

Tillhandahållandet av en genom lunchkupong förskottsbetald lunch har i visst fall ansetts inte utgöra en försäljning som utlöser registreringskyldighet i kassaregister.

Lagrum:

39 kap. 7 § skatteförfarandelagen (2011:1244)

Königs Restaurang och Konsult AB (bolaget) erbjöd sina kunder att köpa lunchkuponghäften mot kontantbetalning. Kuponghäftena var utställda av bolaget och gav innehavaren rätt att för varje kupong få en lunch i bolagets restaurang. Vid Skatteverkets kontroll hos bolaget den 13 januari 2012 framkom det att bolaget under dagen serverat 36 luncher i utbyte mot lunchkuponger utan att i kassaregistret registrera att så skett. Skatteverket beslutade den 22 maj 2012 att påföra bolaget en kontrollavgift om 10 000 kr. Som motivering anförde verket bl.a. att bolaget inte uppfyllde kraven i 39 kap. 7 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, om att all försäljning ska registreras och att kunden vid varje försäljning ska erbjudas kvitto. Skatteverkets framhöll att det av verkets föreskrifter SKVFS 2009:1 och SKVFS 2009:3 följer att näringsidkare som mottar betalning i form av bl.a. måltidskuponger eller liknande är skyldig att registrera betalningen och erbjuda kunden kvitto.

Bolaget överklagade Skatteverkets beslut hos förvaltningsrätten. Bolaget yrkade i första hand att kontrollavgiften skulle upphävas dels eftersom betalning av lunchkuponger inte är att jämställa med kontant betalning, dels eftersom Skatteverkets åberopade föreskrifter i sig inte är giltiga. I andra hand yrkade bolaget hel eller delvis befrielse från avgiften eftersom det var oskäligt att påföra avgiften utifrån det oklara lagstöd som fanns i frågan och eftersom avgiften i vart fall fick anses opropotionerligt hög.

Skatteverket ansåg att överklagandet skulle avslås.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2013-03-28, ordförande Bergman)

yttrade: Det är ostridigt att bolaget bedriver sådan verksamhet att det är skyldigt att använda kassaregister. Av 50 kap. 1 § SFL framgår att kontrollavgift ska tas ut om Skatteverket vid tillsyn eller kontrollbesök finner att den som är skyldig att använda kassaregister inte fullgör denna skyldighet. – Enligt 39 kap. 4 § SFL ska den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort använda kassaregister. Av 7 § samma kapitel framgår att all försäljning och annan löpande användning av ett kassaregister ska registreras i kassaregistret. Vid varje försäljning ska ett av kassaregistret framställt kvitto tas fram och erbjudas kunden. – Frågan i detta mål är om bolaget borde ha registrerat inlösen av lunchkuponger, som bolaget själv utfärdat, såsom försäljning i kassaregistret. – Bolaget har sagt att det registrerar varje försäljning av ett lunchkuponghäfte i kassaregistret, men att ingen registrering sker vid inlösen av kupongerna. Skatteverket å sin sida hävdar att det finns en skyldighet för näringsidkare som mottar

