

Målnummer:	1229-08	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2008-11-12		
Rubrik:	Skyldigheten att enligt lagen om särskild skattekontroll i vissa branscher anteckna arbetspass i personalliggare omfattar inte en enskild näringsidkares eget arbete.		
Lagrum:	5 §, 6 § och 13 § lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher		
Rättsfall:			

REFERAT

Skatteverket beslutade att av S.C.G. ta ut kontrollavgift med 16 000 kr enligt lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher (BKL). Av beloppet togs 10 000 kr ut enligt lagens 12 § och 6 000 kr enligt 13 §. Skälen för beslutet var i huvudsak att Skatteverket vid kontroll av en restaurang hade konstaterat att det inte fanns någon personalliggare i lokalen och att det vid kontrollbesöket fanns tre verksamma personer där.

S.C.G. överklagade och yrkade att han skulle medges befrielse från påförd kontrollavgift, alternativt att avgiften skulle sättas ned.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet.

Länsrätten i Östergötlands län (2007-07-05, ordförande Idstrand) yttrade: Tillämpliga bestämmelser framgår av det överklagade beslutet. Därutöver framgår av 16 § BKL att om överträdelsen är ringa eller ursäktlig eller det annars finns särskilda skäl, får en näringsidkare helt eller delvis befrias från en kontrollavgift. - Av lagförarbetena framgår bl.a. följande vad gäller befrielse från kontrollavgift. Utrymmet för befrielse från kontrollavgiften är begränsat. Det är inte möjligt att ge någon uttömmande uppräkningslista av vad som är ursäktligt eller annars utgör särskilda skäl. Befrielsegrunderna bör dock kunna vara hänförliga såväl till själva misstämningen i sig som till näringsidkarens person. En felaktig bedömning av om den bedrivna verksamheten omfattas av kraven enligt lagen utgör i de allra flesta fall inte skäl för befrielse. Omständigheterna i det enskilda fallet kan dock i enstaka fall vara sådana att det är svårt att avgöra om lagen är tillämplig eller inte. I ett sådant fall kan det finnas skäl för befrielse. Befrielse bör också vara möjlig om överträdelsen legat helt utanför näringsidkarens kontroll. Så kan vara fallet om näringsidkaren kan styrka att överträdelsen har skett genom handlingar av anställd personal, såsom sabotage, och överträdelsen inte kunnat förhindras av näringsidkaren genom bättre struktur eller organisation av företaget. Ovan angivna exempel på situationer då befrielse bör komma i fråga är inte avsedda att vara uttömmande. Skatteverket får göra en bedömning utifrån de särskilda förhållandena i de enskilda fallen. Om kontrollavgift i det enskilda fallet inte kan anses proportionerlig till överträdelsen finns möjlighet till delvis befrielse av avgiften (prop. 2005/06:169 s. 129). - Länsrätten gör följande bedömning. - Av utredningen i målet framgår att S.C.G. bedriver verksamhet, Restaurang X i Y-köping. Vid kontrollbesök av Skatteverket den 21 februari 2007 framgick att i lokalen var, förutom S.C.G. själv, ytterligare två personer verksamma. Vidare framgick att personalliggare eller annan anteckning över dessa personer saknades. Skäl att påföra S.C.G. kontrollavgift föreligger därmed. Vad S.C.G. anfört utgör inte skäl för befrielse helt eller delvis av påförd kontrollavgift. Överklagandet skall därför avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

