

En utvärdering av personalliggarsystemet

ISSN 1653-0942
ISBN 978-91-88607-77-5
Riksdagstryckeriet, Stockholm, 2019

Förord

Som ett led i skatteutskottets arbete med uppföljning och utvärdering beslutade utskottet i december 2017 att genomföra en utvärdering av systemet med personalliggare. Utvärderingen syftar till att undersöka och analysera hur systemet med personalliggare fungerar i restaurang-, frisör-, tvätteri- och byggbranscherna för berörda aktörer.

Arbetet har letts av skatteutskottets grupp för uppföljning och utvärdering som när arbetet nu slutförs består av ledamöterna Anna Vikström (S), ordförande, Jörgen Berglund (M), Eric Westroth (SD), Helena Vilhelmsson (C), Tony Haddou (V), Hampus Hagman (KD), Joar Forssell (L) och Rebecka Le Moine (MP). Underlagen till utvärderingen har tagits fram av utredare Åsa Wiklund Fredström och utvärderare Joakim Skotheim vid Riksdagsförvaltningens utvärderings- och forskningssekretariat. I arbetet har även deltagit kanslichef Anna Wallin, föredragandena Mikael Pyka och Eva Berggren och sekretariatschef Thomas Larue. Rapportens kapitel 6 har kvalitetsgranskats av universitetslektorn i förvaltningsrätt jur.dr Annika Nilsson.

Skatteutskottet överlämnar härmed sin rapport där resultaten av utvärderingen redovisas.

Stockholm i april 2019

Jörgen Hellman (S)
ordförande

Per Åsling (C)
förste vice ordförande

Niklas Wykman (M)
andre vice ordförande

Anna Wallin
kanslichef

Innehållsförteckning

Förord	3
Innehållsförteckning	4
Ordlista	6
Utskottets iakttagelser och bedömningar	8
1 Inledning	16
1.1 Skatteutskottets uppföljnings- och utvärderingsverksamhet	16
1.2 Bakgrund	16
1.3 Syfte och frågeställningar	17
1.4 Genomförande och metod	18
1.5 Avgränsning	18
1.6 Rapportdisposition	19
2 Tidigare utredningar som rör personalliggare och erfarenheter från andra länder	21
2.1 Tidigare svenska utredningar	21
2.2 Personalliggare och liknande system i några andra länder	28
2.3 Internationella studier av svartarbete och personalliggare	28
3 Lagstiftningen om personalliggare	33
3.1 Ett system med personalliggare införs	33
3.2 Vem ska föra en personalliggare?	35
3.3 Vad ska personalliggaren innehålla och var ska den finnas tillgänglig?	39
3.4 Hur kontrolleras personalliggaren vid ett kontrollbesök?	40
3.5 Vad händer vid brister i personalliggaren – kontrollavgift eller föreläggande om rättelse?	42
3.6 Vilken skattekontroll kan ett kontrollbesök leda till?	44
4 Skatteverkets kontrollbesök	47
4.1 Skatteverkets kontrollbesök – organisation, omfattning, urval och genomförande	47
4.2 Bransch- och näringslivsorganisationers synpunkter på kontrollbesöken	69
4.3 Arbetstagarorganisationers synpunkter på kontrollbesöken	75
4.4 Sammanfattning	78
5 Kontrollavgift och befrielse	81
5.1 Skatteverkets hantering av kontrollavgifter och förelägganden om rättelse	82
5.2 Överklaganden av beslut om kontrollavgift	97
5.3 Bransch- och näringslivsorganisationers synpunkter på kontrollavgifterna	102
5.4 Arbetstagarorganisationers synpunkter på kontrollavgifterna	105
5.5 Sammanfattning	107
6 Avgiftsbestämmelserna och rättspraxis	109
6.1 Principer för bestämmelser om sanktionsavgift	110
6.2 Avgränsningen av överträdelser som kan medföra kontrollavgift	112
6.3 Förutsättningar för befrielse från kontrollavgift	124
7 Uppföljning av kontrollbesöken – fördjupad utredning	130
7.1 Skatteverkets uppföljning av kontrollbesöken	131

7.2 Bransch- och näringslivsorganisationers synpunkter på uppföljningen	139
7.3 Arbetstagarorganisationers synpunkter på uppföljningen.....	141
7.4 Sammanfattning.....	142
8 Allmänna synpunkter på systemet med personalliggare	144
8.1 Skatteverkets allmänna synpunkter	145
8.2 Bransch- och näringslivsorganisationers allmänna synpunkter	148
8.3 Arbetstagarorganisationers allmänna synpunkter	162
8.4 Sammanfattning.....	168
9 Företagens administrativa kostnader för systemet med personalliggare.....	171
9.1 Tidigare uppskattningar av administrativa kostnader i olika branscher	171
9.2 Ändrad mätmetod för administrativa kostnader	172
9.3 Frisör- och restaurangbranscherna.....	173
9.4 Tvätteribranschen	175
9.5 Byggbranschen	177
9.6 Bedömningar m.m. vid utskottets utfrågning	180
9.7 Sammanfattning.....	183
Källförteckning	185

Bilagor

Metod och genomförande	190
Enkät till Skatteverkets handläggare.....	194
Personalliggare och liknande system i vissa andra länder	202
Exempel på domar från förvaltningsrätterna.....	206
Domar om befrielse från kontrollavgift	212
Stenografisk utskrift från utfrågning om systemet med personalliggare.....	218

Ordlista

Anmälan av byggarbetsplats	Innan byggverksamheten på en byggarbetsplats påbörjas ska en byggherre som är skyldig att tillhandahålla utrustning för personalliggare anmäla sig för registrering hos Skatteverket.
Fördjupad utredning	En fördjupad utredning kontrollerar riktigheten av de uppgifter som näringsidkaren har lämnat för beräkning av skatt. Den kan göras i form av en skrivbordskontroll eller revision. En fördjupad utredning av arbetsgivaravgifter och skatteavdrag kallar Skatteverket arbetsgivarutredning eller AG-utredning.
Kassaregisterkontroll	Ett företag som i sin näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort ska använda kassaregister, och Skatteverket genomför kontrollbesök för att kontrollera att den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister fullgör sina eventuella skyldigheter.
Kontantbranscher	Branscher där näringsidkare säljer varor och tjänster till allmänheten mot kontant betalning.
Kontrollbesök	Skatteverket får besluta om kontrollbesök för att kontrollera att den som är eller kan antas vara skyldig att föra personalliggare fullgör sina eventuella skyldigheter. Kontrollbesöket kan även avse en byggherres skyldighet att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras. Kontrollbesök får bara genomföras i verksamhetslokaler eller på byggarbetsplatser.
Kontrollavgift	En kontrollavgift ska tas ut om Skatteverket vid kontrollbesök finner att den som är skyldig att föra en personalliggare eller tillhandahålla utrustning för en elektronisk personalliggare inte fullgör sin skyldighet, inte håller personalliggaren tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen eller på byggarbetsplatsen eller inte har anmält byggverksamhet.

Personalliggare	En personalliggare i kontantbranscherna kan vara manuell eller elektronisk. En personalliggare som förs i byggverksamhet måste vara elektronisk. En personalliggare ska innehålla uppgifter om näringsidkaren. Näringsidkaren ska löpande anteckna uppgifter om namn och personnummer (eller motsvarande) för personer som är verksamma i näringsverksamheten i liggaren. Även tidpunkten när respektive persons arbetspass påbörjas och avslutas ska finnas med. Uppgifterna ska dokumenteras i omedelbar anslutning till att arbetspasset påbörjas och avslutas. Uppgifterna ska bevaras i två år.
Revision	Revision är den mest långtgående kontrollformen. Revision får endast genomföras för vissa syften, exempelvis kontroll av att t.ex. en näringsidkare har lämnat riktiga uppgifter i en kontrolluppgift eller en skattedeklaration. Skatteverket har vissa befogenheter vid en revision, t.ex. att granska räkenskaper och andra handlingar som rör verksamheten. När Skatteverket ska göra en revision är huvudregeln att den som ska granskas underrättas i förväg om revisionen.
Skrivbordskontroll	Skrivbordskontroll är en enklare kontroll än revision. Skrivbordskontroll innebär att Skatteverket t.ex. ber en näringsidkare att lämna upplysningar eller lämna in dokument som behövs för kontroll av uppgifter i kontrolluppgifter och skattedekclarationer.

Utskottets iakttagelser och bedömningar

Bakgrund

År 2007 infördes ett system med personalliggare i restaurang- och frisörbranscherna. Systemet har därefter utvidgats till att omfatta fler branscher. Syftet med skatteutskottets utvärdering har varit att undersöka och analysera hur systemet med personalliggare fungerar i restaurang-, frisör-, tvätter- och byggbranscherna för berörda aktörer. Aktörer som berörs är främst företagare, bransch- och näringslivsorganisationer, Skatteverket, arbetstagare och arbetstagarorganisationer.

Olika bilder av systemet med personalliggare

Utskottet noterar att synen på systemet med personalliggare varierar mellan olika aktörer. De flesta var positiva till systemet när det infördes och hoppades att det skulle bidra till mindre osund konkurrens och mindre fusk. En återkommande bild är att företagen tycker att det är viktigt med åtgärder mot fusk, men flertalet har svårt att se att personalliggarna har bidragit till en mer positiv utveckling vad gäller svartarbete och osund konkurrens.

Erfarenheterna av systemet skiljer sig dock åt, såväl mellan branscherna som inom olika delar av en och samma bransch. De som är kritiska till systemet bedömer inte att det har gett önskad effekt och framhåller framför allt följande synpunkter:

- Skatteverket lyckas inte nå de oseriösa företagen.
- Skatteverket borde genomföra fler kontroller.
- Systemet med personalliggare anses vara för lätt att lura.

Eftersom systemet innebär administration och utgifter för företagen leder den upplevda ineffektiviteten till frustration. Några aktörer, t.ex. Företagarna och Visita, anser att systemet bör avskaffas. Företagarna ser inte att personalliggarsystemet – annat än på marginalen – har bidragit till att stävja osund konkurrens. De menar att medlemmarna i stället upplever att det är skötsamma företag som får en regelbörda och drabbas av avgifter för misstag. Visitas skäl är att utvecklingen har gått bort från användningen av kontanter i restaurangbranschen och att det finns utredningar som visar att systemet inte är effektivt. Arbetstagarorganisationerna inom kontanthandeln har generellt en relativt positiv bild av systemet. Även om man ser vissa svagheter och problem överväger de positiva erfarenheterna och signalvärdet ses som viktigt. Arbetstagarorganisationerna inom byggsektorn ser många problem med genomförandet av systemet men också att det har fått vissa positiva effekter.

Av de handläggare på Skatteverket som har svarat på enkäten är det en majoritet som anser att systemet med personalliggare är ändamålsenligt för att uppnå syftet att minska svartarbete och osund konkurrens. Många av de som

svarat tycker också att de oanmälda kontrollerna av personalliggare är ett viktigt verktyg för att upptäcka fusk. De anser att kontrollen av kontanthandeln fungerar väl. Däremot anser man att det finns fler svårigheter i kontrollen av byggbranschen. Två tredjedelar av Skatteverkets handläggare anser dock att det behövs förtydliganden eller andra ändringar i lagstiftningen för att säkerställa att den är rättssäker och effektiv.

Utskottet kan därmed konstatera att det finns mycket olika bilder av systemet med personalliggare. Enligt utskottet kan en del av förklaringen till att synen på systemet är så olika vara att förhållandena skiljer sig åt mellan branscherna och att dessa skillnader påverkar förutsättningarna för att systemet ska fungera. Utskottet ser också att förutsättningarna har förändrats sedan systemet infördes 2007, bl.a. på grund av den tekniska utvecklingen och införandet av individuella arbetsgivardeklarationer. Mot den bakgrunden anser utskottet att systemet kan ifrågasättas, alternativt förändras, utifrån sin nuvarande form.

Utskottet noterar att Skatteverket genomför en effektutvärdering av personalliggarsystemet och bedömer att resultatet av den utvärderingen kan vara ett bidrag i en vidare utredning av systemet.

Kostnader för företagen

För företagen finns olika kostnader förknippade med personalliggarna. En är den tid det tar för personalen att registrera sig varje dag. Dessutom kan det tillkomma kostnader för en elektronisk personalliggare, såsom administrativa tjänster, licenser, utrustning, abonnemang och kort. Det är svårt att jämföra olika beräkningar av företagets kostnader för systemet med personalliggare, men ett antal bedömningar uppskattar kostnaderna till någonstans mellan 11 000 och 13 900 kronor per företag och år. Några representanter för näringslivet anser att kostnaderna är stora medan andra inte tycker att systemet med personalliggare innebär så stora kostnader eller är särskilt betungande. Personalliggarna utgör relativt sett en större kostnad för små företag än för stora.

Utskottet anser att det är av största vikt att kostnaderna för företagen är välmotiverade och så låga som möjligt. Utskottet kommer fortsätta att bevaka frågan.

Kontrollbesöken har minskat

En återkommande åsikt inom både bransch-, näringslivs- och arbetstagarorganisationerna är att Skatteverket bör genomföra fler kontroller. Antalet kontrollbesök i kontantbranscherna var störst i början och har minskat de drygt tio år som systemet har funnits.

Utskottet påminner om lagstiftarens förväntningar på att Skatteverkets personalliggarkontroll ska ha en preventiv effekt. För att den effekten ska uppnås krävs enligt utskottet att företagen upplever att kontrollerna görs i en sådan stor omfattning att det finns en konkret upptäcktsrisk för den som har svart

arbetskraft. Utskottet förutsätter därför att Skatteverket årligen kontrollerar en så stor andel av företagen i de berörda branscherna att systemet får en förebyggande effekt. Att Skatteverket är synligt ute på arbetsplatserna är även viktigt för systemets legitimitet.

Samtidigt vill utskottet framhålla att det är viktigt att företagens administrativa kostnader hålls nere och att Skatteverkets urval till stor del fångar upp företag som behöver kontrolleras. Detta kräver att Skatteverket arbetar rationellt med utvärdering av kontrollverksamhetens resultat.

Utskottet ser positivt på att näringslivs- och branschorganisationerna i huvudsak förmedlar en positiv bild av Skatteverkets bemötande vid besöken, även om några organisationer framför att deras medlemmars erfarenheter är mer negativa i det avseendet.

Stor förekomst av avvikelser

Knappt 30 procent av Skatteverkets handläggare bedömer att de ofta (vid mer än vartannat besök) upptäcker avvikelser när kontrollbesök genomförs inom kontanthandeln. Något färre av handläggarna (drygt 20 procent) uppskattar att de upptäcker avvikelser lika ofta vid besök inom byggbranschen.

Utskottet bedömer att det är en relativt stor andel. Förbättringsgraden vid återbesöken skiljer sig enligt Skatteverkets samordnare åt. Vissa har tagit lärdom och rättat till misstagen medan det hos andra kvarstår felaktigheter även vid ett återbesök.

Mot bakgrund av vad som framkommit i intervjuerna är det viktigt att framhålla att det inte behöver finnas någon koppling mellan fel i personalliggaren och fusk. Ett oseriöst företag kan ha en oklanderlig personalliggare, och ett företag som vill göra rätt för sig och betala skatt kan ha råkat göra ett misstag. Utskottet förstår att det kan vara lätt att göra misstag. Samtidigt vill utskottet understryka att det är viktigt att personalliggaren förs på ett korrekt sätt, dels för att det ska vara möjligt att stämma av liggaren mot verksamma personer vid ett kontrollbesök, dels för att den ska kunna användas som underlag vid en fördjupad utredning.

Det administrativa stödet vid besöken brister

En stor del av Skatteverkets handläggare lyfter fram att det finns brister i myndighetens administrativa stöd för att kunna genomföra besöken på ett effektivt sätt.

Utskottet förutsätter att Skatteverket förser handläggarna med ett administrativt stöd som gör det möjligt att genomföra besöken på ett effektivt sätt.

Urval av företag att besöka

Utskottet konstaterar att Skatteverket använder flera metoder för att göra ett så relevant urval som möjligt av verksamheter att besöka. Två principer styr i

huvudsak Skatteverkets urval: dels verksamheter där det är störst risk för brister, dels Skatteverkets synlighet, dvs. att verksamheter alltid ska vara beredda på oanmälda besök. Många representanter för näringslivs- och branschorganisationer anser dock att Skatteverkets urval borde vara ännu mer inriktat på verksamheter där det är störst risk för brister. Skatteverket sätter stor tilltro till att de individuella arbetsgivardeklarationerna, som möjliggör kontrollpunkter varje månad, kommer att förbättra det riskstyrda urvalet.

Enligt Skatteverkets handläggare finns det särskilda svårigheter vad gäller kontrollen av byggbranschen. Det beror bl.a. på att verksamheter bedrivs på olika platser och med många underentreprenörer. Den bild som förmedlas av företrädarna för byggbranschen är att Skatteverket i ökad utsträckning borde rikta kontrollen mot oanmälda byggarbetsplatser.

Utskottet vill framhålla att det är avgörande för systemets legitimitet att urvalet är relevant och att det finns ett förtroende för att insatserna leder till minskat fusk. Utskottet ser fram emot att ta del av Skatteverkets bedömning av om de nya arbetsgivardeklarationerna ger ett stöd i urvalet av företag som ska kontrolleras.

Vad systemet med personalliggare bidrar med i arbetet mot fusk

Intervjuerna med de flesta bransch- och företagsföreträdare ger vid handen att det finns en misstro bland företagen mot att Skatteverkets personalliggarkontroller leder till att oseriösa företag upptäcks och blir föremål för åtgärder. Det finns en uppfattning om att Skatteverket i för stor utsträckning riktar sitt intresse mot systemet med personalliggare i sig och för lite mot att utreda fusk. Det stora flertalet av den personal på Skatteverket som tillfrågats i samband med studien delar inte den synen. De anser både att de oanmälda kontrollbesöken är ett viktigt instrument för att upptäcka fusk och att personalliggarna är en viktig del av underlaget i fördjupade utredningar av verksamheter där det finns krav på liggare.

Av utvärderingen framgår att de fördjupade utredningar som initierats av en personalliggarkontroll är få i förhållande till antalet kontrollbesök. De har också minskat över tid. Av de fördjupade utredningar som har inletts är det en hög andel som leder till beslut som innebär förändrad skatt och eventuellt skattetillägg.

Särskilt byggverksamhet utreds i liten omfattning. En förklaring är att sådana utredningar är svåra att genomföra, bl.a. för att företagen har anställda som arbetar på flera arbetsplatser under samma tidsperiod. En metodutveckling pågår dock, och Skatteverket har förhoppningar om att de individuella arbetsgivardeklarationerna kommer att underlätta arbetet. Orsaken till att få personalliggarkontroller i kontantbranscherna leder till fördjupade utredningar har inte gått att klarlägga i utvärderingen. Skatteverkets handläggare har gett uttryck för att arbetsgivardeklarationerna även kommer att underlätta arbetet med fördjupade utredningar i kontantbranscherna.

Utskottet vill framhålla vikten av att Skatteverket följer upp kontrollbesök när det finns anledning att misstänka fusk. Annars förlorar personalliggarsystemet sin legitimitet. Utskottet ser fram emot att få information om hur metodutveckling och individuella arbetsgivardeklarationer påverkar arbetet med fördjupade utredningar.

Bransch- och näringslivsorganisationer uppger att Skatteverket inte lämnar ut någon konkret information som visar att oseriösa företag utreds och får betala skatt. Den här bristen på information gör enligt organisationerna att systemet inte får legitimitet. I intervjuerna har det också kommit fram synpunkter på att det finns företag som inte känner till att det går att ge tips till Skatteverket och att företagen inte tror att deras tips leder till någonting.

Utskottet välkomnar därför att Skatteverket i ökad utsträckning har börjat lämna uppgifter om sina fördjupade utredningar.

Behovet av bättre verktyg

Skatteverket har begränsade befogenheter vid ett kontrollbesök och utnyttjar inte möjligheten att genomföra begränsade revisioner (att kontrollera handlingar som har anknytning till personalen, t.ex. anställningsbevis och kontrolluppgifter) i någon större utsträckning. Vissa av Skatteverkets handläggare har tagit upp att begränsningarna i deras befogenheter vid kontrollbesöket är ett problem och att det behövs bättre kopplingar mellan personalliggar- och skattekontroll.

Detta aktualiserar enligt utskottet frågan om vilka verktyg Skatteverket har till sitt förfogande i personalliggarkontrollen för att brister som upptäcks vid kontrollbesöken ska kunna följas upp på ett effektivt sätt.

Kontrollavgifter

Hur ofta en kontrollavgift tas ut

Andelen kontrollbesök som leder till en kontrollavgift varierar i viss utsträckning över tid. Under 2017 ledde ungefär vart femte kontrollbesök till en kontrollavgift. Vissa bransch- och näringslivsorganisationer har framfört att det är lätt att företagen gör misstag som medför en kontrollavgift och att avgiftssystemet inte ger utrymme för Skatteverket att avstå från att ta ut en avgift i sådana fall. En synpunkt som har framförts är att Skatteverket borde ha möjlighet att ge en erinran i stället för en kontrollavgift.

Utskottet konstaterar att det av rättssäkerhetsskäl är viktigt att reglerna om kontrollavgift inte ger ett stort utrymme för olika bedömningar. Det är också viktigt att det är enkelt att konstatera en överträdelse för att Skatteverkets kontroll ska vara effektiv. Av utvärderingen framgår att Skatteverket redan i dag avstår från att ta ut avgifter i vissa situationer, dels genom att tillämpa en tröskel för den högre avgiften för kontrolltillfället, dels genom att ge befrielse. Det finns också exempel på fall där befrielse har medgetts när det är fråga om ett

enstaka misstag och det finns en godtagbar förklaring till varför misstaget har begåtts.

Differentierade kontrollavgifter

Kontrollavgifternas belopp är fasta och är inte beroende av ett företags storlek. Låg omsättning i en verksamhet eller ekonomiska förhållanden i övrigt är normalt inte grund för hel eller delvis befrielse från kontrollavgiften. De fasta beloppen innebär att sanktionerna för likartade överträdelse kan bli mer kännbara för små företag än för stora verksamheter. Vid intervjuerna har det också framkommit att kontrollavgiften kan slå hårt mot ett mindre företag. Ett sätt att minska skillnaderna vore att införa kontrollavgifter som är differentierade utifrån företagets storlek, t.ex. genom att de görs beroende av omsättning eller antal anställda. Differentierade kontrollavgifter kan dock i viss utsträckning minska effektiviteten i kontrollerna.

Otydliga bestämmelser

De tidigare bestämmelserna om kontrollavgift slogs ihop och fick en mer allmänt hållen lydelse när de fördes över till skatteförfarandelagen (SFL). De gällande bestämmelserna ger utrymme för olika tolkningar. Det går t.ex. inte att läsa ut direkt av bestämmelserna att den högre avgiften för kontrollbesök inte tas ut om personalliggaren kan ligga till grund för kontroll, trots att det finns vissa brister. För att förstå grunden för Skatteverkets praxis i den frågan krävs att man läser bestämmelsernas förarbeten.

Av utvärderingen framgår inget annat än att Skatteverket har en i grunden enhetlig praxis. Det har inte heller framkommit att utfallet i överklagade ärenden skiljer sig åt mellan domstolarna på grund av att bestämmelserna är otydliga. Däremot finns det domar som visar att domstolarna i vissa avseenden tolkar bestämmelserna på olika sätt, vilket innebär att det finns en risk för att likartade fall behandlas olika. Det kan också konstateras att det inte räcker att läsa lagtexten om en näringsidkare vill veta vilka överträdelse som ger en kontrollavgift eller vilket belopp som tas ut för olika överträdelse.

Förutsättningar för den högre kontrollavgiften

Ett exempel på när den högre kontrollavgiften tas ut är om ingen av de personer som är verksamma under dagen för kontrollbesöket har antecknats i personalliggaren. Det räcker att någon av de verksamma personerna är registrerad i liggaren för att näringsidkaren ska undgå avgift. Skyldigheten att betala den högre kontrollavgiften för kontrolltillfället blir då indirekt beroende av hur många personer som är verksamma dagen för besöket. Detta kan i sin tur innebära att en verksamhet med få anställda riskerar att få betala en högre kontrollavgift än den avgift som tas ut av en verksamhet där det finns flera anställda när verksamma personer inte har registrerats i personalliggaren. Utskottet vill framhålla att det är viktigt att mindre företag inte behandlas sämre i avgiftshänseende än större verksamheter för likartade överträdelse.

Befrielse från kontrollavgift

Det finns ingen statistik över antalet beslut där Skatteverket har medgett hel eller delvis befrielse. Av utvärderingen framgår dock att Skatteverket i vissa fall avstår från att ta ut kontrollavgift, eller tar ut avgift med ett lägre belopp än det som står i bestämmelserna, trots att det har framkommit brister vid ett kontrollbesök. Av utvärderingen framgår också att Skatteverket arbetar med att säkerställa en enhetlig och rättssäker tillämpning av bestämmelserna om befrielse. Skatteverkets samordnare betonar dock att det alltid ska göras en bedömning i det enskilda fallet, och därför är det svårt att ange generella kriterier för befrielse.

Utskottets bedömning är att Skatteverket tillämpar bestämmelserna om befrielse på ett korrekt sätt. Vidare noterar utskottet att Skatteverket i sin praxis tar hänsyn till de svårigheter som de skiftande förhållandena i byggbranschen erbjuder. Utskottet konstaterar dock att skillnaden mellan fall där bristen inte når upp till den tröskel som tillämpas för avgiftsskyldighet och fall där det är fråga om befrielse inte alltid är tydlig.

I utvärderingen har det framkommit att domstolar vid bedömningen av om det finns skäl för befrielse ibland tar hänsyn till att det saknas skäl att anta att det finns en brottslig avsikt bakom en brist. Detta grundas på ett uttalande av Lagrådet. Att ta sådana hänsyn saknar dock stöd i såväl lagen som lagstiftarens uttalanden i förarbetena. Det finns också domar där detta ifrågasätts. Utöver rättssäkerhetsaspekten noterar utskottet de problem som kan uppstå från såväl effektivitets- som lämplighetssynpunkt om Skatteverket ska utreda och bedöma avsikten bakom en brist.

Behovet av utredning

Mot bakgrund av ovanstående iakttagelser anser utskottet att avgiftsbestämmelserna bör utredas för att undersöka möjligheten att

- införa differentierade avgifter
- på ett tydligare sätt avgränsa vilka överträdelse som medför en kontrollavgift
- tydliggöra avgiftens storlek vid olika överträdelse.

Lagstiftaren bör också tydligt ta ställning till Lagrådets tidigare uttalande om brottslig avsikt.

Arbetsgivarens ansvar för kontrollavgifter

Några arbetstagarorganisationer har uppgett att det förekommer att arbetsgivare drar av kontrollavgiften från arbetstagarens lön. Från vissa bransch- och näringslivsorganisationer har det framförts att arbetstagarna borde ha ett större ansvar för misstag som de begår och som leder till en kontrollavgift.

Utskottet vill dock understryka att det är näringsidkaren som svarar för brister hänförliga till företaget och dess struktur och organisation. Utskottet vill också peka på att det enligt förarbetsuttalanden finns möjlighet till befrielse

från kontrollavgiften om överträdelsen helt har legat utanför näringsidkarens kontroll. Så kan vara fallet om näringsidkaren kan styrka att överträdelsen har skett genom handlingar av anställd personal, såsom sabotage, och näringsidkaren inte kunnat förhindra överträdelsen genom bättre struktur eller organisation av företaget.

Vissa begrepp på byggområdet

Byggarbetsplatser kan vara svåra att avgränsa fysiskt, och deras utsträckning kan variera över tid. Det kan också finnas flera byggarbetsplatser på samma fysiska plats. Vidare kan ett kontrakt mellan en byggherre och en entreprenör omfatta många byggarbetsplatser. I intervjuerna har det framkommit att svårigheterna att definiera en byggarbetsplats i vissa situationer kan innebära att företagen inte vet hur de ska göra för att följa reglerna. Av utvärderingen framgår också att den avgränsning som görs av en byggarbetsplats enligt praxis ibland kan medföra att det blir administrativt betungande att föra personalliggare.

Utskottet anser därför att begreppet byggarbetsplats behöver förtydligas och anpassas till olika former av byggverksamhet.

På byggområdet har det också framkommit att det kan vara svårt att tillämpa bestämmelserna om personalliggare i andra avseenden, såsom att definiera vad som är byggverksamhet och att avgöra när den sammanlagda kostnaden kan antas uppgå till mer än fyra prisbasbelopp. Innebörden av begreppen byggherre, byggarbetsplats, byggstart och byggslut skiljer sig åt i olika lagar. I intervjuerna har det framkommit att även dessa skillnader ibland orsakar tillämpningsproblem.

Utskottet framhåller att det är viktigt att begrepp i lagstiftningen klarläggs. Bestämmelserna på byggområdet är fortfarande relativt nya, och det finns ännu inte så många vägledande domar. I den utsträckning tillräcklig vägledning inte kommer att ges i rättspraxis anser utskottet att det kan finnas skäl att se över bestämmelserna. Man bör enligt utskottet också sträva efter att så långt som möjligt ge begrepp samma innebörd i olika lagstiftning.

1 Inledning

1.1 Skatteutskottets uppföljnings- och utvärderingsverksamhet

Enligt 4 kap. 8 § regeringsformen ska varje utskott följa upp och utvärdera riksdagsbeslut inom sitt ämnesområde. Såväl konstitutionsutskottet som regeringen betonade i sina förarbetsuttalanden att i riksdagens granskning av rikets styrelse och förvaltning ingår den uppföljning och utvärdering av riksdagsbesluten som varje utskott gör inom sitt ämnesområde.¹ Riksdagen har även beslutat om riktlinjer.² I riktlinjerna anges bl.a. att uppföljning och utvärdering bör vara framåtblickande och ge underlag för väl underbyggda ställningstaganden i utskottens beredningsarbete samt fungera som ett instrument för att bedöma vilka eventuella justeringar som kan behövas i budgeten eller lagstiftningen.

Skatteutskottet beslutade den 14 december 2017 att utvärdera systemet med personalliggare.³

1.2 Bakgrund

Systemet med personalliggare infördes 2007 i restaurang- och frisörverksamhet. Avsikten var att ge Skatteverket bättre möjligheter att upptäcka svartarbete.⁴ Enligt regeringen fanns ett behov av ett nytt kontrollinstrument för att kunna bekämpa svartarbete, vilket även riksdagen ansåg när den biföll förslaget i juni 2006.

Det kontrollinstrument som infördes var en skyldighet för näringsidkare att löpande dokumentera verksam personal i en liggare. Skatteverket fick möjlighet att göra oanmälda kontrollbesök för att stämma av personalliggaren. Skatteverket fick också befogenhet att besluta om kontrollavgifter för brister i personalliggaren. Vid uppföljning av kontrollbesöken blev det möjligt för Skatteverket att använda uppgifterna i personalliggaren för att kontrollera redovisade inkomster, skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

Systemet med personalliggare inom restaurang- och frisörbranscherna utvärderades under 2009.⁵ Utredningens uppdrag var – utöver utvärderingen – att bedöma om verksamheten borde utvidgas till att även omfatta bygg- och tvätteribranscherna. Utredningen kom fram till att systemet hade haft positiva effekter, men vid remissbehandlingen av utredningen framfördes viss kritik

¹ Se prop. 2009/10:80 s. 117 och bet. 2009/10:KU19 s. 31.

² Se förs. 2000/01:RS1, bet. 2000/01:KU23 samt framst. 2005/06:RS3, bet. 2005/06:KU21.

³ Jfr 9 § i utskottets sammanträdesprotokoll. Beslutet föregicks av en förstudie (jfr t.ex. avsnitt 1.5 om effektutvärdering), vars syfte var att ta fram underlag för ställningstagande till inriktningen på en fortsatt uppföljning och utvärdering i en huvudstudie. Skatteutskottets uppföljnings- och utvärderingsgrupp beslutade att genomföra en förstudie den 15 juni 2017 (jfr 9 § i utskottets sammanträdesprotokoll).

⁴ Se bl.a. prop. 2005/06:169 s. 34.

⁵ Ds 2009:43.

mot utvärderingen. Kritikerna menade att det var oklart om nyttan av systemet med personalliggare översteg de kostnader och andra besvär som var förknippade med systemet. Till exempel menade Företagarna att systemet och andra kontrollinstrument borde utvärderas objektivt och allsidigt innan det utvidgades till nya branscher. Utredningar och studier genomförda 2010 respektive 2012 av Långtidsutredningen respektive Riksrevisionen beaktade vissa aspekter av personalliggarsystemet. Bilden av systemet i dessa utredningar var mer blandad och i vissa delar positiv. Under senare år har förnyad kritik framförts mot personalliggarsystemet i rapporter beställda av Svenskt Näringsliv.⁶ Även Näringslivets Regelnämnd (NNR) har publicerat en rapport (2016) där bl.a. det ringa användandet av möjligheten till befrielse från kontrollavgift lyftes fram.⁷

Trots den ovannämnda kritiken har lagstiftaren vid två tillfällen utvidgat kravet på personalliggare till att omfatta tvätteriverksamhet (2013) och byggverksamhet (2016). Sedan den 1 juli 2018 omfattar personalliggarsystemet även fordonsserviceverksamhet, livsmedels- och tobaksgrossistverksamhet samt annan kropps- och skönhetsvårdsverksamhet än frisörverksamhet.⁸ Vid regeringens beredning av ärendet om den senaste utvidgningen av systemet framförde några remissinstanser att en sådan utvidgning borde avvakta en utvärdering. Regeringen delade dock inte instansernas synpunkt och hänvisade bl.a. till att en stor majoritet av remissinstanserna var positiva. Även vid riksdagsbehandlingen av förslaget våren 2018 väcktes följdmotioner med begäran om tillkännagivanden till regeringen om en utvärdering. Skatteutskottet avstyrkte motionerna och de avslogs slutligen av kammaren med hänvisning dels till att regeringen kommer att skaffa nödvändig information om hur systemet fungerar, dels till utskottets egen kommande utvärdering, dvs. den som redovisas i den här rapporten.

1.3 Syfte och frågeställningar

Syftet med skatteutskottets utvärdering är att undersöka och analysera hur systemet med personalliggare fungerar i restaurang-, frisör-, tvätter- och byggbranscherna för berörda aktörer. Aktörer som berörs är främst företagare, bransch- och näringslivsorganisationer, Skatteverket, arbetstagare och arbetstagarorganisationer. Utvärderingen har inriktats på följande frågeställningar:

- Hur berörda aktörer upplever att reglerna om personalliggare i dessa branscher fungerar, och hur de ser på eventuella tillämpningsproblem och behov av förändringar i regelverket. Dessa frågor behandlas i kapitel 4, 5, 7 och 8.

⁶ Jfr HUI (2017) och PWC (2017).

⁷ Näringslivets Regelnämnd (2016).

⁸ Dessa branscher ingår dock inte i utvärderingen, se avsnitt 1.5.

- Hur Skatteverkets kontroll av personalliggare fungerar i dessa branscher vad gäller urvalet av näringsidkare som ska kontrolleras och antalet kontrollbesök, samt genomförandet och uppföljningen av kontrollbesöken. Kontrollbesöken diskuteras i kapitel 4 och uppföljningen av besöken i kapitel 7.
- Hur bestämmelserna om kontrollavgift och befrielse från sådan avgift tillämpas i de berörda branscherna utifrån antalet beslut och överklaganden av beslut, liksom utfallet i målen hos domstolarna och eventuella tillämpningsproblem. Frågor om avgifter och befrielse från avgift tas upp i kapitel 5 och 6.
- Hur berörda aktörer i dessa branscher upplever omfattningen av företagens administrativa kostnader för systemet med personalliggare. Dessa frågor behandlas i kapitel 9.

1.4 Genomförande och metod

Utvärderingen har genomförts av skatteutskottets uppföljnings- och utvärderingsgrupp. Underlag till gruppens utvärdering har sammanställts av utvärderings- och forskningssekreteriatet i samarbete med utskottskansliet. Underlagen har sammanställts genom en såväl kvantitativ som kvalitativ metodansats. De utgörs främst av intervjuer, en enkät till Skatteverkets medarbetare och en analys av domar från förvaltningsdomstolarna.

I bilaga 1 finns en kortfattad beskrivning av de olika underlag och källor som har använts i utvärderingen.

Skatteutskottet gjorde den 27 januari 2019 ett studiebesök på byggarbetsplatsen för ombyggnaden av Rosenbad.

1.5 Avgränsning

Sedan den 1 juli 2018 omfattar kravet på personalliggare även fordonsserviceverksamhet, livsmedels- och tobaksgrossistverksamhet samt annan kropps- och skönhetsvårdsverksamhet än sådan frisörverksamhet som redan tidigare omfattades av kravet. Kravet på att dokumentera uppgifter i personalliggare utvidgades samma datum till att även omfatta enskilda näringsidkare, företagsledare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag och dessa personers familjemedlemmar.⁹ Dokumentationskyldigheten har även utvidgats vid s.k. blandad verksamhet. Med hänsyn till den korta tid som de nya reglerna har gällt kan de inte utvärderas nu. Utvärderingen har därför avgränsats till att omfatta systemet med personalliggare som det var före dessa ändringar.

Enligt förstudien till utvärderingen skulle huvudstudien omfatta en extern utvärdering av inbetalda lönesummor för tvätter- och byggbranscherna. En

⁹ Kravet gäller endast när det finns en skyldighet att föra personalliggare i verksamheten. I sammanhanget kan nämnas att flera av de intervjuade representanterna för bransch- och näringslivsorganisationer har framfört invändningar mot att dokumentationskyldigheten även ska omfatta näringsidkarna och företagsledarna personligen och deras familjemedlemmar.

sådan effektutvärdering förutsätter tillgång till uppgifter om inbetalda lönesummor för 2017, eftersom reglerna om personalliggare började gälla först 2016 i byggbranschen. Uppgifter om lönesummor grundas på arbetsgivarnas kontrolluppgifter som lämnas in till Skatteverket vid årsskiftet. Uppgifterna för 2017 har inte varit tillgängliga i tid för att möjliggöra en effektutvärdering inom ramen för den här huvudstudien. Det kan dock nämnas att Skatteverket genomför en effektmätning av personalliggersystemets effekter på skatteredovisningen i bygg-, restaurang- och frisörbranscherna. Skatteverkets effektmätning beräknas vara klar vid utgången av 2019.

Personalliggarna används av Skatteverket vid kontrollbesök och vid skattekontroll. Uppgifterna i personalliggarna används dock även för andra ändamål utanför skatteområdet, t.ex. vid kommunernas prövning och tillsyn av serveringstillstånd. För att inte utvärderingen ska bli för omfattande har den avgränsats till personalliggarnas användning enligt skattelagstiftningen.

1.6 Rapportdisposition

Kapitel 2 innehåller en bakgrund till lagstiftningen om personalliggare. Där redogörs för vissa utredningar som har anknytning till frågan om personalliggare. I kapitlet finns även en redogörelse för forskning om den svarta sektorns storlek.

I kapitel 3 redogörs för lagstiftningen om personalliggare. Där beskrivs bl.a. vad reglerna säger om vem som ska föra en personalliggare, vad liggaren ska innehålla och hur Skatteverkets kontrollbesök går till. Kapitlet innehåller också en kortfattad information om den skattekontroll som kan bli följden av att Skatteverket upptäcker brister i en personalliggare.

I kapitel 4 beskrivs Skatteverkets verksamhet med kontrollbesök, såsom urvalet av företag, antalet kontrollbesök och genomförandet av besöken. Kapitlet innehåller också aktörernas synpunkter på kontrollbesöken.

Kapitel 5 handlar om Skatteverkets beslut om kontrollavgift och överklaganden av sådana beslut. I det ingår hur man hanterar möjligheten att helt eller delvis medge befrielse från kontrollavgiften. Aktörernas synpunkter på kontrollavgifterna redovisas i kapitlet.

Kapitel 6 berör utformningen av avgiftsbestämmelserna och rättspraxis. Kapitlet omfattar en genomgång av lagstiftningens utformning och förarbeten samt tillämpningen hos Skatteverket och förvaltningsdomstolarna.

I kapitel 7 redovisas Skatteverkets uppföljning av kontrollbesöken, dvs. när man går vidare efter ett kontrollbesök och gör en fördjupad utredning för att kontrollera uppgifter som arbetsgivaren har lämnat i kontrolluppgifter och skattedeklarationer.

I kapitel 8 redovisas berörda aktörers allmänna synpunkter på systemet med personalliggare.

Kapitel 9 innehåller en redogörelse för tidigare uppskattningar av företagens administrativa kostnader för systemet med personalliggare. Där redovisas

också de synpunkter på administrativa kostnader som inkom vid den utfrågning som utskottet genomförde i juni 2018.

Det avslutande kapitlet, kapitel 10, innehåller utskottets iakttagelser och bedömningar.

2 Tidigare utredningar som rör personalliggare och erfarenheter från andra länder

De utredningar som gjorts av systemet med personalliggare har delvis kommit fram till olika slutsatser. En särskild utredare inom Finansdepartementet utvärderade personalliggarsystemet 2009 och fann positiva effekter i form av ökad löneredovisning. Effekterna var dock större i restaurangbranschen än i frisörbranschen. Långtidsutredningen 2011 slog fast att personalliggarsystemet hade haft positiva effekter inom restaurangbranschen i form av ökad redovisad sysselsättning. Riksrevisionen visade 2012 bl.a. att ca 60 procent av restaurang- och frisörbolagen då ansåg att kostnaden för systemet var acceptabel (stora företag var mer positiva än små). Olika näringslivsorganisationer har däremot i egna utredningar kritiserat 2009 års utvärdering och dess metoder. De anser även att lagstiftaren och olika myndigheter har gett en för positiv bild av systemets effektivitet.

I Norge finns sedan 2014 ett personalliggarsystem som på flera sätt liknar det svenska. I Finland finns ett liknande system som dock enbart gäller byggarbetsplatser. I Danmark kan företag föreläggas att föra loggbok om de tidigare har ertappats med att använda svart arbetskraft.

En norsk studie från 2017 pekar på att reformen under de första åren inte ledde till de effekter den syftade till. Studien har dock lett till att den norska skattemyndighetens rutiner för kontroller av personalliggare har utvecklats. En annan norsk studie från 2018 kom fram till att företag som fick kontrollbesök ökade sin rapportering av anställdas löner. Slutsatsen var att kontroller ökade regelefterlevnaden och då särskilt bland små företag med få anställda.

I ett internationellt perspektiv bedöms Sverige ha en jämförelsevis liten svart sektor.

I detta kapitel redogörs för andra utredningar som har anknytning till frågan om personalliggare (avsnitt 2.1). Kapitlet innehåller också en kort översikt över förekomsten av jämförbara system i några andra länder (avsnitt 2.2) och en redovisning av forskning om åtgärder mot svartarbete och den svarta sektorns storlek (avsnitt 2.3).

2.1 Tidigare svenska utredningar

Problemen med svartarbete och skattefusk i de s.k. kontantbranscherna har länge varit föremål för utredningar.

2.1.1 Branschsaneringsutredningen

I Branschsaneringsutredningen från 1996 aktualiserades t.ex. schablonbeskattning som ett sätt att sanera branscher utsatta för ekonomisk brottslighet.¹⁰ Det dåvarande Riksskatteverket (RSV) inventerade därefter för- och nackdelar med schablonbeskattning.¹¹ Varken Branschsaneringsutredningens eller RSV:s förslag ledde till något konkret lagförslag. Regeringen aviserade under våren 2004 att arbetet med schablonbeskattning skulle fortsätta.¹² En arbetsgrupp tillsatt av finansministern kom dock 2005 fram till att en springande punkt för att komma till rätta med skattefusk och svartarbete var en ökad kontroll på fältet.¹³ Gruppen identifierade ett antal problem med schablonbeskattning, vilket ledde till att man valde att endast föreslå ett införande av personalliggare (se även avsnitt 3.1.1).¹⁴

2.1.2 Personalliggarutredningen

I november 2008 fick en utredare Finansdepartementets uppdrag att göra en översyn av systemet med personalliggare (Fi 2008:C). Utredningen redovisade sitt uppdrag i september 2009 i en departementspromemoria.¹⁵ Utredningen kom fram till att systemet hade positiva effekter som delvis hade skilt sig åt för de två berörda branscherna (restaurang och frisör). Utvärderingen visade att personalliggarna hade en betydande effekt på löneredovisningen i restaurangbranschen och att effekten ökat successivt under de första två åren efter införandet. Enligt utredningen hade lönerna inom restaurangbranschen ökat med ca 0,7–1,2 miljarder kronor under 2007 (vilket motsvarade ungefär 3 000–5 000 årsarbetskrafter), och under 2008 hade effekten ökat ytterligare. Tillsammans med 2007 års effekt uppgick enligt utredningen ökningen till totalt ca 1,0–1,5 miljarder kronor (motsvarande 4 000–6 000 årsarbetskrafter). Enligt utredningen hade den kortvariga effekten på löneredovisningen i frisörbranschen avtagit, och under 2008 gick det inte att fastställa någon effekt på grund av osäkra resultat från beräkningarna. Utredningens slutsats var att det fanns skäl att fortsätta verksamheten med personalliggare och att även utvidga den till bygg- och tvätteribranscherna.

Utöver beräkningarna ovan ingick flera moment i utredningens utvärdering, bl.a. djupintervjuer och fokusgrupper, en telefonintervjuundersökning samt en enkät till tjänstemän inom Skatteverket med ansvar för personalliggarkontroll. Allmänt sett var restaurang- och frisörföretag positiva till personalliggaren även om en mindre del (ca 20 procent) hade en negativ uppfattning. Företagen nämnde ofta som fördelar att liggaren bidrog till att ”hålla

¹⁰ SOU 1996:172 och SOU 1997:111.

¹¹ RSV Rapport 2002:3.

¹² Jfr prop. 2003/04:100 s. 38.

¹³ Ds 2005:28 s. 40.

¹⁴ Arbetsgruppen föreslog att systemet med personalliggare skulle omfatta företag inom taxi-, frisör- och restaurangbranscherna med en årlig nettoomsättning om normalt högst 3 miljoner kronor.

¹⁵ Ds 2009:43.

koll” på personalen och deras arbetstid samt att den minskade svartarbete. De flesta företagarna ansåg att Skatteverkets oanmälda kontrollbesök genomfördes smidigt, respektfullt och med ett bra bemötande och var positiva till dessa även om en mindre del (10 procent) var negativa till de oanmälda besöken och till Skatteverkets bemötande under dessa. Det allra flesta företagen tyckte det gick enkelt och snabbt att fylla i personalliggarna. Däremot var det psykiskt betungande då det skapade oro och stress. Företagen upplevde att det var många kontroller, vilket gjorde företagandet svårare och mindre intressant.

Företagen i fokusgrupperna var dock starkt kritiska till kontrollavgiften och ansåg att den inte stod i relation till förseelsen samt att det var integritetskränkande att två branscher valts ut. De flesta ansåg att personalliggarna lett till minskat svartarbete även om det bland frisörföretagen fanns relativt många som var skeptiska. Företagen upplevde en relativt stor risk med att fuska, och en majoritet (54 procent) ansåg att personalliggarna är ett effektivt sätt att upptäcka svartarbete i den aktuella branschen. Något färre restaurangföretag ansåg att personalliggarna har minskat svartarbetet (53 procent) och att de lett till sundare konkurrens (47 procent). Hos frisörföretagen var motsvarande siffror 40 respektive 39 procent. Ett klart samband fanns mellan företagens generella attityd till personalliggare och deras förtroende för Skatteverket. Kontrollbesöken såg ut att ha stärkt företagets förtroende för Skatteverket totalt sett. Enkätresultaten för Skatteverkets handläggare stämde ganska väl överens med företagets uppfattning men med skillnaden att handläggarna trodde att företagets förtroende för Skatteverket ökar i väsentligt större omfattning efter kontrollbesöket än vad företagen ansåg. Företagen var däremot mer positiva till att besöken görs utan föransmälan än vad handläggarna uppfattade. Drygt hälften av handläggarna trodde att personalliggarna har haft påverkan på svartarbete och konkurrens. Utredningen remissbehandlades, och remissinstansernas svar redovisas bl.a. i propositionen med förslag om att utvidga personalliggarsystemet till tvätterier.¹⁶

2.1.3 Långtidsutredningens studie om bl.a. personalliggare

Inom ramen för Långtidsutredningens (LU) arbete genomförde forskare på LU:s uppdrag olika studier om den svenska arbetsmarknaden. En av dessa studier genomfördes av två forskare knutna till Institutet för arbetsmarknadspolitisk utvärdering (IFAU) respektive Uppsala universitet och gällde sambandet mellan konkurrens och arbetsmarknadens funktionssätt.¹⁷ Studien omfattade reformer på fem marknader, bl.a. införandet av personalliggare i restaurangbranschen. För att skilja effekterna av införandet av personalliggare från externa faktorer som t.ex. konjunkturella förändringar jämfördes utvecklingen i

¹⁶ Se prop. 2012/13:34 s. 18 f.

