit genom olika analyser. Genom att identifiera och analysera risker skapar Skatteverket underlag som ger kunskap, reducerar osäkerhet och ger stöd i ett effektivt beslutsfattande. Skatteverket har under 2014 bl.a. sett över den valda plattformen för analys, urval och uppföljning. Skatteverket konstaterar att verket behöver förbättra förutsättningarna för riskhantering i form av ytterligare underlag och uppföljningsinformation.³⁹

6.2 Olika kontrollformer

Skatteverket har i sin kontrollverksamhet tillgång till olika typer av kontrollformer.⁴⁰ De generella kontrollformer som används är s.k. skrivbordskontroll och revision. Därutöver finns vissa särskilda kontrollformer.

Skrivbordskontroll innebär att Skatteverket tar kontakt med den skattskyldige genom ett telefonsamtal eller genom en skriftlig förfrågan. Detta är en vanlig och billig kontrollform. Den skattskyldige kan vid en skrivbordskontroll även föreläggas att lämna de upplysningar som behövs

³⁸ Årsredovisning Skatteverket 2014, s. 32 ff.

³⁹ Årsredovisningen Skatteverket 2014, s. 36 och 76

⁴⁰ Redogörelsen i detta avsnitt är hämtad från prop. 2012/13:34, Personalliggare för tvätteribranschen, s. 10 ff.

för att genomföra kontrollen. Den som är eller kan antas vara uppgiftsskyldig enligt 15–35 kap. SFL kan föreläggas att lämna uppgift som Skatteverket behöver för att kontrollera skyldigheten. Syftet med denna bestämmelse är att ge Skatteverket befogenhet att begära in uppgifter som behövs för kontroll av en uppgiftsskyldighet (kontrollföreläggande). En förfrågan kan vara muntlig eller skriftlig, till skillnad från ett föreläggande som alltid ska vara skriftligt. Skatteverket får inte vid en förfrågan begära andra uppgifter än sådana som kan inhämtas med hjälp av ett föreläggande.

En revision är den mest långtgående kontrollformen. Vid revision får räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten granskas. Vidare får revisorn t.ex. inventera kassan, granska lager, maskiner och inventarier samt besiktiga verksamhetslokaler. En revision får inte pågå under längre tid än nödvändigt och Skatteverket ska snarast meddela den reviderade om resultatet av revisionen i de delar som den rör den reviderade. Revisionen ska genomföras i samverkan med den reviderade och på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten hos denne. Ett beslut om revision ska innehålla uppgift om syftet med revisionen och om möjligheten att undanta uppgifter och handlingar från kontroll. Den som ska revideras ska underrättas om beslutet innan revisionen verkställs men i vissa fall får underrättelse ske i samband med att revisionen verkställs, t.ex. vid kassakontroller, granskning av lager, maskiner och inventarier och besiktning av verksamhetslokaler, om kontrollen skulle förlora sin betydelse om den som ska revideras underrättas i förväg. Slutligen behöver underrättelse i förväg inte heller ske om det finns en påtaglig risk för sabotage i enlighet med bestämmelse om bevissäkring.

Det finns ett antal kontrollformer som är fristående från revisionsinstitutet. Exempel på sådana kontrollformer är tillsyn över att den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister har kassaregister och att kassaregister som används i en verksamhet uppfyller föreskrivna krav samt kontrollbesök hos den som är eller kan antas vara skyldig att föra en personalliggare. När bestämmelserna om bl.a. revision och tillsyn fördes över till en gemensam förfarandelag, skatteförfarandelagen, var det viktigt med en tydlig avgränsning mellan dessa kontrollbefogenheter och revisionsinstitutet. Det gäller särskilt i fråga om de kontrollbefogenheter som inte omedelbart syftar till att kontrollera om skatt har redovisats och betalats på rätt sätt, dvs. tillsynen över kassaregister samt kontrollbesök hos den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister eller föra personalliggare. Dessa kontrollbefogenheter får endast användas i syfte att kontrollera om den aktuella dokumentationsskyldigheten har fullgjorts. Om syftet är att kontrollera att en uppgiftsskyldighet har fullgjorts ska kontrollen i stället ske inom ramen för revision eller genom föreläggande. För att tydliggöra skillnaden mellan kontrollinstitutets tillsyn och kontrollbesök å ena sidan och revisionsinstitutet å andra sidan gavs bestämmelserna om tillsyn över kassaregister och kontrollbesök i vissa branscher i ett eget kapitel i skatteförfarandelagen, nämligen 42 kap.⁴¹

Skatteverket får besluta om kontrollbesök för att kontrollera att den som är eller kan antas vara skyldig att föra personalliggare fullgör sina eventuella skyldigheter. Skatteverket får vid ett sådant besök begära att en person som utför eller kan antas utföra arbetsuppgifter i verksamheten styrker sin identitet. Uppgifterna får stämmas av mot personalliggaren. Kontrollbesöket får bara genomföras i verksamhetslokalerna. Befogenheterna får bara användas för åtgärder som direkt tar sikte på att kontrollera att skyldigheten att dokumentera identifikationsuppgifter i en personalliggare enligt 39 kap. SFL efterlevs.⁴²

Skatteverket utövar tillsyn över att den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister har kassaregister och att ett kassaregister som används i en verksamhet uppfyller föreskrivna krav. För sin tillsyn har Skatteverket rätt att få tillträde till de verksamhetslokaler där den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister bedriver verksamhet. Skatteverket får begära biträde av polisen. Om Skatteverket begär det ska den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för

⁴¹ Prop. 2010/11:165 s. 414 f.

⁴² Prop. 2010/11:165, s. 877

tillsynen. Skatteverket får besluta om kontrollbesök för att kontrollera om den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister fullgör sina eventuella skyldigheter. Verket får vid sådant besök göra kundräkning, kontrollköp, kvittokontroll och kassainventering.

Med torg- och marknadshandel avses all handel utom sådan som en näringsidkare stadigvarande bedriver i permanenta lokaler eller i omedelbar anslutning till dessa. 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. Kontrollbesöket får bara genomföras där torg- och marknadshandel bedrivs.

Underrättelse om beslut om kontrollbesök avseende personalliggare och kassaregister behöver inte ske före besöket. Kontrollbesöket ska genomföras på ett sådant sätt att verksamheten inte hindras i onödan.

6.3 Volymer i Skatteverkets kontrollverksamhet

Vilka volymer som olika delar av kontrollverksamheten har framgår av Skatteverkets årsredovisning för 2014.⁴³

Volymer i kontrollverksamheten

	2012	2013	2014	2013-2014
Tillsyn kassaregister	22 072	15 389	13 679	-11,1%
- varav särskilda kontrollåtgärder	11 383	10 396	8 960	-13,8%
Påförda kontrollavgifter kassaregister	2 955	2 666	2 692	1,0%
Personalliggarbesök	10 305	8 246	5 762	-30,1%
- påförda kontrollavgifter	2 237	2 035	1 492	-26,7%
Företagsbesök	19 208	20 063	23 583	17,5%
Revisioner	3 054	3 488	3 020	-13,4%
Skattetillägg	93 228	85 505	67 666	-20,9%
Brottsanmälningar	2 963	2 802	1 880	-32,9%
Betalningssäkringar exkl. förvarstagande	366	257	210	-18,3%
Åtgärder enligt tvångsåtgärdslagen	165	162	152	-6,2%

Källa: Gin, Guppi och Rif

I kontrollen ingår de arbetsuppgifter som främst innebär att lämnade uppgifter utreds i form av besök, skrivbordskontroll och revision. För att minska mängden oavsiktliga fel och skattefusk bland privatpersoner och företag kontrollerar Skatteverket redovisningen av inkomstskatt, moms, arbetsgivaravgifter och preliminär skatt.

Tiden som lagts ned på kontrollverksamheten har minskat med 3,5 procent, från 536 870 dagar 2013 till 518 225 dagar 2014. Samtidigt som antalet beslut minskat med 0,1 procent. Av tabellen nedan framgår att även antalet revisioner har minskat jämfört med 2013. Enligt Skatteverket beror det främst på att det finns en förskjutning från revisioner till skrivbordskontroller, vilket delvis förklaras av att den mest ändamålsenliga arbetsmetoden ska väljas. I vissa fall har även tillgänglig kompetens påverkat valet av utredningsmetod. Antalet besök har också minskat något. Enligt Skatteverket ligger detta i linje med planeringen, där kontroller bl.a. har omprioriterats från tillsynsbesök av kassaregister och personalliggare till andra fördjupade kontroller.⁴⁴

⁴³ Årsredovisning Skatteverket 2014, s. 113

⁴⁴ Årsredovisning Skatteverket 2014, s. 41

Tabell 20 Väsentliga volymförändringar inom kontrollverksamheten¹⁾

Antal/Andel	2012	2013	2014	2013–2014
Revisioner	3 054	3 488	3 020	-13,4 %
Besök ²⁾	51 585	43 698	43 024	-1,5 %
Kontrollbeslut ³⁾	495 711	434 941	434 624	-0,1 %
- varav höjning	58 %	62 %	60 %	-2 p.e.
- varav sänkning	42 %	38 %	40 %	2 p.e.
Borgenärsåtgärder ⁴⁾	6 874	6 264	6 008	-4,1 %
Skattetillägg	93 228	85 505	67 666	-20,9 %
Beslutade brottsanmälningssändanden ⁵⁾	-	2 029	1 675	-17,4 %
Brottsmisstankar ⁵⁾	-	17 231	19 047	10,5 %

Källa: Gin, Guppi

Not 1) Ett ärende inom kontrollverksamheten kan även vara ett ärende inom löpande ärendehantering.

Not 2) Personalliggare, kassaregister och företagsbesök.

Not 3) Kontrollbeslut om inkomstskatt, moms, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt.

Not 4) Företrädaransvar, konkursansökningar och preskriptionsförlängningar.

Not 5) Uppgifter i RIF kan per helår bara redovisas fr.o.m. 2013.

6.4 Kontrollen av personalliggare och kassaregister

Skatteverket ger årligen ut Skattestatistisk årsbok. Av Skattestatistisk årsbok 2008 framgår att de drygt 31 000 kontroller av personalliggare som genomfördes under 2007 till stor del genomfördes av revisorer. Av Skattestatistisk årsbok 2011 framgår att antalet revisioner har minskat under de senast trettio åren. Under 1980-talet var antalet skatterevisioner under ett antal år över 18 000. Sedan skedde en succesiv minskning av antalet revisioner. Under 2000-talet hade revisionerna återigen blivit mer begränsade och endast i undantagsfall omfattat mer än en skatt genom att Skatteverket infört riskvärdering vid revisionsurvalet. Utöver antalet revisioner, drygt 4500, genomförde Skatteverket under 2010 ca 78 000 företagsbesök, vilket inkluderade 11 000 kontroller av personalliggare och 55 000 av kassaregister.⁴⁵

I Skattestatistisk årsbok 2012 nämns inte begreppen personalliggare, kassaregister eller kontrollavgift. Detta år ändrar Skatteverket också den kapitelindelning som årsboken haft under åren 1998–2011 och avsnittet ”Skattekontroll och skattebrott” finns inte längre med. Däremot har avsnittet ”Attityder till skattesystemet, skattefusk och Skatteverkets kontroll” införts. Till skillnad från årsboken 2012 (avsnitt 5.4 Synen på skatteverkets kontroll) finns i 2013 och 2014 inget särskilt avsnitt om Skatteverkets kontroll och inte heller här finns orden personalliggare, kassaregister eller kontrollavgift nämnda.

I Skattestatistisk årsbok 2015 återkommer ett kapitel om Skattekontrollen med följande statistik över gjorda företagsbesök de senaste fem åren.

Tabell 3.7
Antal företagsbesök 2010–2014
Number of company visits

Antal (Number)	2010	2011	2012	2013	2014
Personalliggare (Staff Registers)	11 156	9 103	10 298	8 270	5 792
Kassaregisterbesök (Cash registers)	54 881	28 404	22 217	15 580	13 799
Övriga företagsbesök (Other company visits)	12 632	15 427	20 039	20 329	23 583
Summa (total)	78 669	52 934	52 554	44 179	43 174

Källa: Revisionsregistret, KOBRA och Guppi

Skatteverket beskriver också i årsboken 2015 att vid införandet av lagstiftningen om krav på personalliggare så genomfördes ett stort antal personalliggarbesök. Detta för att försöka nå så många som möjligt för att kunna rätta fel tidigt och informera. När det gäller kassaregister så

⁴⁵ Skattestatistisk Årsbok 2011, s. 241 ff.

beskriver Skatteverket att kontrollen av att reglerna följs görs genom oanmälda besök. Besöken görs via tillsynsbesök och kontrollbesök. Tillsynsbesöken innebär att Skatteverket kontrollerar att den som är skyldig att ha ett kassaregister verkligen har det och att denne anmält rätt register och box till Skatteverket och att kassaregistret uppfyller föreskrivna krav. Ett kontrollbesök kan innebära kundräkning, kontrollköp, kvittokontroller (att kvitto erbjuds) och kassainventering.⁴⁶

Det är inom ramen för insatsen "Skatteverkets granskning av kontantbranscher" (Kontanthandel) som Skatteverket utövar tillsyn och genomför kontrollbesök hos företag som omfattas av kravet på kassaregister. Skatteverket har i sin rapport Effekter av tillsyn och kontrollbesök från 2015 beskrivit sin kontrollverksamhet avseende kontanthandeln och där framgår följande.

Första året med de nya reglerna, 2010, besökte Skatteverket en stor andel av de företag som omfattades av kravet på kassaregister för att kontrollera om korrekta register fanns eller var beställda, var anmälda och användes. Då genomförde Skatteverket drygt 50 000 tillsyner och drygt 3 000 kontrollbesök. Tillsyn genomfördes i allmänhet inom ett geografiskt avgränsat område där samtliga som bedömdes omfattas av kravet på kassaregister besöktes. Även 2011 genomfördes betydligt fler tillsyner än kontrollbesök. Från och med 2012 är förhållandet det omvända med fler antal kontrollbesök än tillsyn varje år.

Under 2013 minskade antal kontrollbesök med 15 procent jämfört med 2012, trots detta beslutade Skatteverket om något fler kontrollavgifter. Kontrollverksamheten bedömer att detta är ett resultat av ett mer riskbaserat urval. När verksamheten med tillsyn och kontrollbesök påbörjades genomfördes dessa huvudsakligen utan riskbedömning. Idag är urvalet av företag som kontrolleras i allt större omfattning riskbaserat och baseras på information från tillsynsverksamheten, medarbetarnas lokalkännedom, tips från allmänheten samt information från Skatteverkets övriga kontrollverksamhet.

Inom Skatteverkets insatser identifieras ofta företag som ska kontrolleras med hjälp av maskinella urvalssystem som genererar träffar i ärendehanteringssystemen. Inom Kontanthandel bistår Skatteverkets urvalsorganisation istället med urvalsunderlag där kontrollverksamheten gör ett riskbaserat urval. Det har inte skett några stora förändringar i metoder när det gäller att identifiera företagen som anses mer riskbaserade. Urvalet sker till stor del genom att identifiera företag där redovisningen verkar orimlig eller det finns skäl att anta att kassaregister inte används enligt gällande lagstiftning. Enligt kontrollverksamheten upplevs andra signaler ofta som värdefulla.

Restauranger utgör ca 22 procent av de företag som omfattas av kravet på kassaregister. Mellan 2010 och oktober 2012 genomförde Skatteverket mer än hälften av kontrollbesöken hos företag som bedriver restaurangverksamhet. Även därefter har en stor andel av kontrollbesöken gjorts hos företag som bedriver restaurangverksamhet.⁴⁷

6.5 Antal kontrollbesök och kontrollavgifter

I den följande tabellen framgår hur många kontroller av personalliggare som genomförts varje år samt hur många kontrollavgifter som dessa kontroller lett till. Samtliga uppgifter nedan i detta avsnitt är hämtade från Skattestatistisk årsbok 2015.

Personalliggare								
År	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Antalet personalliggarkontroller	31 108	17 754	17 288	11 156	9 103	10 298	8 270	5 792
Varav antal besök med kontrollavgift	3 515	2 388	2 159	1 271	1 332	2 220	2 045	1 515

⁴⁶ Skattestatistisk Årsbok 2015, s. 54 f.

⁴⁷ Skatteverket, Rapport 2015-06-18, Effekter av tillsyn och kontrollbesök, s. 9 ff.

Noteras kan att ett stort antal kontroller genomfördes det först året och att dessa sedan successivt minskat till att 2014 vara betydligt färre. Samtidigt har antalet besök med kontrollavgifter inte minskat i samma takt som antalet kontrollbesök. Under 2014 ledde drygt var fjärde besök till att kontrollavgift påfördes, vilket kan jämföras med 2008 då endast 13 procent av kontrollbesöken ledde till att kontrollavgift påfördes.

Totalt sedan införandet av personalliggare fram till och med 2014 har över 110 000 kontrollbesök genomförts, av dessa har 16 445 besök lett till kontrollavgift. Företagen som påförts dessa kontrollavgifter har totalt betalat över 130 miljoner kronor till staten.⁴⁸

Av nedanstående tabell framgår totalt antal tillsyns- och kontrollbesök som Skatteverket gjort sedan införandet av kravet på kassaregister.