S.C.G. överklagade hos kammarrätten och yrkade att påförd kontrollavgift skulle undanröjas eller i vart fall kraftigt nedsättas. Han anförde därvid bl.a. följande. Det har aldrig ifrågasatts att han har fört en personalliggare, men av tidigare beskrivna skäl hade han glömt den i bostaden den aktuella dagen. Hans glömska den aktuella dagen kan mycket väl inrymmas i befrielsegrunden särskilda skäl. Det anges särskilt i propositionen att bedömningen av om skäl för befrielse föreligger skall vara nyanserad och inte alltför restriktiv. Lagen är ny och annorlunda. Han ifrågasätter om det är rimligt att börja tillämpa den med full kraft från dag ett, när Skatteverkets kontroll ägde rum endast sju veckor efter lagens ikraftträdande. I vart fall borde han tillåtas att göra fel en gång med helt eller delvis nedsatt avgift, då lagen är ny och avgiften så hög.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Skatteverket får ta ut en kontrollavgift, om näringsidkaren inte håller personalliggaren tillgänglig vid ett kontrollbesök, vilket S.C.G. inte gjorde. En personalliggare uppges finnas, men inte i verksamhetslokalen utan hemma hos S.C.G. Av förarbetena till lagstiftningen (proposition 2005/06:169 s. 49) framgår, att syftet med förslaget att ålägga näringsidkare att föra personalliggare är att uppnå en effektiv kontroll i praktiken av verksamhetens anställda och omfattning. Exempelvis riskerar en bristfälligt förd personalliggare att försvåra Skatteverkets kontroll avsevärt. En stor del av syftet med införandet av lagstiftningen och därigenom införandet av Skatteverkets rätt att utföra oannonserade besök är således att få en möjlighet att genom en identitetskontroll stämma av de personer i verksamhetslokalen som bedöms verksamma med uppgifterna i personalliggaren. Utgångspunkten för Skatteverkets bedömning måste vara dagen då kontrollbesöket genomförs. Huruvida en personalliggare finns och är ifylld i enlighet med lagstiftningens regler eller om anteckningarna i stället görs med fördröjning eller inte alls, kan Skatteverket inte bedöma. Vid tidpunkten för Skatteverkets kontrollbesök hölls någon personalliggare inte tillgänglig, vilket omöjliggjorde en kontroll. Skulle befrielse eller delvis nedsättning av kontrollavgiften ske i nu aktuellt fall skulle syftet med Skatteverkets oannonserade besök gå förlorat. Även om uppräknigen i förarbetena av möjliga befrielsegrunder anges inte vara uttömmande, ger dessa ändock ledning för vad som kan tänkas medföra befrielse. Skatteverket bedömer utifrån dessa, att kraven ställs högre för att befrielse ska medges än glömska den aktuella dagen.

Kammarrätten i Jönköping (2007-12-20, Falkelius, Svensson, Westberg, referent) yttrade: Bestämmelserna om personalliggare är i enlighet med 2 och 5 §§ BKL tillämpliga i fråga om den av den enskilde näringsidkaren S.C.G. med hjälp av anställd personal bedrivna restaurangverksamheten. Enligt 7 § BKL ska personalliggare finnas tillgänglig i verksamhetslokalen och enligt 9 § BKL kunna företes för Skatteverket vid dess kontrollbesök. Eftersom S.C.G. inte har hållit en sådan tillgänglig vid Skatteverkets besök, får (enligt 12 § första stycket 4 och andra stycket BKL) Skatteverket ta ut kontrollavgift med 10 000 kr. Vidare får Skatteverket enligt 13 § BKL ta ut kontrollavgift med 2 000 kr för varje person som inte har antecknats enligt bestämmelserna i 6 § BKL. - Utöver uppgift om näringsidkarens namn och personnummer ska i personalliggaren enligt 6 § första stycket BKL för varje verksamhetsdag antecknas namn och personnummer "på personer som är verksamma i näringsverksamheten." Enligt författningskommentaren (prop. 2005/06:169 s. 125) omfattar uppgiftsskyldigheten samtliga verksamma, även de som inte är anställda och oavsett om de uppstår lön eller inte. Det sägs uttryckligen, att begreppet omfattar "alla personer som på grund av någon form av överenskommelse mellan den som bedriver verksamheten och den verksamma personen deltar i bedrivandet." Enligt motiven (prop. 2005/06:169 s. 43) framhålls, att "en personalliggare skall innehålla uppgifter om den i verksamheten arbetande personalen" och innefatta personal från bemanningsföretag och de som arbetar oavlönat. Med hänsyn till lagtextens ordalydelse, författningskommentar och här refererade texter i motiven kan bestämmelsen i 6 § första stycket BKL inte anses innefatta näringsidkaren själv. Konsekvensen är, att kontrollavgift enligt