¹⁷ Studierna utgjorde bilagor till LU:s huvudbetänkande men publicerades i separata betänkanden (se SOU 2010:88 och SOU 2010:93). Den aktuella studien återfinns i SOU 2010:93 s. 195 f. Studien har även publicerats (i kortare form) som en separat IFAU-rapport (2011:32).

restaurangbranschen med förändringar inom kontrollgrupper, bl.a. hotellverksamhet med restaurangrörelse.¹⁸ Studien visade dels att sysselsättningen ökade något mer än i kontrollgrupperna redan före införandet av personalliggarna, dels att sysselsättningen ökade mer inom restaurangbranschen än i kontrollgrupperna efter införandet av personalliggare. Om hotellbranschen användes som kontrollgrupp var ökningen statistiskt signifikant. Enligt forskarna överensstämde dessa resultat med de som redovisades av Personalliggarutredningen (se ovan). Studien pekade även på att det var de grupper som stod längst ifrån arbetsmarknaden som sysselsatts i branschen efter införandet av personalliggare, förmodligen på grund av att dessa grupper var överrepresenterade bland den oredovisade arbetskraften.

LU:s rekommendation i fråga om personalliggare

En av de rekommendationer som utredningen lämnade i sitt huvudbetänkande var att de åtgärder som då nyligen hade införts i vissa branscher för att motverka svartarbete, t.ex. införandet av personalliggare, borde utvidgas till fler branscher,¹⁹ detta då dessa åtgärder främjar konkurrens på lika villkor och ökar tillgången till reguljära arbeten för inträdande grupper. LU bedömde att utfallet av reformen för arbetsmarknaden – trots administrativa kostnader för såväl företag som Skatteverket – verkade vara positivt såtillvida att sysselsättningen tycktes ha ökat, framför allt bland ungdomar och utrikesfödda (två överrepresenterade grupper i de aktuella branscherna). Utredningen noterade i sammanhanget att dessa jobb troligen ändå existerade, men att inkomsterna i och med den ökade kontrollen numera registrerades hos Skatteverket. Sammantaget tycktes enligt utredningen effekterna av reformen vara stora medan kostnaderna var relativt begränsade.²⁰ Därmed ansåg utredningen att det borde vara samhällsekonomiskt effektivt att följa det ursprungliga förslaget och expandera regelverket till närliggande sektorer.

2.1.4 Riksrevisionens rapport om regelförenkling för företag m.m.

I granskningsrapporten Regelförenkling för företag analyserade Riksrevisionen fem åtgärder med ökade regelkostnader för företag inom skatteområdet.²¹ En av dessa var införandet av personalliggare i restaurang- och frisörverksamhet. I rapporten, som färdigställdes i mars 2012, redovisades resultat från en enkätundersökning som Riksrevisionen genomfört för att ta reda på om de berörda företagen ansåg att kostnaden för personalliggaren var acceptabel

¹⁸ Jämförelsen med restauranger inom hotellverksamhet gjordes eftersom de normalt inte omfattas av krav på personalliggare.

¹⁹ Jfr SOU 2011:11 s. 112.

²⁰ Se SOU 2011:11 s. 129 f.

²¹ RiR 2012:6.

utifrån regeringens syfte. Drygt 60 procent av restaurang- och hårvårdsföretagen ansåg att kostnaden för personalliggaren var acceptabel.²² I rapporten undersöktes andra regeländringar på skatteområdet – bl.a. kassaregister – och en av slutsatserna som Riksrevisionen drog var att företagen hade upplevt införandet av kassaregister som mer betungande än införandet av personalliggare.

Riksrevisionen lämnade inte några rekommendationer som gällde personalliggare utifrån rapportens iakttagelser och slutsatser.²³ Inga ytterligare åtgärder, uttalanden eller yrkanden i fråga om personalliggare lämnades under regeringens behandling av rapporten i september 2012 eller i samband med riksdagens behandling i februari 2013 av regeringens skrivelse med anledning av rapporten.²⁴

2.1.5 Riksrevisionens rapport om skattekontroll av företag

I granskningsrapporten Skattekontroll av företag synades Skatteverkets kontroll av företag och regeringens styrning av Skatteverket i denna del.²⁵ Inom ramen för granskningen undersöktes hur ofta Skatteverket hade genomfört bl.a. kassaregistertillsyn och personalliggarkontroll. Även om Riksrevisionen kunde identifiera en rad utmaningar och förbättringsområden för Skatteverket vad gäller t.ex. kontrollernas träffsäkerhet och myndighetens arbetsmetoder lämnade inte Riksrevisionen några särskilda rekommendationer eller slutsatser som specifikt gällde personalliggare (se dock nedan). Varken under regeringens behandling av rapporten eller riksdagsbehandlingen av regeringens svar på rapporten lämnades några uttalanden eller yrkanden om personalliggare.²⁶

En av konsekvenserna som identifierades inför ikraftträdandet av lagkrav på personalliggare 2007²⁷ var att Skatteverket härigenom antogs kunna effektivisera sin kontroll och även göra en bättre urvalsbedömning vad gäller näringsidkare lämpade för revision. Inom ramen för intervjuer som Riksrevisionen genomförde under rapportarbetet möttes tjänstemännen från Riksrevisionen av uppfattningen att kontanthandelsbesöken var ett av de bästa urvalen som Skatteverket hade för revisionskontroller. Trots detta framgick det av rapportunderlaget att revisioner av arbetsgivaravgiftsredovisningar inte hade utförts i planerad utsträckning.²⁸

²² Av rapporten framgick en tendens att stora företag var mer positiva till reformen än små företag.

²³ I stället gällde rekommendationerna främst regeringens beredningsåtgärder vid utformning av nya regler, som t.ex. konsekvensutredningarna och Regelrådets mandat, samt regeringens övergripande regelförenklingsarbete.

²⁴ Se skr. 2012/13:5 respektive bet. 2012/13:NU8.

²⁵ RiR 2012:13.

²⁶ Se skr. 2012/13:48 respektive bet. 2012/13:SkU21.

²⁷ Jfr prop. 2005/06:169 s. 121.

²⁸ Se RiR 2012:13 s. 70.

2.1.6 Rapport från Handels Utredningsinstitut

I maj 2017 presenterades en rapport om personalliggares effekter på lönerapporteringen i restaurang- och frisörbranscherna.²⁹ Rapporten skrevs av Handels Utredningsinstitut (HUI Research AB, nedan HUI) på uppdrag av Svenskt Näringsliv. I rapporten gjordes gällande att Personalliggarutredningens utvärdering (se avsnitt 2.1.2) hade brister som innebar att utredningens effektskattningar var förknippade med stor osäkerhet. I HUI:s rapport genomfördes en kontrafaktisk effektutvärdering,³⁰ och med hjälp av en s.k. difference-in-difference-modell jämfördes löneutvecklingen bland såväl restaurang- och frisör- som kontrollbranscherna både före och efter personalliggarreformens införande. Enligt HUI saknades statistiskt säkerställda effekter på lönerapporteringen under de två första åren efter reformen (se dock nedan).

På längre sikt (efter tre fyra år) visas i rapporten att lönesumman per anställd ökat med mellan 1,6 och 2,9 procent över perioden i restaurangbranschen i förhållande till jämförbara kontrollbranscher, medan en negativ effekt av liknande storlek observerades i frisörbranschen. HUI betonade dock att effektskattningarna på längre sikt var förenade med större osäkerhet eftersom risken att branschspecifika händelser, inte relaterade till personalliggarreformen, påverkat de studerade branscherna och/eller kontrollbranscher. Därtill angavs i rapporten att ytterligare ett bekymmer med Personalliggarutredningens utvärdering var att den inte skilde mellan (a) införandet av de sänkta arbetsgivaravgifterna för unga och (b) personalliggarreformen (som båda inträffade 2007). I HUI:s rapport gjordes ett försök att ta hänsyn till detta genom att endast analysera lönerapporteringen för arbetstagare som var anställda både före och efter 2007. Resultaten indikerade då att införandet av personalliggare ledde till en ökning av lönerapporteringen bland restaurangföretagen (i förhållande till kontrollbranscher) med 2,2 procent efter ett år och med 3,8 procent efter två år. Signifikanta samband saknades för frisörföretagen.

En slutsats i rapporten är att kostnaderna för att införa personalliggare är betydligt högre än de extra skatteintäkter som systemet bedöms inbringa. HUI har dock inte gjort någon egen beräkning av merkostnader för Skatteverket, indirekta kostnader eller snedvridande effekter på sysselsättning och konkurrensvillkor.

2.1.7 Rapport från PWC

I maj 2017 presenterades en rapport från konsultföretaget Öhrlings PriceWaterhouse Coopers AB (PWC) med en sammanställning och genomgång av un-

²⁹ Se HUI (2017).

³⁰ Utvärdering gjordes på så sätt att i ett första steg identifierades ett antal kontrollbranscher som under åren före personalliggarreformen haft liknande löneutveckling som restaurang- och frisörbranscherna. I ett andra steg jämfördes kontrollbranschernas löneutveckling med restaurang- och frisörbranschernas.

derlagen för gjorda bedömningar av effekter av lagstiftningen om såväl personalliggare som kassaregister.³¹ Rapporten utfördes på uppdrag av Svenskt Näringsliv. PWC pekade i rapporten på att Skatteverket och lagstiftaren gav en bild av att det finns positiva effekter av lagstiftningen om personalliggare och kassaregister. Enligt PWC saknades dock underlag för att dra slutsatsen att lagstiftningen om personalliggare och kassaregister hade varit effektiv. Enligt rapportförfattarna fanns det ett behov av en oberoende utvärdering av systemens effekter; bl.a. nämns i rapporten att oberoende vetenskapliga studier av effekterna av systemen med personalliggare och kassaregister saknas. I rapporten finns även följande reflektioner kring utformningen av en tilltänkt utvärdering. För det första borde enligt PWC en utvärdering omfatta frågan huruvida företagen i berörda branscher kan sägas omfattas av både ett traditionellt skattesystem baserat på skatteförmågeprincipen och ett schablonbeskattningssystem. För det andra anser PWC att det i en utvärdering borde ingå att utreda hur de berörda företagens uppfattning om skattesystemets legitimitet påverkas av följande två faktorer: (i) Skatteverkets minskade kontrollverksamhet de senaste åren och (ii) systemet med bl.a. personalliggare innebär att vissa kostnader för kontrollen läggs på företagen. För det tredje borde enligt PWC utvärderingen innehålla dels en analys av lagstiftningens effekter och av om bl.a. personalliggarsystemet är proportionellt i förhållande till företagens kostnader, dels en belysning av frågan om hur systemet i ett större perspektiv påverkar skattefelet, dvs. att rätt skatt betalas.

2.1.8 Rapport från Näringslivets Regelnämnd

Näringslivets Regelnämnd (NNR) gav i maj 2016 ut en rapport med tre fallstudier över regelverk där företagen upplever olika problem, bl.a. personalliggare.³² I rapporten angavs inledningsvis att de granskade regelverken har gemensamt att de utvärderats i något avseende av myndigheter som själva är ansvariga för utformningen och kontrollen av regelverken och därmed enligt NNR har en form av egenintresse. I rapporten lämnades flera slutsatser och förslag på åtgärder i fråga om personalliggarsystemet. En fråga berörde möjligheten till helt eller delvis nedsättning av kontrollavgiften. NNR ansåg att nedsättning tillämpades i mycket ringa omfattning och föreslog att Skatteverket ska redovisa antalet ärenden med nedsättning av avgiften.³³

Därtill pekade NNR på erfarenheter från bl.a. Visita som tydde på att Skatteverkets praxis inneburit att kontrollavgifter påförts i många ärenden utan att en begränsad revision i enlighet med 41 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, genomförts som en tillkommande åtgärd. Inte heller hade NNR kunnat hitta någon utförlig information om antalet ärenden där Skatteverket utfört sådana efterföljande revisioner på grund av brister i

³¹ PWC (2017).

³² Se Näringslivets Regelnämnd (2016).

³³ NNR hänvisar till att Skatteverket redovisat sådana uppgifter för regelverket för kassaregister, jfr tabell 3.10 i Skatteverkets statistiska årsbok 2015 s. 55.

personalliggare. Med hänvisning till det ovannämnda ansåg NNR att det var vitalt att Skatteverket genomförde mer djupgående kontroller i form av revision där reella felaktigheter förekommit.

Slutligen föreslog NNR att riksdagen skulle tillsätta en opartisk utvärdering som kunde legitimera systemet genom att påvisa dels att svarta pengar och svartarbete i de berörda branscherna minskar på grund av regleringen, dels att minskningen av svartarbetets omfattning ger en nytta som står i rimlig proportion till den kostnad som systemet innebär för Skatteverket, företagen och samhället i stort.

2.2 Personalliggare och liknande system i några andra länder

Även andra länder har personalliggare och liknande system för att motverka svartarbete. Här görs endast en kort sammanfattning. En mer omfattande genomgång finns i bilaga 3.

I Norge finns ett system med personalliggare som liknar det svenska. Det infördes 2014 och gäller frisörverksamhet och skönhetsvård, restauranger och bilverkstäder. Enligt den norska byggherreförordningen ska byggherren ha en förteckning över alla som utför arbete på arbetsplatsen, och personalen ska sedan 2017 förse med särskilda id-kort som visar den anställdes identitet och vem arbetsgivaren är.

Även i Finland måste alla som arbetar på ett bygge ha ett synligt s.k. personkort. Dessutom ska huvudentreprenören på en byggarbetsplats föra en förteckning över arbetstagarna.

I Danmark kan vissa myndigheter förelägga enskilda arbetsgivare att föra en s.k. loggbok där upplysningar om arbetstagarnas arbetstider redovisas. Ett sådant föreläggande kan bl.a. meddelas ett företag som tidigare har anlitat svart arbetskraft.

På Island finns sedan 2010 en lag om att arbetsgivare inom bygg-, hotell- och restaurangbranscherna måste ge sina anställda id-kort. Informationen på korten ska skickas till flera myndigheter.

I Estland finns sedan 2015 ett heltäckande register över samtliga anställda i hela landet som ett sätt att komma åt svartarbete.

2.3 Internationella studier av svartarbete och personalliggare

2.3.1 Europeisk rapport om åtgärder mot svartarbete

Under 2013 publicerade Europeiska institutet för förbättring av levnads- och arbetsvillkor (Eurofound)³⁴ en rapport om åtgärder mot svartarbete sedan

³⁴ Eurofound är ett trepartsorgan (inrättat 1975 genom rådets förordning [EEG] nr 1365/75 för att bidra till planering och utformning av bättre levnads- och arbetsvillkor i Europa) inom

2008.³⁵ I rapporten listades även olika åtgärder utifrån dels hur vanligt spridda dessa var bland europeiska länder, dels i vilken utsträckning berörda parter/intressenter uppfattade dessa åtgärder som effektiva, ineffektiva eller neutrala. Vad gäller arbetsplatskontroller respektive registrering av anställda före arbetsdagens start var dessa åtgärder såväl mycket vanligt förekommande (100 respektive 74 procent av alla länder använde dessa åtgärder i någon form) som effektiva (enligt 75 procent av berörda). Även obligatoriskt id-kort på arbetsplatsen sågs som en effektiv åtgärd (enligt 70 procent av berörda) och fanns i ca 65 procent av länderna. Av samtliga listade åtgärder var den som bedömdes som mest effektiv koordineringen av utbyte av uppgifter mellan myndigheter (82 procent).

I rapporten lyftes vidare flera exempel på program, insatser och åtgärder som genomförts i olika länder. Ett exempel var omfattande inspektioner på 278 byggföretag i Estland³⁶ under våren 2012, vilket innebar bl.a. ca 130 oanmälda besök och sammanlagt ca 1 600 intervjuer med anställda som skattemyndighetens tjänstemän. Efter inspektionerna steg antalet registrerade anställda vid 52 företag med sammanlagt 166 personer, och skattemyndighetens tjänstemän hittade obetalda skatter på upp till 780 000 euro.

Ett annat exempel som lyftes fram var enheten för utredning av grå ekonomi som grundades vid den finska skatteförvaltningen i januari 2011. Enheten har till uppgift att främja bekämpning av grå ekonomi genom att producera och sprida information om grå ekonomi och bekämpning av den. I Eurofoundrapporten angavs att under enhetens första verksamhetsår återfanns (genom över 700 skatterevisioner) såväl 42 miljoner euro i felaktigt utbetalda svartlöner som 65 miljoner euro i oredovisad varuförsäljning.

I Slovakien höjdes 2010 maxbeloppet för böter vid utebliven registrering av en anställd från ca 16 600 till 200 000 euro. Bland exemplen återfinns även införandet av kassaregistren i Sverige.³⁷ Ett liknande exempel hämtades från Polen som 2010 införde obligatoriska krav på elektroniska kassaregister för vissa yrkesgrupper (bl.a. läkare, advokater, skatterådgivare, begravningsentreprenörer och översättare). Reformens omedelbara effekter beskrivs dock i rapporten som svagare än väntat då mindre än 30 procent av det förväntade antalet berörda yrkespersoner – en månad efter att reformen trätt i kraft – hade meddelat skattemyndigheterna att de hade införskaffat kassaregistren (antalet som sedan dess, dvs. efter den första månaden, har anmält innehav av kassaregister är okänt).

EU som har till uppgift att tillhandahålla kunskap – på grundval av jämförande information, forskning och analys – på området social- och arbetsmarknadspolitik.

³⁵ Eurofound (2013).

³⁶ Enligt Eurofoundrapporten härstammar uppgifterna från den estniska arbetsgivarförbundet.

³⁷ Även ROT och RUT beskrivs i rapporten, se s. 21 i Eurofound (2013).

2.3.2 Norsk uppföljning av personalliggare

I Norge infördes krav på personalliggare för restauranger, frisörer, skönhets-salonger och bilverkstäder i januari 2014. Den norska skattemyndigheten genomförde en utvärdering av reformen under i huvudsak det första år som systemet tillämpades (2014 och början av 2015).³⁸

Utvärderingen visade att reformen inte hade lett till de effekter man önskat. Visserligen kunde man inom restaurangbranschen se en ökning av det genomsnittliga antalet anställda liksom av omsättningen bland småföretagen, men någon motsvarande utveckling kunde inte märkas för andra verksamheter. Vid jämförelser mellan kontrollerade företag och en referensgrupp fanns inte någon tydlig skillnad. Utvärderingens slutsats var att resultaten inte gav stöd för att personalliggare generellt hade lett till en ökning i inrapporteringen av antal anställda, lönekostnader eller omsättning, vilket var syftet med reformen. Enligt skattemyndighetens utvärdering motverkade således inte personalliggarna eller kontrollerna av personalliggare svart arbete. Genomförda kontroller verkar dock ha påverkat själva hanteringen av personalliggarna; de flesta företag där det upptäcktes fel vid en första inspektion hade korrigerat dessa vid en uppföljningskontroll.

Den norska skattemyndigheten har efter utvärderingen förändrat utformningen av kontrollerna. De utförs numera framför allt i form av fördjupade utredningar eller samtidigt som andra sorters kontroller och de genomförs ofta i samarbete med andra myndigheter.

2.3.3 Fältstudie av personalliggarkontroller i Norge

För att analysera effekterna av det nya systemet med personalliggare samarbetade en grupp forskare med den norska skattemyndigheten i samband med att systemet infördes 2014.³⁹ Tillsammans genomförde de en fältstudie där 2 462 företag som var skyldiga att ha personalliggare ingick. Företagen lottades antingen till en grupp som skulle kontrolleras eller till en grupp som inte skulle kontrolleras. Företagen kände inte till studien, och kontrollerna var oanmälda. Kontrollerna gick – precis som i Sverige – ut på att undersöka om alla som var närvarande fanns registrerade i personalliggaren. Den enda skillnaden mellan grupperna var alltså att företagen i den ena gruppen fick besök av den norska skattemyndigheten medan företagen i den andra gruppen inte fick det.

När forskarna mätte effekten av kontrollerna kunde de konstatera att besöken ledde till en ökad rapportering av löner och av antalet anställda. De företag som hade lottats att granskas ökade sin rapportering av anställdas löner med i genomsnitt 18 procent, och antalet anmälda anställda ökade med 22 procent jämfört med de företag som ingick i kontrollgruppen. Forskarna tolkar det som att företagen upplevde en ökad möjlighet att kontrolleras även i framtiden och därmed en ökad risk för upptäckt av fusk. Slutsatsen är därför att om företagen

³⁸ Se Thorsager, M. och Melsom, A.M. (2017) s. 18–25.

³⁹ Bjørneby, Alstadsæter och Telle (2018).

uppfattar att sannolikheten för upptäckt av underrapporterande av löner ökar, kan man förvänta sig en ökning av lönerapporteringen.

Enligt författarna tyder resultaten på att kontroller på plats, även om de är enkla, kan vara ett viktigt komplement till skrivbordskontroller. Detta för att öka regelefterlevnaden hos framför allt små företag med få anställda.

2.3.4 Forskning om den svarta sektorns storlek

En opublicerad studie kom 2017 fram till att den oredovisade svarta sektorn (shadow economy) i 158 länder minskade mellan 1991 och 2015. Den svarta sektorn utgjorde 34,8 procent av bnp 1991 och sjönk till 30,7 procent 2015. Länder i Latinamerika och afrikanska länder söder om Sahara uppskattas ha den största svarta sektorn, ungefär 35 procent av bnp. Minst svart sektor har enligt studien östasiatiska länder (ungefär 17 procent) och OECD-länderna (ca 19 procent).⁴⁰

Enligt en publicerad studie minskade den uppskattade omfattningen av den oredovisade svarta sektorn i ekonomin i Europa (EU:s medlemsstater och Norge) generellt sett mellan 2003 och 2014 från 22,6 till 18,6 procent av bnp.⁴¹ Det finns dock stora nationella variationer.⁴² Enligt samma studie hade Sveriges svarta sektor minskat från 18,6 till 13,6 procent av bnp under samma period. För de två sista åren (dvs. 2015 respektive 2016) uppskattades i en opublicerad studie att den svarta sektorn fortsatt att minska som andel av bnp i EU:s medlemsstater till 18,3 respektive 17,9 procent (för Sveriges del uppskattades andelen 2015 till 13,2 procent och 2016 till 12,6 procent).⁴³ I ytterligare en annan opublicerad studie uppskattades nivån för denna andel i EU falla ytterligare till 17,1 procent för 2017 (för Sveriges del till 12,1 procent).⁴⁴ I samma studie gjordes dock en omfattande sammanställning och analys av att olika sätt att mäta och uppskatta storleken på den svarta sektorn i ekonomin ger olika resultat på dess storlek.⁴⁵

I en publicerad studie jämfördes webbenkätssvar ställda till ca 6 000 respondenter i sex länder: de baltiska länderna, Polen, Sverige och Vitryssland.⁴⁶ Studien syftade till att visa hur såväl synen på svartarbete som deltagandet i svartarbete varierar i den allmänna uppfattningen bland de studerade länderna. De viktigaste skillnaderna var att man såg upptäcktsrisken som låg för de som jobbade svart i alla länder utom i Sverige där den betraktades som hög. Svartarbete betraktades generellt i alla länder som orättfärdigt, även om det fanns vissa skillnader. Respondenter fick även svara på om de hade vänner eller

⁴⁰ Medina och Schneider (2017).

⁴¹ Mróz, Raczkowski och Schneider (2015) s. 34 f.

⁴² Från Österrike vars svarta ekonomi 2014 uppskattades till 7,8 procent av sin bnp till Bulgarien där uppskattningen låg på 31 procent samma år. Dessa variationer beskrivs även i Williams (2014) s. 735 f.

⁴³ Schneider (2016).

⁴⁴ Schneider (2017) s. 14.

⁴⁵ Något som varit känt länge, jfr t.ex. Lundager och Schneider (1986) s. 351 f.

⁴⁶ Schneider och Žukauskas (2016) s. 117 f.

släktingar som jobbat svart. Drygt en tredjedel (36 procent) av de lettiska enkättagarna (högst) svarade jakande på frågan men endast cirka en tiondel (8 procent) av de svenska respondenterna (lägst).

3 Lagstiftningen om personalliggare

Det här kapitlet innehåller information om lagstiftningen om personalliggare. Det inleds med en kortfattad redogörelse för införandet av systemet med personalliggare (avsnitt 3.1). Därefter beskrivs vad reglerna säger om bl.a. vem som ska föra en personalliggare, vad liggaren ska innehålla, hur Skatteverkets kontrollbesök går till och när kontrollavgift tas ut (avsnitt 3.2–3.5). Kapitlet innehåller också en kortfattad information om den skattekontroll som kan bli följden av att Skatteverket upptäcker brister i en personalliggare (avsnitt 3.6).

3.1 Ett system med personalliggare införs

3.1.1 Utredningen som låg till grund för lagstiftningen

Systemet med personalliggare har sin bakgrund i ett förslag från en arbetsgrupp som tillsattes inom Finansdepartementet 2004. Arbetsgruppen hade i uppdrag att göra en bred genomgång av de modeller för schablonbeskattning som tidigare hade skisserats och ta ställning för en lämplig modell för sådan beskattning. Vidare skulle gruppen utarbeta ett system för att välja ut de branscher som lämpligen kunde omfattas av regler om schablonbeskattning. Syftet med arbetet var att åstadkomma ett rättvisande skatteuttag och minska omfattningen av skattefusk och svartarbete. Som en del av systemet med schablonbeskattning tog arbetsgruppen fram ett förslag till ett nytt kontrollsystem med krav på personalliggare. Skatteverket skulle genom besök direkt på arbetsplatserna ges en bättre möjlighet att lättare upptäcka fusk.

Arbetsgruppen redovisade sina förslag i en departementspromemoria 2005.⁴⁷ Något förslag till schablonbeskattning lämnades dock inte eftersom gruppen ansåg att det förslag man hade arbetat fram inte uppfyllde kraven som ställts i uppdraget.

Arbetsgruppen valde i stället att endast gå vidare med förslaget om personalliggare. Man motiverade det med att ett kontrollsystem med tyngdpunkten på kontroll av en av de viktigaste kostnadsposterna i en verksamhet, arbetskraften, skulle vara ett värdefullt komplement till den kontroll av en verksamhets intäkter som följer av kravet på registrering av försäljning i ett certifierat kassaregister.

3.1.2 En ny lag om personalliggare

Arbetsgruppens förslag låg till grund när regeringen föreslog bestämmelser om personalliggare i en ny lag.⁴⁸ Bestämmelserna innebar en skyldighet att föra personalliggare för näringsidkare i restaurang- och frisörbranscherna.

⁴⁷ Ds 2005:28.

⁴⁸ Prop. 2005/06:169.

Skatteverket gavs befogenhet att göra oannonserade kontrollbesök⁴⁹ för att stämma av personalliggaren och genomföra begränsade revisioner.

I de skäl som anges i förarbetena konstateras att det främst är med arbetskraften man fuskar i kontantbranscherna.⁵⁰ Till följd av att redovisningen manipuleras måste enligt regeringen kontrollen göras ute på arbetsplatserna. Vidare konstateras att kontrollerna inte får vara för resurskrävande eftersom ett mycket stort antal arbetsplatser måste kontrolleras varje år för att en verklig effekt av kontrollinsatserna ska inträda. Kontrollen bör enligt förarbetena avse både dem som arbetar och de handlingar som har direkt koppling till dessa, t.ex. redovisning av löneutbetalningar, arbetsgivaravgifter, skatteavdrag och anställningsavtal (begränsad revision).

Vid bedömningen av behovet av en ny kontrollform hänvisas i propositionen till följande överväganden av arbetsgruppen.⁵¹

Skrivbordskontroll är knappast en effektiv kontrollform eftersom den inte sker på arbetsplatsen. Taxeringsbesök, och även i normalfallet taxeringsrevision, har nackdelen att de inte sker utan underrättelse innan besöket eller revisionen sker. En taxeringsrevision utan underrättelse kan dessutom enbart avse fysisk besiktning av föremål och provtagning. Den kontroll som erfordras är inriktad på i första hand personer och i andra hand egendom. Kontroll kan även behöva ske av visst skriftligt material.

Vid en normal heltäckande taxeringsrevision av en restaurang binds en revisor upp under inte mindre än 30–40 dagar.

Visserligen finns en möjlighet att företa överraskningsrevisioner med stöd av tvångsåtgärdslagen, men det förutsätter att det i varje enskilt fall finns en sabotagerisk och något sådant underlag kommer sällan att finnas för den typ av regelrätta rutinkontroller som det här är fråga om.

Vidare anges i propositionen att det är av betydelse att den föreslagna kontrollen kan göras förhållandevis ofta. Skälet är att problemet inte enbart är att det finns helt svart arbetskraft utan att vit arbetskraft arbetar mer än vad den formella lönen anger. Därför kan det vara nödvändigt med flera besök hos en och samma näringsidkare.

I konsekvensanalysen av förslaget anförs att oannonserade kontrollbesök ute på arbetsplatserna innebär en ökad upptäcktsrisk, vilket medför att förutsättningarna för att ha svart arbetskraft minskar högst påtagligt. Där bedöms också ett krav på att anteckna de verksamma personerna i en personalliggare vara verkningsfullt mot den svarta arbetskraften. Regeringen gjorde därför bedömningen att förslaget skulle ha en stor preventiv effekt och att det även rent faktiskt skulle bidra till en minskning av den ekonomiska brottsligheten inom de två aktuella branscherna.⁵²

⁴⁹ I förarbetena används begreppet ”oannonserade besök” för det som i intervjuerna har kallats ”oanmälda besök”.

⁵⁰ Prop. 2005/06:169 s. 33.

⁵¹ Prop. 2005/06:169 s. 33–34.

⁵² Prop. 2005/06:169 s. 122–123.

Regeringens slutsats var att arbetsgruppens förslag skulle leda till ökade möjligheter att uppnå ett korrekt skatteuttag och att det därför skulle genomföras.⁵³

Riksdagen biföll propositionen den 2 juni 2006, och lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher, förkortad BKL, trädde i kraft den 1 januari 2007.⁵⁴ Sedan den 1 januari 2012 finns bestämmelserna om personalliggare och kontrollbesök i skatteförfarandelagen (2011:1244), nedan SFL⁵⁵.

3.2 Vem ska föra en personalliggare?

3.2.1 Restaurang- och frisörbranscherna (2007)

Inledningsvis omfattade bestämmelserna om personalliggare restaurang- och frisörbranscherna. Skälet var att förekomsten av svartarbete och annat skatteundrandragande bedömdes vara omfattande i de branscherna. Man tog också hänsyn till att 38 respektive 64 procent av företagen inom de två branscherna ansåg sig vara utsatta för osund konkurrens.⁵⁶

Med restaurangverksamhet menas i SFL näringsverksamhet som avser restaurang, pizzabutik och annat liknande avhämtningsställe, gatukök, kafé, personalmatsal, catering och centralkök (39 kap. 2 § SFL). I det ingår enligt praxis även t.ex. ambulerande försäljning från matvagnar och s.k. foodtrucks, och tillfällig servering under festivaler.

SFL:s definition av frisörverksamhet var tidigare näringsverksamhet som avser hårvård. Sedan den 1 juli 2018 omfattar kravet på personalliggare även annan kropps- och skönhetsvårdsverksamhet, och frisörverksamhet nämns inte längre särskilt i lagen.⁵⁷

3.2.2 Tvätteribranschen (april 2013)

Hösten 2012 föreslog regeringen att kravet på personalliggare skulle utvidgas till tvätteribranschen.⁵⁸ Regeringen konstaterade i sin proposition att problemen med svartarbete inom tvätteribranschen inte är lika väl utredda och dokumenterade som problemen inom byggbranschen, men att Sveriges Tvätteriförbund framhållit att det finns en stor och besvärande konkurrens från de oseriösa företagen. Regeringen hänvisade också till att införandet av personalliggare medfört positiva effekter på löneredovisningen inom restaurang- och frisörbranscherna.⁵⁹ Regeringen ansåg att det fanns anledning att anta att lik-

⁵³ Prop. 2005/06:169 s. 34–35.

⁵⁴ Bet. 2005/06:SkU29, rskr. 2005/06:349; bestämmelserna om begränsad revision fördes in i taxeringslagen (1990:324).

⁵⁵ Prop. 2010/11:165, bet. 2011/12:SkU3, rskr. 2011/12:28.

⁵⁶ Prop. 2005/06:167 s. 38.

⁵⁷ Utvärderingen omfattar inte de nya verksamheterna, se avsnitt 1.5.

⁵⁸ Prop. 2012/13:34.

⁵⁹ Här avses de effekter som redovisas av Personalliggarutredningen i Ds 2009:43.

nande positiva effekter kunde uppnås även inom tvätteribranschen om personalliggare infördes där. I januari 2013 biföll riksdagen regeringens proposition med ändringar i SFL.⁶⁰ Bestämmelserna trädde i kraft den 1 april 2013.⁶¹

Definitionen av tvätteriverksamhet omfattar näringsverksamhet som avser rengöring av textilier eller därmed jämförbara material samt sådan utyrning, färgning, lagning eller ändring av textilier eller därmed jämförbara material som utförs i samband med den näringsverksamheten (39 kap. 2 § SFL). Vissa butiker tar emot tvätt som sedan skickas till ett tvätteri på en annan plats. Sådana butiker, som inte har någon tvätteriverksamhet i butikslokalen, omfattas inte av kravet på personalliggare.

3.2.3 Undantag från skyldigheten att föra personalliggare i kontantbranscherna

Blandad verksamhet

Det förekommer att en näringsidkare bedriver såväl verksamhet som omfattas av kravet på personalliggare som annan verksamhet i samma lokal, s.k. blandad verksamhet. Om en näringsverksamhet *huvudsakligen* avser annan verksamhet än sådan verksamhet som omfattas av kravet på personalliggare, behöver man inte föra personalliggare i någon del av verksamheten (39 kap. 2 § SFL). Det kan t.ex. vara fråga om ett företag som förutom sin egentliga verksamhet också driver en personalrestaurang.⁶² Med huvudsaklig del avses mer än ca 75 procent.⁶³

Enskild näringsverksamhet och fåmansföretag

Skyldigheten att föra personalliggare gäller inte för enskild näringsverksamhet⁶⁴ där bara näringsidkaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma. Undantagna är också fåmansföretag och fåmanshandelsbolag⁶⁵ där bara företagsledaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma. (39 kap. 11 § SFL).

Det innebär t.ex. att personalliggare ska föras när en enskild näringsidkares 16-åriga barn arbetar i verksamheten.

⁶⁰ Bet. 2012/13:SkU14, rskr. 2012/13:143.

⁶¹ SFS 2013:27.

⁶² Prop. 2005/06:169 s. 40–41.

⁶³ Prop. 2005/06:169 s. 125.

⁶⁴ Enskild näringsverksamhet kallas också för enskild firma. En näringsidkare som bedriver enskild näringsverksamhet är själv personligt ansvarig för att avtal hålls och skulder betalas. Näringsidkaren måste också ha företagets ekonomi skild från sin privata ekonomi.

⁶⁵ Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag definieras i 56 kap. 2–4 §§ inkomstskattelagen (1999:1229). Ett fåmansföretag är ett företag där fyra eller färre delägare äger så många andelar att dessa personer tillsammans har mer än hälften av rösterna för andelarna i företaget. När det gäller handelsbolag ska delägarna genom andelsinnehavet eller på liknande sätt ha det bestämmande inflytandet. En delägare och hans eller hennes närstående räknas som en delägare.

3.2.4 Byggbranschen (2016)

Frågan om huruvida byggbranschen skulle omfattas av kravet på personalliggare var uppe redan i den ovan nämnda arbetsgruppens utredning. Arbetsgruppen kom dock fram till att byggbranschen i ett inledande skede inte borde omfattas, eftersom åtgärder för att minska skatteundragandet i den branschen övervägdes i annan ordning. Regeringen delade den uppfattningen.⁶⁶

År 2009 föreslog Personalliggarutredningen bl.a. att systemet med personalliggare skulle utvidgas till att omfatta byggbranschen.⁶⁷ Utredningen hänvisade till att byggbranschen länge setts som ett problemområde med svartarbete och skatteundraganden och att problemen bedömts vara så omfattande att de utgjorde ett hot mot den fria konkurrensen.⁶⁸ De föreslagna bestämmelserna möttes dock av stark kritik från flera remissinstanser, och därför utreddes frågan på nytt.⁶⁹

I januari 2013 tillkännagav riksdagen att regeringen skulle återkomma med ett lagförslag om personalliggare för byggbranschen som kunde träda i kraft under 2013⁷⁰, och i mars 2014 tillkännagav en enig riksdag återigen att regeringen skulle återkomma med ett sådant förslag som riksdagen kunde besluta om under 2014.⁷¹

År 2014 lämnade den sistnämnda utredningen sitt förslag⁷² som sedan låg till grund för regeringens proposition⁷³ med förslag till nya bestämmelser om personalliggare i byggverksamhet. Propositionen bifölls av riksdagen den 4 december 2014.⁷⁴ Bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 2016.⁷⁵

Bestämmelserna om personalliggare i byggverksamhet skiljer sig delvis från de övriga bestämmelserna om personalliggare. Detta har sin bakgrund bl.a. i att byggverksamhet inte bedrivs i en lokal och att flera näringsidkare bedriver verksamhet på samma byggarbetsplats.

Definitionen av byggverksamhet är näringsverksamhet som avser om-, till- och nybyggnadsarbeten, reparations- och underhållsarbeten och rivning av byggnadsverk (39 kap. 2 § SFL). Även stödverksamhet till sådan verksamhet omfattas av definitionen. Byggarbetsplats definieras som en plats där byggverksamhet bedrivs.

En byggherre ska tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på byggarbetsplatsen (39 kap. 11 b § SFL). Skyldigheten gäller dock inte förrän den sammanlagda kostnaden för byggverksamheten på byggarbetsplatsen kan antas uppgå till mer än fyra prisbasbelopp. Undantag görs också för en byggherre som är en fysisk person och som inte i näringsverksamhet utför eller låter utföra projekterings-, byggnads-, rivnings-

⁶⁶ Prop. 2005/06:169 s. 39–40.

⁶⁷ Ds 2009:43.

⁶⁸ Ds 2009:43 s. 133–134.

⁶⁹ Se prop. 2012/13:34 s. 23–24.

⁷⁰ Se bet. 2012/13:SkU14, rskr. 2013/14:143.

⁷¹ Se bet. 2013/14:SkU20, rskr. 2013/14:169.

⁷² Ds 2014:7.

⁷³ Prop. 2014/15:6.

⁷⁴ Bet. 2014/15:SkU6, rskr. 2014/15:41.

⁷⁵ SFS 2014:1474.

eller markarbeten. Det kan exempelvis vara en privatperson som får arbeten utförda på sin villa.

En byggherre som är skyldig att tillhandahålla utrustning för personalliggare ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket innan byggverksamheten på byggarbetsplatsen påbörjas. Anmälan ska innehålla uppgift om när byggverksamheten ska påbörjas och var den ska bedrivas (7 kap. 2 a § SFL).

En byggherre kan överlåta sina skyldigheter i fråga om personalliggare och anmälan till en näringsidkare som har fått i uppdrag att självständigt ansvara för arbetets utförande (39 kap. 12 § SFL). Ansvar kan t.ex. överlåtas till en generalentreprenör som utför entreprenad på totalentreprenad eller utförandeentreprenad. Det är inte möjligt att dela upp ansvaret på flera uppdragstagare.⁷⁶

Den som bedriver byggverksamhet på en byggarbetsplats där byggherren har tillhandahållit utrustning för en elektronisk personalliggare ska föra en sådan personalliggare (39 kap. 11 a § SFL). Alla näringsidkare på en byggarbetsplats ska alltså föra sin personalliggare i det elektroniska system som byggherren tillhandahåller.

3.2.5 Begreppet näringsverksamhet

Skyldigheten att föra personalliggare gäller bara om verksamheten är att anse som näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Att verksamheten ska bedrivas yrkesmässigt innebär att den ska bedrivas regelbundet och varaktigt samt att den ska ha viss omfattning. Ett exempel på verksamhet som har bedömts inte vara näringsverksamhet är en matservering som drevs av en person i fyra dagar under en festival.⁷⁷

3.2.6 Ändringar som inte omfattas av utvärderingen

Vissa ändringar i bestämmelserna om personalliggare började gälla den 1 juli 2018. Dessa ändringar, som inte omfattas av utvärderingen⁷⁸, innebär att kravet på personalliggare har utvidgats till att omfatta fordonsserviceverksamhet, livsmedels- och tobaksgrossistverksamhet samt annan kropps- och skönhetsvårdsverksamhet än frisörverksamhet. Vidare ska en verksam enskild näringsidkare som är skyldig att föra personalliggare nu även anteckna uppgifter om sig själv och sina verksamma familjemedlemmar i liggaren, vilket inte var fallet tidigare⁷⁹. Detsamma gäller för en företagsledare i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag. En tredje ändring innebär att en näringsidkare som är skyldig att föra personalliggare och bedriver blandad verksamhet i samma verksamhetslokal ska anteckna uppgifter om all personal som är verksam i

⁷⁶ Prop. 2014/15:6 s. 93.

⁷⁷ Kammarrätten i Sundsvalls dom den 8 februari 2016 i mål nr 2490-15.

⁷⁸ Se avsnitt 1.5.

⁷⁹ Se RÅ 2008 ref. 53 och Skatteverkets praxis.

lokalen. Tidigare gällde den skyldigheten bara för verksam personal i den verksamhet som omfattades av kravet på personalliggare.

3.3 Vad ska personalliggaren innehålla och var ska den finnas tillgänglig?

3.3.1 Innehåll

Personalliggaren ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för näringsidkaren och för personer som är verksamma i näringsverksamheten. (39 kap. 11 och 11 a §§ SFL). Vilka uppgifter som avses framgår av 9 kap. 5 § första stycket skatteförordningen (2011:1261), förkortad SFF. Där anges det att en personalliggare ska innehålla

1. näringsidkarens namn och personnummer, samordningsnummer, organisationsnummer eller motsvarande utländska nummer,
2. namn och personnummer, samordningsnummer eller motsvarande utländska nummer för personer som är verksamma i näringsverksamheten, samt
3. tidpunkten då respektive persons arbetspass påbörjas och avslutas.

Uppgifterna i punkt 2 och 3 ska avse varje verksamhetsdag. Uppgifterna ska också dokumenteras i omedelbar anslutning till att arbetspasset påbörjas och avslutas. Uppgifterna ska bevaras under två år efter utgången av det kalenderår då det för näringsverksamheten gällande beskattningsåret har gått ut.

En personalliggare som förs i byggverksamhet måste vara elektronisk. I annan verksamhet får näringsidkaren välja form för personalliggaren så länge den uppfyller kraven i lagstiftningen.⁸⁰ En manuellt förd personalliggare ska vara bunden till sin form, dvs. den får inte bestå av lösa blad, och dess sidor ska vara förnumrerade. Alla uppgifter i en manuell personalliggare måste antecknas med beständig skrift. Skatteverket har en bok som kan användas till personalliggare och som näringsidkaren kan få utan kostnad.

3.3.2 Tillgänglighet

För kontantbranscherna gäller att personalliggaren ska finnas tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen (39 kap. 12 § första stycket SFL).

I byggverksamhet ska byggherren hålla personalliggaren tillgänglig för Skatteverket på byggarbetsplatsen, dvs. hela personalliggaren över alla näringsidkare som bedriver verksamhet på byggarbetsplatsen. Dessutom ska var och en av näringsidkarna hålla sin del av personalliggaren tillgänglig för Skatteverket och byggherren på byggarbetsplatsen (39 kap. 12 § andra stycket SFL).

⁸⁰ Skatteverket har meddelat föreskrifter om personalliggarens utformning, se föreskrifterna (SKVFS 2015:6) om personalliggare. Föreskrifterna har meddelats med stöd av ett bemyndigande i 9 kap. 6 § SFF.

3.4 Hur kontrolleras personalliggaren vid ett kontrollbesök?

3.4.1 Kontrollbesök

Skatteverket får besluta om kontrollbesök för att kontrollera att den som är eller kan antas vara skyldig att föra personalliggare fullgör sina eventuella skyldigheter (42 kap. 8 § första stycket SFL). Kontrollbesöket kan även avse en byggherres skyldighet att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras.

Kontrollbesök får bara genomföras i verksamhetslokaler eller på byggarbetsplatser. På en byggarbetsplats får kontrollbesök inte genomföras i en lägenhet som är avsedd att helt eller till en inte oväsentlig del användas som bostad (42 kap. 8 § andra stycket SFL).

Den som ska kontrolleras vid ett kontrollbesök behöver inte underrättas före besöket (42 kap. 10 § SFL). Detta är ett undantag från huvudregeln att Skatteverket inte får göra oanmälda besök. I lagstiftningens förarbeten motiveras de oanmälda besöken med att underrättelse om besöket i förväg med all säkerhet skulle resultera i att ingen svart arbetskraft finns i lokalen när kontrollen utförs.⁸¹ Kontrollbesöket ska genomföras på ett sådant sätt att verksamheten inte hindras i onödan (42 kap. 11 § SFL).

Vid kontrollbesöket stämmer Skatteverket av uppgifterna i personalliggaren mot uppgifterna om de personer som är verksamma vid besöket. Skatteverket får begära att en verksam person styrker sin identitet. Vid kontrollbesök på en byggarbetsplats får Skatteverket också fråga en person för vilken näringsidkares räkning han eller hon utför arbetsuppgifter (42 kap. 8 a § SFL).

Skatteverket kontrollerar också att äldre uppgifter i personalliggaren finns tillgängliga för hela den tiden som uppgifterna ska bevaras. I kontrollen ingår även att granska om uppgifterna bakåt i tiden är korrekta och fullständiga, t.ex. att tidpunkten för när arbetspass har påbörjats och avslutats finns antecknade. Vid kontrollbesöket ingår däremot inte att göra en kontroll bakåt i tiden av samtliga verksamma personer har antecknats i personalliggaren eller att de angivna tidpunkterna för arbetspassen stämmer.

Ändamålsprincipen

Av SFL:s förarbeten framgår att Skatteverkets befogenheter vid ett kontrollbesök bara får användas för åtgärder som direkt tar sikte på att kontrollera skyldigheten att dokumentera identifikationsuppgifter i en personalliggare enligt bestämmelserna i 39 kap. SFL. Detta är ett uttryck för en princip som Skatteverket kallar ändamålsprincipen.⁸² Syftet med kontrollen ska alltså vara att kontrollera att det finns en personalliggare tillgänglig i verksamhetslokalen eller på byggarbetsplatsen och att liggaren uppfyller föreskrivna krav. I det ligger att Skatteverket ska kontrollera att de personer som vid kontrollbesöket är

⁸¹ Prop. 2005/06:169 s. 33.

⁸² Skatteverket (2017).

verksamma också är upptagna i personalliggaren. Det handlar enligt förarbetena om att få en omedelbar bild av om dokumentationsskyldigheten följs.⁸³

Skatteverket får också granska uppgifter i personalliggaren bakåt i tiden för att kontrollera att kravet på att bevara de dokumenterade uppgifterna är uppfyllt. Det är bevarandekravet som sådant som ska kontrolleras, inte de bevarade uppgifternas riktighet.⁸⁴ Om Skatteverket tror att det finns uppgifter i en personalliggare som behövs i en skatteutredning, dvs. en kontroll av att näringsidkaren har uppfyllt sin skyldighet att lämna uppgifter till Skatteverket, ska myndigheten använda de generella utredningsbefogenheterna för att få del av uppgifterna.⁸⁵

Kontrollbesöket kan alltså inte användas för att på ett enklare sätt få tillgång till uppgifter om syftet är ett annat än att kontrollera dokumentationsskyldigheten som sådan. Exempelvis kan Skatteverket vid ett kontrollbesök inte granska uppgifter bakåt i tiden i personalliggaren och göra en jämförelse med arbetsgivardeklarationer⁸⁶ för att kontrollera riktigheten av de uppgifter som lämnats i deklARATIONERNA till underlag för arbetsgivaravgifter och skatteavdrag. De iakttagelser som gjorts inom ramen för syftet med kontrollbesöket kan Skatteverket dock använda i en skatteutredning i ett senare skede.