Kassaregisterbesök					
År	2010	2011	2012	2013	2014
Antal tillsynsbesök	51 671	21 418	10 316	5 096	4 761
Antal kontrollbesök	3 210	6 968	11 901	10 484	9 038
Totalt	54 881	28 404	22 217	15 580	13 799

Precis som för personalliggare hade Skatteverket en stor offensiv första året med framför allt tillsynsbesök. Tillsynsbesöken innebär en kontroll av att företaget faktiskt har ett kassaregister, att det är anmält hos Skatteverket samt att det uppfyller föreskrivna krav. Som tabellen visar har dessa tillsynsbesök kraftigt minskat och kontrollbesöken ökat. De senaste åren har dock även kontrollbesöken minskat något i antal. Kontrollbesök innebär sådan kontroll som sker genom kundräkning, kontrollköp, kvittokontroll och kassainventering.⁴⁹

Sedan den 1 januari 2014 är företag inom torg- och marknadshandel skyldiga att följa reglerna om krav på kassaregister. Med anledning av detta genomfördes ett stort antal tillsyns- och kontrollbesök på företag som bedriver sådan verksamhet. Drygt 50 procent av tillsynen och 26 procent av kontrollbesök under 2014 genomfördes på företag inom torg- och marknadshandel.

Vilka typer av kontrollavgifter som påförts under åren 2010-2014 framgår av följande tabell.⁵⁰

Kassaregister kontrollavgifter					
År	2010	2011	2012	2013	2014
Kontrollavgift 10 000 kr	363	1 645	2 599	2 200	2 282
Kontrollavgift 20 000 kr efter föreläggande		13	6	2	1
Kontrollavgift 20 000 kr efter ny överträdelse	4	95	265	378	308
Nedsättning av kontrollavgift	15	129	118	147	159
Totalt	382	1 882	2 988	2 727	2 750

Kontrollavgifterna redovisas av Skatteverket något mer detaljerat för kassaregister än för personalliggare. Vid en jämförelse med tabellen över antalet kassaregisterbesök framgår att kontrollavgifterna ökar i takt med att Skatteverket övergår från tillsynsbesök till kontrollbesök. Det framgår också att, precis som för personalliggare, så har Skatteverket fått ökad träffsäkerhet med sina kontrollbesök. Fler av besöken leder till att kontrollavgift påförs än tidigare.

Fram till och med 2014 hade kontrollavgifterna för kassaregister påförts företagen med över 111 miljoner kronor. Tillsammans med kontrollavgifter för personalliggare innebär detta att fram till och med 2014 hade nästan en kvarts miljard kronor tagits ut i kontrollavgifter av företagen.

⁴⁸ Uppgifterna kommer från Skatteverket. Tabell avseende debiterade kontrollavgifter avseende personalliggare och kassaregister under åren 2007 – 2015 (t.o.m. maj)

⁴⁹ Skattestatistisk årsbok 2015 s. 55.

⁵⁰ Kontrollavgifterna höjdes 2016 från 10 000 kr till 12 500 kr och från 20 000 kr till 25 000 kr.

6.6 Rättslig kvalitetsuppföljning av kontrollerna

Första tertialen 2010 gjorde Skatteverket en rättslig kvalitetsuppföljning av beslut om arbetsgivaravgifter och skatt efter personalliggarkontroll.⁵¹ Skatteverket får ta ut en kontrollavgift om personalliggaren inte är förd i enlighet med lagstiftningen. Denna kvalitetsuppföljning omfattade dock inte besluten om kontrollavgifter utan avsåg beslut om tillkommande arbetsgivaravgifter och skatt som föranletts av utredningar som gjorts med anledning av kontrollbesöken. Skatteverket gör utredningar både inom ramen för revision och inom skrivbordskontroll, men uppföljningen omfattade endast beslut som gjorts efter skrivbordskontroll.

I kvalitetsuppföljningen beskrivs Skatteverkets utredningsmetod avseende personalliggare på följande sätt.⁵²

"Utredningarna kan sägas ske i två steg. Först gör Skatteverket ett eller flera besök för att kontrollera personalliggaren. Sedan görs en utredning om verksamheten, öppettider och personalbehov etc. Därefter görs en bedömning om de löner som redovisats i skattedeklarationerna för motsvarande månader kan anses matcha det personalbehov som framkommit."

Urvalet avsåg samtliga beslut efter kontrollbesök som i Moms/AG-systemet⁵³ hade kodats som omprövningsbeslut och skrivbordskontroll och som beslutats under 2009. Urvalet har skett med hjälp av Moms/AG-systemet och det gemensamma informationssystemet GIN-skatt samt listor som tagits fram manuellt via riksprojektet Kontanthandel där bl.a. personalliggarkontroller inom restaurang- och frisörbranschen ingått. Totalt har 98 ärenden omfattats av uppföljningen. Ärendena avsåg samtliga regioner utom Storföretagsregionen (SFR) då regionen inte har några ärenden inom det aktuella området.

Kvalitetsuppföljningen visade att det fanns brister i handläggningen inom samtliga delområden som hade granskats. Denna allvarliga kritik ledde fram till förslag på en rad åtgärder i Riksåtgärdsplanen (2010-12-15).⁵⁴

Kritiken avsåg både delområdet *materiellt riktigt beslut och korrekt handläggning*. I kvalitetsuppföljningen anges att den rättsliga kvaliteten inom delområdet *materiellt riktigt beslut* måste förbättras både avseende beslut om arbetsgivaravgifter och beslut om skatt. Denna bedömning grundas i huvudsak på att bevisningen i ca en fjärdedel av de granskade besluten har bedömts inte vara tillräcklig för en skönsässig uppskattning. I en stor del av ärendena har beslut felaktigt fattats om *avdragen* skatt. Man borde ha beslutat om *ej avdragen skatt*. De skönsässigt uppskattade lönerna omfattar ett skatteavdrag med 30 procent av lönebeloppen. Detta skatteavdrag har inte gjorts av arbetsgivaren utan uppskattats av Skatteverket. I ca hälften av de granskade ärendena har det inte gått att fastställa den materiella riktigheten av besluten då ytterligare utredning borde ha gjorts. De beslut som inte kunnat bedömas bygger huvudsakligen på ett beräknat behov av arbetskraft. Beräkningen grundar sig på öppettider och bara i mycket liten omfattning på konstaterade brister i personalliggaren. Resterande ärenden, dvs. ca en fjärdedel, har bedömts som materiellt korrekta.

Även delområdet *korrekt handläggning* påverkas av att utredningarna i många ärenden varit bristande, dels har man inte begärt in relevant utredning, dels har man inte gått vidare och ställt lämpliga följdfrågor på mottagen utredning. I så gott som samtliga ärenden som granskats saknas dessutom i akterna i Moms/AG-systemet kopior på tjänsteanteckningarna från de kontrollbesök som gjorts varför akterna är ofullständiga.

⁵¹ 31.1.1 Rättslig kvalitetsuppföljning av beslut om arbetsgivaravgifter och skatt efter personalliggarkontroll, Dnr 131 23042-10/1211

⁵² Dnr 131 23042-10/1211, s. 2

⁵³ Skatteverkets debiteringssystem för moms och arbetsgivaravgifter

⁵⁴ Skatteverket, Rättsavdelningen, Kristina Skottke Karlsson, Riksåtgärdsplan, Bilaga 1, Riksåtgärdsplan med anledning av rättslig kvalitetsuppföljning avseende: Beslut om arbetsgivaravgifter och skatt efter personalliggarkontroll dnr 131 23042-10/1211, 2010-12-15, dnr 131 23042-10/1211.

År 2011 görs ytterligare rättslig kvalitetsuppföljning men denna gång avseende kontrollavgifter på grund av brister i personalliggare, dvs. inte beslut om arbetsgivaravgift och skatt.⁵⁵ Enligt denna uppföljning hade totalt i hela riket under år 2010 utförts 22 224 kontrollbesök enligt lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher (BKL), varav 2 538 medfört kontrollavgift. Den rättsliga kvalitetsuppföljningen skulle initialt omfattat 100 ärenden per region (totalt 800 ärenden). Det faktiska urvalet per region uppgick dock endast till 593 ärenden fördelat på sju regioner.

Kvalitetsuppföljningen 2011 visade att den rättsliga kvaliteten avseende *materiellt riktiga beslut* höll en hög och i stort sett jämn kvalitet. De brister som trots allt konstaterats på detta område består huvudsakligen i felaktig tillämpning av 12 § BKL, vilket oftast medfört att kontrollavgift tagits ut med för låga belopp. När det gäller delområdet *formellt riktiga beslut* har kvalitetsuppföljningen visat att den rättsliga kvaliteten är tillräckligt bra endast i Mälardalsregionen. I övriga regioner fanns ett synligt förbättringsutrymme. En allvarlig brist var att det i drygt 20 st. (8 %) av de bedömda ärendena inte framgår av besluten att frågan om befrielse prövats. I övrigt består de noterade bristerna i huvudsak av felaktig disposition av besluten samt dubbla beslutsmeningar. Vad avser delområdet *korrekt handläggning* utvisar kvalitetsuppföljningen att kvaliteten är tillräckligt bra i samtliga regioner förutom i östra regionen där det fanns ett synligt förbättringsutrymme. Brister som noterats var i några fall där information om befrielsegrunder saknas i överväganden om kontrollavgift men i övrigt var det fråga om brister i tjänsteanteckningar.

Av Skatteverkets årsredovisning för 2014 framgår att Skatteverket under 2014 gjorde två kvalitetsuppföljningar, varav en avsåg ärenden om tillsyn och kontrollbesök samt beslut om kontrollavgifter som avsåg kassaregister.⁵⁶ Uppföljningen av kontrollavgifter som avser kassaregister visar att den rättsliga kvaliteten var tillräckligt god och att ärendena handlades enhetligt över landet. Vad avser formellt riktiga beslut var handläggningen korrekt i 86 % av fallen. Även handläggningen ansågs korrekt i 86 % av fallen. Här bestod felen i huvudsak av otillåtna kontroller, bristfällig information om befrielsegrunderna och otydliga och bristfälliga tjänsteanteckningar. De flesta felen bestod i att beslutsmotiveringen var bristfällig eller otydlig. När det gällde den rättsliga kvaliteten avseende materiellt riktiga beslut ansåg Skatteverkets rättsavdelning att rätt beslut hade fattats i 95 % av ärendena. De flesta felen bestod i att kontrollavgift tas ut när kvitto inte lämnats vid två eller tre kontrollköp i fall där det enligt rättsavdelningens uppfattning inte är tillräckligt för att ta ut en kontrollavgift.⁵⁷

Den andra kvalitetsuppföljningen, om dokumentationsskyldigheten, visade att kvaliteten varierade något. Bland annat hade Skatteverket begärt in fler handlingar än nödvändigt. Skatteverket har angett att de uppmärksammade bristerna kommer att åtgärdas.⁵⁸ Skatteverket har inte lämnat ut denna kvalitetsuppföljning, varför vi har inte kunnat granska vad bristerna avsåg.

6.7 Effekter av tillsyn och kontrollbesök inom kontanthandel

Ett flertal utredningar har de senaste två decennierna konstaterat att det fanns allvarliga problem med att intäkter undanhölls från redovisning. Ofta har samma utredningar konstaterat att intäkter undanhålls men också att en del av de undanhållna intäkterna används till att betala svart

⁵⁵ 31.1.4 Rättslig kvalitetsuppföljning avseende kontrollavgift personalliggare, Dnr 131 831521-11/1211

⁵⁶ Årsredovisning Skatteverket 2014, s. 46

⁵⁷ Skatteverket, Åke Johansson, Rapport, BES 2013:1 Rättslig kvalitetsuppföljning vid Skatteverket av kontrollavgifter som avser kassaregister, 2015-09-29, dnr 131 16653-14/1211, s. 1

⁵⁸ Årsredovisning Skatteverket 2014, s. 46

arbetskraft. Många av förslagen på åtgärder för att komma tillrätta med problemen härstammar från den kartläggning som rapporterades i Branschsaneringsutredningen.⁵⁹

Gemensamt för flertalet utredningar har varit att de krävt ökade möjligheter för Skatteverket att kontrollera skattefusk och svartarbete där det förekommer, dvs. på arbetsplatsen. Oredovisade försäljningsintäkter och svarta löner har av Skatteverket bedömts vara två sidor av samma mynt. Skatteverket menar att genom krav på personalliggare och krav på certifierade kassaregister, som började gälla 2007 respektive 2010, har Skatteverket fått verktyg som är tänkta att hantera båda sidorna av detta mynt.⁶⁰

Skatteverket gjorde 2015 analysen Effekter av tillsyn och kontrollbesök inom kontanthandel. Syftet med analysen var att utvärdera i vilken utsträckning Skatteverkets tillsyn och kontrollbesök hade medfört att skatteundandragandet inom kontanthandeln minskat. Detta studerades genom att undersöka effekten av kontroll på företagens redovisade omsättning och lönekostnader.⁶¹

Analysen baserades på paneldata där Skatteverket studerade ett stort antal företag flera perioder före och efter att kontrollen har skett och använde det faktum att företagen hade blivit kontrollerade vid olika tidpunkter. Skatteverket använde sig av statistiska metoder för att kunna särskilja effekten av kontroll från andra effekter på företagens redovisning. Skatteverket studerade även ifall effekten skiljer sig åt mellan olika branscher inom kontanthandeln. Enligt rapporten går det att urskilja en omedelbar effekt av Skatteverkets kontroller på omsättning och lönekostnader. Skatteverket har dock inte undersökt de bestående effekterna. Resultatet för populationen som helhet är enligt Skatteverket att kontrollen leder till att företagen i genomsnitt redovisar nästan 10 procent högre omsättning månaderna efter kontrollen jämfört med månaderna innan. Kontrollens effekt gällande lönekostnader visar på en genomsnittlig ökning på drygt 6 procent för populationen som helhet.⁶²

Sammanfattningsvis ser Skatteverket effekter av kontroll både på redovisad omsättning och på lönekostnader. När Skatteverket delar upp undersökningen i effekter som ett resultat av tillsyn respektive kontrollbesök ser verket att det finns skillnader men de är små. När Skatteverket mäter effekten på redovisad omsättning är skillnaden mellan tillsyn och kontrollbesök statistiskt säkerställd men inte när Skatteverket mäter på redovisad lönekostnad. Detta tolkar Skatteverket som att det finns anledning att se över hur stor del av kontrollverksamheten som bör genomföras i form av tillsyn respektive kontrollbesök, särskilt med hänsyn tagen till den resursåtgång som krävs för de olika instrumenten. En ytterligare tolkning av resultatet är att skatteundandragandet inte tycks ha försvunnit då analysen har visat på en effekt av de båda kontrollinstrumenten. Detta talar enligt Skatteverket för att det krävs fortsatta kontrollåtgärder för att ytterligare minska utrymmet för skatteundandragande. Skatteverket menar att det också är intressant att fundera över hur ofta företag bör kontrolleras och om det finns en lämplig kontrollnivå. Att besvara de frågorna låg dock inte inom ramen för den gjorda analysen.⁶³

I analysen studerades enbart stabila företag (dvs. företag som drivit verksamhet i minst ett år innan och efter kontrollen) som inte var slumpmässigt utvalda. Resultatet kan därför inte tillämpas på hela kontanthandeln vilket Skatteverket inser och kommenterar på följande sätt.⁶⁴

"När vi analyserar resultatet är det viktigt att tänka på att det inte är slumpmässigt utvalda företag som kontrolleras utan företag där Skatteverket har bedömt att det finns förhöjd risk för skatteundandragande. Resultatet kan därför inte användas för att bedöma den genomsnittliga effekten av kontroll på skatteundandragande i hela kontanthandeln. En

⁵⁹ Skatteverket, Effekter av tillsyn och kontrollbesök inom kontanthandel, 2015-06-18, s. 6 och där angivna utredningar bl.a. Branschsaneringsutredningens betänkande SOU 1996:172 och SOU 1997:111, RSV Rapport 2002:3, promemoria från en arbetsgrupp utsedd av finansministern DS 2005:28 "Skattefusk, effektivitet och rättvisa – utökad skattekontroll i vissa branscher och diskussioner rörande schabloniserade inslag i beskattningen"

⁶⁰ Skatteverket, Effekter av tillsyn och kontrollbesök inom kontanthandel, s. 7

⁶¹ Skatteverket, Effekter av tillsyn och kontrollbesök inom kontanthandel, s. 14

⁶² Skatteverket, Effekter av tillsyn och kontrollbesök inom kontanthandel, s. 3

⁶³ Skatteverket, Effekter av tillsyn och kontrollbesök inom kontanthandel, s. 28

⁶⁴ Skatteverket, Effekter av tillsyn och kontrollbesök inom kontanthandel, s. 14

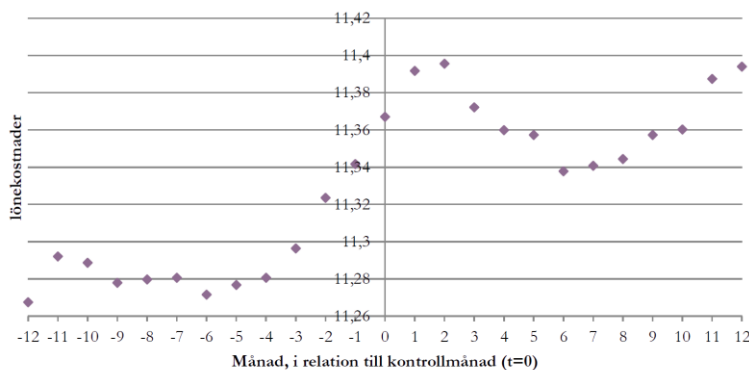
avgränsning som vi har gjort i den här studien är att vi har valt att enbart studera stabila företag och därför kommer vi endast att kunna uttala oss om effekten av kontroll på stabila företag med förhöjd risk.

Det finns förmodligen en överskattning av effekten i de delar av populationen där skatteundandragandet var lågt eller obefintligt innan kontrollen, samtidigt som det innebär en underskattning i de delar av populationen där skatteundandragandet var som mest omfattande.”

