

# Förstärkt konkurrens på lika villkor i kontantbranschen

## Innehållsförteckning

<b>Sammanfattning</b> .....	<b>3</b>
<b>1 Författningsförslag</b> .....	<b>4</b>
<b>1.1 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)</b> .....	<b>4</b>
<b>2 Bakgrund</b> .....	<b>6</b>
<b>3 Gällande rätt</b> .....	<b>8</b>
<b>3.1 Allmänt</b> .....	<b>8</b>
<b>3.2 Undantag för utländska företag utan fast driftställe i Sverige</b> ..	<b>10</b>
<b>3.3 Undantag för distansavtal</b> .....	<b>11</b>
<b>3.4 Vissa frågor om försäljning och registrering i kassaregister</b> .....	<b>12</b>
3.4.1 Bakgrund .....	12
3.4.2 Försäljning mot s.k. kontantfaktura .....	12
3.4.3 Tillhandahållande mot kupong som ett företag själv ställt ut .....	13
<b>3.5 Undantag i enskilda fall</b> .....	<b>14</b>
<b>3.6 Föreskrifter meddelade av Skatteverket – särskilt om generella undantag</b> .....	<b>15</b>
<b>3.7 EU-rätten och fri rörlighet för tjänster</b> .....	<b>16</b>
<b>3.8 Internationell översikt</b> .....	<b>17</b>
<b>4 Överväganden och förslag</b> .....	<b>18</b>
<b>4.1 Skyldighet för utländsk näringsidkare utan fast driftställe i Sverige att använda kassaregister</b> .....	<b>18</b>
<b>4.2 Distansavtal och kassaregister</b> .....	<b>26</b>
<b>4.3 Registrering av försäljning i kassaregister vid tillhandahållande mot värdebevis</b> .....	<b>29</b>
<b>4.4 Ikraftträdandebestämmelser</b> .....	<b>31</b>
<b>5 Konsekvensanalys</b> .....	<b>33</b>
<b>5.1 Kassaregister för utländska företag utan fast driftställe</b> .....	<b>33</b>
5.1.1 Offentligfinansiella effekter .....	33
5.1.2 Konsekvenser för enskilda och företag .....	34
5.1.3 Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.....	35
<b>5.2 Begränsning av distansavtalsundantaget</b> .....	<b>35</b>
5.2.1 Offentligfinansiella effekter .....	35

5.2.2	Enskilda och företag.....	36
5.2.3	Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.....	36
<b>5.3</b>	<b>Utlämning av vara eller utförande av tjänst mot värdebevis ....</b>	<b>36</b>
5.3.1	Offentligfinansiella effekter .....	36
5.3.2	Konsekvenser för enskilda och företag .....	37
5.3.3	Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.....	37
<b>5.4</b>	<b>Övrigt .....</b>	<b>37</b>
<b>6</b>	<b>Författningskommentarer .....</b>	<b>38</b>
<b>6.1</b>	<b>Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)</b>	<b>38</b>

## Sammanfattning

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

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

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

De nya reglerna föreslås börja gälla den 1 april 2016.

# 1 Författningsförslag

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

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

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 39 kap.

#### 5 §<sup>1</sup>

Skyldigheten att använda kassaregister gäller inte för den som

1. bara i obetydlig omfattning säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort,
2. är befriad från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (1999:1229) för inkomst från sådan försäljning som avses i 4 §,
3. bedriver taxitrafik enligt taxitrafiklagen (2012:211)
4. säljer varor eller tjänster genom *distansavtal* eller hemförsäljningsavtal,
5. säljer varor eller tjänster med hjälp av en varuautomat eller annan liknande automat eller i en automatiserad affärslokal, eller
6. anordnar automatspel enligt lagen (1982:636) om anordnande av visst automatspel eller enligt lotterilagen (1994:1000).

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

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

#### 5 a §

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

*Detta gäller inte om varan lämnas ut eller tjänsten utförs när varan eller tjänsten betalas i*

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2014:18

*verksamhetslokalen eller i omedelbar anslutning till denna. I ett sådant fall ska registrering ske i kassaregister.*

## 6 §

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

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

## 7 §

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

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

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

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

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

---

Denna lag träder i kraft den 1 april 2016

## 2 Bakgrund

Sedan den 1 januari 2010 finns en skyldighet för företag som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort att använda kassaregister som är certifierade. Lagstiftningen innehåller flera undantag från denna skyldighet.

Krav på användning av certifierade kassaregister infördes för att motverka fusk med deklarerad försäljning inom kontanthandeln. Företag som inte använder kassaregister behöver enbart ha en kassarapport som underlag i bokföringen för den kontanta försäljningen som skett under en försäljningsdag. En kassarapport innehåller uppgift om summan av försäljningen under en dag, men innehåller inte uppgifter om enskilda försäljningar. Det är därför inte möjligt för Skatteverket att genomföra en effektiv skattekontroll av den kontanta försäljningen i företag som inte använder kassaregister. Före införandet av lagstiftningen om certifierade kassaregister fanns det på marknaden kassaregister med funktioner som gav användaren möjlighet att använda kassaregister som ett hjälpmedel för skattefusk. Ett sådant kassaregister kunde ställas in så att försäljningsbelopp inte registrerades som försäljning i kassaregistret. Det kunde även finnas funktioner i kassaregistret för att i efterhand ta bort eller ändra redan registrerade försäljningsbelopp. Skatteverket kan konstatera att sedan kravet på certifierade kassaregister infördes har det generella problemet med kassaregister med sådana funktioner försvunnit.<sup>2</sup>

Kassaregisterlagstiftningen har varit framgångsrik på så sätt att företag i kontantbranschen i mycket större utsträckning konkurrerar på lika villkor och det har också konstaterats att reformen har haft tydliga positiva offentligfinansiella effekter<sup>3</sup>.

För att förbättra konkurrensen på lika villkor hemställde Skatteverket hos regeringen den 1 mars 2012 bland annat om att utländska företag som saknar fast driftställe i Sverige ska omfattas av kravet på kassaregister i samma utsträckning som svenska företag.<sup>4</sup> Skatteverket ansåg att krav på användning av kassaregister för dessa företag skulle skapa förutsättningar för en likvärdig kontrollverksamhet och därmed innebära ökad konkurrens på lika villkor mellan företagen. Promemorian remitterades varvid flera remissinstanser ansåg att en heltäckande utvärdering av de bestämmelser som redan var i kraft borde göras och att den EU-rättsliga problematiken borde belysas ytterligare. Regeringen bedömde att det saknades tillräckligt beredningsunderlag för att gå vidare med förslaget, men att det fanns skäl att utreda frågan vidare.<sup>5</sup> Regeringen har därefter gett Skatteverket i uppdrag att göra en fördjupad analys och presentera ett bredare underlag för förslaget. I uppdraget ingår att särskilt analysera om ett krav på kassaregister i dessa fall är påkallat av skattekontrollhänsyn och EU-rättsliga aspekter ska beaktas.<sup>6</sup>

Utöver vad som följer av regeringens uppdrag gör Skatteverket i denna promemoria en översyn av det nuvarande undantaget från kassaregisterkrav

<sup>2</sup> Promemorian Förbättrad konkurrens på lika villkor i kontantbranschen, dnr 131 418217-11/113, s. 23-25.

<sup>3</sup> Skatteverkets Rapport 2013:2, Krav på kassaregister – Effekttvärdering.

<sup>4</sup> Promemorian Förbättrad konkurrens på lika villkor i kontantbranschen, dnr 131 418217-11/113.

<sup>5</sup> Prop. 2012/13:129 s.19.

<sup>6</sup> Regeringsbeslut 2013-12-12, Fi 2013/2117 (delvis)

vid distansavtal. Försäljning av varor och tjänster genom distansavtal är vanligt förekommande. Skatteverket har uppmärksammat att det nu finns former av distansförsäljning som, enligt Skatteverket, egentligen borde omfattas av kassaregisterkravet. Det gäller till exempel när ett distansavtal ingås per telefon, via internet eller med en applikation (app) i en smarttelefon eller på annat elektroniskt sätt och när betalningen sker i verksamhetslokalen vid hämtning av varan eller tillhandahållande av tjänsten. Mot bakgrund av inte minst den teknikutveckling som skett och med de nya former för försäljning som uppstått i samhället har undantaget för distansavtal fått en utformning som inte varit lagstiftarens mening. Skatteverket föreslår därför en inskränkning av nuvarande undantag för distansavtal.

Skatteverket föreslår också ett utökat krav på registrering i kassaregister för tillhandahållande av varor eller tjänster som sker mot värdebevis som kuponger, presentkort och liknande. Förslaget har tillkommit med anledning av Högsta förvaltningsdomstolens dom den 17 november 2014 i mål nr 8160-13.



## 3 Gällande rätt

### 3.1 Allmänt

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

Bestämmelserna om användning av kassaregister innebär i huvudsak följande. En näringsidkare som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort ska använda kassaregister, 39 kap. 4 § SFL. Det finns flera undantag från denna skyldighet. Kassaregister behöver inte användas av den som bara i obetydlig omfattning säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort, 39 kap. 5 § första stycket 1 SFL. Med försäljning i obetydlig omfattning avses dels de allra minsta företagen med låg omsättning, dels företag där försäljning mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort endast förekommer i rena undantagsfall och bara uppgår till någon procent av företagets omsättning, prop. 2006/07:105 s. 37. Med försäljning avses det belopp som kunden betalar, dvs. inklusive mervärdesskatt. Vid bedömningen av om det är fråga om försäljning i obetydlig omfattning ska det särskilt beaktas om försäljningen normalt uppgår till fyra prisbasbelopp under ett beskattningsår, 39 kap. 5 § andra stycket SFL. Denna bestämmelse infördes genom prop. 2013/14:22 men ska tillämpas retroaktivt från den 1 januari 2008 då kassaregisterlagen trädde i kraft. Lagändringen tillkom med anledning av Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i HFD 2013 ref. 16. För den närmare uttolkningen av begreppet försäljning i obetydlig omfattning har Skatteverket gett ut allmänna råd, SKV A 2013:23. Undantag från krav på kassaregister gäller även för näringsidkare som är befriad från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (1999:1229), 39 kap. 5 § första stycket 2 SFL. Detta undantag är bland annat avsett för ideella föreningar men omfattar även utländska företag utan fast driftställe i Sverige, se avsnitt 3.2. Övriga undantag i 39 kap. 5 § första stycket SFL gäller taxitrafik, försäljning genom distansavtal eller hemförsäljningsavtal, varuautomater eller i en automatiserad affärslokal och automatspel. I avsnitt 3.3 kommenteras undantaget för distansavtal. Från den 1 januari 2014 är det tidigare undantaget från skyldighet att använda kassaregister för torg- och marknadshandel borttaget.

All försäljning och annan löpande användning av ett kassaregister ska registreras i kassaregistret och ett av registret framställt kvitto ska alltid tas fram och erbjudas kunden, 39 kap. 7 § SFL. I avsnitt 3.4 kommenteras två särskilda försäljningssituationer där det inte är något krav på registrering i kassaregister. Det gäller s.k. kontantfakturor och kuponger som ett företag själv har ställt ut. Ett kassaregister ska på ett tillförlitligt sätt visa alla registreringar som har gjorts samt programmeringar och inställningar som utgör behandlingshistorik enligt bokföringslagen (1999:1078), 39 kap. 8 § första stycket SFL. Näringsidkare som omfattas av skyldigheterna gällande

kassaregister ska till Skatteverket anmäla de kassaregister som finns i verksamheten och göra en ny anmälan vid förändrade förhållanden, 7 kap. 3–4 §§ SFL.

Ett kassaregister ska vara certifierat, 39 kap. 8 § andra stycket SFL. Närmare bestämmelser om certifiering finns i 9 kap. 2 § SFF som anger att certifieringen ska utföras av ett organ som är ackrediterat för uppgiften enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 765/2008 av den 9 juli 2008 om krav för ackreditering och marknads kontroll i samband med saluföring av produkter och upphävande av förordning (EEG) nr 339/932<sup>7</sup> och i enlighet med lagen (2011:791) om ackreditering och teknisk kontroll. Certifiering får även utföras av ett organ från ett annat land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller från ett land utanför EES som Europeiska unionen har träffat avtal med om ömsesidigt erkännande. Av 9 kap. 2 § tredje stycket SFF framgår också att Skatteverket får meddela ytterligare föreskrifter om certifiering.