3.4.2 Begränsad revision

Vid införandet av systemet med personalliggare gavs Skatteverket rätt att i samband med kontrollbesök genomföra en s.k. begränsad revision för att kontrollera de handlingar som har anknytning till personalen, t.ex. anställningsbevis och kontrolluppgifter. Näringsidkaren behöver inte underrättas om ett beslut om begränsad revision innan det verkställs (41 kap. 5 § andra stycket 2 SFL). Detta ansågs nödvändigt, eftersom behovet av en begränsad revision ofta framkommer först under kontrollbesöket. Man konstaterade att ett krav på förannonsering av en begränsad revision dessutom skulle undanröja en stor del av värdet med oannonserade kontrollbesök.⁸⁷ En begränsad revision ska genomföras i samverkan med den reviderade och på ett sådant sätt att verksamheten inte hindras i onödan (41 kap. 6 § SFL).

⁸³ Prop. 2010/11:165 s. 877, prop. 2014/15:6 s. 94 och prop. 2016/17:58 s. 41.

⁸⁴ Prop. 2010/11:165 s. 959.

⁸⁵ Prop. 2010/11:165 s. 877, prop. 2014/15:6 s. 94 och prop. 2016/17:58 s. 41.

⁸⁶ Sedan den 1 januari 2019 (för vissa arbetsgivare den 1 juli 2018) finns krav på månadsvisa arbetsgivardeklarationer på individnivå.

⁸⁷ Prop. 2005/06:169 s. 47.

3.5 Vad händer vid brister i personalliggaren – kontrollavgift eller föreläggande om rättelse?

3.5.1 Kontrollavgift

I 50 kap. 3 och 4 §§ SFL finns bestämmelser om kontrollavgift. En kontrollavgift ska tas ut om Skatteverket vid kontrollbesök finner att den som är skyldig att föra en personalliggare eller tillhandahålla utrustning för en elektronisk personalliggare

1. inte fullgör sin skyldighet,
2. inte håller personalliggaren tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen eller på byggarbetsplatsen, eller
3. inte har anmält byggverksamhet.

Om någon inte fullgör sin skyldighet eller inte håller personalliggaren tillgänglig är kontrollavgiften

1. 12 500 kronor för varje kontrolltillfälle, och
2. 2 500 kronor för varje person som vid kontrollen är verksam och inte är dokumenterad i en tillgänglig personalliggare.

Om någon begär en ny överträdelse inom ett år räknat från dagen för beslutet om kontrollavgift för den första överträdelsen, är avgiften för varje kontrolltillfälle 25 000 kronor, dvs. dubbelt så hög som den första avgiften.⁸⁸

Kontrollavgiften är 25 000 kronor för den som inte fullgör sin skyldighet att anmäla byggverksamhet.

Avgiftsbeloppen är således fasta, dvs. samma belopp ska betalas oavsett ett företags storlek eller överträdelsens art. I bestämmelsernas förarbeten konstateras att avgifterna måste vara kännbara för att de ska avskräcka från överträdelser samtidigt som de måste stå i rimlig proportion till de överträdelser som det är fråga om.⁸⁹

Befrielse från kontrollavgift

Kontrollavgift är en särskild avgift enligt SFL (3 kap. 17 §).⁹⁰ Det finns gemensamma regler om befrielse från särskilda avgifter (51 kap. 1 § SFL). Enligt bestämmelserna ska Skatteverket besluta om hel eller delvis befrielse från en särskild avgift om det är *oskäligt* att avgiften tas ut med fullt belopp. Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om

1. den felaktighet eller passivitet som har lett till avgiften kan antas ha
 - a) berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande,
 - b) berott på en felbedömning av en regel eller betydelse av de faktiska förhållandena, eller

⁸⁸ Avgifterna höjdes till nuvarande belopp 2015 (SFS 2015:769). De var tidigare 10 000 kronor (första stycket 1), 2 000 kronor (första stycket 2) respektive 20 000 kronor (andra stycket).

⁸⁹ Prop. 2005/06:169 s. 52.

⁹⁰ Särskilda avgifter är även förseningsavgift, skattetillägg och återkallelseavgift.

- c) föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter eller uppgifter om betalningsmottagare i arbetsgivardeklarationer,
2. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten, eller
3. en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet.

I lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher, förkortad BKL, fanns en särskild bestämmelse om befrielse från kontrollavgift i fråga om personalliggare. Enligt den bestämmelsen kunde en näringsidkare helt eller delvis befrias från en kontrollavgift vid *ringa* eller *ursäktlig* överträdelse eller om det fanns *särskilda skäl* (16 §). Utgångspunkten för de gemensamma befrielsegrunderna i SFL har varit de tidigare reglerna om befrielse från skattetillägg och förseningsavgift. De grunderna var utformade på ett annat sätt än de som gällde för befrielse från kontrollavgifter. I förarbetena till SFL konstaterades att förändringen inte skulle ha någon större betydelse för kontrollavgifterna, och att de exempel som nämns i förarbetena till BKL faller in under de gemensamma grunderna.⁹¹ Exempelen som nämns där är följande.

Exempel på en ringa överträdelse kan vara fall där en person som är verksam i näringsverksamheten väl är antecknad i personalliggaren och är identifierbar, men personnumret är ofullständigt antecknat. Utrymmet för befrielse från avgift 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.⁹²

Den tidigare bestämmelsen i BKL och dess förarbeten lever alltså kvar på så sätt att de är till ledning i bedömningen av vad som ska anses vara *oskäligt* enligt nuvarande bestämmelse i SFL.

Vidare uttalas i förarbetena att bedömningen av om det finns skäl för befrielse ska vara nyanserad och inte alltför restriktiv.⁹³ I senare förarbetsuttalanden⁹⁴ hänvisas till att kontrollavgifterna sannolikt omfattas av artikel 6 i Euro-

⁹¹ Prop. 2010/11:165 s. 964.

⁹² Prop. 2005/06:169 s. 129.

⁹³ Prop. 2005/06:169 s. 54, jfr även prop. 2014/15:6 s. 68.

⁹⁴ Prop. 2010/11:165 s. 964, jfr även prop. 2014/15:6 s. 67–68.

pakonventionen till skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna⁹⁵, vilket ansågs vara ett argument för flexibla och generösa bestämmelser om befrielse. I förarbetena till bestämmelserna om personalliggare i byggverksamhet konstateras att befrielsereglerna lämnar stort utrymme för Skatteverket att medge befrielse från kontrollavgift om oavsiktliga och ursäktliga fel begås till följd av de svårigheter som de skiftande förhållandena i byggbranschen bjuder.⁹⁶

3.5.2 Föreläggande om rättelse

Om en näringsidkare inte uppfyller kraven på att föra personalliggare får Skatteverket förelägga näringsidkaren att fullgöra sina skyldigheter (39 kap. 17 § 2 och 3 SFL). Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs (44 kap. 2 § SFL). Om näringsidkaren inte fullgör sina skyldigheter inom den tid som anges i föreläggandet kan Skatteverket begära att förvaltningsrätten dömer ut vitet.

Syftet med bestämmelserna är att det ska vara möjligt att förelägga en näringsidkare att vidta rättelse när Skatteverket bedömer att kontrollavgiften inte är en tillräcklig sanktion. Kontrollavgiften tas av effektivitetsskäl ut med ett bestämt belopp oberoende av näringsidkarens förhållanden, medan ett vitesbelopp kan bestämmas så att det blir tillräckligt effektivt för att förmå näringsidkaren att följa föreläggandet.⁹⁷

Föreläggandets syfte ska vara att förmå näringsidkaren att i fortsättningen fullgöra sina skyldigheter. Den som t.ex. inte har en personalliggare ska förmå att skaffa en sådan. Om bristen är att alla som är verksamma inte finns upptagna i personalliggaren eller att personalliggaren inte finns tillgänglig i verksamhetslokalen, ska syftet vara att förmå näringsidkaren att i fortsättningen föra personalliggaren på rätt sätt och följa kravet på att ha liggaren tillgänglig. Föreläggandena får däremot inte avse krav på att i efterhand föra personalliggare.⁹⁸

Ett föreläggande får inte förenas med vite om det finns anledning att anta att en näringsidkare har begått en gärning som kan leda till kontrollavgift (44 kap. 3 § SFL). Inte heller får en kontrollavgift tas ut för en överträdelse som omfattas av ett vitesföreläggande (50 kap. 5 § SFL). Båda reglerna finns för att ingen ska straffas två gånger för samma gärning.

3.6 Vilken skattekontroll kan ett kontrollbesök leda till?

Personalliggaren är ett verktyg som Skatteverket kan använda för att kontrollera näringsidkarens redovisning av uppgifter som ligger till grund för t.ex.

⁹⁵ Artikel 6 i Europakonventionen rör rätten till en rättvis rättegång.

⁹⁶ Prop. 2014/15:6 s. 68.

⁹⁷ Prop. 2010/11:165 s. 865.

⁹⁸ Prop. 2010/11:165 s. 865.

arbetsgivaravgifter och skatteavdrag för anställda. Den kontrollen får dock inte göras vid ett kontrollbesök. Om det vid ett kontrollbesök kommer fram uppgifter som behöver följas upp i en skattekontroll kan Skatteverket i stället inleda en *fördjupad utredning* där man kontrollerar riktigheten av de uppgifter som näringsidkaren har lämnat för beräkning av skatt.⁹⁹ En fördjupad utredning av arbetsgivaravgifter och skatteavdrag kallar Skatteverket *arbetsgivarutredning* eller *AG-utredning*.

Skatteverket har tillgång till olika typer av kontrollformer som kan användas i en fördjupad utredning. De generella kontrollformer som Skatteverket använder är *skrivbordskontroll* och *revision*. Skatteverket kan också göra *frivilliga besök* inom ramen för en fördjupad utredning.

3.6.1 Skrivbordskontroll

Skrivbordskontroll är en vanlig och billig kontrollform. Den kan utföras formlost genom att Skatteverket ber t.ex. en näringsidkare att lämna upplysningar eller dokument som behövs för att kontrollera uppgifter i kontrolluppgifter och skattedeklarationer. Näringsidkaren kan även föreläggas att lämna uppgifterna (37 kap. 6 § SFL).

En förfrågan kan vara muntlig eller skriftlig, till skillnad från ett föreläggande som alltid ska vara skriftligt. Ett beslut om föreläggande kan förenas med vite, dvs. ett belopp som man får betala om föreläggandet inte följs.

3.6.2 Revision

Revision är den mest långtgående kontrollformen. Revision får endast genomföras för vissa syften som anges i lagen (41 kap. 2 § SFL). Ett syfte kan vara kontroll av att t.ex. en näringsidkare har lämnat riktiga uppgifter i en kontrolluppgift eller en skattedeklaration.

Skatteverket har vissa befogenheter vid en revision (41 kap. 7 § SFL). Skatteverket får t.ex. granska räkenskaper och andra handlingar som rör verksamheten. När Skatteverket ska göra en sådan granskning måste den som ska revideras underrättas i förväg om revisionen. En oanmäld revision kan dock genomföras om det finns påtaglig risk för sabotage. En begränsad revision i samband med kontrollbesök kan också utföras utan underrättelse i förväg (41 kap. 5 § SFL).

En oanmäld revision som avser fysisk besiktning av föremål, t.ex. inventering av kassor, och provtagning får även utföras om kontrollen skulle förlora sin betydelse om den som ska revideras underrättas i förväg.

⁹⁹ På skatteområdet fattas vissa beslut "automatiskt", dvs. i kraft av själva lagen. Exempelvis anses ett beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter eller mervärdesskatt ha fattats i enlighet med en skattedeklaration som har lämnats i rätt tid och på rätt sätt (53 kap. 2 § SFL). En fördjupad utredning kan leda till att Skatteverket ändrar ett automatiskt beslut genom omprövning, skönsbeskattning eller efterbeskattning.

Revisionen ska genomföras i samverkan med den reviderade och på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten hos den reviderade (41 kap. 6 § SFL).

4 Skatteverkets kontrollbesök

Skatteverket gjorde flest kontrollbesök 2007 och 2016, 31 000 respektive 18 000 besök, när kravet på personalliggare var nytt i restaurang- och frisörbranscherna, respektive byggbranschen. Minst antal besök gjordes 2014, knappt 6 000 besök.

Skatteverket gör flest kontrollbesök inom bygg- och restaurangbranscherna.

Skatteverket använder flera olika källor och metoder vid urval av företag som ska besökas. Urvalet är riskbaserat, och man prioriterar även synlighet. En vanlig urvalskälla är de anmälningar av byggarbetsplatser som görs till Skatteverket. Enligt Skatteverkets handläggare är det svårt att hitta oanmälda byggarbetsplatser.

Drygt 30 procent av Skatteverkets handläggare som har svarat på enkäten upptäcker avvikelser från reglerna för personalliggare vid mer än hälften av kontrollbesöken inom kontanthandeln. För byggbranschen är motsvarande siffra 20 procent.

Många företagare anser att Skatteverket genomför för få kontroller och att det är för stor andel seriösa företagare som får kontrollbesök. De tycker att det är för liten risk för oseriösa verksamheter att råka ut för kontrollbesök. Företrädare för byggbranschen anser att Skatteverket borde fokusera på att besöka oanmälda byggarbetsplatser för att komma åt de oseriösa företagen.

En majoritet av organisationerna uppger att deras medlemmar i huvudsak har positiva erfarenheter av Skatteverkets bemötande under kontrollbesöken, medan några organisationer framför att deras medlemmars erfarenheter är mer negativa i det avseendet. Två branschorganisationer uppger att de inte får så många synpunkter på kontrollbesöken från sina medlemmar.

Det här kapitlet innehåller en redogörelse för Skatteverkets arbete med kontrollbesök för kontroll av personalliggare och de synpunkter som Skatteverkets handläggare har lämnat på kontrollverksamheten (avsnitt 4.1). I avsnitt 4.2 och 4.3 redovisas synpunkter på Skatteverkets kontrollbesök från bransch- och näringslivsorganisationer respektive arbetstagarorganisationer.

4.1 Skatteverkets kontrollbesök – organisation, omfattning, urval och genomförande

4.1.1 Organisation och omfattning

Här redovisas Skatteverkets organisation som den var under 2018 när Skatteverkets handläggare intervjuades och besvarade enkäten.

Allmänt

Skatteverkets arbete med personalliggare utförs av skatteavdelningens fem regioner¹⁰⁰ inom en särskild insats för kontanthandel. I insatsen ingår kontrollbesök för kontroll av personalliggare inom kontanthandeln och byggbranschen. Där ingår även kontroll och tillsyn av kassaregister och uppföljning av kontrollbesöken genom fördjupade utredningar. Skatteavdelningens linjechefer ansvarar för fördelningen av resurserna inom insatsen. Det finns en central samordnare och en riksinsatsgrupp, men ansvaret för insatsen är utspritt på regionerna.

Intervjuerna med Skatteverkets samordnare av frågor som rör personalliggare ger en i stort sett samstämmig bild av hur arbetet med kontrollen av personalliggare bedrivs och fungerar. Kontrollen är dock i vissa avseenden anpassad utifrån geografiska och andra specifika regionala förhållanden.

Samordnarna anser att organisationen av arbetet i stort sett fungerar bra. De tycker att det är positivt att kontrollbesök och fördjupade utredningar ingår i samma insats och att handläggare får arbeta med båda dessa arbetsuppgifter. Insatsens stödfunktioner, t.ex. kompetensnätverk och juriststöd från rättsavdelningen, anses fungera bra. Samordnarna menar att organisationen främjar ett likartat arbetssätt och enhetliga bedömningar, bl.a. genom att ny erfarenhet och kunskap sprids. Att organisationen främjar geografisk närhet tas också upp som en viktig faktor för att kontrollen ska fungera bra eftersom verksamheten bygger mycket på lokalkännedom. Vikten av geografisk närhet märktes enligt en samordnare när Skatteverket lade ned ett av sina kontor och den närheten inte längre fanns. Att det behövs en viss koncentration av kontrollen av byggarbetsplatser nämns av en samordnare. Skälet för det är att man behöver arbeta med den kontrollen i viss omfattning för att bli duktig. En samordnare tar upp behovet av att olika enheter hjälps åt och gör besök på orter inom andra enheter för att kontrollanterna inte ska bli igenkända. Behovet av "nya ansikten" innebär enligt samordnaren också att det är positivt när nya handläggare tas in i insatsen, även om deras insats är begränsad.

Flera samordnare nämner att det är viktigt med synlighet, dvs. att man gör breda och regelbundna kontroller, för att lagstiftningen inte ska tappa effekt. En lägre besöksfrekvens anses ge mer brister i personalliggarna. Några samordnare anser att det därför kan behövas mer resurser till kontrollen. Från samordnarhåll har man även framfört att det krävs resurser för kunskapsuppbyggnad och arbetet med att uppnå en enhetlig tillämpning av reglerna.

Ett par av handläggarna nämner fördelen med att arbeta med både kontrollbesök och fördjupade utredningar. De anser att det ger handläggaren en helhetssyn och en bättre känsla för vad som är rimligt i olika sammanhang. En synpunkt som har lämnats är att arbetet med kontrollbesök skiljer sig från andra arbetsuppgifter på Skatteverket, t.ex. genom att arbetstiderna är anorlunda, vilket gör att inte alla handläggare vill ägna sig åt besök.

¹⁰⁰ Mittregionen, norra regionen, södra regionen, västra regionen och östra regionen.

Några samordnare anser att det är negativt att det är linjecheferna som bestämmer över resurserna till insatsen. De menar att det finns en tendens att prioritera linjeverksamheten framför verksamhet inom insatser och att kontrollen av personalliggare inte alltid får de resurser som skulle behövas.

Linjecheferna är också ansvariga för att följa upp kontrollavgifterna. En av de intervjuade samordnarna har framfört kritik mot att linjecheferna, som ofta rekryteras externt, inte alltid har kunskap om verksamheten, vilket kan medföra att de inte klarar av att ta det ansvaret. Enligt samordnaren är linjechefens uppföljning viktig eftersom besluten om kontrollavgift inte förankras på samma sätt som andra beslut. En annan samordnare upplever att en del linjechefer har ett stort engagemang i insatsen, men att kunskapsnivån skiljer sig åt mellan cheferna.

Skatteverket samverkar i hög utsträckning med andra myndigheter, framför allt kommuner (alkoholtillsyn), polis (ordning och nykterhet) och räddningstjänst (brandskydd) på så sätt att man samordnar sina kontroller.

Mittregionen

Regionens samtliga enheter utom Linköping har handläggare som arbetar heltid eller deltid inom insatsen, totalt 70–80 personer 2018. Flera besökshandläggare gör även skrivbordskontroller, medan andra endast gör kontrollbesök. Det finns även revisorer som gör besök och skrivbordskontroller.

Det finns ett regionkansli som beslutar om fördelningen av resurserna mellan enheterna.

Alla enheter har regelbundna möten, arbetsgruppsmöten, med handläggare som arbetar med personalliggarkontroll. En eller två gånger i månaden är det arbetsmöten på regionnivå. Om det är en fråga som inte kan lösas i någon av de grupperna, förs den upp till insatsgruppen på riksnivå som träffas regelbundet.

Samordnaren ser att hans roll bl.a. är att bidra till enhetliga bedömningar. Han är också med i diskussionerna om resursfördelning. Exempelvis har han verkat för att man inte ska glömma bort vissa delar i kontrollen, t.ex. nya branscher, byggverksamhet och revisioner.

Norra regionen

Norra regionen täcker 63 procent av landets yta. Den stora ytan innebär att förutsättningarna för regionens arbete delvis skiljer sig från de som gäller för övriga regioner. Personalliggarfrågor handläggs av alla sju enheterna inom regionen. Varje enhet omfattar flera kommuner. Det finns en linjechef som ansvarar för resurser till insatsen på varje enhet. Samordnaren för diskussioner med linjecheferna om resurser, t.ex. om det finns behov av en temadag.

År 2018 arbetar 62 handläggare inom insatsen. Vissa arbetar heltid inom insatsen medan många även har andra arbetsuppgifter, t.ex. genom att delta i andra insatser.

Handläggarna inom regionen har en plattform, ett samarbetsrum, där det finns tillgång till generell information. Samordnaren för diskussioner med linjecheferna om resurser, t.ex. om det finns behov av en temadag. Samordnaren har också en kontaktperson – en informell teamledare – på varje enhet. Det operativa arbetet planeras av arbetsgrupperna ute på enheterna.

Södra regionen

Södra regionen har fyra enheter med verksamhet på nio orter. Det finns personal som arbetar med personalliggarfrågor på alla orterna. På varje ort finns en kontaktperson för insatsen.

Ungefär 100 personer i regionen är verksamma inom insatsen 2018. Alla gör inte kontrollbesök. Oftast utför medarbetare olika arbetsuppgifter – inte bara inom insatsen – och varierar mellan att utföra kontrollbesök och skrivbordskontroller. De flesta medarbetare har dock en huvudsaklig inriktning. Flertalet av besökshandläggarna arbetar även till viss del med fördjupade utredningar. Ett flertal revisorer utför skrivbordskontroller utöver revisioner. I insatsen jobbar man mycket med uppföljning av tidigare fall.

För fördelningen av dagar inom regionen tar man fram en målbild i riskhänseende, som resulterat i att Malmö relativt sett får fler dagar än andra orter. Detta beror på att det finns många, ofta nystartade, företag i Malmö och att man hittar en större andel fel där än på andra orter. Det finns också en storstadsrelaterad problematik med mer kriminalitet i Malmö. Malmös resurstilldelning måste dock vägas mot behovet av synlighet i övriga delar av regionen. Vad gäller fördelningen av dagar för kontroll av byggverksamhet krävs enligt samordnaren att man tänker till eftersom sådan verksamhet är ”flyktig”.

Det är oftast kontoret som bestämmer vilka besök som ska göras, men vid större evenemang måste man hjälpas åt. Samordnaren försöker att löpande stämma av med kontoren så att det fungerar. Vid större byggärenden medverkar ofta personal från olika kontor, speciellt på mindre orter. Enligt samordnaren försvåras hennes roll som samordnare av att det är en region där verksamheten är utspridd och där förutsättningarna skiljer sig mellan orterna.

Västra regionen

Alla åtta enheter i västra regionen deltar i insatsen (rikssamordnaren är ensam på en enhet). Cirka 70 personer gör kontrollbesök 2018, några på heltid, medan ungefär 50 personer är revisorer och utredare, som också gör kontrollbesök. Inte alla arbetar heltid inom insatsen. Det finns revisorer och utredare på enheterna. Revisorerna gör också efterforskningsbesök inför revisioner.

Under sommarhalvåret finns sedan mer än 20 år en insats som kallas Vita kusten. Då arbetar man koncentrerat under ett par helger med att göra kontrollbesök på turistorter på Bohus- respektive Hallandskusten. Kontrollen sker då i samverkan med kommunernas alkoholhandläggare, polis och räddningstjänst.

Det finns ett regionkansli som tar fram ett förslag till detaljplanering av fördelningen av resurser mellan enheterna. Samordnaren har möjlighet att påverka planeringen och resurstilldelningen.

Östra regionen

Under 2018 ansvarar tre sektioner på en enhet för arbetet inom insatsen, såväl kontrollbesök och tillsyn som arbetsgivarutredningar (skrivbordskontroll i fråga om skatteavdrag och arbetsgivaravgifter) och revisioner. Sektionerna arbetar med alla branscher som omfattas av insatsen. Koncentrationen till tre sektioner som sitter tillsammans underlättar urval, kontroll och uppföljning.

Sektionscheferna är ansvariga linjechefer och regionsamordnare. Den organisatoriska lösningen har valts för att koppla ihop insatsens och linjens behov av styrning. Alla handläggarna arbetar enbart inom insatsen kontanthandel. Sammanlagt 56 handläggare arbetar på de tre sektionerna.

Rekrytering av ytterligare handläggare, totalt tio till tolv personer, pågick vid intervjutillfället, bl.a. som en förberedelse inför krav på personalliggare i nya branscher. Man arbetar med att renodla handläggarnas arbete, men sektionerna ska fortfarande arbeta med alla branscherna.

Stöd till insatsen

Riksinsatsgruppen och samordnarna

Förutom en samordnare på riksnivå finns det regionsamordnare i personalliggarfrågor. Samordnarna ingår i riksinsatsgruppen för personalliggarfrågor, tillsammans med representanter för rättsavdelningen. Riksinsatsgruppens och samordnarnas roll är bl.a. att diskutera frågor som rör personalliggare, såsom urval och tolkning av reglerna, och sprida information i organisationen för att på så sätt bidra till enhetliga arbetssätt och bedömningar. Enligt en av de intervjuade samordnarna har det varit en utmaning inom insatsen att harmonisera bedömningsarbetet. Exempelvis är bevisvärdering en svår fråga. Samordnaren anser att insatsgruppen är viktig för att få enhetlighet.

Regionsamordnarna tar emot frågor som sedan tas upp på olika nivåer i organisationen och sprider sedan svaren. Samordnaren ordnar även olika erfarenhets- och utbildningsdagar och deltar i diskussioner om resursfördelning med linjecheferna. Frågan om kompetens tas upp med berörd linjechef när det kommer nya personer som ska arbeta med personalliggarfrågor.

Några av regionsamordnarna deltar i kontrollverksamheten medan andra arbetar heltid som samordnare. I östra regionen är samordnarna också sektionsschefer.

Kompetensnätverk

I alla regioner finns det kompetensnätverk som arbetar med

- kassametod
- bygg

- processer
- revision
- arbetsgivarutredning
- rättsliga frågor
- kontrollbesök.

De motsvaras av nätverk på riksnivå där varje region har en representant. Ett nationellt möte äger rum en gång i månaden, och vid osäkerhet på regionnivå lyfter man frågorna till nationell nivå.

Juridiskt stöd

Två personer på rättsavdelningen ger stöd till insatsen. Enligt samordnarna har stödet från rättsavdelningen varit bra. Samma två personer har varit med hela tiden, vilket har gett kontinuitet i stödet. En av de intervjuade samordnarna nämner dock att rättsavdelningen ibland har svårt att få tiden för stöd att räcka till, vilket kan leda till väntetider. Frågor till rättsavdelningen kan ställas via ”PärLAN” som är ett frågeverktyg.

Ett par av samordnarna nämner också att det finns juridiskt stöd att tillgå inom regionen.

Administrativa system

Det finns ett särskilt diariesystem för kontrollbesök i fråga om personalliggare och kassaregister, Kobra. Det finns inga elektroniska blanketter i systemet. Vid kontrollbesöken skriver man tjänsteanteckningar för hand som renskrivs efter besöket. Överväganden och beslut om kontrollavgift kan inte skrivas in direkt i Kobra. De skrivs ut och skannas in i systemet.

Det finns begränsade uppkopplingsmöjligheter till Skatteverket under ett kontrollbesök. Det går därför inte att på plats se om en byggarbetsplats är anmäld eller ta del av uppgifter i en anmälan.

Debiteringen av en kontrollavgift går – till skillnad från t.ex. debiteringen av moms – inte automatiskt in i skattekontot. Debiteringen måste därför läggas in manuellt. Obligatorisk omprövning av beslut hanteras i ett annat diariesystem än Kobra.

Kontrollen i siffror

Statistik över antal kontrollbesök finns endast för kontantbranschen som helhet fram t.o.m. 2014, se figur 1. I särklass flest kontrollbesök gjordes 2007 – över 31 000 besök – dvs. det första året som kravet på personalliggare gällde i restaurang- och frisörbranscherna.

Antalet kontrollbesök i kontantbranscherna har minskat under den dryga tioårsperiod som systemet har funnits. Skatteverket har lämnat följande kommentarer till minskningen.¹⁰¹ I regleringsbrevet för 2007 fick Skatteverket i uppdrag att kontrollera minst 80 procent av alla företag som omfattades av

¹⁰¹ Skriftlig information den 26 februari 2019.

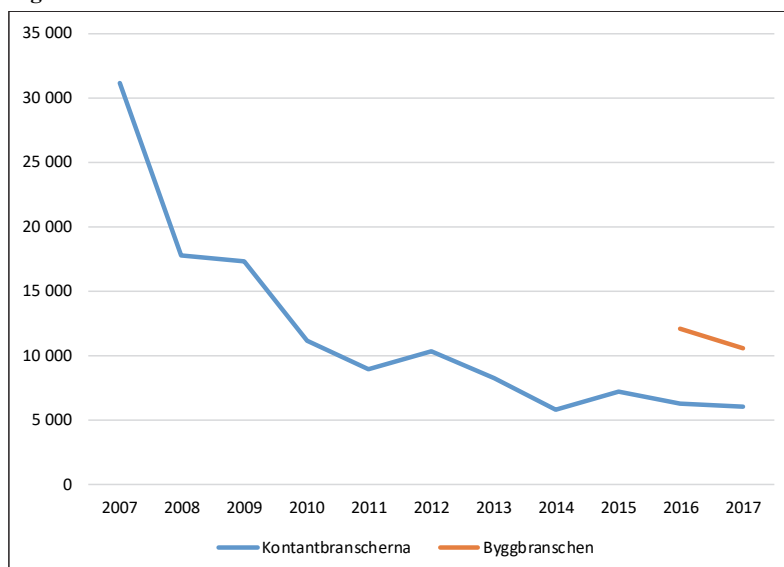
lagstiftningen 2007. Under 2008 och 2009 var uppdraget att årligen kontrollera minst 40 procent av samtliga företag.¹⁰² Anledningen till detta var enligt Skatteverket framför allt att lagstiftningen var ny. Det handlade om att skapa en bred synlighet och kännedom om lagstiftningen.

Att andelen kontrollbesök var lägre de efterföljande åren beror enligt Skatteverket på planeringen i stort inom myndigheten. Vidare nämns att det 2010 infördes krav på kassaregister inom kontanthandeln. Skatteverket uppger att mycket resurser lades på kontrollen av kassaregister under det året och att besökshandläggarna till stor del var samma personer som arbetade med personalliggare.

Nedgången 2014 förklarar Skatteverket med att krav på kassaregister infördes för tillfällig handel, exempelvis torg- och marknadshandel, och att detta påverkade antalet kontroller av personalliggare. Skatteverket hänvisar även till de särskilda satsningarna på kontrollbesök i byggbranschen som fortfarande pågår och till kontrollerna av de tre nya branscherna som omfattas sedan den 1 juli 2018.

Enligt Skatteverket är en viktig orsak till minskningen att urvalen i större utsträckning baseras på väsentlighet och risk, vilket i sin tur har påverkat synligheten.

Figur 1 Antal kontrollbesök 2007–2017



Källa: Skriftlig information från Skatteverket den 4 maj 2018.

Statistik om antal besök uppdelat på bransch finns fr.o.m. 2015, se tabell 1. Som tabellen visar gjordes 2017 nästan två tredjedelar av kontrollbesöken i byggbranschen. Knappt 30 procent av besöken gjordes hos restauranger och 2 procent hos frisörer. Endast 39 besök gjordes hos tvätterier 2017.

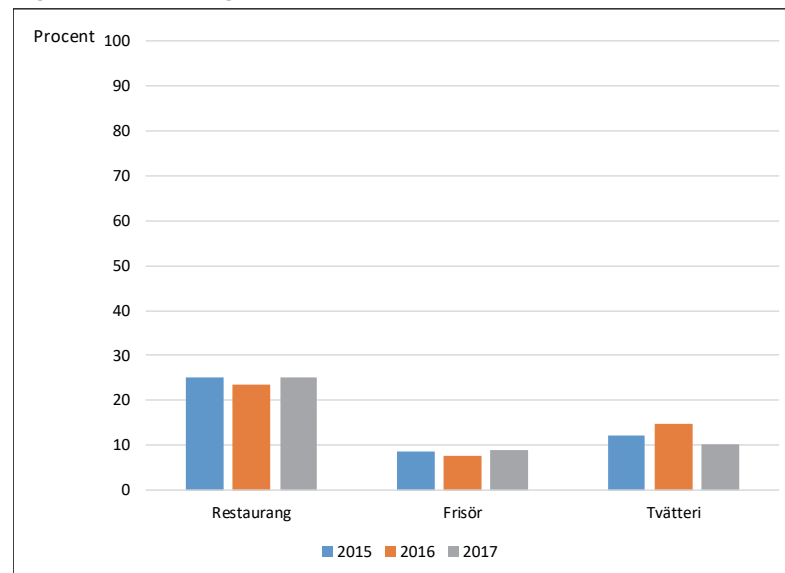
¹⁰² Jfr prop. 2005/06:169 s. 121.

Tabell 1 Antal besök för kontroll av personalliggare uppdelat på bransch

	Rest.	Frisör	Tvätt	Bygg	Vet ej*	Totalt
2015	4 645	307	46	–	2 244	7 242
2016	4 463	274	55	12 061	1 610	18 463
2017	4 731	345	39	10 548	932	16 595
Totalt	13 839	926	140	22 609	4 786	42 300

Källa: Skriftlig information från Skatteverket den 4 maj 2018. *De företag som har registrerat sig för personalliggare inom bygg har hänförs till branschen bygg. Bland övriga företag har indelningen gjorts utifrån registrerad SNI-kod: restaurang: SNI-kod 55101-56300, frisör: SNI-kod 96021 och tvätt: SNI-kod 96011-96012. Under "vet ej" hamnar företag som har andra SNI-koder. Eftersom de har personalliggare bedriver de någon av verksamheterna ovan. Det kan vara så att de har flera verksamheter, eller också har de fel SNI-kod registrerad. En ganska stor andel av dem saknar SNI-kod.

Det går att göra en grov uppskattning av hur stor andel av företagen inom kontantbranscherna som får ett kontrollbesök, se figur 2. Att det inte går att göra en exakt beräkning beror bl.a. på att ett företag kan ha flera verksamheter och att det således kan göras flera besök hos olika verksamheter som bedrivs av ett och samma företag. Skatteverket kan också göra flera besök hos en och samma verksamhet. Som figuren visar är andelen besök störst i restaurangbranschen och minst i frisörbranschen.

Figur 2 Andel företag som fått kontrollbesök 2015–2017

Källa: Skriftlig information från Skatteverket den 21 februari 2019.

En jämförelse mellan antalet kontrollbesök på byggarbetsplatser och antalet företag i byggbranschen säger inte så mycket eftersom företagen bedriver verksamhet på flera byggarbetsplatser och eftersom även företag som inte är i byggbranschen, t.ex. bostadsrättsföreningar, kan vara byggherrar. Vidare bedriver vissa byggföretag endast verksamhet i konsumentsektorn, som inte omfattas av kravet på personalliggare.

Skatteverket har också uppgifter om antal kontrollbesök 2017 uppdelat mellan myndighetens olika regioner, se tabell 2.¹⁰³ I alla fem regioner genomfördes flest besök i byggbranschen. Sammanlagt gjordes en tredjedel av besöken i verksamheter inom kontanthandeln. Flest besök – både inom kontanthandeln och inom byggbranschen – gjordes i västra regionen.

Tabell 2 Antal kontrollbesök i olika regioner 2017

Region	Kontanthandeln	Byggbranschen	Totalt
Norra	826	1 134	1 960
Mitt	1 055	2 044	3 099
Östra	1 334	1 829	3 163
Västra	1 426	3 180	4 606
Södra	1 399	2 363	3 762
Totalt	6 040	10 550	16 590

Källa: Skriftlig information från Skatteverket den 17 december 2018.

Det är svårt att få fram uppgifter om hur många arbetsdagar som läggs på kontrollbesök av personalliggare eftersom arbete med kassaregisterkontroller och personalliggare ofta redovisas gemensamt. Däremot finns det uppgifter om antal dagar vid Skatteverket som använts till kontrollbesök samt analys och urval, och med anknytning till personalliggare inom byggbranschen, se tabell 3. Att det gjordes fler besök 2016 än 2017 beror på att det tillfördes extra medel i samband med att krav på personalliggare infördes i byggbranschen 2016.

Tabell 3 Antal dagar ägnade åt personalliggare inom byggbranschen 2016 och 2017

	2016	2017
Kontrollbesök	10 239	7 464
Analys och urval	410	367
Totalt	10 649	7 831

Källa: Skriftlig information från Skatteverket den 4 maj 2018.

Av tabell 4 framgår hur många persondagar som var avsatta för arbetet inom hela insatsen kontanthandeln i de olika regionerna 2018.¹⁰⁴ Flest dagar avsattes i västra och östra regionerna och minst antal dagar i norra regionen.

¹⁰³ Totaluppgifterna stämmer inte helt överens med andra uppgifter från Skatteverket om kontrollbesök och kontrollavgifter för hela riket. Det beror enligt Skatteverket på att de hämtar uppgifterna från olika system och att det bl.a. kan bli en del periodiseringsskillnader. Skriftlig information från Skatteverket den 17 december 2018.

¹⁰⁴ Här ingår inte dagarna som tillfördes när Skatteverket fick extra medel för kontroll av de nya branscherna som omfattas av systemet sedan den 1 juli 2018, jfr prop. 2017/18:1 utg.omr. 3 s. 25.

Tabell 4 Dagar 2018 inom insatsen kontanthandel i olika regioner

Region	Dagar
Mitt	9 000
Norra	6 600
Södra	8 000
Västra	10 100
Östra	10 100
Totalt hela landet	43 800

Källa: Intervjuer med Skatteverkets regionsamordnare.

Från det att kravet på personalliggare infördes i byggbranschen 2016 och fram till april 2018 hade ungefär 94 700 byggarbetsplatser anmälts av 16 500 företag.¹⁰⁵ Det finns inga uppskattningar av hur många företag som omfattades av skyldigheten att anmäla byggarbetsplatser under den tiden, och det går därför inte att bedöma hur stor andel av dessa företag som har gjort någon anmälan.

Ny organisation

Den 1 januari 2019 ersattes regionerna av fem skatteområden. Allt arbete med personalliggare är organiserat inom skatteområdet *osund konkurrens*. Skatteområdet består av fem skatteenheter som tillsammans täcker in hela landet. Skatteenheterna är uppdelade i ett antal sektioner där kontroller och utredningar genomförs. Avsikten med förändringen är att få en tydligare ledning och styrning inom linjen. Omfattningen av arbetet med personalliggare 2019 är planerad att vara densamma som 2018.

En utgångspunkt för omorganisationen är att medarbetare ska ges möjlighet att arbeta mer koncentrerat med sina uppgifter inom uppdraget. Det kommer att finnas motsvarande samordningsfunktioner som tidigare för att uppnå en enhetlig och rättssäker tillämpning av lagstiftningen.

4.1.2 Urval

Samordnarna framhåller vikten av lokalkännedom vid urvalen av de verksamheter som ska besökas. En samordnare nämner att det även är viktigt med personkännedom, t.ex. om familjeband och hur ägare rör sig mellan olika verksamheter.

Utgångspunkten vid urval är att man försöker hitta verksamheter där det är *störst risk för brister*. Det anses också viktigt att vara synlig för att få en preventiv effekt. Även behovet av *synlighet* styr därför urvalen, t.ex. genom att kontrollerna sprids till olika geografiska områden.

I urvalsprocessen av besöksobjekten utgår man i hög utsträckning från tips, såväl interna som externa. De externa tipsen kommer från bl.a. allmänheten, konkurrenter och kommunernas alkoholhandläggare. Det finns ett system för anonyma anmälningar från medborgare, Tass, dit det kommer många tips. Ett

¹⁰⁵ Skriftlig information från Skatteverket den 4 maj 2018.

tips till Tass lämnas via webben eller per telefon. Tipset kan tas emot var som helst i landet för att sedan fördelas dit det hör hemma. En samordnare har framfört att tipsfunktionen är svår att hitta och att den därför borde förenklas och lyftas fram på webben.

Man söker även efter besöksobjekt i interna register; t.ex. går det att ta fram restauranger som redovisar låga intäkter genom körningar i skattedatabaser. Att en verksamhet är nyetablerad är också en urvalsgrund. Nyöppnade verksamheter kan man få kännedom om genom att t.ex. ta del av anmälningar av kassaregister. Tidigare brister kan vara skäl för återbesök, vilka ibland samordnas med andra kontrollbesök i ett område.

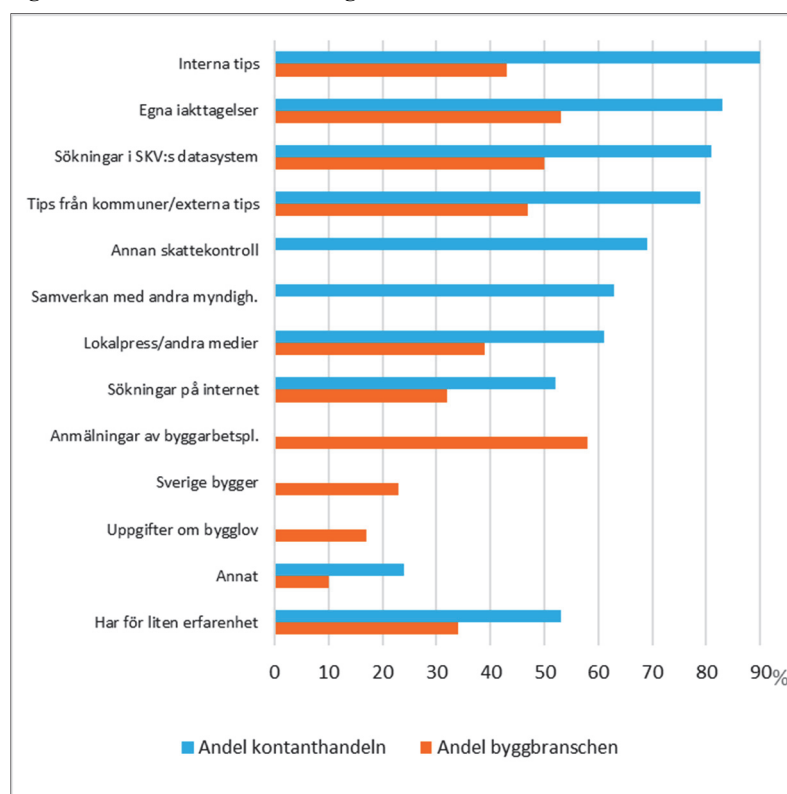
Kontrollanterna håller sig också uppdaterade om olika tillfälliga evenemang som festivaler och marknader. Vid kontrollbesök på sådana evenemang kontrolleras de näringsidkare som finns på platsen utan att man känner till vilka de är på förhand. Tips om evenemang och nyöppnade krogar får man bl.a. genom att läsa dagstidningar.

Samordnaren i västra regionen berättar att man där gjorde ett urval med verksamheter som inte hade besökts de senaste åren eller som aldrig hade kontrollerats. Utifrån det urvalet gjordes 52 personalliggarkontroller, varav 16, dvs. 31 procent, ledde till kontrollavgift för personalliggare. Andelen kontrollavgifter kan jämföras med att motsvarande andel totalt för hela riket 2017 var 27 procent i restaurangbranschen.¹⁰⁶ Resultatet av kontrollinsatsen skulle alltså kunna indikera att bristande synlighet kan utgöra en risk i sig.

Vem som står för urvalen varierar mellan regionerna. Urvalen kan bestämmas på enhetsnivå eller av de enskilda handläggarna. Ibland beslutar riksinsatsgruppen att det ska göras kontrollbesök med en viss inriktning som sedan styr urvalen av verksamheter. Vid samverkan med andra myndigheter kan den andra myndighetens urval vara styrande för vilka verksamheter som kontrolleras.

I en fråga i enkäten som skickats till de tjänstemän som genomför kontrollbesök ställdes frågan ”Vilka källor har du för urval av näringsidkare som ska besökas?”, se figur 3. Av figuren framgår att handläggarna använder många olika källor i sitt arbete för att hitta näringsidkare att besöka.

¹⁰⁶ Se tabell 5 i avsnitt 5.1.2.

Figur 3 Källor för urval av näringsidkare som ska besökas

Källa: Enkät till Skatteverket. De svarsalternativ som var möjliga var: egna iakttagelser, interna tips, tips från kommunens alkoholhandläggare och andra externa tips (kontant), externa tips (bygg), sökningar på internet, uppgifter i lokalpressen och andra medier, sökningar i Skatteverkets datasystem, deltagande i insatser vid samverkan med andra myndigheter som styr eller påverkar urvalet (kontant), annan skattekontroll, t.ex. kassaregister (kontant), anmälningar av byggarbetsplatser (bygg), uppgifter om bygglov från kommunen (bygg), Sverige Bygger (bygg), annat samt har för liten erfarenhet för att göra en bedömning. Flera svarsalternativ var möjliga.

I en fråga i enkäten ombads handläggarna att svara på vilken källa som var den vanligaste. För kontanthandeln angavs sökningar i Skatteverkets datasystem (39 procent), tips från kommunens alkoholhandläggare och andra externa tips (17 procent) samt egna iakttagelser och interna tips (båda 13 procent). Den vanligaste källan för urval i byggbranschen var anmälningar av byggarbetsplatser (53 procent), sökningar i Skatteverkets datasystem (21 procent) samt egna iakttagelser (15 procent).

Med andra ord spelar olika interna och externa tips en stor roll i arbetet tillsammans med egna iakttagelser, vilket t.ex. kan vara att en handläggare noterat en ny byggarbetsplats eller restaurang. Sökningar i Skatteverkets egna system, de anmälningar av byggarbetsplatser som kommer in samt samverkan med andra myndigheter har också stor betydelse i urvalet av verksamheter som ska besökas.

Byggarbetsplatser

Enligt samordnarna skiljer sig urvalet av byggarbetsplatser delvis från urvalet av verksamheter inom kontanthandeln. Det nämns att urvalet försvåras av att det är byggarbetsplatsen och inte entreprenörerna som anmäls och att man inte vet var olika entreprenörer utför arbete. Samordnarna menar att oanmälda byggarbetsplatser är svåra att hitta och nämner att Skatteverket ännu inte har utvecklat effektiva metoder för att få kännedom om dessa. Många byggprojekt utförs i lokaler. De sägs vara särskilt svåra att upptäcka om de inte har anmälts. Urvalsförfarandet på byggområdet är enligt en samordnare relativt slumpartat eftersom det delvis saknas rutiner för arbetet.

Det kommer inte in så många tips om byggarbetsplatser till Tass. Enligt en samordnare gav konkurrenter tips när kravet på personalliggare var nytt i byggbranschen, men det händer inte så ofta nu. Tips inom byggbranschen tar andra vägar, t.ex. till insatsen för grov ekonomisk brottslighet. Där handlar det ofta om oriktiga fakturor. Då blir det fråga om andra åtgärder än en kontroll av personalliggaren. Interna tips är dock viktiga för urvalet av byggarbetsplatser som ska besökas.

Enligt en samordnare utgår man i stället i hög utsträckning från sökningar i Skatteverkets datasystem. Lokalkännedom anses vara en viktig förutsättning för att hitta lämpliga besöksobjekt även på byggområdet. Ett sätt som nämns för att hitta byggarbetsplatser är att helt enkelt att åka runt och titta.

En metod som har testats i västra regionen är att gå igenom kommunens tillstånd för byggnadsställningar, men det har inte gett så mycket. En annan metod som prövas för att få kännedom om byggprojekt är att läsa startbesked som skickas in från kommunens bygglovshandläggare. I Sundsvall testade man att följa upp bygglov, men det fungerade inte eftersom byggloven saknar uppgift om adress.

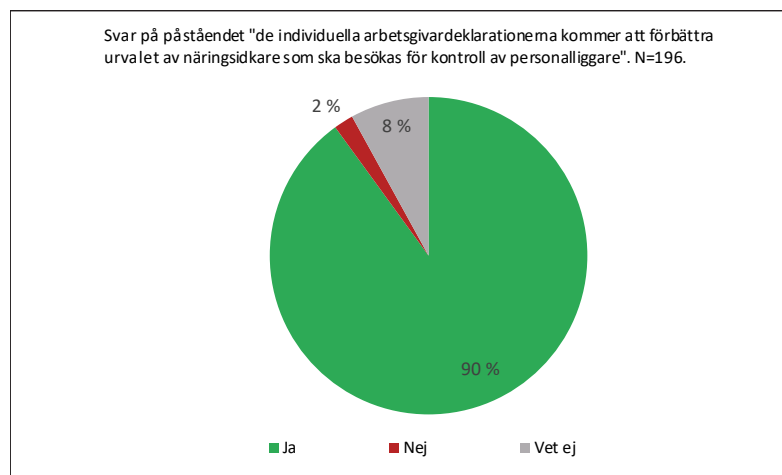
Det pågår också ett test med samkörning av Skatteverkets diariesystem Kobra och Sverige Bygger, som är en byggprojektdatabas som drivs av ett privat företag. I Umeå åkte man vid ett tillfälle ut till de platser som blev resultatet av samkörningen men hittade ingen oanmäld byggarbetsplats. Det är dock enligt en samordnare för tidigt att dra slutsatser om metodens användbarhet.