I rapporten beskriver Skatteverket effekterna av kassaregisterkontrollen på löneredovisningen.⁶⁵ Enligt Skatteverket händer något intressant kring månaderna vid kontrollmånaden men ökningen av de redovisade lönekostnaderna verkar börja några månader innan kontrollen. Analysen avser den första kontrollen som företagen blivit utsatta för under perioden 2012-2013, vilket innebär att Skatteverket inte vet ifall de företag som blivit kontrollerade under 2012 även fått en tillsyn eller ett kontrollbesök året innan. Skatteverket väljer därför att separat studera de företag som kontrollerades 2013, dvs. som med säkerhet inte fått någon tillsyn eller kontrollbesök året innan.

Genom att studera företagen som kontrollerades 2013 separat ser Skatteverket ett cykliskt mönster i de redovisade lönekostnaderna. Det ger dock ingen förklaring till varför det ser ut som det gör i månaderna innan kontrollmånaden. Genom att utesluta de företag som kontrollerades 2012 kan Skatteverket med all säkerhet veta att ingen tillsyn eller kontrollbesök har skett månaderna innan denna kontroll, däremot har Skatteverket ingen vetskap om ifall personalliggarkontroller har ägt rum månaderna innan denna kontroll som studeras. Möjligtvis skulle det kunna vara så att företagen månaderna innan har utsatts för ett kontrollbesök av personalliggare, vilket då möjligtvis skulle kunna vara en förklaring till denna uppgång i de redovisade lönekostnaderna. De grupper som vid tidpunkten för Skatteverkets analys kunde utsättas för en personalliggarkontroll var frisör-, tvätteri- och restaurangföretagen. För att försöka ta reda på om en kontroll av personalliggare låg bakom uppgången exkluderade Skatteverket dessa företag.⁶⁶

Av figur 6 (s. 23 i rapporten) framgår den genomsnittliga lönekostnad månaderna före och efter kontroll (t=0) för de företag som kontrollerades 2013, exklusive frisör, tvätteri och restaurangföretag.



Figur 6 Genomsnittlig lönekostnad månaderna före och efter kontroll (t=0) för de företag som kontrollerades 2013, exklusive frisör, tvätteri och restaurangföretag
Anm. Lönekostnaden är logaritmerad och rensad för säsong

Som läsare kan man konstatera att denna figur visar samma resultat som de tidigare, dvs. att genomsnittliga lönekostnader ökar 4-5 månader innan Skatteverket gör kontroll av kassaregister. Skatteverket själva konstaterar i rapporten att verket inte vet varför denna uppgång sker innan kontrollen. Detta analyseras dock inte vidare av Skatteverket.

⁶⁵ Skatteverket, Effekter av tillsyn och kontrollbesök inom kontanthandel, s. 20 ff.

⁶⁶ Skatteverket, Effekter av tillsyn och kontrollbesök inom kontanthandel, s. 21 f.

Däremot menar Skatteverket att det ser ut som om det händer något kring kontrollmånaden vilket Skatteverket tycker är intressant att gå vidare med en ekonometrisk analys. Denna analys ger sedan det resultat som redovisas i rapporten, dvs. att det går att urskilja en omedelbar effekt av Skatteverkets kontroller på omsättning och lönekostnader för den population av stabila företag som omfattas av analysen. Skatteverket har dock inte undersökt de bestående effekterna av verkets kontroller av kassaregistret.

6.8 Kontrollavgifter i rättspraxis

Som framgått ovan har många kontrollavgifter påförts sedan införandet av krav på kassaregister och personalliggare. Trots detta är det få kontrollavgifter som överklagas av den skattskyldige till förvaltningsdomstol. Av den information som erhållits av Domstolsverket, se tabell nedan, framgår hur många mål som inkommit till förvaltningsrätterna mellan 2011-2015 som avser dokumentationsskyldighet enligt 39 kap. Skatteförfarandelagen (SFL).⁶⁷ Det bör poängteras att 39 kap. SFL inte enbart rör kontrollavgifter för kassaregister och personalliggare utan även innehåller regler om exempelvis investeringsguld och internprissättning. Dessutom omfattar nedanstående tabell sådana mål där ett företag sökt undantag från kravet på kassaregister, nekats ett sådant undantag och överklagat detta beslut. Antalet mål i nedanstående tabell behöver således inte enbart avse överklagade kontrollavgifter, utan kan även röra andra frågor.

Antal inkomna mål till Förvaltningsrätterna avseende dokumentationsskyldighet enligt 39 kap. SFL (2011:1244)					
2011	2012	2013	2014	2015	Totalt
0	28	148	129	86	391

Även om vi för enkelhetens skull antar att samtliga mål i tabellen ovan avser överklagade kontrollavgifter, framgår det att en mycket liten del av kontrollavgifterna som överklagas. Mellan åren 2012-2014 påfördes totalt 13 821 kontrollavgifter avseende personalliggare och kassaregister. Under samma år inkom totalt 305 mål till förvaltningsrätterna. Detta innebär att som högst runt 2 procent av alla kontrollavgifter överklagas.

Orsaken till att så få kontrollavgifter överklagas är inte känd. Det kan naturligtvis bero på att företagen uppfattar Skatteverkets beslut om kontrollavgift som korrekt. En annan förklaring kan vara att även om kontrollavgifterna är kännbara är processkostnader ofta ännu högre, varför det inte är ekonomiskt försvarbart att driva process. Ytterligare förklaring kan vara att vissa av företagen kanske bedriver en verksamhet med svart arbetskraft eller utan kassaregister och ser kontrollavgiften som en avgift man får betala för att fortsätta med en verksamhet där man inte redovisar korrekta skatter och avgifter. Detta är dock enbart spekulationer eftersom vi inte vet hur företagen som påförts kontrollavgifter resonerar.

För att trots detta ge en bild av i vilka situationer kontrollavgifter påförs ges nedan några exempel från domstolarna. Samtliga är fall som tagits upp av kammarrätten efter överklagande, varav ett dessutom prövats av Högsta förvaltningsdomstolen (HFD). Notera att dessa exempel inte är slumpmässigt utvalda och ger därför inte en statistiskt säkerställd bild av de ärenden där kontrollavgifter överklagats. De ger dock en inblick i hur ärenden i domstol kan se ut och därmed i företagens verklighet.

Kontrollavgift avseende kassaregister

Kammarrätten i Göteborg mål nr 161-13

I en butik har Skatteverket genomfört tre kontrollköp, inte vid något av dessa tre tillfällen anser Skatteverket att butiken erbjudit kvitto. I butiken har kvittoskrivaren varit utplacerad cirka en

⁶⁷ Domstolsverket, Sammanställning 2016-03-23 av mål som inkommit till förvaltningsrätterna avseende dokumentationsskyldighet enligt 39 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244). Uppgifterna har begärts ut av Svenskt Näringsliv.

meter från disken. Vid kvittoskrivaren har en skylt suttit med texten kvitto och en pil mot skrivaren. Från kvittoskrivaren har vid Skatteverkets besök hängts totalt 19 kvitton ner mot golvet. Skatteverket anser inte att butiken uppfyllt sin skyldighet att erbjuda kunden kvitto. I alla fall två av de tre köpen har registrerats i kassaregistret, eventuellt är det tredje köpet registrerat tillsammans med en annan kunds köp. Förvaltningsrätten och sedan också Kammarrätten delar Skatteverkets uppfattning att det krävs en aktiv handling från butikspersonalen för att kunden ska anses ha blivit erbjuden kvitto, det räcker inte att kunden på ett anslag uppmanas att på egen hand ta kvitto från skrivaren. Butiken påförs därför kontrollavgift på 10 000 kr.

HFD 2014 ref. 68

En restaurang säljer lunchkuponger som sedan kan lösas in mot en måltid. Restaurangen har haft som rutin att registrera köpet av lunchkupongen i kassaregistret, men däremot inte när lunchkupongen löses in mot en måltid. Skatteverket har genomfört kontrollköp där man betalat en måltid med en lunchkupong, detta köp har inte registrerats i kassaregistret och något kvitto har heller inte erbjudits. Kammarrätten fann, i likhet med Skatteverket, att såväl köpet av lunchkupongen som när denna löses in mot en måltid ska registreras i kassaregistret. Kontrollavgift på 10 000 kr hade påförts men denna sattes ned av Kammarrätten till 2 500 kr eftersom ärendet avser en svår fråga. HFD ansåg däremot att tillhandahållandet av en förskottsbetalad lunch mot en kupong av detta slag inte är att betrakta som ytterligare en försäljning och utlöser därmed inte på den grunden någon registreringskyldighet enligt 39 kap. 7 § SFL. Kontrollavgiften togs därför bort.

Kammarrätten i Göteborg mål nr 4461-12

En restaurang har i sin garderob tagit emot ytterplagg från tre kunder som kostat 20 kronor per kund. Dessa tre köp har inte registrerats i kassaregistret eftersom kvittorullen tagit slut och personalen i garderoben gjort bedömningen att det varit bättre att hjälpa kunderna först och sedan byta kvittorullen och registrera köpen. Kunderna har enligt restaurangen erbjudits att vänta på kvitto men inte varit intresserade av detta. Förvaltningsrätten fann att överträdelsen var att bedöma som ringa och ursäktlig och befriade därför restaurangen från kontrollavgift. Kammarrätten delar däremot Skatteverkets bedömning och påför kontrollavgift på 10 000 kr. Detta motiveras med att registrering av köpen gjorts först när Skatteverkets representant givit sig tillkänna samt att det rör sig om tre efter varandra följande kunder och att kvittorullen i det närmaste var klar att användas.

Kontrollavgift avseende personalliggare

Kammarrätten i Sundsvall mål nr 1136-09

En person bedriver korvförsäljning från en korvvagn. Eftersom personen har ryggproblem får denne hjälp av sin mor varje dag att köra fram vagnen på morgonen och ta undan den på kvällen. Kammarrätten finner att modern genom att hjälpa till att dra fram vagnen varit verksam i verksamheten och därför borde varit antecknad i en personalliggare. Någon personalliggare har dock inte funnits över huvud taget. Kammarrätten finner att det därför finns grund för att påföra kontrollavgift på 10 000 kr. Domstolen väljer dock att sätta ned avgiften till 6 000 kr med hänvisning till att det kan vara svårt för den enskilde att bedöma när en utomstående medverkan i verksamheten är av sådan art och omfattning att kravet på förande av personalliggare slår till samt att personen i fråga inte synes ha varit medveten om sin skyldighet i detta fall.

Kammarrätten i Göteborg mål nr 4031-09

En restaurang hyr in en ordningsvakt från ett säkerhetsföretag. Ordningsvakten har vid Skatteverkets kontroll inte varit antecknad i personalliggaren och Skatteverket har därför påfört kontrollavgift på 2 000 kr. Ordningsvakten har angivit att han har instruktion från sin arbetsgivare att först genomföra en säkerhetsbedömning i och utanför lokalen och först därefter skriva in sig i det tidrapporteringsystem som finns. Restaurangen menar att Skatteverket anlänt medan

ordningsvakten genomfört denna säkerhetsbedömning. Kammarrätten anser inte att det finns grund för att sätta ned avgiften utan fastställer en kontrollavgift på 2 000 kr.

Kammarrätten i Göteborg mål nr 5639-12

Ett företag har fört elektronisk personalliggare. Vid Skatteverkets kontroll har utskrift från den elektroniska personalliggaren begärts. Vid tiden för Skatteverkets kontroll har det inte funnits någon på plats med behörighet att skriva ut samtliga uppgifter från den elektroniska personalliggaren. Den utskrift som Skatteverket erhållit har därför inte innehållit information om när varje person i personalen börjat samt eventuellt avslutat sitt arbetspass. Samtliga verksamma ur personalen har varit registrerade i personalliggaren och så även tidpunkten för arbetspassets start samt slut, bristen som uppstått är således att det saknats person som haft behörighet att skriva ut all denna information vid tidpunkten för Skatteverkets kontroll. Skatteverket har påfört kontrollavgift på drygt 100 000 kr, dels 10 000 kr för att personalliggare inte har hållits tillgänglig samt 2 000 kr för varje person som varit verksam i verksamheten vid den aktuella tidpunkten, totalt 46 personer. Kammarrätten finner att det finns grund för att påföra kontrollavgift på 10 000 kr eftersom personalliggare inte hållits tillgänglig. Däremot anser inte Kammarrätten att det finns stöd i lag att påföra kontrollavgifterna för varje person eftersom dessa varit antecknade i personalliggaren, det är endast den utskrift som gjorts tillgänglig till Skatteverket som varit bristfällig. Kontrollavgiften bestäms därför till 10 000 kr.

Noteras kan att lagen efter detta har ändrats. Nu anges att kontrollavgift ska påföras för varje person som vid kontrollen är verksam och inte dokumenterad i en *tillgänglig* personalliggare. Det är därför sannolikt att om motsvarande händelse skulle utspela sig efter lagändringen så skulle även kontrollavgift för varje person påföras.

6.9 Kritik mot Skatteverkets kontroll

Staffan Renström, tidigare verksam som skattejurist vid Sveriges Byggindustrier, har i två artiklar i Skattenytt redogjort för ett antal domar där företag, framförallt restauranger, fått besök av Skatteverket för kontroll av personalliggare.⁶⁸ Hans första granskning omfattade 32 domar meddelade under tiden september 2009 – april 2011. Han fann att Skatteverket och domstolarna i mycket stor utsträckning - för att inte säga uteslutande – skönsbeskattade restaurangerna för arbetsgivaravgifter och ej avdragen preliminärskatt för anställda enbart på grundval av en skrivbordsutredning utan föregående revision av räkenskaperna. Inte ens möjligheten att genom begränsad revision ta del av underlaget för löneredovisningen utnyttjades särskilt ofta.

Staffan Renström gjorde ytterligare en uppföljande granskning, vilken omfattade 51 domar från kammarrätterna meddelade under tiden 7 april 2011 – 18 december 2013. I samtliga domar hade Skatteverket gjort ett eller flera kontrollbesök av den personalliggare som restaurangen eller frisörverksamheten var skyldig att ha. I 17 fall där revision företagits var 4 s.k. begränsad revision. I 8 domar har även kontroll skett av kassaregister och revision har genomförts i 7 av dessa fall. I princip alla mål som även avsåg kassaregisterkontroller har lett till beslut om revision medan endast 10 av de mål som endast avsåg personalliggare (44 st.) föranledde revision. Som jämförelse anger han resultatet från den tidigare undersökning 2011 där revision hade gjorts i 12,5 % (4 av 32) jämfört med knappt 23 % (10 av 44) i den senare undersökningen. 16 av de 44 domar som endast avsåg personalliggare avgjordes till den skattskyldiges fördel helt eller delvis. Det motsvarar 36 % att jämföra med 18 % (5 av 27) i den tidigare undersökningen.

Även om dessa siffror kunde tyda på en viss minskning i användandet av skönsbeskattning menade Staffan Renström att det återstår en hel del att förändra när det gäller hanteringen av dessa ärenden. Skatteverket fortsätter med sina kontrollbesök och drar slutsatser beträffande

⁶⁸ Staffan Renström, Skattenytt, Skönsbeskattning av arbetsgivaravgifter, SN 2011 s. 634 ff. och Skattenytt, Skönsbeskattning av arbetsgivaravgifter - återigen!, SN 2014 s. 590 ff.

restaurangens redovisning av arbetsgivaravgifter/personalåtgång oftast utan att använda sig ens av möjligheten till begränsad revision av restaurangens redovisning av löner.

När det gäller skönsbeskattning som en konsekvens av kontrollbesök menade han att utredningen visade att det finns stora brister i rättssäkerheten för den enskilde restaurangägaren. Skatteverket utnyttjar inte sina möjligheter att revidera företag och därigenom skaffa sig en mer komplett bild av verksamheten i syfte att komma till materiellt riktiga beslut. Om man anser att en restaurang betalar ut svarta löner och undanhållit arbetsgivaravgifter så ligger det nära till hands att anta att även intäkter undgått beskattning, både inkomstskatt och mervärdesskatt. Mot den bakgrunden fann han det märkligt att revision inte skett i mer än knappt 23 % av de rena personalliggarmålen.

7 Utvärdering av lagstiftningens effekter

7.1 Underlagen för slutsatser om effekter

2014 sammanfattade Skatteverket effekterna av systemen med personalliggare och kassaregister på följande sätt.⁶⁹

I en utvärdering av kravet på personalliggare som redovisades 2009 bedömdes den långsiktiga effekten på redovisad lönesumma i restaurangbranschen till mellan 3 000 och 6 000 årsarbetskrafter. Utifrån vissa antaganden om genomsnittlig månadslön och aktuella skattesatser motsvarar det ett minskat skatteundandragande på mellan 0,4 och 0,7 miljarder kronor.

Effekterna av kravet på kassaregister utvärderades i en rapport 2013. Den visade på en omedelbar effekt på skatteundandragandet, månaderna efter det att företagen anmält kassaregister till Skatteverket, på totalt 15 miljarder kronor. Härav bedöms drygt 10 procent, drygt 1,6 miljarder kronor, ha uppkommit i restaurangbranschen. Effekten tycks dock klinga av något med tiden. Den bestående effekten bedömdes uppgå till åtminstone 3 miljarder kronor per år för kontantbranschen som helhet. Därmed kan effekten i restaurangbranschen uppskattas till åtminstone 0,3 miljarder kronor.

I nedanstående avsnitt går vi igenom underlagen för dessa slutsatser.