Skatteverket får i enskilda fall besluta om undantag från skyldigheter som gäller kassaregister om behovet av tillförlitligt underlag för skattekontrollen kan tillgodoses på annat sätt eller om en viss skyldighet är oskälig, 39 kap. 9 § SFL. För den närmare uttolkningen av vad som bör krävas för undantag i enskilda fall har Skatteverket gett ut allmänna råd, SKV A 2013:24, se avsnitt 3.5.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela ytterligare föreskrifter om krav på kassaregister, teknisk kontroll och användning av kassaregister samt undantag från skyldigheter som gäller kassaregister, 39 kap. 10 § SFL. Regeringen har bemyndigat Skatteverket att meddela föreskrifter om krav på kassaregister, teknisk kontroll och användning av kassaregister samt undantag från skyldigheter som gäller kassaregister, 9 kap. 3 § SFF. I avsnitt 3.6 kommenteras föreskrifter som Skatteverket har meddelat med stöd av bemyndigandet och särskilt kommenteras föreskrifter om undantag. I avsnitt 3.7 kommenteras EU-rätten och fri rörlighet av tjänster.

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

Bestämmelser om kontrollbesök som avser kassaregister finns i 42 kap. 6–7 §§ SFL. Där anges att Skatteverket får göra kundräkning, kvittokontroll, kontrollköp och kassainventering och att dessa åtgärder bara får ske i verksamhetslokaler dit allmänheten har tillträde, och att kundräkning även får

---

<sup>7</sup> EUT L 218, 13.8.2008, s. 30 (Celex 32008R0765)

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

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

### **3.2 Undantag för utländska företag utan fast driftställe i Sverige**

Som nämnts ovan är huvudregeln att näringsidkare som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort ska använda kassaregister. Enligt 39 kap. 5 § första stycket 2 SFL undantas den som är befriad från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen från kassaregisterkravet. Att detta undantag hänvisar till bestämmelserna om skattskyldighet i inkomstskattelagen innebär att alla fysiska och juridiska personer som är befriade från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet undantas från kassaregisterkravet. Därmed undantas bland annat stat och kommun samt ideella föreningar som bedriver allmännyttig verksamhet. En ideell förening är inte skattskyldig för inkomst från verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete, t.ex. en idrottsförenings kioskförsäljning eller märkesförsäljning, 7 kap. 7 § andra stycket inkomstskattelagen. Utformningen av undantagsbestämmelsen innebär att företag som visserligen inte är skattskyldiga för inkomstskatt men väl för mervärdesskatt eller punktskatt också omfattas av undantaget från skyldighet att använda kassaregister.

Bestämmelser om skattskyldighet för begränsat skattskyldiga fysiska personer finns i 3 kap. 18 § inkomstskattelagen och motsvarande bestämmelser för juridiska personer finns i 6 kap. 11 § inkomstskattelagen. Begränsat skattskyldiga personer är bara skattskyldiga för vissa uppräknade inkomster, däribland inkomst från fast driftställe. Utländska företag som inte har fast driftställe i Sverige är inte skattskyldiga till inkomstskatt för

näringsverksamhet och de omfattas därmed av undantaget från kassaregisterkravet enligt 39 kap. 5 § första stycket 2 SFL. Utländska företag utan fast driftställe i Sverige ska inte betala inkomstskatt, men ska betala mervärdesskatt på försäljning som sker av varor eller vissa tjänster eftersom de enligt mervärdesskattelagen (1994:200) är skattskyldiga för sådan försäljning inom landet. Enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen är grundregeln att mervärdesskatt ska betalas vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap. Enligt 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen avses med beskattningsbar person den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Skattskyldigheten inträder när en vara levereras eller en tjänst tillhandhålls enligt 1 kap. 3 § mervärdesskattelagen. Skyldigheten att betala skatt gäller från den första försäljningskronan.

### **3.3 Undantag för distansavtal**

Den som säljer varor eller tjänster genom distansavtal eller hemförsäljningsavtal är inte skyldig att använda kassaregister, 39 kap. 5 § första stycket 4 SFL. Bestämmelsen infördes ursprungligen i 3 § kassaregisterlagen. Av förarbetena till bestämmelsen, prop. 2006/07:105 s. 39, framgår bland annat följande. Vad gäller försäljningar genom distansavtal enligt distans- och hemförsäljningslagen (2005:59), såsom internet-, telefon- och postorderförsäljningar, råder särskilda förhållanden. Man betalar inte som köpare över disk och betalning sker inte sällan genom att köparen uppger kontokortsnummer, varefter beloppet dras direkt från kontot. Någon möjlighet för säljaren att lämna kassakvitto direkt vid försäljningen finns normalt inte. Med tanke på de speciella förhållanden som råder vid sådan distansförsäljning som här åsyftas, framstår det som mindre lämpligt att kräva att näringsidkare som uteslutande ägnar sig åt försäljningar på distans ska hålla certifierade kassaregister. Består verksamheten till någon del av direktförsäljningar saknas däremot anledning att i dessa fall göra undantag från kassaregisterkravet.

Undantaget vad gäller försäljningen genom distansavtal är en följd av att betalning med kontokort ska likställas med kontant betalning eftersom det är vanligt förekommande att betalning av köp genom exempelvis telefon, postorder eller internet sker genom uppgivande av kontokortsnummer, se författningskommentaren till 39 kap. 5 § första stycket 4 SFL, prop. 2006/07:105 s. 90.

Ett distansavtal är enligt definitionen i 39 kap. 2 § SFL, ett avtal som ingås inom ramen för ett av näringsidkaren organiserat system för att träffa avtal på distans, om kommunikationen uteslutande sker på distans. Definitionen överensstämmer med definitionen i 1 kap. 2 § lagen (2005:59) om distansavtal och avtal utanför affärslokaler. Av förarbetena till sistnämnda paragraf, prop. 2004/05:13 s. 121 f, framgår bland annat följande. Det är alltså inte tillräckligt att ett avtal ingås på distans, utan näringsidkaren måste ha vidtagit någon eller några särskilda åtgärder för att organisera en försäljning på distans. Om till exempel en annons endast har till syfte att marknadsföra företaget och

underlätta kundkontakterna, bland annat i telefon, utan att näringsidkaren har någon särskild avsikt att sälja varor eller tjänster på distans, är kravet normalt sett inte uppfyllt även om det skulle leda till ett ökat antal beställningar per telefon. Detsamma gäller normalt om näringsidkaren mera allmänt vill öka intresset för sitt företag, sin butik eller sina produkter. Uttrycket organiserat försäljningssystem ger i sig intryck av något välorganiserat. Kraven på de åtgärder som näringsidkaren ska vidta för att det i lagens mening ska vara fråga om ett organiserat system för att träffa avtal på distans är dock förhållandevis låga. Det räcker med att näringsidkaren sätter in en annons med beställningskupong eller att det i annonsen anges ett så kallat ordertelefonnummer eller att det på annat sätt av säljarens marknadsföring framgår att näringsidkaren önskar få beställningar på distans. Det krävs inte heller någon särskild omfattning av distansförsäljningen eller att den är särskilt välorganiserad eller att marknadsföringen har någon särskild omfattning eller intensitet.

Ytterligare en förutsättning för att det ska vara fråga om ett distansavtal är att kommunikationen uteslutande sker på distans. Detta innebär att det fram till och med det att avtalet träffas, dvs. inbegripet ingående av själva avtalet, endast får användas en eller flera tekniker för distanskommunikation. Med tekniker för distanskommunikation avses i detta sammanhang varje medel som kan användas för ingående av avtal utan att parterna är fysiskt närvarande. Lagen gäller således inte om näringsidkaren och konsumenten träffas, till exempel i samband med att avtalet ingås, för att diskutera det närmare avtalsinnehållet.

## **3.4 Vissa frågor om försäljning och registrering i kassaregister**

### **3.4.1 Bakgrund**

Som redan nämnts ska all försäljning och annan löpande användning av ett kassaregister registreras i kassaregistret och ett av registret framställt kvitto ska alltid tas fram och erbjudas kunden, 39 kap. 7 § SFL. Nedan i detta avsnitt kommenteras två särskilda försäljningssituationer där det inte finns något krav på registrering i kassaregister. Det första fallet gäller försäljning där betalning sker kontant eller med kort vid försäljningstillfället, men där säljaren upprättar en s.k. kontantfaktura. Det andra fallet avser tillhandahållande mot en kupong som ett företag själv har ställt ut.

### **3.4.2 Försäljning mot s.k. kontantfaktura**

I den utredning (SOU 2005:35) som låg till grund för kassaregisterlagen föreslogs en skyldighet att registrera all försäljning i ett kassaregister, såväl kontant som fakturerad, så länge den fakturerade andelen inte översteg hälften av omsättningen. Om den fakturerade andelen översteg hälften av omsättningen skulle registreringskyldigheten endast omfatta övrig försäljning. Av prop. 2006/07:105 s. 41 framgår att regeringen inte ansåg det

nödvändigt att ur skattekontrollsynpunkt inkludera fakturerad försäljning i registreringsplikten och något förslag om detta lades därför inte fram i propositionen. I samband med detta gjorde regeringen i propositionen ett uttalande som innebär att försäljning mot ett underlag av en s.k. kontantfaktura inte utgör kontant betalning enligt bestämmelserna om kassaregister och därmed inte omfattas av registreringskravet. Regeringen uttalade följande (s. 41). "För att räknas som fakturerad försäljning skall fakturan uppfylla de krav som anges i 5 kap. 7 § bokföringslagen (1999:1078). Om en näringsidkare medvetet skulle vilja kringgå kassaregisterkravet genom att, i stället för att registrera försäljningen i kassaregistret och ge kunden ett kvitto, ställa ut en "faktura" samtidigt som han mottar kontant betalning, och utan att följa de regler som finns för bokföring av fakturor bör detta bedömas som kontant betalning." I propositionen hänvisar regeringen till de regler som gäller för bokföring av fakturor. Vare sig i bokföringslagen (BFL) eller i Bokföringsnämndens normgivning finns dock några särskilda bestämmelser om bokföring av fakturor. I bokföringslagen finns däremot bestämmelser om bokföring av verifikationer. Av 5 kap. 7 § första stycket BFL framgår vilka uppgifter en verifikation ska innehålla. Där anges att en verifikation ska innehålla uppgift om motpart, vilket är det som typiskt sett skiljer en kontantfaktura från ett kassakvitto. Skatteverket anser att uppgifterna om motpart ska vara sådana att köparen kan identifieras, vilket normalt bör innebära att kontantfakturan ska innehålla uppgift om namn och adress.

Huvudregeln i bokföringslagen är att för varje affärshändelse ska det finnas en verifikation, 5 kap. 6 § första stycket BFL. Med affärshändelse avses bland annat in- och utbetalningar, 1 kap. 2 § 6 BFL. I kontanthandeln innebär det att varje försäljning till en kund, t.ex. försäljning av en glass i en kiosk, utgör en affärshändelse enligt bokföringslagen. För att det ska vara tillåtet att använda uppgifter från ett kassaregister som underlag i bokföring är i 5 kap. 6 § tredje stycket BFL reglerat att vid försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning får inbetalningar under en dags försäljning dokumenteras genom en gemensam verifikation. Den gemensamma verifikationen får utgöras av uppgifter från en kassaapparat, kassarapport eller annan uppgift som anger summan av mottagna betalningar. Bokföringsnämnden har i punkt 6.6 i sitt allmänna råd BFNAR 2013:2 uttalat att gemensam verifikation vid försäljning mot kontant betalning enligt 5 kap. 6 § tredje stycket andra meningen BFL får användas om försäljningen registreras i ett kassaregister eller om försäljningen avser mindre belopp. Bokföringsnämndens har således anpassat sin normgivning till bestämmelserna om kassaregister i skatteförfarandelagen.

