

HFD 2013 ref. 16

Kassaregister

Kravet på certifierat kassaregister har ansetts gälla för caféverksamhet som bedrivits endast del av året eftersom kontantförsäljningen bedömts inte vara av obetydlig omfattning.

Lagrum:

39 kap. 4 §, 5 § första stycket 1 och 9 § första stycket 1 skatteförfarandelagen (2011:1244)

A.K., som under sommarmånaderna bedrev caféverksamhet i enskild firma i anslutning till muséet vid den kulturminnesmärkta von Eschstedtska gården, ansökte hos Skatteverket om undantag från skyldigheten att ha certifierat kassaregister enligt lagen (2007:592) om kassaregister m.m., kassaregisterlagen. A.K. uppgav att han kunde tillgodose Skatteverkets behov av tillförlitligt underlag för skattekontroll på annat sätt än genom innehav av ett certifierat kassaregister. Han uppgav vidare att den kontanta försäljningen i hans caféverksamhet uppgick till 90 000–100 000 kr per säsong.

Skatteverket avslag i beslut den 17 november 2009 A.K:s ansökan. Verket anförde bl.a. följande. Det framgick inte på vilket sätt A.K. skulle tillgodose behovet av tillförlitligt underlag på annat sätt. Av Skatteverkets allmänna råd om undantag i enskilda fall från skyldighet enligt lagen om kassaregister (SKV A 2009:3) framgår att om samtliga följande förutsättningar är uppfyllda bör undantag medges enligt 30 § 1 kassaregisterlagen; 1. någon person med ägarinflytande eller närstående till denne varken deltar i den kontanta kassaredovisningen eller i den löpande bokföringen, 2. företaget har en tydlig arbets- och ansvarsfördelning för kassaredovisningen, och 3. företaget har interna kontrollrutiner som säkerställer en korrekt kassaredovisning. Det är det enskilda företaget som ska visa att kraven i Skatteverkets allmänna råd är uppfyllda. Skatteverket har vidare gett ut allmänna råd för tolkningen av vad som är försäljning i obetydlig omfattning av varor eller tjänster mot kontant betalning (SKV A 2009:2). A.K:s försäljning på ca 90 000 kr per säsong, maj till september, ska räknas om till helår ($90\,000 / (5/12) = 216\,000$ kr) och överstiger då på årsbasis fyra prisbasbelopp. A.K. träffas därför av lagstiftningen.

A.K. överklagade Skatteverkets beslut och yrkade att caféverksamheten inte skulle anses omfattas av kassaregisterlagen, alternativt att undantag skulle beviljas.

Skatteverket motsatte sig bifall till överklagandet.

Förvaltningsrätten i Karlstad (2011-04-12, ordförande Leidzén) yttrade, efter att ha redogjort för tillämpliga bestämmelser i kassaregisterlagen, m.m.: Förvaltningsrätten konstaterar inledningsvis att den tjänst som A.K. genom sin enskilda firma erbjuder och som beskrivits i ansökan typiskt sett är en sådan tjänst som avses i 2 § kassaregisterlagen. – Frågan