7.2 Effekterna av införandet av personalliggare

7.2.1 Tidiga uppgifter om positiva effekter

Redan i Skattestatistisk årsbok 2007 anger Skatteverket att vid en jämförelse mellan 2006 och 2007 har redovisade löner och arbetsgivaravgifter ökat, framför allt inom restaurangbranschen där ökningen är större än inom det privata näringslivet i övrigt. Andelen restauranger och frisorer som låtit registrera sig som arbetsgivare har också ökat. Speciellt tydligt var detta vid årsskiftet 2006/2007 i samband med lagens ikraftträdande. Antalet arbetsgivarregistreringar, särskilt inom restaurangbranschen, ökade då kraftigt jämfört med föregående år. Skatteverket menade därför att den preventiva effekten av lagen om personalliggare verkade vara stark.⁷⁰

Som grund för sin slutsats att lagstiftningens preventiva effekter var stark anger Skatteverket Budgetpropositionen för 2008.⁷¹ En sökning i denna proposition visar dock att begreppet personalliggare inte nämns där. Någon statistik avseende antalet registrerade arbetsgivare i branscherna restaurang och frisör går inte heller att finna i propositionen. Dessa branscher nämns däremot i propositionen i en beskrivning av att en promemoria med förslag om sänkta socialavgifter för vissa delar av tjänstesektorn har varit på remiss under sommaren 2007 (dnr Fi2007/4468).⁷² I promemorian föreslogs att socialavgifterna (arbetsgivar- och egenavgifterna) och den allmänna löneavgiften skulle sänkas i tjänstebanscher med produktion av tjänster som i förhållandevis stor utsträckning kan ersätta hemarbete och svartarbete.

Av Budgetpropositionen för år 2006 framgår att regeringen ville ha en bättre kontroll av skattefusk och att skattekontrollen skulle förbättras. Under 2006 och 2007 fick Skatteverket därför möjlighet att anställa 420 personer för att göra en unik insats mot skattefusk.⁷³ Av propositionen framgår att en arbetsgrupp inom Finansdepartementet hade lämnat förslag om förbättrade kontrollmöjligheter avseende restaurang-, frisör- och taxibranschen, vilket bl.a. innefattar en skyldighet att föra

⁶⁹ Skatteverket "Effekter på skatteundandragande av sänkt restaurangmoms" Rapportering av ett regeringsuppdrag 2014, Dnr 1 31 691509-13/113, s. 5 f.

⁷⁰ Skatteverket, Skattestatistisk årsbok 2007, Avsnitt 11.3.3 Effektivare skattekontroll och konkurrens på lika villkor, s. 261

⁷¹ Skatteverket, Skattestatistisk årsbok 2007, s. 261, not 5

⁷² Prop. 2007/08:1, Budgetpropositionen för 2008, s. 109, Avsnitt 5.3.1 Sänkta socialavgifter för tjänstesektorn

⁷³ Prop. 2005/06:1, Budgetpropositionen för 2006, s. 29

personalliggare och en möjlighet för Skatteverkets personal att vid kontrollbesök efterfråga identiteten hos de verksamma i företaget. Förslaget hade remissbehandlats under sommaren. Regeringen avsåg att presentera förslag med anledning av promemorian under 2006.⁷⁴ Förslaget kom också i mars 2006 genom en proposition i vilken bakgrunden till lagstiftningen beskrivs.⁷⁵

Enligt regleringsbrevet till Skatteverket för år 2007 skulle Skatteverket redovisa myndighetens erfarenheter av kontrollen av personalliggare med stöd av lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher. Skatteverket har i en skrivelse till Finansdepartementet den 3 mars 2008 lämnat en sådan rapport.⁷⁶ Skatteverket har i åiterrapporteringen även hänvisat till en delrapport i samma fråga från den 17 december 2007.⁷⁷

Av Skatteverkets åiterrapportering framgår enligt Finansdepartementet i huvudsak följande. Arbetet med oannonserade besök har visat sig vara en billig och effektiv kontrollform. Erfarenheterna var sådana att Skatteverket föreslog att lagen utvidgas till att omfatta även byggbranschen. Tydliga effekter av kontrollerna har visats. Ökningen av underlaget för arbetsgivaravgifter och källskatt för 2007 uppgick till ca 900 miljoner kronor. Skatteverket bedömde att en betydande del av ökningen sammanhängde med de nya bestämmelserna om personalliggare. Enligt beräkningar hade ca 4 000 "svarta" jobb blivit "vita" under 2007. Lagen hade haft störst genomslag bland företag med en omsättning som understiger två miljoner kronor per år.⁷⁸

Till Skatteverkets skrivelser har fogats delrapporter från Skatteverkets personalliggarprojekt (december 2007 respektive februari 2008.). Vid en närmare granskning av dessa delrapporter framgår följande.⁷⁹

Den nya kontrollformen innebar att över 30 000 kontroller hade genomförts i landet under 2007. Kostnaderna för dessa kontroller var enligt Skatteverket rimliga; ca 25 000 kontroll dagar hade använts. Detta motsvarade ca 120-130 årsarbetskrafter. Ögonblickskontrollen vid kontrollbesöket dokumenterades och användes vid en efterföljande skrivbordskontroll av arbetsgivaravgifter. Detta tillsammans gjorde att Skatteverket ansåg det vara en billig kontroll med hänsyn till effekt och utfall.

Enligt Skatteverket har blotta förekomsten av lagstiftningen lett till en ökad redovisning av arbetsgivare i båda branscherna. I samband med lagens införande registrerades ett stort antal restauranger och frisörer som arbetsgivare. I januari och februari registrerades 899 restauranger och 122 frisörer som arbetsgivare, vilket var 92 respektive 118 procent fler än motsvarande period föregående år. Den massiva kontrollen, där de flesta näringsidkarna fått besök, har dessutom lett till en ökning av inbetalda källskatter och avgifter. Skatteverkets bedömning var att effekterna av den nya lagstiftningen är goda, inte minst vad gäller redovisade löner och arbetsgivaravgifter inom restaurangbranschen. Antal restauranger som faktiskt har redovisat löner hade också ökat markant, mellan 600 och 800 fler än vanligt per månad för februari - december 2007.

När det gäller effekten så redovisar Skatteverket som angetts ovan att ca 4 000 "svarta" jobb blivit "vita" under 2007. Denna siffra har Skatteverket räknats fram på följande sätt. I restaurangbranschen ökade löneredovisningarna också beloppsmässigt mycket starkt kring årsskiftet. Höjningen har varit bestående under året. För 2007 har redovisat underlag för arbetsgivaravgifter inom branschen ökat med 15 % jämfört med motsvarande period 2006. Detta

⁷⁴ Prop. 2005/06:1, s. 150, Avsnitt 5.8 Skattefusk, Ökad skattekontroll i vissa branscher

⁷⁵ Prop. 2005/06:169, s. 31 ff.

⁷⁶ Skatteverket, Generaldirektören, Åiterrapportering enligt 2007 års regleringsbrev om erfarenheter av kontrollen av personalliggare, 2008-03-03 (dnr 131 106147-08/113)

⁷⁷ Skatteverket, Generaldirektören, Erfarenheter av kontrollen av personalliggare samt hemställan om en utvidgning till byggbranschen, 2007-12-17, (dnr 131 762423-07/113)

⁷⁸ Finansdepartementet, Ds 2009:43, Närvaroliggare och kontrollbesök, *En utvärdering och förslag till utvidgning*, Avsnitt 5.2 Synpunkter från Skatteverkets kontrollverksamhet, s. 104 ff.

⁷⁹ Skatteverket, Bertil Strömberg och Conny Svensson; 2007-12-14, Delrapport av arbetet med personalliggare, December 2007 och 2008-02-29, Delrapport av arbetet med personalliggare, Februari 2008.

var ca 8 procentenheter mer än vad man hade kunnat förvänta sig utifrån utvecklingen i restaurangbranschen 2005-2006 och förändringen i den privata sektorn totalt sett 2006-2007. Denna differens motsvarade ca 570 miljoner kronor i skatt räknat (arbetsgivaravgifter och inkomstskatt) eller ca 900 miljoner kronor i underlag för arbetsgivaravgifter och källskatter. Årslönen för en restauranganställd antogs vara 215 000 kronor och då motsvarade differensen knappt 4 200 heltidsanställda. Skatteverket uppskattade därför att den nya lagstiftningen om personalliggare hade medfört att ca 4 000 tidigare "svarta" arbetstillfällen blir "vita" under 2007. Ökningen förefaller vara som störst bland små företag (företag med en omsättning mindre än 2 mkr/år). Effekterna av den nya lagstiftningen ansågs vara goda och kunde enligt Skatteverket tillskrivas såväl lagstiftningen som den massiva kontrollen, där de flesta näringsidkare fått besök.

Eftersom inga andra utvärderingar hade gjorts vid denna tidpunkt bör det därför vara Skatteverkets egna siffror i denna delrapport som ligger till grund för Skatteverkets uppgifter om lagstiftningen positiva effekter i Skattestatistisk årsbok 2007.

7.2.2 En utvärdering av systemet med personalliggare

Mot bakgrund av att Skatteverkets i sin återrapportering enligt regleringsbrevet för år 2007 bedömde att kontrollerna enligt lagen var en effektiv kontrollform ansåg Finansdepartementet att det fanns skäl att göra den utvärdering och översyn av lagen som regeringen aviserade i förarbetena till lagen.⁸⁰ I november 2008 får Lars Korsell i uppdrag att göra en översyn av lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher. Utredaren skulle inleda arbetet med en utvärdering av nuvarande systemets funktion i förhållande till syftet med reglerna samt dess effekter på skatteundandragande och på företagandet. I vilken utsträckning reglerna bidrar till en ökad administrativ börda för berörda näringsidkare skulle redovisas särskilt. Utvärderingen skulle vidare omfatta en analys av om systemet medför integritetskränkningar. Slutligen skulle Skatteverkets kostnader för att genomföra kontrollerna belysas.

Efter genomförd utvärdering skulle utredaren utreda möjligheterna att förenkla inom befintligt system i syfte att minska de administrativa kostnaderna för de företag som omfattas samt om det finns en behov av en justering av sanktionsbestämmelserna. Utredaren skulle i denna del av uppdraget beakta Skatteförfarandeutredningens arbete och de förslag utredningen avser att lägga fram. Utredaren skulle också utreda möjligheterna och konsekvenserna av att utvidga systemet helt eller delvis till att omfatta bygg- och tvätteribranscherna. Utredaren skulle samråda med berörda branscher och Näringslivets Regelnämnd.

I september 2009 blev Lars Korsell klar med sin utredning av uppdraget att utvärdera den verksamhet som bedrivits avseende personalliggare. Utredningen hade biträtt av en referensgrupp bestående av representanter för näringslivet. Skatteverket hade bidragit med utredningsresurser och med ett sekretariat. Utredningen fann att verksamheten har haft positiva effekter. Effekterna har delvis skiljt sig för de två berörda branscherna. Utredningen visar att personalliggarna har haft en betydande effekt på löneredovisningen i restaurangbranschen och att effekten har ökat successivt under de första två åren efter införandet. Utvärderingen visar att lönerna i restaurangbranschen ökade under 2007 i intervallet 0,7 – 1,2 miljarder, motsvarande 3000 – 5000 årsarbetskrafter. Effekten har ökat ytterligare under 2008. Tillsammans med effekten 2007 var ökningen i intervallet 1,0 – 1,5 miljarder, motsvarande 4000 – 6 000 årsarbetskrafter. Personalliggarna hade haft en viss effekt på löneredovisningen även i frisörbranschen direkt efter bestämmelsernas införande, men effekten hade avtagit över tiden. Under 2008 ger beräkningarna för frisörbranschen ett så osäkert resultat att det inte gick att fastställa någon effekt. Utredningens slutsats var att det fanns skäl att fortsätta verksamheten som bedrevs avseende personalliggare och

⁸⁰ Ds 2009:43, s. 173, Bilaga 1 Utredningens direktiv

även för att utvidga den. Utredningen föreslog att lagens tillämpningsområde utvidgas till att även omfatta byggbranschen och tvätteribranschen.⁸¹

Denna rekommendation görs trots att det av utvärderingen framgår att osäkerheten i beräkningarna är stor.⁸² Det gick enligt utredningen att framföra kritik mot samtliga av de enskilda beräkningarna men den sammantagna slutsatsen var trots detta att ett stort antal svarta jobb hade blivit vita som en följd av bestämmelserna om personalliggare.⁸³

7.2.3 Kritik mot utvärderingen

Regelrådet avstyrkte förslaget på grund av bristfällig konsekvensutredning.⁸⁴ Enligt den upprättade konsekvensutredningen kommer genomförandet av förslagen att leda till måttlig ökning av administrationen som berör de företag som behöver fullgöra sina förpliktelser.

Konsekvensutredningen innehåller emellertid inte någon närmare redovisning av hur förslaget påverkar de administrativa kostnaderna i de två nya branscher som föreslås omfattas av systemet med närvaroliggare. Regelrådet avstyrkte därför förslaget eftersom de administrativa effekterna inte var tillräckligt belysta i konsekvensutredningen. Regelrådet saknade även en diskussion om möjligheten att genom alternativa lösningar förenkla det befintliga kontrollsystemet.

Sveriges restaurang- och hotellföretagare, SHR, (nuvarande Visita) hade stått bakom att lagen om personalliggare infördes med förhoppningen att det skulle vara en effektiv åtgärd för att minska svartarbete och skattefusk i restaurangbranschen och därmed förbättra konkurrenssituationen för seriösa företag. Mot bakgrund av detta menade SHR att det var viktigt att kunna visa att systemet med personalliggare hade minskat svartarbetet för att uppväga och motivera de ökade kostnaderna som systemet innebär för seriösa företag. SHR var dock mycket kritiska till utredningen. SHR ansåg att Skatteverkets utvärdering var mycket bristfällig och inte kunde läggas till grund för slutsatsen om personalliggarnas effekter på svartarbete i restaurangbranschen. Skälen till detta var flera.

- Det finns flera andra branscher i den privata tjänstesektorn som mellan 2006-2008 haft en löneutveckling i paritet med restaurangbranschen trots att ingen personalliggare infördes i dessa branscher.
- Samtliga av Skatteverkets jämförelser utgår från antagandet att det samband som finns mellan den redovisade lönesumman i restaurangbranscher och de variabler den jämförs med "borde" vara densamma perioden 2007-2008 som under perioden 2003-2006. Avvikelser tolkas som effekter av personalliggare. Detta är ett antagande som inte håller för närmare granskning.
- Skatteverket redovisar överskattade effekter i en av jämförelserna trots att man är medveten om att så är fallet. Man använder sedan denna skattning i jämförelserna med våra nordiska grannländer.
- Skatteverket har inte försökt undersöka om det finns faktorer som talar för att den redovisade lönesumman i restaurangbranschen kan ha ökat relativt snabbare än andra branscher utan påverkan från personalliggare. Det finns flera sådana faktorer, vilket SHR redovisade i sitt remissvar.
- Ingen hänsyn, i slutsatserna om effekterna av personalliggare, tas till det faktum att det visar sig vara i de större restaurangföretagen som den redovisade lönesumman ökat mest. Hypotesen har hela tiden varit att problemen med svartarbete och skattefusk var störst bland de mindre företagen.

⁸¹ Finansdepartementet, Ds 2009:43, Närvaroliggare och kontrollbesök, En utvärdering och förslag till utvidgning s. 11 f. och s. 32 f.

⁸² Ds 2009:43, s. 55

⁸³ Ds 2009:43, s. 242, Bilaga 4 Rapport avseende utvärdering av effekter – Skapar personalliggare fler vita jobb?

⁸⁴ Regelrådet ställningstagande, Yttrande över promemorian Närvaroliggare och kontrollbesök (Ds 2009:43), 2010-01-13

Mot bakgrund av detta föreslog SHR att Finansdepartementet borde ge uppdraget att utvärdera lagstiftningen till någon oberoende part som kunde göra en objektiv utvärdering.⁸⁵

Näringslivets regelnämnd (NNR) var kritisk till hur utvärderingen hade genomförts. NNR ansåg att möjligheten att säkerställa kausalitet i förhållande till en konstaterad förändring var mycket mer komplex än vad som framgår av rapporten och det gick därmed inte att dra de slutsatser som gjorde. NNR delade SHR:s kritik och menade att SHR på ett föredömligt sätt visat att resultaten i olika hänseenden var orealistiska. NNR menade därför att utvärderingen som presenterats inte kunde ligga till grund för att avgöra vilken effekt systemet med personalliggare haft avseende skatteundandragande i berörda branscher. Om systemet med personalliggare, som enligt Nuteks skattningar av den administrativa bördan värderats till ca 350 miljoner kr, inte bara ska ge majoriteteten av skötsamma företag kostnader måste det uppstå en väntad vinst/nytta i paritet med kostnaderna. Enligt NNR hade utvärderingen inte kunnat visa att så var fallet.⁸⁶

Svenskt Näringsliv ansåg inte att den utvärdering av personalliggarsystemet som utredningen gjort visade att effekterna på skatteundandragandet och konkurrensförhållandena var goda. Svenskt Näringsliv ansåg att Skatteverket har analyserat restaurangbranschen utan att beakta den aktuella branschens särskilda förutsättningar. Det är nödvändigt att en analys utgår från restaurangbranschens förutsättningar och omvärldsförhållanden. Skatteverkets räkneövningar missar detta. Man studerar i stället andra delar av ekonomin och kan därmed sägas försöka att utifrån dessa göra antaganden om hur just restaurangbranschen fungerar, dessvärre alltså utan att beakta branschens specifika förutsättningar. Personalliggarsystemet infördes under en period då ekonomin redan hade börjat känna av högkonjunkturen och att mönstret från föregående motsvarande konjunkturfas i Sverige och för hotell- och restaurangbranschen är snarlik. Dessa omständigheter har Skatteverkets undersökning inte beaktat. Svenskt Näringsliv menade att det inte går att hävda att personalliggarna haft den betydelse som anges i den utvärdering som Skatteverket utfört på utredningens uppdrag. Det går därmed inte att dra slutsatsen att införandet av personalliggare skulle ha inneburit någon ökning av redovisade löner. Även den av Skatteverket kvantifierade uppgiften motsvarande ca 3 000 - 5 000 årsarbetskrafter saknar således värde. När det gäller utvärderingen av personalliggare i frisörbranschen uttalar utredningen att osäkerheten för år 2008 är så stor att det inte går att fastställa någon effekt av personalliggarna. Svenskt Näringslivs slutsats var därför att den utvärdering som utredningen redovisar inte kan läggas till grund för påståendet att personalliggarsystemet haft effekt av någon viss storlek. Utvärderingen kan då inte heller tas till intäkt för att utvidga systemet till ytterligare branscher. Tvärtom kan det starkt ifrågasättas om det är motiverat att behålla personalliggarsystemet i restaurang- och frisörbranschen. De seriösa företagen drabbas av ökade kostnader som måste kunna uppvägas av nyttan med systemet.⁸⁷

7.2.4 Förslag om utvidgning av systemet

I prop. 2012/13:34 Personalliggare i tvätteribranschen föreslog regeringen att personalliggare skulle införas i tvätteribranschen. Förslaget byggde till stora delar på promemorian Närvaroliggare och kontrollbesök (Ds 2009:43). Följaktligen upprepas promemorians slutsatser även i denna propositions sammanfattning av förslagen. Även beskrivningen av effekterna upprepas, dvs. att systemet med personalliggare har betydande effekter på löneredovisningen i restaurangbranschen och att dessa successivt ökat under de två första åren efter införandet men att osäkerheten i beräkningarna är stora. I propositionen återges också delar av den starka kritik som remissinstanserna framfört då promemorian var på remiss.