För Skatteverkets vidkommande innebär användning av kontaktfakturor som underlag för den kontanta försäljningen att det inte finns ett tekniskt system som säkerställer att det finns ett underlag som medger en tillförlitlig kontroll i efterhand av företagens försäljningar.

### **3.4.3 Tillhandahållande mot kupong som ett företag själv ställt ut**

Högsta förvaltningsdomstolen har i en dom av den 17 november 2014, mål nr 8160-13, ansett att tillhandahållande av lunch mot kupong inte utgör en sådan

försäljning som medför någon skyldighet att registrera i ett kassaregister. I målet hade ett restaurangföretag sålt kuponghäften som gav kunderna rätt att mot en kupong erhålla en lunch. Försäljningen av kuponghäftena hade registrerats i ett kassaregister eftersom betalning hade skett kontant eller med kontokort. När företaget tillhandahöll en lunch mot en lunchkupong registrerades inte detta som en försäljning i ett kassaregister.

I domskälen gjorde Högsta förvaltningsdomen följande allmänna uttalande om kuponger. En kupong brukar i kommersiella sammanhang ha ett visst värde som gör det möjligt för innehavaren att använda den för kommande konsumtion av varor eller tjänster eftersom mottagaren i sin tur kan lösa in kupongen mot ersättning. Exempel på sådana kuponger är de som säljs av en utställare och som sedan kan användas som betalningsmedel i vissa angivna butiker, restauranger m.fl. som utställaren har avtal med. Värdebevis som mottagaren omedelbart kan omsätta i pengar likställs i bokföringssammanhang med sådana kontanta in- och utbetalningar som bokförs senast påföljande arbetsdag. Därefter konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att det i målet är fråga om en kupong som har utställts av mottagaren själv och som inte kan lösas in av denne. Köp av ett häfte kuponger utgör en förskottsbetalning av det antal luncher som kupongerna avser. Varje kupong tjänar endast som bekräftelse på att mottagaren av kupongen redan har fått avsedd betalning. Sammanfattningsvis uttalade Högsta förvaltningsdomstolen att tillhandahållandet av en förskottsbetald 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.

### 3.5 Undantag i enskilda fall

Skatteverket får i enskilda fall besluta om undantag från skyldigheter som gäller kassaregister om behovet av tillförlitligt underlag för skattekontrollen kan tillgodoses på annat sätt eller om en viss skyldighet är oskälig, 39 kap. 9 § första stycket 1 och 2 SFL. Undantag kan avse skyldigheten att använda kassaregister i sin helhet eller begränsas till att avse visst eller vissa krav i lagen eller i föreskrifter meddelade med stöd av lagen. Fram till den 30 juni 2013 gällde enligt 39 kap. 9 § första stycket 2 SFL att en viss skyldighet skulle vara oskälig av tekniska orsaker för att Skatteverket skulle få medge undantag från skyldigheter som gäller kassaregister. Från den 1 juli 2013 ändrades detta och det är numera tillräckligt att en viss skyldighet är oskälig för att Skatteverket ska kunna medge undantag, prop. 2012/13:129.

För en enhetlig tillämpning av undantagsbestämmelsen i 39 kap. 9 § första stycket 1 SFL har Skatteverket gett ut allmänna råd, SKV A 2013:24. I dessa har Skatteverket preciserat att tillförlitligt underlag för skattekontroll kan avse två olika situationer, nämligen förhållandena i det enskilda företaget och företag som ingår i en kedja av företag med ett gemensamt system för kassaregister. Med ”på annat sätt” avses att registrering av den kontanta försäljningen inte behöver göras i ett kassaregister som uppfyller föreskrivna krav.

Vad avser förhållandena i ett enskilt företag sägs i SKV A 2013:23 att det bör krävas, för att undantag ska kunna medges, att inte någon person med ägarinflytande eller närstående till denne deltar vare sig i den kontanta

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

Skatteverket har inte gett ut några allmänna råd om vad som bör avses med att en viss skyldighet är oskälig enligt 39 kap. 9 § första stycket 2 SFL. Detta beror på att de frågeställningar som uppkommer vid bedömning av villkoret ”oskälig” naturligen är av sådan karaktär att det inte är möjligt för Skatteverket att kunna förutse vad enskilda företag kan åberopa för omständigheter och som sammantaget i det enskilda fallet kan utgöra grund för undantag. I författningskommentarerna i prop. 2012/13:129 s. 25 sägs följande till den utvidgade möjligheten att medge undantag. ”Vid bedömningen av om en viss skyldighet är oskälig ska hänsyn tas till samtliga omständigheter som är för handen i det enskilda fallet. Ett undantag kan i något fall gälla samtliga skyldigheter som gäller kassaregister och därmed leda till att näringsidkaren i det enskilda fallet befrias helt från kravet på kassaregister. Ett undantag kan i ett annat fall avse bara en viss skyldighet inom ramen för systemet med kassaregister, som exempelvis skyldigheten att erbjuda kvitton.”

Av 39 kap. 9 § andra stycket SFL framgår att Skatteverket får förena ett beslut om undantag med villkor. I de allmänna råden SKV A 2013:24 sägs att undantag bör medges för högst tre år första gången ett beslut om undantag meddelas för ett företag.

### **3.6 Föreskrifter meddelade av Skatteverket – särskilt om generella undantag**

Enligt bemyndigande i 9 kap. 3 § SFF får Skatteverket meddela föreskrifter om krav på kassaregister, teknisk kontroll och användning av kassaregister samt undantag från skyldigheter som gäller kassaregister. Skatteverket har meddelat föreskrifter om krav på kassaregister (SKVFS 2009:1 som den 1 juli 2014 har ersatts av SKVFS 2014:9), föreskrifter om kontrollenhet till kassaregister (SKVFS 2009:2), föreskrifter om kontrollsystem till kassaregister (SKVFS 2014:8) och föreskrifter om användning av kassaregister (SKVFS 2009:3 som den 1 juli 2014 har ersatts av SKVFS 2014:10). Av dessa föreskrifter framgår att ett kassaregister inte behöver vara certifierat.



Det är tillräckligt att ett kassaregister är tillverkardeklarerat och därmed uppfyller kraven i föreskrifterna SKVFS 2014:9 om krav på kassaregister. Ett tillverkardeklarerat kassaregister ska vara anslutet till en certifierad kontrollenhet enligt SKVFS 2009:2 eller anslutet till ett certifierat kontrollsystem enligt SKVFS 2014:8. Denna ordning ger ett tillräckligt skydd för att den väsentliga informationen från försäljningar bevaras på ett säkert sätt och möjliggör för Skatteverket att kunna genomföra en effektiv skattekontroll. Anledningen till att Skatteverket – med stöd av bemyndigandet om undantag – har valt denna lösning är att ett krav på certifiering av kassaregister är en komplicerad och dyr lösning som väsentligen skulle ha fördyrat kassaregister och därutöver skulle även den tekniska utvecklingen av kassaregister ha hämmats. Kontrollenheter till kassaregister är främst avsedda att finnas lokalt hos de företag som använder kassaregister. Ett kontrollsystem är däremot enbart avsett för serverlösningar där olika företag kan koppla upp sina kassaregister mot kontrollsystemet via Internet.

På marknaden finns sedan 2010 ett stort antal olika modeller av tillverkardeklarerade kassaregister och ett mindre antal modeller av certifierade kontrollenheter. Några kontrollsystem enligt SKVFS 2014:8 har ännu inte kommit ut på marknaden. Utöver dessa föreskrifter har Skatteverket meddelat flera föreskrifter om generella undantag från skyldigheter som gäller kassaregister. Dessa kommenteras nedan.

Skatteverket har meddelat föreskrifter om undantag från skyldigheter som gäller kassaregister. En sådan föreskrift är SKVFS 2013:18 som medger undantag för försäljning som sker i en försäljningslokal som är anpassad för obemannad försäljning. Föreskriften SKVFS 2013:18 medger också undantag från registreringskravet i kassaregister för bingospel som sker med tillstånd enligt lotterilagen (1994:1000). I SKVFS 2013:19 har Skatteverket meddelat undantag under åren 2014-2015 för vissa lotterier som anordnas enligt lotterilagen. Undantaget för sådana lotterier är ett exempel på där Skatteverket kunde lösa en situation med hjälp av undantag som var svår att hantera genom ändrad lagstiftning. Undantaget har tillkommit för att lösa de särskilda problem som finns med att kunna använda kassaregister i den ambuleraande tivoliverksamheten vid försäljning som avser tombola, olika slag av hjul (t.ex. chokladhjul) samt vid försäljning som utgör marknads- och tivolinöjen. Tombola och hjul utgör lotterier enligt lotterilagen och detsamma gäller marknads- och tivolinöjen. Sådana lotterier kan anordnas utan tillstånd med stöd av 20 § lotterilagen. Skatteverket har även utnyttjat bemyndigandet att meddela undantag genom att meddela föreskrifter om undantag från kravet på registrering i kassaregister för försäljning som registreras i vissa terminalsystem, bl.a. för terminalsystem som tillhör AB Trav och Galopp (ATG) och AB Svenska Spel. Sådant undantag har Skatteverket hittills meddelat för ett år i taget och undantaget för år 2015 finns i SKVFS 2014:18.

### **3.7 EU-rätten och fri rörlighet för tjänster**

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

Av artikel 56 FEUF framgår att inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster inom unionen förbjuds beträffande medborgare i medlemsstater som har etablerat sig i en annan medlemsstat än mottagaren av tjänsten inom ramen för bestämmelserna i artiklarna 56 – 62 FEUF. I artikel 57 tredje stycket FEUF anges att den som tillhandahåller en tjänst tillfälligt får utöva sin verksamhet i den medlemsstat där tjänsten tillhandahålls på samma villkor som denna stat uppställer för sina egna medborgare utan att det påverkar tillämpningen av bestämmelserna i kapitlet om etableringsrätt.

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

### 3.8 Internationell översikt

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

Bestämmelser om kassaregisterskyldighet i medlemsstaterna kan generellt delas in i tre kategorier. (1) Bestämmelser som inte ställer krav på att försäljning överhuvudtaget registreras i kassaregister eller att försäljningen ska registreras i kassaregister där det inte ställs krav på kassaregistren som gör att informationen bevaras på ett säkert sätt genom ett tekniskt system. (2) Bestämmelser som ställer krav på kassaregister så att informationen sparas på ett säkert sätt i ett tekniskt system. (3) Slutligen finns det tekniska system där uppgifterna överförs kontinuerligt till en server online som skatteförvaltningen har tillgång till.

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

## 4 Överväganden och förslag

### 4.1 Skyldighet för utländsk näringsidkare utan fast driftställe i Sverige att använda kassaregister

**Förslag:** Det generella undantaget från skyldigheten att använda kassaregister för utländska näringsidkare utan fast driftställe i Sverige tas bort.

#### Skälen för förslaget

##### *Skydda seriösa företagare*

Det övergripande syftet med kassaregisterregleringen är att skydda seriösa företagare från illojal konkurrens från mindre seriösa företagare och att öka legitimiteten för skattesystemet. Att alla företag ska behandlas lika är det tyngsta och också det bärande skälet för att utländska företag, i samma utsträckning som svenska företag, ska omfattas av kravet att använda kassaregister. Med utländska företag avses i det följande utländska företag som inte har fast driftställe i Sverige. Utländska företag som har fast driftställe i Sverige jämföras redan i det här sammanhanget med svenska företag.

Svenska företag som är konkurrenter till utländska företag till exempel på marknadsplatser och mässor upplever en stor och påtaglig konkurrensnackdel när utländska företag inte behöver registrera sin försäljning i ett kassaregister. Att utländska företag ska omfattas av samma regler som svenska företag är något som branschorganisationer och enskilda företag med kraft har framfört till Skatteverket. Skatteverket kan för sin del konstatera att det är ett faktum att företag som inte använder kassaregister har stora möjligheter att undkomma effektiv skattekontroll av sin kontanta försäljning och oseriösa företag kan därmed konkurrera med lägre priser som en direkt följd av att skatter och arbetsgivaravgifter inte betalas med rätt belopp till staten.