13 § BKL avseende personer, som inte har antecknats enligt bestämmelserna i 6 § BKL, inte kan anses omfatta näringsidkaren själv. - Enligt 16 § BKL får en näringsidkare helt eller delvis befrias från kontrollavgift, om "överträdelsen är ringa eller ursäktlig eller det annars finns särskilda skäl". S.C.G. har uppgivit, att han den aktuella dagen hade glömt personalliggaren i bostaden. Det har i författningskommentaren (prop. 2005/06:169 s. 128) understrukits, att "utrymmet för befrielse från kontrollavgift är begränsat." Exempel på sådan befrielsegrund är, att överträdelsen har legat utanför näringsidkarens kontroll. Med hänsyn till syftena med lagstiftningen och möjligheten för Skatteverket att oaviserat kunna genomföra besök i verksamhetslokaler, kan inte enbart argumentet, att personalliggaren förvaras i bostaden, utgöra grund för befrielse eller reduktion i förhandenvarande fall. S.C.G. har framfört, att lagen är ny och att en enskilda överträdelse inte borde medföra sanktioner av den aktuella storleken. Kontexten i BKL och lagmotiven är emellertid sådana, att lagen inte torde ge utrymme för hel eller delvis befrielse på sådan grund. Exempelvis får ny avgift enligt 14 § BKL tas ut med 20 000 kr, om ett ursprungligt föreläggande inte följs. - Kammarrätten bedömer därför att överträdelsen inte är ringa eller ursäktlig eller att det annars skulle finnas några särskilda skäl för befrielse från den påförda kontrollavgiften. Överklagandet ska således endast bifallas på så sätt att kontrollavgiften på 2 000 kr avseende näringsidkaren själv, S.C.G., ska upphävas. - Kammarrätten ändrar Skatteverkets beslut och länsrättens dom endast på så sätt, att påförd avgift sätts ned med 2 000 kr.

I överklagande hos Regeringsrätten yrkade Skatteverket att kontrollavgift skulle tas ut enligt verkets beslut och länsrättens dom. Till stöd för detta anfördes bl.a. följande. Av 6 § BKL framgår att vissa uppgifter om näringsidkaren alltid ska finnas i personalliggaren. Av bestämmelsen följer vidare att för varje verksamhetsdag ska uppgifter om de personer som är verksamma i näringsverksamheten antecknas i liggaren. Det i lagtexten använda begreppet verksam får anses ha gängse betydelse. Det finns inte något i 6 § BKL som anger att det endast skulle vara andra än näringsidkaren själv som avses. Lagstiftningens syfte ger inte heller stöd för den bedömning som kammarrätten gjort. BKL skulle då inte bli det instrument för bekämpande av skattefusk och svartarbete som avsetts. Övervägande skäl talar således för att även uppgifter om näringsidkarens arbetspass ska antecknas i personalliggaren vid de tillfällen denne är verksam. Kontrollavgift ska därför tas ut om det vid kontroll framkommer att näringsidkaren själv deltar i verksamheten men att hans arbetstider inte har antecknats.

S.C.G. bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Skatteverkets tolkning av 6 § BKL är felaktig och orimlig av flera skäl. Det är odiskutabelt att personalliggare inte krävs om näringsidkaren arbetar själv utan andra verksamma. BKL ger inte uttryckligen stöd för verkets krav att näringsidkaren själv ska antecknas. Syftet med lagstiftningen var att försvåra för näringsidkare att inte redovisa all personal. Samtidigt borde det vara självklart att näringsidkaren inte kan arbeta svart i sin egen verksamhet.

Regeringsrätten (2008-11-12, Sandström, Hamberg, Fernlund, Brickman, Stenman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. En personalliggare ska enligt 6 § BKL innehålla vissa uppgifter om näringsidkaren och därutöver för varje arbetsdag anteckningar om de personer som är verksamma i näringsverksamheten samt tidpunkten då respektive persons arbetspass påbörjas och avslutas. Frågan i målet är om denna skyldighet att anteckna arbetspass även omfattar näringsidkaren personligen. Bestämmelsens ordalydelse ger enligt Regeringsrättens mening ingen klar ledning i detta avseende.

Den genom BKL införda nya kontrollformen kontrollbesök och den samtidigt införda skyldigheten att föra personalliggare har främst haft till syfte att ge Skatteverket möjlighet att bedöma rimligheten av den i kontrolluppgifter och skattedeklarationer redovisade årsarbetskraften (jfr prop. 2005/06:169 s. 34 f. och 43 ff.). Förarbetena kan inte anses ge stöd för att lagstiftaren avsett att

införa en skyldighet att i enskild näringsverksamhet anteckna, förutom de anställdas arbetspass, sådana uppgifter även om näringsidkaren själv. Detta styrks av det förhållandet att skyldigheten att föra personalliggare överhuvudtaget inte omfattar enskild näringsverksamhet där endast näringsidkaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma (5 § BKL). 6 § BKL ska således inte tolkas på det sätt som Skatteverket gör gällande i målet och kontrollavgift ska, som kammarrätten funnit, inte tas ut såvitt avser näringsidkarens eget arbete.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Föredraget 2008-10-15, föredragande Malmgren, målnummer 1229-08

Sökord: Skattekontroll

Litteratur: Prop. 2005/06:169 s. 34 f., 43 ff. och 125