i målet är om den säsongsbundna försäljningen av varor och tjänster vid caféet på von Eschstedtska gården sker i obetydlig omfattning och därmed faller utanför tillämpningen av kassaregisterlagen. För det fall försäljningsverksamheten omfattas av kassaregisterlagen uppkommer frågan om A.K:s verksamhet kan beviljas undantag från kassaregisterlagen på grund av behovet av tillförlitligt underlag för skattekontroll kan tillgodoses på annat sätt än genom certifierat kassaregister. – Försäljning i obetydlig omfattning – Av utredningen i målet framgår att den kulturminnesmärkta von Eschstedtska gården årligen har ca 5 000 – 6 000 besökare och att caféet är inrymt i ett uthus till von Eschstedtska gården. Dess verksamhet kan med hänsyn till väderförhållanden endast bedrivas under den varmare delen av året. Caféets omsättning under en säsong, som sträcker sig från maj till september, uppgår till ca 90 000 kr och utgörs i huvudsak av kontantförsäljning. Under månaderna maj och september har caféet och det anslutande museet bara öppettider för förhandsbokningar. Skatteverket har utifrån sina allmänna råd omräknat caféets årsomsättning till 216 000 kr och funnit att verksamheten inte sker i obetydlig omfattning. – I förarbetena (prop. 2006/07:105 s. 37 f.) till kassaregisterlagen anges att prövningen av om det föreligger obetydlig kontantförsäljning eller inte bör ske genom en samlad bedömning av det aktuella företagens förhållanden samt att undantaget för obetydlig försäljning bör tolkas restriktivt med hänsyn till risken för konkurrenspåverkan. Vidare anges att ett riktvärde på fyra prisbasbelopp (för 2010 uppgår prisbasbeloppet till 42 400 kr) bör kunna tjäna som vägledning vid denna bedömning. Hur man ska se på en verksamhet som enbart sker under några månader per år anges inte i vare sig propositionen eller i lagtexten. Skatteverket har i allmänt råd om vad som är försäljning i obetydlig omfattning enligt kassaregisterlagen angett att med sådan bör avses försäljning som för ett räkenskapsår om tolv månader normalt uppgår till högst fyra prisbasbelopp samt att om denna försäljning sker endast under en del av kalenderår bör den omräknas till försäljning på årsbasis. En sådan omräkning bör dock inte göras om försäljningen sker under högst 30 dagar under ett kalenderår. – Försäljningen i caféet sker i huvudsak under sommarmånaderna juni, juli och augusti. Förvaltningsrätten anser inte att försäljningen kan anses låg under dessa månader även om den under hela räkenskapsåret inte uppgår till fyra prisbasbelopp. Caféverksamheten som sådan är säsongsbetonad, och något ovanlig då den sker i anslutning till en kulturminnesmärkt gård, men inte unik. Med beaktande av risken för konkurrenspåverkan och vid en samlad bedömning av vad som framkommit om verksamheten bedömer förvaltningsrätten att den inte kan anses bestå av försäljning i obetydlig omfattning. Den faller därmed inte in under 3 § 1 kassaregisterlagen varför kassaregisterlagen är tillämplig. – Tillförlitligt underlag för skattekontroll – Vad gäller frågan om caféet kan beviljas undantag från kassaregisterlagen på grund av att behovet av tillförlitligt underlag för skattekontroll kan tillgodoses på annat sätt än genom certifierat kassaregister framgår det av utredningen i målet bl.a. följande. A.K. är ensam ägare och arbetar mestadels själv i caféet. Förvaltningsrätten finner – i likhet med Skatteverket – att den omständigheten att A.K. bedriver verksamheten i stort sett ensam innebär att undantaget i 30 § 1 kassaregisterlagen inte kan komma i fråga.

Skatteverket har därför haft fog för sitt beslut. Vad A.K. anfört föranleder inte annan bedömning. Överklagandet ska därför avslås. – Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Två av nämndemännen var skiljaktiga och fann att caféets faktiska årsomsättning understigande fyra prisbasbelopp, i förening med övriga omständigheter i målet, medförde att caféets verksamhet föll utanför kassaregisterlagens tillämpningsområde. A.K:s överklagande skulle därför bifallas på denna grund.

A.K. överklagade förvaltningsrättens dom hos kammarrätten. Han anförde bl.a. följande. Hans caféverksamhet faller utanför lagens tillämpningsområde. Caféet är en bisyssla och försäljningen sker i obetydlig omfattning. Den faktiska årsomsättningen är klart under fyra basbelopp. Vidare föreligger det inte någon konkurrenssituation. Hans café finns vid von Eschstedtska gården, knappt två mil utanför Säffle, och det finns inget annat café i närheten som utgör ett alternativ för den som besöker von Eschstedtska gården. Risken för konkurrenspåverkan är därför i det närmaste obefintlig. Enligt Skatteverkets allmänna råd, SKV A 2009:2, bör försäljning som sker endast under en del av ett kalenderår omräknas till försäljning på årsbasis. Det saknas en rimlig proportion mellan den kostnad det skulle innebära för honom att ha ett certifierat kassaregister och samhällets ökade möjlighet att därigenom kontrollera kontanthandeln.