En effektiv skattekontroll av den kontanta försäljningen är inte möjlig att genomföra i företag som inte använder kassaregister. Det beror på bestämmelsen i 5 kap. 6 § tredje stycket bokföringslagen (1999:1078) som innebär att en dags kontant försäljning får dokumenteras med en manuellt upprättad kassarapport som endast innehåller uppgift om summan av den kontanta försäljningen under försäljningsdagen. I företag som får använda kassarapport finns det därmed inget krav på att dokumentera vad som har sålts, inget krav att anteckna försäljningsbelopp till enskilda kunder och heller inget krav att anteckna antalet försäljningar. I Skatteverkets promemoria Förbättrad konkurrens på lika villkor i kontantbranschen, som var underlag till en hemställan den 1 mars 2012 om utökad användning av kassaregister, redogjordes för de kontroller som fram till dess gjorts och de slutsatser som dragits avseende skattekontrollen av kontantbranschen. Skatteverket konstaterade då att det inte är möjligt att genomföra en meningsfull kontroll av intäktsredovisningen i företag som inte använder kassaregister.<sup>8</sup>

<sup>8</sup> Promemorian Förbättrad konkurrens på lika villkor i kontantbranschen, dnr 131 418217-11/113, s. 23.

Utländska företag är av naturliga skäl främst verksamma i den traditionella torg- och marknadshandeln, men deras verksamheter kan också avse försäljning som sker i lokaler som tillfälligt hyrs för sådan tid att det inte uppkommer ett fast driftsställe i Sverige. Skattekontrollen av de utländska företagen avser kontroll av mervärdesskatteredovisningen och löneredovisningen då utländska företag inte är skattskyldiga för inkomstskatt (se avsnitt 3.2). Dessa företag är mycket svårkontrollerade för Skatteverket och i grunden beror det på att företagens verksamheter till sin natur inte är stationär utan bedrivs tillfälligt på olika platser och orter runt om i landet. En förutsättning för att Skatteverket ska kunna granska de utländska företagen är att Skatteverket har kännedom om att företagen är i Sverige och bedriver verksamhet här. En ytterligare förutsättning för att Skatteverket ska kunna genomföra en meningsfull granskning av den kontanta försäljningen är att de utländska företagen använder kassaregister och att Skatteverket också får tillgång till de uppgifter som har registrerats i kassaregistren. De utländska företagen ska registrera sig för mervärdesskatt avseende sin försäljning och registrera sig som arbetsgivare om anställd personal finns. Skatteverkets erfarenheter från kontroll av utländska företag är att detta är en kategori av företag där det förekommer stora brister när det gäller att uppfylla den grundläggande skyldigheten att företagen ska registrera sig i Sverige och därmed följer per automatik brister när det gäller inlämnande av skattedeklarationer och betalning av skatter och avgifter. Även om Skatteverket i kontrollverksamheten uppmärksammar utländska företag som inte är registrerade och uppmanar dem att registrera sig kan det vara svårt att få kontakt med företagen efter registreringen. I den ovan nämnda promemorian konstaterade Skatteverket att det inte är möjligt att få fram tillförlitliga uppgifter om antalet företag som driver verksamhet med torg- och marknadshandel med ledning av de uppgifter som finns i skattedatabasen och om SNI-kodning. Det beror inte minst på att företagen i många fall har en annan huvudsaklig verksamhet vid sidan om torg- och marknadshandeln och av det skälet inte kommer med i statistiken. En uppgift som inte alls är möjlig att få fram genom SNI-kodningen är det antal företag som driver försäljning i tillfälligt hyrda lokaler. Skatteverket konstaterade i promemorian att det inte heller är möjligt att få fram några tillförlitliga uppgifter om antalet utländska företag som driver verksamhet med försäljning av varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort.

Skatteverket har regeringens uppdrag att ta fram ett bredare beslutsunderlag avseende frågan om utländska företag bör omfattas av kassaregisterkravet. Som nämnts ovan är det inte möjligt att med ledning av uppgifter i skattedatabasen och uppgifter om SNI-kodningen få fram några tillförlitliga uppgifter om antalet utländska företag som är verksamma i kontanthandeln. Detta beror till en del på att registeruppgifterna inte är uppbyggda på sådant sätt att det går att få fram några tillförlitliga uppgifter, men det beror också på att det finns ett förhållandevis stort mörkertal genom att utländska företag är verksamma i Sverige utan att registrera sig här. Mot denna bakgrund har Skatteverket inom ramen för den ordinarie verksamheten med kassaregisterkontroll i möjligaste mån försökt uppskatta antalet utländska företag som bedriver försäljning på de platser där torg- och marknadshandel förekommer. Företag som upplåter platser för torg- och marknadshandel ska enligt 39 kap. 13 § skatteförfarandelagen dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för

den som platserna upplåtits till. Genom att inhämta platsupplåtarens listor kan Skatteverket se vem som har hyrt en plats. Även med en sådan ansats är det emellertid svårt att med en rimlig arbetsinsats få fram tillförlitliga uppgifter om antalet utländska företag. Det beror på att verksamheten med kontroll av kassaregister (här avses tillsyn enligt 42 kap. 3 § SFL, se avsnitt 3.1) är inriktad på kontroll av de som är skyldiga att ha kassaregister, vilket de utländska företagen inte är.

Skatteverket uppskattar att det i Sverige idag finns cirka 1 200 torg- och marknadsplatser. På vissa av dessa platser bedrivs handel kontinuerligt under året och på andra endast vid enskilda tillfällen. Antalet torg- och marknadsdagar är således mångdubbelt större än antalet platser där torg- och marknadshandel bedrivs, men Skatteverket saknar underlag för att göra en tillförlitlig uppskattning av det totala antalet torg- och marknadsdagar.

Under perioden juni-september 2014 besökte Skatteverket 455 torg- och marknadsplatser samt 18 mässor. Undersökningen hade ingen representativ ansats och på stora marknader och mässor var det inte möjligt för Skatteverkets kontrollanter att besöka alla marknadsständer. Totalt gjordes besök av 15 873 marknadsstånd och antalet utländska företag bedömdes till 309 stycken, vilket utgör cirka 2 procent (1,9 procent). En anmärkningsvärd uppgift är att av dessa 309 företag var endast 35 stycken (11 procent) mervärdesskatteregistrerade när alla 309 företag borde ha varit registrerade. Skyldigheten att redovisa mervärdesskatt gäller från den första försäljningskronan (se avsnitt 3.2). Vid den kontroll som genomfördes gjorde Skatteverket samtidigt iakttagelsen att endast något enstaka företag av de utländska företagen använde kassaregister. Den genomförda kontrollen ger emellertid inte något bra underlag för att Skatteverket ska kunna göra en tillförlitlig uppskattning av det totala antalet utländska företag som är verksamma i Sverige. Kontrollen har enbart avsett en del av de platser där torg- och marknadshandel förekommer och har bara skett under ett mycket begränsat antal av de marknadsdagar som förekommer under ett år. Den genomförda kontrollen ger dock det resultatet att det kan konstateras att av de 309 utländska företag som drev verksamhet i Sverige var endast 35 företag eller 11 procent av företagen registrerade till mervärdesskatt.

Det kan anföras att eftersom de utländska företagen ska betala mervärdesskatt i Sverige från första kronan och inkomstskatt ska betalas i hemlandet på den försäljning som görs i Sverige, att den konkurrensnackdel som de företagare som omfattas av kassaregisterkravet upplever egentligen inte är så stor. Det förutsätter dock att all försäljning redovisas korrekt. I den undersökning som gjorts ovan har det inte varit möjligt att undersöka om den försäljning som de utländska företagen haft i Sverige har deklarerats i hemlandet för inkomstskatt där. Det är dock inte osannolikt att den försäljning som inte redovisas i Sverige för mervärdesskatt åtminstone inte fullt ut redovisas för inkomstskatt i hemlandet. Detta gäller i vart fall de utländska företag som inte använder kassaregister. Skatteverket baserar detta antagande på erfarenheterna från Skatteverkets kontroll åren 2008-2010 av torg- och marknadshandeln. Kontrollaktionen inleddes med att Skatteverket under år 2008 genomförde 17 000 kontrollbesök i syfte att identifiera de personer och företag som idkade torg- och marknadshandel. I nästa fas av kontrollaktionen gjorde Skatteverket ett urval av 250 företag för skattekontroll i form av revisioner och skrivbordsutredningar. Urvalet hade en slumpmässig och

representativ ansats för att Skatteverket vid sidan av skattekontrollen som sådan även skulle få en närmare kännedom om förhållandena i branschen. Av rapporten 31 januari 2011 över kontrollen framgår att det konstaterades förekomst av allvarliga brister i bokföringen hos i stort sett samtliga granskade företag (dnr. 131 95719-11/2011). Skatteverkets bedömning är att det inte finns någon anledning att anta att de utländska företagen i detta avseende sköter sig bättre än vad de svenska företagen gjorde innan kassaregisterkravet infördes.

Mot bakgrund av det övergripande syftet att skydda seriösa företagare från illojal konkurrens anser Skatteverket att det generella undantaget från skyldigheten att använda kassaregister ska tas bort för utländska företag. Förslaget motiveras inte minst av att svenska företag har svårt att förstå att utländska företag inte ska vara skyldiga att använda kassaregister när svenska företag har en sådan skyldighet. Genom att ta bort det generella undantaget för utländska företag kommer detta att öka såväl allmänhetens som företagens förtroende för skattesystemet. Förslaget är också motiverat mot bakgrund av Skatteverkets kontrollerfarenheter som utvisat att det generellt sett är en sämre redovisningsstandard i företag som inte använder kassaregister jämfört med företag som använder kassaregister. Skatteverket kan inte heller genomföra en meningsfull granskning av den kontanta försäljningen i företag som inte använder kassaregister eftersom det saknas uppgifter i bokföringen om enskilda försäljningar. Om utländska företag omfattas av kassaregisterkravet får Skatteverket möjlighet att genom tillsyn enligt 42 kap. 3 § SFL kontrollera att de utländska företagen har kassaregister och att kassaregistren uppfyller föreskrivna krav. Skatteverket får också möjlighet enligt 42 kap. 6 § SFL att genomföra kontrollbesök och därmed göra kundräkning, kvittkokontroll, kontrollköp och kassainventering. Vid överträdelser kan kontrollavgifter påföras, 50 kap. 1 § SFL. Förslaget om kassaregisterkrav innebär därmed att Skatteverket får verktyg som gör att Skatteverket på ett effektivt sätt kan granska utländska företag i kontanthandeln, vilket bör leda till att möjligheterna för utländska företag att vara verksamma i Sverige utan att vara registrerade här minskar väsentligt. Slutligen utvisar en effektutvärdering att konkurrensen på lika villkor i kontanthandeln har ökat genom införandet av kassaregisterkravet från den 1 januari 2010. Ett kassaregisterkrav för utländska företag kommer att förstärka konkurrensen på lika villkor och öka legitimiteten för skattesystemet. Genom att ta bort det generella undantaget för utländska företag kommer dessa företag att omfattas av samma regelverk som svenska företag. Det innebär t.ex. att undantaget för försäljning i obetydlig omfattning enligt 39 kap. 5 § första stycket 1 SFL kommer att gälla för utländska företag. Vid bedömningen av om försäljningen är av obetydlig omfattning ska hänsyn enbart tas till försäljningens omfattning i Sverige. Bestämmelserna i lag och i föreskrifter meddelade av Skatteverket är utformade med utgångspunkt från att regleringen avser svenska företag. I vissa avseenden finns det anledning att ta hänsyn till de utländska företagens särskilda situation att de har sin bas i ett annat land och av det skälet ha vissa särregler avseende kassaregister för utländska företag. Detta behandlas i det följande.

