

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
6358-10

meddelad i Stockholm den 24 oktober 2011

KLAGANDE

Big Bowl Sverige AB, 556519-1987
Box 3058
200 22 Malmö

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Göteborgs dom den 30 september 2010 i mål nr 1155-10, se bilaga

SAKEN

Undantag enligt lagen om kassaregister m.m.

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

YRKANDEN M.M.

Big Bowl Sverige AB (bolaget) yrkar att det beviljas undantag från skyldigheten att inneha ett certifierat kassaregister i enlighet med sin ansökan samt anför bl.a.

Dok.Id 111775

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Wallingatan 2

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-12:00
13:00-16:30

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, AA, 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. AA 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 bestrider bolagets yrkande.

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 AA, 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 AA. AAs hustru är anställd i bolaget och arbetar som kontorsbiträde och telefonförsäljare.

Bolaget har ansökt om att tills vidare medges undantag enligt lagen (2007:592) om kassaregister m.m., kassaregisterlagen. Av bolagets ansökan framgår inte

Mål nr
6358-10

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

Mål nr
6358-10

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 kontanthanteringen 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 kontanthanteringen 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 inblandade i sådana arbetsuppgifter så

Mål nr
6358-10

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.

Margit Knutsson

Henrik Jermsten

Olle Stenman

Anita Saldén Enérus

Erik Nymansson

Krister Rentrop

Föredragande justitiesekreterare

Avs. II

Föredraget 2011-10-05