⁸⁵ SHR, Remissyttrande över Närvaroliggare och kontrollbesök, Ds 2009:43, 2010-01-18

⁸⁶ Näringslivets Regelnämnd NNR, 2010-01-18, dnr 2009/242, Angående remiss av departementspromemorian Närvaroliggare och kontrollbesök, Ds 2009:43

⁸⁷ Svenskt Näringsliv, Remissyttrande SN254/2009, 2010-01-07, Departementspromemorian Närvaroliggare och kontrollbesök

Den utvärdering som utredningen gjort visade enligt regeringen att de nu gällande bestämmelserna om personalliggare har haft en positiv effekt på löneredovisningen inom de områden där de är tillämpliga. Vad remissinstanserna framfört förändrade inte denna bild. Effekten är särskilt tydlig inom restaurangbranschen. Inom frisörbranschen har effekten inte varit lika tydlig, men utvärderingen påvisar ändå en effekt. Regeringen framhöll att utvärderingen gjordes relativt kort tid, två och ett halvt år, efter ikraftträdandet.

Trots att utvärderingen i promemorian Närvaroliggare och kontrollbesök (Ds 2009:43) blev klar redan 2009 och att utvärderingen därför endast omfattade en kortare tid hade regeringen inte gjort någon ny utvärdering innan propositionen om utvidgningen av systemet med personalliggare i tvätteribranschen lades fram i oktober 2012. Förslaget antogs och infördes 1 april 2013.

När det gällde byggbranschen betonade regeringen dock att olika remissinstanser lyft fram flera problem med utredningens förslag att utvidga systemet till denna bransch. På ett kontrollsystem som innefattar sanktionsbestämmelser måste det ställas höga krav på rättssäkerhet. Enligt regeringens bedömning uppfyllde utredningens förslag inte dessa krav. Regeringen avsåg därför på nytt att låta utreda frågan om hur ett ändamålsenligt kontrollsystem för byggbranschen skulle utformas.⁸⁸

I januari 2013 fick en utredare inom Finansdepartementet i uppdrag att utreda hur ett kontrollsystem inom skatteförfarandet kunde vara utformat för byggbranschen. Utredare redovisade sitt resultat i februari 2014 genom promemorian Minskat svartarbete i byggbranschen (Ds 2014:7). Utredningen slår fast att svartarbete är ett allvarligt samhällsproblem. Utredningen hänvisar till de beräkningar som Skatteverket gjorde 2007 i den s.k. Skattefelskartan, där skattefelet uppskattats till 133 miljarder kronor. Av dessa avsåg 66 miljarder riskområdet svart arbetskraft. Byggbranschen uppgav enligt utredningen i december 2013 att Skatteverket beräknat skattefelet rörande svartarbete i byggbranschen till elva miljarder kronor.⁸⁹

Utredningen pekade på att vissa åtgärder som införts, såsom skattereduktion för reparation och underhåll samt om- och tillbyggnader av vissa bostäder (det s.k. ROT-avdraget) som infördes 2009, hade bidragit till att minska förekomsten av svartarbete men att dessa bestämmelser omfattar endast en del av byggsektorn. Omvänd skattskyldighet för moms vid handel med byggtjänster infördes i syfte att bekämpa skatteundandragande. Den ordningen hade utvärderats med i stort positiva resultat. Trots de åtgärder som införts avseende byggbranschen talade mycket enligt utredningen för att även byggbranschen behövde omfattas av ett kontrollsystem för att minska svartarbetet. Enligt promemorian Skattefusk, effektivitet och rättvisa – utökad skattekontroll i vissa branscher och diskussioner rörande schabloniserade inslag i beskattningen (Ds 2005:58) möjliggör en ökad möjlighet till kontroll på fältet att det svarta arbetet identifieras. Det framstod därför enligt utredningen som önskvärt att även byggbranschen omfattades.⁹⁰

Regeringen angav i propositionen att den utvärdering som gjorts visade på att systemet med personalliggare har haft en betydande positiv effekt på löneredovisningen inom de områden de är tillämpliga. Regeringen gjorde bedömningen att det fanns ett tydligt behov av att låta byggbranschen omfattas av ett sådant system.⁹¹

Enligt propositionen var majoriteten av remissinstanserna positiva till eller hade inget att erinra mot förslaget, t.ex. Skatteverket, Ekobrottsmyndigheten, Kronofogden, Konkurrensverket och Sveriges Byggindustrier. Tillväxtverket menade att regelgivare om möjligt bör hitta alternativa lösningar till reglering. Mot denna bakgrund ansåg Tillväxtverket att det hade varit intressant att närmare undersöka om ett system med frivilliga insatser hade varit ett alternativ. Svenskt Näringsliv avstyrkte förslaget till den del byggherrar utanför byggbranschen omfattas. Näringslivets

⁸⁸ Prop. 2012/13:34 s. 24

⁸⁹ Minskat svartarbete i byggbranschen (Ds 2014:7), s. 68 f.

⁹⁰ Ds 2014:7, s. 69

⁹¹ Prop. 2014/15:6, s 38 och 83

regelnämnd ansåg inte att förslaget skulle genomföras i dess nuvarande form. Förslaget avstyrktes också av Regelrådet.⁹²

Utan att göra någon ny utvärdering eller analys och trots invändningarna från vissa remissinstanser föreslog regeringen, trots de svårigheter som finns med hänsyn till byggbranschens skiftande förhållanden, ett kontrollsystem med oannonserade kontrollbesök utformas för byggbranschen.

Från 1 januari 2016 är det krav på elektronisk personalliggare på alla byggarbetsplatser i Sverige. Den nya lagen gäller alla som bedriver byggverksamhet, även utländska företag. Förutom större byggarbetsplatser kommer det även vara krav på personalliggare vid mindre ombyggnader i exempelvis bostadsrättsföreningar och butiker. Personalliggare inom byggbranschen omfattar alla byggen (nybyggnad, ombyggnad, renoveringar m.m.) där den totala byggkostnaden inklusive material är mer än 4 prisbasbelopp. För 2016 motsvarar det alla byggen över 177 200 kr.

7.2.5 Svartarbete och social dumpning

Skatteverket fick i regleringsbrevet för budgetåret 2015 i uppdrag att utreda möjligheten att utveckla systemet med personalliggare till att omfatta fler branscher i syfte att motverka svartarbete och social dumpning. I uppdraget ingick att lämna förslag på vilka ytterligare branscher som kan omfattas av systemet och utreda förväntade effekter av en sådan åtgärd på förekomsten av svartarbete och social dumpning. I uppdraget ingick även att beräkna effekterna av att införa krav på personalliggare i nya branscher.⁹³

Utifrån en kartläggning av ett antal olika studier av svartarbete och övrigt skattefusk inom olika branscher hade Skatteverket identifierat ett antal branscher där svartarbete anses vara ett betydande problem. Enligt Skatteverket gick det inte att visa att personalliggare motverkar social dumpning däremot trodde Skatteverket att minskat svartarbete minskar social dumpning. Sammantaget hade analysen resulterat i tre verksamheter där svartarbete i dagsläget utgör betydande problem och där personalliggare vore ett effektivt verktyg för att motverka det. Skatteverket föreslog därför att systemet med personalliggare utvidgas till att även omfatta följande verksamheter; Bilverkstäder, Partihandel med livsmedel och Kropps- och skönhetsvård. Skatteverket uppskattade svartarbetet i dessa branscher till 3,6 mdkr.

Skatteverket redogör i sin rapport för den statistik som finns med i utredningen av Lars Korsell från 2009 och upprepar här utredningens resultat för restaurang- och frisörverksamhet.⁹⁴

Sist i rapporten gör Skatteverket en uppskattning av storleken på de svarta arbetsinkomsterna i respektive verksamhet som föreslaget omfattade. Utgångspunkten var redovisad inkomst av näringsverksamhet och redovisad bruttolön för anställda för de branscher som ingick i förslaget om införande av personalliggare. Dessa inkomster utgör inkomster av arbete enligt den definition som användes i svartarbetskartläggningen. Den samlade inkomsten av arbete i de aktuella branscherna uppgick för år 2013 till 19 647 miljoner kronor. Utifrån uppskattningen av andelen svarta arbetsinkomster i svartarbetskartläggningen och uppgifterna om totala arbetsinkomster gör sedan Skatteverket en uppskattning av storleken på de svarta arbetsinkomsterna i respektive verksamhet som föreslås omfattas av personalliggare.⁹⁵

⁹² Prop. 2014/15:6, s 37 f.

⁹³ Skatteverket, Regleringsbrevsuppdrag, Svartarbete och social dumpning, Förslag på personalliggare i ytterligare verksamheter, Bilaga till dnr. 1 31 575009-15/113, 2015-10-26. Social dumpning beskrivs i rapporten som en term som i vid mening används för att beskriva en situation på arbetsmarknaden som leder fram till att kostnaderna för arbetskraft sänks. Social dumpning innebär att en arbetsgivare minskar sina kostnader genom att anställa arbetskraft med lägre löner, t.ex. utländsk arbetskraft eller genom att inte uppfylla gällande regelverk rörande exempelvis skatter, arbetsmiljö, migration eller arbetsrätt i Sverige eller i ett annat land (s. 7).

⁹⁴ Skatteverket, Regleringsbrevsuppdrag, Svartarbete och social dumpning, s. 13 ff.

⁹⁵ Skatteverket, Regleringsbrevsuppdrag, Svartarbete och social dumpning, s. 40 ff.

Tabell 9: Uppskattad svart arbetsinkomst för bilverkstäder, partihandel med livsmedel samt kropps- och skönhetsvård, mnkr

Bransch	Svart arbetsinkomst enligt svartarbetskartläggningen (procent i förhållande till vit inkomst)	Vit arbetsinkomst inkomståret 2013, mnkr (tabell 8)	Uppskattad svart arbetsinkomst, mnkr
Bilverkstäder	25%	7 156	1 789
Partihandel med livsmedel mm	8%	10 110	809*
Kropps och skönhetsvård	45%	2 381	1 072
Totalt	-	19 647	3 669

Källa: Skatteverket, Svartköp och svartjobb i Sverige, Rapport 2006:4, del 1, s. 47 och Statistikdatabasen GIN-skatt

* Beräkningen utgör en miniminivå för den svarta arbetsinkomsten avseende partihandel med livsmedel, eftersom allt tyder på att andelen i verkligheten är betydligt större än 8 procent. Se mer om detta i resonemanget i avsnitt 6.4.

Regeringen gav den 7 april 2016 Skatteverket i uppdrag att lämna förslag på hur systemet med krav på personalliggare kan utvidgas till att även omfatta bilverkstäder, partihandel med livsmedel samt kropps- och skönhetsvård. Bakgrunden var att Skatteverket i det tidigare uppdraget från regeringen identifierat att det finns problem med svartarbete i dessa verksamheter och gjort bedömningen att personalliggare kan vara ett effektivt verktyg för att motverka detta. Uppdraget ska redovisas senast den 1 april 2017.⁹⁶

7.3 Effekterna av införandet av kassaregister

7.3.1 Fler ska använda kassaregister

För att stärka konkurrensen på lika villkor i kontantbranschen föreslog Skatteverket i en promemoria i mars 2012 att fler företag ska omfattas av skyldigheten att använda kassaregister. Förslagen innebar att det generella undantaget från skyldigheten att använda kassaregister för torg- och marknadshandeln skulle tas bort. Undantaget för den som bara säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort i obetydlig omfattning skulle ändras till att gälla för den som bara i synnerligen begränsad omfattning säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort. Skatteverket föreslog också att utländska företag som saknar fast driftställe i Sverige ska använda kassaregister i samma utsträckning som gäller för svenska företag.⁹⁷

Skatteverket menade att det var förenat med svårigheter att uppskatta hur stor effekt förslaget skulle få på skatteintäkterna. Skatteverket gjorde dock en jämförelse med revisionsresultatet som utvisade att det framreviderade skattefelet för de reviderade företagen hade minskat med i genomsnitt 73 tkr sedan kassaregisterkravet infördes. Detta resultat avsåg dock inte slumpmässigt utvalda företag eftersom stor hänsyn tagits till risken för fel. Minskningen av skattefelet på 73 tkr var därmed inte representativt för företag i kontantbranschen. Med hänsyn till detta och att förslaget att fler ska använda kassaregister främst avsåg mindre företag ansåg Skatteverket att effekten på skattefelet kunde uppskattas till i genomsnitt 20 tkr per företag. Denna uppskattning var dock mycket osäker. Skatteverket lät därför ett räkneexempel 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.⁹⁸

⁹⁶ Prop. 2016/17:1, Budgetpropositionen för 2017, s. 424

⁹⁷ Skatteverket, Förbättrad konkurrens på lika villkor i kontantbranschen - Fler ska använda kassaregister, 2012-03-01, dnr. 131 418217-11/111

⁹⁸ Skatteverket, Förbättrad konkurrens på lika villkor i kontantbranschen, s. 41

Promemorian lades till grund för ett förslag från regeringen om en utvidgning av kravet på kassaregister på så sätt att det generella undantaget från skattskyldighet att använda kassaregister för torg- och marknadshandel skulle tas bort. Orsaken var att Skatteverket tagit emot kritiska synpunkter på undantaget, att regeringen gjorde bedömningen att kontrollbehovet inte var mindre i torg- och marknadshandel än övriga kontanthandeln och att den tekniska utvecklingen gjort att det inte längre kunde anses orimligt svårt för torg- och marknadshandlare att omfattas av kravet på kassaregister.⁹⁹ Från den 1 januari 2014 omfattar därför kassaregisterkravet även torg- och marknadshandeln.

Däremot ansåg regeringen att det saknades tillräckligt beredningsunderlag för att gå vidare med Skatteverkets förslag att skyldigheten att använda kassaregister endast skulle begränsas till de som i synnerligen begränsad omfattning säljer varor och tjänster mot kontant betalning, dvs. undantaget skulle ändras från fyra prisbasbelopp till två. Detsamma gällde förslaget om att kassaregisterkrav för utländska näringsidkare, där Skatteverket fick i uppdrag att utreda frågan vidare. Regeringen föreslog också utökade möjligheter för Skatteverket att meddela undantag från skyldigheter som gäller kassaregister när dessa bedöms som oskäliga.¹⁰⁰

Av konsekvensanalysen framgår att regeringen delade Skatteverkets syn att ju fler företag som använder kassaregister desto svårare blir det för oseriösa företag att undanhålla skatt. Regeringen menade att om samma spelregler gäller för fler företag så innebär det förbättrad konkurrens på lika villkor mellan företagen och förtroendet för skattesystemet förväntades därmed öka och medföra en positiv effekt på skatteintäkterna i stort. Det var dock enligt regeringen svårt att uppskatta med någon större precision hur stor effekten kunde väntas bli på skatteintäkterna. Den uppskattning Skatteverket gjort var mycket osäker.¹⁰¹

7.3.2 Skatteverkets analys av effekterna av kassaregister

År 2013 utvärderade Skatteverket i vilken utsträckning införandet av kassaregisterbestämmelserna har medfört att skatteundandragande inom kontanthandel har minskat.¹⁰² Utvärderingen använde flera metoder för att bedöma reformens effekter på skatteundandragande. Statistiska metoder användes för att analysera utvecklingen av redovisad omsättning i kontanthandelsföretag i samband med att de anmäler kassaregister till Skatteverket. Resultat från genomförda revisioner inom kontanthandel före och efter reformen analyserades. Dessutom genomfördes intervjuer för att fånga företagens och Skatteverkets anställdas bedömningar av lagstiftningens effekter på skatteundandragandet.¹⁰³

Den statistiska analysen baserades på att reformens förväntade effekt var att företag som tidigare hade undanhållit en del av försäljningen från redovisning till Skatteverket i samband med reformen skulle upphöra med detta. Detta skulle visa sig genom att genomsnittligt redovisade intäkter för alla företag månaderna efter att företagen anmält innehav till Skatteverket ökade jämfört med perioden före. För att kunna särskilja förändringar i företagens redovisade omsättning och lönekostnader som kunde hänföras till införandet av kassaregister från andra förändringar som ägt rum samtidigt baserades analysen på s.k. paneldata. Resultaten visade att den redovisade omsättningen ökade med omkring 5 procent i genomsnitt för alla företag månaden efter att företagen anmält innehav av kassaregister till Skatteverket. Ett antal känslighetsanalyser genomfördes för att undersöka om den uppmätta effekten orsakades av anmälan av kassaregister. Dessutom diskuterades om det fanns andra tänkbara förklaringar till ökningen än att svarta inkomster blivit vita. Huruvida denna ökning beror på att svarta intäkter blir vita eller om den har

⁹⁹ Prop. 2012/13:129, Förbättrad konkurrens på lika villkor i kontantbranschen, s. 13 ff.

