

Målnummer: 6358-10 **Avdelning:** 2
Avgörandedatum: 2011-10-24
Rubrik: Fråga om undantag från skyldigheten att ha ett certifierat kassaregister.
Lagrum: 12 § och 30 § lagen (2007:592) om kassaregister m.m.
Rättsfall:

REFERAT

Big Bowl Sverige AB (bolaget), som bedrev bowling- och restaurangverksamhet, ansökte hos Skatteverket om undantag från skyldigheten att ha certifierat kassaregister enligt lagen (2007:592) om kassaregister m.m., kassaregisterlagen. Bolaget hänvisade till befintliga rutiner och ett särskilt framtaget kassasystem, Easy Bowl, samt ansåg att dessa kunde tillgodose behovet av tillförlitligt underlag för skattekontroll.

Skatteverket avslag i beslut den 6 oktober 2009 bolagets ansökan om undantag från skyldigheten att ha ett certifierat kassaregister enligt kassaregisterlagen. Som skäl angav Skatteverket bl.a. följande. Vid bedömningen av om ett företag uppfyller kraven på tillförlitligt underlag för skattekontrollen görs en helhetsbedömning av företaget där hänsyn tas till olika faktorer som verksamhetens omfattning, antal självständiga verksamheter, geografiska placeringar av verksamheterna, ägarens förhållande till företagsledningen m.m. Av särskild betydelse är om ägaren av företaget deltar i den dagliga verksamheten. Mot bakgrund av att en av ägarna och hans maka är delaktiga i företagets dagliga verksamhet, att de rent fysiskt är placerade i samma lokal där företagets pengar hanteras samt att verksamheten bedrivs endast på en plats saknas omständigheter som talar för att ägare rimligen endast kan utöva kontroll av den löpande verksamheten. Behovet av tillförlitligt underlag för skattekontrollen kan inte tillgodoses på annat sätt än genom certifierade kassaregister.

Bolaget överklagade Skatteverkets beslut hos länsrätten och yrkade att undantag från skyldigheten att ha ett certifierat kassaregister skulle medges. Bolaget anförde bl.a. följande. Undantag från lagen får medges om behovet av tillförlitligt undantag för skattekontroll kan tillgodoses på annat sätt. Bolaget tillgodoser detta behov genom sitt nuvarande kassasystem och interna kontroller. Verksamheten bedrivs inte bara på en plats. Big Bowl har för närvarande anläggningar i Malmö, Köpenhamn och New York som ingår i samma koncern. K.G. är VD för verksamhetsplatserna i Malmö och Köpenhamn. Hans arbetsplats är således förlagd till både Malmö och Köpenhamn och arbetstiden är i princip delad däremellan. K.G. är minoritetsägare i bolaget varför det ifrågasätts om han har ett sådant ägarinflytande som avses i Skatteverkets allmänna råd. - K.G. och hans maka är inte rent fysiskt placerade i den lokal där pengar hanteras. De är däremot placerade i samma kvarter i Malmö. Anläggningen Big Bowl är belägen på Östra Förstadsgatan 32 i en källarlokal. Den administrativa personalen har sitt kontor på Drottninggatan 1 G på andra våningen. Den administrativa personalen samt K.G. är helt avskild från driften av anläggningen Big Bowl och den personal som arbetar där. Den administrativa personalen har inte tillgång till verksamheten och kan inte utföra försäljning, ta betalt eller på något annat sätt hantera gäster. Att någon med ägarinflytande har fysisk närhet till kontanthandlingen innebär inte att denne