betalning i form av måltidskuponger att registrera betalningen i ett kassaregister och att den omständigheten att betalningen för sålda matkuponger tidigare redovisats inte påverkar den bedömningen. I ett informationsblad från Skatteverket (SKV 611, utgåva 1) anges bl.a. följande. Vid försäljning av häfte med lunchkuponger ska hela betalningen registreras i kassaregistret som en egen artikel. Betalningen ska inte räknas in i dagens försäljning, men den ska finnas med i dagrapporten och momsens ska redovisas. Beloppet, exklusive moms, ska vidare bokföras som en uppkommen skuld till kunden. När kunden betalar med en lunchkupong ska kupongen registreras i kassaregistret (exklusive moms) och räknas in i dagens försäljning. Betalningen ska bokföras som en inkomst tillsammans med övrig försäljning från kassan och redovisas som en minskning av skulden till kunden. Någon ytterligare moms ska inte redovisas. – Förvaltningsrättens bedömning – Det aktuella förfarandet med lunchkuponger innebär att bolaget får en förskottsbetalning avseende luncher som kommer att levereras vid flera senare tillfällen. Enligt förvaltningsrättens mening är det fråga om *en* försäljning. Det är ostridigt att mervärdesskatten på denna omsättning redovisas i samband med att kunden betalar för lunchkupongerna. Det råder inte heller någon tvekan om att försäljningen ska bokföras som en uppkommen skuld till kunden i samband med betalning av lunchkupongerna och som en intäkt (och minskning av skulden) först i samband med inlösen av lunchkupongerna och leverans av luncherna. – Av 39 kap. 7 § SFL framgår att all försäljning ska registreras i kassaregistret och att kunden ska erbjudas kvitto vid varje försäljning. Bolaget har, obesträtt, uppgivit att det registrerat försäljningen och erbjudit kvitto i samband med att kunden betalat för lunchkupongerna. Det innebär att bolaget registrerat försäljningen i samband med att det varit skyldigt att redovisa mervärdesskatten för den aktuella omsättningen. Det framgår inte av lagtexten att bolaget är skyldigt att registrera försäljningen i samband med att den intäktsförs för det fall att denna tidpunkt skulle infalla vid en annan tidpunkt än redovisningen av mervärdesskatt. Det är inte heller möjligt att på något annat sätt utläsa ur lagtexten att bolaget varit skyldigt att registrera lunchkupongerna i kassaregistret på det sätt som Skatteverket anser är det riktiga. – Skatteverket har framhållit att det framgår av Skatteverkets föreskrifter om krav på kassaregister (SKVFS 2009:1) och om användning av kassaregister (SKVFS 2009:3) att inlösen av lunchkuponger ska registreras i kassaregistret. De aktuella föreskrifterna har utfärdats med stöd av 1 § förordningen (2007:597) om kassaregister m.m. Denna förordning, liksom lagen (2007:592) om kassaregister m.m., upphävdes i samband med att SFL och skatteförfarandeförordningen (2011:1261) trädde i kraft den 1 januari 2012. – I 9 kap. 3 § skatteförfarandeförordningen anges att Skatteverket, i fråga om *sådana kassaregister som avses i SFL*, får meddela ytterligare föreskrifter om bl.a. krav på och användning av kassaregister. Detta bemyndigande har i sin tur stöd i 39 kap. 10 § SFL. Skatteverkets inställning är att detta bemyndigande har samma omfattning som det tidigare och att de aktuella föreskrifterna fortfarande är giltiga. Skatteverket hänvisar bl.a. till NJA 2012 s. 105 som stöd för sin uppfattning. – I det tidigare bemyndigandet, som återfanns i förordningen om kassaregister, hänvisades dock till

sådana kassaregister som avses i lagen om kassaregister. Bolaget har ifrågasatt hur det ska vara möjligt att förstå att föreskrifter som är utfärdade med stöd av en upphävd lagstiftning fortfarande ska följas. – Enligt förvaltningsrättens mening står det klart att Skatteverket haft rätt att utfärda föreskrifter avseende krav på och användning av kassaregister såväl enligt förordningen om kassaregister som enligt skatteförfarandeförordningen. Det råder inte heller någon tvekan om att syftet från regeringens sida varit att, i samband med införandet av SFL, ge Skatteverket motsvarande bemyndigande som verket tidigare haft. Det finns emellertid ingen övergångsbestämmelse som innebär att föreskrifter om kassaregister som utfärdats med stöd av tidigare bestämmelser fortfarande ska gälla. Det nya bemyndigandet är inte heller identiskt med det tidigare eftersom det omfattar kassaregister som avses i en annan lag. Mot denna bakgrund anser förvaltningsrätten att SKVFS 2009:1 och 3 inte var tillämpliga vid den tidpunkt då Skatteverket genomförde sitt kontrollbesök (den 13 januari 2012). Vad Högsta Domstolen har uttalat i NJA 2012 s. 105 medför inte någon annan bedömning. – Sammantaget anser förvaltningsrätten att det inte är klarlagt att bolaget brutit i sina skyldigheter att använda kassaregister enligt SFL och det saknas därför grund för att ta ut kontrollavgift i detta fall. – Överklagandet ska bifallas. – Förvaltningsrätten bifaller överklagandet och undanröjer den påförda kontrollavgiften.