Individuella arbetsgivardeklarationer

Sedan den 1 januari 2019 får Skatteverket månadsvisa uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationer.¹⁰⁷ Sådana uppgifter har tidigare endast lämnats årsvis i arbetsgivarens kontrolluppgift. Skatteverkets handläggare har besvarat en fråga om huruvida de månadsvisa uppgifterna kommer att förbättra urvalet av näringsidkare som ska besökas för personalliggarkontroll. Av figur 4 framgår att 90 procent av respondenterna har svarat ja på frågan.

¹⁰⁷ För vissa verksamheter började kravet på månadsvisa arbetsgivardeklarationer på individnivå att gälla den 1 juli 2018.

Figur 4 De individuella arbetsgivardeklarationernas möjlighet att förbättra urvalet



Källa: Enkät till Skatteverket.

4.1.3 Hur kontrollen går till

Det här avsnittet innehåller samordnarnas redogörelse vid intervjuerna för hur kontrollbesöken genomförs.

Vid ett kontrollbesök inom kontanthandeln kontrolleras normalt både kassaregister och personalliggare. I norra regionen, där avstånden mellan orterna är stora, passar man på att göra kontroller av båda dessa hos flera näringsidkare när man har rest till en ort. Ibland är det inte möjligt att göra båda kontrollerna; t.ex. kan det vid samverkan med kommunen ta för mycket tid att göra så. Kontrollen på en byggarbetsplats avser både byggherren och enskilda byggtreprenörer.

Minst två handläggare deltar i ett kontrollbesök. Vid större kontroller kan det vara fler, t.ex. kan upp till tio personer delta i kontrollen av en byggarbetsplats.

Inför ett besök ordnar man larm med uppkoppling till ett vaktbolag. En del av säkerheten är också att det ska finnas en ansvarig chef som vaktbolaget kan kontakta under besöket.

En samordnare framhåller att Skatteverket är noga med att följa formalia för kontrollbesök, eftersom man är rädd för att beslut som fattas i ärendet inte ska hålla i domstol på grund av formaliafel. Att följa formalia är enligt samordnaren också viktigt med hänsyn till att oanmälda besök är en stor integritetskränkning.

Kontrollbesök på en restaurang

Innan kontrollanterna går in till en restaurang iakttar de hur lokalen ser ut och var det finns utgångar. De försöker störa så lite som möjligt vid besöket, t.ex. genom att avvakta en stund om det är lång kö och mycket folk i lokalen. Under

tiden kan de göra observationer av hur många personer som arbetar i verksamheten. Det görs dock inga närmare observationer eftersom kontrollen av personalliggaren bara ska ge en ögonblicksbild.

När kontrollanterna har gått in i lokalen och legitimerat sig frågar de direkt efter personalliggaren och den som är ansvarig på plats. De försöker få kontroll över personalliggaren så fort som möjligt så att den inte kan manipuleras. Om näringsidkaren måste gå och hämta liggaren följer kontrollanten med. Alla verksamma personer ombeds att identifiera sig. Om någon inte kan eller vill identifiera sig, dokumenteras det i en tjänsteanteckning. Uppgifterna om verksamma personer stäms av med personalliggaren. Vid större kontrollbesök deltar flera kontrollanter, varav vissa gör identitetskontroller medan andra kontrollerar personalliggaren.

Det är inte vanligt, men det förekommer att personer som arbetar när kontrollanterna kommer plötsligt försvinner eller att personer försöker skriva in sig retroaktivt i liggaren. Kontrollanterna har ofta med sig nya personalliggare som kan ges till en näringsidkare som saknar en sådan. Annars informerar de om hur näringsidkaren ska göra för att beställa en personalliggare.

Kontrollbesök på en byggarbetsplats

Byggkontroller skiljer sig från övriga ärenden, dels på grund av säkerhetsaspekten, dels på grund av att flera olika näringsidkare är verksamma på samma byggarbetsplats. En byggarbetsplats är inte heller avgränsad på samma sätt som en lokal. Kontrollanterna får oftast av säkerhetsskäl en följeslagare som visar runt på byggarbetsplatsen. Man försöker prata med den som är ansvarig på plats, men den personen är inte alltid där. Det kan ibland ta lång tid innan man hittar någon som kan ge kontrollanterna åtkomst till personalliggaren.

Ett problem på byggarbetsplatser är att det förekommer att verksamma personer inte talar om vilka de är eller vem de arbetar för. Ett annat problem är att verksamma personer ibland försvinner från platsen.

Kontrollen av elektroniska personalliggare

Elektroniska personalliggare är enligt en samordnare inte lika lätta att ta fram direkt som manuella. En fördel som nämns med elektroniska personalliggare är att det går att se när någon har loggat in och att uppgifterna inte kan ändras på samma sätt som uppgifterna i en bok. Inom kontanthandeln har näringsidkarna ofta Skatteverkets bok, men det förekommer även elektroniska personalliggare. Det finns olika tekniska lösningar; t.ex. kan personalliggaren vara kopplad till kassaregistret, finnas i en applikation i mobiltelefonen eller vara en stämpelklocka som är kopplad till lönesystemet.

I byggbranschen används ofta ID06-systemet där varje arbetstagare har ett kort som används för registrering i personalliggaren. Det förekommer också mobilapplikationer för personalliggare.

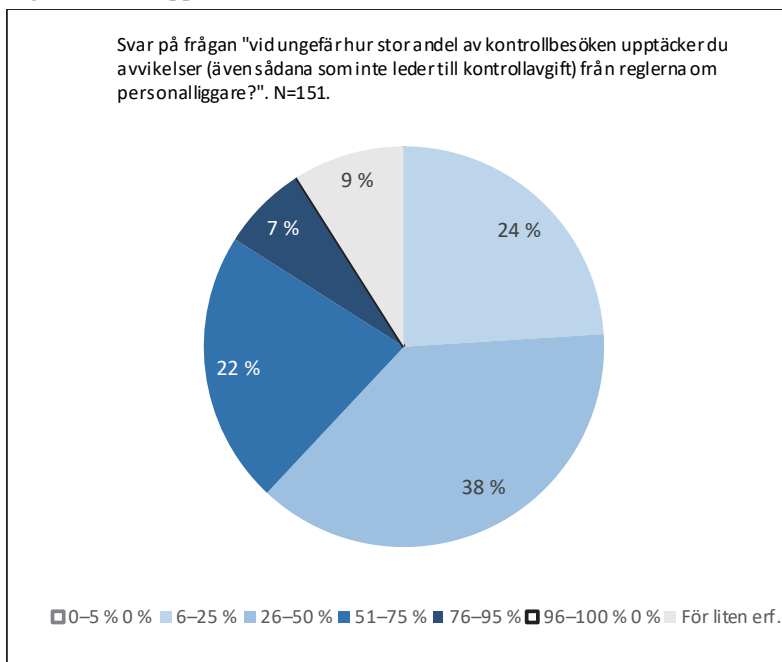
Dokumentation och beslut

Iakttagelserna vid kontrollbesöket dokumenteras i tjänsteanteckningar. Små brister som inte ger upphov till en kontrollavgift påtalas för näringsidkaren. Det fattas inget formellt beslut i sådana fall, men de påtalade bristerna skrivs ned i en tjänsteanteckning. Skälen för att inte ta ut någon avgift dokumenteras dock inte alltid. Ibland kan man se andra saker än de som ska granskas vid kontrollbesöket. Om det är något av vikt dokumenteras det i en särskild tjänsteanteckning som inte hör till besöksärendet. När det inte är aktuellt att ta ut någon avgift avslutas ärendet genom att kontrollanterna lämnar över beslutet om kontrollbesök till den ansvarige på plats.

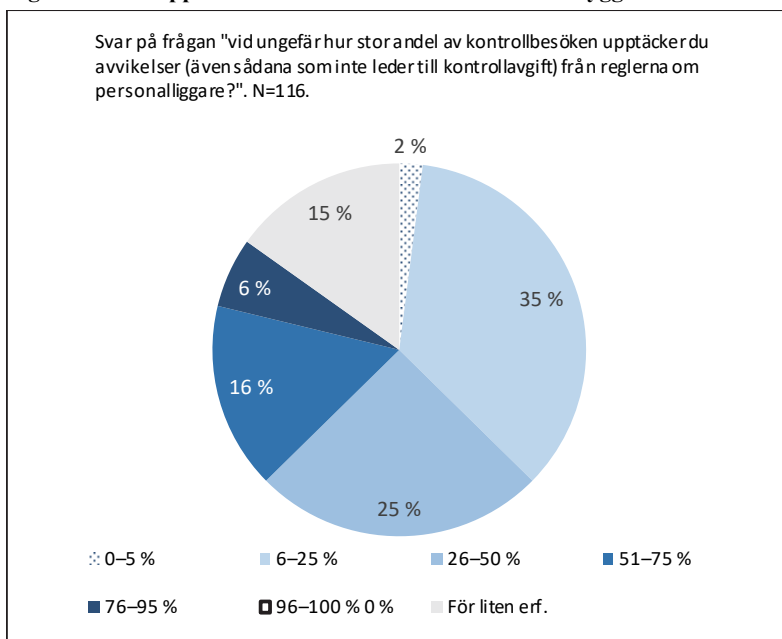
Om kontrollanterna hittar brister som kan ge en kontrollavgift informeras den ansvarige på plats om detta. Före beslutet om kontrollavgift skickar Skatteverket ett övervägande om avgift till näringsidkaren för yttrande. Handläggaren har delegation att besluta om kontrollavgift, inklusive hel och delvis befrielse, men ofta diskuteras ärendet först kollegor emellan.

Förekomsten av brister

Handläggarna som genomför kontrollbesök har besvarat en fråga om andelen av besöken där Skatteverket upptäcker brister. Svaren för kontant handeln och byggbranschen framgår av figur 5 och 6. Av figurerna framgår att drygt 60 procent av handläggarna bedömer att de upptäcker avvikelser vid mindre än vartannat besök i kontant handeln eller byggbranschen. Knappt 30 procent av handläggarna bedömer att de upptäcker avvikelser vid mer än vartannat besök inom kontant handeln. Vad gäller avvikelser vid besök i byggbranschen uppskattar drygt 20 procent av handläggarna att de upptäcker avvikelser mer än varannan gång.

Figur 5 Andel upptäckta avvikelser vid kontrollbesök i kontanthandeln

Källa: Enkät till Skatteverket. "För liten erf." står för svarsalternativet "Har för liten erfarenhet för att kunna göra en bedömning".

Figur 6 Andel upptäckta avvikelser vid kontrollbesök i byggbranschen

Källa: Enkät till Skatteverket. "För liten erf." står för svarsalternativet "Har för liten erfarenhet för att kunna göra en bedömning".

Tidsåtgång

Enligt en samordnare skiljer sig handläggningstiden mycket mellan ärendena. Ett ärende kan börja med ett besök på lunchen och vara färdigt samma dag om det inte är aktuellt med en kontrollavgift. Ett övervägande tar ett par timmar att skriva, och sedan får näringsidkaren två veckors svarstid. I sådana fall kan det ta tre–fyra veckor från besök till beslut.

En annan samordnare uppskattar tidsåtgången för handläggningen av ett ärende utan kontrollavgift till 0,5–1 timme för förberedelser, från 5 minuter upp till en timme för besöket och 0,5–1 timme för efterarbete.

Enligt en tredje uppskattning tar ett besöksärende ungefär en dag i genomsnitt. Vid byggkontroller läggs ett ärende upp för varje näringsidkare som kontrollerats på byggarbetsplatsen. Tidsåtgången för handläggningen av ett sådant ärende uppges vara ungefär densamma som för ett besöksärende inom kontanthandeln.

Begränsad revision

Skatteverket får genomföra en s.k. begränsad revision vid ett kontrollbesök för att kontrollera de handlingar som har anknytning till personalen, t.ex. anställningsbevis och kontrolluppgifter.

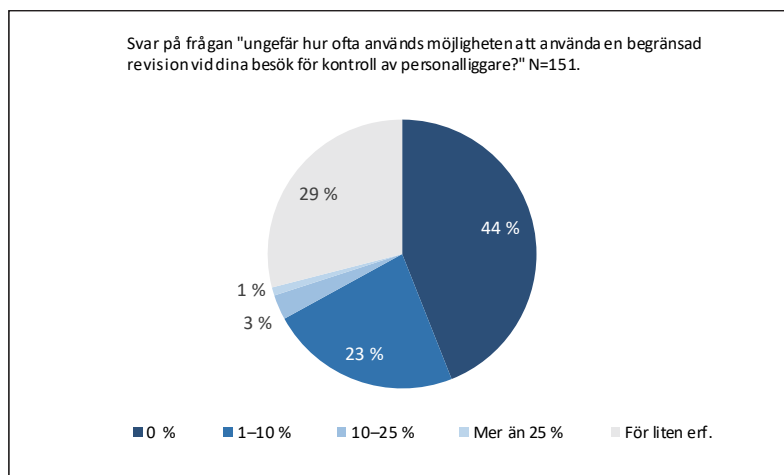
Enligt regionsamordnarna i norra, västra respektive östra regionen görs i princip inga begränsade revisioner inom regionen. Orsaker som nämns är dels att det saknas behov av att göra det, dels att såväl särskilda befogenheter som förberedelser krävs för att genomföra dem.

Den fördel som har nämnts vid intervjuerna är att en begränsad revision gör det möjligt att ”säkra materialet” vid misstankar om att personalliggaren annars kan försvinna. Man kan också kontrollera t.ex. anställningsavtal på plats, vilket gör efterhandskonstruktioner svårare. Dessutom ger en begränsad revision möjligheten att ställa fler frågor.

I södra regionen är det särskilt ett kontor som har använt sig av begränsad revision eftersom Skatteverket där har haft problem med att personalliggaren ”försvunnit” när det blivit aktuellt med en skattekontroll.

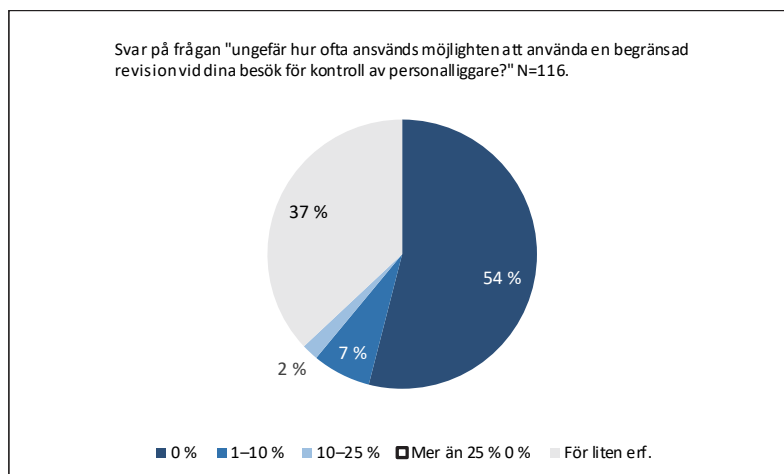
Att Skatteverket inte utnyttjar möjligheten att genomföra begränsade revisioner i någon större utsträckning framgår även av övriga handläggares svar i figur 7 och 8. Möjligheten utnyttjas något oftare vid kontroller av kontantbranschen än vid kontroller av byggbranschen.

Figur 7 Förekomsten av begränsad revision vid kontrollbesök inom kontant-handeln



Källa: Enkät till Skatteverket. För liten erf. står för svarsalternativet "Har för liten erfarenhet för att kunna göra en bedömning".

Figur 8 Förekomsten av begränsad revision vid kontrollbesök inom byggbranschen



Källa: Enkät till Skatteverket. För liten erf. står för svarsalternativet "Har för liten erfarenhet för att kunna göra en bedömning".

Återbesök

Efter ett kontrollbesök bedömer Skatteverket behovet av ett återbesök. Av intervjuerna med samordnarna framgår att regionernas bedömning är tämligen likartad men att den i vissa delar skiljer sig åt.

Gemensamt för regionerna är att bristernas storlek vägs in när Skatteverket tar ställning till frågan om återbesök. När det är fråga om mer allvarliga brister görs ofta ett återbesök, oavsett om kontrollavgift har tagits ut eller inte. Om bristerna var mindre allvarliga händer det enligt en samordnare att det görs ett

återbesök om man ändå är på orten, men man åker inte några längre sträckor bara för ett återbesök. Två av samordnarna nämner även att ett skäl för återbesök kan vara att man efter första besöket känner en osäkerhet vad gäller hur väl näringsidkaren uppfyller kraven på att föra personalliggare. Begränsade resurser är enligt ett par av samordnarna också en faktor som kan påverka antalet återbesök.

Normalt görs inget återbesök om Skatteverket har inlett en fördjupad utredning av verksamheten.

Tidpunkten för återbesöket varierar. För fem av regionerna nämns en bortre tidsgräns på ett år efter första besöket. En samordnare menar att det kan vara angeläget att göra ett återbesök direkt när det är fråga om en helt ny verksamhet som drivs av en näringsidkare som inte har haft personalliggare tidigare.

Förbättringsgraden vid återbesök skiljer sig åt enligt samordnarna. En samordnare menar att nyetablerade näringsidkare oftare anpassar sig till lagstiftningen än andra näringsidkare. En annan samordnare framför att bristerna kan vara åtgärdade om man kommer tillbaka inom en kort tid från tidpunkten för beslutet om kontrollavgift, för att sedan ha återkommit om man gör ett tredje besök. Enligt en samordnares uppfattning har det i de flesta fall skett en förbättring vid återbesöket.

4.1.4 Skatteverkets övriga synpunkter

I det här avsnittet redovisas några av de övriga synpunkter på personalliggarkontrollen som Skatteverkets handläggare har lämnat vid intervjuerna.

Byggherrarna glömmer ofta att avanmäla en byggarbetsplats när verksamheten är avslutad, vilket kan leda till att Skatteverket åker ut på kontrollbesök i onödan. Ett sätt att komma till rätta med det problemet vore att införa en kontrollavgift för att man inte avanmäler en avslutad byggarbetsplats. Ett sätt att göra det lättare för byggherrarna att komma ihåg avanmälan vore att se till att de samlat kan se alla sina anmälda byggarbetsplatser när de loggar in i systemet.

En fråga är vad som gäller när en näringsidkare har "satelliter" till sin verksamhetslokal och personalliggaren inte finns tillgänglig hos "satelliten". Hur lång tid ska man acceptera att det tar att hämta liggaren och vilken betydelse har det om näringsidkaren har möjlighet att ändra i den under tiden?

En återkommande synpunkt i enkätens kommentarsfält är att många företag numera har utländsk personal och verksamhet och att kontrollerna därför ibland blir uddlösa. Svårigheterna att kontrollera utländska företag tas även upp av en samordnare som dock menar att problemet inte är specifikt för kontrollen av personalliggare och nämner att frågan om hur utländska företag ska hanteras generellt är under utredning.

I några av de öppna svaren i enkäten framgår en medvetenhet om brister i samband med kontrollerna. En handläggare skriver att det känns som om Skatteverket påför avgifter på dem som faktiskt är ärliga men samtidigt missar dem

som fuskar. Personalliggarna, kontrollerna och avgifterna beskrivs som trubbiga instrument, och träffsäkerheten när det gäller att komma åt företag som använder svart arbetskraft uppfattas som låg. En handläggare skriver att Skatteverket borde bli bättre på att sälla bort företag som gör oavsiktliga fel och koncentrera kontrollerna på företag som återkommande gör fel.

Det framkommer också i enkätens del för kommentarer att det finns kunskap inom Skatteverket om att det pågår medvetet fusk med personalliggarna. Elektroniska personalliggare kan vara manipulerade, och i pappersliggare ändras arbetstider med hjälp av suddbara bläckpennor eller genom att siffror ändras (t.ex. kan siffran 1 i efterhand ändras till 4 eller 7). Det förekommer också att personal springer iväg när Skatteverket kommer på oanmält besök. Ytterligare andra fuskar genom att låtsas att de inte förstår de regler som finns.

Administrativt stöd

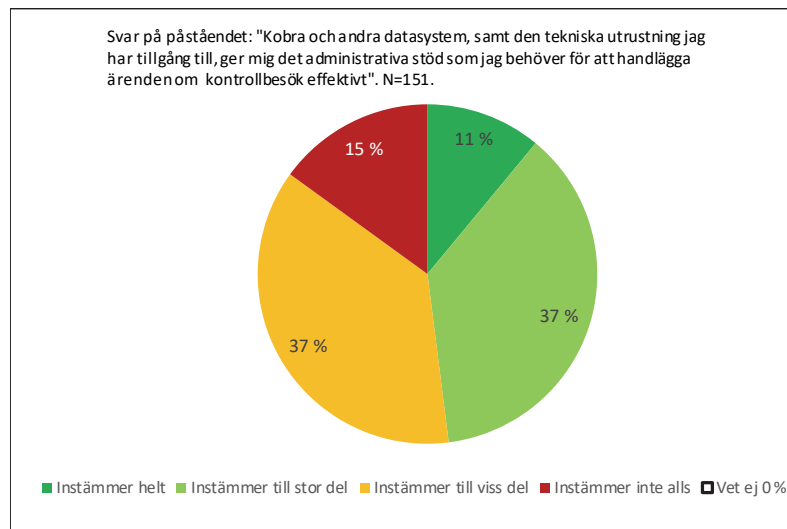
De flesta samordnarna har framfört kritik mot det administrativa stödet i kontrollen av personalliggare. Diariesystemet för personalliggare, Kobra, har inte några elektroniska blanketter, vilket innebär att blanketterna måste skrivas ut och fyllas i för hand, för att sedan skannas in i systemet. När man inte vet på förhand vilken näringsidkare man ska besöka måste man fylla i beslutsblanketten manuellt på plats, vilket är besvärligt när blanketten ska finnas i tre fyra exemplar.

Även tjänsteanteckningar, överväganden och beslut måste skannas in i Kobra. Digitala handlingar som kommer in i ärendet digitalt kan inte föras över elektroniskt till Kobra. För obligatorisk omprövning av kontrollavgifter måste man använda ett annat system. Debiteringen av en kontrollavgift går, till skillnad från t.ex. debiteringen av moms, inte in automatiskt i skattekontot utan måste läggas in manuellt i skattekontot.

Samordnarna har framfört behov av bättre verktyg ute på fältet. De skulle behöva bärbara datorer eller surfplattor med de applikationer som behövs för verksamheten, så att de t.ex. kan fylla i blanketter elektroniskt på platsen och skriva in tjänsteanteckningar direkt i systemet under besöket. Man ska även kunna se om en byggarbetsplats är anmäld och kontrollera vem det är som är näringsidkare.

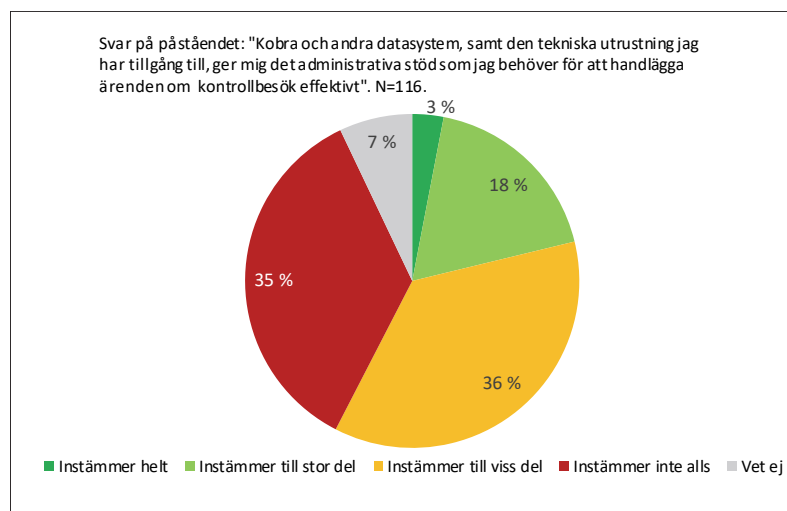
Övriga tillfrågade handläggare har en mindre negativ syn på det administrativa stödet, se figur 9 och 10. Bilden skiljer sig dock kraftigt mellan kontrollen inom kontanthandeln och kontrollen av byggverksamhet. Vid handläggning av besök i byggbranschen anser endast en av fem att datasystemen och den tekniska utrustningen ger det stöd som behövs för att handlägga ärenden om kontrollbesök effektivt. Motsvarande andel för handläggning av ärenden i kontanthandeln är ungefär hälften. Mer än en tredjedel instämmer inte alls i att det administrativa stödet är tillräckligt för kontrollbesök i byggbranschen.

**Figur 9 Administrativa stöd för effektiv handläggning av besök inom kon-
tanthandeln**



Källa: Enkät till Skatteverket.

**Figur 10 Administrativa stöd för effektiv handläggning av besök inom bygg-
branschen**



Källa: Enkät till Skatteverket.

4.2 Bransch- och näringslivsorganisationers synpunkter på kontrollbesöken

4.2.1 Kontantbranschen

Frisörföretagarna

Vid intervjun med Frisörföretagarna framkommer att de inte får så många synpunkter på kontrollen av personalliggare från sina medlemmar. Medlemmarna är dock enligt Frisörföretagarna kritiska till att Skatteverkets kontroll riktas mot de som är skötsamma, medan en konkurrent som tar 100–150 kronor för en klippning kommer undan.

Att allt ansvar faller på arbetsgivaren innebär enligt Frisörföretagarna en psykisk press på arbetsgivaren. Skatteverkets bemötande har dock enligt deras erfarenheter varit bra vid majoriteten av kontrollbesöken. Det har t.o.m. hänt att medlemmar på eget initiativ har berättat för Frisörföretagarna att bemötandet vid ett besök varit bra och att kontrollanternas är mer informativa nu än vad de har varit tidigare.

Frisörföretagarna anser att Skatteverket borde göra en jämförelse av verksamhetens omfattning med omsättningen, både inför urval och på besöket. Enligt dem är systemet tandlöst om det inte görs kvalitativa kontrollbesök, dvs. hos företag som kan misstänkas vara oseriösa, med fördjupad utredning. De anser att Skatteverket borde frångå dagens mer kvantitativt inriktade kontrollbesök.¹⁰⁸

Sveriges Tvätteriförbund (STF)

Vid intervjun framhåller STF att urvalet av tvätterier för kontroll är för litet och att kontrollbesöken i branschen är alldeles för få i segmentet för konsumenttvättar där riskerna för prisdumpning på grund av felaktigheter är som störst.¹⁰⁹

STF anser att Skatteverkets information om regelverket bör förbättras. Enligt STF informerade Skatteverket inte om det nya regelverket innan det infördes, vilket man anser är en brist som innebär att även väletablerade näringsidkare inte har tillräcklig kunskap i frågan. STF sprider på eget initiativ all information som man har tillgänglig om personalliggare via sitt nyhetsbrev och på förbundsmöten. STF har även bjudit in Skatteverket ett antal gånger för att informera om personalliggare och arbetet mot skattefusk. Enligt STF är det däremot svårt att nå ut till näringsidkare som inte är anslutna till STF och som har ett stort behov av information. STF anser att samarbetet med Skatteverket har varit konstruktivt, förutom att det har varit svårt att få tillgång till statistik från Skatteverket.¹¹⁰ STF har haft återkommande kontakt med en person på Skatteverket som har informerat och i viss mån tagit emot tips.

¹⁰⁸ Uppgifterna bekräftas av Frisörföretagarna vid utfrågningen.

¹⁰⁹ Uppgifterna bekräftas av Sveriges Tvätteriförbund vid utfrågningen.

¹¹⁰ STF har senare informerat om att de har fått viss statistik från Skatteverket efter intervjun.

Enligt STF har det tillkommit många nya företag som hämtar och lämnar tvätt direkt från hemmen. Dessa har ofta välde signerade webbplatser men det är svårt att hitta information om företagen. När dessa företag kan erbjuda tvätt till halva det marknadsmässiga priset kan det enligt STF finnas anledning att fundera på om verksamheten bedrivs enligt gällande lagstiftning då förutsättningarna i övrigt är lika. Skatteverket borde enligt STF öka kontrollen av sådana företag.

Ett annat segment där det enligt STF finns risk för skatteoegentligheter är där tvätten tas om hand av ombud i butiker och sedan skickas iväg till ett tvätteri på en annan plats. STF anser att Skatteverket bör lokalisera och kontrollera sådana tvätterier.

Visita

Den bild som Visita förmedlar vid intervjun är att Skatteverket kontrollerar många företag där det inte finns något som pekar på att det kan förekomma fusk, exempelvis stora kedjeföretag med mycket god kontroll och möjlighet att redovisa pengaflöden i verksamheten. Sådana kontroller känns enligt Visita missriktade. Visitas medlemsföretag har också ifrågasatt varför Skatteverket gör kontroller mitt i lunchrusningen. Enligt Visita känner de sig ibland utpekade och upplever att Skatteverket inte lyssnar på deras synpunkter.¹¹¹

4.2.2 Byggbranschen

Föreningen Byggherrarna (Byggherrarna)

Vid intervjun framför Byggherrarna önskemål om att Skatteverket ska göra fler kontrollbesök av byggarbetsplatser som inte har anmälts. Enligt Byggherrarna har endast 300 av 10 000 kontrollbesök på byggarbetsplatser avsett oanmälda byggarbetsplatser.

Byggherrarna påtalar också problemet med att byggarbetsplatser inte avanmäls hos Skatteverket. De framför att i dag görs 20 procent av kontrollbesöken av byggarbetsplatser på platser som inte är avanmälda, trots att byggverksamheten har upphört. Enligt dem skulle avanmälan underlättas om byggherren samlat kunde se sina anmälda byggarbetsplatser och om systemet för anmälningar skickade ut påminnelser. Det nämns också att det finns ett behov av att Skatteverket utvecklar sin webbplats så att anmälningssystemet förbättras även i andra avseenden och att informationen till byggbranschen samlas.

Glasbranschföreningen (GBF)

Vid intervjun framkommer att GBF har den generella uppfattningen att det ska vara färre regler, men mer kontroll. Om det finns många regler men lite kontroll, snedvrids enligt GBF bara konkurrensen ännu mer av reglerna. GBF menar att Skatteverket mestadels kontrollerar seriösa företag som har anmält sig

¹¹¹ Uppgifterna bekräftas av Visita vid utfrågningen.

till Skatteverket, medan det är företag som ”flyger under radarn” som är problemet. Skatteverket borde enligt GBF lägga ökade resurser på de oseriösa företagen som bedriver svart verksamhet.

Enligt GBF är Skatteverket duktigt på kontroll, och GBF ville därför att ansvaret för kontrollen av personalliggare skulle ligga där. GBF upplever att dialogen med Skatteverket fungerar bra och att det har varit lätt att ta upp frågor med Skatteverkets särskilda kontaktpersoner. GBF:s medlemmar hör sällan av sig om personalliggarkontrollen, och inget företag som har hört av sig har varit missnöjt.

Installatörsföretagen och Sveriges Elkraftentreprenörer

Vid intervjun med Installatörsföretagen framförs att deras medlemmar anser att antalet kontroller av personalliggare borde ökas. Enligt medlemmarna görs i dag inte så många kontroller på byggarbetsplatserna.

Installatörsföretagen anser att Skatteverkets fokus också borde ändras. De menar att Skatteverket har valt att koncentrera sig på byggarbetsplatser som är enkla att kontrollera, dvs. de stora byggföretagens inhägnade arbetsplatser där det förekommer minst svartarbete. Deras uppfattning är att kontrollen i stället i större utsträckning borde riktas mot ombyggnader och fokusera på mindre entreprenader och byggarbetsplatser som inte har anmälts till Skatteverket. De menar att Skatteverket t.ex. borde åka runt och leta efter kassar med byggavfall för att hitta ombyggnationer. Vidare skulle Skatteverket kunna följa upp alla bygglov och bygganmälningar och jämföra dem med byggarbetsplatser som anmälts till Skatteverket.

Enligt Installatörsföretagen upplever deras medlemmar att Skatteverkets kontrollanter har ett trevligt bemötande. Det är dock inte alltid som medlemmarna träffar kontrollanterna eftersom det oftast är huvudentreprenören som sköter kontakterna med Skatteverket under kontrollen. Medlemmarna tycker att det går att föra en dialog med kontrollanterna och att man får befrielse från kontrollavgiften om det finns goda skäl. Installatörsföretagen uppger att de inte har fått så många klagomål på Skatteverket från medlemmarna. I början upplevde dock medlemmarna att Skatteverket hade svårt att svara på deras frågor om personalliggarsystemet. Det fanns många tolkningsfrågor som Skatteverket inte kunde besvara, t.ex. om avgränsningen av en byggarbetsplats. Nu anser medlemmarna att Skatteverket är bättre på att lämna besked, men det finns fortfarande utrymme för förbättring. Som ett exempel nämns att sådan grundläggande information som Skatteverkets personalliggarnummer för arbetsplatsen inte alltid anges i kommunikationen från Skatteverket.

Sveriges Elkraftentreprenörer har framfört att de instämmer i Installatörsföretagens synpunkter på Skatteverkets kontroll, förutom att de inte har samma syn på behovet av fler kontroller av personalliggare. Sveriges Elkraftentreprenörer anser att Skatteverket har utfört och fortfarande utför kontroller i relativt stor omfattning, vilket de ser positivt på.

Maskinentreprenörerna

Vid intervjun med Maskinentreprenörerna framhålls att de anser att Skatteverkets kontroll har alldeles för stort fokus på den seriösa delen av byggbranschen. Kontrollen görs enligt dem ofta på stora byggarbetsplatser i större städer där det främst finns etablerade företag som inte fuskar. De menar att det i stället är de oanmälda byggarbetsplatserna i utkanten av städerna som man behöver komma åt, t.ex. industribyggen ”ute i skogen”. Även byggarbeten i villor, dvs. konsumentdelen av byggbranschen, som inte omfattas av krav på personalliggare, behöver enligt dem kontrolleras för att ge systemet legitimitet. Maskinentreprenörerna upplever att Skatteverket över huvud taget genomför ganska få kontroller av byggarbetsplatser. De har dock viss förståelse för att det kan vara svårt för Skatteverket att hitta de oanmälda byggarbetsplatserna. Enligt Maskinentreprenörerna känner deras medlemsföretag inte till att Skatteverket har en tipsfunktion för tips om bl.a. oanmälda byggarbetsplatser.

En svårighet som nämns är Skatteverkets kontroll av kravet på att bevara uppgifter i personalliggaren. Enligt Maskinentreprenörerna ställer sig medlemsföretagen undrande inför hur de ska visa att det kravet är uppfyllt vid kontrollen. De menar att det kan vara svårt för entreprenören att lämna de uppgifter som Skatteverket kräver att få eftersom det är byggherren som har tillgång till utrustningen för personalliggaren.

Måleriföretagen

Måleriföretagen uppger vid intervjun att de inte kan uttala sig om hur Skatteverkets kontroller fungerar eftersom kontrollerna är så få. När Måleriföretagen kontaktade ca 25 av de större medlemsföretagen visade det sig att inget av företagen hade varit med om ett kontrollbesök. Måleriföretagen anser att det är viktigt att antalet kontroller ökar och att de leder till att Skatteverket utreder fusk.

Plåt- & Ventföretagen

Vid intervjun framför Plåt- & Ventföretagen att de har fått uppfattningen att Skatteverkets kontroll begränsar sig till att kontrollera själva systemet. De har inte sett något fall där kontrollen lett till att man har upptäckt svart arbetskraft eller annat skattefusk. I stället är det skötsamma företag som drabbas av avgifter när någon glömt att logga in eller ut.

Stockholms Byggmästareförening

Vid intervjun framför Stockholms Byggmästareförening uppfattningen att Skatteverket utför få kontrollbesök och att kontrollen endast sker på anmälda byggarbetsplatser där verksamheten bedrivs av seriösa företag som sköter skatter och avgifter korrekt. Kontrollbesök på oanmälda byggarbetsplatser där det är oklart vilka som är huvudmän verkar enligt föreningen göras mycket sällan, inte ens efter tips.

Enligt Stockholms Byggmästareförening fokuserar Skatteverket på bevarandekravet vid kontrollbesöket, dvs. kontroll av historiska uppgifter i personalliggaren, och begär att personalliggaren ska skickas in till Skatteverket i stället för att kontrollera den på plats. Föreningen menar att det ofta är så att Skatteverket inte frågar vilka de verksamma personerna på byggarbetsplatsen är, dvs. man gör ingen avstämning mellan verksamma personer och personerna som är inloggade i personalliggaren. Om man ser till syftet med personalliggarna borde enligt föreningen det sistnämnda vara fokus vid kontrollbesöken i stället för bevarandekravet.

Stockholms Byggmästareförening tar upp att företagens erfarenhet ofta är att Skatteverkets kontrollanter inte har haft en trevlig attityd under kontrollbesöket. Skatteverket sägs hota med åtgärder om platschefen motsätter sig att skicka in personalliggaren till Skatteverket och i stället erbjuder hjälp med att ta fram uppgifter bakåt i tiden så att Skatteverket kan kontrollera uppgifterna på plats.

Stockholms Byggmästareförening menar att Skatteverkets kontrollbesök måste samordnas med den kontroll som utförs av gränspolis, Migrationsverket och Ekobrottsmyndigheten, annars blir kontrollen inte effektiv. Man framhåller att det är viktigt att åtgärder vidtas direkt eftersom alla bevis är borta redan dagen efter kontrollen.

Sveriges Byggindustrier

Vid intervjun med Sveriges Byggindustrier framförs att de har medlemsföretag som anser att kontrollerna av personalliggare bara riktas mot skötsamma företag medan de oseriösa företagen kommer undan eftersom de inte fångas upp av systemet. Sveriges Byggindustrier skulle gärna se att Skatteverket gjorde fler personalliggarkontroller, särskilt på byggarbetsplatser som inte har anmälts till Skatteverket. De menar att det inte borde vara svårt att hitta företag som inte följer reglerna för personalliggare. Enligt dem är urvalet skevt eftersom de företag som för personalliggare i princip vill göra rätt. Deras uppfattning är att det huvudsakligen är företag som inte för personalliggare som agerar i strid med andra regler. De nämner också att de inte får veta hur urvalet av företag som ska besökas går till.

Sveriges Byggindustrier tar vid intervjun också upp svårigheterna med att kontrollera en byggarbetsplats som inte är avgränsad på samma sätt som en verksamhetslokal. Skatteverket kan inte göra så mycket om någon springer iväg när man kommer dit på kontrollbesök. Sveriges Byggindustrier påpekar även att det finns särskilda svårigheter med att kontrollera bostadsrättsföreningars fastigheter. Enligt Skatteverkets uppgifter görs inte så många kontrollbesök på byggarbetsplatser i sådana fastigheter, eftersom kontrollerna tar stora resurser i anspråk. Detta är enligt Sveriges Byggindustrier inte tillfredsställande.

Enligt vad medlemsföretagen har framfört till Sveriges Byggindustrier fungerar Skatteverkets kontroll av personalliggarna huvudsakligen bra numera;

kontrollanterna är tydliga och bemöter företagen på ett bra sätt. Enligt Sveriges Bygginstrumenter var ett problem i början att Skatteverket inte hade lärt sig byggarbetsplatsernas säkerhetsföreskrifter. Detta problem finns dock inte längre.

En fråga där det har varit friktion mellan Skatteverket och byggföretagen är enligt Sveriges Bygginstrumenter vad bevarandekravet innebär för kontrollen. Sveriges Bygginstrumenter anser att det är oklart hur långt tillbaka i tiden Skatteverket får granska personalliggaren vid ett kontrollbesök. Ibland har Skatteverkets kontrollanter begärt att personalliggaren ska mejlas till dem efter ett kontrollbesök för att de ska kunna kontrollera om bevarandekravet är uppfyllt. Här behövs det enligt Sveriges Bygginstrumenter transparens och enhetlighet i tillämpningen. Medlemsföretagen upplever det som att kontrollanterna vill sätta dit dem när de inte nöjer sig med att granska hur personalliggaren är förd under dagen för besöket.

Sveriges Bygginstrumenter skulle vilja att Skatteverket alltid skrev motiverade beslut efter en kontroll, även när beslutet innebär att företaget på grund av befrielse eller av andra skäl inte får en kontrollavgift. Då skulle systemet bli mer transparent. Beslutet bör också alltid skickas till företaget, inte lämnas på byggarbetsplatsen. Företagen skulle få mer kunskap på det sättet, vilket skulle vara till hjälp även för Skatteverket som också kunde få goodwill av att systemet upplevs som transparent.

4.2.3 Övriga näringslivsorganisationer

Företagarna

Företagarna uppger vid intervjun att deras medlemmar som ger Skatteverkets kontrollanter ganska högt betyg. Medlemmarna tycker att kontrollanterna är hjälpsamma och serviceinriktade. Dock är det många av deras medlemmar som känner sig misstänkliggjorda genom de oanmälda kontrollbesöken.¹¹² Företagarna anser att det är ett problem att regelverket är sådant att Skatteverket måste ta ut en kontrollavgift även vid misstag. De menar att detta leder till att Skatteverket agerar polisiärt och därmed riskerar sitt förtroende hos företagen.

För att seriösa företag inte ska drabbas av kontrollavgifter för misstag anser Företagarna att reglerna borde kunna ändras så att Skatteverket endast får göra oanmälda kontrollbesök när det finns skäl att misstänka att ett företag fuskar. De framför vidare att det i och för sig är rimligt att Skatteverket ofta gör återbesök hos företag, men invänder mot att vissa skötsamma företag blir kontrollerade väldigt ofta.

Småföretagarnas Riksförbund (Småföretagarna)

Vid intervjun framför Småföretagarna att de anser att Skatteverket gör för få kontroller. De berättar att deras medlemmar har lämnat både positiva och ne-

¹¹² Uppgifterna bekräftas av Företagarna vid utfrågningen.

gativa synpunkter på Skatteverkets kontroll. En allmän uppfattning hos medlemmarna är att det ofta är de seriösa företagen som får kontrollavgifter medan de oseriösa inte kontrolleras.¹¹³

Småföretagarna anser att Skatteverket bör informera vid första kontrollbesöket i stället för att besluta om en kontrollavgift direkt när man hittar felaktigheter. De för fram att den s.k. Rättviksmodellen för livsmedelstillsyn som tillämpas av vissa kommuner skulle kunna tillämpas även av Skatteverket vid kontroll av personalliggare. Enligt Småföretagarna har metoden – som bl.a. innebär information och diskussion om åtgärder i ett första steg – höjt kompetensen hos företagen och fått dem att följa reglerna i större utsträckning. Det är enligt Småföretagarna viktigt att börja med information eftersom små företag inte alltid känner till reglerna så bra när de startar verksamheten. Information uppges också vara bra för företagare som inte är så duktiga på svenska.

Svenskt Näringsliv

Svenskt Näringsliv uppger sig vid intervjun ha förstått att antalet kontroller av personalliggare har minskat kraftigt sedan systemet infördes. Svenskt Näringsliv menar att dagens regelsystem tillhandahåller andra verktyg än kontroll av personalliggare som Skatteverket kan använda för att granska företag och förhindra skatteundandragande.¹¹⁴

4.3 Arbetstagarorganisationers synpunkter på kontrollbesöken

4.3.1 Kontantbranschen

Handelsanställdas förbund (Handels)

Vid intervjun framför Handels att frisörföretagen i allmänhet var noga med att följa reglerna när kraven på personalliggare började gälla, eftersom de var inställda på att Skatteverket kunde komma på besök. Enligt Handels gör Skatteverket numera inte kontroller lika ofta, och det förekommer en hel del fusk. Därför är det viktigt att Skatteverket gör fler kontrollbesök, menar Handels.

Ett annat problem som nämns är att det inte alltid är rätt företag som kontrolleras. Man anser att de oseriösa företagen får besök av Skatteverket i mindre utsträckning än de seriösa. Enligt Handels borde Skatteverket därför förändra urvalet av företag som ska kontrolleras. I stället för stora företag med många anställda borde Skatteverket i större utsträckning inrikta sig på företag som har redovisat få eller inga anställda. Då skulle Skatteverket förmodligen hitta mer fusk.

¹¹³ Uppgifterna bekräftas av Småföretagarna vid utfrågningen.

¹¹⁴ Uppgifterna bekräftas av Svenskt Näringsliv vid utfrågningen.

4.3.2 Byggbranschen

Byggnadsarbetareförbundet (Byggnads)

Vid intervjun framhåller Byggnads att man efterfrågar samverkan mellan Skatteverket och andra berörda myndigheter. Enligt Byggnads borde också flera myndigheter göra gemensamma kontroller för att komma åt fusket i byggbranschen.

Byggnads tar upp att Skatteverket vid personalliggarkontrollen i princip bara får kontrollera vilka personer som är verksamma på en byggarbetsplats och jämföra med personalliggare samt kontrollera att bevarandekravet är uppfyllt. Byggnads förordar därför i stället den s.k. Nackamodellen där det gjordes ett försök med samverkan mellan myndigheter. Byggherren betalade då inte för utfört arbete förrän alla skatter och sociala avgifter var betalda av entreprenörerna.

Byggnads framhåller att svenska byggföretag är seriösa men utsätts för illojal konkurrens från oseriösa utländska aktörer. Enligt Byggnads krävs det bättre kontroll över dessa aktörer om den svenska modellen ska hålla. För att få bort de oseriösa företagen krävs det åtgärder som kostar lite mer och i viss mån hindrar företagandet, menar Byggnads.

Byggnads anser att det är svårt att veta om ett företag är seriöst eller inte, vilket inte minst visar sig vid upphandling av offentliga projekt, och efterfrågar mer kunskap i den frågan. Det nämns att Skatteverket har tagit fram information som man kan använda för att bedöma företag och att den stora branschgruppen har tagit fram riskfaktorer.

Byggcheferna

Den bild som Byggcheferna ger vid intervjun är att Skatteverkets personal inte har haft så stor kunskap om de förutsättningar som råder på byggarbetsplatser. Det nämns också att Skatteverket bara pratar med platsledningen vid sina kontrollbesök och inte med övrig personal. Enligt Byggcheferna finns det andra personer, t.ex. skyddsombud, som kan ge relevant information till Skatteverket. Om skyddsombuden fick information i förväg om att en kontroll kommer att ske skulle de också kunna förbereda sig.

Ett stort problem enligt Byggcheferna är att Skatteverket inte hittar oseriösa företag, eftersom dessa inte anmäler sin verksamhet till Skatteverket. Oseriösa företag som har blivit påkomna kan enkelt starta om sin verksamhet i nytt namn. Byggcheferna skulle vilja att Ekobrottsmyndigheten kopplades in när oseriösa företag uppdagas, eftersom den myndigheten har större befogenheter än Skatteverket. Byggcheferna anser att Skatteverkets utredningar ofta görs för sent för att ha avsedd verkan; företaget kan ha försvunnit och startat om i ny regi.

Byggcheferna upplever också att Skatteverkets information om hur uppgifterna i personalliggaren används är bristfällig. I vissa fall kan personalen på byggarbetsplatsen bli misstänksam mot hur systemet används när de saknar

sådan information. På vissa byggarbetsplatser är platsledningen dåligt informerad om systemet och har därför svårt att svara på frågor om personalliggarna från personal och underleverantörer. Byggcheferna föreslår därför att Skatteverket ska börja informera arbetstagarna om personalliggarsystemet vid sina kontrollbesök.

Svenska Elektrikerförbundet

Vid intervjun framkommer att Svenska Elektrikerförbundet på central nivå inte har hört talas om några kontroller av personalliggare. Man förklarar det med att det antingen inte görs så många kontroller eller att de genomförs på ett sådant sätt att montörerna inte märker dem.

Svenska Elektrikerförbundet uppger att det förekommer att arbetsgivare vill använda personalliggare för andra ändamål, exempelvis för att lägga in hälsouppgifter i de digitala systemen, vilket man motsätter sig från fackligt håll. Enligt förbundet är det därför viktigt att kontrollen av personalliggare är en myndighetsuppgift och inte en arbetsgivarfråga så att systemen endast används för det ändamålet. Förbundet anser att det också är viktigt att Skatteverket har tillräckliga resurser för kontrollen.

Målareförbundet

Vid intervjun framkommer att Målareförbundet upplever det som att Skatteverkets kontroller har minskat och att man anser att kontrollerna borde vara fler. Synen på antalet kontroller kan dock enligt förbundet ha påverkats av att måleriarbeten på byggarbetsplatser har korta hålltider, dvs. kontroller kan ha gjorts när inga målare var på plats. Enligt förbundet är det inte ovanligt att renodlade måleriarbeten understiger fyra prisbasbelopp, vilket innebär att företaget inte är ansvarigt för att tillhandahålla utrustning för personalliggare.