I och med att det generella undantaget från kassaregisterkravet tas bort för utländska företag måste dessa företag som i mer än obetydlig omfattning säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort

använda kassaregister som uppfyller föreskrivna krav. Av avsnitt 3.6 framgår att det idag innebär att ett utländskt företag måste anskaffa eller hyra ett tillverkardeklarerat kassaregister som uppfyller kraven i SKVFS 2014:9 och kassaregistret ska vara anslutet antingen till en certifierad kontrollenhet enligt SKVFS 2009:2 eller anslutet till ett certifierat kontrollsysteem enligt SKVFS 2014:8. Ett utländskt företags hemland kan ha motsvarande föreskrifter om kassaregister som Sverige, dvs. att ett kassaregister på ett säkert sätt ska bevara registrerade försäljningsuppgifter. Ett utländskt företag kan ha önskemål att få använda ett sådant kassaregister i Sverige vid försäljning här i stället för att använda ett kassaregister som uppfyller de svenska kraven.

Det finns starka skäl för Sverige att godta detta och en sådan ordning kan införas i lag. Skatteverket gör emellertid bedömningen att en lagbestämmelse inte är den bästa lösningen. Det beror på att det alltid måste till en prövning om det utländska företagets kassaregister i hemlandet uppfyller motsvarande krav som ställs i det svenska regelverket. En sådan bedömning är svår att göra för ett utländskt företag som typiskt sett inte har några särskilda kunskaper om svenska bestämmelser om kassaregister. Det finns inget internationellt gemensamt regelverk för utformning av föreskrifter om kassaregister och bestämmelserna om kassaregister ser mycket olika ut i länderna inom EES-området. Mot bakgrund av den föränderliga omvärlden gör Skatteverket i stället bedömningen att den bästa lösningen är att frågan om undantag hanteras inom ramen för befintligt regelverk. Skatteverket kan i det enskilda fallet med stöd av 39 kap. 9 § SFL pröva om omständigheterna är sådana att det kan anses skäligt att tillåta att hemlandets kassaregister får användas i Sverige. Av avgörande betydelse för att undantag ska kunna medges är om det utländska kassaregistret i Skatteverkets perspektiv ger tillräckliga garantier för att de uppgifter som registreras i ett sådant kassaregister bevaras på ett säkert sätt. Uppgifterna ska också vara åtkomliga för Skatteverket. Det säkerställs genom den möjlighet som det finns för Skatteverket att inhämta upplysningar från företagets verksamhetsland inom EES med stöd av tillämpligt internationellt rättsinstrument. Ett utländskt företag ska dock alltid i samband med kontrollbesök på begäran från Skatteverket tillhandahålla kontrollremsa, uppgifter från journalminne eller tömningskvitto för kontroll av hur försäljningen har registrerats i kassaregistret. Det kan också vara så att ett utländskt företag driver kringresande försäljning i olika länder och därmed kan komma att ställas inför kravet att använda olika kassaregister i olika länder beroende på att länderna har olika lagkrav på kassaregister. I denna situation kan det ur företagets synvinkel uppfattas som oskäligt att företaget ska ha flera olika kassaregister. Om en sådan situation uppstår är kostnaderna för att ha olika kassaregister dock en konsekvens av att företaget har valt att driva en kringresande verksamhet i olika länder. Om det därmed kan anses oskäligt att företaget ska använda ett kassaregister som uppfyller svenska krav och att undantag kan medges enligt 39 kap. 9 § SFL är något som måste prövas i det enskilda fallet mot bakgrund av de omständigheter som gäller för företaget.

Marknadsaktörerna tar fram nya lösningar på kassaregisterområdet och teknikutvecklingen samt konkurrensen mellan tillverkarna leder till att kassaregister i likhet med andra elektroniska produkter relativt sett har en sjunkande prisbild. Vad som kan anses vara ett oskäligt krav vid en tidpunkt kan med hänsyn till produktutvecklingen innebära att det som tidigare var oskäligt inte längre behöver anses vara det. Nämnas kan att elektroniska

betalningar med smarttelefoner ökar i snabb takt på bekostnad av användning av kontanter. På marknaden finns det idag mobila betalningslösningar där det går att koppla till ett kassaregister som är lagrat på en server hos leverantören av betalningslösningen.

Ett utländskt företag måste i likhet med svenska företag enligt 7 kap. 3-4 §§ SFL anmäla sitt kassaregister och kontrollenhet eller kontrollsystem till Skatteverket. Om företaget fått undantag enligt 39 kap. 9 § SFL med innebörd att ett kassaregister som inte uppfyller de svenska kraven får användas, bör detta undantag normalt inte omfatta anmälningskyldigheten.

Av 6 kap. 1 § SKVFS 2014:10 framgår att ett kassaregister och dess kontrollenhet eller kontrollsystem ska förvaras i Sverige. Med anledning av lagförslaget att undantaget för utländska företag ska tas bort behöver Skatteverket ändra den bestämmelsen och på sådant sätt att ett kassaregister och dess kontrollenhet får förvaras utomlands om det är motiverat av verksamhetsskäl. Ett svenskt företag ska också tillfälligt få föra ut ett kassaregister och dess kontrollenhet ur landet om det behövs i ett annat land för tillfällig försäljning där. Vad som nu sagts om kassaregister och dess kontrollenhet gäller även för kassaregister som är avsedda att vara anslutet till ett kontrollsystem. I ett kontrollsystem ingår alltid en centralt placerad server. En sådan server får inte föras ut ur landet enligt Skatteverket föreskrifter och något behov av att ändra den bestämmelsen finns inte.

Skatteverket kan även med stöd av bemyndigandet i 9 kap. 3 § skatteförfarandeförordningen meddela ett generellt undantag från skyldigheter som gäller kassaregister. Denna bestämmelse kan, om behov uppkommer, utnyttjas av Skatteverket för att hantera situationer som idag inte kan förutses, men som innebär att någon skyldighet gällande kassaregister generellt sett kan anses vara oskälig. Till exempel skulle detta kunna avse internationella ideella organisationer vars svenska motsvarigheter är befriade från skattskyldighet. Med stöd av bestämmelsen kan Skatteverket meddela föreskrifter om generellt undantag för användning av kassaregistermodeller som motsvarar svenska säkerhetskrav och som därmed innebär att ett utländskt företag inte behöver ansöka om undantag enligt 39 kap. 9 § SFL.

#### *Överensstämmelse med EU-rätten*

En utländsk företagare som bedriver sin huvudsakliga verksamhet i en annan medlemsstat i EU och som kommer till Sverige för att sälja varor eller tillhandahålla tjänster utan att det sker på en stadigvarande plats eller under en längre tid återkommande från samma platser kommer med stor sannolikhet inte att ha ett fast driftställe i Sverige. Den försäljning som då görs i Sverige betraktas som tillfälligt bedriven verksamhet och företagaren omfattas av rätten att fritt tillhandahålla tjänster (tjänstefriheten) enligt artikel 57 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, (FEUF), se avsnitt 3.7.

Om Sverige avser att införa en skatteregel som kan utgöra ett hinder för en utländsk företagares verksamhet i Sverige ska denna skatteregel kunna rättfärdigas antingen med stöd i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt eller med stöd av EU-domstolens praxis. Syftet med att införa krav på kassaregister för utländska företagare utan fast driftställe är att säkerställa en effektiv skattekontroll och att motverka illojal konkurrens. Dessa ändamål är sådana skäl av trängande allmänintresse som kan motivera ett hinder för utövandet av de grundläggande friheter som säkerställs genom



fördraget.<sup>9</sup> En medlemsstat har således rätt att vidta åtgärder som möjliggör att såväl de beskattningsbara inkomsternas storlek i denna stat som de förluster som har samband därmed kan kontrolleras på ett klart och precist sätt.

För att pröva om en åtgärd som bedöms som fördragsstridig kan rättfärdigas på särskild grund har EU-domstolen i sin praxis utvecklat ett test som kallas för ”rule of reason”, som kan tillämpas på alla fördragsfriheterna. I målet C-55/94 Gebhard, punkt 37,<sup>10</sup> tillämpades detta test där EU-domstolen angav att nationella åtgärder som kan hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheter som garanteras av fördraget ska uppfylla fyra förutsättningar. De ska vara tillämpliga på ett icke-diskriminerande sätt, de ska framstå som motiverade med hänsyn till ett trängande allmänintresse, de ska vara ägnade att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom dem och de ska inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.

Att införa ett krav på kassaregister för utländska företagare utan fast driftställe är inte diskriminerande gentemot dem eftersom samma krav finns för övriga företagare i Sverige och alla därför skulle behandlas likadant. Det allmänintresse som tillgodoses är att en effektiv skattekontroll möjliggörs av de utländska företagarna, vilket motverkar illojal konkurrens och bidrar till att förtroendet för skattesystemet kan upprätthållas. Vi har redogjort ovan för skattekontrollens förutsättningar och att det är avgörande att försäljningen registreras i ett tekniskt system som möjliggör en tillförlitlig efterhandskontroll. Innan de nuvarande reglerna om kassaregister infördes i Sverige var det inte ovanligt att en del av försäljningen inte registrerades i kassaregistret eller att de kassaregister som användes var möjliga att manipulera. Skatteverkets omfattande kontrollerfarenhet av kontanthandeln visar att en försäljning måste registreras definitivt för att möjliggöra en effektiv skattekontroll. Skatteverket anser därför att det är nödvändigt att införa krav på kassaregister även för utländska företagare som inte har ett fast driftställe i Sverige om de ska kunna kontrolleras på ett meningsfullt sätt. Med krav på kassaregister för utländska företag kommer den illojala konkurrensen minska för de svenska företagen.

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

Skatteverket anser att även om proportionalitetskravet är uppfyllt genom omsättningsgränsen på fyra prisbasbelopp finns det skäl att ta höjd för den situation där den utländske företagaren redan har ett kassaregister som är

---

<sup>9</sup> Se t.ex. mål C-120/78 Rewe-Zentral AG mot Bundesmonopolverwaltung für Branntwein (Cassis de Dijon), REG 1979 00649, punkt 8 och mål C-250/95 Futura Participations SA och Singer mot Administration des contributions, REG 1997 I-02471, punkt 31.

<sup>10</sup> Mål C-55/94 Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano, REG 1995 I-04165

godkänt i sitt verksamhetsland inom EU och som uppfyller krav på kassaregister som motsvarar de svenska. Även om Skatteverkets erfarenhet är att det är vanligt att utländska företag i dag inte använder något kassaregister alls är det en tänkbar situation att den utländske företagaren redan använder ett kassaregister som motsvarar de svenska kraven i sin verksamhet. Som nämnts ovan i detta avsnitt finns det möjlighet att i en sådan situation medge företaget undantag enligt 39 kap. 9 § SFL. Vad avser de företag som bedriver kringresande verksamhet i olika länder har det också redogjorts för ovan att det kan finnas skäl att pröva om deras situation är oskälig och medge undantag utifrån de omständigheter som gäller för det företaget.

Den administrativa hanteringen för den utländske företagaren i kontakterna med Skatteverket avseende anmälan av kassaregister eller en eventuell ansökan om undantag blir inte mycket större än vad de är i dag. I dag ska en utländsk företagare registrera sig för mervärdsskatt innan han startar sin försäljning. Den ansökan sker på pappersblankett. I samband med registreringen av mervärdesskatt har Skatteverket möjlighet att informera om kravet på kassaregister och hur ett kassaregister anmäls.

#### *Ingen anmälningskyldighet enligt EU-rätten*

De föreslagna ändringarna innebär en utökad skyldighet för företag att använda kassaregister. Kassaregisterskyldigheten syftar till att försäljningen ska registreras rätt för att skatteunderlaget ska bli korrekt. Frågan är om en skyldighet att använda kassaregister kan utgöra den typ av hinder som åsyftas i Europaparlamentets och rådets direktiv 98/34/EG om ett informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter. I EU-kommissionens riktlinjer för fastställande och anmälan av skattemässiga och finansiella åtgärder vid tillämpning av rådets direktiv 98/34/EG ställs det upp tre kriterier som samtliga ska vara uppfyllda för att en skattemässig eller finansiell åtgärd ska anses föreligga. Ett av kriterierna är att åtgärden ska påverka konsumtionen av tjänsten. Vidare finns en allmän begränsning till att det omfattar endast tekniska specifikationer, andra krav eller föreskrifter för tjänster som hänger samman med skattemässiga eller finansiella åtgärder och som syftar till att ändra konsumenternas eller tjänstemottagarnas beteende. Skatteverket anser att de föreslagna ändringarna om kassaregister inte är sådana tekniska krav som avses i rådets direktiv 98/34/EG. Därför finns det inte någon anmälningskyldighet enligt det direktivet.