¹⁰⁰ Prop. 2012/13:129, 15 ff.

¹⁰¹ Prop. 2012/13:129, s. 21

¹⁰² Skatteverket, Rapport 2013:2, Krav på kassaregister- Effekttvärdering

¹⁰³ Skatteverket, Rapport 2013:2, s. 11

någon annan orsaksförklaring kopplad till införskaffandet av kassaregister säger den statistiska analysen inte något om.¹⁰⁴

Skatteverket drog slutsatsen att kassaregisterreformen hade resulterat i en viss omvandling av svarta intäkter till vita. Hur stor del av den kortsiktiga uppgången i redovisade intäkter på omkring 5 procent i genomsnitt i populationen som helhet som utgjordes av en bestående nedgång i skatteundandragandet kunde den formella statistiska analysen inte ge något svar på. En grafisk analys av det statistiska materialet gav dock enligt Skatteverket ett visst stöd för att en del av effekten var bestående. Skatteverkets bedömning var att åtminstone omkring 1 procent av uppgången i redovisade intäkter består på sikt och motsvaras av minskat skatteundandragande.

För att ge en mer konkret bild av vilka storheter det rör sig om beräknade Skatteverket vad en ökning i de redovisade intäkterna med 1 procent skulle innebära i form av ökade skatteintäkter, givet att det rör sig om att svart försäljning blir vit. Till att börja med påverkas intäkterna från mervärdesskatten. Under 2012 uppgick den momspliktiga omsättningen för alla aktiva företag med kassaregister till närmare 750 miljarder kronor. Den genomsnittliga skattesatsen på denna omsättning uppgick till omkring 20 procent. En bestående uppgång i företagens redovisade intäkter på 1 procent medför alltså att intäkterna från mervärdesskatten ökar med omkring 1,5 miljarder kronor per år. Därtill kommer ökade intäkter från inkomstbeskattningen. Skatteverket har i den statistiska analysen inte kunnat påvisa några följd effekter på redovisade lönekostnader av kravet på kassaregister och inte heller på redovisningen av ingående moms. Skatteverket antog därför att hela den bestående effekten på företagens redovisade intäkter visar sig i ökade överskott av näringsverksamhet. Vidare görs ytterligare ett antal förenklande antaganden avseende intäktsökningens fördelning mellan aktiebolag och enskilda näringsidkare, företagens skattemässiga justeringar och genomsnittliga skattesatser. Utifrån dessa antaganden beräknas effekten på inkomstskatteintäkterna och egenavgifterna till omkring 1,7 miljarder kronor. Sammantaget menade Skatteverket att en bestående omvandling av svarta intäkter till vita motsvarande 1 procent av den momspliktiga omsättningen förväntas resultera i ökade skatteintäkter på omkring 3 miljarder kronor.¹⁰⁵

För att komplettera bilden har Skatteverket även analyserat resultaten från de revisioner som Skatteverket genomfört inom kontanthandeln 2008-2012. Analysen består i en jämförelse av resultaten från revisionerna före och efter kassaregisterkravets ikraftträdande, baserat på de datum då beslut om revisionerna fattades. Den fråga Skatteverket ställde sig var om verket kunde se några skillnader i revisionsresultaten som kan hänföras till de nya bestämmelsernas effekter på skatteundandragandet. I denna del av analysen koncentrerar Skatteverket sig bara på företag där risken för skatteundandragande kan förmodas vara högre. Vidare tittar Skatteverket här på förändringar i genomsnittlig höjning (och sänkning) av skatter, avgifter samt skatte- och avgiftstillägg. De procenttal som fångar förändringarna i denna del av analysen är därför inte direkt jämförbara med procenttalen i föregående avsnitt. När ingen hänsyn togs till olika tänkbara förklaringsfaktorer fann Skatteverket att det genomsnittliga höjningsbeloppet är ca 17 procent lägre för företag som reviderats efter reformen jämfört med de som reviderats före. När Skatteverket tittade på vad som reviderats och sammansättningen av de reviderade företagen fann Skatteverket inte några större skillnader mellan de två perioderna. Fördelningen mellan olika skatteslag och bolagsformer är ungefär densamma liksom företagens branschsammansättning. Det gäller även de granskade beskattningsperiodernas längd. Däremot visade det sig att revisionerna inom restaurangbranschen svarade för över 60 procent av alla revisioner och att det framförallt var dessa som svarade för nedgången i revisionsresultaten.

Bland företagen utanför restaurangbranschen gick revisionsresultaten i olika riktningar, vilket kunde ha olika förklaringar. Att materialet inte avsåg ett slumpmässigt urval företag utan företag som valts ut just för att man fått indikationer på skatteundandragande var en aspekt att ta hänsyn

¹⁰⁴ Skatteverket, Rapport 2013:2, s. 12 ff.

¹⁰⁵ Skatteverket, Rapport 2013:2, s. 16 f.

till. Att bestämmelserna både gör det svårare att undanhålla skatt och förbättrar Skatteverkets kontrollmöjligheter innebär också att det inte är givet i vilken riktning de nya bestämmelserna kan förväntas påverka revisionsresultaten. Några generella slutsatser avseende alla branscher kunde därför inte dras utifrån detta material. Enbart av resultaten för restaurangbranschen fann Skatteverket att genomsnittet låg 15 procent lägre efter reformen än före. Variationen i resultaten före respektive efter reformen var emellertid betydande, vilket medför att skillnaden i genomsnittet mellan de två perioderna inte kunde betraktas som statistiskt säkerställd.¹⁰⁶

Sammantaget menade Skatteverket att erfarenheterna från kontrollverksamheten och statistiken från revisionerna dock tydde på att de nya bestämmelserna haft en viss effekt på skatteundandragandet i restaurangbranschen. Skillnaden i genomsnittligt ändringsbelopp var visserligen inte riktigt statistiskt säkerställd men bilden överensstämmer med den bild som framkommit i intervjuerna med samordnarna inom kontrollverksamheten. De vittnar om att man inte längre finner vissa typer av skatteundandragande, som tidigare hittades i många revisioner i denna bransch. Om skatteundandragande minskat i samma utsträckning eller om det i viss mån ersatts av andra sätt att undgå beskattning som man i revisionerna ännu inte lyckas påvisa är oklart. Utifrån revisionsmaterialet menade Skatteverket att man kunde konstatera att de framreviderade skattefelet i restaurangbranschen minskat med omkring 15 procent.¹⁰⁷

Som en underrapport till Skatteverkets rapport redovisas en analys av Per Engström, docent i nationalekonomi vid Uppsala universitet. De grafiska och ekonometriska analyser han gjort pekade på att det finns vissa kausala effekter av kassaregister på företagets omsättning. Givet att det finns kausala effekter av kassaregister på företagets omsättning är det naturligt enligt Per Engström att ställa sig frågan hur dessa ska tolkas. I analysen beskrivs att den skattade effekten av kassaregisterregistreringen är ett tecken på att kassaregister har minskat svarta inkomster. Enligt analysen kan dock delar av uppgången i omsättning utgöra en priseffekt, dvs. bero på kostnaden för kassaregister i sig. Det sägs vidare att en förklaring till att omsättningen minskar över tid efter införandet av kassaregister kan vara att den initiala effekten på svarta inkomster endast är temporär. Ett kassaregister gör det visserligen svårare att inte registrera alla intäkter men det är inte omöjligt att ta emot svarta inkomster. Att inkomsten tycks öka temporärt månaderna då kassaregister införts för att sedan återigen avta kan vara ett tecken på att svarta inkomster med tiden återvänder.¹⁰⁸

Vi kan konstatera att de osäkerheter som finns om effekterna och det faktum att dessa inte är bestående framgår tydligt av underrapporten till Rapport 2013:2. De nyanserade och försiktiga slutsatser som framkommer i underrapporten och som bygger på grafiska och ekonometriska analyser har dock i Skatteverkets huvudrapport kompletterats med kvantifierade slutsatser och antaganden som bygger på Skatteverkets erfarenhet från kontrollverksamheten och statistik från revisionerna.

7.3.3 Förstärkt konkurrens på lika villkor i kontantbranschen

I februari 2015 lämnar Skatteverket tre förslag till ändrade regler för kassaregisterskyldigheten som enligt Skatteverket alla syftar till att förstärka konkurrensen på lika villkor i kontantbranschen.¹⁰⁹ Skatteverket upprepar nu kravet på att utländska näringsidkare som inte har fast driftställe i Sverige inte längre ska vara undantagna från kassaregisterskyldigheten vid kontanthandel. Det andra förslaget gällde distanshandel där Skatteverket ansåg att när avtal om försäljning av varor eller tjänster ingås på distans och köparen därefter hämtar varan eller tillhandahålls tjänsten i en verksamhetslokal och då också betalar där ska utlämnandet eller utförandet registreras i

¹⁰⁶ Skatteverket, Rapport 2013:2, s. 17 f.

¹⁰⁷ Skatteverket, Rapport 2013:2, s. 18

¹⁰⁸ Skatteverket, Rapport 2013:2, Bilaga 1, Effekter av kassaregister på företagets omsättning, Bilaga till Skatteverkets utredning av kassaregister, s. 140. Dataunderlaget är framtaget av Skatteverkets analysenhet.

¹⁰⁹ Skatteverket, Promemoria, Förstärkt konkurrens på lika villkor i kontantbranschen, 2015-02-16, dnr. 131 770434-13/113

kassaregister. Det tredje förslaget innebar att registrering i kassaregister skulle ske när vara eller tjänst lämnas ut mot värdebevis som säljaren själv ställt ut.

Promemorian innehåller ingen utvärdering av systemet med kassaregister. Skatteverket har försökt uppskatta andelen utländska företag som kan tänkas omfattas men kartläggningen var enligt verket inte tillräckligt representativ för att ligga till grund för beräkning av de offentligfinansiella effekterna av förslaget. Med denna kartläggning som vägledning och utifrån Skatteverkets registerdata har Skatteverket bedömt att förslaget sammanlagt berör ca 400 utländska företag, vilka omsätter ca 2 miljarder kr. Skatteverket beräknade att förslaget skulle få effekt för en fjärdedel av dessa, då 100 stycken beräknades ha högre omsättning än fyra prisbasbelopp. När det gäller de långsiktiga effekterna har Skatteverket använt sig av den effektutvärdering av lagen om krav på kassaregister som Skatteverket gjorde 2013 och som beskrivs i rapporten *Krav på kassaregister – Effektutvärdering* (Rapport 2013:2). Skatteverket återger i sin promemoria att vid denna effektutvärdering antog Skatteverket att den bestående effekten av kassaregisterkravet var en procent. Skatteverket antog därför att införandet av motsvarande krav för utländska företag skulle ha motsvarande effekt.¹¹⁰

Promemorian ligger till grund för regeringens förslag. Av regeringens lagrådsremiss som överlämnades den 17 mars 2016 framgick att regeringen vill införa en skyldighet för utländska företag att omfattas av kravet på kassaregister. Några behov att lagstifta om kassaregisterskyldighet vid distansavtal och tillhandhållande mot värdebevis fanns enligt regeringens bedömning dock inte. Enligt lagrådsremissen var majoriteten av remissinstanserna positiva till eller hade inget att invända mot förslaget att införa en skyldighet för utländska företag att omfattas av kravet på kassaregister.¹¹¹

Svenskt Näringsliv avstyrkte dock förslaget och ansåg att, även om det är viktigt att bekämpa skatteundandragande, innebär det inte att de metoder som Skatteverket väljer att tillämpa för ändamålet behöver vara de rätta. Skatteverket väljer att lägga stora resurser på kontroll av kassaregister och personalliggare. Fördjupad kontroll genom revisioner har däremot kraftigt minskat år från år. Skatteverket hävdar att man genom de nya metoderna i stället förebygger skatteundandragande. Enligt Svenskt Näringslivs uppfattning finns dock inte något stöd för en sådan uppfattning.¹¹²

Lagrådet har i sitt yttrande den 8 april 2016 angett att det inte är en lämplig ordning att en enskild näringsidkaren utan fast driftställe i Sverige själv ska bedöma om det kassaregister denne använder motsvarar ett kassaregister som är godkänt i Sverige och riskera att betala kontrollavgift om det visar sig att bedömningen var felaktig. Inom ramen för de fortsatta beredningen borde därför övervägas på vilket sätt undantaget från kravet på svenskt kassaregister kan utformas så att det bättre tillgodoser berättigade krav på förutsebarhet och rättssäkerhet.

Den 24 november 2016 överlämnade regeringen en proposition till riksdagen med ett förslag om ändrade regler för kassaregisterskyldigheten, vilka syftar till förstärkt konkurrens på lika villkor i kontantbranschen. Förslaget innebär att en näringsidkare utan fast driftställe i Sverige inte längre ska vara undantagen från skyldigheten att använda certifierat kassaregister om försäljning görs mot kontant betalning eller betalning med kontokort. Näringsidkaren kan i stället använda ett kassaregister som har prövats enligt bestämmelserna i ett annat land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, om prövningen visar att registret uppfyller likvärdiga krav. De nya reglerna föreslås träda i kraft under 2017.¹¹³

¹¹⁰ Skatteverket, Promemoria, Förstärkt konkurrens på lika villkor i kontantbranschen, s. 33

¹¹¹ Lagrådsremiss, Förstärkt konkurrens på lika villkor i kontantbranschen, 2016-03-17, s. 13

¹¹² Svenskt Näringsliv, Remissvar, 2015-07-06, Skatteverkets hemställan Förstärkt konkurrens på lika villkor i kontantbranschen

¹¹³ Prop. 2016/17:49, Förstärkt konkurrens på lika villkor i kontantbranschen

8 Företagsperspektivet

8.1 Antalet företag som omfattas

Lagstiftningen om personalliggare och kassaregister påverkar ett mycket stort antal företag och anställda i Sverige. Exakt hur många företag som omfattas är svårt att få fram uppgift om eftersom vissa branscher omfattas av båda systemen.

Av Skatteverkets beskrivning av verksamheter som har eller kan komma att få personalliggare framgår följande.¹¹⁴ Sedan ett antal år tillbaka finns det krav på personalliggare för frisörer, restauranger och tvätterier. Sedan 2016 har personalliggare även införts för byggverksamhet. Skatteverket uppskattar att kravet på personalliggare kommer att omfatta ungefär 130 000 företag eller 8,7 procent av alla företag och 8,4 procent av alla anställda. 80 procent av dessa företag och drygt hälften av de anställda hör till byggverksamhet.

Tabell 1: Storleken på de branscher som har eller snart kommer att ha personalliggare

Verksamhet	Antal företag*		Antal anställda**		Lönesumma***
	Antal	Andel	Antal	Andel	Andel
Restaurangverksamhet	20 695	1,4%	279 168	3,5%	1,4%
Frisörverksamhet	3 693	0,2%	11 904	0,1%	0,1%
Tvätteriverksamhet	419	0,0%	6 122	0,1%	0,1%
Byggverksamhet	105 634	7,0%	249 266	4,7%	6,3%
Summa	130 441	8,7%	546 460	8,4%	7,9%

Källa: Beräkningar utifrån data från Skatteverkets informationslager

* I beräkningen ingår enbart företag som berörs av reglerna om personalliggare. Det innebär att enskilda näringsidkare och handelsbolag som inte har några anställda exkluderats i alla verksamheter utom byggverksamhet.

** Antal anställda har beräknats utifrån antal lämnade kontrolluppgifter för löner.

*** Lönesumma har för varje företag beräknats som det högsta av redovisade löner enligt skattedeklaration och redovisade löner enligt lämnade kontrolluppgifter.

Till detta kommer drygt 15 000 företag att tillkomma om Skatteverkets förslag om utvidgning av systemet med personalliggare till ytterligare branscher införs.

Tabell 7: Storleken hos de branscher där Skatteverket föreslår att personalliggare införs

Verksamhet	Antal företag*		Antal anställda**		Lönesumma***
	Antal	Andel	Antal	Andel	Andel
Bilverkstäder	6 581	0,4%	30 947	0,4%	0,4%
Partihandel med livsmedel	3 871	0,3%	47 580	0,6%	0,8%
Kropps- och skönhetsvård mm	4 935	0,3%	24 299	0,3%	0,1%
Summa	15 387	1,0%	102 826	1,3%	1,3%

Källa: Beräkningar utifrån data från Skatteverkets informationslager

Anm: Andelarna visar branschens andel i jämförelse med samtliga företag i Sverige.

* I beräkningen ingår enbart företag som berörs av reglerna om personalliggare. Det innebär att enskilda näringsidkare och handelsbolag som inte har några anställda exkluderats i alla verksamheter utom byggverksamhet.

** Antal anställda har beräknats utifrån antal lämnade kontrolluppgifter för löner.

*** Lönesumma har för varje företag beräknats som det högsta av redovisade löner enligt skattedeklaration och redovisade löner enligt lämnade kontrolluppgifter.

¹¹⁴ Skatteverket, Regleringsbrevsuppdrag, Svartarbete och social dumpning, Förslag på personalliggare i ytterligare verksamheter, Bilaga till dnr. 1 31 575009-15/113, 2015-10-26, s. 9 ff.