är involverad eller på annat sätt deltar i denna. - I förarbetena anges särskilt att ett typfall då undantag kan komma i fråga är när ett företag har kassasystem som är särskilt utformade för det egna företaget. Det är just vad det är fråga om här då bolaget använder systemet Easy Bowl, speciellt framtaget för bowling i kombination med restaurangverksamhet. K.G. eller hans maka deltar inte på något sätt i den kontanta kassaredovisningen eller i den löpande bokföringen och det finns en tydlig ansvarsfördelning i bolaget för vem som handhar dessa funktioner. För driftspersonalen finns det rutiner för hur den kontanta redovisningen går till. För den löpande bokföringen svarar en ekonomiansvarig som saknar varje form av ägarinflytande i bolaget.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Skatteverket gör en relativt strikt bedömning av vad lagstiftaren har avsett med behovet av tillförlitligt underlag för skattekontrollen. Det innebär i princip att verksamhetens omfattning gör det orimligt att ägaren hanterar kontanter eller löpande bokföring eller att inte någon person med ägarinflytande eller närstående är fysiskt placerad i anslutning till den plats där företagets kontanter hanteras, eller att inte någon person med ägarinflytande eller närstående är delaktig i den löpande bokföringen. Med hänsyn till den organisatoriska strukturen i bolaget, med mycket nära koppling för K.G. och hans maka till den dagliga verksamheten, saknas förutsättningar för att medge undantag. Den geografiska närheten till lokalerna i verksamheten innebär att ägarinflytandet får anses så starkt att det inte kan säkerställas att ägaren varken deltar i den kontanta kassaredovisningen eller den löpande bokföringen. Ägarens närhet till den löpande verksamheten får även betydelse vid bedömningen av kravet på goda interna kontrollrutiner som säkerställer en korrekt kassaredovisning. Det är vidare Skatteverkets bestämda uppfattning att K.G., med den betydande ägarandel som han innehar i bolaget och då han även ansvarar för verksamheten i Malmö, har ett stort inflytande på verksamheten i bolaget. Bolagets kommentar att K.G. och hans maka inte har något som helst inflytande över den kontanta redovisningen tillmäter Skatteverket därför ringa betydelse.

Länsrätten höll den 20 januari 2010 syn i Big Bowl Sverige AB:s lokaler på Östra Förstadsgatan 32 samt Drottninggatan 1 G i Malmö. Företrädare för bolaget förevisade och redogjorde för kassa- och redovisningssystem samt lagerhantering och redogjorde för de olika chefernas ansvarsområden.

Länsrätten i Skåne län (2010-02-11, ordförande Kristiansson) yttrade, efter att ha redogjort för aktuell lagstiftning och dess förarbeten: Länsrättens bedömning - För att undantag från kassaregisterlagen ska kunna medges krävs att det finns mycket starka skäl för ett undantag, alternativt att behovet av tillförlitligt underlag för kontroll kan tillgodoses på annat sätt. - Starka skäl för att medge undantag har i förarbetena exemplifierats med att det finns ett för företaget särskilt utformat kassasystem som är integrerat med andra funktioner. Länsrätten konstaterar att bolagets kassasystem Easy Bowl är ett särskilt utformat system och att kassasystemet även är integrerat med bolagets redovisningssystem, Navision Financial, och dess lagerhantering. Bolaget har angett att det skulle kosta omkring 200 000 kr att uppgradera systemet för certifiering och att ytterligare kostnader för löpande dokumentation skulle tillkomma. - Beträffande tillförlitligt underlag för skattekontrollen anges i förarbetena att hänsyn ska tas till arbets- och ansvarsfördelningen i företaget för att avgöra om tillräcklig intern kontroll finns och att ägaren eller företagsledaren i mindre företag ofta har en dominerande ställning som kan missbrukas. Bolaget har utförligt redogjort för ansvars- och arbetsfördelningen samt de kontrollrutiner som finns. Bolaget har även redogjort för K.G:s arbetsuppgifter, vilka inte inkluderar kontanthantering eller löpande bokföring. Skatteverkets uppfattning är att K.G:s roll som verkställande direktör, hans ägarandel i bolaget och den geografiska närheten mellan kontoret och verksamhetslokalerna medför att det inte kan säkerställas att han inte deltar i den kontanta kassaredovisningen eller den löpande bokföringen. - Big Bowl Sverige AB är ett bolag med över 100 anställda. Det