Det föreligger inte heller någon skyldighet för Sverige att anmäla de föreslagna ändringarna till EU-kommissionen i enlighet med bestämmelserna i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/123/EG om tjänster på den inre marknaden, härefter tjänstedirektivet. I artikel 2.3 i tjänstedirektivet anges att direktivet inte ska tillämpas på skatteområdet. Av EU-kommissionens handbok om genomförandet av tjänstedirektivet framgår att detta gäller både skattelagstiftningen och de administrativa förfaranden som behövs för att verkställa skattelagstiftningen.<sup>11</sup>

#### *Lagförslag*

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

<sup>11</sup> Europeiska kommissionen, Handbok om Genomförandet av Tjänstedirektivet, 2007, s. 13

## 4.2 Distansavtal och kassaregister

**Promemorians förslag:** Undantaget från skyldigheten att använda kassaregister för den som säljer varor eller tjänster genom distansavtal inskränks så att det inte gäller om en förbeställd vara eller tjänst hämtas eller tillhandahålls och betalas i en verksamhetslokal eller i omedelbar anslutning till denna.

**Skälen för promemorians förslag:** Syftet med att införa ett krav på användande av kassaregister var att bekämpa den illojala konkurrensen och förbättra möjligheten till kontroll av omsättningen inom kontantbranschen.<sup>12</sup> När kravet på certifierade kassaregister infördes var det viktigt att en avvägning gjordes så att den krets som omfattades av kraven avgränsades på ett sådant sätt att regleringen blev så tydlig och effektiv som möjligt och att åtgärderna sattes in där de behövdes. Regeringen ansåg vid införandet av reglerna att en lämplig utgångspunkt var att införa generella kriterier som avgränsade tillämpningsområdet till att i huvudsak träffa företag som sålde varor och tjänster mot kontant betalning, eftersom det var sådan verksamhet som inte kunde kontrolleras på ett tillräckligt effektivt sätt.<sup>13</sup> Från det avgränsade tillämpningsområdet gjordes vissa generella undantag för enskilda branscher, bland annat för försäljning genom distansavtal.

Distansavtal definieras som ett avtal som ingås mellan säljare och köpare utan fysisk kontakt och där säljaren har en särskild organisation för att sälja på distans, se avsnitt 3.3. Ett avtal anses ingånget när en överenskommelse har träffats om köp av en vara eller tjänst.

I många situationer då det är fråga om ett distansavtal lämnas en vara ut eller tjänst tillhandahålls och betalas, kontant eller med kontokort, i en verksamhetslokal efter det att avtal har träffats mellan köpare och säljare i förväg på distans. I dessa situationer finns det inte någon skyldighet att använda kassaregister. Till exempel behöver inte hämtmat som förbeställs över telefon och som betalas i restaurangen registreras som försäljning i verksamhetens kassaregister av den formulering som lagtexten har i dag. Detta trots att varan lämnas ut och betalas över disk men med den skillnaden att den har förbeställts. Det enda som krävs, som underlag för bokföringen, är att den här försäljningen summeras i en daglig kassarapport, 5 kap. 6 § tredje stycket bokföringslagen.

Skatteverket får ofta frågor om hur olika situationer ska behandlas i förhållande till kravet på kassaregister när det gäller nya tjänster och betalningslösningar i samband med köp och försäljning av varor eller tjänster genom distansavtal. Som exempel kan nämnas att det bland annat inom restaurangbranschen utvecklas applikationer till mobiltelefoner som möjliggör köp och betalning av till exempel en lunchrätt. Kunden köper och betalar måltiden med hjälp av mobiltelefonen och hämtar sedan ut maten i verksamhetslokalen. Genom denna hantering slipper kunden köa och vänta för att få sin mat och betala den. Med denna lösning kan kunden själv välja när distansavtalet ska ingås, kunden kan stå i verksamhetslokalen, precis utanför verksamhetslokalen eller sitta på jobbet och slutföra köpet för att sedan gå in i

<sup>12</sup> Prop. 2006/07:105 s. 25.

<sup>13</sup> Prop. 2006/07:105 s. 35 f.

verksamhetslokalen och hämta varan eller tillgodogöra sig tjänsten. Trots att det enligt definitionen är fråga om ett distansavtal i dessa situationer är de i princip att jämföras med ett kontantköp med den skillnaden att varan eller tjänsten även här har betalats i förskott.

Ytterligare webbaserade lösningar som erbjuds på marknaden är till exempel när kunden befinner sig i en restauranglokal och beställer öl genom en applikation till mobiltelefonen. Ölen levereras sedan till bordet eller hämtas i baren. Kunden slipper köa för att köpa och få sin öl. Vid försäljning av alkohol måste bestämmelserna i alkohollagen (2010:1622) beaktas. Lagen innehåller bestämmelser om servering och utlämning av alkoholhaltiga drycker. I lagen finns bestämmelser om att alkohol får serveras till den som har fyllt 18 år (3 kap. 7 §) och servering får inte ske till den som är märkbart påverkad (3 kap. 8 §). I 8 kap. finns det bestämmelser om serveringstillstånd. Vid varje servering måste den som har serveringstillståndet bedöma om den som beställer en alkoholhaltig dryck är 18 år och inte märkbart påverkad, en bedömning som bara kan ske på serveringsplatsen. Det är idag oklart hur bestämmelsen ska tolkas mot bakgrund av det generella undantaget om distansavtal. Skatteverket anser att det inte är möjligt att ingå ett fullt ut bindande avtal på distans om servering av alkoholhaltiga drycker. När det gäller försäljning av alkohol genom distansavtal är Skatteverkets ståndpunkt således att sådan försäljning ska registreras i ett certifierat kassaregister.

När undantaget för distansavtal formulerades var avsikten att undanta de situationer där det bedömdes inte finnas något behov av att kontrollera den kontanta omsättningen. I de situationer som nämns ovan finns det dock stor risk att de båda försäljningssätten, över disk och genom distansavtal, blandas ihop och det är svårt för Skatteverket att kontrollera försäljningen. Med den formulering som undantaget i 39 kap. 5 § första stycket 4 SFL för distansavtal har i dag undantas försäljningar av varor och tjänster som enligt Skatteverkets uppfattning borde omfattas av kravet på att registreras i ett certifierat kassaregister. De nu beskrivna problemen uppmärksammades inte vid införandet av lagstiftningen. Det kan inte ha varit lagstiftarens avsikt med bestämmelsen att undanta försäljningar genom distansavtal som i princip är att jämföras med en kontantomsättning, den enda skillnaden är att varan eller tjänsten har förbeställts. Enligt Skatteverkets uppfattning har undantaget i 39 kap. 5 § första stycket 4 fått en alltför bred utformning och möjligheter till illojal konkurrens och försvårande av kontroll kvarstår trots att avsikten med bestämmelserna om kassaregister var den motsatta. För att syftet med bestämmelserna ska uppnås anser Skatteverket att undantaget för distansavtal ska inskränkas så att det endast omfattar de mer renodlade distansavtalen där varan eller tjänsten betalas och skickas eller levereras till kunden utanför verksamhetslokalen. Undantaget för distansavtal bör därför endast omfatta de situationer då det tydligt går att särskilja försäljning som sker genom distansavtal från annan försäljning som sker mot kontant betalning eller mot betalning med kortkort. Det ska inte finnas någon risk för att dessa olika former av försäljning sammanblandas med varandra. Det ska inte heller vara möjligt att ett oseriöst företag kringgår registreringskravet i kassaregister genom att be kunden gå ut ur butiken för att utanför den betala med någon form av elektronisk betalningslösning. Förslaget omfattar därför krav på registrering i kassaregister även när betalning sker i omedelbar anslutning till verksamhetslokalen.

Det finns också anledning att anta att problemet med undantaget för distansavtal kommer att växa med hänsyn till de frågor som allt oftare ställs till Skatteverket om olika försäljningslösningar. Om förslaget inte genomförs är risken stor för att bestämmelserna om kassaregister urholkas eftersom en mängd både nya och gamla affärsföreteelser kan anses inbegripas i undantaget för distansavtal.

Skatteverket anser att den typsituation som ska omfattas av distansavtalsundantaget är då en vara eller tjänst skickas eller levereras till kunden på en plats utanför verksamhetslokalen och varan antingen har förskottsbetalats eller betalas vid leverans. I dessa fall behöver försäljningen inte registreras i ett certifierat kassaregister. Ett exempel på denna situation är då en kund beställer kläder på postorder. Kläderna skickas hem till kunden och har antingen betalats vid beställningen eller genom faktura vid leverans. Ett annat typexempel som ska omfattas av distansavtalsundantaget är hämtmat som levereras ut till kunden utanför verksamhetslokalen och betalas, kontant eller med kort, på leveransstället.

Skatteverket är vidare av den uppfattningen att i situationer då varan eller tjänsten betalas, kontant eller med kort, i verksamhetslokalen ska distansavtalsundantaget inte tillämpas. Skatteverket föreslår därför att dessa situationer undantas från undantaget för distansavtal eftersom risken för sammanblandning med den vanliga kontantförsäljningen i verksamhetslokalen är stor och det finns en risk för illojal konkurrens. Ett typexempel när undantaget inte ska tillämpas är då hämtmat har beställts över telefon eller på annat sätt och kunden själv åker för att hämta maten i restaurangen och då även betalar maten, med kort eller kontant, i verksamhetslokalen. Denna typ av försäljning ska således registreras i ett certifierat kassaregister. Registrering i kassaregister ska också ske om betalning sker i omedelbar anslutning till verksamhetslokalen.

Undantaget för distansavtal är i dag en generell undantagsregel som omfattar alla distansavtal. För att inskränka undantaget föreslås att distansavtal bryts ut från 39 kap. 5 § första stycket 4 SFL och i stället regleras separat i en ny 5 a §. Den nya 5 a § anger det generella undantaget i första stycket och inskränkningarna till undantaget behandlas i andra stycket.

En följdändring som behöver göras när den nya paragrafen 5 a § tillkommer är att utvidga 39 kap. 6 § SFL till att även omfatta 5 a §. Ändringen innebär endast att de som säljer varor eller tjänster genom distansavtal fortfarande omfattas av 39 kap. 6 § SFL.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 39 kap. 5 § första stycket 4 SFL och 6 § samt att en ny paragraf, 5 a §, införs i lagen.

### 4.3 Registrering av försäljning i kassaregister vid tillhandahållande mot värdebevis

**Förslag:** Utlämnande av vara eller utförande av tjänst mot betalning med värdebevis, såsom kuponger, presentkort och liknande, ska registreras som försäljning vid utlämningen eller utförandet.

Om utlämning av vara inte sker i samband med betalning utgör det inte sådan försäljning som ska registreras i ett kassaregister. Detsamma gäller inlägg på evenemang och liknande som inte sker i samband med betalning.

**Skälen för förslaget:** Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) dom av den 17 november 2014 i mål nr 8160-13 (se avsnitt 3.4.3) innebär att ett visst tillhandahållande mot kupong inte utgör sådan försäljning som enligt kassaregisterbestämmelserna ska registreras i ett kassaregister. En konsekvens av domen är att Skatteverkets kontrollmöjligheter allvarligt har försämrats eftersom kundräkning och kvittokontroll inte kan användas som verkningsfulla kontrollmetoder hos de företag som har ställt ut egna kuponger. Av prop. 2006/07:105 s. 60 f. framgår att de särskilda befogenheterna för Skatteverket i 42 kap. 6 § SFL med kundräkning, kvittokontroll, kontrollköp och kassainventering infördes som ett nödvändigt komplement till kravet på certifierade kassaregister. Syftet med dessa befogenheter var att det skulle ge möjlighet för Skatteverket att kontrollera att företagen, inte bara anskaffar certifierade kassaregister, utan också använder sina kassaregister för att registrera försäljningen. Med *kundräkning* avses att en skattetjänsteman, utan att ge sig till känna, observerar hur många kunder eller t.ex. hur många maträtter som serveras under en viss tid. *Kvittokontroll* innebär att skattetjänstemannen observerar om kunderna erbjuder kvitton. I ett senare skede jämförs observationerna med de uppgifter som har registrerats i företagets kassaregister. Om det inte finns någon skyldighet att registrera tillhandahållande av t.ex. lunch mot förskottsbetalad kupong som försäljning i ett kassaregister blir i många fall kontrollmetoderna kvittokontroll och kundräkning verkningslösa. Det beror på att differenser som framkommer, eventuellt i samband med kassainventering, kan förklaras eller bortförklaras – rätt eller fel – med tillhandahållanden som skett mot kupong. Några egentliga möjligheter för Skatteverket att kontrollera företagens hantering av kuponger är korrekt finns många gånger inte. Det beror på att vare sig bokföringslagen (1999:1078) eller Bokföringsnämndens normgivning innehåller några regler att det ska finnas en löpande förd redovisning av förskottsbetalda kuponger som ett företaget själv ställt ut.