Målareförbundet anser att det finns en stor okunskap om kravet på personalliggare bland byggherrar som inte är byggföretag. Därför menar förbundet att Skatteverket borde rikta in sig på kontroller av sådana byggherrar, t.ex. bostadsrättsföreningar som inte har kunskap om kravet på personalliggare. Målareförbundet anser också att Skatteverket borde välja att göra kontroller på byggarbetsplatser där entreprenörskedjorna är långa.

Det nämns även att Skatteverket behöver öka sin information om personalliggarsystemet.

Målareförbundet upplever ibland att Skatteverket inte reagerar på tips. I ett fall kontaktade ombudsmannen det lokala skattekontoret med ett tips, men det ledde inte till någon kontroll. Enligt förbundet borde det finnas en central och synlig tipsfunktion hos Skatteverket.

Landsorganisationen i Sverige (LO)

Vid intervjun framför LO att det är positivt att Skatteverket kan göra oannonserade besök, vilket man inte anser borde vara något problem för seriösa företag. LO menar dock att seriösa företag kan ha anlitat oseriösa underentreprenörer och därför vill undvika kontroller.

Enligt LO:s uppfattning är Skatteverkets kontroll av personalliggare bred och omfattar även seriösa företag, särskilt i byggbranschen. LO anser att Skatteverket har varit effektivt på så sätt att det har gjorts många kontroller av personalliggare, men enligt LO behövs det ändå mer resurser till kontrollbesök.

4.4 Sammanfattning

Skatteverket gjorde flest kontrollbesök 2007 och 2016, 31 000 respektive 18 000 besök. Minst antal besök gjordes 2014, knappt 6 000 besök. Skatteverket gör flest kontrollbesök inom bygg- och restaurangbranscherna.

Skatteverkets handläggare ger själva uttryck för att det är svårt att hitta de oanmälda arbetsplatserna. Skatteverket använder flera olika källor för att hitta verksamheter och ger exempel på hur man prövar nya metoder för att förbättra träffsäkerheten. Urvalet är riskbaserat, och man prioriterar även synlighet.

Drygt 30 procent av Skatteverkets handläggare som har svarat på enkäten upptäcker avvikelser från reglerna för personalliggare vid mer än hälften av kontrollbesöken inom kontanthandeln. För byggbranschen är motsvarande siffra drygt 20 procent. Förbättringsgraden hos näringsidkarna till följd av Skatteverkets besök varierar enligt myndighetens samordnare.

En återkommande åsikt inom både bransch-, näringslivs- och arbetstagarorganisationerna är att Skatteverket bör genomföra fler kontroller. Så gott som samtliga aktörer som har intervjuats är ense om att Skatteverket inte riktar kontrollerna mot rätt verksamheter. De anser att för många kontrollbesök görs hos seriösa verksamheter medan de oseriösa företagen slipper undan. I byggbranschen anser man att kontrollerna bör fokuseras på oanmälda byggarbetsplatser.

En åsikt som förs fram är att Skatteverket inte enbart bör rikta sitt intresse mot systemet med personalliggarna i sig utan också visa att de utreder fusk. Det är viktigt för systemets trovärdighet att kontrollerna ger konkreta resultat. Flera påpekar att Skatteverkets samarbete med byggbranschen har förbättrats sedan kontrollerna infördes.

4.4.1 Sammanfattning av Skatteverkets synpunkter

Enligt Skatteverkets samordnare är lokalkännedom viktig vid urvalet av verksamheter som ska besökas. Utgångspunkten för urvalet är riskbaserad, dvs. Skatteverket försöker hitta verksamheter där det är störst risk för brister. Skatteverket prioriterar också synlighet och väljer därför t.ex. att sprida besöken till olika geografiska områden. Skatteverket använder sig av flera källor för

urval. Enligt Skatteverkets samordnare är det svårt att hitta oanmälda byggarbetsplatser. Det har ännu inte utvecklats effektiva metoder för att hitta dem. Så gott som samtliga handläggare vid Skatteverket som svarat på enkäten tror att de individuella arbetsgivardeklarationerna kommer att förbättra urvalet för kontrollbesök. Skatteverkets personal anser att det finns brister i de datasystem och den tekniska utrustning man använder i samband med besöken. Det gäller särskilt vid besök inom byggbranschen.

Handläggarna bedömer att andelen besök där man upptäcker avvikelser är högre inom kontantbranschen än inom byggbranschen. Möjligheten att göra begränsad revision (att vid besöket kontrollera t.ex. anställningsbevis och kontrolluppgifter) används i liten utsträckning. Skatteverket gör ibland återbesök, och förbättringsgraden mellan besöken skiljer sig åt mellan näringsidkarna enligt Skatteverkets samordnare.

4.4.2 Sammanfattning av bransch- och näringslivsorganisationernas synpunkter

Kontantbranschen

En återkommande synpunkt är att för många kontroller görs av skötsamma företag och för få av företag som det finns anledning att tro inte är skötsamma. Det framgår av intervjuerna att man kan känna sig utsatt under kontrollbesöken. STF anser att det görs alldeles för få besök inom tvätteribranschen. Frisörföretagarna tycker att Skatteverkets bemötande oftast är bra medan vissa av Visitas medlemmar kan känna att Skatteverket inte lyssnar på dem. Frisörföretagarna får inte så många synpunkter på kontrollbesöken från sina medlemmar.

Byggbranschen

Bland de intervjuade i byggbranschen är en återkommande åsikt att Skatteverket bör genomföra fler kontroller och att fokus i högre utsträckning behöver riktas mot på oanmälda byggarbetsplatser för att komma åt de oseriösa företagen. Man anser att för många kontroller genomförs av arbetsplatser som är enkla att kontrollera. Vidare tar flera upp att det är viktigt att Skatteverket inte enbart riktar sitt intresse mot systemet med personalliggare i sig utan att man också utreder fusk. Flera påpekar att Skatteverkets hantering har blivit bättre under de år som kontrollerna av byggbranschen har pågått. De flesta har positiva erfarenheter av myndighetspersonalens bemötande, men Byggmästareförbundets medlemmar har upplevt att kontrollanterna inte har haft en trevlig attityd. Glasbranschföreningens medlemmar hör sällan av sig om kontrollbesöken.

Övriga näringslivsorganisationer

Företagarna och Småföretagarna har framfört att många oseriösa företag aldrig kontrolleras medan vissa skötsamma företagare blir granskade relativt ofta.

Företagarna tycker att reglerna borde ändras så att Skatteverket endast får göra oanmälda besök om det finns skäl att misstänka fusk. Likaså leder reglerna till att Skatteverket måste ta ut en avgift även om bristerna beror på misstag. Småföretagarna anser att det inte borde tas ut någon avgift vid det första kontrollbesöket. Svenskt Näringsliv menar att dagens regelsystem innehåller andra verktyg än kontroll av personalliggare som Skatteverket kan använda för att komma åt svartarbete och annat fusk. Företagarnas medlemmar ger Skatteverkets bemötande ganska högt betyg, medan Småföretagarnas medlemmar har lämnat både positiva och negativa synpunkter på Skatteverkets kontroller.

4.4.3 Sammanfattning av arbetstagarorganisationernas synpunkter

Kontantbranschen

Handels uppfattning är att antalet kontroller inom frisörbranschen har minskat och att det förekommer mer fusk i dag än tidigare när risken var större att få ett oanmält besök av Skatteverket. Skatteverket bör därför öka antalet kontroller. Handels anser också att Skatteverket gör för många kontroller av stora företag med många anställda och i stället borde rikta in sig på företag som inte har redovisat några anställda.

Byggbranschen

Byggbranschens representanter framför ungefär samma argument som kontantbranschens. Dessutom framhåller man behovet av att kontrollera oseriösa utländska aktörer och att olika myndigheter i större utsträckning borde samarbeta för att hitta företag som fuskar.

LO

Enligt LO har Skatteverket inte varit tillräckligt bra på att kommunicera resultaten av sina kontroller. Om seriösa företag kände till att kontroller av oseriösa företag leder till skattekontroller skulle acceptansen öka bland hederliga företagare. LO förordar en digital överföring av personalliggare, vilket skulle kunna möjliggöra arbetsgivarkontroller.

5 Kontrollavgift och befrielse

Skatteverket arbetar både med vägledningar och olika organisatoriska funktioner för att åstadkomma en enhetlig tillämpning av regelverket för avgifter.

Under 2017 ledde ungefär vart femte besök – i samtliga branscher – till kontrollavgift. Betydande variation fanns dock, där andelen besök som ledde till avgift var högst i restaurangbranschen (27 procent) och lägst i byggbranschen (14 procent). Avgifterna uppgick under 2017 till 34 miljoner kronor och fördelade sig på ca 2 900 företag huvudsakligen inom bygg (ca 45 procent) och restaurangbranschen (ca 42 procent). Även om det fanns regionala variationer i andelen besök som leder till avgift var dessa små och berodde till stor del på kontrollernas förutsättningar samt inriktning.

Det finns ingen statistik över hur ofta Skatteverket inte tar ut någon kontrollavgift trots att brister upptäckts vid besök. Av en enkät framgår dock att över 70 procent av Skatteverkets handläggare i kontantbranschen uppskattar att det är ovanligt att kontrollbesök där brister upptäcks inte leder till någon avgift. Ungefär var tionde handläggare som hanterar kontantbranscherna bedömer dock att man avstår från att ta ut avgift vid mer än vart fjärde besök trots att man upptäckt brister. Det förekommer att Skatteverket tar ut avgift med ett lägre belopp än vad som står i bestämmelserna. Skatteverket använder sällan möjligheten att meddela vitesföreläggande.

Det förs ingen statistik över hur många beslut om avgifter som överklagas till förvaltningsrätten, men enligt intervjuer och information som framkommer av överklagade domar är antalet relativt litet. I 12,5 procent av överklagandena får företaget helt eller delvis rätt.

När ett företag respektive Skatteverket överklagar förvaltningsrättens dom och får prövningstillstånd i kammarrätten får företaget respektive Skatteverket helt eller delvis bifall i mer än hälften av fallen.

Bland bransch- och näringslivsorganisationerna finns olika erfarenheter av Skatteverkets tillämpning. Några anser att Skatteverket tar för liten hänsyn till oavsiktliga misstag medan andra tycker att Skatteverket befriar från avgift om det finns goda skäl. Flera framhåller att avgifterna kan vara mycket kännbara för ett litet företag.

Som beskrevs i kapitel 3 ska en kontrollavgift tas ut om Skatteverket i samband med ett kontrollbesök upptäcker brister i hanteringen av en personalliggare. Det gäller bl.a. om det inte finns någon personalliggare, om den inte hålls tillgänglig eller om den inte är rätt ifyllt. Om någon som är verksam inte finns med i personalliggaren tas det också ut en avgift. Det finns också regler för när en kontrollavgift inte ska tas ut alls eller inte tas ut med hela beloppet (befrielse).

Kapitel 5 berör dessa avgifter. Avsnitt 5.1 behandlar hur Skatteverket hanterar ärenden om kontrollavgifter. Där beskrivs bl.a. hur Skatteverket arbetar för en enhetlig tillämpning av avgifter och när man inte tar ut avgifter trots att

Skatteverket upptäckt brister. Avsnittet beskriver också omfattningen på de avgifter som tas ut. I avsnitt 5.2 redovisas överklaganden av beslut om kontrollavgift och utfallet i sådana mål hos förvaltningsdomstolarna. I avsnitt 5.3 och 5.4 redovisas synpunkter på systemet med kontrollavgifter från bransch- och näringslivsorganisationer respektive arbetstagarorganisationer.

5.1 Skatteverkets hantering av kontrollavgifter och förelägganden om rättelse

5.1.1 Skatteverkets tillämpning av bestämmelserna om kontrollavgift

Arbetet för en korrekt och enhetlig tillämpning

Skatteverket har inrättat olika organisatoriska funktioner som bl.a. har i uppgift att verka för att tillämpningen av bestämmelserna om kontrollavgift i personalliggarärenden blir korrekt och enhetlig. Det är t.ex. en rikssamordnare, regionsamordnare och juridiskt stöd från rättsavdelningen. Det finns också en riksinsatsgrupp där tillämpningsfrågor tas upp. Andra funktioner som har betydelse för tillämpningen av bestämmelserna är t.ex. de regionala och nationella kompetensnätverken.

Vid de intervjuer som har genomförts i samband med utvärderingen har samordnarna vid Skatteverket förmedlat en allmänt positiv syn på hur verket arbetar för att bedömningarna i avgiftsfrågor ska vara korrekta och enhetliga. Hur strikta bedömningar man gör kan dock enligt en samordnare säkert ändå skilja sig mellan såväl handläggare som regioner. Av intervjuerna framgår att reglerna tillämpades försiktigt när de var nya.

Vad gäller frågan om befrielse från kontrollavgift har det framhållits att Skatteverket ska göra en bedömning i det enskilda fallet och att omständigheterna skiljer sig mellan fallen. Det har också framförts att man alltid gör en sammanvägd bedömning av de olika omständigheterna. Det har mot den bakgrunden varit svårt för samordnarna att nämna generella kriterier för befrielse.

Förutsättningar för att ta ut kontrollavgift

Som ett led i arbetet med att skapa enhetlig tillämpning tar Skatteverket fram s.k. rättsliga vägledningar som publiceras på myndighetens webbplats. Där finns bl.a. vägledningen *Förutsättningar för att ta ut kontrollavgift*. I vägledningen står det bl.a. följande.

Personalliggaren får inte vara bristfällig

Skatteverket ska ta ut en kontrollavgift med 12 500 kr om personalliggaren är så bristfällig att den inte kan ligga till grund för en kontroll. Så är fallet om personalliggaren inte har fyllts i under dagen. Samma sak gäller om de angivna personerna är så bristfälligt antecknade att det inte går att kontrollera vilka de är eller om de antecknade personuppgifterna är felaktiga eller påhittade.

Skyldigheten att föra en personalliggare kan anses fullgjord även om personalliggaren innehåller vissa brister. Då ska Skatteverket inte ta ut någon kontrollavgift med 12 500 kr. Det avgörande är om personalliggaren kan ligga till grund för en kontroll eller inte. När det t.ex. saknas identifikationsuppgifter om näringsidkaren är det en brist. Om det i det enskilda fallet inte råder någon tvekan om att personalliggaren tillhör näringsidkaren ifråga saknar denna brist betydelse för kontrollen. Bristen ska då inte medföra någon kontrollavgift.

Om det i personalliggaren finns åtminstone en person antecknad på dagen för kontrollbesöket är det tillräckligt för att den ska kunna ligga till grund för kontroll. Skyldigheten att föra personalliggare får då anses fullgjord även om det finns verksamma personer som inte är antecknade i personalliggaren. Skatteverket ska då inte ta ut någon kontrollavgift med 12 500 kr. Skatteverket ska dock ta ut en kontrollavgift med 2 500 kr för varje person som vid kontrollen är verksam och inte är dokumenterad i en tillgänglig personalliggare. Kontrollavgiften på 2 500 kr förutsätter alltså inte att en kontrollavgift på 12 500 kr tas ut vid samma tillfälle.

Att Skatteverket anser att den högre avgiften endast ska tas ut om *personalliggaren inte kan ligga till grund för kontroll* har sin bakgrund i förarbetena till SFL.¹¹⁵ En av Skatteverkets rättsliga experter uppger vid en intervju att det även är förarbetsuttalanden som ligger grund för ställningstagandet att personalliggaren anses kunna ligga till grund för kontroll om en person är antecknad i liggaren dagen för besöket. I förarbetena anges nämligen som ett exempel att den högre avgiften ska tas ut om det inte finns några personer antecknade i personalliggaren.¹¹⁶ Enligt praxis finns det alltså en tröskel för skyldigheten att betala den högre avgiften för kontrolltillfället.

Vad gäller den lägre kontrollavgiften på 2 500 kronor för varje verksam person som inte är antecknad i personalliggaren anges i vägledningen bl.a. att det huvudsakligen finns tre situationer när den avgiften kan komma i fråga.

- En verksam person är över huvud taget inte antecknad i personalliggaren.
- En verksam person är antecknad i personalliggaren, men det saknas en angivelse för när personen påbörjade sitt arbetspass.
- En verksam person är antecknad i personalliggaren, men har enligt personalliggaren redan avslutat sitt arbetspass.

Befrielse från kontrollavgift

Av Skatteverkets rättsliga vägledning *Befrielse från kontrollavgift* framgår att myndigheten bl.a. har följande uppfattning i frågan om befrielse av olika skäl.

Ålder, hälsa eller liknande förhållande

Hög eller låg ålder hos näringsidkaren kan endast undantagsvis medföra befrielse från kontrollavgift. En förutsättning för att bestämmelserna om personalliggare ska bli tillämpliga är att näringsverksamhet bedrivs. Den som bedriver en näringsverksamhet får oavsett ålder förväntas känna till de grundläggande reglerna om personalliggare.

Befrielse från kontrollavgift kan komma ifråga om bristande hälsa eller liknande förhållanden kan antas ha påverkat näringsidkarens förmåga att

¹¹⁵ Prop. 2010/11:165 s. 959.

¹¹⁶ Prop. 2005/06:169 s. 128 och prop. 2010/11:165 s. 959.

fullgöra sina skyldigheter för personalliggare. För kontrollavgifter torde denna befrielsegrund bara bli tillämplig i sällsynta fall.

Felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena

Det är i de flesta fall inte något skäl för befrielse om ett företag felaktigt har bedömt att verksamheten inte omfattas av bestämmelserna om personalliggare. Omständigheterna i det enskilda fallet kan dock i enstaka fall vara sådana att det är svårt att avgöra om verksamheten omfattas eller inte omfattas av bestämmelserna. I sådana fall kan befrielse medges.

I byggverksamhet kan det vara svårt att avgöra när anmälningsskyldigheten för byggherren inträder vid byggen av mindre värde. Befrielse från kontrollavgift bör då medges om den sammanlagda kostnaden rör sig relativt nära fyra prisbasbelopp (prop. 2014/15:6 s. 68).

Rimlig proportion

Befrielse ska alltid medges om kontrollavgiften i det enskilda fallet inte står i rimlig proportion till överträdelsen.

Exempel på fall där ingen avgift tas ut, trots brister¹¹⁷

Som framgår ovan finns det två orsaker till att Skatteverket inte tar ut någon kontrollavgift, trots att man har upptäckt brister vid en kontroll. Den ena orsaken är om Skatteverket anser att bristerna är sådana att det inte finns någon grund för avgift, dvs. bristerna når inte upp till tröskeln för avgiftsskyldighet. Den andra anledningen är att Skatteverket anser att det finns skäl för hel befrielse från avgiften. Av intervjuerna med samordnarna framgår att det kan vara svårt att skilja på de två olika situationerna. Det saknas också beslut där det framgår varför kontrollavgift inte togs ut, eftersom Skatteverket inte fattar något skriftligt beslut i sådana fall.

Samordnarna har lämnat följande exempel på situationer där det har förekommit att avgift inte har tagits ut:

- ringa misstag, t.ex. att det saknas ett par ”ut-tider”, dvs. tidpunkter för när arbetspass avslutats
- enstaka misstag
- sjukdom eller andra särskilda omständigheter som uppstått i nära anslutning till kontrollbesöket
- nystartad verksamhet där bristerna inte är allvarliga
- brister som beror på tekniska problem
- uppgifter om verksamma personer saknas i personalliggaren på grund av en extraordinär händelse
- brister som beror på att Skatteverkets svarstjänst har lämnat felaktig information.

¹¹⁷ Här redovisas den information om tillämpningen som har lämnats av Skatteverkets handläggare. I avsnitt 6.2.2 finns en redogörelse för Skatteverkets tillämpning i överklagade beslut.

Att ett företag är nystartat anses dock inte vara en självklar befrielsegrund av alla samordnare. Enligt en samordnare är det också oklart hur länge en verksamhet kan anses vara ny.¹¹⁸

Exempel på delvis befrielse

Delvis befrielse kommer enligt samordnarna i fråga när full kontrollavgift bedöms vara oproportionerligt hög. Enligt en samordnare kan delvis nedsättning av kontrollavgift också motiveras med att det är tillfälligheter som ligger bakom bristerna. Ett konkret exempel på en sådan tillfällighet var när några anställda som kom på morgonen upptäckte att vattnet hade frusit under natten och därför missade att skriva in sig i personalliggaren. Delvis befrielse från avgiften medgavs då.

Ett annat exempel som nämnts är tillfälliga evenemang, t.ex. en musikfestival, där det är många som är verksamma och kanske arbetar ideellt. Om man t.ex. har fört personalliggaren på festivalen i en pärm med lösblad blir avgiften väldigt hög. Det har då hänt att man har satt ned avgiften med 75 procent.

Skatteverket tar enligt en samordnare också hänsyn till om näringsidkaren har försökt göra rätt men det blev fel. Exempelvis kan det finnas skäl för att ge halv befrielse om någon har fört sin personalliggare i ett spiralblock (liggeraren ska vara inbunden) om den verkar korrekt förd.

Exempel på befrielse för byggverksamhet

När Skatteverket ska ta ställning till om det finns skäl för befrielse från kontrollavgiften för brister i personalliggaren på en byggarbetsplats ska hänsyn tas till de svårigheter som de skiftande förhållandena i byggbranschen erbjuder. Sådana skäl kan vara t.ex. tekniska problem som den ansvarige inte har kunnat råda över, eller svårigheter att avgöra när anmälningsskyldigheten för byggherren inträder vid byggen av mindre värde.¹¹⁹ Det har förekommit att Skatteverket har medgett hel eller delvis befrielse i bl.a. följande situationer:¹²⁰

- El saknas i början av byggnationen.
- Mobiltelefoner används för inloggning och det saknas mobiltäckning.
- En verksam persons kort för registrering har gått sönder eller tappats bort och personen har agerat för att få ett nytt kort.
- Inregistrering i den elektroniska personalliggaren fungerar inte för att det är fel på utrustningen.
- Det är svårt att avgöra om arbetena avser byggverksamhet.
- Det är svårt att avgöra om det är fråga om en eller flera byggarbetsplatser.
- Byggherren är inte ett byggföretag.
- Det är svårt att avgöra om kostnaderna på byggarbetsplatsen kommer att uppgå till fyra prisbasbelopp.

¹¹⁸ En annan samordnare har efter intervjun berättat att frågan nu har klarlagts efter diskussioner i riksinsatsgruppen.

¹¹⁹ Prop. 2014/15:6 s. 68.

¹²⁰ Skriftlig information från Skatteverket den 19 juni 2018 och intervjuer med samordnare.

- En bostadsrättsförening eller en fastighetsägare renoverar lägenheter och det är svårt att avgöra om det ska vara en eller flera byggarbetsplatser.
- Näringsidkaren har beställt registreringskort eller elektronisk utrustning som inte har levererats, trots att beställningen har gjorts i tillräckligt god tid.
- Skatteverket accepterar normalt en viss väntetid för att tillhandahålla personalliggaren utan att någon kontrollavgift tas ut.¹²¹ Vid längre dröjsmål bedöms frågan om befrielse utifrån omständigheterna i det enskilda fallet.
- En byggarbetsplats är anmäld av fel person, men alla verksamma personer är inregistrerade i personalliggaren.

Endast en verksam person och generell befrielse

Som framgår ovan påförs den högre avgiften för kontrolltillfället bl.a. om ingen av de verksamma personerna har antecknats i personalliggaren dagen för kontrollbesöket. Även i en sådan situation kan det dock bli aktuellt att inte ta ut den högre avgiften eftersom Skatteverket tillämpar s.k. generell befrielse. Generell befrielse innebär följande.

Skatteverkets vägledning om förutsättningar för att ta ut kontrollavgift tar upp frågan om generell befrielse då det endast är en verksam person. Om endast en person skulle ha antecknats i personalliggaren och någon sådan anteckning inte har gjorts ska Skatteverket medge hel befrielse från kontrollavgiften på 12 500 kronor om personalliggaren är korrekt förd tiden före kontrollbesöket. Skälet för befrielse är att det får anses vara oskäligt att ta ut en kontrollavgift på 12 500 kronor för ett fel som består i att vid ett enstaka tillfälle inte ha antecknat den enda verksamma personen i personalliggaren. Skatteverket ska i en sådan situation endast ta ut en kontrollavgift på 2 500 kronor för att den verksamma inte är antecknad i personalliggaren.

Om personalliggaren är bristfällig även på andra sätt än att det saknas anteckningar för kontrollbesöksdagen ska Skatteverket ta ut en kontrollavgift på 12 500 kronor enligt vad som sägs under förutsättningar för kontrollavgift i avsnittet om bristfällig personalliggare.

På grund av de *speciella förhållanden som råder inom byggbranschen* medger Skatteverket generell befrielse från kontrollavgiften på 12 500 kronor när *endast en person skulle ha varit registrerad* i personalliggaren. I dessa fall tar Skatteverket endast ut en kontrollavgift på 2 500 kronor. Denna tillämpning gäller endast vid överträdelser inom byggbranschen.

Den innebörd av generell befrielse som *vid intervjuerna* förmedlats av samordnarna kan beskrivas på följande sätt. Om endast en person är verksam dagen för kontrollbesöket och den personen inte har antecknat sig i personalliggaren, innebär det att *personalliggaren inte förts alls denna dag*. Då skulle det normalt medföra en kontrollavgift på 12 500 kronor och 2 500 kronor för den som inte är inskriven. Om det bedöms att personalliggaren har förts korrekt

¹²¹ En samordnare nämner att en väntetid accepteras endast om man vidtar aktiva åtgärder på byggarbetsplatsen för att göra personalliggaren tillgänglig.

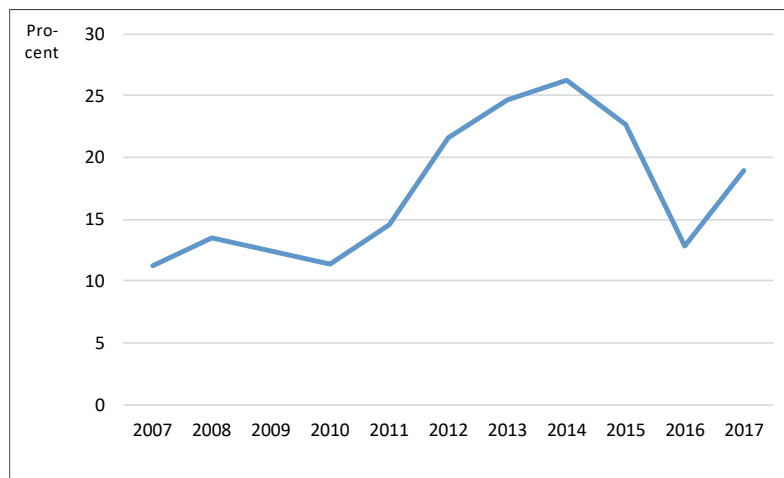
tidigare dagar medges dock befrielse med 12 500 kronor, trots att det finns grund för avgift. När det är fråga om kontroll av en byggarbetsplats krävs inte att personalliggaren har varit korrekt förd bakåt i tiden, eftersom det är förenat med svårigheter att följa upp hur liggaren har skötts tidigare. Här anses det vara fråga om speciella omständigheter som råder inom byggbranschen. Generell befrielse kan aldrig komma i fråga om det är fler än en person som inte är inskriven i personalliggaren.

Det har inte framgått av intervjuerna med Skatteverkets handläggare om generell befrielse ska ses som ett beslut om befrielse från kontrollavgift eller om det är någon annan form av nedsättning. Enligt uppgift från en av Skatteverkets rättsliga experter är det fråga om befrielse då det inte finns någon annan form av nedsättning i lagen.

5.1.2 Omfattningen på kontrollavgifter

I figur 11 och tabellerna 5 till 7 redovisas omfattningen på Skatteverkets beslut om kontrollavgifter.

Figur 11 Andel kontrollbesök som leder till avgift 2007–2017



Källa: Skriftlig information från Skatteverket den 4 maj 2018 samt den 14 februari 2019.

I figur 11 visas andelen besök i samtliga aktuella verksamheter som leder till en avgift. Av figuren framgår att andelen besök som ledde till en avgift ökade med mer än det dubbla från 2010 till 2014 för att sedan minska två år i rad. Skatteverket har inte gjort någon analys av orsakerna till variationerna mellan åren. En förklaring som har lämnats av en samordnare är dock att inriktningen på besöken varierar olika år.¹²²

Från 2015 har Skatteverket uppgifter om andelen kontrollbesök som leder till avgift uppdelat på olika verksamheter (tabell 5). Där framgår att ungefär

¹²² Skriftlig information från Skatteverket den 18 februari 2019.

vart fjärde eller femte besök i kontantbranscherna leder till kontrollavgift. Andelen besök som leder till kontrollavgift är högst för tvätteribranschen, men eftersom antalet kontrollavgifter är litet bör man vara försiktig i tolkningen av siffran. Andelen besök som leder till kontrollavgift är lägre för byggbranschen. En förklaring till att få avgifter togs ut i byggbranschen 2016 var att Skatteverket inledningsvis var återhållsamt med att ta ut avgifter när kravet på personalliggare infördes i branschen.

Tabell 5 Andel kontrollbesök som leder till avgift, 2015–2017

Procent

	Restaurang	Frisör	Tvättereri	Bygg	Vet ej*	Totalt
2015	21	13	17	–	26	22
2016	24	23	29	5	32	12
2017	27	25	31	14	29	19

Källa: Skriftlig information från Skatteverket den 4 maj 2018. *Se förklaring i tabell 1.

Tabell 6 visar att lite mer än 1 500 olika företag påfördes kontrollavgift 2015 och att antalet var drygt 2 000 året efter. År 2017 var antalet nästan 2 900. Antalet ökar i såväl restaurang- som frisör- och byggbranscherna. Antalet tvätterier är så litet att det inte går att se någon utveckling.

Tabell 6 Antal olika företag som påförts kontrollavgift uppdelat på bransch, 2015–2017

	Restaurang	Frisör	Tvätt	Bygg	Vet ej*	Totalt
2015	941	40	7	12	542	1 542
2016	1 029	59	16	543	440	2 087
2017	1 209	84	12	1 303	261	2 869

Källa: Skriftlig information från Skatteverket den 4 maj 2018. *Se förklaring i tabell 1.

Tabell 7 visar hur stora kontrollavgifter som togs ut mellan 2015 och 2017. Restaurang- och byggbranscherna betalade mest avgifter, medan avgifterna för frisör- och tvätteribranscherna var betydligt lägre. Sammanlagt betalades drygt 34 miljoner kronor 2017.

Tabell 7 Totala kontrollavgifter uppdelade på bransch, 2015–2017

Kronor

	Restaurang	Frisör	Tvätt	Bygg	Vet ej*	Totalt
2015	8 617 000	362 000	98 000	–	5 626 000	14 703 000
2016	10 792 000	749 500	209 500	5 197 500	5 461 500	22 410 000
2017	14 207 500	960 000	137 500	15 690 000	3 170 000	34 165 000

Källa: Skriftlig information från Skatteverket den 4 maj 2018. *Se förklaring i tabell 1.

Regional variation

Skatteverket har även statistik om andelen besök som ligger till grund för kontrollavgifter uppdelat på myndighetens olika regioner, se tabell 8. Det finns vissa regionala skillnader, även om de inte är iögonfallande. Västra regionen

har högst andel besök som leder till kontrollavgift, 20 procent, medan andelen i mittregionen är 17 procent. Skatteverket uppger att de löpande diskuterar eventuella skillnader mellan regionerna i andelen beslutade kontrollavgifter och att skillnaderna mellan regionerna var större tidigare.¹²³

Genomgående gäller att det beslutas om fler kontrollavgifter i större städer. En anledning till detta är enligt Skatteverket att det upplevs råda en betydligt hårdare konkurrens i större städer. En annan anledning är att myndighetens kontrollanter inte kan identifieras på samma sätt i större orter. På mindre orter är Skatteverkets anställda välkända, och det blir ofta känt när man genomför kontroller. Vidare finns ett betydligt större urval av verksamheter för kontroller i och kring större tätorter, vilket i sin tur påverkar andelen beslutade kontrollavgifter.

Inriktningen på de kontrollaktiviteter som genomförs på olika orter kan också påverka både antalet kontroller och andelen beslutade kontrollavgifter. Avgiftsfrekvensen kan bli högre när man inriktar kontrollen på något område där risken för fel är extra stor. Ett exempel på det är att det i vissa regioner har genomförts större kontrollaktiviteter varje år, exempelvis under sommaren, när många företag tar in extrapersonal. Å andra sidan kan avgiftsfrekvensen bli lägre när man inriktar kontrollen på något område där risken för fel är mindre men där kontrollen genomförs för att öka Skatteverkets synlighet.

Tabell 8 Andel besök som leder till kontrollavgift i olika regioner, 2017

Procent

	Kontanthandeln	Byggbranschen	Totalt
Norra	26	14	19
Mitt	29	11	17
Östra	24	15	19
Västra	26	18	20
Södra	27	13	18
Totalt	27	14	19

Källa: Skriftlig information från Skatteverket den 17 december 2018.

Skatteverket anser därför att det är logiskt att det förekommer en del skillnader mellan regionerna. Det är inte önskvärt att de blir alltför stora, men det är inte heller önskvärt att de helt elimineras, eftersom skillnaderna beror på både olika förutsättningar och olika (ibland tillfälliga) strategiska val för kontrollinriktningen.

Samma resonemang förekommer i de intervjuer som gjorts med samordnare. En faktor som enligt dem kan leda till en lägre andel kontrollavgifter på mindre orter är att ”överraskningsmomentet” där kan försvinna eftersom information om Skatteverkets kontrollbesök lätt sprids mellan olika näringsidkare. I södra regionen är andelen besök som leder till kontrollavgift högre i Malmö än i övriga regionen, enligt samordnaren. Förklaringen som har läm-

¹²³ Skriftlig information från Skatteverket den 17 december 2018.

nats är att det startas många nya företag i Malmö och att det finns en storstadsrelaterad problematik med mer kriminalitet där. En samordnare i östra regionen nämner att Stockholmsregionen tidigare hade betydligt fler beslut om kontrollavgifter i förhållande till antalet kontrollbesök än övriga regioner, men att det nu har jämnat ut sig. En orsak till den tidigare skillnaden skulle enligt samordnaren kunna vara att man i Stockholm gjorde många besök, vilket bl.a. kan ha lett till att man fick en mer ”fiskal” inställning än vad man hade i de regioner där besöken var spridda och få.

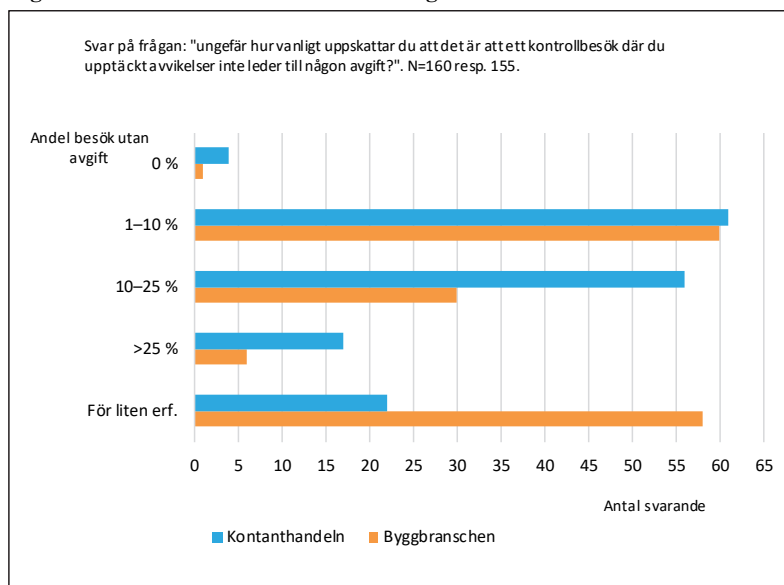
5.1.3 Kontrollavgift har inte tagits ut med fullt belopp – omfattning

Som nämns ovan förekommer det att Skatteverket, trots brister i personalliggaren, inte tar ut någon kontrollavgift alls eller enbart tar ut en lägre avgift. Det görs när det är fråga om mindre brister i personalliggaren som inte anses ha betydelse för kontrollen. I sådana fall bedömer Skatteverket att det inte finns grund för avgift för att överträdelsen inte når upp till den tröskel som gäller för avgiftsskyldighet enligt praxis.

Därutöver kan Skatteverket medge hel eller delvis befrielse från en kontrollavgift om det är oskäligt att påföra full avgift.

Ingen avgift tas ut, trots brister

I vissa fall påför Skatteverket alltså ingen avgift, trots att man har upptäckt brister vid kontrolltillfället. Det kan göras antingen för att bristen inte når upp till tröskeln för avgiftsskyldigheten eller för att det finns skäl för hel befrielse. Eftersom det inte fattas något skriftligt beslut i sådana fall finns det inte någon statistik hos Skatteverket över hur vanligt det är att ingen avgift har påförts trots att man vid ett besök har upptäckt brister. I den enkät som skickades till Skatteverkets handläggare ställdes dock en fråga om hur ofta man uppskattar att det förekommer, se figur 12.

Figur 12 Avvikelser som inte leder till avgift

Källa: Enkät till Skatteverket. Frågan lyder i sin helhet: "Ungefär hur vanligt uppskattar du att det är att ett kontrollbesök där du upptäckt avvikelser inte leder till någon avgift, antingen därför att bristerna har liten betydelse för kontrollen, eller för att det finns grund för hel befrielse från kontrollavgiften?"

Som figuren visar anser mer än två tredjedelar av handläggarna för kontantbranschen att man sällan har kontrollbesök där brister upptäcks som inte leder till avgift. Inom både kontanthandeln och byggbranschen är det vanligaste svaret att det förekommer i mindre än 10 procent av de aktuella fallen. Ungefär en tredjedel av handläggarna inom kontanthandeln anser att det sker i 10–25 procent av fallen, medan motsvarande siffra för byggbranschen är lägre (ungefär en femtedel). Ungefär var tionde handläggare som hanterar kontantbranscherna bedömer att man avstår från att ta ut avgift vid mer än vart fjärde besök trots att man upptäckt brister. Många av handläggarna inom bygg har för liten erfarenhet för att svara på frågan.

Kontrollavgift tas ut delvis

I vissa fall tar Skatteverket bara ut en del av det maximala beloppet i kontrollavgift. En orsak kan vara att Skatteverket anser att det inte finns grund för att ta ut den högre avgiften eftersom överträdelsen inte når upp till tröskeln för skyldigheten att betala den avgiften, och endast påför den lägre avgiften för varje verksam person som inte är antecknad i personalliggaren. En annan orsak till att bara påföra en del av kontrollavgiften kan vara att det finns skäl för att medge delvis befrielse.

Det finns inte någon statistik hos Skatteverket över hur vanligt det är att kontrollavgift inte tas ut med fullt belopp. Det är dock möjligt att använda förvaltningsrätternas domar som källmaterial. Domarna representerar endast

ett litet urval av Skatteverkets beslut, och det är inte säkert att urvalet är representativt, men det är ett sätt att försöka få en indikation på hur ofta Skatteverket avstår från att påföra avgift med fullt belopp. I tabell 9 redovisas i hur många av de överklagade besluten Skatteverket inte har påfört kontrollavgift med maximalt belopp.

Tabell 9 Överklagade beslut där Skatteverket inte har påfört kontrollavgift med fullt belopp

Ort	Domar	Skatteverkets beslut	
		Delvis befrielse	Ej avgift för kontrolltillfälle
Falun	14	4	2
Göteborg	77	6	12
Härnösand	13	3	3
Jönköping	24	4	1
Karlstad	17	1	1
Linköping	13	1	0
Luleå	5	1	2
Malmö	62	8	8
Stockholm	124	9	13
Umeå	4	0	1
Uppsala	24	1	3
Växjö	23	8	3
Totalt	400	46	49

Källa: Egen bearbetning av förvaltningsrätternas domar.

Tabellen visar att Skatteverket i 95 av 400 beslut (knappt 24 procent) har påfört kontrollavgift med ett belopp som är lägre än det maximala beloppet. Ungefär hälften är beslut om delvis befrielse, och den andra hälften är beslut där avgift för kontrolltillfället inte har tagits ut.

När man läser bestämmelserna om kontrollavgifter framstår det som att beslut om delvis befrielse är den enda möjligheten att påföra avgift med ett lägre belopp än det som anges i bestämmelserna. Av ovanstående framgår dock att det utöver besluten om delvis befrielse finns flera beslut där den högre avgiften för kontrolltillfället inte har tagits ut på grund av mindre brister i personalligaren.

5.1.4 Övriga synpunkter från Skatteverkets handläggare

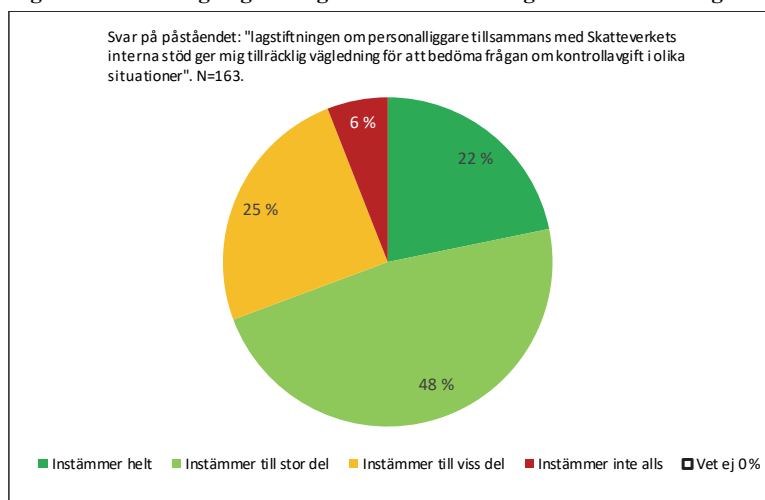
En samordnare säger sig uppfatta reglerna om kontrollavgift som enkla, tydliga och ”hårda”. Exempelvis är glömska och bristande kunskap inte skäl för befrielse. Samordnaren anser att domstolarna sällan ger befrielse från avgiften.

Enligt en samordnare är det inte längre så lätt att avgöra på plats om det ska tas ut någon kontrollavgift. Skatteverket går ut med att det ska vara lätt att göra rätt, men här är det i stället lätt att göra fel.

När den första lagstiftningen om personalliggare kom var den enligt samordnaren ganska enkel att tillämpa. Om t.ex. uppgifterna i personalliggaren var otydliga så blev det en kontrollavgift. Samordnaren menar att olika domar och ställningstaganden från Skatteverket har gjort det svårare för handläggarna genom att det krävs att de gör fler bedömningar än förut. Numera blir det t.ex. ingen avgift när personnumret för en verksam person är otydligt om personen kan legitimera sig. Ett annat exempel på förändringar som kräver bedömningar är vad som krävs för att personalliggaren ska anses vara tillgänglig. Tidigare innebar detta ”nu är nu”, medan man nu accepterar en viss väntetid.

Att det finns olika syn bland handläggarna på svårigheterna att bedöma frågan om kontrollavgift framgår av figur 13. En dryg femtedel instämmer helt i att lagstiftningen och Skatteverkets interna stöd ger tillräcklig vägledning för att bedöma frågor om kontrollavgifter. Närmare hälften instämmer till stor del i det påståendet. En fjärdedel instämmer endast till viss del, och 6 procent instämmer inte alls.

Figur 13 Tillräcklig vägledning för att bedöma frågan om kontrollavgift



Källa: Enkät till Skatteverket.

En samordnare anser att man av rättssäkerhetsskäl borde göra lagändringar så att praxis framgår av lagen.

Enligt en samordnares uppfattning släpper Skatteverket igenom ganska bristfälliga personalliggare. Att det är så sprids bland näringsidkarna, vilket samordnaren inte anser är bra. Om det inte är så noga med hur personalliggaren förs, kan man enligt samordnaren fråga sig varför det ska finnas krav på personalliggare.

Att överklaganden kan vara bra för Skatteverket förs fram av en samordnare eftersom domarna klargör om de bedömningar man har gjort är rätt eller inte.

I en kommentar i enkäten framkommer kritik mot den praxis som innebär att det har betydelse om någon är antecknad i personalliggaren dagen för kontrollbesöket när Skatteverket tar ställning till om 12 500 kronor ska tas ut för

kontrolltillfället. Om båda personerna på ett företag med två anställda har glömt att logga in i personalliggaren blir avgiften 12 500 kronor + 2 500 kronor + 2 500 kronor, alltså 17 500 kronor. I ett större företag med fler anställda har oftast i alla fall någon eller några av de andra anställda loggat in, och de drabbas därför inte av avgiften på 12 500 kronor. På arbetsplatser där personalliggare saknas helt blir avgiften endast 12 500 kronor. Detta är enligt kommentaren orättvist.

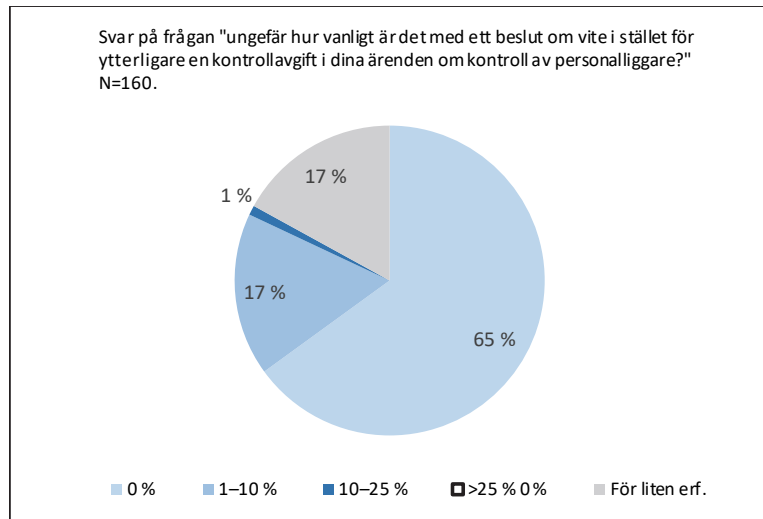
En handläggare skriver att de allra flesta som får kontrollavgift antagligen är skötsamma med skatterna och har misskött personalliggaren på grund av okunskap eller slarv, och det är enligt den handläggaren för lätt att göra misstag i hanteringen av liggarna.

5.1.5 Förelägganden om rättelse

Som beskrevs i avsnitt 3.5.2 får Skatteverket förelägga näringsidkaren att fullgöra sina skyldigheter om en näringsidkare inte uppfyller kraven på att föra personalliggare. Föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs. Syftet med bestämmelserna är att det ska vara möjligt att förelägga en näringsidkare att vidta rättelse när Skatteverket bedömer att kontrollavgiften inte är en tillräcklig sanktion.

Enligt samordnarna är det inte så vanligt att Skatteverket använder sig av möjligheten att meddela vitesföreläggande i fråga om personalliggare. En samordnare har nämnt att Skatteverket i dagsläget enligt en nationell riktlinje inte ska använda vitesförelägganden för byggverksamhet. Bakgrunden till det beslutet är att stora byggföretag fick många kontrollavgifter och Skatteverket ville gå ut med information först. Enligt samordnaren ska beslutet följas upp.

Samordnarnas uppfattning att vitesförelägganden inte är så vanliga bekräftar av övriga handläggare, se figur 14. Två tredjedelar av de som svarat på enkäten svarar att det aldrig förekommer. Var sjätte handläggare bedömer att det förekommer i 1–10 procent av ärendena. Endast 1 procent uppger att det förekommer i 10–25 procent av fallen.

Figur 14 Vite i stället för ytterligare kontrollavgift

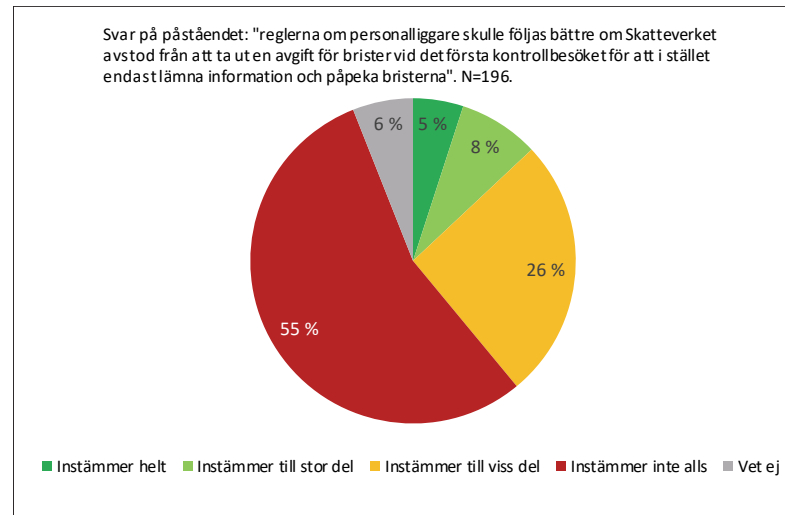
Källa: Enkät till Skatteverket.