finns en tydlig ansvars- och arbetsfördelning med chefer för definierade verksamhetsområden och funktionsansvariga på olika nivåer samt, såvitt länsrätten kan bedöma, väl fungerande kontrollrutiner vilka bland annat möjliggörs av bolagets kassasystem. Med hänsyn till ovanstående är det inte sannolikt att den verkställande direktören - och definitivt inte hans hustru - skulle delta i kontanthantering och sköta löpande bokföring. Kontorets geografiska belägenhet i förhållande till verksamhetslokalerna saknar i detta sammanhang betydelse. - Bolagets kassasystem Easy Bowl är ett fullgott alternativ till ett certifierat kassaregister. Vid en sammantagen bedömning av ovan redovisade omständigheter utgör bolagets interna kontrollsystem ett tillförlitligt underlag för skattekontrollen. Förutsättningar finns därmed för att medge bolaget undantag från skyldigheten att ha ett certifierat kassaregister. - Med bifall till överklagande medger länsrätten bolaget undantag från skyldigheten att ha ett certifierat kassaregister.

Skatteverket överklagade länsrättens dom hos kammarrätten och yrkade i första hand att domen skulle ändras så att undantag från kassaregisterlagen vägrades. I andra hand yrkade Skatteverket att undantaget skulle tidsbegränsas och att det preciserades vilka skyldigheter enligt lagen som omfattades av undantaget. Skatteverket anförde bl.a. följande. Skatteverket har utfärdat ett allmänt råd, SKV A 2009:3, för tillämpning av 30 § första stycket 1 kassaregisterlagen. De tre att-satserna i SKV A 2009:3 får anses ge uttryck för en relativt strikt hållning till vad som bör krävas för att undantag ska medges. Ägarens delaktighet i verksamheten bedöms som en betydelsefull omständighet. Ett särskilt utformat kassasystem utgör i sig inte en tillräcklig förutsättning för undantag från kassaregisterlagens bestämmelser. Den interna kontrollen av kontantförsäljningen måste vara god. För detta krävs att arbets- och ansvarsfördelningen omöjliggör för ägaren att delta i arbetsuppgifter som kontanthantering eller löpande redovisning. Det finns en betydande skillnad på bolagets kassasystem, Easy Bowl, och ett certifierat kassaregister genom att Easy Bowl saknar den kontrollenhet som ger Skatteverket en exklusiv möjlighet att kontrollera att intäkter inte blir oredovisade i bolaget eller kommer ägaren till godo. Informationen i kontrollenheten är endast tillgänglig för Skatteverket och det säkerställer därför att Skatteverket har tillgång till de kvittouppgifter som tas fram i samband med att kunden betalar och erhåller ett kassakvitto. Information om registrerad kontant försäljning i Easy Bowl är enbart tillgänglig för den koncern i vilken bolaget ingår. Om informationen hade lagrats hos en oberoende tredje part i ett skick som inte är möjligt att påverka så hade systemet varit mer jämförbart med ett certifierat kassaregister. Det är omöjligt att vid ett besök hos bolaget avgöra om det befintliga kassasystemet är så utformat att det svårligen låter sig manipuleras utan att det lämnar några spår efter sig. Kostnaden för uppgradering av kassasystemet är inte relevant i sammanhanget eftersom kostnadsskäl inte utgör grund för undantag. Avgörande vikt måste fästas vid den omständigheten att K.G:s närvaro i verksamheten i sig innebär en möjlighet för honom att delta i kontanthantering eller den löpande bokföringen. Hans närvaro i den dagliga verksamheten innebär att förutsättningarna för undantag inte kan anses uppfyllda.