Skatteverket överklagade förvaltningsrättens dom hos kammarrätten och yrkade att Königs Restaurang och Konsult AB skulle påföras kontrollavgift med 2 500 kr. Till stöd för sin talan anförde Skatteverket bl.a. följande. I målet är fråga om det förfarandet att bolaget tillhandahåller en lunch mot en av kunden inköpt kupong utgör en försäljning som ska registreras i ett kassaregister. Lunchkupongen har bolaget självt ställt ut och tidigare registrerat i kassaregister som försäljning av lunchkuponghäfte. I målet är även fråga om Skatteverkets föreskrifter är tillämpliga. Bolagets försäljning av lunchkuponger utgör försäljning av rättigheter, vilket ska registreras i ett kassaregister om betalning sker kontant eller med kontokort. När sedan bolaget tillhandahåller en valfri lunch på valfri dag mot mottagandet av en lunchkupong är detta försäljning av en lunch som kunden betalar med en lunchkupong. Detta är en försäljningssituation som inte ska förväxlas med utlämning av varor som t.ex. kan förekomma i en möbelhandel där betalning sker på ett ställe och utlämning av en vara sker på ett lagerutlämningsställe. En annan situation som det inte heller ska förväxlas med är köp av biobiljett över disk och uppvisande av biobiljett för inträde till själva filmen där tjänsten tillhandahålls. Allt som en köpare kan överlämna eller överföra som vederlag för en köpt vara eller tjänst utgör kontant betalning. Exempel på vad som inryms i begreppet kontant betalning är därmed kontanter (mynt och sedlar), checkar, presentkort, måltidskuponger, stämpelkort eller bonuskort som används vid betalning, pantkvitton, värdekuponger, elektroniska betalningar och olika slag av vinstbevis. Skatteverkets föreskrifter om krav på kassaregister har i och för sig meddelats med stöd av ett bemyndigande som numera finns i SFL men som vid tiden för meddelandet fanns i lagen

(2007:592) om kassaregister m.m. Utgångspunkten i frågan om giltigheten i tiden av myndigheters föreskrifter är att meddelade föreskrifter gäller även om bemyndigandet upphävts (Ds 1998:43, Myndigheternas föreskrifter – Handbok i författningsskrivning, s. 53 f.). Enligt Skatteverket bör kontrollavgiften sättas ned till 2 500 kr med hänsyn till att ärendet avser en svår fråga.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Utlämnande av luncher mot de i målet aktuella lunchkupongerna utgör inte försäljning mot betalning eller mot betalning med kontokort i den mening som avses i skatteförfarandelagen. Utlämnande av luncher mot måltidskuponger utgör inte heller en försäljning i den mening som nu är aktuell. De aktuella lunchkupongerna är förbetalda av de kunder som använder dem. När bolaget säljer lunchkuponger till kunderna erhåller dessa ett häfte innehållande lunchkuponger. Bolaget slår vid detta försäljningstillfälle in och registrerar denna försäljning mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort i kassaregistret. Som förvaltningsrätten funnit är de av Skatteverket åberopade föreskrifterna (SKVFS 2009:1 och SKVFS 2009:3) inte gällande och tillämpliga i detta fall. Föreskrifterna hänvisar vidare till den upphävda lagen om kassaregister och inte till den nu, vid tidpunkten för kontrollbesöket och Skatteverkets beslut om kontrollavgift, gällande skatteförfarandelagen. Dessutom går föreskrifterna längre än vad som föreskrivs i skatteförfarandelagen vad gäller skyldigheten att registrera i kassaregistret och att erbjuda kvitto. För det fall kammarrätten skulle finna att det förelegat laga grund för att ta ut kontrollavgift finns skäl att helt befria bolaget från kontrollavgiften. En skyldighet att registrera lunchkuponger framgår varken av lagtext, förordning eller Skatteverkets föreskrifter.