När det gäller kassaregister så fanns i oktober 2013 närmare 74 000 företag med kassaregister, dvs. aktiva som företag med certifierat kassaregister. Därtill fanns nära 5 000 företag som beviljats undantag från kravet på kassaregister av Skatteverket.¹¹⁵ Den 31 december 2014 var enligt Skatteverket 126 685 kassaregister anmälda till Skatteverket.¹¹⁶ Hur många företag detta avser framgår dock inte.

Uppgiften om vilka företag som beviljats undantag har inte lämnats ut av Skatteverket.

8.2 Kostnader för företagen

Utöver att själva kontrollavgiften innebär kostnader för företagen, innebär systemet med personalliggare och kassaregister också andra kostnader. Initialt ska utrustning köpas in och sedan tillkommer också löpande kostnader kopplade till att efterfölja reglerna.

I förarbetena framgår att regeringen uppskattade att det skulle vara möjligt att köpa in ett kassaregister för 10 000 kr och uppåt. Den faktiska merkostnaden ansågs dock bli mindre eftersom en verksamhet ändå måste inneha ett kassaregister. Vad gäller den återkommande tekniska kontrollen uppskattades den komma att kosta cirka 1 000 kr per kassaregister och år. Till detta kommer kostnaden för att skicka in en anmälan om kassaregister, något som måste ske när ett nytt kassaregister tas i bruk och ett gammalt tas ur bruk. Någon uppskattning av kostnaden för att göra anmälan gjordes dock inte.¹¹⁷

Skatteverket har genomfört en enkätundersökning angående vad företagens fullgörandekostnader gällande kassaregister uppgår till. Utifrån denna konstateras att regeringens uppskattning i förarbetena varit för låga. Bland annat konstateras att det i förarbetena inte nämns kostnaden för att få fungerande register på plats samt att den uppskattade kostnaden för att införskaffa ett godkänt kassaregister varit lägre än vad som framkommit i undersökningen. Dock konstateras också att enkätundersökningen avser företagens totala kostnader och inte de merkostnader som det nya regelverket gett upphov till.¹¹⁸

För personalliggare anges i förarbetena till införandet för restaurang- och frisörbranschen att det var svårt att ha någon uppfattning om den tidsåtgång som kommer bli aktuella för att uppfylla kravet att föra personalliggare. Regeringen gjorde dock bedömningen att den eventuella olägenhet som den ökade tidsåtgången kommer medföra kommer att vägas upp av den sundare konkurrens som kommer uppstå i de aktuella branscherna.¹¹⁹

Nutek¹²⁰ genomförde efter införandet en undersökning avseende företagens kostnader för att efterleva kravet på personalliggare. Företagen ansåg sig inte ha några nämnvärda initiala kostnader för att upprätta en personalliggare. Kostnaden ansågs uteslutande uppgå till den tid varje anställd var tvungen att lägga på att registrera sig i personalliggaren varje dag. Tidsåtgången ansågs uppgå till cirka 1 minut per anställd och dag. Baserat på detta uppskattades den totala kostnaden till drygt 365 miljoner kronor för år 2007.¹²¹

Resultatet från Riksrevisionen enkätundersökning visar att företagen upplevt införandet av kassaregister som mer betungande än införandet av personalliggare.¹²² Förslaget om införande av personalliggare innebar ökade administrativa kostnader för företagen i de branscher som omfattas av förslaget. Fördelen skulle vara förbättrade möjligheter för Skatteverket att utföra en effektiv kontroll i dessa branscher. I propositionen nämner regeringen att förslaget kommer att innebära vissa ökade kostnader för företagen men att dessa måste anses motiverade mot bakgrund av att

¹¹⁵ Skatteverket, Rapport 2013:2, s. 9

¹¹⁶ Skattestatistisk årsbok 2015 s. 54 f.

¹¹⁷ Prop. 2006/07:105 s. 87.

¹¹⁸ Skatteverket, Rapport 2013:2, s. 105

¹¹⁹ Prop. 2005/6:169 s. 122.

¹²⁰ Nutek var en statlig myndighet som avvecklades den 31 mars 2009, då verksamheten övergick till Tillväxtverket

¹²¹ Nutek, Näringslivets administrativa kostnader för skatteområdet, Uppdatering 2007, R 2008:42 s. 14-15

¹²² Riksrevisionen, Regelförenkling för företag – regeringen är fortfarande långt från målet, RIR 2012:6, s. 12

förslaget kommer att förbättra konkurrensförutsättningarna för de branscher som omfattas av förslaget. Enligt Riksrevisionen görs dock inte några försök att beräkna företagens kostnader.¹²³

Investeringen i ett certifierat kassaregister inkluderades inte i Tillväxtverkets databas Malin eftersom investeringskostnader inte ingick i de administrativa kostnaderna. Inte heller var de administrativa kostnader för anmälan och den årliga tekniska kontrollen inkluderade. Däremot var administrativa kostnader hänförliga till det uppgiftskrav som finns om ett tillfälligt uttag ur kassan görs under en dag med i mätningarna och hade beräknats till 153 miljoner kronor.¹²⁴

Vid införandet av krav på att föra personalliggare i tvätteribranschen gjordes uppskattningen av vad kostnaden skulle komma att uppgå till utifrån de kostnader som framkommit gällande frisör- och restaurangbranschen. Om kostnaden skulle bli densamma som i dessa branscher skulle den uppgå till 3,4 miljoner kronor, fördelat på 300 tvätteriföretag.¹²⁵

Vid införandet av elektronisk personalliggare i byggbranschen gjorde regeringen två uppskattningar om vilka kostnader detta skulle ge upphov till. Den ena uppskattningen baserades på uppgifter från Sverige Byggindustrier om hur stor kostnaden var för det då frivilliga närvarosystemet ID06. Resultatet där blev cirka 12 900 kr per projekt och år, totalt 602 miljoner kronor per år. En alternativ uppskattningen gjordes baserad på de kostnader som hade uppstått för frisör- och restaurangbranschen och då blev resultatet cirka 400 miljoner per år. Regeringen räknade i sin uppskattning bort de företag som redan använde sig av det frivilliga systemet ID06, eftersom det för dessa inte ansågs tillkomma några merkostnader av det nya regelverket. Slutsatsen blev att företagen i byggbranschen beräknades få ökade administrativa kostnaderna för personalliggare med mellan 400 och 602 miljoner kronor per år.¹²⁶

Avseende de statsfinansiella konsekvenserna gjorde regeringen bedömningen att förslaget om personalliggare för byggbranschen skulle få positiva effekter på löneredovisningen inom branschen. De ökade kostnaderna som förslaget medför för Skatteverket ryms inom befintliga och beräknade anslagsramar. En viss ökning av mål i de allmänna förvaltningsdomstolarna kunde också förväntas men ökningen var enligt regeringen inom ramen.¹²⁷

Vad gäller kostnaden för att genomföra alla kontroller finns inga uppgifter om vad dessa kostar för Skatteverket. Med tanke på den trend som råder med färre och färre kontrollbesök borde kostnaderna minska. Samtidigt har reglerna rörande personalliggare utvidgats flera gånger och Skatteverket har uttryckt att ännu fler branscher bör omfattas. Sådana utvidgningar borde ge behov av fler kontroller och ökade kostnader för staten.

Sammanfattningsvis kan sägas att det givetvis är förenat med viss osäkerhet att ange vilka kostnader reglerna för kassaregister och personalliggare gett upphov till för företagen. Försök har som framgått ändå gjorts både att uppskatta kostnaden innan införandet och även efter införandet. Även om det inte är lätt att separera merkostnader från sådana kostnader företagen hade haft oavsett om regelverket införts eller inte framgår det ändå att kostnaderna är betydande. De ökade kostnaderna motiveras ofta i förarbetena av de fördelar det kommer innebära för företagen med ökad konkurrensneutralitet. För att kunna motivera dessa ökade kostnader är det därför viktigt för systemet legitimitet att sådana fördelar klart och tydligt kan visas.

Som framgår ovan har företagens kostnader för personalliggare- och kassaregister inte enbart varit de kostnader som införskaffandet av dessa verktyg inneburit utan även de kontrollavgifter som Skatteverket påfört.

¹²³ Riksrevisionen, RIR 2012:6, s. s. 75 f.

¹²⁴ Riksrevisionen, RIR 2012:6, s. 79

¹²⁵ Prop. 2012/13:34 s. 31.

¹²⁶ Prop. 2014/15:6 s. 85 ff.

¹²⁷ Prop. 2014/15:6 s. 82 ff.

Skatteverket har sammanställt uppgifter om debiterade kontrollavgifter avseende personalliggare och kassaregister. Under åren 2007 - 2014 har kontrollavgifterna avseende kassaregister och personalliggare tagits ut med nästan en kvarts miljard kronor.¹²⁸

År	Personalliggare		Kassaregister		Totalt
	Debiterad avgift företag	Debiterad avgift anställd (total)	Kontrollavg. 10 000 kr	Kontrollavg. 20 000 kr	
2007	11 830 000	15 153 000			26 983 000
2008	8 415 000	8 266 000			16 681 000
2009	6 460 000	6 369 000			12 829 000
2010	3 337 000	3 562 000	3 630 000	80 000	10 609 000
2011	4 832 000	3 820 000	16 450 000	2 160 000	27 262 000
2012	11 501 000	5 648 000	25 910 000	5 420 000	48 479 000
2013	22 190 000	5 568 000	21 690 000	7 500 000	56 948 000
2014	9 617 000	3 611 000	22 780 000	6 140 000	42 148 000
2015 (t.o.m. maj)	4 180 000	1 442 000	8 800 000	2 140 000	16 562 000
Summa	82 362 000	53 439 000	99 260 000	23 440 000	258 501 000

8.3 Indragna tillstånd

Utöver att kontrollavgiften i sig innebär en börda för de företag som drabbas kan den också få andra konsekvenser, en sådan är att det kan påverka ett företags serveringstillstånd. I ett flertal fall har ansökan om serveringstillstånd avslagits eller tillståndet dragits in med hänvisning till att företaget påförts kontrollavgift för brister i personalliggare eller kassaregister. Även erinran och varningar har utdelats. Ibland är den påförda kontrollavgiften endast en av flera omständigheter som ligger till grund för beslutet som påverkar serveringstillståndet, i andra fall är den påförda kontrollavgiften den enda omständighet som ligger till grund för detta.

Ett indraget serveringstillstånd kan för en restaurang betyda ett mycket hårt slag mot verksamheten, som vida överstiger den skada som en enskild kontrollavgift skapar. Det är därför viktigt att också beakta dessa typer av följdkonsekvenser när proportionaliteten i kontrollavgifterna analyseras.

Följande exempel får illustrera hur företagens verklighet kan se ut.¹²⁹

- Bolaget påförs en erinran enligt alkohollagen för att vid totalt tre tillfällen ha påförts kontrollavgift, två gånger för brister i kassaregistret och en gång för brist i personalliggare (Förvaltningsrätten i Stockholm 16945-13).
- En näringsidkare har ansökt om serveringstillstånd men nekats sådant. Beslutet har överklagats till Förvaltningsrätten, som finner att serveringstillstånd inte ska medges med beaktande av att näringsidkarens make, som anses vara en person med betydande inflytande i det aktuella bolaget, tidigare varit delägare i en restaurang och att denna restaurang påförts en kontrollavgift för brister i kassaregistret (Förvaltningsrätten i Stockholm 24459-13).
- En restaurang har fått sitt serveringstillstånd återkallat. Detta motiveras bland annat med brister i kassahantering och personalliggare, men också i brister hänförliga till bokföring samt ordning och nykterhet (Kammarrätten i Göteborg 6340-14).
- Bolaget har påförts en kontrollavgift för bristande kassahantering. Med denna som grund påförs bolaget en erinran eftersom bolaget enligt Kammarrätten visat ekonomisk misskötsamhet (Kammarrätten i Stockholm 5900-11).
- Ett bolag har allvarlig misskött sin ekonomi genom att bland annat underlåta att upprätta kontrollbalansräkning trots upprepade påpekanden i revisionsberättelserna. Till detta kommer också att bolaget påförts kontrollavgift på grund av brister i personalliggaren. Serveringstillståndet återkallas därför (Kammarrätten i Stockholm 7451-13).

¹²⁸ Skatteverket. Tabell avseende debiterade kontrollavgifter avseende personalliggare och kassaregister under åren 2007 – 2015 (t.o.m. maj)

¹²⁹ Exempelen är hämtade från informationen som Svenskt Näringsliv erhållit från Domstolsverket, se ovan

8.4 Företagens erfarenheter

8.4.1 Företagens syn

Riksrevisionen har gjort en enkätundersökning som omfattade 4 000 slumpmässigt utvalda företag och som genomfördes under augusti till oktober 2011 av SCB. Resultatet från enkätundersökning visar att företagen upplevt införandet av kassaregister som mer betungande än införandet av personalliggare.¹³⁰

Mest negativa till reformen var handelsföretagen. Av dessa var ca 70 procent tveksamma till eller ansåg inte att investeringen var acceptabel utifrån regeringens syfte. Drygt hälften av restaurang- respektive hårvårdsföretagen ansåg inte att investeringen var acceptabel. Små företag var mer negativa till reformen än stora företag.¹³¹

De företag som angav att de omfattas av lagen om personalliggare fick svara på frågan om de ansåg att företagets kostnad för personalliggare var acceptabel utifrån regeringens syfte. Drygt 60 procent av restaurang- och hårvårdsföretagen ansåg att kostnaden för personalliggaren var acceptabel utifrån regeringens syfte. Det var således en större andel företag som tyckte att kostnaden för personalliggare var acceptabel jämfört med kostnaden för kassaregister. Även här fanns en tendens att stora företag var mer positiva till reformen än små.¹³²

Många företag och branschorganisationer har till en början varit positiva till lagstiftningen om personalliggare och kassaregister. Detta framgår bl.a. av de undersökningar som Skatteverket gjorde i samband med utvärderingen 2009.¹³³ Utvärderingen har gjorts genom en studie med djupintervjuer och fokusgrupper samt en undersökning med telefonintervjuer. Dessutom har utredningen riktat en enkät till dem som arbetat med personalliggarkontroll inom Skatteverket. Slutligen har en jämförelse gjorts med resultatet av en enkät riktad till restauranger som gjorts av en branschtidning. Regeringen beskrev utvärderingen och personalliggarens effekter på företagandet på följande sätt.¹³⁴

Generellt var företagen inom restaurang- och frisörbranscherna positiva till personalliggaren. En mindre del, 20 procent, hade en negativ uppfattning. De oftast nämnda fördelarna i företagens svar på enkäten var att liggaren bidrar till att "hålla koll" på personalen och deras arbetstid samt att den minskar svartarbete. Det var relativt få, bara tio procent, som var negativa till att Skatteverkets personal utan föranmälan kom på kontrollbesök. De flesta företagarna uppfattade att besöket genomfördes smidigt, respektfullt och med ett bra bemötande. Det fanns dock en mindre del som var negativa till hur Skatteverket bemötte dem vid besöket. Det allra flesta ansåg att det var enkelt och att det gick snabbt att fylla i personalliggarna. Däremot var det psykiskt betungande då det skapade oro och stress. Företagen upplevde att det var många kontroller vilket gjorde företagandet svårare och mindre intressant att hålla på med.

Företagen i fokusgrupperna var starkt kritiska till kontrollavgiften och ansåg att den inte stod i relation till förseelsen. Vidare upplevde flera att det var integritetskränkande att två branscher valts ut. De flesta ansåg att personalliggarna har lett till minskat svartarbete. Bland frisörföretagen fanns dock relativt många som var skeptiska. Det fanns ett klart samband mellan företagens generella attityd till personalliggare och i vilken utsträckning de hade förtroende för Skatteverket.

8.4.2 Branschförbundens syn

Visita hade förhoppningen att lagen om personalliggare skulle vara en effektiv åtgärd för att minska svartarbete och skattefusk i restaurangbranschen och därmed förbättra konkurrenssituationen för

¹³⁰ Riksrevisionen, RIR 2012:6, s. 12

¹³¹ Riksrevisionen, RIR 2012:6, s. 85

¹³² Riksrevisionen, RIR 2012:6, s. 86

¹³³ Ds 2009:43, Bilaga 2 Rapport från intervjuundersökning och Bilaga 3 Rapport från enkätundersökning

¹³⁴ Prop. 2012/13:34, s. 17

seriösa företag. Visita har dock i flera år uppmärksammat och fått signaler från sina medlemsföretag om brister i regelverket och hur det har kommit att tillämpas. Visita har också framfört dessa synpunkter till bl.a. Skatteverket i olika sammanhang.

I april 2016 skrev Visita till regeringen och krävde en utvärdering av personalliggare och kassaregister.¹³⁵ Enligt Visita tar Skatteverket i hög grad ut kontrollavgifter där det vare sig förekommer eller misstänks några som helst skattefusk. Ofta rör det sig om att enkla och förklarliga misstag har inträffat, t.ex. att kassapersonal i en stressig situation i samband med lunchrusningen i och för sig registrerat all försäljning i ett kassaregister men glömt bort att erbjuda någon eller några kunder kvitto eller kanske att en medarbetare som har ringts in för att en annan är sjuk glömmar att skriva in sig i personalliggare. Situationer som helt enkelt kan uppstå till följd av mänskliga förbiseenden och trots att företagen har höga ambitioner och tydliga rutiner för att efterleva reglerna.

Enligt Visita står de kontrollavgifter som tas ut ofta inte i rimlig proportion till den situation som har inträffat. I synnerhet i de fall när Skatteverket inte på något sätt tror att företaget försöker undandra sig beskattning och därmed heller inte genomför någon revision. Den möjlighet till hel eller delvis befrielse från kontrollavgift som finns i skatteförfarandelagen tillämpas enligt Visita extremt restriktivt av Skatteverket.