Bolaget ansåg att Skatteverkets förstahandsyrkande och yrkandet om tidsbegränsning skulle avslås. Bolaget motsatte sig inte att det preciserades vilka skyldigheter som skulle omfattas av undantaget. Bolaget anförde bl.a. följande. Länsrätten, som har företagit syn på plats och gått igenom de befintliga systemen, organisationen och arbetsordningen, har ansett att behovet av tillförlitligt underlag är tillgodosett på annat sätt i bolaget. Därför bör det nu åligga Skatteverket att visa att så inte är fallet. Det finns inget krav i kassaregisterlagens förarbeten på att arbets- och ansvarsfördelningen omöjliggör för ägaren att delta i arbetsuppgifter som kontanthantering och löpande redovisning. Vad som anges i SKV A 2009:3 är att det bör krävas att någon person med ägarinflytande inte deltar i den kontanta kassaredovisningen eller i den löpande bokföringen. Easy Bowl har över hundra applikationer spridda över hela världen och bolaget är en av dessa. All försäljning sker via ett

datoriserat portioneringssystem som kräver personlig nyckel av var och en anställd och all information från det systemet förs automatiskt över till kassasystemet. Vid en kontroll, vilket görs kontinuerligt av externa revisorer, är det lätt att läsa av både portionerings- och kassasystemet. K.G. är inte fysiskt placerad i någon lokal där verksamheten bedrivs. Han delar sin arbetstid mellan kontoren i Malmö och Köpenhamn. Verksamheten bedrivs inte endast på en plats. K.G. har varit delaktig i starten av andra anläggningar än den i Malmö. Han äger endast 33 procent av bolagen i Skandinavien och huvudägarna torde ha ett starkt intresse av att bolagen sköts på ett korrekt sätt.

Kammarrätten i Göteborg (2010-09-30, Grankvist, Cedhagen, referent, Fröberg) yttrade: Enligt 30 § första stycket 1 kassaregisterlagen får i enskilda fall undantag medges från skyldigheter enligt lagen om behovet av tillförlitligt underlag för skattekontroll kan tillgodoses på annat sätt. - Eftersom det är fråga om ett undantag bör bestämmelsen tolkas restriktivt. Vidare är det den som begär undantag från lagen som har bevisbördan för att förutsättningarna för undantag är uppfyllda. - Bolaget gör gällande att det kassasystem som bolaget nu har tillgodoser behovet av tillförlitligt underlag för skattekontroll. Skatteverket bestrider att så är fallet. - Enligt kammarrättens mening visar den utredning om bolagets kassasystem som finns i målet inte med tillräcklig grad av säkerhet att behovet av tillförlitligt underlag för skattekontroll är uppfyllt genom detta system. Skatteverkets förstahandsyrkande ska därför bifallas. - Kammarrätten upphäver länsrättens dom och fastställer Skatteverkets beslut.

Bolaget överklagade kammarrättens dom och yrkade att det skulle beviljas undantag från skyldigheten att inneha ett certifierat kassaregister i enlighet med sin ansökan. Bolaget anförde bl.a. följande. Syftet med lagstiftningen om kassaregister är att skydda seriösa företag mot illojal konkurrens från mindre seriösa företag och att öka legitimiteten för skattesystemet. Bolaget har redan ett särskilt utformat kassasystem som är integrerat med redovisningssystemet och lagerhanteringen. Det skulle vara mycket kostsamt för bolaget att byta ut detta. Genom det nuvarande kassasystemet och interna kontroller kan behovet av tillförlitligt underlag för skattekontrollen tillgodoses. Varken bolagets verkställande direktör, K.G., eller hans hustru deltar på något sätt i den kontanta kassaredovisningen eller i den löpande bokföringen och det finns en tydlig ansvarsfördelning i bolaget som reglerar vem som handhar dessa funktioner. K.G. är endast en minoritetsägare i en större internationell koncern med verksamheter i Sverige, Danmark och USA. Därmed ligger det också i huvudägarnas intresse att bolagets redovisning är korrekt, vilket rutinerna för den interna kontrollen visar.

Skattverket bestred bolagets yrkande.

Högsta förvaltningsdomstolen (2011-10-24, Knutsson, Jermsten, Stenman, Saldén Enérus, Nymansson) yttrade: Skälen för avgörandet.