På redovisningsområdet anses en försäljningsintäkt ha uppkommit först när företaget har fullgjort sin prestation och fram till dess ska mottagna betalningar för utställda kuponger redovisas som förskott. Först när kunden utnyttjat kupongen, giltighetstiden har gått ut eller företaget med tillförlitlig statistik kan visa att kupongen inte kommer att användas, ska enligt redovisningsreglerna, en försäljningsintäkt redovisas. En periodisering av intäkterna behöver inte göras enligt redovisningsreglerna förrän vid bokslutet. Det belyses av exempel 6 j ”Försäljning av måltidskuponger” i Bokföringsnämnden vägledning Årsredovisning i mindre aktieföretag (BFNAR

2008:1, K2). I den ovan nämnda domen uttalade HFD att registreringskyldigheten i ett kassaregister enligt 39 kap. 7 § SFL förutsätter att det förelegat en försäljning och att med försäljning får anses innebära att en vara eller en tjänst tillhandhålls mot någon form av ersättning. HFD kom i domen fram till att tillhandahållande av lunch mot en förskottsbetald kupong som företaget själv ställt ut inte är att betrakta som en ytterligare försäljning som utlöser registreringskyldighet i ett kassaregister. Innebörden av begreppet försäljning i 39 kap. 4 och 7 §§ SFL och motsvarande begrepp inom redovisning är således inte samordnade. Ett företag som driver näringsverksamhet måste också förhålla sig till vad som gäller på mervärdesskatteområdet. Där är huvudregeln att vid förskottsbetalning av en s.k. flerfunktionsvouchert inträder skattskyldigheten vid tillhandahållandet av varan eller tjänsten. Däremot inträder skattskyldigheten enligt en undantagsregel för s.k. enfunktionsvouchert vid mottagandet av betalningen. En förskottsbetald kupong som bara kan användas för inköp av t.ex. lunch är ett exempel på en enfunktionsvouchert och ett annat exempel är telefonkort som enbart kan användas för telefonitjänster. Dessa mervärdesskattefrågor är belysta i Skatteverkets ställningstagande 2012-06-26 Olika former av vouchert (värdebevis), dnr. 131 359965-12/111.

En annan konsekvens av domen är att det uppkommit frågor om registrering av försäljning ska ske i ett kassaregister för tillhandahållanden som sker mot andra typer av värdebevis som ett företag ställer ut, till exempel presentkort och tillgodokvitto. Skatteverket anser att domen enbart har betydelse för värdebevis som utgör s.k. enfunktionsvouchert. Det innebär att Skatteverkets uppfattning är att försäljning eller tillhandahållande som sker mot betalning med olika former av presentkort och värdebevis som är av karaktären flerfunktionsvouchert utgör sådan försäljning som enligt gällande regelverk ska registreras i ett kassaregister. Den osäkerhet som finns i denna fråga klargörs med förslaget till lagändring.

Förslaget får konsekvenser för kontantbranschen i sin helhet och avser som huvudregel att all utlämning av vara eller utförande av tjänst ska registreras i kassaregister som försäljning om det sker mot värdebevis i form av kuponger, presentkort eller liknande. Det har ingen betydelse för registreringskyldigheten om värdebevisen är betalda i förskott eller om de betalas i efterskott mot faktura. Gränsen mot kreditförsäljning dras vid om det finns ett värdebevis som ger en rätt till innehavaren att göra ett inköp av en vara eller en tjänst. För att förslaget inte ska medföra att t.ex. ett möbelhus utlämning av vara från sitt lager där det inte förekommer någon försäljning, mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort som ska registreras i kassaregister, föreslås att denna och liknande situationer inte ska omfattas av regleringen.

Det kan förekomma att företag organiserar sin verksamhet på sådant sätt att det i en och samma verksamhetslokal finns en plats för utlämning av vara eller utförande av tjänst medan det på en annan plats hanteras försäljning där betalning sker. För att registreringskravet inte ska gälla för den plats där enbart utlämning av vara eller utförande av tjänst sker krävs att platserna är tydligt avgränsade. Ett exempel på detta är en lunchservering där restaurangen har separata entréer där en entré enbart hanterar luncher som tillhandahålls mot förskottsbetalda kuponger. I ett sådant fall finns det ingen risk för sammanblandning av de olika systemen för tillhandahållande av luncher.

För utförande av tjänster föreslås ett motsvarande undantag vid insläpp på evenemang och liknande som inte sker i samband med betalning. Ett exempel på detta är uppvisande av biobiljett för att komma in på en biograf.

För det enskilda företaget innebär förslaget att registrering i kassaregister ska göras inte bara när en kund köper ett värdebevis i form av kupong, presentkort eller liknande när det sker mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort. Registrering ska också göras i kassaregister när värdebeviset används av kunden för att få en vara eller en tjänst utförd, om detta sker på en plats i verksamhetslokalen där företaget hanterar betalningar. Att registrering i kassaregister ska göras i båda dessa situationer innebär inte i sig att det uppkommer något praktiskt problem för ett företag. Ett kassaregister har funktioner som ger stöd för användaren att kunna hantera de skilda regelverken för bokföring, inkomstskatt och mervärdesskatt på ett korrekt sätt. Här kan nämnas att enligt Skatteverkets föreskrifter ska ett kassaregister kunna registrera olika slag av betalningsmedel (5 kap. 2 § SKVFS 2014:9). I en Z-dagrapport, som innehåller en sammanställning av registreringar avseende en dags försäljning sedan närmast föregående Z-dagrapport, ska försäljningssumman fördelas på olika betalningsmedel (7 kap. 3 § p SKVFS 2014:9). Som betalningsmedel kan t.ex. anges värdebevis, kupong eller annat. I en Z-dagrapport ska den totala försäljningssumman fördelas på olika huvudgrupper om huvudgrupper används. Alla kassaregister på marknaden har således funktioner av olika slag som ger stöd till användaren i dennes verksamhet. Exempelvis finns funktioner som ger stöd för användaren att i sin redovisning hålla rätt på antalet utlevererade luncher mot kuponger. När ett företag vid försäljningsdagens slut tar fram en Z-dagrapport ur kassaregistret får företaget ett underlag för sin bokföring. En sådan rapport kan vara så utformad att den direkt ger ett färdigt underlag för bokföringen. I andra fall kan manuella justeringar behöva göras för att det ska finnas ett färdigt underlag för bokföringen.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 39 kap. 7 § SFL.

## **4.4 Ikraftträdandebestämmelser**

**Förslag:** De föreslagna bestämmelserna ska träda i kraft den 1 april 2016.

**Skälen för förslaget:** Det är angeläget att samtliga föreslagna bestämmelser kan träda i kraft så snart det är möjligt. Skatteverket har redan de system som krävs för att hantera de utländska företagen. Informationsinsatser kommer att krävas vid införandet av bestämmelserna. Det finns redan kassaregister på marknaden som är anpassade för den här typen av försäljning och de utländska företagen bör därför inte ha några problem att förhålla sig till de nya bestämmelserna.

Det är viktigt att bestämmelsen om begränsningen av distansavtalsundantaget träder i kraft så snart som möjligt från det att förslaget framställs. Dessa försäljningar registreras i kassaregister i stor utsträckning i



dag eftersom det inte är allmänt känt att en registrering inte måste ske. Bestämmelserna innebär inte att de berörda företagen behöver göra någon teknisk anpassning som skulle kräva tid för förberedelser.

Bestämmelserna om registrering av värdebevis bör införas snarast för att den tillämpning av bestämmelserna som gällt fram till i november 2014 åter kan gälla så att Skatteverkets kontrollmöjligheter inte försvåras.

Det är därför rimligt att ikraftträdandet för dessa bestämmelser sker den 1 april 2016.

## 5 Konsekvensanalys

### 5.1 Kassaregister för utländska företag utan fast driftställe

#### 5.1.1 Offentligfinansiella effekter

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

Skatteverket har under perioden juni-september 2014 försökt kartlägga andelen utländska företag som bedriver handel på torg, marknader och mässor. På de torg, marknader och mässor som Skatteverket besökt under perioden så utgör andelen utländska företag i genomsnitt 2 procent av samtliga företag, se avsnitt 4.1. Eftersom kartläggningen inte var tillräckligt representativ kan den inte i sig ligga till grund för en beräkning av de offentligfinansiella effekterna. Hur stor andel som är mervärdesskatteregistrerade har varit svårt att kontrollera, men en försiktig skattning är att endast var femte utländskt företag är mervärdesskatteregistrerat. Sammantaget visar detta att det finns ett mörkertal av utländska företag som inte är mervärdesskatteregistrerade, men som ändå bedriver handel på torg, marknader och mässor i Sverige.

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

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

Som framgår av bilagan – Offentligfinansiell effekt, beräknar Skatteverket att förslaget att införa krav på kassaregister för utländska företag genererar åtminstone 3,6 miljoner kronor i ökade mervärdesskatteintäkter till staten.

Beräkningen av förslagets offentligfinansiella effekt beror på att en del antaganden görs. Det finns därför en osäkerhet i hur väl beräkningen överensstämmer med den ”verkliga” effekten (om en sådan hade kunnat

studeras). Skatteverkets sammantagna bedömning är dock, utifrån resultaten i kartläggningen samt Skatteverkets registerdata, att andelen utländska företag som skulle komma att beröras av förslaget är förhållandevis få. Detta gör att en viss justering av antagandena, i endera riktningen, inte påverkar den offentligfinansiella effekten påtagligt. Den sammantagna offentligfinansiella effekten av förslaget får anses vara marginell.

## 5.1.2 Konsekvenser för enskilda och företag

Skatteverket har redogjort ovan för att det är svårt att exakt bedöma hur många utländska företag som berörs av förslaget. Det är cirka 100 företag som berörs, men det är tänkbart att det utöver det finns ett mörkertal. För utländska företag som bedriver en kringresande försäljningsverksamhet i flera länder kan särskilda problem uppkomma genom att olika länder kan ha skilda bestämmelser om kassaregister som innebär att det utländska företaget tvingas att använda olika kassaregister i olika länder. Detta har berörts ovan i avsnitt 4.1 och dessa har möjlighet att ansöka om enskilt undantag om de har ett kassaregister som motsvarar svenska krav. I Skatteverkets effektutvärdering från 2013 av införandet av kassaregisterskyldighet i Sverige framgår att de intervjuade företagens tidsåtgång var fem timmar i median för inskaffande av kassaregistret tills de började använda det.<sup>14</sup> För en beräkning av ett företags administrativa kostnad använder Skatteverket ett timpris om 320 kr per timme för år 2015. Den beräknade administrativa kostnaden blir då 1 600 kr för ett företag. Ett utländskt företag kan anmäla sitt kassaregister på pappersblankett i samband med att de ansöker om registrering för mervärdesskatt. Leverantörer och uthyrare av kassaregister erbjuder i de flesta fall att anmäla kassaregister till Skatteverket åt sina kunder, vilket underlättar för utländska företag. Skatteverkets e-tjänst för kassaregister kan endast användas av de företag som har e-legitimation, vilket de utländska företagen utan fast driftställe inte har. De utländska företag som vill använda ett kassaregister som är godkänt i deras hemland och som motsvarar svenska krav kommer att kunna ansöka om undantag på papper till Skatteverket, på samma sätt som ett svenskt företag.