Enligt en handläggare har det funnits problem med att näringsidkaren inte har löst ut vitesföreläggandet på posten eller att verksamheten har bytt ägare. Ett par av samordnarna har framfört att de anser att Skatteverket borde använda sig av vitesförelägganden lite oftare.

5.1.6 Möjligheter att öka regelefterlevnaden

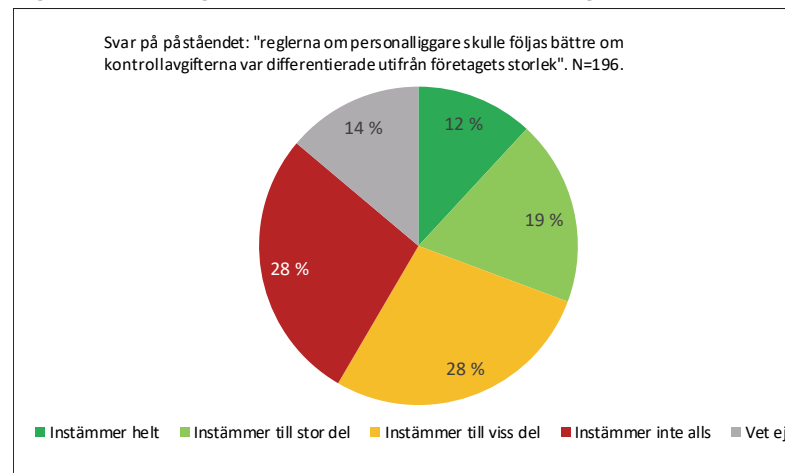
Vid intervjuerna med bransch- och näringslivsorganisationerna har det kommit upp två frågor som rör förändringar av systemet med kontrollavgifter. Därför ställdes i enkäten till Skatteverket frågor dels om möjligheten för Skatteverket att i vissa fall avstå från att besluta om kontrollavgift för att i stället informera och påpeka bristerna, dels om differentierade avgifter.

Enkätsvaren visar att mer än hälften av handläggarna som svarat inte tror att reglerna skulle följas bättre om man avstod från avgift och i stället informerade och påpekade brister (se figur 15). Endast 5 procent instämmer helt i påståendet. Värt att notera är att ett fåtal handläggare i sina kommentarer i enkätens slut har uppgett att de redan i dag avstår från att ta ut avgift vid första besöket.

Figur 15 Bättre regelefterlevnad med information i stället för avgifter

Källa: Enkät till Skatteverket. Hela frågan lyder: "Reglerna om personalliggare skulle följas bättre om Skatteverket hade som rutin att avstå från att ta ut en kontrollavgift för brister som upptäcks vid det första kontrollbesöket hos en verksamhet för att i stället endast lämna information och påpeka bristerna."

Den andra frågan gällde en differentiering av kontrollavgifterna utifrån företagets storlek. Skatteverkets handläggare tillfrågades om de anser att dessa förändringar skulle innebära en bättre regelefterlevnad. Endast ungefär en av tio håller helt med om att en sådan förändring skulle leda till att reglerna följdes bättre (se figur 16). Drygt var fjärde instämmer inte alls i att differentierade avgifter skulle leda till bättre regelefterlevnad. En handfull personer som besvarade enkäten har dock i sina egna kommentarer tagit upp att avgifterna drabbar mycket olika beroende på företagets storlek. Andra påpekar å andra sidan att en differentierad avgift inte skulle få avsedd effekt.

Figur 16 Bättre regelefterlevnad med differentierade avgifter

Källa: Enkät till Skatteverket.

I de öppna kommentarerna till enkäten framkommer att en handläggare uppfattar att stora företag kan tycka att avgiften är så låg att de tar risken att få betala en avgift och därmed mer eller mindre medvetet missköter företagets personalliggare. Stora företag beräknar att de tjänar så pass mycket på att ha svart arbetskraft att en eventuell avgift inte avskräcker dem.

En av de anställda på Skatteverket som svarat på enkäten påpekar att stora företag som bedriver verksamhet på flera olika platser riskerar att få fler avgifter eftersom de utsätts för fler kontrollbesök. Ett företag med tusentals anställda utspridda i landet kan inte förväntas ha samma kontroll över sina anställda som en näringsidkare med en enda verksamhetslokal och några få anställda.

5.2 Överklaganden av beslut om kontrollavgift

Skatteverkets beslut om kontrollavgift kan överklagas till förvaltningsrätten, vars domar kan överklagas till kammarrätten. Högsta förvaltningsrätten, tidigare Regeringsrätten, är högsta instans för mål om kontrollavgifter.

5.2.1 Förvaltningsrätternas domar

Andelen beslut som överklagas till förvaltningsrätten

Skatteverket för ingen statistik över antalet överklaganden av beslut om kontrollavgift. Samordnarna upplever att överklagandena är få; två av samordnarna uppskattar andelen överklaganden till mindre än 10 procent av besluten.

Enligt en samordnare var det fler beslut som överklagades när kravet på personalliggare för byggarbetsplatser var nytt än vad det är nu.

För att göra en grov uppskattning av hur många beslut som överklagats går det att jämföra antalet förvaltningsrättsdomar som avser överklagande av Skatteverkets beslut om kontrollavgift 2015–2017, 183 stycken, med antalet kontrollbesök som ledde till kontrollavgift under samma tidsperiod, 6 998 stycken. Andelen överklagade beslut i förhållande till kontrollbesök som ledde till kontrollavgift blir då 2,6 procent. En orsak till att den siffran är osäker är att det uppstår ett periodiseringsfel när jämförelsen görs mellan överklagade beslut och beslut om kontrollavgift under samma tidsperiod.

Antalet domar hos förvaltningsrätterna

Av de 400 förvaltningsrättsdomar som granskats gäller 336 (84,0 procent) restaurangverksamhet, 26 frisörverksamhet (6,5 procent), 1 (0,25 procent) tvätteriverksamhet och 37 (9,3 procent) byggverksamhet.

Antalet domar som rör byggverksamhet ska ses mot bakgrund av att kravet på personalliggare började gälla för sådan verksamhet den 1 januari 2016. Att andelen domar som rör frisör- och tvätteribranscherna är liten avspeglar antalet kontrollbesök i de olika branscherna.

Utfallet i målen hos förvaltningsrätterna

Av tabell 10 framgår utfallet i målen, dvs. i vilken utsträckning företaget som har överklagat får bifall till sitt överklagande och i så fall på vilket sätt. Förvaltningsrätten upphäver¹²⁴ Skatteverkets beslut om det enligt domstolen inte har funnits förutsättningar för en kontrollavgift, t.ex. för att näringsidkaren som påförts kontrollavgiften inte anses bedriva en sådan verksamhet som omfattas av kravet på personalliggare. Det förekommer också att förvaltningsrätten upphäver ett beslut delvis, t.ex. när kontrollavgift har påförts för att flera personer var verksamma vid kontrolltillfället utan att vara inskrivna i personalliggaren och domstolen anser att en av dem inte var verksam. Hel eller delvis befrielse medges om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp, t.ex. när förvaltningsrätten anser att kontrollavgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten.

Tabell 10 Utfallet i förvaltningsrätternas mål om kontrollavgift

Förvaltningsrätt	Göteborg										Stockholm			Totalt
	Falun	Falun	Härnösand	Jönköping	Karlstad	Linköping	Luleå	Malmö	Umeå	Uppsala	Växjö	Umeå	Uppsala	
Antal domar	14	77	13	24	17	13	5	62	124	4	24	23	400	
– varav antal avslag	12	69	12	20	12	13	4	55	105	4	23	21	350	
– varav antal bifall, helt eller delvis	2	8	1	4	5	0	1	7	19	0	1	2	50	
– varav upphävande helt	1	3	1	0	1	0	1	4	10	0	0	0	21	
– varav upphävande delvis	1	0	0	1	1	0	0	2	3	0	0	0	8	
– varav hel befrielse	0	0	0	2	1	0	0	0	2	0	0	0	5	
– varav delvis befrielse	0	5	0	1	2	0	0	1	4	0	1	2	16	

Källa: Egen bearbetning av förvaltningsrätternas domar.

Andelen domar med bifall, helt eller delvis, av det totala antalet domar uppgår till 12,5 procent. Om en förvaltningsrätts andel bifall avviker väsentligt från genomsnittet för landet, skulle det kunna indikera att förvaltningsrätten eller en region inom Skatteverket tillämpar bestämmelserna på ett sätt som skiljer sig från tillämpningen i övriga landet. Andelen bifall för de tre största förvaltningsrätterna – de i Stockholm, Göteborg och Malmö – är 15, 10 respektive 11 procent, dvs. ganska nära riksgenomsnittet. Domarna från de övriga förvaltningsrätterna är för få för att man ska kunna dra några slutsatser om skillnader i tillämpningen.

¹²⁴ Ibland används *undanröjer* i stället för *upphäver*.

5.2.2 Kammarrätternas domar

Fördelningen av mål hos kammarrätterna

Kammarrätternas domar om kontrollavgift för överträdelser av bestämmelserna om personalliggare¹²⁵ redovisas i tabell 11. Där framgår domarnas fördelning på kammarrätter och branscher och antal överklaganden som har gjorts av Skatteverket eller av det företag som påförts kontrollavgift.

Tabell 11 Kammarrättsdomar fördelade på kammarrätt, bransch och klagande part

Kammarrätt	Göteborg	Jönköping	Stockholm	Sundsvall	Totalt
Domar	18	9	18	6	51
– varav restaurang	13	8	16	6	43
– varav frisör	1	1	1	0	3
– varav byggsamhet	4	0	1	0	5
Överklagande av företag	10	6	10	2	28
– varav bifall, helt eller delvis	5	4	5	2	16
Överklagande av Skatteverket	9	4	8	4	25
Överklagande av Skatteverket	9	4	8	4	25

Källa: Egen bearbetning av kammarrätternas domar.

Ungefär lika många domar har överklagats av företag som av Skatteverket. Två av domarna har överklagats av såväl företaget som Skatteverket, vilket förklarar att antalet överklaganden är fler än antalet domar för kammarrätten i Göteborg respektive Jönköping. Det kan noteras att det helt saknas domar som rör tvätterverksamhet.

När ett företag överklagar förvaltningsrättens dom och får prövningstillstånd i kammarrätten får företaget helt eller delvis bifall i drygt hälften av fallen. Skatteverkets överklaganden bifalls i något högre utsträckning.

Att ändringsfrekvensen är betydligt högre i kammarrätten än i förvaltningsrätten ska ses mot bakgrund av att det krävs prövningstillstånd i kammarrätten. Prövningstillstånd ges nämligen normalt inte om kammarrätten utan att ta upp målet till prövning kan bedöma att förvaltningsrättens dom är riktig. För prövningstillstånd krävs i sådana fall att det är av vikt för ledning av rättstillämpningen eller att det annars finns synnerliga skäl.

¹²⁵ Domarna meddelades under perioden juli 2008–september 2018. I 26 av domarna tillämpas bestämmelserna i äldre lagstiftning, dvs. BKL, medan övriga 25 domar avser SFL.

Utfallet i målen hos kammarrätterna

I tabell 12 redogörs för utgången i målen. Det finns fler alternativa utfall i kammarrätten än i förvaltningsrätten. Detta beror på att en dom från förvaltningsrätten kan överklagas av Skatteverket eller företaget, eller av båda dessa parter, och att förvaltningsrättens dom kan ha ändrat Skatteverkets beslut.

Tabell 12 Utfallet i kammarrätternas mål

Kammarrätt	Göteborg	Jönköping	Stockholm	Sundsvall	Totalt
Domar kammarrätterna	18	9	18	6	51
– varav domar där förvaltningsrättens dom inte ändras	8	3	7	2	20
– varav domar som ändrar förvaltningsrättens dom	10	6	11	4	31
– varav helt upphävande av Skatteverkets beslut	0	0	2	1	3
– varav delvis upphävande av Skatteverkets beslut	2	0	0	0	2
– varav hel befrielse	2	2	2	0	6
– varav delvis befrielse	2	2	1	1	6
– varav domar där ändringen går företaget emot	4	2	6	2	14

Källa: Egen bearbetning av kammarrätternas domar.

Som tabellen visar ändrar kammarrätten förvaltningsrättens dom i drygt 60 procent av det totala antalet mål. En tredjedel av kammarrättens domar leder till helt eller delvis upphävande av Skatteverkets beslut eller hel eller delvis befrielse från avgift.

Underlaget är för litet för att skillnader i utfall mellan kammarrätterna ska indikera att deras eller förvaltningsrätternas tillämpning är olika.

5.2.3 Regeringsrättens och Högsta förvaltningsdomstolens domar

Det finns tre domar om kontrollavgifter för överträdelser av bestämmelserna om personalliggare från högsta instans.

RA 2008 ref. 53 – skyldighet att anteckna uppgifter om enskild näringsidkares eget arbete i personalliggare

I den första domen, RA 2008 ref. 53, tog Regeringsrätten ställning till om skyldigheten att föra personalliggare även omfattade ett krav på att anteckna uppgifter om näringsidkarens eget arbete. Regeringsrättens slutsats var att det inte fanns ett sådant krav. Regeringsrättens dom tolkades så att det inte heller fanns krav på att anteckna uppgifter om näringsidkarens make eller maka eller hans eller hennes barn under 16 år. Sedan den 1 juli 2018 gäller att om en personal-

liggare ska föras ska även uppgifter om de tidigare undantagna personerna antecknas i personalliggaren (39 kap. 11 § fjärde stycket SFL¹²⁶).¹²⁷ Regeringsrättens dom är alltså inte längre vägledande.

RÅ 2009 ref. 18 – personalliggare vid tillfällig servering på en mäs

I Regeringsrättens dom RÅ 2009 ref. 18 ansågs ett bolag vara skyldigt att ha en personalliggare tillgänglig i ett utrymme för tillfällig servering på en mäs. Domen rör BKL men är fortfarande vägledande eftersom motsvarande bestämmelser finns i SFL.¹²⁸

En förutsättning för kravet på en tillgänglig personalliggare på mässan var att det utrymme som bolaget hade disponerat där skulle anses vara en verksamhetslokal enligt SFL. Regeringsrätten kom fram till att begreppet verksamhetslokal har en vid omfattning och avser utrymmen av olika slag som näringsidkaren på ett eller annat sätt disponerar för verksamheten, oavsett om näringsidkaren äger eller hyr utrymmena eller på annat sätt förfogar över dem.¹²⁹ Regeringsrätten bedömde att det område som bolaget hade disponerat för servering på mässområdet var ett sådant utrymme som är att anse som en verksamhetslokal. Vidare hade det framkommit att utrymmet hade använts för serveringsrörelsen. Bolaget var därför skyldigt att hålla personalliggaren tillgänglig för Skatteverket vid serveringen på mässområdet. Personalliggaren fanns tillgänglig i en annan verksamhetslokal som bolaget disponerade, men det förhållandet ändrade inte Regeringsrättens bedömning. Det fanns därmed förutsättningar för att ta ut en kontrollavgift. Regeringsrätten befriade dock bolaget från kontrollavgiften.

HFD 2016 ref. 70 – skyldighet att hålla äldre personalliggare tillgängliga för Skatteverket

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg i sitt avgörande i HFD 2016 ref. 70 att ett bolag var skyldigt att hålla äldre personalliggare tillgängliga för Skatteverket i verksamhetslokalen. Högsta förvaltningsdomstolens dom innebar ett klarläggande i en fråga där domstolarna tidigare hade olika uppfattningar.

Skatteverket hade vid ett kontrollbesök konstaterat vissa brister i en restaurangs personalliggare. En av bristerna var att den personalliggare som hölls tillgänglig i verksamhetslokalen endast innehöll uppgifter för de senaste två månaderna. Högsta förvaltningsdomstolen kom fram till att SFL:s krav på att personalliggaren ska finnas tillgänglig i verksamhetslokalen ska förstås på så sätt att det gäller för hela den tid som uppgifterna ska bevaras, dvs. två år efter

¹²⁶ Paragrafen har ändrats genom lagen (2018:243) om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).

¹²⁷ Ändringen omfattas inte av utvärderingen, se avsnitt 1.5.

¹²⁸ Se 3 kap. 18 § SFL.

¹²⁹ Regeringsrätten konstaterade att verksamhetslokal i BKL hade samma betydelse som i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet och hänvisade till den sistnämnda lagens förarbeten, prop. 1993/94:151 s. 153.

utgången av det kalenderår då det för näringsverksamheten gällande beskattningsåret har gått ut. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg därför att det fanns förutsättningar för att ta ut en kontrollavgift. Vidare ansåg domstolen att det inte fanns skäl för ytterligare befrielse än vad som tidigare hade medgetts.

5.3 Bransch- och näringslivsorganisationers synpunkter på kontrollavgifterna

5.3.1 Kontantbranschen

Frisörföretagarna

Den uppfattning som Frisörföretagarna framför vid intervjun är att Skatteverket tillämpade bestämmelserna om kontrollavgift strikt redan från början. Skatteverket tog ut full avgift, dvs. både för kontrolltillfället och för den som inte är inskriven i personalliggaren, även vid små misstag. Det är möjligt att Skatteverkets praxis med ”generell befrielse” har förändrat detta, men Frisörföretagarna känner inte till när detta i så fall genomfördes.

Enligt Frisörföretagarna upplever deras medlemmar bestämmelserna om kontrollavgift som en straffande lagstiftning som drabbar skötsamma företag även vid små misstag. Avgifterna kan också vara ekonomiskt betungande.

Frisörföretagarna anser att Skatteverket tar för lite hänsyn till den mänskliga faktorn vid kontrollen. Skatteverket är inte intresserat av att kolla anställningsbevis som kan visa att det inte handlar om svartarbete. Enligt Frisörföretagarna borde det inte tas ut någon avgift om man har glömt att fylla i personalliggaren och kan visa att det var ett misstag. Det finns t.ex. många praktikanter hos frisörer och det är lätt att de glömmet att skriva in sig.

Frisörföretagarna menar att lika fall inte alltid behandlas på samma sätt i alla delar av landet.¹³⁰ En situation i Ystad som är identisk med en situation i Stockholm kan bedömas olika när det gäller huruvida en avgift ska tas ut eller inte. De anser att det är oerhört svårt att få en ändring i domstol av ett beslut om kontrollavgift.

Sveriges Tvätteriförbund (STF)

Vid intervjun med STF uppges att förbundet endast känner till några enstaka fall där medlemsföretag har fått betala en kontrollavgift. Enligt STF har man ingen uppfattning om tillämpningen av bestämmelserna om kontrollavgift.

Visita

Enligt de erfarenheter som Visita delar med sig av vid intervjun finns det i många ärenden inget skattefusk bakom bristerna som har medfört en kontrollavgift. Visita anser att systemet med personalliggare innebär att man meddelar sanktioner i form av kontrollavgifter till företag som har begått administrativa

¹³⁰ Uppgifterna bekräftas av Frisörföretagarna vid utfrågningen.

misstag i stället för att komma åt verkligt skattefusk. Ett litet misstag ger ofta en kontrollavgift. Förutom att det blir en kostnad – som för många företag kan vara mycket kännbar – känner man sig enligt Visita utpekad som en ”skattebrottsling”.¹³¹

5.3.2 Byggbranschen

Glasbranschföreningen (GBF)

Vid intervjun med GBF framförs att företag som sköter sig kan drabbas av ganska höga avgifter på grund av slarv och enstaka småfel.

Några medlemsföretag har hört av sig till GBF om möjligheten att kvitta kontrollavgiften mot lön. De har då upplysts om att detta inte är möjligt.

Installatörsföretagen och Sveriges Elkraftentreprenörer

Enligt vad som framkommer vid intervjun med Installatörsföretagen tycker deras medlemmar att det går att föra en dialog med Skatteverkets kontrollanter och att man kan få befrielse från kontrollavgiften om det finns goda skäl. När det blir fråga om kontrollavgift är det oftast enligt Installatörsföretagen fråga om 2 500 kronor för att någon anställd har glömt att logga in. Det är sällan som någon medlem får betala grundavgiften för kontrolltillfället.

Sveriges Elkraftentreprenörer instämmer i Installatörsföretagens synpunkter på kontrollavgifterna och tillägger att de anser att systemet med en mer eller mindre automatisk dubblering av kontrollavgiften vid upprepade förseelser ska avskaffas eller åtminstone ha en mycket högre tröskel än vad som gäller i dagsläget. Denna bestämmelse slår enligt dem mycket hårt mot de större företagen där problemen med svartarbete och osund konkurrens inte är lika stora som hos mindre företag. Dessa företag är också oftare huvudentreprenörer och riskerar därför högre kontrollavgifter än t.ex. Installatörsföretagens medlemmar. Sveriges Elkraftentreprenörer förstår tanken bakom systemet, men tycker att det slår fel. De ifrågasätter t.ex. att det är rimligt att kontrollavgiften ska dubbleras vid fyra överträdelser inom tre år på ett bolag som har tusentals anställda. Ofta saknas det samband mellan överträdelserna som beror på individuella misstag.

Maskinentreprenörerna

Maskinentreprenörerna framför vid intervjun att det första halvåret med strikt tillämpning av reglerna om personalliggare på byggarbetsplatser var problematiskt för deras medlemmar. Maskinentreprenörerna nämner som exempel att tekniska problem med inloggning kunde leda till kontrollavgift. De har uppfattat det som att Skatteverket senare genomförde en policyförändring i avgiftsfrågan och att den ändringen minskade problemen.

¹³¹ Uppgifterna bekräftas av Visita vid utfrågningen.

Plåt- & Ventföretagen

Plåt- & Ventföretagen påtalar vid intervjun att deras medlemsföretags arbetstagare ofta behöver lämna byggarbetsplatsen för inköp eller andra ärenden. Enligt Plåt- & Ventföretagen är det då lätt att glömma att logga ut. De anser att man inte bör få en kontrollavgift i sådana situationer; vilka tider personen arbetade framgår av underlaget till tidrapporteringen.

Stockholms Byggmästareförening

Vid intervjun framför Stockholms Byggmästareförening att man anser att Skatteverket har gjort en bokstavstolkning av lagen, vilket har inneburit att i princip alla misstag har medfört en kontrollavgift. Skatteverket uppges dock ha varit tvunget att ändra sig på så sätt att det nu förekommer att vissa kontrollanter påpekar fel utan att ta ut en kontrollavgift.

Stockholms Byggmästareförening säger sig vara tveksam till att bevarandekravet medför att kontrollavgift tas ut för misstag bakåt i tiden eftersom man anser att kontrollavgiften ska vara kopplad till ögonblicksbilden som Skatteverket får vid kontrollbesöket.

Man nämner att det pågår processer för att klargöra om kontrollavgiften kan läggas på arbetstagaren och om flera kontrollavgifter orsakade av samma person kan äventyra anställningen även för personer som varit anställda länge.

Sveriges Byggindustrier

Vid intervjun med Sveriges Byggindustrier framkommer att de har medlemsföretag som har varit med om att reglerna om kontrollavgifter tillämpas olika i skilda delar av landet. Skillnaderna anses dock ha avtagit med tiden.

Kontrollavgifterna kan enligt Sveriges Byggindustrier bli väldigt kännbara för små företag. Om kontrollavgifterna skulle differentieras anser de dock att det måste finnas tydliga kriterier för hur avgiften ska beräknas.

Det är enligt Sveriges Byggindustrier oklart vilka förutsättningar som gäller för befrielse från kontrollavgiften. De menar att det är ytterst tveksamt om de generella befrielsegrunderna i 51 kap. SFL ger möjlighet att medge befrielse från kontrollavgift på det generösa sätt som förordas i bestämmelsernas förarbeten.¹³² Därför är deras förslag att det borde införas en särskild paragraf som anger grunder för hel och delvis befrielse från kontrollavgiften i personalliggarärenden. Vidare anser de att Skatteverket borde kunna besluta om en erinran i stället för kontrollavgift om det är första besöket hos en verksamhet eller om det är fråga om en mindre överträdelse.¹³³

¹³² De hänvisar här till uttalanden i prop. 2014/15:6 s. 68 och Lagrådets yttrande i prop. 2005/06:169 bil. 10 s. 217.

¹³³ Uppgifterna bekräftas av Sveriges Byggindustrier vid utfrågningen.

5.3.3 Övriga näringslivsorganisationer

Företagarna

Vid intervjun hänvisar Företagarna till uppgifter om att Skatteverket sammanlagt har tagit ut 250 miljoner kronor i kontrollavgifter, inklusive avgifter för överträdelse av reglerna om kassaregister. De anser att en stor del av dessa avgifter hade kunnat undvikas om regelverket inte hade varit så fyrkantigt.¹³⁴ Enligt Företagarna får deras medlemmar ibland intrycket att Skatteverkets kontrollanter har förståelse för att det är fråga om slarv som egentligen inte motiverar en avgift.

Företagarnas uppfattning är att Skatteverket bör ha möjlighet att besluta om en erinran i stället för en kontrollavgift när det är fråga om misstag. De anser också att differentierade avgifter, med lägre kontrollavgifter än i dag för små företag, skulle göra systemet lite mindre trubbigt. Enligt Företagarna är 12 500 kronor i avgift enormt mycket för den enskilda företagaren.

Småföretagarnas Riksförbund (Småföretagarna)

Småföretagarna framför vid intervjun att de anser att kontrollavgifterna i många fall är oproportionerligt höga i förhållande till det fel som begåtts. De menar också att Skatteverket gör olika bedömningar i kontrollavgiftsfrågor i skilda delar av landet.

Småföretagarna anser att det är självklart att kontrollavgifterna borde differentieras utifrån såväl företagets omsättning som storleken på felen. Enligt dem slår de nuvarande avgifterna mycket hårt mot små och nystartade företag.¹³⁵

5.4 Arbetstagarorganisationers synpunkter på kontrollavgifterna

5.4.1 Kontantbranschen

Handelsanställdas organisation (Handels)

Enligt de erfarenheter från medlemmar som Handels delar med sig av vid intervjun har det funnits tvister där arbetsgivaren har gjort avdrag på anställdas lön för kontrollavgifter. Handels bild är också att arbetstagare som råkat ut för sådana typer av löneavdrag inte alltid vågar anmäla till facket när det hänt. En del arbetstagare upplever också att ansvaret för personalliggaren ligger på dem i stället för på arbetsgivaren, vilket skapar stress. Det positiva som personalliggarsystemet medför för Handels medlemmar anses dock överväga det negativa.

¹³⁴ Uppgifterna bekräftas av Företagarna vid utfrågningen.

¹³⁵ Uppgifterna bekräftas av Småföretagarna vid utfrågningen.

Hotell- och restaurangfacket (HRF)

Vid intervjun med HRF framkommer att de känner till många fall där en arbetsgivare har dragit av kontrollavgiften från en arbetstagares lön. Ofta handlar det om att en arbetstagare har missat att skriva in sig i personalliggaren. HRF:s bild är att det är i få fall som en arbetstagare vill driva sin sak rättsligt mot arbetsgivaren när så har skett. En vanlig anledning till att arbetstagaren avstår från sitt krav uppges vara att han eller hon saknar fast anställning. Enligt HRF är 40 procent av arbetstagarna inom hotell- och restaurangbranschen inte tillsvidareanställda.

5.4.2 Byggbranschen

Byggcheferna

Vid intervjun framkommer att Byggcheferna aldrig har hört talas om något fall där arbetsgivaren har gjort avdrag på lönen för kontrollavgiften om en arbetstagare glömt att registrera sig i personalliggaren. Det uppges dock ha hänt att arbetstagare har fått en tillsägelse när de har glömt att logga ut.

Svenska Elektrikerförbundet

Enligt vad som framkommer vid intervjun med Svenska Elektrikerförbundet har man inte heller där hört talas om något fall där arbetsgivare drar av kontrollavgiften från medlemmars lön när de har glömt att logga in i personalliggaren.

Målareförbundet

Vid intervjun framförs att Målareförbundet tycker att kontrollavgifterna generellt ligger på en rimlig nivå. Dock anser förbundet att avgifterna i vissa fall borde vara högre, alternativt att Skatteverket oftare borde besluta om vite, t.ex. vid återkommande brister.

Enligt Målareförbundet har man aldrig haft något ärende där arbetsgivaren har krävt att en medlem ska betala kontrollavgiften.

Svenska Byggnadsarbetareförbundet

Enligt vad Svenska Byggnadsarbetareförbundet uppges vid intervjun förekommer det att arbetsgivare drar av kontrollavgiften från medlemmars löner. Förbundet ingriper dock när man får kännedom om att detta har skett.

5.5 Sammanfattning

5.5.1 Sammanfattning av Skatteverkets hantering och synpunkter

Skatteverkets rättsavdelning lämnar juridiskt stöd vid tillämpningen av regelverket för avgifter. Myndigheten arbetar med olika organisatoriska funktioner i form av riks- och regionsamordnare, en riksinsatsgrupp samt regionala och nationella kompetensnätverk för att åstadkomma en enhetlig tillämpning av regelverket för avgifter.

Det finns en mindre regional variation i hur många besök som leder till en avgift. Variationen kan dock till stor del förklaras med olika förutsättningar att genomföra kontroller i tätorter och mindre orter, liksom av strategiska val för inriktningen av kontrollerna.

Vart fjärde eller femte besök i kontantbranscherna leder till en kontrollavgift. Andelen besök som leder till en kontrollavgift är högst för tvätteribranschen, men antalet besök på tvätterier är betydligt mindre än i andra branscher. Andelen besök som leder till en kontrollavgift är lägre för byggbranschen. År 2017 påfördes ca 2 900 olika företag en kontrollavgift. De betalade tillsammans drygt 34 miljoner kronor.

Det finns ingen statistik över hur ofta Skatteverket inte tar ut någon kontrollavgift trots att brister upptäckts vid besök. I en enkät till Skatteverkets handläggare är det vanligaste svaret att det förekommer i mindre än 10 procent av de aktuella fallen. Ungefär en tredjedel av handläggarna inom kontanthandeln anser att det sker i 10–25 procent av fallen, medan motsvarande siffra för byggbranschen är lägre (ungefär en femtedel). Ungefär var tionde handläggare som hanterar företag i kontantbranscherna bedömer att man avstår från att ta ut avgift vid mer än vart fjärde besök, trots att man upptäckt brister.

Det finns inte heller någon statistik över hur ofta Skatteverket tar ut kontrollavgift med ett lägre belopp än det maximala. Av förvaltningsrätternas domar framgår dock att Skatteverket avstått från att ta ut full avgift vid ungefär vart fjärde besök.

Skatteverket använder sällan möjligheten att meddela vitesföreläggande.

Skatteverkets handläggare bedömer inte att regelefterlevnaden skulle öka om man ersatte den första kontrollavgiften med information. Handläggarna bedömer inte heller att regelefterlevnaden skulle bli bättre om det infördes differentierade avgifter.

Det förs ingen statistik över hur många av Skatteverkets beslut om avgift som överklagas till landets förvaltningsrätter, men enligt intervjuer och information som framkommer av överklagade domar är antalet relativt litet. I 12,5 procent av överklagandena får företaget helt eller delvis bifall.

När ett företag överklagar förvaltningsrättens dom och får prövningstillstånd i kammarrätten får företaget helt eller delvis bifall i drygt hälften av fallen. Skatteverkets överklaganden bifalls i något högre utsträckning.

5.5.2 Sammanfattning av bransch- och näringslivsorganisationernas synpunkter

Bland bransch- och näringslivsorganisationerna finns olika erfarenheter av Skatteverkets tillämpning. Några, t.ex. Frisörföretagarna, anser att Skatteverket tar för liten hänsyn till mänskliga misstag. Installatörsföretagen och Elkraft-entreprenörerna anser dock att det går att få befrielse från avgiften om det finns goda skäl.

Bland annat Sveriges Byggindustrier erfar att reglerna om kontrollavgifter tillämpats olika i skilda delar av landet men att skillnaderna har avtagit med tiden.

Flera framhåller att avgifterna kan vara mycket kännbara för små företag.

5.5.3 Sammanfattning av arbetstagarorganisationernas synpunkter

Handels, HRF och Byggnads uppger att de känner till fall när en arbetsgivare har dragit av kontrollavgiften från en arbetstagers lön om arbetstagaren inte skött personalliggaren enligt regelverket och det sedan lett till en kontrollavgift för företaget. Andra arbetstagarorganisationer känner dock inte till sådana fall.

6 Avgiftsbestämmelserna och rättspraxis

Vid utformningen av sanktionsavgifter i lag – som t.ex. kontrollavgifter – finns etablerade principer som syftar till att uppfylla rimliga krav på effektivitet och rättssäkerhet. Utgångspunkten är att bestämmelserna ska ge förutsättningar för en enhetlig och förutsägbar tillämpning.

Bestämmelserna om kontrollavgift ger *utrymme för olika tolkningar*. Oklarheterna beror på att lagtexten i vissa delar inte är helt tydlig och på att lagtext och förarbeten inte ger entydiga svar. Hänvisningar till äldre förarbeten och användningen av oklara begrepp bidrar också till att bestämmelsernas innebörd blir otydlig.

Att lagen är otydlig medför risk för att likartade fall behandlas olika och kan göra det svårt för en näringsidkare att förutse när en brist medför en kontrollavgift och hur stor avgift som kommer att tas ut vid en överträdelse.

Praxis innebär att skyldigheten att betala den högre kontrollavgiften för kontrolltillfället i vissa fall indirekt är beroende av hur många personer som är verksamma dagen för besöket. Detta kan i sin tur innebära att en verksamhet med få anställda riskerar att för likartade brister få betala en högre kontrollavgift än en verksamhet där det finns flera anställda.

Vid bedömningen av om det finns skäl för befrielse från kontrollavgift tar domstolar i vissa fall hänsyn till att det saknas skäl att anta att det finns en *brottslig avsikt* bakom en brist. Att ta sådana hänsyn saknar dock stöd i såväl lagen som lagstiftarens uttalanden i förarbetena. Domstolarna har skilda uppfattningar om huruvida avsaknad av brottslig avsikt ska påverka beslut om befrielse. Skiljaktigheterna skulle kunna medföra olika beslut i likartade fall och minska förutsebarheten.

I det här avsnittet görs en analys av bestämmelserna om kontrollavgift utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv. Analysen omfattar en genomgång av lagstiftningens utformning och förarbeten samt tillämpningen hos Skatteverket och förvaltningsdomstolarna.

Avsnittet inleds med en beskrivning av de principer som brukar tillämpas vid utformningen av bestämmelser om straffliknande avgifter, såsom kontrollavgifter (avsnitt 6.1).

Analysen är särskilt inriktad på avgränsningen av överträdelser som kan medföra kontrollavgift, dvs. i vilken situation en avgift ska tas ut och med vilket belopp (avsnitt 6.2). Den omfattar också förutsättningarna för hel och delvis befrielse från kontrollavgift (avsnitt 6.3).

6.1 Principer för bestämmelser om sanktionsavgift

Kontrollavgiften är en sanktionsavgift

Kontrollavgift enligt skatteförfarandelagen (SFL) är en ekonomisk sanktion som utgår vid vissa överträdelser av SFL. Kontrollavgift beslutas enbart utifrån objektiva kriterier, dvs. uppsåt eller oaktsamhet är inte en förutsättning för ansvar, s.k. strikt ansvar. Exempelvis ska en kontrollavgift påföras om en näringsidkare inte skrivit in verksamma personer i personalliggaren även om underlåtenheten inte var avsiktlig. Syftet är att avgiften ska vara avskräckande och bestraffande. Ett samlingsbegrepp som används för straffliknande avgifter med ett sådant syfte är sanktionsavgifter.¹³⁶

Principer för sanktionsavgifter

Av rättssäkerhetsskäl ställer ett system med sanktionsavgifter stora krav på förutsebarhet och tydlighet. Bestämmelser om sanktionsavgifter bör vara klara och tydliga så att det är relativt enkelt att konstatera vilka överträdelser som kan leda till en sanktionsavgift.¹³⁷ Detta är ett uttryck för legalitetsprincipen. Exempelvis har reglerna om skattetillägg setts över och ändrats vid flera tillfällen för att öka förutsebarheten och tydligheten.¹³⁸

Kraven i Europakonventionen om mänskliga rättigheter påverkar också regler om sanktionsavgifter; bl.a. behöver strikt ansvar förenas med en möjlighet till jämkning där vissa subjektiva omständigheter kan beaktas,¹³⁹ och reglerna får inte stå i strid med det s.k. dubbelbestraffningsförbudet.¹⁴⁰

Inom ramen för arbetet med att införa bestämmelser om ekonomiska sanktioner vid brott i näringsverksamhet i brottsbalken upprättades en departementspromemoria med förslag till principer för sanktionsavgifter.¹⁴¹ Principerna gäller förutsättningar för när sanktionsavgifter bör användas och hur de i så fall bör vara konstruerade för att uppfylla rimliga krav på effektivitet och rättssäkerhet. I en proposition¹⁴² – nedan benämnd princippropositionen – anslöt sig regeringen till de överväganden och riktlinjer som angavs i promemorian. Regeringen beslutade även att ge riksdagen tillfälle att ta del av vad departementschefen hade anfört i denna del. Under riksdagsbehandlingen uttalade justitieutskottet att det saknade invändning mot vad departementschefen anfört och utskottet föreslog att riksdagen¹⁴³ skulle tillkännage detta för reger-

¹³⁶ Se t.ex. Wamling-Nerep (2010) s. 1–4 om begreppet sanktionsavgifter.

¹³⁷ Se t.ex. prop. 2017/18:165 s. 51 och 62 om sanktionsavgifter på bl.a. livsmedelsområdet.

¹³⁸ Se t.ex. prop. 2002/03:106 och prop. 2014/15:131.

¹³⁹ Se prop. 2005/06:169 s. 52–53 om Europakonventionens krav i förhållande till regler om befrielse från kontrollavgift.

¹⁴⁰ Om dubbelbestraffningsförbudet, se t.ex. prop. 2014/15:131.

¹⁴¹ Ds 1981:3.

¹⁴² Prop. 1981/82:142 s. 24–26.

¹⁴³ Bet. 1981/82:JuU53.

ingen, vilket riksdagen beslutade. Principerna har sedan tillämpats i flera lagstiftningsärenden.¹⁴⁴ De har också bekräftats i en senare skrivelse från regeringen.¹⁴⁵

Avgiftens belopp

En av principerna är att beräkningen av avgiftsbeloppet bör konstrueras så att det utgår från ett mätbart moment som gör det möjligt att förutse och fastställa hur stor avgiften ska bli i det enskilda fallet. Kontrollavgiften för överträdelse av bestämmelserna om personalliggare är bestämd med två fasta belopp, dels 12 500 kronor för varje kontrolltillfälle, dels 2 500 kronor för varje person som vid kontrollen är verksam och inte dokumenterad i en tillgänglig personalliggare (50 kap. 4 § SFL). Det har dock utvecklats en praxis som innebär att avgiften för kontrolltillfället inte alltid tas ut beroende på förutsättningarna i det enskilda fallet (se avsnitt 5.1.3).

Strikt ansvar

En annan av principerna gäller förutsättningarna för att ett strikt ansvar ska vara försvarbart från rättssäkerhetssynpunkt. För strikt ansvar bör det enligt regeringen finnas ett starkt stöd för en presumtion om att överträdelse inte kan förekomma annat än som en följd av uppsåt eller oaktsamhet. Det förutsätter i sin tur tydliga bestämmelser så att den enskilde genom att ta del av reglerna kan förstå om en viss handling eller underlåtelse är sanktionerad med en avgift.¹⁴⁶

Frågan om möjligheten till strikt ansvar för överträdelse av bestämmelserna om personalliggare togs upp i propositionen med förslag till lagstiftning om personalliggare i restaurang- och frisörbranscherna.¹⁴⁷ Den fråga som behandlades närmare var näringsidkarens ansvar för personalens överträdelse. Ett sådant ansvar ansågs motiverat, bl.a. för att det är näringsidkaren som svarar för brister hänförliga till företaget och dess struktur och organisation. Regeringen ansåg att en kontrollavgift gick att förena med ett strikt ansvar, särskilt som regler om befrielse från kontrollavgiften föreslogs.¹⁴⁸ Hur avgiftsbestämmelsernas ordalydelse förhåller sig till uttalanden i förarbeten och bestämmelsernas tillämpning, och vad det skulle kunna få för konsekvenser från rättssäkerhetssynpunkt, tas upp närmare nedan.

Om det är nödvändigt med undantag från det strikta ansvaret anges i princippropositionen att undantagen bör vara så preciserade att det inte råder någon tvekan om deras räckvidd. Det sistnämnda sägs gälla även för bestämmelser som reglerar möjligheten att jämka avgiften.

¹⁴⁴ Se Warnling-Nerep (2010) s. 60 för exempel på sådan lagstiftning.

¹⁴⁵ Skr. 2009/10:79, bet. 2009/10:FiU12.

¹⁴⁶ Sanktionsavgifter med strikt ansvar finns även på t.ex. miljö- och arbetsmiljöområdet.

¹⁴⁷ Prop. 2005/06:169 s. 50–51.

¹⁴⁸ Ett skäl som angavs för att införa bestämmelser om befrielse var att det strikta ansvaret behövde nyanseras med hänsyn till Europakonventionens krav, se prop. 2005/06:169 s. 52–54.

Prövningen av avgiftsskyldigheten

Slutligen kan här nämnas den princip som enligt princippropositionen bör gälla när prövningen av avgiftsskyldigheten överlämnas till administrativa myndigheter. Sådant överlämnande kan ske i viss utsträckning. I vissa fall bör dock prövningen göras av de allmänna domstolarna. Det gäller främst när avgiftsskyldigheten görs beroende av uppsåt eller oaktsamhet och när reglerna ger utrymme för betydande skönsmässiga bedömningar.

Skatteverket beslutar om kontrollavgifter enligt SFL. Ett beslut om kontrollavgift kan överklagas till förvaltningsrätten. Nedan behandlas bl.a. möjligheten att beakta näringsidkarens avsikt bakom överträdelsen i förhållande till de ovannämnda principerna.

6.2 Avgränsningen av överträdelser som kan medföra kontrollavgift

6.2.1 Lag och förarbeten

Bestämmelserna om kontrollavgift i 50 kap. 3 och 4 §§ SFL ersatte regleringen i 13–15 §§ BKL. SFL:s bestämmelser har utformats på ett annat sätt än de som fanns i BKL. Inga uttalanden i förarbetena tyder dock på att lagstiftaren har haft för avsikt att göra några ändringar i sak. Uttalandena i författningskommentarerna bekräftar snarare att avsikten var att de nya bestämmelserna skulle tillämpas på samma sätt som de befintliga bestämmelserna.¹⁴⁹ I tre avseenden skiljer sig dock ordalydelsen av bestämmelserna i de två lagarna på ett sätt som väcker frågor om hur SFL:s regler ska tillämpas. En fjärde frågeställning rör innebörden av ett begrepp som enligt BKL och SFL:s förarbeten har betydelse för avgiftsskyldigheten, nämligen begreppet *personalliggaren kan ligga till grund för kontroll*. De fyra frågeställningarna behandlas nedan.

Det kan inledningsvis konstateras att SFL:s bestämmelser om kontrollavgift är mer allmänt hållna och mindre detaljerade än de tidigare avgiftsbestämmelserna och att förarbetena inte innehåller några överväganden av lagstiftaren om hur förändringarna i det avseendet förhåller sig till legalitetsprincipen.

1. Tröskel för avgiftsskyldigheten – ska kontrollavgift påföras endast om personalliggaren inte kan ligga till grund för kontroll?

Den första frågeställningen gäller i vilken utsträckning brister i personalliggaren ska medföra en kontrollavgift. Den situation som avses är när näringsidkaren i och för sig har fört en personalliggare och har hållit den tillgänglig vid kontrollbesöket men uppgifterna är bristfälliga. Det kan t.ex. vara frågan om att det saknas uppgift om efternamn eller personnummer för personer som har antecknats i personalliggaren, eller tidpunkt för när arbetspass har påbörjats eller avslutats.

¹⁴⁹ Se prop. 2010/11:165 s. 958–960.

En kontrollavgift ska tas ut bl.a. om Skatteverket vid kontrollbesök finner att den som är skyldig att dokumentera identifikationsuppgifter i en personalliggare *inte fullgör sin skyldighet* (50 kap. 3 § 1 SFL). Som lagtexten är utformad är det möjligt att tolka bestämmelsen som att en kontrollavgift ska tas ut om näringsidkaren *i något avseende – oavsett bristernas omfattning eller betydelse – har brustit* i att uppfylla de föreskrivna kraven på dokumentation eller bevarande av uppgifter i personalliggaren. Det finns inget uttryckligt stöd i lagtexten för att hävda att mindre allvarliga brister faller utanför avgiftsskyldigheten. Bestämmelsen innehåller alltså ingen tröskel.

I 12 § 2 BKL fanns det en sådan tröskel. Där gällde avgiftsskyldigheten om näringsidkaren *för en personalliggare men denna är så bristfällig att den inte kan ligga till grund för kontroll*.

I författningskommentaren till 50 kap. 3 § SFL anges bl.a. följande.¹⁵⁰

Paragrafen ersätter 12 § första stycket branschkontrollagen.

I branschkontrollagen anges grunderna för kontrollavgift i fyra punkter. I förevarande paragraf sammanfattas grunderna i två punkter.

Punkten 1, som ersätter punkterna 1–3 i den nuvarande paragrafen, avser den som inte har fullgjort skyldigheten att dokumentera identifikationsuppgifter. Så är fallet om personalliggare överhuvudtaget inte förs. Bestämmelsen avser också den situationen att personalliggaren är bristfällig. Enligt punkten 2 i nuvarande bestämmelse ska kontrollavgift tas ut om näringsidkaren för en personalliggare, men denna är så bristfällig att den inte kan ligga till grund för kontroll. Det finns alltså ett visst utrymme för brister utan att kontrollavgift för den skull ska tas ut. Exempel på när avgift ska tas ut är att det inte finns några personer antecknade eller att de personer som anges där är så bristfälligt antecknade att det inte går att kontrollera vilka de är (prop. 2005/06:169 s. 128). Vid bedömningen av om skyldigheten att föra personalliggare är fullgjord bör på motsvarande sätt det avgörande vara om personalliggaren kan ligga till grund för kontroll. Om bristerna har liten betydelse för kontrollen bör skyldigheten anses fullgjord och ingen avgift ska då tas ut.

Skyldigheten att föra en personalliggare innefattar ett krav på att bevara de dokumenterade uppgifterna. Om uppgifterna inte bevaras ska alltså kontrollavgift tas ut enligt punkten 1. Det är bevarandekravet som sådant som kontrolleras och är sanktionerat genom kontrollavgift. Det är alltså inte de bevarade uppgifternas riktighet som kontrolleras och är sanktionerade genom kontrollavgift. Skatteverket ska däremot givetvis kontrollera de aktuella uppgifterna och om dessa är så ofullständiga eller felaktiga att skyldigheten att föra personalliggare inte kan anses fullgjord ska som ovan har sagts en kontrollavgift tas ut.

Förarbetsuttalandena ovan ger således stöd för att lagstiftaren – trots att bestämmelserna om kontrollavgift i SFL getts en ny utformning – inte har avsett att genomföra någon ändring i sak i den här frågan. Avsikten har i så fall varit att brister i en personalliggare ska medföra kontrollavgift endast om bristerna är sådana att personalliggaren inte kan ligga till grund för kontroll.

¹⁵⁰ Prop. 2010/11:165 s. 958–959.

Att lagtexten inte är helt tydlig i det här avseendet innebär en risk för att bestämmelserna tillämpas olika på så sätt att likartade brister i personalliggaren leder till kontrollavgift i ett fall, men inte ett annat. Otydligheten kan även göra det svårt för näringsidkare att förutse om en brist medför kontrollavgift eller ej, och vilken avgift som kommer att tas ut för en överträdelse.

2. Vilken kontrollavgift ska påföras när den enda bristen är att verksamma personer inte är antecknade i personalliggaren?

Det andra fallet där det finns utrymme för olika tolkningar rör vilken kontrollavgift som ska tas ut när det enda dokumentationskravet som inte är uppfyllt är att samtliga verksamma personer ska vara antecknade i personalliggaren.

Om någon inte fullgör sin dokumentationsskyldighet är kontrollavgiften

1. 12 500 kronor för varje kontrolltillfälle och
2. 2 500 kronor för varje person som vid kontrollen är verksam och inte är dokumenterad i en tillgänglig personalliggare (jfr 50 kap. 3 § 1 och 4 § första stycket SFL).