Visita menar att det är högst oklart hur ofta fel i personalliggare eller kassaregister faktiskt har lett fram till skatterevisioner hos de aktuella företagen i syfte att undersöka om det verkligen förekommer skatteundandragande – vilket ju är vad regleringen ytterst syftar till att motverka.

Även andra branschorganisationer såsom IT & Telekomföretagen har riktat kritik mot kassaregisterlagen. IT & Telekomföretagen är en medlemsorganisation för företag inom IT- och telekomsektorn och en av sju samverkande bransch- och arbetsgivarorganisationer inom Almega. I december 2016 meddelade IT & Telekomföretagen att Skatteverket och branschen gemensamt ska se över kassaregisterlagen. IT & Telekomföretagen menade att problemet med de nuvarande föreskrifterna för kassaregister är att de är teknikberoende. Branschen har enda sedan föreskrifterna kom argumenterat för behovet av flera förändringar. Att fler system nu levereras i molnet, vilket knappast förekom 2010, ställer dessutom nya krav på föreskrifterna. Den reviderade kassaregisterlagen som nu ska arbetas fram ska resultera i ett förslag på ändringar av både regelverket och tillämpningen av reglerna, med förhoppning om implementering så snart som möjligt.¹³⁶

¹³⁵ Visita, Skrivelse till Finansministern, Hög tid att utvärdera personalliggare och kassaregister, 2016-04-19

¹³⁶ Information från IT & Telekomföretagens hemsida hämtad den 1 december 2016

<https://www.itotelekomforetagen.se/fakta-och-debatt/nyheter-och-aktuellt/skatteverket-och-branschen-ser-gemensamt-over-kassaregisterlagen>

Bilaga 1

Handlingar utlämnade av Skatteverket

Efter begäran om utlämnande av allmän handling från Svenskt Näringsliv den 21 december 2015 och den 20 januari 2016 har Skatteverket lämnat ut följande handling. Se avsnitt 2.3 i rapporten för information om vilka uppgifter som omfattades av begäran.

E-post från Skatteverket 2015-12-22

Skatteverket, Rättsavdelningen, Kristina Skottke Karlsson, Riksåtgärdsplan, Bilaga 1, Riksåtgärdsplan med anledning av rättslig kvalitetsuppföljning avseende: Beslut om arbetsgivaravgifter och skatt efter personalliggarkontroll dnr 131 23042-10/1211, 2010-12-15, dnr 131 23042-10/1211.

Skatteverket, 31.1.1 Rättslig kvalitetsuppföljning av beslut om arbetsgivaravgifter och skatt efter personalliggarkontroll, dnr 131 23042-10/1211 (datum saknas).

Skatteverket, 31.1.4 Rättslig kvalitetsuppföljning avseende kontrollavgift personalliggare, 2011-05-09, dnr 131 831521-11/1211.

Skatteverket, Promemoria, Förbättrad konkurrens på lika villkor i kontantbranschen - Fler ska använda kassaregister, 2012-03-01, dnr 131 418217-11/111.

Skatteverket, Åke Johansson, Rapport, BES 2013:1 Rättslig kvalitetsuppföljning vid Skatteverket av kontrollavgifter som avser kassaregister, 2015-09-29, dnr 131 16653-14/1211.

Skatteverket, Riksåtgärdsplan, Bilaga 1, BES 2013:1 Riksåtgärdsplan med anledning av rättslig kvalitetsuppföljning av kontrollavgift avseende kassaregister, 2015-09-29, dnr 131 16653-14/1211.

Skatteverket, Skatter i Sverige 2015 - 3 kap. Skattekontroll och skattebrott (utdrag ur den kommande publiceringen på Skatteverkets hemsida), 2015-12-22.

E-post från Skatteverket 2016-01-21

Skatteverket, Paulina Riis, Huvudkontoret samt Birgitta Bader och Rasmus Borgvall, Västra Regionen, Rapport, Effekter av tillsyn och kontrollbesök inom kontanthandel, 2015-06-18.

Post inkommen till Svenskt Näringsliv den 24 februari 2016

Skatteverket, Bertil Strömberg och Conny Svensson, PM, Delrapport av arbetet med personalliggare, December 2007, 2007-12-14.

Skatteverket, Bertil Strömberg och Conny Svensson, PM, Delrapport av arbetet med personalliggare, Februari 2008, 2008-02-29.

Skatteverket, Generaldirektören, Erfarenheter av kontrollen av personalliggare samt hemställan om en utvidgning till byggbranschen, 2007-12-17, dnr 131 762423-07/113.

Skatteverket, Generaldirektören, Återrapportering enligt 2007 års regleringsbrev om erfarenheter av kontrollen av personalliggare, 2008-03-03, dnr 131 106147-08/113.

Källförteckning

I denna källförteckning anges först material som finns med i notapparaten i denna rapport. Därefter anges övrigt material som vi har gått igenom och som kan vara av intresse för läsaren av rapporten.

Offentligt tryck

Ds 2005:28, *Skattefusk, effektivitet och rättvisa - utökad skattekontroll i vissa branscher och diskussioner rörande schabloniserade inslag i beskattningen*

Ds 2009:43, *Närvaroliggare och kontrollbesök, En utvärdering och förslag till utvidgning, inklusive bilagor; Bilaga 1 Utredningens direktiv, Bilaga 2 Rapport från intervjuundersökning, Bilaga 3 Rapport från enkätundersökning och Bilaga 4 Rapport avseende utvärdering av effekter – Skapar personalliggare fler vita jobb?*

Ds 2014:7, *Minskat svartarbete i byggbranschen*

Lagrådsremiss, *Förstärkt konkurrens på lika villkor i kontantbranschen*, 2016-03-17

Prop. 1975:104, *Regeringens proposition med förslag till ny bokföringslag m.m.*

Prop. 1997/98:100, *Förbättrade möjligheter till punktskattekontroll m.m.*

Prop. 2005/06:1, *Budgetpropositionen för 2006*

Prop. 2005/06:169, *Effektivare skattekontroll m.m.*

Prop. 2006/07:105, *Konkurrens på lika villkor i kontantbranschen*

Prop. 2007/08:1, *Budgetpropositionen för 2008*

Prop. 2010/11:165, *Skatteförfarandet*

Prop. 2012/13:34, *Personalliggare för tvätteribranschen*

Prop. 2012/13:129, *Förbättrad konkurrens på lika villkor i kontantbranschen*

Prop. 2014/15:6, *Minskat svartarbete i byggbranschen*

Prop. 2016/17:1, *Budgetpropositionen för 2017*

Prop. 2016/17:49, *Förstärkt konkurrens på lika villkor i kontantbranschen*

SOU 1997:111, *Branschsanering och andra metoder mot ekobrott*

SOU 2005:35, *Krav på kassaregister - Effektivare utredning av ekobrott*

Rättsfallsregister

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD)

HFD 2014 ref. 68

Kammarrätterna (KR)

KR i Göteborg, dom den 18 december 2009, mål nr 4031-09

KR i Sundsvall, dom den 3 maj 2010, mål nr 1136-09

KR i Göteborg, dom den 11 september 2012, mål nr 4461-12

KR i Göteborg, dom den 7 februari 2013, mål nr 161-13

KR i Göteborg, dom den 16 april 2013, mål nr 5639-12

Litteratur

Tidskrifter och artiklar

Renström, Staffan; *Skönsbeskattning av arbetsgivaravgifter*, Skattenytt 2011 s. 634 ff.

Renström, Staffan; *Skönsbeskattning av arbetsgivaravgifter - återigen!*, Skattenytt 2014 s. 590 ff.

Information från IT & Telekomföretagens hemsida hämtad den 1 december 2016

<https://www.itotelekomforetagen.se/fakta-och-debatt/nyheter-och-aktuellt/skatteverket-och-branschen-ser-gemensamt-over-kassaregisterlagen>

Övrigt

Skatteverket

Strömberg, Bertil och Svensson, Conny; Promemoria, *Delrapport av arbetet med personalliggare*, December 2007, 2007-12-14

Generaldirektören, *Erfarenheter av kontrollen av personalliggare samt hemställan om en utvidgning till byggbranschen*, 2007-12-17, dnr 131 762423-07/113,

Strömberg, Bertil och Svensson, Conny; Promemoria, *Delrapport av arbetet med personalliggare*, Februari 2008, 2008-02-29.

Generaldirektören, *Återrapportering enligt 2007 års regleringsbrev om erfarenheter av kontrollen av personalliggare*, 2008-03-03, dnr. 131 106147-08/113

31.1.1 Rättslig kvalitetsuppföljning av beslut om arbetsgivaravgifter och skatt efter personalliggarkontroll, dnr 131 23042-10/1211 (datum saknas).

Skottke Karlsson, Kristina; *Riksåtgärdsplan, Bilaga 1, Riksåtgärdsplan med anledning av rättslig kvalitetsuppföljning avseende: Beslut om arbetsgivaravgifter och skatt efter personalliggarkontroll*, 2010-12-15, dnr. 131 23042-10/1211

31.1.4 Rättslig kvalitetsuppföljning avseende kontrollavgift personalliggare, 2011-05-09, dnr 131 831521-11/1211.

Promemoria, *Förbättrad konkurrens på lika villkor i kontantbranschen - Fler ska använda kassaregister*, 2012-03-01, dnr. 131 418217-11/111

Rapport 2013:2, *Krav på kassaregister- Effekttutvärdering*

Rapport 2013:2, *Krav på kassaregister- Effekttutvärdering*, Bilaga 1, Effekter av kassaregister på företagets omsättning

Rapport, *Effekter på skatteundandragande av sänkt restaurangmoms, Rapportering av ett regleringsuppdrag*, 2014, dnr. 131 691509-13/113

Promemoria, *Förstärkt konkurrens på lika villkor i kontantbranschen*, 2015-02-16, dnr. 131 770434-13/113

Riis, Paulina, Bader, Birgitta och Borgvall, Rasmus; Rapport, *Effekter av tillsyn och kontrollbesök inom kontanthandel*, 2015-06-18.

Johansson, Åke; Rapport, *BES 2013:1 Rättslig kvalitetsuppföljning vid Skatteverket av kontrollavgifter som avser kassaregister*, 2015-09-29, dnr 131 16653-14/1211

Regleringsbrevsuppdrag, *Svartarbete och social dumpning, Förslag på personalliggare i ytterligare verksamheter*, Bilaga till dnr. 131 575009-15/113, 2015-10-26

Skattestatistisk Årsbok 2007

Skattestatistisk Årsbok 2011

Skattestatistisk Årsbok 2015

Skatteverket Årsredovisning 2014

Skatteverkets hemsida, *Vägledning, 2016, Andra skatter & avgifter, Kontrollavgift, Kontrollavgift för personalliggare och Kontrollavgift för kassaregister, Förutsättningar för att ta ut kontrollavgift*, hämtad 2016-12-13

Skatteverkets hemsida, *Vägledning, 2016, Andra skatter & avgifter, Kontrollavgift, Kontrollavgift för personalliggare och Kontrollavgift för kassaregister, Befrielse från kontrollavgift*, hämtad 2016-06-29

Skatteverkets hemsida, *Vägledning, 2016, Förvaltningsrätt & förfarande, Dokumentationsskyldighet, Personalliggare, Vad är en personalliggare?*, hämtad 2016-12-13

Skatteverket, Tabell avseende debiterade kontrollavgifter avseende personalliggare och kassaregister under åren 2007 – 2015 (t.o.m. maj)

Andra myndigheter

Domstolsverket, Sammanställning 2016-03-23 av mål som inkommit till förvaltningsrätterna avseende dokumentationsskyldighet enligt 39 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244). Uppgifterna har begärts ut av Svenskt Näringsliv.

Nutek, *Näringslivets administrativa kostnader för skatteområdet, Uppdatering 2007*, R 2008:42 s. 14-15.

Regelrådet, *Yttrande över promemorian Närvaroliggare och kontrollbesök (Ds 2009:43)*, 2010-01-13

Riksrevisionen, *Regelförenkling för företag – regeringen är fortfarande långt från målet*, RIR 2012:6

Näringslivets Regelnämnd

Näringslivets Regelnämnd NNR, dnr 2009/242, *Angående remiss av departementspromemorian Närvaroliggare och kontrollbesök, Ds 2009:43*, 2010-01-18

Svenskt Näringsliv

Svenskt Näringsliv, *Remissyttrande SN254/2009, Departementspromemorian Närvaroliggare och kontrollbesök*, 2010-01-07

Svenskt Näringsliv, *Remissvar, Skatteverkets hemställan Förstärkt konkurrens på lika villkor i kontantbranschen*, 2015-07-06

Visita

SHR, *Remissyttrande över Närvaroliggare och kontrollbesök, Ds 2009:43*, 2010-01-18

Visita, Skrivelse till Finansministern, *Hög tid att utvärdera personalliggare och kassaregister*, 2016-04-19

Övrigt material

Offentligt tryck

Lagrådsremiss, *Personalliggare för tvätteribranschen*, 2012-10-04

Rättsfallsregister

Kammarrätterna (KR)

KR i Stockholm, dom den 15 maj 2012, mål nr 5900-11

KR i Stockholm, dom den 9 april 2014, mål nr 7451-13

KR i Göteborg, dom den 9 december 2015, mål nr 6340-14

Förvaltningsrätterna (FR)

FR i Stockholm, dom den 1 augusti 2013, mål nr 16945-13

FR i Stockholm, dom den 30 oktober 2013, mål nr 24459-13

Litteratur

Tidskrifter och artiklar

Besöksliv, Debatt, publicerad 24 augusti 2015, Nidal Kersh: "Skrota personalliggaren – den fyller inte sin funktion" <http://www.besoksliv.se/artikel/nidal-kersh-%E2%80%99Dskrota-personalliggaren-%E2%80%93-den-fyller-inte-sin-funktion%E2%80%9D-66924>

Besöksliv, Debatt, publicerad 4 september 2015, Skatteverket: "Svar på debattinlägg om personalliggarna" <http://www.besoksliv.se/artikel/skatteverket-svar-pa-debattinlaegg-om-personalliggarna-67082>

Besöksliv, Debatt, publicerad 8 september 2015, Nidal Kersh: "Tänk om igen, Skatteverket!" <http://www.besoksliv.se/artikel/nidal-kersh-om-personalliggaren-taenk-om-igen-skatteverket-67106>

Besöksliv, Debatt, publicerad 10 september 2015, Eva Östling till Skatteverket: "Dags att utvärdera personalliggaren" <http://www.besoksliv.se/artikel/eva-oestling-till-skatteverket-dags-att-utvaerdera-personalliggaren-67127>

Sjöström, Anna; *Luckor i lagen om personalliggare*, Byggvärlden, 2016, senast hämtad 2016-09-16 <http://www.byggvarlden.se/branschen-ar-redo-men-ar-skatteverket-det-96629/nyhet.html>

Övrigt

Skatteverket

RSV Rapport 2000:12, *Schablonbeskattning?*

RSV Rapport 2002:3, *Schablonbeskattning? - en principskiss*

Skatteverket, *Svartköp och svartjobb i Sverige*, Del 1: Undersökningsresultatet, Rapport 2006:4

Skatteverket, *Skattefelskarta för Sverige*, Rapport 2008:1

Skatteverket, *Medborgarnas synpunkter på skattesystemet, skattefusk och Skatteverkets kontroll*, Rapport 2012:1

Skatteverket, *Yttrande över promemorian Minskat svartarbete i byggbranschen (Ds 2014:7)*, 2014-04-07

Skatteverket, *Konsekvensutredning, Skatteverkets förslag till föreskrift om personalliggare (SKVFS 2015:X) och förslag till föreskrifter om identifikationsnummer för en byggarbetsplats (SKVFS 2015:Y)*, dnr. 131 280766-15/111, dnr. 131 280775-15/111, 2015-05-12

Susanna Wanander, *Bilaga – Offentligfinansiell effekt*, bilaga till promemoria, Förstärkt konkurrens på lika villkor i kontantbranschen, 2015-02-16, dnr 131 770434-13/113,

Riksåtgärdsplan, Bilaga 1, *BES 2013:1 Riksåtgärdsplan med anledning av rättslig kvalitetsuppföljning av kontrollavgift avseende kassaregister*, 2015-09-29, dnr 131 16653-14/1211.

Skattestatistisk Årsbok 1998

Skattestatistisk Årsbok 1999

Skattestatistisk Årsbok 2006

Skattestatistisk Årsbok 2008

Skattestatistisk Årsbok 2009

Skattestatistisk Årsbok 2010

Skattestatistisk Årsbok 2012

Skattestatistisk Årsbok 2013

Skattestatistisk Årsbok 2014

Skatteverket, *Skatter i Sverige 2015 - 3 kap. Skattekontroll och skattebrott* (utdrag ur den kommande publiceringen på Skatteverkets hemsida), 2015-12-22.

Skatteverkets hemsida, *Företag och organisationer, Företagare, Kassaregister, Vem behöver inte använda kassaregister?*, hämtad 2016-12-13

Andra myndigheter

Datainspektionen, *Remissyttrande över Ds 2014:7 Minskat svartarbete i byggbranschen*, dnr 610-2014, 2014-01-11

Tillväxtverket, *Remissvar över departementspromemorian (Ds 2009:43) Närvaroliggare och kontrollbesök*, 2010-01-08

Svenskt Näringsliv

Svenskt Näringsliv, *Remissvar, Ds 2014:7 Minskat svartarbete i byggbranschen*, 2014-04-11

Svenskt Näringsliv, *Remissvar, Skatteverkets hemställan Förbättrad konkurrens på lika villkor i kontantbranschen*, 2012-05-25

Svenskt Näringsliv, *Remissvar, Skatteverkets förslag till föreskrift om personalliggare (SKVFS 2015:X) och förslag till föreskrifter om identifikationsnummer för en byggarbetsplats (SKVFS 2015:Y)*, 2015-06-02