Det bör dock inte uppkomma några egentliga problem för utländska företag att använda kassaregister som uppfyller föreskrivna krav i Sverige eftersom det i dag finns flera olika typer av kassaregister lättillgängligt att köpa eller hyra. Ett kassaregister kan i dag köpas från cirka 6 000 kronor och uppåt. Det går att hyra ett kassaregister och det kostar från cirka 1 200 kronor per vecka eller 2 000 kronor per månad. Teknikutvecklingen på området är snabb och system finns på marknaden där till exempel en mobiltelefon eller läsplatta kan användas och kopplas till en server där kassaregistret finns. För det betalas en månadskostnad på cirka 250 kronor samt en procentuell avgift för försäljningsbeloppet.

Utländska företag ska i likhet med svenska företag till Skatteverket anmäla de kassaregister som används för försäljning av varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort. Enligt 7 kap. 2 § SFL ska en sådan anmälan ske innan näringsverksamheten påbörjas. För utländska företag

<sup>14</sup> Skatteverkets Rapport 2013:2, Krav på kassaregister – Effektutvärdering, s. 103.

bör med denna tidpunkt avses senast när näringsverksamheten påbörjas i Sverige.

Om Skatteverket vid tillsyn enligt 42 kap. 3 § SFL eller vid kontrollbesök enligt 42 kap. 6 § SFL finner att ett utländskt företag inte uppfyller sina skyldigheter gällande kassaregister utgör det grund för att ta ut kontrollavgift, se 50 kap. 1 § SFL. Om en kontrollavgift inte betalas kan den drivas in med bistånd av företagets hemland enligt reglerna om internationell handräckning.

För de svenska företag som i dag har kassaregister innebär förslaget att en illojal konkurrens stävjas.

### **5.1.3 Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna**

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

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

Skatteverket behöver göra mindre justeringar i det datasystem som registrerar och administrerar kassaregister, men det bedöms inte medföra någon större kostnad utan kan hanteras inom ramen för löpande förvaltning av systemet. Det kan förväntas att några av de utländska företagen ansöker om enskilt undantag på grund av att de anser sig redan ha kassaregister som de använder i sitt hemland eller annat land där de bedriver verksamhet. Skatteverket bedömer att dessa tillkommande ansökningar kan hanteras inom ramen för den prövning av undantag som redan sker. Vidare kommer Skatteverket att behöva genomföra informationsinsatser för att de nya reglerna ska bli kända av de utländska företagen.

Förslaget antas inte ha några effekter på de allmänna förvaltningsdomstolarna.

## **5.2 Begränsning av distansavtalsundantaget**

### **5.2.1 Offentligfinansiella effekter**

Förslaget medför inte några kostnader för Skatteverket eller andra myndigheter. Däremot blir kontrollmöjligheterna bättre och den fria konkurrensen främjas vilket kan antas gynna statsfinanserna. Skatteverket bedömer att det inte finns något betydande skatteundandragande i dag då möjligheten att inte registrera försäljning vid avhämtning av vara eller tillhandahållande av tjänst i verksamhetslokalen som köpts genom distansavtal

inte är känd i någon större omfattning. Däremot kan det komma att få en effekt när möjligheten blir mer känd om ändringen av bestämmelsen inte genomförs.

## 5.2.2 Enskilda och företag

De inskränkningar i undantaget för distansavtal som Skatteverket föreslår berör i princip alla företag som använder kassaregister i sin verksamhet. Skatteverket har inte genomfört några kontroller avseende hur undantaget för distansavtal fungerar och används och det är därför svårt att uppge exakt hur många företag som faktiskt berörs av förslaget. Skatteverket bedömer att det i första hand är företag inom restaurang- och blomsterhandelsbranschen som berörs av förslaget. Det är dock en växande företeelse inom många delar av detaljhandeln, till exempel inom elektronikhandeln. Det går inte att tillförlitligt uppskatta hur många som har den här typen av försäljning där beställning sker på distans och där tillhandahållandet och betalningen sker i verksamhetslokalen. Det kan sägas att år 2014 fanns det 18 718 aktiva företag inom restaurangbranschen, 1 492 aktiva företag inom blomsterhandelsbranschen och 1 091 aktiva företag inom hemelektronikbranschen.

Den föreslagna inskränkningen i undantaget för distansavtal innebär att de företag som säljer varor eller tjänster på distans och där varan eller tjänsten levereras och betalas i verksamhetslokalen ska registrera försäljningen i ett kassaregister. Skatteverkets uppfattning är att detta sker redan i dag och därför inte medför några förändringar för de företag som använder kassaregister.

## 5.2.3 Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget att inskränka undantaget för distansavtal i 39 kap. 5 § 4 skatteförfarandelagen (2011:1244) medför att Skatteverket bättre kan kontrollera den kontanta handeln. Skatteverket har inte genomfört några kontroller av tillämpningen av undantaget för distansavtal eftersom regleringen har bedömts som oklar. Med tydligare regler ges Skatteverket bättre möjligheter att kontrollera och risken för illojal konkurrens och skatteundandragande minskar. Att genomföra förslaget innebär inte några kostnader för Skatteverket.

Att inskränka undantaget för distansavtal kan inte antas ha några effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

## 5.3 Utlämning av vara eller utförande av tjänst mot värdebevis

### 5.3.1 Offentligfinansiella effekter

De företag som ställer ut kuponger registrerar normalt försäljningarna i kassaregistret både när kuponghäftet säljs och när kupongerna används som betalning. Detta i enlighet med Skatteverkets tolkning av nuvarande

lagstiftning. Genom Högsta förvaltningsdomstolens dom den 17 november 2014, mål nr 8160-13, fastställdes att skyldigheten att använda kassaregister inte gäller vid en försäljning mot en egenutställd kupong. Det är inte troligt att företagen har hunnit anpassa sig till avgörandet i någon nämnvärd utsträckning. Skatteverket kan därför inte se att införande av den föreslagna bestämmelsen får någon offentligfinansiell effekt av betydelse.

### **5.3.2 Konsekvenser för enskilda och företag**

Högsta förvaltningsdomstolens dom som föranlett den föreslagna ändringen rörde egenutställda kuponger för lunchmåltid. Hur många av de 18 718 aktiva företag i restaurangbranschen (2014) som använder sådana kuponger vet inte Skatteverket. Av erfarenhet från Skatteverkets kontrollverksamhet kan sägas att förekomsten med lunchkuponger förekommer på vissa orter i landet och inte alls på andra orter. Innan Högsta förvaltningsdomstolens dom den 17 november 2014 var Skatteverkets uppfattning att sådana kuponger skulle registreras i kassaregister. De kassaregister som finns på marknaden har funktioner för detta. Föreslagen lagändring bedöms därför inte medföra någon större administrativ kostnad för företagen. Det är tänkbart att en omprogrammering kan krävas av ett kassaregister om en företagare börjar införa egenutställda kuponger. Om företagaren inte kan göra det själv bedöms detta kunna medföra en kostnad på i normala fall cirka 1 000 – 1 500 kr.

### **5.3.3 Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna**

Förslaget säkerställer att Skatteverket har effektiva kontrollmöjligheter även framöver. Om regeln inte införs kommer det att bli svårt att till exempel använda kundräkning och kvittokontroll som kontrollmetoder när företag använder egenutställda kuponger. Detta är viktiga kontrollmetoder och utan dessa blir det svårare att kontrollera företagets försäljning eftersom all försäljning inte behöver registreras i kassaregistret. Om förslaget antas kommer den nuvarande oklarheten avseende värdebevis som till exempel presentkort att upphöra. Det bedöms vara positivt för både Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.

## **5.4 Övrigt**

Förslaget har inga konsekvenser som inverkar på jämställdheten mellan män och kvinnor.

Förslaget leder till att fler kassaregister kommer att användas i handeln. Skatteverket kan inte se att detta kan påverka miljön i vare sig negativ eller positiv riktning.

## 6 Författningskommentarer

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

#### 39 kap.

##### 5 §

*Första stycket 4* ändras så att regleringen om distansavtal tas bort och i stället behandlas separat i den nya 39 kap. 5 a §.

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

Paragrafen har behandlats i avsnitten 4.1 och 4.2.

##### 5 a §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om när den som säljer varor eller tjänster genom distansavtal undantas från skyldigheten att använda kassaregister och när undantaget inskränks.

I *första stycket* anges huvudregeln att den som säljer varor eller tjänster genom distansavtal inte omfattas av skyldigheten att använda kassaregister. Vad som avses med distansavtal framgår av 39 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL.

Av *andra stycket* framgår att om en vara eller tjänst säljs genom ett distansavtal och betalas i verksamhetslokalen eller i omedelbar anslutning till denna är undantaget i första stycket inte tillämpligt. En vara eller tjänst anses betald i verksamhetslokalen oavsett om den betalas kontant eller med kontokort. Andra former av elektroniska betalningar jämföras med betalning av kontokort. Vad som avses med verksamhetslokal anges i 3 kap. 18 § SFL. Att registrering ska ske när betalning sker i omedelbar anslutning till verksamhetslokalen har tillkommit för att det inte ska vara möjligt att på ett enkelt sätt kringgå registreringskravet i kassaregister.

Ett exempel på en situation som inte omfattas av undantaget är förbeställd hämtmat som hämtas i verksamhetslokalen. I många fall ringer kunden till restaurangen och beställer till exempel en pizza. När den är beställd anses ett distansavtal föreligga. I vissa fall hämtar kunden sedan maten i restaurangen och i samband med att maten hämtas betalas den. I dessa situationer är undantaget från skyldigheten att registrera försäljningen i ett kassaregister inte tillämpligt. Betalning av maten sker i verksamhetslokalen och säljaren är skyldig att registrera försäljningen i ett kassaregister. Däremot om kunden inte själv hämtar maten utan restaurangen kör hem maten till kunden är undantaget i första stycket tillämpligt. Detta gäller oavsett om maten har betalats i förskott eller om den betalas vid leverans. Det finns dock inte något hinder mot att registrera försäljningen i ett kassaregister om säljaren vill det. Ytterligare exempel då undantaget inte är tillämpligt är när en kund beställer en vara över

internet och sedan åker till butiken eller butikens lager för att hämta och betala varan.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 4.2.

#### 6 §

I paragrafen har den nya 5 a § lagts till för att den som säljer varor eller tjänster genom distansavtal även fortsättningsvis ska omfattas av bestämmelsen i paragrafen. Någon annan ändring är inte avsedd.

#### 7 §

I paragrafen har det i *första stycket* lagts till att utlämning av vara eller utförande av tjänst mot värdebevis, såsom kuponger, presentkort och liknande ska registreras som försäljning vid utlämningen eller utförandet. Ändringen i första stycket har tillkommit med anledning av Högsta förvaltningsdomstolens dom av den 17 november 2014 i mål nr 8160-13. Ändringen innebär att registrering ska ske i fler situationer än vad som anges i domen. Det kan emellertid inte uteslutas att ändringen innebär att det uppstår situationer som innebär att det kan anses oskäligt att registrering ska ske i kassaregister. Ett företag har då möjlighet att ansöka om enskilt undantag enligt 39 kap. 9 § SFL. Skatteverket har också möjlighet att utfärda föreskrifter om generellt undantag om det kan anses vara ett lämpligare sätt att hantera frågor som kan beröra flera företag eller särskilda situationer. Det nya *andra stycket* är ett undantag till den utökade skyldigheten som anges i det första stycket. Undantaget har tillkommit för att situationer som utlämning av varor från ett lager eller insläpp på en biograf inte ska medföra skyldighet att registrera i ett kassaregister. En förutsättning för undantaget är att utlämningen eller insläppet inte sker i samband med betalning.

I det *tredje stycket* har det lagts till en hänvisning till första stycket för att det klart ska framgå att utlämning av vara och utförande av tjänst mot värdebevis är sådan försäljning där ett kvitto ska tas fram och erbjudas kunden

Paragrafen har behandlats i avsnitt 4.3.