Skatteverket ansåg att överklagandet skulle avslås.

Kammarrätten i Göteborg (2012-02-17, Johansson, Lindvall, referent, Bjerström) yttrade: I målet har inte framkommit något som ger anledning att göra en annan bedömning än förvaltningsrätten gjort. Överklagandet ska därför avslås. – Kammarrätten avslår överklagandet.

A.K. överklagade kammarrättens dom hos Högsta förvaltningsdomstolen och yrkade att underinstansernas avgöranden skulle upphävas och att han inte skulle omfattas av skyldigheten att använda kassaregister. Han anförde bl.a. följande. Prövningen av om det föreligger en verksamhet med obetydlig kontantförsäljning ska göras genom en samlad bedömning av det enskilda företagens förhållanden. Caféverksamheten är endast en bisyssla som han ägnar sig åt några månader under sommaren. Något absolut gränsvärde finns inte i lagen för när omsättningen ska anses vara av betydande omfattning. Det är missvisande att räkna om omsättningen till helår och det saknas rättslig grund för detta. Det måste vara den verkliga omsättningen som ska ligga till grund för bedömningen. Någon risk för konkurrenspåverkan finns inte. Caféet ligger cirka två mil från Säffle tätort och konkurrerar inte med andra caféer. Han har numera en terminal för kortbetalning. För det fall hans verksamhet skulle bedömas vara av den omfattningen att han omfattas av kravet på certifierat kassaregister kan undantag medges på grund av att tillförlitligt underlag

för skattekontroll kan tillgodoses på annat sätt. Det skulle vara en orimlig administrativ börda att ha ett certifierat kassaregister i verksamheten.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Frågan i målet handlar i första hand om verksamheten ska anses vara av så obetydlig omfattning att skyldighet att använda ett certifierat kassaregister inte föreligger enligt 3 § första stycket 1 kassaregisterlagen. Försäljningen under de månader caféet är öppet kan inte anses låg. Efter omräkning till helår uppgår A.K:s kontanta försäljning till cirka sex prisbasbelopp, dvs. den överstiger riktvärdet med cirka 50 procent. Det går inte att uppnå en likartad behandling mellan olika företags kontantförsäljning om jämförelsen inte görs på årsbasis. Ett företag som omsätter mindre än fyra prisbasbelopp och har verksamhet endast under sommarmånaderna – eller annan del av året – skulle i så fall undgå skyldigheten att använda certifierat kassaregister medan ett helårsöppet företag i samma område och med samma omsättning under sommaren skulle omfattas av reglerna, just på grund av att det är helårsöppet. Risker för konkurrenspåverkan kan inte bedömas enbart med utgångspunkt från en jämförelse mellan olika caféer eller enbart utifrån ett snävt geografiskt perspektiv. Anskaffandet av ett certifierat kassaregister kan inte ses som någon större administrativ börda för A.K. Det som A.K. anför om anskaffande av kortterminal gör inte att han uppfyller kriterierna i 30 § första stycket 1 kassaregisterlagen. Undantag i det enskilda fallet kan därför inte medges.

Högsta förvaltningsdomstolen (2013-04-12, Jermsten, Nord, Saldén Enérus, Silfverberg, Bull) yttrade:

Skälen för avgörandet

Tillämpliga bestämmelser m.m.

Kassaregisterlagen upphörde att gälla vid utgången av 2011. Sedan den 1 januari 2012 finns nu aktuella bestämmelser i 39 kap. 4, 5 och 9 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL.