Kontrollavgift ska alltså påföras om näringsidkaren *inte fullgör sin skyldighet*. Om man utgår från att det innebär att avgift ska påföras om en näringsidkare *i något avseende har brustit* i att uppfylla de föreskrivna kraven borde det innebära att kontrollavgift ska tas ut enligt båda punkterna i nämnda situation. Det samma borde gälla även om man tillämpar den tröskel som anges i förarbetena, dvs. avgift ska tas ut om personalliggaren *inte kan ligga till grund för kontroll*. Annars skulle avgiften enligt punkt 2 inte tas ut när den enda bristen är att någon verksam person inte är inskriven i liggaren, vilket inte kan ha varit avsikten. Det finns dock förarbetsuttalanden som anger situationer när endast avgiften i punkt 2 ska tas ut och som innebär att avgifterna i de två punkterna ska behandlas var för sig. I författningskommentaren till 50 kap. 4 § SFL anges nämligen följande.

Paragrafen ersätter 12 § andra stycket och 13–15 §§ branschkontrollagen.

Av paragrafen framgår storleken på kontrollavgiften som avses i 3 § (personalliggare).

Enligt första stycket är kontrollavgiften dels 10 000 kronor för varje kontrolltillfälle, dels 2 000 kronor för varje person som vid kontrollen är verksam utan att vara dokumenterad i en tillgänglig personalliggare.

Skyldigheten att föra personalliggare kan anses fullgjord även om det finns vissa brister (se kommentaren till 3 §). Kontrollavgift med 10 000 kronor ska då inte tas ut. Däremot kan det bli aktuellt att ta ut en kontrollavgift med 2 000 kronor för att en person som inte är dokumenterad är verksam vid kontrollen. Kontrollavgift på 2 000 kronor förutsätter alltså inte att en kontrollavgift på 10 000 kronor tas ut vid samma tillfälle.

Dessa uttalanden, tillsammans med författningskommentaren till 50 kap. 3 § SFL, får förstås som att avsikten har varit att den högre avgiften endast ska tas

ut om personalliggaren inte kan ligga till grund för kontroll och att personalliggaren anses kunna ligga till grund för kontroll även om en verksam person inte är dokumenterad i liggaren. Förmodligen är detta även avsett att gälla om flera verksamma personer inte är inskrivna i personalliggaren. Den tolkningen ligger bättre i linje med BKL än de nu gällande bestämmelserna. I BKL reglerades de två kontrollavgifterna i två olika paragrafer, 12 och 13 §§, där rekvisitet *inte kan ligga till grund för kontroll* ingick i 12 § men inte fanns i 13 §.

Skatteverkets tillämpning komplicerar frågan ytterligare. Skatteverket lägger vikt vid om det finns några anteckningar i personalliggaren för dagen för kontrollbesöket. Om någon av de verksamma personerna har skrivits in i personalliggaren påförs endast den lägre avgiften, medan båda avgifterna tas ut om liggaren *inte är förd för dagen*. I det sistnämnda fallet anses liggaren inte kunna ligga till grund för kontroll.

Sammanfattningsvis är slutsatsen att lagtext och förarbeten inte ger något entydigt svar på om den högre kontrollavgiften för kontrolltillfället ska tas ut när den enda bristen är att verksamma personer inte är antecknade i personalliggaren. Även här kan oklarheterna leda till olika bedömningar i avgiftsfrågan av likartade fall och minska förutsebarheten.

3. Vilken kontroll är det som personalliggaren ska ligga till grund för?

I BKL och förarbetena till SFL kopplas alltså avgiftsskyldigheten till om personalliggaren kan *ligga till grund för kontroll* eller inte. Frågan är *vilken kontroll* som avses. Ska personalliggaren kunna ligga till grund för kontrollen vid kontrollbesöket, dvs. kontrollen av dokumentationsskyldigheten, eller kontrollen vid en eventuell senare fördjupad utredning, dvs. kontrollen av uppgiftsskyldigheten? Varken lag eller förarbeten ger något tydligt svar.

Om man avser kontrollen vid kontrollbesöket torde avsaknaden av uppgifter om verksamma personer innebära att personalliggaren inte kan ligga till grund för kontrollen. Identiteten hos de verksamma personerna kan inte jämföras med uppgifterna i personalliggaren när uppgifterna saknas i liggaren. Såväl den högre som den lägre kontrollavgiften borde då påföras. Å andra sidan innebär det att sådana brister i dokumentationen som avser tiden före kontrollbesöket inte har någon betydelse för möjligheten att genomföra kontrollen vid kontrollbesöket med personalliggaren som grund. Då skulle ingen avgift påföras vid sådana brister.

Om man i stället ser till syftet med kravet på personalliggare, dvs. att ge Skatteverket möjlighet att kontrollera redovisade inkomster, skatteavdrag och arbetsgivaravgifter¹⁵¹, ligger det närmare till hands att komma till slutsatsen att det är kontrollen av uppgiftsskyldigheten som avses. Å andra sidan anges i förarbetena som exempel på när personalliggare inte kan ligga till grund för kontroll att det inte finns några personer antecknade eller att de personer som

¹⁵¹ Prop. 2005/06:169 s. 34.

anges där är så bristfälligt antecknade att det inte går att kontrollera vilka de är¹⁵². Exemplet hänför sig alltså till kontrollen vid kontrollbesöket.

En vidare tolkning av begreppet kontroll som innebär att det omfattar Skatteverkets kontroll i allmänhet blir också svår att förena med uttalandena i förarbetena.

I sammanhanget kan nämnas att enligt 9 § BKL fick Skatteverket besluta om kontrollbesök för att identifiera de personer som är verksamma i en näringsverksamhet och stämma av uppgifterna mot personalliggaren. Att kontrollbesöket skulle användas för att kontrollera uppgifter bakåt tiden nämndes inte i lagen. Eftersom det fanns kontrollavgifter för bristande i sådana uppgifter får det dock anses klart att kontrollen vid kontrollbesök enligt BKL även omfattade den delen av dokumentationsskyldigheten. Kontrollbesökets syfte enligt 39 kap. 8 § SFL är vidare; Skatteverket ska kontrollera att eventuella skyldigheter fullgörs.

Sammanfattningsvis kan även oklarheterna i begreppet *ligga till grund för kontroll* innebära en risk för att likartade fall behandlas olika vid bedömningen av om kontrollavgift ska påföras. Oklarheterna kan även minska förutsebarheten.

4. När är en person dokumenterad i personalliggaren?

Kontrollavgiften är 2 500 kronor för varje person som vid kontrollen är verksam och *inte är dokumenterad* i en tillgänglig personalliggare (50 kap. 4 § första stycket 2 SFL). Frågan är om det med det avses att alla uppgifter som ska antecknas i personalliggaren enligt 9 kap. 5 § SFF måste finnas med för att en person ska anses dokumenterad.

I 13 § BKL gällde avgiftsskyldigheten i stället verksamma personer som *inte har antecknats enligt bestämmelserna i 6 §*. I 6 § angavs alla de uppgifter som skulle antecknas i personalliggaren. Enligt BKL var det alltså tydligt att kontrollavgift skulle tas ut om en person inte var fullständigt dokumenterad. Det finns inga förarbetsuttalanden som ger stöd för att lagstiftaren genom den nya utformningen av bestämmelsen i SFL har avsett att ändra avgiftsskyldigheten i det här avseendet.

Här kan nämnas att Skatteverket i sin vägledning¹⁵³ anger att 2 500 kronor huvudsakligen ska tas ut när en verksam person över huvud taget inte är antecknad i personalliggaren eller kravet på att dokumentera uppgifter om när arbetspass påbörjats och avslutats inte har uppfyllts.

Även oklarheten i begreppet *dokumenterad* kan innebära en risk för att likartade fall behandlas olika och leder till att en kontrollavgift tas ut i det ena fallet, men inte i det andra. Oklarheten kan också minska förutsebarheten.

¹⁵² Prop. 2005/06:169 s. 128 och prop. 2010/11:165 s. 959.

¹⁵³ Skatteverket (2018a).

6.2.2 Skatteverkets tillämpning i överklagade beslut

I det här avsnittet redogörs för hur Skatteverket i överklagade beslut ser på de fyra frågorna som behandlades i föregående avsnitt. Något som är viktigt att ha i åtanke är dock att det fullständiga underlaget för besluten inte har varit tillgängligt, och ibland inte heller Skatteverkets beslut i sin helhet.

1. Tillämpar Skatteverket en tröskel för avgiftsskyldighet?

Skatteverket tar ibland inte ut någon kontrollavgift på grund av att personalliggaren, trots brister, anses kunna ligga till grund för kontroll. Detta framgår dock inte av de överklagade besluten, eftersom beslut att inte påföra någon avgift aldrig kommer upp till prövning av domstol.

2. Vilken avgift ska påföras när verksamma personer inte är inskrivna i personalliggaren?

I nästan alla de överklagade besluten har Skatteverket först gjort en bedömning av om den högre kontrollavgiften för kontrolltillfället ska påföras. Den högre avgiften har som huvudregel påförts om bristerna har varit sådana att Skatteverket bedömt att personalliggaren inte kan ligga till grund för kontroll. För den bedömningen synes det i många fall inte ha haft någon betydelse om det dagen för kontrollbesöket saknas dokumentation om någon eller några av de verksamma personerna i personalliggaren. I stället lägger Skatteverket vikt vid om det finns några anteckningar över huvud taget i liggaren om dagen för kontrollbesöket. När inte någon av de verksamma personerna har varit införd i personalliggaren påförs nämligen ofta den högre avgiften med motiveringen att personalliggaren *inte är förd för dagen* (eller liknande formuleringar).

Det framgår dock inte av domarna eller besluten på vilket sätt förhållandet att personalliggaren inte förts för dagen i sig påverkar möjligheten att använda den till grund för kontroll. Skatteverkets tillämpning skulle kunna innebära att om två personer är verksamma dagen för kontrollbesöket och ingen av dem är inskriven i personalliggaren, påförs näringsidkaren den högre avgiften, medan en sådan avgift inte hade påförts om ytterligare en person hade varit verksam och antecknad i liggaren. Det har inte framkommit några skäl till varför den förstnämnda överträdelsen anses så mycket mer allvarlig än den sistnämnda att den stora skillnaden i avgiftsbelopp är motiverad. I ett par av de överklagade besluten har dock Skatteverket medgett delvis befrielse från den högre avgiften när endast en person varit verksam och inte inskriven i personalliggaren.¹⁵⁴ Skatteverkets tillämpning i det här avseendet skulle kunna innebära att en verksamhet med få anställda får betala en högre avgift än en verksamhet där det finns flera anställda för likartade brister.

Ett exempel på konsekvenserna av Skatteverkets praxis är ett kontrollbesök¹⁵⁵ där det framkom att en person som var verksam vid besöket senast hade

¹⁵⁴ Jfr avsnitt 5.1.1.

¹⁵⁵ Se Förvaltningsrätten i Malmös dom den 11 september 2017 i mål nr 9073-17.

loggat in i personalliggaren för mer än två månader sedan, trots att personen hade varit verksam på arbetsplatsen under den tiden. Andra personer var registrerade i personalliggaren, och företaget påfördes 2 500 kronor i kontrollavgift. Den högre avgiften för kontrolltillfället påfördes alltså inte. I ett annat beslut¹⁵⁶ påfördes däremot även den högre avgiften med motiveringen att det inte hade förts någon personalliggare för dagen när den enda verksamma personen vid besöket inte var inskriven i personalliggaren.

När Skatteverket ska ta ställning i avgiftsfrågan i ett ärende görs alltså först en bedömning av förutsättningarna för att ta ut den högre avgiften för kontrolltillfället. Därefter gör Skatteverket en separat bedömning av frågan om avgift för verksamma personer som inte är dokumenterade i personalliggaren. Skatteverket följer därmed till stor del förarbetsuttalandena vid sin tillämpning i stället för att tillämpa bestämmelserna strikt enligt ordalydelsen. Begreppet *förd för dagen* eller något begrepp med liknande innebörd finns dock varken i lagtext eller i propositioner. Skatteverkets användning av begreppet grundar sig på ett exempel som anges i förarbetena. Enligt exemplet ska den högre avgiften tas ut om det inte finns några personer antecknade i personalliggaren.¹⁵⁷

Som framgår av tabell 10 i avsnitt 5.1.1 har Skatteverket inte påfört den högre avgiften för kontrolltillfället i 49 av de 400 beslut som har överklagats till förvaltningsrätten. I 35 av de 49 beslut har den lägre kontrollavgiften påförts och avser *en* verksam person som inte har varit dokumenterad i en tillgänglig personalliggare. I de övriga 14 besluten har motsvarande kontrollavgift påförts i fråga om *två eller flera* verksamma personer.

3. Vilken kontroll ska en personalliggare ligga till grund för?

Skatteverkets beslut innehåller normalt inte några resonemang om vilken kontroll som personalliggaren ska ligga till grund för. Det finns dock omprövningsbeslut där Skatteverket har tagit upp vilka konsekvenser bristerna kan få för kontrollen av att näringsidkaren har lämnat riktiga uppgifter i kontrolluppgifter och skattedeklarationer.

4. När anses en verksam person vara dokumenterad?

Skatteverket verkar utgå från att samtliga uppgifter som ska antecknas om en verksam person i personalliggaren måste finnas med för att personen ska anses vara dokumenterad i liggaren. Det finns således beslut där avgiften för en verksam person som inte är dokumenterad i personalliggaren har tagits ut trots att vissa uppgifter, såsom namn och födelseår, har antecknats. I vissa andra beslut har dock den avgiften inte påförts i sådana fall. Som nämnts tidigare anges i Skatteverkets vägledning¹⁵⁸ att 2 500 kronor huvudsakligen ska tas ut när en verksam person över huvud taget inte är antecknad i personalliggaren eller

¹⁵⁶ Se Förvaltningsrätten i Hämösands dom den 7 mars 2013 i mål nr 1881-15.

¹⁵⁷ Se avsnitt 5.1.1.

¹⁵⁸ Skatteverket (2018a).

kravet på dokumentation av uppgifter om när arbetspass påbörjats och avslutats inte har uppfyllts.

6.2.3 Förvaltningsdomstolarnas tillämpning

I det här avsnittet redogörs för förvaltningsdomstolarnas syn i de fyra frågor som ställdes i föregående avsnitt.

Av de 400 domar från förvaltningsrätterna som genomgången omfattar avser 398 SFL, medan 2 av domarna avser BKL. Den sistnämnda lagen tillämpas också i 26 av de 51 granskade domarna från kammarrätterna. Eftersom bestämmelserna om kontrollavgift i BKL hade en annan utformning än SFL:s bestämmelser om sådan avgift, ger de äldre domarna begränsad vägledning i frågorna nedan. De kan dock i vissa fall klargöra innebörden av vissa begrepp som används i SFL:s förarbeten.

Det bör nämnas att det ofta inte går att läsa ut av en dom om domstolen har samma syn på innebörden av bestämmelserna om kontrollavgift som Skatteverket. I förvaltningsdomstolarna gäller nämligen den processrättsliga principen *reformatio in pejus*. Den innebär att om enbart en enskild part överklagar ett beslut får inte överklagandet medföra någon nackdel för den enskilde i förhållande till det överklagade beslutet. Om en näringsidkare överklagar Skatteverkets beslut om kontrollavgift kan förvaltningsrätten således inte besluta om en högre kontrollavgift än den som Skatteverket påförde i det överklagade beslutet. Det finns därmed ingen anledning för förvaltningsrätten att ta ställning till om den överklagade kontrollavgiften är lägre än den avgift som föreskrivs i SFL. Om endast den enskilde överklagar förvaltningsrättens dom gäller på motsvarande sätt att kammarrätten inte kan ändra förvaltningsrättens dom till den enskildes nackdel.

I vissa fall kan man dock av uttalanden och bedömningar i en dom ändå utläsa hur domstolen anser att bestämmelserna ska tillämpas i förhållande till ordalydelsen, Skatteverkets beslut och lagens förarbeten. Vad gäller förvaltningsrätternas domar innehåller omkring 100 av de 400 domarna resonemang som ger viss ledning för svaret på fråga 1 och 2 nedan. I ungefär hälften av domarna bekräftas Skatteverkets praxis som lägger stor vikt vid förarbetsuttalanden, medan den andra hälften av domarna ger uttryck för en mer strikt tolkning enligt lagtexten. En sådan strikt tolkning innebär att den högre avgiften ska tas ut i fler fall än vad som görs enligt Skatteverkets praxis. För svar på fråga 3 och 4 finns det ett tiotal respektive femtontal domar vardera som ger viss ledning för hur domstolen ser på frågan.

Bilaga 4 innehåller ett urval av förvaltningsrätternas domar. Av de kammarrättsdomar som har ingått i underlaget är det endast ett fåtal som berör någon av de fyra frågeställningarna. Kammarrätternas domar, samt några av förvaltningsrätternas domar, tas upp nedan.

Det bör nämnas att det fullständiga underlaget i målen inte har varit tillgängligt vid genomgången av domarna.

Sammanfattningsvis bekräftar genomgången av domarna att bestämmelserna om kontrollavgift för personalliggare ger utrymme för olika tolkningar.

1. Tillämpar domstolarna en tröskel för avgiftsskyldighet?

Förvaltningsrätterna

I en dom¹⁵⁹ upphävde Förvaltningsrätten i Karlstad Skatteverkets beslut att ta ut den högre kontrollavgiften för att uppgifterna om näringsidkaren var felaktiga i personalliggaren. Förvaltningsrätten ansåg att det inte var fråga om en sådan brist att kontrollen inte kunnat utföras. Det fanns därmed inte förutsättningar för att ta ut en avgift. Förvaltningsrätten har således tillämpat den tröskel som anges i förarbetena vad gäller den högre avgiften.

I ett annat mål¹⁶⁰ hade Skatteverket tagit ut kontrollavgift bl.a. för att det saknades fullständigt namn och personnummer bakåt i tiden för flera verk samma personer. Förvaltningsrätten i Göteborg konstaterade att det inte hade framkommit att Skatteverket inte kunnat utföra sin kontroll vid besöket. Trots detta ansåg förvaltningsrätten att det fanns grund för att påföra avgift. Förvaltningsrätten tillämpade alltså inte någon tröskel, men medgav delvis befrielse med hälften av avgiften.

Dessa domar ger därmed uttryck för två olika synsätt.

Kammarrätterna

Av de domar som avser SFL är det ingen dom som innebär att kammarrätten har upphävt Skatteverkets beslut på den grunden att domstolen anser att personalliggaren, trots bristerna, har kunnat ligga till grund för kontroll.

Kammarrätten i Stockholm¹⁶¹ har i en dom bl.a. hänvisat till att personalliggaren enligt Skatteverkets mening varit så bristfällig att den inte kunnat ligga till grund för kontroll och att det därmed har funnits grund för att påföra den högre kontrollavgiften. Kammarrätten ansåg att näringsidkaren hade brutit genom att under en längre tid inte ha kontrollerat att nödvändiga uppgifter förts in i personalliggaren. Skälen får läsas som att domstolen ansåg att det finns en tröskel för avgiftsskyldigheten i SFL.

Sammanfattning fråga 1

Det finns exempel i rättspraxis som visar att det finns utrymme för domstolarna att göra olika bedömningar av om det finns en tröskel för avgiftsskyldigheten, vilket bekräftar att bestämmelsernas innebörd inte är helt klar.

¹⁵⁹ Förvaltningsrätten i Karlstads dom den 24 november 2015 i mål nr 3518-15 och 3519-15, dom 7 i bil. 4.

¹⁶⁰ Förvaltningsrätten i Göteborgs dom den 16 april 2013 i mål nr 8688-12 E, dom 2 i bil. 4.

¹⁶¹ Kammarrätten i Stockholms dom den 4 november 2013 i mål nr 3723-13.

2. Vilken avgift ska påföras när verksamma personer inte är inskrivna i personalliggaren?

Förvaltningsrätterna

I ett mål¹⁶² som redan nämnts under fråga 1 var det fråga om att uppgifterna om näringsidkaren i personalliggaren var felaktiga och att en verksam person inte var inskriven i liggaren. Skatteverket hade tagit ut såväl den högre avgiften för kontrolltillfället som den lägre avgiften för den verksamma personen. Förvaltningsrätten i Karlstad hänvisade till förarbetena och behandlade de två avgifterna separat. Den högre avgiften undanröjdes enbart av det skälet att de felaktiga uppgifterna om näringsidkaren inte var en sådan brist att kontrollen inte kunnat utföras. Förvaltningsrätten ansåg att det fanns skäl att påföra den lägre avgiften. Domen får därmed anses innebära att den högre avgiften inte ska påföras när den enda bristen består i att en verksam person inte är införd i personalliggaren.

Det finns också domar där förvaltningsrätten i sina domskäl bekräftar att det var korrekt av Skatteverket att inte ta ut den högre avgiften för kontrolltillfället när bristen består i att verksamma personer inte har varit inskrivna i personalliggaren.¹⁶³

I vissa domar har Skatteverket tagit ut den högre kontrollavgiften för kontrolltillfället med motiveringen att personalliggaren inte var förd för dagen och därmed inte kunde ligga till grund för kontroll, medan förvaltningsrätten i sina skäl endast har tagit upp att avgiften ska påföras för att det vid kontrolltillfället fanns verksamma personer som inte var inskrivna i personalliggaren.¹⁶⁴ Förvaltningsrätten har således i domskälen enbart utgått från bestämmelsernas ordalydelse och har inte vägt in att personalliggaren inte var förd för dagen eller gjort någon bedömning av om personalliggaren kunde ligga till grund för kontroll.

I en av domarna¹⁶⁵ hade Skatteverket påfört såväl avgift för kontrolltillfället som avgift för den verksamma person som vid kontrolltillfället inte var inskriven i personalliggaren. Motiveringen var att personalliggaren inte var förd vid kontrolltillfället. Förvaltningsrätten i Stockholm menade i stället att personalliggaren inte kunde ligga till grund för kontroll mot bakgrund av att personen inte hade skrivits in i personalliggaren. Enligt domstolen måste skyldigheten att anteckna uppgifterna i nära anslutning till att arbetspasset påbörjas innebära att en anteckning i personalliggaren ska göras innan personalen påbörjar sina arbetsuppgifter. Detta talar för att domstolen ansåg att även den högre avgiften ska tas ut när det saknas uppgifter om en verksam person i personalliggaren.

Kammarrätterna

¹⁶² Förvaltningsrätten i Karlstads dom den 24 november 2015 i mål nr 3518-15 och 3519-15, dom 7 i bil. 4.

¹⁶³ Se t.ex. Förvaltningsrätten i Malmös dom den 7 april 2017 i mål nr 838-17, dom 15 i bil. 4.

¹⁶⁴ Se t.ex. Förvaltningsrätten i Malmös dom den 6 mars 2014 i mål nr 313-14, dom 6 i bil. 4.

¹⁶⁵ Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 2 december 2013 i mål nr 16413-13, dom 4 i bil. 4.

Kammarrätten i Sundsvall avslag i en dom¹⁶⁶ Skatteverkets överklagande av förvaltningsrättens beslut att medge befrielse från den högre avgiften. Domen avser BKL. Skatteverket hade konstaterat att personalliggaren var bristfällig i vissa avseenden; bl.a. var inte den vid besöket verksamma personen inskriven i liggaren. Kammarrätten ansåg att det inte fanns grund för att ta ut den högre avgiften av det skälet. Motiveringen var bl.a. att personalliggaren förts samtliga dagar utom den dag då kontrollen utfördes och att näringsidkaren uppgett att han av olika skäl ännu inte hade hunnit fylla i liggaren. Domen ger utrymme för tolkningen att kammarrätten under vissa omständigheter hade kunnat komma till slutsatsen att det fanns grund för att ta ut den högre avgiften på grund av att en verksam person inte var införd i personalliggaren. Kammarrätten kom till samma slutsats som förvaltningsrätten vad gällde avgiftens belopp. Grunderna var dock olika. Medan förvaltningsrätten medgav delvis befrielse ansåg kammarrätten att det inte fanns grund för att ta ut den högre avgiften.

Det framgår inte av domskälen hur domstolen såg på frågan om den lägre kontrollavgiften som Skatteverket hade tagit ut för den person som var verksam vid kontrollbesöket. Den frågan tas dock upp av en ledamot som var skiljaktig. Ledamoten hänvisade till att syftet med reglerna om personalliggare, kontrollbesök och kontrollavgift är att ge Skatteverket verktyg för att kunna bedöma rimligheten av den arbetskraft som redovisats i kontrolluppgifter och skattedeclarationer. För att kontrollen ska fungera ansågs att verksamma personer måste registreras samtidigt som arbetspasset påbörjas. Kontrollavgift med såväl det högre som det lägre beloppet skulle därför tas ut redan på grund av att det vid kontrollbesöket ännu inte gjorts någon notering om verksamma personer den aktuella dagen.

Sammanfattning fråga 2

Det finns exempel i rättspraxis som visar att det finns utrymme för olika bedömningar vad gäller om den högre avgiften för kontrolltillfället ska tas ut när bristen består i att verksamma personer inte är införda i personalliggaren. Även här bekräftas att det finns oklarheter i bestämmelsernas innebörd.

3. Vilken kontroll ska en personalliggare ligga till grund för?

Förvaltningsrätterna

I en dom¹⁶⁷ tog Förvaltningsrätten i Stockholm hänsyn till att personalliggaren inte kunde ligga till grund för kontrollen vid kontrollbesöket, dvs. kontrollen av dokumentationsskyldigheten. I vissa andra domar har förvaltningsrätten i stället lagt vikt vid om personalliggaren kan ligga till grund för en kontroll av

¹⁶⁶ Kammarrätten i Sundsvalls dom den 19 augusti 2010 i mål nr 384-10.

¹⁶⁷ Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 2 december 2013 i mål nr 16413-13, dom 4 i bil. 4; domen är även nämnd under fråga 2.

kontrolluppgifter och skattedeklarationer, dvs. en kontroll av uppgiftsskyldigheten.¹⁶⁸

Kammarrätterna

I domen från Kammarrätten i Sundsvall som nämndes under fråga 2 var det fråga om tre brister. Att det saknades tider för när arbetspass påbörjats och avslutats föregående dag ansågs inte vara en sådan brist att *personalliggaren inte kunnat utgöra grund för kontroll*. Kammarrätten konstaterade att kontrollen genom personalliggare främst syftar till en kontroll av att antalet verksamma inte underdrivits under andra tidpunkter än tiden för kontrollbesöket. Med det torde avses skattekontroll, eftersom kontrollen vid kontrollbesöket inte kan användas för kontroll av att historiska uppgifter är riktiga. De övriga bristerna var att den verksamma personen inte var införd i personalliggaren och att näringsidkarens namn saknades i liggaren. Kammarrätten ansåg att de bristerna inte kunde anses utgöra sådana brister att *kontrollen inte kunnat genomföras*. Kammarrätten torde här avse kontrollen vid kontrolltillfället, inte en framtida skattekontroll. Kammarrätten tog alltså i dessa delar inte ställning till om *personalliggaren kunde ligga till grund för kontrollen*. Den ledamot som var skiljaktig i målet hänvisade enbart till skattekontrollen.

I en dom från Kammarrätten i Göteborg¹⁶⁹ (avser BKL), var det fråga om en verksam person som hade skrivit in sig i personalliggaren i en annan lokal än den lokal där personen var verksam vid kontrollbesöket. Kammarrätten fastställde Skatteverkets beslut att ta ut en avgift med 2 000 kronor. Enligt kammarrätten är syftet med krav på personalliggare att möjliggöra effektiva kontroller utifrån jämförelser av det som antecknats i liggaren och de iakttagelser som görs i den lokal som kontrolleras. Kammarrätten torde därmed hänvisa till kontrollen vid kontrollbesöket, dvs. dokumentationsskyldigheten. Befrielse medgavs inte.

Sammanfattning fråga 3

Sammanfattningsvis är det svårt att av domstolspraxis dra slutsatser om vilken kontroll domstolen avser när den tar ställning till om personalliggaren kan ligga till grund för kontroll. Den frågan har enligt förarbetena betydelse när domstolen ska ta ställning till om en kontrollavgift ska tas ut och i så fall med vilket belopp.

¹⁶⁸ Se t.ex. Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 11 februari i mål nr 23970-13 och 24257-13.

¹⁶⁹ Kammarrätten i Göteborgs dom den 16 augusti i mål nr 223-08.

4. När anses en verksam person vara dokumenterad?

Förvaltningsrätterna

Den lägre kontrollavgiften ska tas ut om en person som är verksam vid kontrollbesöket inte är *dokumenterad* i personalliggaren. Det finns domar där förvaltningsrätterna har gjort olika bedömningar av vad som krävs för att en verksam person ska anses dokumenterad. Exempelvis finns det en dom¹⁷⁰ där Förvaltningsrätten i Stockholm ansåg att de verksamma personerna var dokumenterade i personalliggaren, trots att tidpunkten för när deras arbetspass påbörjades inte var inskriven i personalliggaren. I en annan dom¹⁷¹ ansåg dock Förvaltningsrätten i Stockholm att två verksamma personer inte var dokumenterade i personalliggaren på grund av bristande tidsangivelser.

Kammarrätterna

I en dom från Kammarrätten i Stockholm¹⁷² var ett personnummer felaktigt på så sätt att två nior skulle ha varit nollor. Förvaltningsrätten ansåg att det felaktiga personnumret kunde vara ett skrivfel. Med hänvisning till att ett rätt angett personnummer är av central betydelse för att uppnå syftet med bestämmelserna om personalliggare ansåg förvaltningsrätten att bristen hade motverkat möjligheten till kontroll. Kammarrätten instämde i bedömningen att det fanns fog för en avgift på 2 000 kronor men medgav befrielse då bristen var av så ringa beskaffenhet att det vore oskäligt att ta ut avgiften. Varken förvaltningsrätten eller kammarrätten för något närmare resonemang kring begreppet dokumenterad. Det kan noteras att kammarrättens dom kom före de två ovan nämnda domarna från Förvaltningsrätten i Stockholm.

Sammanfattning fråga 4

Även i frågan om vad som avses med att en verksam person är *dokumenterad* finns exempel i rättspraxis som visar att det finns utrymme för att göra olika bedömningar och att innebörden av bestämmelserna således är oklar.

6.3 Förutsättningar för befrielse från kontrollavgift

6.3.1 Befrielse från kontrollavgift – lag och förarbeten

Skatteverket ska besluta om hel eller delvis befrielse från kontrollavgiften om det är oskäligt att avgiften tas ut med fullt belopp (51 kap. 1 § SFL). Vid den bedömningen ska Skatteverket särskilt beakta bl.a. om

- överträdelsen kan antas ha berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande

¹⁷⁰ Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 5 september 2013 i mål nr 5811-13 och 7311-13, dom 3 i bil. 4.

¹⁷¹ Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 17 september 2015 i mål nr 4354-15, dom 10 i bil. 4.

¹⁷² Kammarrätten i Stockholms dom den 5 juni 2013 i mål nr 8394-12.

- överträdelsen kan antas ha berott på en felbedömning av en regel eller betydelse av de faktiska förhållandena eller
- avgiften inte står i rimlig proportion till överträdelsen.

I bestämmelsens förarbeten hänvisas till de exempel som nämns i förarbetena till BKL.¹⁷³ Ett exempel som nämns där är när en verksam person är antecknad i personalliggaren och är identifierbar men det angivna personnumret är ofullständigt. En felaktig bedömning av om verksamheten omfattas av kraven enligt lagen utgör enligt förarbetena 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 anges också vara möjlig om överträdelsen legat helt utanför näringsidkarens kontroll, såsom vid sabotage, och överträdelsen inte hade kunnat förhindras av näringsidkaren genom bättre struktur eller organisation av företaget.

Vidare uttalas att bedömningen av om det finns skäl för befrielse ska vara nyanserad och inte alltför restriktiv.¹⁷⁴ Utrymmet för befrielse från avgift anges dock vara begränsat.¹⁷⁵ I senare förarbeten ses Europakonventionen som ett argument för flexibla och generösa bestämmelser om befrielse.¹⁷⁶

6.3.2 Domar om befrielse från kontrollavgift

I 5 av de 400 domar från förvaltningsrätterna som granskats har förvaltningsrätten beslutat om hel befrielse. Av de 51 kammarrättsdomar som granskats innebär 7 att kammarrätten har ändrat förvaltningsrättens dom och beslutat om hel befrielse.

I 16 av de 400 granskade domarna har förvaltningsrätten beslutat om delvis befrielse, dvs. kontrollavgift tas ut med ett lägre belopp än vad som anges i lagen. Kammarrätterna har ändrat förvaltningsrättens dom och beslutat om delvis befrielse i 8 av de 51 domar som granskats.

Av förvaltningsrätternas domar avser en frisörverksamhet och två byggverksamhet. De övriga gäller restaurangverksamhet. Tre av kammarrättsdomarna avser frisörverksamhet, medan de övriga gäller restaurangverksamhet.

Korta referat av domarna finns i bilaga 5.

Sammanfattning av domstolarnas praxis om befrielse

Hel befrielse från kontrollavgiften

Skäl för *hel befrielse* från kontrollavgiften i förvaltningsrätten har bl.a. varit anhörigas sjukdom och oklar eller bristfällig information från Skatteverket. I

¹⁷³ Prop. 2010/11:165 s. 964.

¹⁷⁴ Prop. 2005/06:169 s. 54; jfr även prop. 2014/15:6 s. 68.

¹⁷⁵ Prop. 2005/06:169 s. 129.

¹⁷⁶ Prop. 2010/11:165 s. 964, där det hänvisas till artikel 6 i Europakonventionen till skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna; artikel 6 rör rätten till en rättvis rättegång; jfr även prop. 2014/15:6 s. 67–68.

ett fall handlade det om att en verksam person hade visat upp en falsk identitetshandling för näringsidkaren.

Kammarrätten har i fyra fall medgett hel befrielse från avgiften när det enligt domstolen varit fråga om *en engångsföreteelse* eller *ett tillfälligt förbiseende* att en eller flera av de verksamma personerna inte har varit införda i personalliggaren. Domstolen har även vägt in olika andra omständigheter, såsom att verksamheten bedrevs utan vinstsyfte av en ideell förening och att det inte kunde anses ligga någon *brottslig avsikt* bakom bristen.

Regeringsrätten har vidare medgett hel befrielse från kontrollavgiften i en dom¹⁷⁷ som rör skyldigheten för ett bolag att ha en personalliggare tillgänglig i ett utrymme för tillfällig servering på en mäsas. Motiveringen var att det måste anses ha varit svårt för bolaget att avgöra att en särskild personalliggare krävdes vid den tillfälliga serveringen och att *bestämmelserna nyligen hade införts*. Regeringsrätten hänvisade till uttalanden i förarbetena om förutsättningarna för befrielse vid en felaktig bedömning av om verksamheten omfattas av kraven. Domstolen hänvisade också till att bedömningen enligt förarbetena ska vara *nyanserad och inte alltför restriktiv*.¹⁷⁸

Delvis befrielse från kontrollavgiften

I flera av förvaltningsrätternas domar har beslutet om *delvis befrielse* från kontrollavgiften grundats på att *avgiften ansetts oproportionerligt hög*. De skäl som har angetts har varit t.ex. att verksamheten har varit *nystartad* och att näringsidkaren i förväg vidtagit åtgärder för att uppfylla kraven. Exempel på andra skäl för delvis befrielse är att näringsidkaren *inte normalt omfattades av kravet* på personalliggare och att bristen fick betraktas som en *engångsföreteelse*. I de två sistnämnda fallen synes domstolen ha ansett att avgiften är oproportionerlig i förhållande till omständigheterna bakom överträdelsen, inte till överträdelsens karaktär. I en dom ansågs avgiften inte stå i rimlig proportion till felaktigheten mot bakgrund av bolagets *låga omsättning*. Verksamhetens omsättning brukar normalt inte vara skäl för befrielse. Förvaltningsrätten har i flera fall vägt in att det kan antas att det saknas *brottslig avsikt* bakom bristen. I ett par fall har förvaltningsrätten motiverat beslutet om delvis befrielse med att bedömningen ska vara *nyanserad och inte alltför restriktiv*, t.ex. i ett fall där näringsidkaren gjort anteckningar med blyerts i personalliggaren.

Bland de omständigheter som kammarrätterna har beaktat i sina domar om delvis befrielse finns uppgifter om att personalliggaren *varit korrekt ifylld vid tidigare eller senare kontrollbesök* eller i en annan av näringsidkarens verksamheter. Det förekommer också att hänsyn har tagits till att verksamheten var *nystartad*. I en dom ansåg kammarrätten att näringsidkaren hade lämnat en *trovärdig förklaring* till varför verksamma personer inte var införda i personalliggaren. Domstolen antog att bristen var en *enstaka händelse*.

¹⁷⁷ RÅ 2009 ref. 18, se referat i avsnitt 5.2.3.

¹⁷⁸ Prop. 2005/06:169 s. 54 och 129.

I flera fall har kammarrätten vägt in att det inte kan antas att det ligger någon *brottslig avsikt* bakom bristen.

Sammanfattning

Det kan konstateras att domstolen ska göra en bedömning i det enskilda fallet när den tar ställning i frågan om befrielse från kontrollavgiften. Det är ofta fråga om att väga samman flera omständigheter i målet. Domstolarnas skäl har också utformats på olika sätt. Mot den bakgrunden är det svårt att dra generella slutsatser av domarna om befrielse från kontrollavgift. Det har dock framkommit att domstolarna har olika inställning till om hänsyn ska tas till att det kan antas att det saknas brottslig avsikt bakom en brist. Den frågan tas därför upp i avsnitt 6.3.3.

6.3.3 Betydelsen av att det saknats brottslig avsikt

Det finns domar om befrielse från kontrollavgift där domstolen har tagit hänsyn till att det har saknats brottslig avsikt bakom en brist. Det gäller fem domar från förvaltningsrätterna, varav tre är från Förvaltningsrätten i Göteborg och en vardera är från Förvaltningsrätten i Uppsala respektive Växjö. Vidare har kammarrätten tagit sådana hänsyn i åtta domar, varav sex är från Kammarrätten i Jönköping och två är från Kammarrätten i Göteborg.

I de av Skatteverkets beslut som granskats nämns dock endast undantagsvis något om avsikten bakom en brist. Skatteverket anser i sin vägledning att det inte finns något stöd för att avsaknad av brottslig avsikt generellt ska motivera befrielse från kontrollavgift. Däremot anser Skatteverket att den omständigheten kan beaktas när det finns andra omständigheter som talar för befrielse. Om det kan antas att det finns en brottslig avsikt eller att felet har gjorts medvetet bör enligt Skatteverket befrielse normalt sett inte komma i fråga.¹⁷⁹

Lagrådets yttrande

Att hänsyn ska tas till att det inte funnits någon brottslig avsikt bakom en brist nämns varken i lagtexten eller av regeringen i förarbetena. Bakgrunden till att vissa domstolar ändå väger in den omständigheten finns i följande uttalande i Lagrådets yttrande över förslaget till branschkontrolllag.¹⁸⁰

Genom den föreslagna lagen åläggs vissa näringsidkare en skyldighet att föra en personalliggare i vilken det fortlöpande för varje verksamhetsdag skall göras anteckningar om de personer som arbetar i verksamheten och om tidpunkten då varje persons arbetspass påbörjas och avslutas. Detta lägger på de berörda näringsidkarna en tung administrativ börda, vilken kan vara svår att korrekt fullgöra för många småföretagare. Det kan därför antas att det kommer att påträffas många brister i hur dessa personalliggare förs. Därtill kommer att påföljderna för överträdelse av lagen genom påfö-

¹⁷⁹ Skatteverket (2018b).

¹⁸⁰ Prop. 2005/06:169 s. 217.

rande av kontrollavgifter är stränga och kan bli mycket allvarliga för företagare med små vinstmarginaler. Lagrådet finner det därför angeläget att kontrollavgifter inte åläggs företagare slentrianmässigt utan att möjligheterna till befrielse från dessa avgifter tillämpas generöst i fall då det saknas skäl att anta brottslig avsikt bakom bristerna i förande av personalliggare.

Lagrådets uttalande kommenterades inte av regeringen i propositionen, och det togs inte heller upp under riksdagsbehandlingen. Det finns alltså varken stöd i lagen eller lagstiftarens uttalanden i förarbetena för att i ett beslut om befrielse från kontrollavgift ta hänsyn till att det saknas brottslig avsikt bakom en brist.

Lagrådet yttrade sig vid samma tillfälle över förslaget till kassaregisterlag¹⁸¹ som också innehöll bestämmelser om kontrollavgift och befrielse från sådan avgift. Lagrådet gjorde dock inte något motsvarande uttalande om brottslig avsikt i den delen. Frågan om brottslig avsikt togs inte heller upp av Lagrådet i yttrandet över förslaget till skatteförordning.¹⁸²

Det framgår inte närmare vad Lagrådet avser med *brottslig avsikt*. Begreppet har inte heller någon självklar innebörd. Att inte fullgöra sin skyldighet att dokumentera uppgifter i personalliggaren är inte brottsligt i sig och kan inte ge något straff. Den sanktion som finns är i stället en kontrollavgift.

Konsekvenser av att avsaknad av brottslig avsikt anses vara ett skäl för befrielse

Det kan konstateras att lagstiftaren – trots Lagrådets uttalande – inte har gett uttryck för att hänsyn ska tas till avsaknaden av brottslig avsikt när Skatteverket tar ställning till frågan om befrielse från kontrollavgiften. Det kan också ifrågasättas om sådana hänsyn är förenliga med lagstiftningens syfte. Den frågan har tagits upp av Kammarrätten i Göteborg¹⁸³ och Kammarrätten i Stockholm¹⁸⁴ i domar där domstolen inte har medgett befrielse.

Kammarrätten i Stockholm ansåg i sin dom att Lagrådets uttalande ska vägas mot det syfte som lagstiftaren i förarbetena har angett med lagstiftningen, vilket är att uppnå en effektiv kontroll i praktiken av näringsverksamhetens anställda och omfattning.¹⁸⁵ För att en effektiv kontroll ska kunna uppnås krävs enligt kammarrätten att Skatteverket i så hög utsträckning som möjligt kan förlita sig på de personalliggare som förs. En förutsättning för detta är enligt kammarrätten att Skatteverket har tillgång till effektiva sanktioner som träffar näringsidkare som inte följer sina skyldigheter enligt BKL. Kammarrätten konstaterade också att lagen har utformats med ett strikt ansvar för näringsidkaren. Vidare konstaterade kammarrätten att en bedömning av näringsidkarens avsikt med brister i personalliggaren inte finns med bland propositionens exempel på situationer som kan medföra befrielse. Kammarrättens

¹⁸¹ Prop. 2005/06:169 s. 213–217.

¹⁸² Jfr prop. 2010/11:165 s. 1 814–1 815.

¹⁸³ Se domarna den 4 februari 2010 i mål nr 1751-09, den 15 juni 2012 i mål nr 219-11 och den 17 december 2014 i mål nr 4425-14.

¹⁸⁴ Se dom den 8 september 2009 i mål nr 9513-08.

¹⁸⁵ Prop. 2005/06:169 s. 49.

slutsats var att endast den omständigheten att det inte har framkommit något som tyder på att det skulle ligga en brottslig avsikt bakom brister i en personalliggare inte utgör skäl för befrielse från kontrollavgift.

De skäl som kammarrätten tog upp kan även användas som argument för att inte heller låta avsaknaden av brottslig avsikt ”förstärka” andra omständigheter som talar för befrielse. Exempelvis finns det exempel på beslut om befrielse när det endast har saknats ett fåtal uppgifter om arbetspassets slut i personalliggaren. Det kan ifrågasättas om näringsidkarens avsikt bakom en sådan brist ska påverka hur många uppgifter som får saknas för att det ska finnas skäl för befrielse.

Uppfattningen i den här frågan skiljer sig alltså såväl mellan kammarrätterna som inom vissa av kammarrätterna. Domstolarnas skilda uppfattningar¹⁸⁶ innebär en risk för att likartade fall bedöms olika. Skiljaktigheterna kan också göra det svårt för näringsidkarna att förutse när det finns förutsättningar för befrielse från kontrollavgiften.

Ett skäl emot att hänsyn ska tas till att det saknas brottslig avsikt är även att kontrollen av personalliggarna blir *mindre effektiv* om Skatteverket i varje enskilt fall måste utreda och bedöma näringsidkarens avsikt bakom en brist.

Lagstiftaren har valt att införa ett strikt ansvar i bestämmelserna om kontrollavgift, dvs. avgiftsskyldigheten är inte beroende av uppsåt eller oaktsamhet. Att låta näringsidkarens avsikt bakom en brist ha betydelse för ett beslut om befrielse från kontrollavgift kan dock jämföras med att göra avgiften beroende av näringsidkarens uppsåt eller oaktsamhet. Det kan konstateras att enligt de ovannämnda principerna för lagstiftning om sanktionsavgifter bör en domstol besluta om avgift när uppsåt eller oaktsamhet är en förutsättning för avgiftsskyldigheten.¹⁸⁷

¹⁸⁶ Det finns även olika uppfattningar i frågan hos förvaltningsrätterna.

¹⁸⁷ Prop. 1981/82:142 s. 24–26.

7 Uppföljning av kontrollbesöken – fördjupad utredning

Vid fördjupade utredningar av mindre ärenden (dvs. ett skatteslag och en kortare period) väljer Skatteverket oftast skrivbordskontroll. Om det är fråga om flera skatteslag och en längre period görs en revision. Om flera kontrollbesök görs kan tiden för den fördjupade utredningen ofta förkortas.

Det är en förhållandevis liten andel av kontrollbesöken som leder till fördjupad utredning. En stor andel av de fördjupade utredningar som har sitt ursprung i en personalliggarkontroll leder till ändrad skatt. Det gäller både revisioner och skrivbordskontroller. När personalliggarkontroller används i revisionsurvalet ökar träffsäkerheten i revisionerna.

Olika principer kan styra vilka företag som ska utredas. Ofta görs minst ett återbesök innan en utredning påbörjas. En personalliggare av mycket dålig kvalitet, upprepade kontrollavgifter samt tips kan vara faktorer som gör att en utredning inleds.

Några av Skatteverkets handläggare anser att begränsningarna i Skatteverkets befogenheter vid ett kontrollbesök är ett problem och att det är viktigt att kopplingarna mellan personalliggar- och skattekontroll blir bättre.

Personalliggaren är en viktig del av underlaget i fördjupade utredningar. Skatteverkets handläggare tror att de individuella arbetsgivardeklarationerna kommer att förbättra möjligheterna att genomföra fördjupade utredningar med anknytning till kontrollen av personalliggare.

Flera bransch- och näringslivsorganisationer har efterfrågat statistik om hur många kontrollbesök som leder till fördjupad utredning. De anser att för få kontrollbesök leder till utredningar och att Skatteverket fokuserar för mycket på att kontrollera själva personalliggaren och inte fusket med svart arbetskraft, vilket leder till att personalliggarssystemet förlorar sin legitimitet. De efterlyser bevis för att systemets syfte uppnås.

Det här kapitlet handlar om Skatteverkets uppföljning av kontrollbesök genom fördjupade utredningar, dvs. processen som leder fram till att en kontroll av en personalliggare går över i en skattekontroll och ett eventuellt beslut om ändrad skatt. Avsnitt 7.1 innehåller en redogörelse för Skatteverkets arbete med fördjupade utredningar. I avsnitt 7.2 och 7.3 redovisas bransch- och näringslivsorganisationers respektive arbetstagarorganisationers synpunkter på uppföljningen.

7.1 Skatteverkets uppföljning av kontrollbesöken

7.1.1 Andel besök som följs upp och urval

Skrivbordskontroll och revision

Om Skatteverket upptäcker felaktigheter vid en kontroll av personalliggaren i en verksamhet kan det leda till en fördjupad utredning av verksamheten. En fördjupad utredning genomförs i form av en skrivbordskontroll eller en revision.

Vid intervjuerna med Skatteverkets handläggare framgår att en skrivbordskontroll görs i mindre ärenden när det är fråga om ett skatteslag och tre till sex månaders tidsperiod. När det är fråga om att utreda flera skatteslag över en längre tidsperiod är revision den lämpliga kontrollformen. Om man gör en skrivbordskontroll i ett större ärende blir det för många osäkra moment. En revision är normalt inriktad på intäktssidan, medan en skrivbordskontroll ofta väljs för att utreda arbetsgivaravgifter och skatteavdrag för anställda. En handläggare uppger att en övervägande del av alla revisioner av kontanthandeln härrör från kontroller av kassaregister och personalliggare, särskilt kassaregister.