Kammarrätten i Stockholm (2013-11-28, Olsson, Schömer, referent, Håkansson) yttrade: Av 39 kap. 7 § SFL framgår att all försäljning och annan löpande användning av ett kassaregister ska registreras i kassaregistret. Enligt 19 § i Skatteverkets föreskrifter om krav på kassaregister (SKVFS 2009:1) ska ett kassaregister kunna registrera betalning med olika slag av betalningsmedel. Av 2 § Skatteverkets föreskrifter om användning av kassaregister (SKVFS 2009:3) framgår att med betalningsmedel avses bl.a. måltidskuponger. – Enligt 50 kap. 1 § 1 SFL ska kontrollavgift tas ut om Skatteverket vid tillsyn eller kontrollbesök finner att den som är skyldig att använda kassaregister inte fullgör denna skyldighet. Enligt 50 kap. 2 § första stycket samma lag är kontrollavgiften 10 000 kr per tillfälle. Vidare följer av 51 kap. 1 § första stycket SFL att avgiften ska sättas ned helt eller delvis om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. – I målet har framkommit att bolaget har underlåtit att i kassaregister registrera försäljning av mat som skett mot erläggande av måltidskuponger. Frågan är om Skatteverkets ovan nämnda föreskrifter var tillämpliga vid tidpunkten för Skatteverkets kontrollbesök eller om registreringskyldighet annars följer av bestämmelserna i SFL. – Vad gäller giltigheten av de föreskrifter som Skatteverket åberopat gör kammarrätten följande bedömning. Skatteverkets föreskrifter har meddelats med stöd av den då gällande

lagen (2007:592) om kassaregister m.m. samt förordningen (2007:597) om kassaregister m.m. Skatteverket har i den nu gällande skatteförfarandelagen givits motsvarande befogenhet att meddela föreskrifter om kassaregister. Kammarrätten anser att den omständigheten att lagen respektive förordningen om kassaregister m.m. upphävts utan övergångsbestämmelser inte innebär att föreskrifter som meddelats med stöd av den lagen och förordningen inte längre är giltiga. Under sådana förhållanden gäller föreskrifterna till dess att de ändras eller upphävs (se RÅ 2000 not. 151 samt Ds 1998:43 s. 53 f.). – Det har inte framkommit att de aktuella lunchkupongernas giltighet är begränsade till visst specifikt tillfälle eller till viss person. Kammarrätten anser att två separata avtal ingås; ett vid försäljningen av lunchkupongerna och ett annat i samband med att en lunchkupong faktiskt utnyttjas. – Mot bakgrund av vad som anförts ovan finner kammarrätten att tillhandahållande av måltider mot förutbetalda lunchkuponger utgör försäljningar i den mening som avses i 39 kap. 7 § SFL och att en sådan försäljning ska registreras i ett kassaregister. Bolagets underlåtenhet att registrera sådana försäljningar innebär att bolaget inte fullgjort sin skyldighet att använda kassaregister. Grund för att påföra bolaget kontrollavgift föreligger således. – Vad gäller kontrollavgiftens storlek finner kammarrätten, i enlighet med Skatteverkets yrkande, att kontrollavgiften ska sättas ned till en fjärdedel. – Kammarrätten förklarar, med bifall till överklagandet, att kontrollavgift ska påföras Königs Restaurang och Konsult AB med 2 500 kr.

Bolaget överklagade kammarrättens dom och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle undanröja påförd kontrollavgift. Bolaget anförde bl.a. följande. Utlämnande av luncher mot de i målet aktuella förbetalda lunchkupongerna utgör inte en försäljning mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort. Det saknas därför grund för att ta ut kontrollavgift. I vart fall finns det skäl för att helt befria bolaget från avgiften.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. I förarbetena till bestämmelserna om kassaregister finns stöd för att försäljningen inom kontantbranschen antingen är kontant försäljning eller fakturerad försäljning (prop. 2006/07:105 s. 40–41). Grundprincipen vid tillämpningen får därför anses vara att all annan betalning än mot faktura utgör försäljning mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort. Begreppet ”kontant betalning” omfattar även betalning med exempelvis check, presentkort, växel, värdebevis, returkvitton från flask- eller burkreturer och lunchkuponger.