Bakgrund och frågan i målet

Bolaget bedriver restaurang- och bowlingverksamhet med försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning. Den verksamhet som avses med ansökan bedrivs från en enda plats där även kontanthantering och kassaredovisning äger rum. Bolaget ägs till 33 procent indirekt av K.G., som också är bolagets verkställande direktör. Det kontor där han och övrig administrativ personal har sin arbetsplats ligger i nära anslutning till verksamhetslokalen. Övriga 67 procent ägs indirekt av två fysiska personer som inte är verksamma i bolaget på annat sätt än som ledamöter av styrelsen. De är inte närstående till K.G. K.G:s hustru är anställd i bolaget och arbetar som kontorsbiträde och telefonförsäljare.

Bolaget har ansökt om att tills vidare medges undantag enligt kassaregisterlagen. Av bolagets ansökan framgår inte annat än att den avser skyldigheten att inneha ett certifierat kassaregister. I samband med målets handläggning i kammarrätten har bolaget vitsordat att undantaget bör

preciseras till att omfatta även skyldigheten att till Skatteverket anmäla innehav av de kassaregister som finns i verksamheten samt de skyldigheter vad gäller krav på och användning av kassaregistret och krav på kontrollenheten som framgår av Skatteverkets föreskrifter.

Skatteverkets inställning är att ett särskilt utformat kassasystem i sig inte utgör en tillräcklig förutsättning för att undantag enligt lagen ska kunna medges och att inte heller kostnadsskäl utgör grund för undantag. Skatteverket menar vidare att för att den interna kontrollen ska anses god bör det krävas att arbets- och ansvarsfördelningen omöjliggör för en ägare att delta i arbetsuppgifter som innebär kontanthantering eller löpande bokföring. Redan möjligheten för en ägare att delta i sådana uppgifter innebär enligt verket att undantag inte kan medges. För det fall bolaget medges undantag bör detta enligt Skatteverket tidsbegränsas och preciseras.

Målet handlar om undantag från skyldigheter enligt kassaregisterlagen. Eftersom det av bolagets ansökan inte framgår annat än att denna endast avser skyldigheten att inneha ett certifierat kassaregister begränsar sig Högsta förvaltningsdomstolens prövning till frågan om bolaget kan medges undantag från denna skyldighet.

Rättslig reglering

I kassaregisterlagen finns bestämmelser om användning och kontroll av kassaregister och som huvudregel gäller att den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning omfattas av skyldigheter enligt lagen (1 och 2 §§).

Av 9 § kassaregisterlagen framgår att all försäljning och annan löpande användning av ett kassaregister ska registreras i ett kassaregister och att vid all försäljning ska ett av kassaregistret framställt kvitto tas fram och erbjudas kunden. Av 12 § följer vidare att ett kassaregister ska vara certifierat av visst organ.

Enligt 30 § får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer medge undantag från bl.a. skyldigheten att inneha ett certifierat kassaregister om behovet av tillförlitligt underlag för skattekontroll kan tillgodoses på annat sätt. I lagrummet anges också att ett undantag får förenas med villkor. Av 1 § förordningen (2007:597) om kassaregister m.m. framgår att det är Skatteverket som tilldelats uppgiften att medge sådana undantag som avses i 30 § kassaregisterlagen.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Inledningsvis kan konstateras att målet gäller ett bolag som vid lagens införande redan hade ett särskilt framtaget kassasystem, anpassat till bolagets verksamhet och integrerat med företagets andra system för lagerhantering, redovisning m.m. Vidare har bolaget angett att det skulle kosta omkring 200 000 kr att uppgradera befintligt system för certifiering och att ytterligare kostnader skulle tillkomma för dokumentation.

I lagtexten finns inget angivet om att kostnadsskäl i sig ska tillmätas någon betydelse vid bedömningen av om undantag från skyldigheten att inneha ett certifierat kassaregister ska kunna medges. Enligt uttalanden i förarbetena (SOU 2005:35 s. 141 f. samt prop. 2006/07:105 s. 45 f.) kan det i vissa situationer finnas skäl att beakta kostnadsaspekten vid byte av kassasystem. Vad som avses är företag som vid lagens införande redan har ett kassasystem som är särskilt utformat för den egna verksamheten och som på olika sätt är integrerat med redovisningssystem, lagerhantering och dylikt. Det avgörande för frågan om undantag kan medges är emellertid de faktiska förutsättningarna för att uppnå en tillräckligt god intern kontroll och därmed tillförlitligt underlag för skattekontroll.