Enligt huvudregeln i 39 kap. 4 § SFL ska den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort – s.k. kontantförsäljning – använda kassaregister. Av 5 § första stycket 1 framgår att skyldigheten att använda kassaregister inte gäller för den som bara i obetydlig omfattning säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort. Enligt 9 § första stycket 1 får Skatteverket i enskilda fall besluta om undantag från skyldigheter som gäller kassaregister om behovet av tillförlitligt underlag för skattekontroll kan tillgodoses på annat sätt.

Enligt förarbetena är syftet med regleringen om kassaregister att skydda seriösa företagare från illojal konkurrens och att förbättra möjligheten till kontroll av omsättningen i kontantbranscherna. Det ansågs finnas skäl att undanta vissa branscher och företag, bl.a. om kravet på kassaregister inte kunde anses proportionerligt med hänsyn till den kostnad som detta krav

skulle innebära. Undantag gjordes därför för företag som bara i obetydlig omfattning säljer varor eller tjänster genom kontantförsäljning. Detta undantag tar sikte på två företeelser, nämligen dels de minsta företagen med låg omsättning, dels företag där kontantförsäljning endast förekommer i rena undantagsfall (prop. 2006/07:105 s. 37). När det gällde de minsta företagen anförde regeringen att prövningen av om det föreligger obetydlig kontantförsäljning eller inte bör ske genom en samlad bedömning av det aktuella företagets förhållanden. Med hänsyn till risken för konkurrenspåverkan bör undantaget för obetydlig kontantförsäljning tolkas restriktivt. Regeringen fann att det inte var önskvärt eller möjligt att i lagen ange ett gränsvärde som innebar att en kontant betalning under viss nivå skulle anses som obetydlig. Ett sådant gränsvärde skulle komma att uppfattas som ett fast belopp och skulle sannolikt medföra risk för kringgåenden. Ett absolut gränsvärde skulle inte heller nödvändigtvis träffa endast de företag där undantag är motiverat. Som vägledning vid denna bedömning angavs ett riktvärde på fyra prisbasbelopp (a. prop. s. 38).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Det är ostridigt att A.K:s verksamhet är sådan att han enligt huvudregeln i 39 kap. 4 § SFL omfattas av skyldigheten att använda certifierat kassaregister.

Den första fråga Högsta förvaltningsdomstolen har att ta ställning till är om kontantförsäljningen bara är av obetydlig omfattning (39 kap. 5 § första stycket 1 SFL).

Av utredningen i målet framgår bl.a. följande. A.K. bedriver caféverksamhet varje sommarsäsong intill en kulturminnesmärkt gård utanför Säffle. Kontantförsäljningen i caféverksamheten uppgår till cirka 90 000–100 000 kr per säsong. Försäljningen i caféet sker i huvudsak under sommarmånaderna juni, juli och augusti. Under resterande tid av året går det inte att bedriva någon verksamhet i cafélokalen eftersom den är inrymd i ett uthus utan uppvärmning.

Med hänsyn till den restriktiva tolkning av undantagsbestämmelsen som är avsedd kan kontantförsäljningen under sommarsäsongen inte anses obetydlig. Huvudregeln om skyldighet att använda certifierat kassaregister i 39 kap. 4 § SFL är därmed tillämplig.

Nästa fråga att ta ställning till är om A.K. kan medges undantag på grund av att behovet av tillförlitligt underlag för skattekontroll kan tillgodoses på annat sätt än genom ett certifierat kassaregister (39 kap. 9 § första stycket 1 SFL). Av utredningen framgår att A.K. är ensam ägare till verksamheten och att han mestadels arbetar själv i caféet. Han sköter också kassaredovisningen.

Med hänsyn härtill är förutsättningarna för undantag inte uppfyllda. Vad A.K. anført om införskaffandet av kortterminal föranleder ingen annan bedömning. Överklagandet ska därför avslås.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Mål nr 1391-12, föredragande C. Berglund