Högsta förvaltningsdomstolen (2014-11-17, Melin, Nord, Silfverberg, Rynning, Askersjö) yttrade:

Skälen för avgörandet

Rättslig reglering m.m.

Enligt 39 kap. 4 § SFL ska den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort använda kassaregister. Av 7 § samma kapitel framgår att all försäljning och annan löpande användning av ett kassaregister ska registreras i kassaregistret. Vid varje försäljning ska ett av kassaregistret framställt kvitto tas fram och erbjudas kunden.

Enligt 50 kap. 1 § 1 SFL ska en kontrollavgift tas ut om Skatteverket vid tillsyn eller kontrollbesök finner att den som är skyldig att använda kassaregister inte fullgör den skyldigheten. Vidare följer av 51 kap. 1 § första stycket att avgiften ska sättas ned helt eller delvis om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp.

Enligt bemyndiganden i 39 kap. 10 § SFL och i 9 kap. 3 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261) får Skatteverket meddela ytterligare föreskrifter om bl.a. krav på och användning av kassaregister i fråga om sådana kassaregister som avses i SFL. Sådana föreskrifter finns i SKVFS 2009:1 och SKVFS 2009:3 där det sägs bl.a. att med betalningsmedel avses i föreskrifterna kontanter, kontokort, kreditkort, presentkort, måltidskuponger och liknande.

Föreskrifterna från 2009 är meddelade med stöd av numera upphävda bestämmelser i lagen (2007:592) om kassaregister m.m. och i förordningen (2007:597) om kassaregister m.m. Motsvarande bemyndigande finns nu i skatteförfarandelagen (jfr RÅ 2000 not. 151).

Vad målet gäller

Bolaget säljer kuponghäften till sina kunder mot kontant betalning. En kupong, som bolaget självt ställt ut, ger innehavaren rätt att få en lunch i bolagets restaurang. Bolaget har obesträtt uppgett att försäljningen av häftena registreras i kassaregistret i enlighet med 39 kap. 7 § SFL och att kunden vid varje sådan försäljning erbjuds ett kvitto.

Målet gäller om bolaget är skyldigt att i kassaregistret också registrera tillhandahållandet av en lunch efter det att kunden överlämnat en kupong från det häfte kunden köpt och om underlåten registrering därför utgör grund för att påföra bolaget kontrollavgift.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Registreringsskyldigheten förutsätter enligt 39 kap. 7 § SFL bl.a. att det förelegat en försäljning. Begreppet försäljning är inte definierat i SFL eller dess förarbeten och får förutsättas utgå från vad som enligt allmänt språkbruk ligger i begreppet. Med en sådan tolkning får begreppet, såvitt är av intresse i detta mål, anses innebära att en vara eller en tjänst tillhandahålls mot någon form av ersättning.

En kupong brukar i kommersiella sammanhang ha ett visst värde som gör det möjligt för innehavaren att använda den för kommande konsumtion av varor och 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.

I nu aktuellt mål är det emellertid fråga om en kupong som har utställts av mottagaren själv och således inte kan lösas in av denne. Mot denna bakgrund finner Högsta förvaltningsdomstolen i likhet med förvaltningsrätten att köpet 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. Kupongen är alltså inte en måltidskupong i den mening som Skatteverket hävdar.

Tillhandahållandet av en förskottsbetald lunch mot en kupong av detta slag är inte att betrakta som ytterligare en försäljning och utlöser därmed inte på den grunden någon registreringskyldighet enligt 39 kap. 7 § SFL.

Överklagandet ska därför bifallas och den kontrollavgift som bolaget påförts undanröjas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och undanröjer påförd kontrollavgift.

Mål nr 8160-13, föredragande Stina Pettersson

Rättsfall: RÅ 2000 not. 151.

Litteratur: prop. 2006/07:105 s. 41, 89 och 91; Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2013:2 punkt 1.10.