Vad som menas med uttrycken "tillförlitligt underlag för skattekontroll" respektive "god intern kontroll" har inte närmare utvecklats i förarbetena. Mot bakgrund av lagstiftningens syfte, dvs. att säkerställa användningen av ett tekniskt system för kontroll av den skattepliktiga omsättningen där manipulationer och förändringar ska kunna upptäckas vid kontroll i efterhand (a. prop. s. 28), bör det ställas mycket höga krav för att undantag ska kunna medges. En rimlig tolkning är att ett alternativ till ett sådant tekniskt system är att företagets verksamhet bedrivs under förhållanden som gör att behovet av kontroll i efterhand i sig inte är så uttalat. Av särskild betydelse vid denna bedömning är vilka möjligheter som företagets ägare eller närstående till denne har att delta i olika delar av den löpande verksamheten. Det väsentliga är därvid inte huruvida en ägare rent faktiskt är inblandad i t.ex. kontanthantering och löpande bokföring utan om det finns tillräckliga garantier för att förhindra att en sådan situation uppkommer.

Bolaget har gett in en detaljerad redogörelse för sina rutiner kring hantering och redovisning av kontanter i verksamheten. Av denna redogörelse framgår att det är bolagets anställda personal som faktiskt hanterar kontanterna i verksamheten och svarar för kassaredovisningen samt att det är anställda vid ekonomikontoret som sköter den interna kontrollen och den löpande bokföringen. Av bolagets redogörelse framgår att varken dess verkställande direktör eller hans hustru deltar i arbetsuppgifter av nu aktuellt slag. Av bolagets instruktioner för dess verkställande direktör framgår dock att denne bl.a. ska "sköta och vara ansvarig för den löpande förvaltningen av bolagets angelägenheter ävensom för den dagliga verksamheten i bolaget."

Skatteverket har vitsordat att bolaget har goda interna rutiner för hantering av kontanter m.m. men att detta gäller i förhållande till den anställda personalen och att det avgörande är kontrollen gentemot ägarna. Minoritetsägarens närvaro i verksamheten innebär enligt verket i sig en möjlighet för honom att delta i kontanthantering och den löpande bokföringen. Detta är enligt Skatteverket tillräckligt för att bolaget inte ska kunna medges undantag.

Högsta förvaltningsdomstolen delar, som framgått ovan, Skatteverkets uppfattning 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. För sådana bolag gäller att även om det finns rutiner som innebär att ägaren rent faktiskt inte är inblandad i sådana arbetsuppgifter så är det ägaren som har det bestämmande inflytandet över utformningen av dessa rutiner liksom över vilka som tilldelas olika behörigheter och som när som helst kan ändra eller ta över dessa.

Det nu aktuella målet gäller ett bolag med ett fåtal ägare. Bolagets verksamhet bedrivs från en enda plats där också kontanthantering och kassaredovisning äger rum. En av ägarna är dessutom verkställande direktör i bolaget och har sitt kontor i nära anslutning till dessa lokaler. De personer som innehar aktiemajoriteten deltar inte på något annat sätt i bolagets verksamhet än som ledamöter av dess styrelse. Även om det inte finns skäl att ifrågasätta bolagets uppgifter om att minoritetsägaren, tillika verkställande direktören, inte deltar i vare sig kontanthantering eller löpande bokföring saknas det enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening tillräckliga garantier för att en sådan situation inte kan uppkomma. Mot denna bakgrund bör bolaget inte medges undantag från skyldigheten att inneha ett certifierat kassaregister.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande. Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Föredraget 2011-10-05, föredragande Rentrop, målnummer 6358-10

Sökord: Kassaregister

Litteratur: SOU 2005:35 s. 141 f.; prop. 2006/07:105 s. 28 och 45 f.