En revision är resurskrävande, och det kan finnas flera objekt som är aktuella för revision. Resursfrågan anses därför enligt en handläggare i stor utsträckning vara avgörande för om en revision genomförs eller inte.

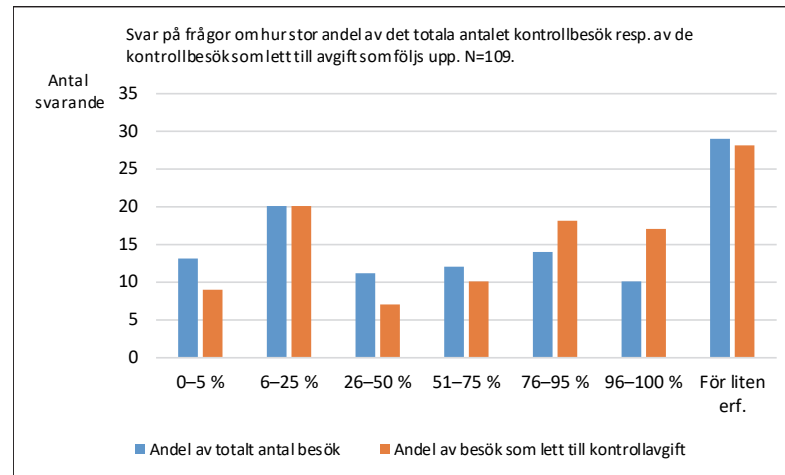
En fördjupad utredning kan leda fram till ett beslut som innebär ändrad skatt och skattetillägg.

Andel kontrollbesök som följs upp

Av figur 17 framgår hur stor andel av det totala antalet kontroller som enligt Skatteverkets handläggare följs upp för att bedöma om man ska gå vidare med en fördjupad utredning. I figuren redovisas också motsvarande andel för de besök som lett till kontrollavgift.

Som framgår av figuren uppger strax under hälften av handläggarna som svarat på frågan att 50 procent eller mer av kontrollbesöken följs upp. Det är fler handläggare som uppger att mer än hälften av besöken följs upp när frågan gäller uppföljning av kontrollbesök *som lett till avgift*. Det är dock en stor grupp av de tillfrågade handläggarna som saknar tillräcklig erfarenhet för att svara på frågan, och siffrorna ska därför tolkas med försiktighet.

Figur 17 Andel besök som följs upp respektive andel besök som lett till en kontrollavgift som följs upp



Källa: Enkät till Skatteverket. Frågorna löd: "Ungefär hur stor andel av det totala antalet besök för kontroll av personalliggare följs upp i syfte att bedöma om man ska gå vidare med en skrivbordskontroll eller en revision?" respektive "Ungefär hur stor andel av det totala antalet besök för kontroll av personalliggare som lett till kontrollbesök följs upp i syfte att bedöma om man ska gå vidare med en skrivbordskontroll eller en revision?"

Vissa regionala skillnader i urvalet

Enligt samordnarna följs ett kontrollbesök normalt upp genom att handläggaren kontrollerar näringsidkarens skattedeclarationer, registrering som arbetsgivare och redovisning av arbetsgivaravgifter och skatteavdrag. Av intervjuerna med handläggarna framgår dock att metoden för urval av näringsidkare som ska utredas delvis skiljer sig åt mellan regionerna. En handläggare pekar på att fokus för arbetet med fördjupade utredningar efter personalliggarkontroller är svart arbetskraft, inte redovisningen av företagets intäkter.

I östra regionen görs urvalet av ärenden där man ska starta en fördjupad utredning mest utifrån tips, t.ex. från kommunens alkoholhandläggare. Besökshandläggarnas iakttagelser vid kontrollbesök läggs in i en särskild ärendebank. För närvarande kan man ta hand om alla tips som kommer in i Stockholmsområdet. Det görs en värdering av alla kontrollbesök, men för att skrivbordskontrollen ska fungera väl krävs enligt en handläggare flera besök i närhet hos en näringsidkare. Det är därför i första hand sådana fall som utreds.

I södra regionen görs urvalet utifrån vilka objekt som bedöms vara mest granskningsvärda. En fördjupad utredning brukar inledas i två huvudsakliga fall. Det ena fallet är när personalliggaren är av mycket dålig kvalitet. Det andra fallet är när verkligheten inte stämmer överens med uppgifterna som tas fram i Skatteverkets efterkontroll, t.ex. om sex personer var verksamma vid kontrollbesöket, medan löneredovisning bara gjorts för en person. Innan man startar en utredning görs nästan alltid ett återbesök.

I mittregionen är en utgångspunkt att ett företag har fått två kontrollavgifter. Då görs ett val mellan ytterligare en kontrollavgift, vitesföreläggande och fördjupad utredning. Vad man väljer är en fråga om resurser och prioriteringar. Upprepade kontrollavgifter är dock inte lika vanligt när det gäller personalliggare som när det gäller kassaregister.

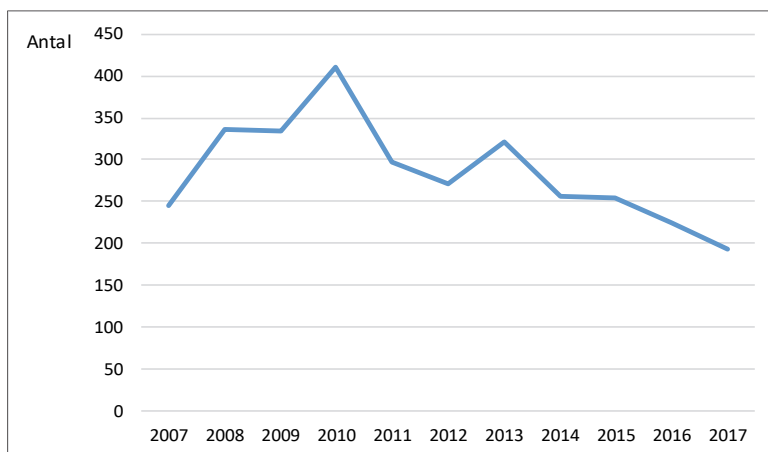
I västra regionen görs ofta ett återbesök innan man överväger att starta en fördjupad utredning. Om bristerna kvarstår vid återbesöket kan det bli aktuellt med en fördjupad utredning.

I norra regionen görs en bedömning efter varje kontrollbesök för att ta ställning till om det behövs ett återbesök eller en fördjupad utredning. I vissa fall kan även en bra personalliggare följas upp av en fördjupad utredning. Om ett återbesök visar att näringsidkaren inte har rättat sig kan det bli aktuellt med en revision.

7.1.2 Omfattningen av fördjupade utredningar och resultat

Skatteverket har statistik över antalet revisioner som initierats av iakttagelser vid kontrollbesök, se figur 18. Statistiken innehåller revisioner som initierats av iakttagelser antingen vid enbart en personalliggarkontroll eller vid en kontroll av både kassaregister och personalliggare (och där alltså personalliggarna åtminstone varit en del av det underlag som lett till revisionerna). Statistiken avser samtliga branscher som ska ha personalliggare.

Figur 18 Antal revisioner som initierats av iakttagelser vid kontrollbesök 2007–2017



Källa: Skriftlig information från Skatteverket den 19 juni 2018.

För de senaste fyra åren finns även uppgifter om hur många av revisionerna som har lett till ändring av uppgifter som ligger till grund för skatt (tabell 13). Här ingår alla slags ändringar, alltså inte bara fel i löneredovisningen, eftersom

Skatteverket vid ett besök för att kontrollera personalliggaren ofta gör iakttagelser som gör det intressant att granska även annat hos företaget. Andelen ökade mellan 2014 (82 procent) och 2017 (91 procent).

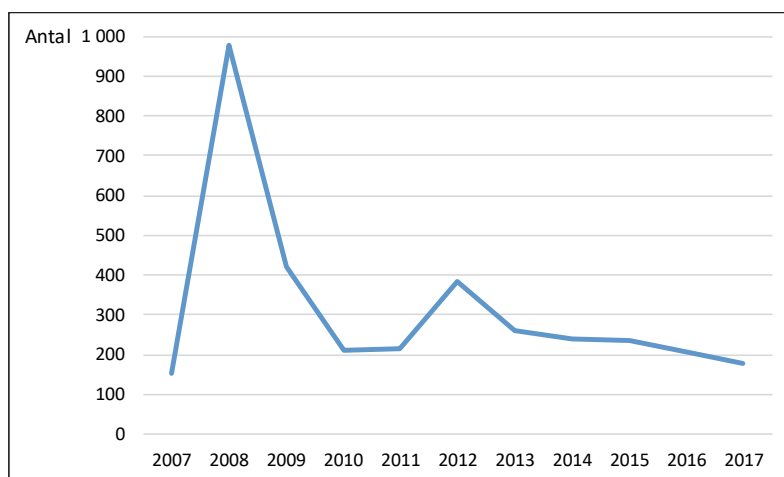
Skatteverket har också uppgifter som gör det möjligt att jämföra ändringsfrekvensen mellan de revisioner som initierats av personalliggarkontrollen och de övriga revisioner med riskbaserad urvalsgrund som Skatteverket genomför, se tabell 13. Bland övriga revisioner har Skatteverket exkluderat vissa revisioner som genomförts i annat syfte än att kontrollera skatteredovisningen hos det reviderade företaget och därför har lägre eller ingen ändringsfrekvens. Bland de revisioner som initieras av personalliggarkontroller ingår även ett antal tredjemansrevisioner där ändringsfrekvensen alltid är noll. Siffrorna i de två kolumnerna är därför inte helt jämförbara. Andelen revisioner med ändring bland de revisioner som initieras av personalliggarkontroll bör enligt Skatteverket vara något högre än i tabellen. Tabell 13 visar att träffsäkerheten i revisionerna ökar när personalliggarkontroller används i revisionsurvalet, och detta trots att ändringsfrekvensen är något underskattad.

Tabell 13 Ändringsfrekvens i revisioner som initierats av personalliggarkontroll och revisioner med annan riskbaserad urvalsgrund

	Revisioner som initieras av personalliggarkontroll		Revisioner med annan riskbaserad urvalsgrund än personalliggare	
	Totalt antal	Andel med ändring, procent	Totalt antal	Andel med ändring, procent
2017	193	91	1 685	85
2016	224	88	1 876	85
2015	254	84	2 214	88
2014	257	82	2 466	80
Summa	928	86	8 241	84

Källa: Skriftlig information från Skatteverket den 19 juni 2018.

Skatteverket har vidare statistik om hur många skrivbordskontroller som personalliggarkontroller leder till, se figur 19. Här ingår enbart sådana skrivbordskontroller som avser kontroll av löneredovisningen, och därför finns det en direkt koppling till just personalliggarkontrollen.

Figur 19 Genomförda skrivbordskontroller som initierats av personalliggarkontroll

Källa: Skriftlig information från Skatteverket den 19 juni 2018.

Som figur 19 visar genomförde Skatteverket flest skrivbordskontroller initierade av personalliggarkontroller 2008. Även 2009 och 2012 var antalet något större än genomsnittet. Övriga år har antalet skrivbordskontroller med bakgrund i kontrollbesök varit runt 200. Skatteverket uppger att myndigheten satsade extra på att göra skrivbordsutredningar med koppling till personalliggarkontrollen när systemet infördes och att det förklarar det stora antalet skrivbordskontroller under 2008 och 2009.¹⁸⁸

Skatteverket har för åren 2014 till 2017 uppgifter om hur stor andel av de skrivbordskontroller som initierats med anledning av personalliggarkontroller som leder till ändring av beslut. Andelen var stabil under de fyra åren och låg på 69, 67, 66 respektive 69 procent.

Skatteverket har inte några uppgifter om hur många av besluten i ärendena som överklagas. Skatteverket har dock gjort en sammanställning av domar¹⁸⁹ som avser överklagande av Skatteverkets beslut i ärenden om fördjupade utredningar med anknytning till personalliggare. Sammanställningen visar att Skatteverkets beslut har upphävts i 1 av de 54 fallen, medan de beslutade beloppen har sänkts i 8 fall.

I tabell 14 redovisas antalet dagar som Skatteverket lade ned på fördjupade utredningar med anknytning till personalliggare under 2012–2017. Det totala antalet dagar som Skatteverket har ägnat åt fördjupade utredningar har minskat sedan 2012.

¹⁸⁸ Skriftlig information från Skatteverket den 14 februari 2019.

¹⁸⁹ Domarna avser tiden den 13 februari 2015–5 februari 2018.

Tabell 14 Antal dagar som har använts till fördjupade utredningar med anknytning till personalliggare

	2017	2016	2015	2014	2013	2012
Fördjupade utredningar kontanthandel	2 505	2 512	3 147	2 803	4 196	4 278
– varav skrivbordskontroller	2 341	2 109	2 477	2 126	2 905	3 325
– varav revisioner	164	404	670	677	1 291	953
Fördjupade utredningar byggverksamhet	137	106				
– varav skrivbordskontroller	78	106				
– varav revisioner	59	–				
Integrerade revisioner	13 788	14 139	13 961	13 738	16 458	16 018

Källa: Skriftlig information från Skatteverket den 4 maj 2018. Anmärkning: siffrorna är avrundade, och därför är inte alltid det totala antalet exakt detsamma som summan av delposterna.

År 2017 användes totalt nästan 39 900 dagar för aktiviteter inom insatsen kontanthandel. Insatsen omfattar huvudsakligen kontrollbesök i fråga om kassaregister och personalliggare och fördjupade utredningar som motiveras av besöken. Ungefär hälften av dagarna användes till kontrollbesök i fråga om personalliggare och kassaregister medan andra hälften användes till fördjupade utredningar.¹⁹⁰

Under 2017 användes 164 dagar till revisioner som enbart omfattade kontroll av arbetsgivarredovisningen (dvs. den del som har anknytning till personalliggaren). Den låga siffran beror enligt Skatteverket på att brister i arbetsgivarredovisningen oftast kan utredas genom en skrivbordskontroll.¹⁹¹ Sådana utredningar omfattade samma år 2 341 dagar. Under året användes ytterligare 13 788 dagar inom insatsen till integrerade revisioner som omfattar hela företagets redovisning och samtliga skatteslag. Hur stor andel av dessa som helt eller delvis initierades av personalliggarbesöken finns inte specificerat i statistiken.

Det låga antalet dagar för fördjupade utredningar av byggverksamhet ska ses mot bakgrund av att det enligt Skatteverkets handläggare är svårt att genomföra sådana utredningar. Det beror på att företagen har anställda på flera byggarbetsplatser, vilket gör det svårt att stämma av en skattedeclaration mot en byggarbetsplats. Ett annat problem är relaterat till att bemanningsföretagen på byggområdet inte är skyldiga att föra personalliggare. Deras personal ska i stället registreras i personalliggaren hos det byggföretag som hyr in personalen, vilket också försvårar utredningsarbetet. Det har därför bara genomförts ett fåtal fördjupade utredningar med anknytning till personalliggare i byggbranschen. Skatteverket arbetar med att utveckla en metod som kan användas för utredningarna. Vid intervjuerna har det förts fram att de nya arbetsgivardeklarationerna på individnivå kommer att underlätta utredningsarbetet. Man

¹⁹⁰ Skriftlig information från Skatteverket den 4 maj 2018.

¹⁹¹ Skriftlig information från Skatteverket den 5 februari 2019.

påpekar dock att det kommer att vara svårt att jämföra uppgifter om anställda hos bemanningsföretag i personalliggaren med uppgifterna i arbetsgivardeklarationerna.

Från handläggarhåll har det förts fram att Skatteverket alltid är försiktigt i sina bedömningar i den här typen av ärenden eftersom det finns så många osäkerhetsmoment. Domstolarna godtar därför oftast Skatteverkets bedömningar. Skatteverket drar också lärdomar av domstolarnas bedömningar och håller sig till praxis.

I en öppen kommentar i enkäten belyses problemet med företag som efter en kontroll av personalliggaren och en skrivbordsutredning konstateras ha större personal än man tidigare uppgett men där utredningen inte rymmer en kontroll av företagets intäktssida. Företaget kan då göra avdrag för tillkommande lön och arbetsgivaravgifter, vilket innebär att det kan ”gå plus” på Skatteverkets utredningar. En handläggare nämner vid intervjun att Skatteverket har som ambition att även granska intäktssidan i sådana fall. Det är dock inte alltid möjligt för Skatteverket att visa att det har förekommit svarta intäkter i verksamheten.

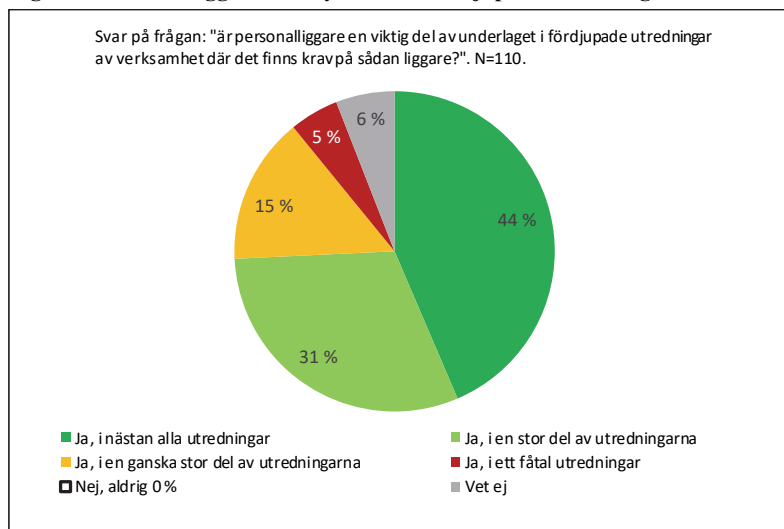
Skatteverkets fördjupade utredningar omfattar inte anställdas inkomster, eftersom det inte går att få fram de uppgifter som skulle behövas i en sådan utredning.

7.1.3 Skatteverkets synpunkter

Personalliggarens betydelse i fördjupade utredningar

En stor majoritet av Skatteverkets handläggare anser att personalliggaren är en viktig del av underlaget i fördjupade utredningar av verksamhet där det finns krav på sådana liggare, se figur 20.

Figur 20 Personalliggarnas betydelse för fördjupade utredningar



Källa: Enkät till Skatteverket.

Betydelsen av kontrollbesökens begränsningar för skattekontrollen

Skatteverkets kontrollbesök får endast användas för att kontrollera hur näringsidkaren uppfyller kraven på att dokumentera uppgifter i personalliggaren. Vid besöket får Skatteverket bara ställa sådana frågor som behövs för den kontrollen.¹⁹² Vid intervjuerna framkommer att några av Skatteverkets handläggare anser att den begränsningen i befogenheter är ett problem och att det är viktigt att kopplingarna mellan personalliggar- och skattekontroll blir bättre.

En handläggare uttrycker det så att kontrollbesöket borde få användas för att uppnå det övergripande syftet med personalliggare, dvs. att personalliggaren ska användas för att kontrollera riktigheten av de uppgifter som företaget har redovisat till Skatteverket. För det syftet skulle Skatteverket behöva ställa frågor om t.ex. löner, hur länge en anställd har jobbat i verksamheten och omfattningen av anställningen. När Skatteverket nu kommer att ha månadsvisa arbetsgivardeklarationer på individnivå anser handläggaren att man även borde kunna använda kontrollbesöket till att jämföra uppgifterna om en viss anställd i personalliggaren med uppgifterna i arbetsgivardeklarationen. Detta är inte möjligt med de nuvarande begränsningarna.

En handläggare anser att det vore bra för både Skatteverket och företagen om man kunde ställa frågor på plats för att avgöra om man ska göra en fördjupad utredning. Då skulle risken minska för att man påbörjar en fördjupad utredning som inte leder till något. Ett önskemål om en möjlighet att ställa mer frågor vid kontrollbesöket utan att behöva starta en fördjupad utredning, dvs. ett mellanting till dagens kontrollbesök och en fördjupad utredning, är ett uttryck för samma tankegång från en annan handläggare.

Vid intervjuerna har det kommit fram att gränserna för vad som är tillåtet vid kontrollbesöket inte alltid är helt tydliga. En fråga som har varit uppe till diskussion är t.ex. om man vid kontrollbesöket får dokumentera namn på personer som är antecknade i personalliggaren. Namnen är viktiga i en fördjupad utredning. Vid kontroll av byggverksamhet uppges det vara extra viktigt att få veta vem som har varit verksam eftersom det finns flera arbetsgivare på en byggarbetsplats.

Betydelsen av återbesök

En handläggare har tagit upp återbesökens betydelse för handläggningstiden i fördjupade utredningar. Det nämns att mycket tid läggs ned i förgranskningsfasen av en utredning. Den tiden blir enligt handläggaren kortare om det har gjorts flera kontrollbesök hos en verksamhet i närtid. Det beror på att man annars måste hitta andra informationskällor än kontrollbesök. Handläggaren hänvisar till en intern uppföljning 2012 som visade att en årsarbetskraft (190 dagar) räckte till 15 skrivbordskontroller. Då gjordes många kontrollbesök, och det var därför lätt att hitta objekt för fördjupade utredningar. Nu, när det är få verksamheter som har haft två kontrollbesök inom ett år, uppskattas att en årsarbetskraft räcker till sju åtta utredningar.

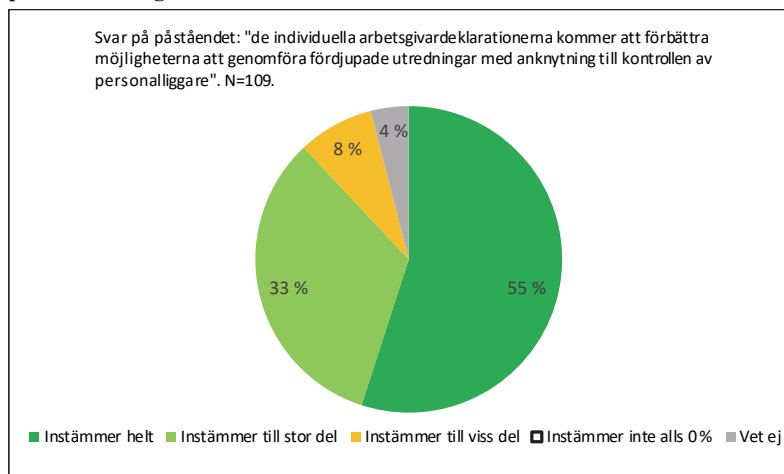
¹⁹² Se avsnitt 3.4.1 om ändamålsprincipen.

Stora förväntningar på månadsvisa arbetsgivardeklarationer

Vid intervjuerna har det framförts att de nya månadsvisa arbetsgivardeklarationerna på individnivå kommer att underlätta arbetet med fördjupade utredningar med anknytning till personalliggare. De nya arbetsgivardeklarationerna innebär enligt en handläggare att Skatteverket får tolv kontrollpunkter per år i stället för en. Utredningarna kommer därför att ta kortare tid än i dag.

Den positiva synen på de månadsvisa individuella arbetsgivardeklarationerna framkommer även i enkätsvaren. Nästan nio av tio handläggare som har svarat på enkäten instämmer helt eller delvis i att de individuella arbetsgivardeklarationerna kommer att förbättra möjligheten till fördjupade utredningar, se figur 21.

Figur 21 De individuella arbetsgivardeklarationernas betydelse för fördjupade utredningar



Källa: Enkät till Skatteverket.

7.2 Bransch- och näringslivsorganisationers synpunkter på uppföljningen

7.2.1 Kontantbranschen

Frisörföretagarna

Frisörföretagarna framför vid intervjun att de har efterfrågat återkoppling från Skatteverket när det gäller i vilken utsträckning kontrollbesöken leder till fördjupade utredningar. Skatteverket har emellertid inte kunnat redogöra för sådan statistik. Enligt Frisörföretagarna har de behov av att få siffror som visar att kontrollbesöken leder till fördjupade utredningar för att systemet med personalliggare ska få legitimitet hos medlemmarna.

Sveriges Tvätteriförbund (STF)

STF uppger vid intervjun att förbundet inte har tillräcklig kunskap om uppföljningen av kontrollbesöken i tvätteribranschen. Skatteverket har inte lämnat någon information i den frågan.¹⁹³

Visita

Vid intervjun med Visita framkommer att man där aldrig har hört talas om något medlemsföretag som har sett att ett kontrollbesök hos en fuskande konkurrent lett till att konkurrenten ”åkt dit”. Det är därmed enligt Visita oklart i vilken utsträckning kontrollbesök av personalliggare leder till fördjupade utredningar av företag som bedriver verksamhet med svart arbetskraft. Enligt Visita påstår Skatteverket att kontrollbesöken leder till utredningar men lämnar väldigt få kvantitativa uppgifter som styrker att det är så.

7.2.2 Byggbranschen

Glasbranschföreningen (GBF)

Vid intervjun framhåller GBF att det måste finnas en risk för näringsidkare som inte sköter sig att ”åka dit”. Enligt GBF behöver Skatteverket därför följa upp kontrollbesök när man har hittat fel och göra fördjupade utredningar. GBF känner inte till att det har gjorts några sådana fördjupade utredningar över huvud taget inom byggbranschen.

Enligt GBF är föreningens medlemmar beredda att acceptera administrativa bördor som leder till att man kommer åt osund konkurrens, men när – som i dag – fokus ligger på själva kontrollen av personalliggarna i stället för fördjupade utredningar skapar det frustration hos medlemmarna.

Maskinentreprenörerna

Enligt vad som framkommer vid intervjun med Maskinentreprenörerna har de efterfrågat statistik från Skatteverket över hur många som lagförts till följd av personalliggarkontroller för att få veta om systemet fyller sitt syfte. De har dock inte fått någon sådan statistik.

Måleriföretagen

Vid intervjun framför Måleriföretagen kritik mot att Skatteverkets kontrollbesök enligt deras uppfattning inte leder till att Skatteverket går vidare med att utreda misstänkt fusk. Eftersom fusk inte utreds upplever deras medlemmar att personalliggarsystemet är ett slag i luften som inte gör någon nytta.

¹⁹³ STF har senare meddelat att förbundet fått vissa uppgifter om uppföljning från Skatteverket efter intervjun.

Plåt- & Ventföretagen

Vid intervjun framför Plåt- & Ventföretagen att de anser att Skatteverkets kontroll begränsar sig till att kontrollera själva systemet och att de inte har sett något fall där kontrollen lett till att man har upptäckt svart arbetskraft eller annat skattefusk. Enligt Plåt- & Ventföretagen borde Skatteverket visa vad kontrollen av personalliggare leder till och ge återkoppling till branschen.

Stockholms Byggmästareförening

Stockholms Byggmästareförening uppger vid intervjun att man inte har kännedom om att något kontrollbesök av en byggarbetsplats har lett till en fördjupad utredning. För att komma åt skatteundrandragande krävs enligt föreningen att Skatteverkets kontrollanter har en gedigen skatteutbildning och kännedom om byggbranschen, annars förstår de inte vad som ska följas upp. Föreningen tar också upp vikten av att kontrollbesöket följs upp direkt för att inte bevis ska försvinna.

Sveriges Byggindustrier

Sveriges Byggindustrier tar inte upp frågan om fördjupade utredningar vid intervjun. De framför dock att det saknas uppgifter som styrker att man uppnår det övergripande syftet med personalliggarsystemet, dvs. en minskning av svartarbete och osund konkurrens. Man har utan resultat efterfrågat sådana uppgifter från Skatteverket. Enligt Sveriges Byggindustrier hänvisar Skatteverket bara till sin årsredovisning, som inte ger svar på frågan.

7.2.3 Övriga näringslivsorganisationer

Svenskt Näringsliv

Svenskt Näringsliv tar vid intervjun upp att det totala antalet skatterevisjoner har minskat kraftigt under senare år. I början av 80-talet gjordes enligt Svenskt Näringsliv årligen omkring 18 000 revisioner per år, och nu är nivån nere på omkring 3 000 revisioner per år.

7.3 Arbetstagarorganisationers synpunkter på uppföljningen

7.3.1 Byggbranschen

Byggcheferna

Vid intervjun framför Byggcheferna att Skatteverkets utredningar ofta görs för sent för att ha avsedd verkan. Företaget kan ha försvunnit och startat om i ny regi när Skatteverket börjar sin utredning.

Svenska Elektrikerförbundet

Svenska Elektrikerförbundet framhåller vid intervjun att det är viktigt att Skatteverket gör fördjupade utredningar av utländska byggföretag som verkar i Sverige. Förbundet tar även upp behovet av att Skatteverket utreder andra frågor än sådana som är direkt kopplade till personalliggarna, såsom frågan om fast driftsställe för utländska företag.

7.3.2 Landsorganisationen i Sverige (LO)

Vid intervjun framförs att LO:s uppfattning är att personalliggarkontrollerna leder vidare till skattekontroll, men att de seriösa företagen inte verkar känna till detta. LO menar att acceptansen för systemet skulle öka om seriösa företag fick veta att Skatteverkets kontroller leder till att oseriösa företag "åker dit". Enligt LO har dock Skatteverket inte varit så bra på att redovisa resultaten av sina fördjupade utredningar.

7.4 Sammanfattning

En fördjupad utredning kan göras i form av en skrivbordskontroll eller en revision. Skatteverket använder oftast skrivbordskontroll när en fördjupad utredning ska göras av mindre ärenden som handlar om endast ett skatteslag och en kortare period. Revision tillämpas när det är fråga om flera skatteslag och en längre period.

Det är en förhållandevis liten andel av kontrollbesöken som leder till fördjupad utredning. Andelen är dock större när besöket har lett till en avgift. När kontroller ligger till grund för utredning är det en stor andel som leder till någon sorts ändring. Det gäller både revisioner och skrivbordskontroller. När personalliggarkontroller används i revisionsurvalet ökar träffsäkerheten i revisionerna.

Orsaker till att en utredning inleds kan vara en personalliggare av mycket dålig kvalitet, upprepade kontrollavgifter, tips eller sådant som noterats vid ett kontrollbesök (t.ex. att fler personer var verksamma vid kontrollbesöket än vad som tagits med i företagets löneredovisning). Ofta görs minst ett återbesök innan en utredning påbörjas. Flera kontrollbesök kan göra att tiden för den fördjupade utredningen kan förkortas.

7.4.1 Sammanfattning av Skatteverkets synpunkter

Skatteverkets handläggare ser personalliggaren som en viktig del av underlaget i en fördjupad utredning. De bedömer vidare att de individuella arbetsgi-vardeklarationerna kommer att förbättra möjligheterna att genomföra fördjupade utredningar med anknytning till personalliggarkontroller.

Några av Skatteverkets handläggare anser att begränsningarna i Skatteverkets befogenheter vid ett kontrollbesök är ett problem och att det är viktigt att kopplingarna mellan personalliggare- och skattekontroll blir bättre.

Vid intervjuerna har det också framkommit att gränsen för vad som är tillåtet vid ett kontrollbesök inte alltid är helt tydlig. En fråga som diskuterats är t.ex. om man vid besöket får dokumentera namn på personer som är antecknade i personalliggaren eftersom sådana uppgifter är värdefulla i en fördjupad utredning. Vid kontroller av byggverksamhet är det särskilt viktigt att få veta vem som har varit verksam eftersom det ofta finns flera olika arbetsgivare på en byggarbetsplats.

7.4.2 Sammanfattning av bransch- och näringslivsorganisationernas synpunkter

Flera bransch- och näringslivsorganisationer uppger att de har efterfrågat statistik från Skatteverket om hur stor andel av kontrollbesöken som leder till en fördjupad utredning. Vidare har man efterlyst uppgifter som styrker att man uppnår det övergripande syftet med systemet. Organisationerna anser att det är oklart i vilken utsträckning kontrollbesök leder till fördjupade utredningar, och flera organisationer framhåller att det är för få kontrollbesök som leder till utredningar. Enligt dem fokuserar Skatteverket för mycket på att kontrollera själva personalliggaren. I stället borde Skatteverket utreda fusket med svart arbetskraft, för om fusk inte utreds upplever organisationernas medlemmar att personalliggarsystemet är ett slag i luften.

8 Allmänna synpunkter på systemet med personalliggare

Synen på systemet med personalliggare varierar mellan olika aktörer. De flesta var positiva till systemet när det infördes och hade förväntningar på, eller i vart fall förhoppningar om, att det skulle bidra till att minska svartarbete och osund konkurrens. Erfarenheterna av systemet skiljer sig dock åt.

Av de handläggare på Skatteverket som har svarat på enkäten är det en stor majoritet som anser att systemet med personalliggare är ändamålsenligt för att uppnå syftet att minska svartarbete och osund konkurrens. Många av de som svarat tycker också att de oanmälda kontrollerna av personalliggarna är ett viktigt verktyg för att upptäcka fusk.

Både kontant- och byggbranscherna var positiva till systemet när det infördes. Kontantbranschens företrädare menar dock att det inte är visat att systemet har minskat svartarbete eller förbättrat konkurrensförhållandena och att Skatteverket inte lyckas nå de oseriösa företagen. Enligt Sveriges Tvätteriförbund beror de uteblivna effekterna i tvätteribranschen på att tvätterier kontrolleras alldeles för sällan. Visita anser att systemet bör avskaffas. Frisörföretagarna anser att systemet ska avskaffas om det inte går att påvisa positiva effekter av det.

Byggbranschens företrädare tycker i princip att systemet behövs, men har även de svårt att se att det har bidragit till en mer positiv utveckling vad gäller svartarbete och osund konkurrens, vilket leder till frustration.

Övriga näringslivsorganisationer (Företagarna, Småföretagarna och Svenskt Näringsliv) anser att systemet med personalliggare inte fungerar och att det inte har lett till avsedda effekter i form av minskat svartarbete och minskad osund konkurrens. Företagarna anser att systemet bör avskaffas.

Arbetsstagarorganisationerna inom kontantsektorn har generellt en relativt positiv bild av systemet med personalliggare, även om man ser vissa svagheter och problem i tillämpningen. Byggnadsarbetareförbundet är kritiskt till systemet och anser att det inte är effektivt, medan Byggcheferna har mer positiva erfarenheter.

Några företrädare för byggbranschen tar upp att personalliggarna bidrar till att det blir ordning och reda på byggarbetsplatsen.

Skatteverkets handläggare och flera av organisationerna har lämnat konkreta förslag till ändringar i lagstiftningen och andra förändringar av systemet.

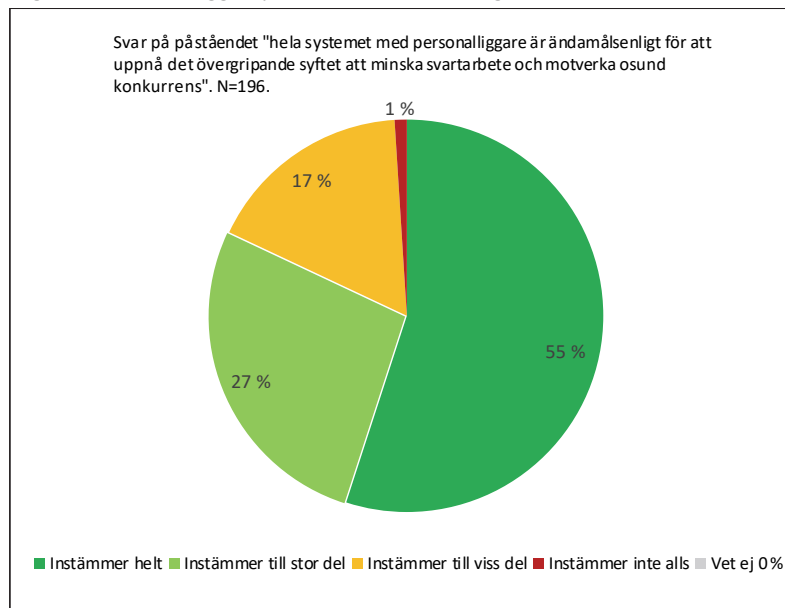
Det här kapitlet innehåller en redogörelse för de allmänna synpunkter på systemet med personalliggare som har lämnats inom ramen för utvärderingen. I avsnitt 8.1 redovisas Skatteverkets allmänna synpunkter. Avsnitt 8.2 och 8.3 innehåller synpunkter från bransch- och näringslivsorganisationer respektive arbetstagarorganisationer.

8.1 Skatteverkets allmänna synpunkter

8.1.1 Syftet med personalliggarsystemet

Personalliggarnas syfte är att minska svartarbete och motverka osund konkurrens. Av Skatteverkets handläggare instämmer 82 procent, helt eller till stor del, i påståendet att systemet med personalliggare är ändamålsenligt, se figur 22.

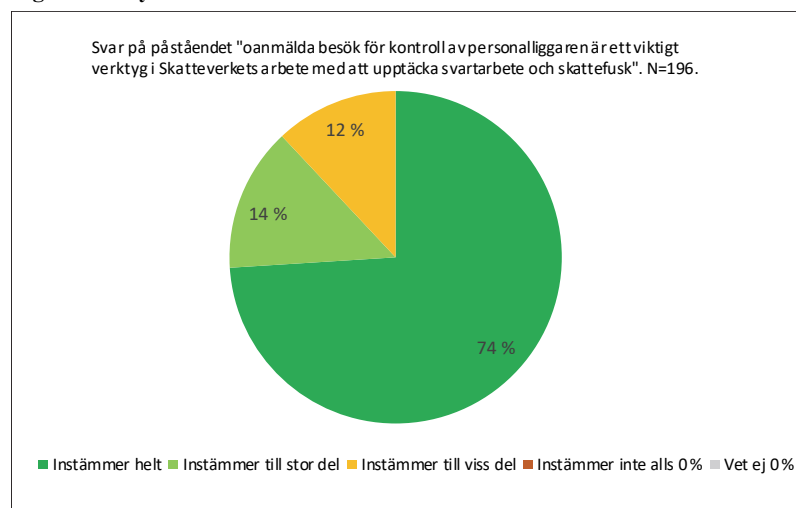
Figur 22 Personalliggarsystemets ändamålsenlighet



Källa: Enkät till Skatteverket.

8.1.2 Betydelsen av oanmälda kontrollbesök

En stor majoritet av handläggarna anser att möjligheten att göra oanmälda besök för kontroll av personalliggare är ett viktigt verktyg för att upptäcka svartarbete och skattefusk; 88 procent instämmer helt eller till stor del i det påståendet, se figur 23. Några av samordnarna har dock framfört att begränsningarna i vad som får ingå i kontrollbesöket ger sämre möjlighet att upptäcka oegentligheter.

Figur 23 Betydelsen av oanmälda kontrollbesök

Källa: Enkät till Skatteverket.

8.1.3 Synpunkter på hur kontrollsystemet fungerar

Den bild som ges vid intervjun av Skatteverkets samordnare av personalliggargrfrågor är att systemet huvudsakligen fungerar väl vad gäller kontrollen av personalliggare i restaurang-, frisör- och tvätteribranscher. Några samordnare nämner att synlighet är viktigt, dvs. att man gör breda och regelbundna kontroller, för att lagstiftningen inte ska tappa effekt.

Vid intervjuerna med samordnarna och i ett tiotal kommentarer till enkäten beskrivs att kontrollen av byggarbetsplatser skiljer sig från kontrollen av kontanthandeln. Byggbranschen skiljer ut sig bl.a. genom att verksamheter bedrivs på olika platser och med många underentreprenörer, vilket försvårar kontrollen. Samordnarna anser att det är svårt att få en helhetsbild och att arbetet är administrativt tungt. Byggkontrollen är enligt samordnarna också mer resurskrävande än kontrollen av kontanthandeln. En åsikt som framförs av en handläggare är att kontrollerna av byggverksamhet är uddlösa. Enligt samordnarna pågår ett arbete med att utveckla kontrollen på byggområdet.

8.1.4 Behovet av ändringar i lagstiftningen

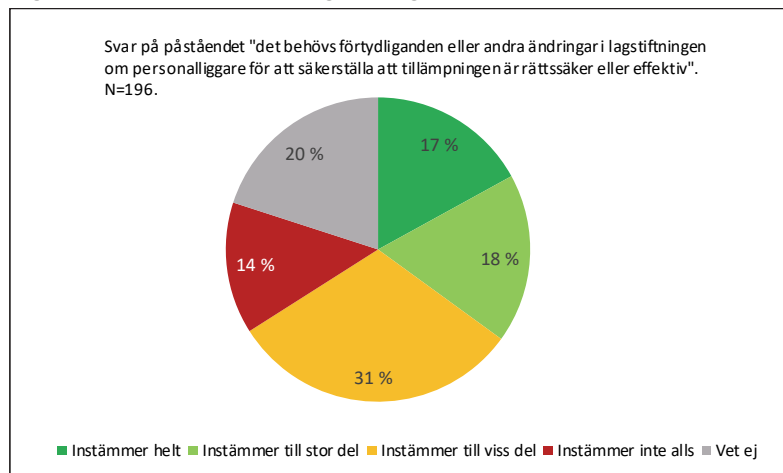
I intervjuerna med samordnarna har det inte framkommit att det finns behov av några mer genomgripande ändringar i lagstiftningen.¹⁹⁴ En av samordnarna har dock konstaterat att om ett företag vill veta vad som gäller räcker det inte att titta i lagen och förarbetena. Av rättssäkerhetsskäl anser samordnaren att

¹⁹⁴ Att de flesta av Skatteverkets handläggare anser att det finns tillräckligt stöd för att besluta om kontrollavgift i olika situationer framgår av figur 13, se avsnitt 5.1.4.

man borde göra ändringar så att domstolspraxis och Skatteverkets ställningstaganden framgår direkt av lagen. En annan samordnare tar upp att det behövs vägledande domar på byggområdet.

Synen på behovet av ändringar i bestämmelserna om personalliggare varierar mellan Skatteverkets handläggare, se figur 24. Ungefär var sjätte handläggare instämmer helt i att det finns ett behov av att ändra lagstiftningen. Å andra sidan anser var sjunde handläggare att det inte alls finns något sådant behov. Om man summerar de som helt, till stor del eller till viss del anser att det behövs förtydliganden eller andra ändringar av lagstiftningen blir andelen två tredjedelar.

Figur 24 Behov av att ändra lagstiftningen



Källa: Enkät till Skatteverket.

En av Skatteverkets samordnare har från sin sektion lämnat ett antal förslag till ändringar i reglerna om personalliggare med motivering. Vissa av förslagen har även tagits upp vid intervjuer med andra samordnare.

Förslag för kontanthandeln. Krav på elektroniska personalliggare borde införas i alla branscher som omfattas av personalliggarssystemet. Skälet för det är att elektroniska liggare skulle underlätta kontrollen och även göra det lättare för näringsidkarna att föra personalliggaren. Man konstaterar också att böcker kan vara av dålig kvalitet så att sidor lossnar och att de förstörs av fukt.

Inom frisörbranschen finns nästan bara hyrstolar och kanske en anställd i hela salongen. Därför borde den som har verksamhetslokalen vara skyldig att föra en personalliggare för alla som är verksamma i salongen.

För tvätteribranschen borde skyldigheten att föra personalliggare utvidgas till inlämningsställen, dvs. lokaler där man lämnar in tvätt som sedan skickas iväg någon annanstans för att tvättas. Det kan t.ex. vara fråga om skradderier och butiker för nyckel- och skoservice.

Om en näringsverksamhet huvudsakligen avser annan verksamhet än sådan verksamhet som omfattas av kravet på personalliggare (s.k. blandad verksamhet) behöver man inte föra personalliggare i någon del av verksamheten. Ett förslag är att kravet på personalliggare alltid ska gälla för hela verksamheten vid blandad verksamhet. Motiveringen är att det är svårt att avgöra när gränsen för huvudsaklig verksamhet är uppnådd, en uppfattning som dock inte delas av alla samordnare.

Förslag för byggverksamhet. Man bör ta bort undantaget för byggarbetsplatser där kostnaden för byggverksamheten inte kan antas uppgå till mer än fyra prisbasbelopp. Regeln medför ibland att bolagen skickar in fakturor som visar oskäligt låg fakturering för att hamna under beloppsgränsen. En samordnare anser dock att basbeloppsgränsen inte är stort problem, även om det händer att man får lägga ned en del tid på att utreda frågan.

En tydligare definition av byggarbetsplats efterfrågas. Behovet av vägledning i rättspraxis har också tagits upp. Tillämpningsproblem som har nämnts är avgränsningen av byggarbetsplatsen när det finns ett staket och när två byggprojekt pågår i samma byggnad. Andra handläggare anser dock att definitionen av byggarbetsplats inte orsakar problem i tillämpningen.

Definitionen av byggherre bör ändras eftersom det är ett problem att den avviker från branschens definition av begreppet.

Byggherren bör ansvara för personer som vid kontrollbesöket lämnar byggarbetsplatsen. Ansvaret bör också omfatta personer som inte identifierar sig eller inte talar om vem de arbetar för, alternativt lämnar falska uppgifter. Skatteverket kan i dag inte göra något i sådana situationer.

Bemanningsföretag borde vara skyldiga att föra personalliggare över uthyrd personal som är verksam på byggarbetsplatser. I dag ligger ansvaret hos byggföretaget där personen är verksam, vilket är ett problem vid skattekontrollen.

8.2 Bransch- och näringslivsorganisationers allmänna synpunkter

8.2.1 Kontantbranschen

Frisörföretagarna

Vid intervjun med Frisörföretagarna framkommer att de från början var ganska positiva till ett system med personalliggare eftersom de vill ha jämbördiga konkurrensförhållanden mellan företagen i branschen. Enligt Frisörföretagarna har dock deras inställning alltid varit att branschspecifik lagstiftning i möjligaste mån bör undvikas.

När lagstiftningen om personalliggare väl kom uppges deras förväntningar på systemet ha blivit mindre eftersom bara 20–25 procent av företagarna i branschen kom att omfattas; resten var egenföretagare som inte har några anställda och som antingen har en egen salong eller har sin stol i någon annans salong. Andelen företag som omfattas av kravet på personalliggare har enligt

Frisörföretagarna inte förändrats sedan 2013 när reglerna infördes. De anser att kontrollen var väldigt intensiv det första året.

Frisörföretagarna uppger att de har varit kritiska till Personaliggarutredningens utvärdering¹⁹⁵ där systemet med personalliggare ansågs ha lett till att fler registrerats som anställda, eftersom ökningen kan ha haft andra orsaker, som en god konjunktur och nedsättning av arbetsgivaravgiften för unga.

Frisörföretagarna framhåller att det är effekterna som är det viktiga och att effekterna på lönesumman i frisörbranschen har visat sig vara 0 procent. Det resultatet borde leda till förändringar av systemet. Som det är nu menar de att systemet saknar legitimitet. Systemet borde syfta till fördjupade kontroller av företag där det finns misstankar om ekonomiska oegentligheter. Frisörföretagarna anser att personalliggarsystemet bara är en administrativ pålaga för företagen utan att vara till nytta och jämför med kravet på kassaregister, där man har kunnat påvisa positiva effekter.

Enligt Frisörföretagarna är effektiva åtgärder viktiga i en bransch där 20 procent av omsättningen är svart – varje år är det 5 miljarder kronor¹⁹⁶ som inte redovisas. De påpekar också att en oseriös företagare kan föra personalliggare på ett korrekt sätt, och då leder inte en personalliggarkontroll till något. Kontroll av personalliggare är därför enligt dem inte ett effektivt sätt för att hitta de som fuskar.

Frisörföretagarna menar att systemet med personalliggare bör avskaffas om man inte kan visa att det medför ökade skatteintäkter. De anser också att de individuella arbetsgivardeklarationerna kan förändra förutsättningarna och göra systemet med personalliggare onödigt.¹⁹⁷

En synpunkt som de också framför är att det är gammalmodigt med böcker och att företagen borde kunna ladda ned en elektronisk personalliggare gratis i stället.

Sveriges Tvätteriförbund (STF)

Vid intervjun påtalar STF att det var förbundet som tog initiativ till att krav på personalliggare skulle införas i tvätteribranschen efter att det hade tillkommit ett stort antal konsumenttvätterier som erbjöd tvättservice till mycket låga priser. Initiativet togs enligt STF eftersom det fanns betydande problem med osund konkurrens från oseriösa aktörer, framför allt i Stockholm. Enligt STF var även industritvätterierna positiva till att föra personalliggare, trots att de inte påverkades av prisdumpning på samma sätt som konsumenttvätterierna.

STF förväntade sig att systemet med personalliggare skulle minska antalet oseriösa aktörer i tvätteribranschen. Införandet av systemet med personalliggare har dock enligt STF inte haft önskad effekt eftersom kontrollbesöken görs

¹⁹⁵ Ds 2009:43.

¹⁹⁶ Vid utfrågningen uttryckte Frisörföretagarna dock att varannan krona inte redovisas.

¹⁹⁷ Vid utfrågningen bekräftar inte Frisörföretagarna att personalliggarsystemet bör avskaffas. Man framhåller dock att individuella arbetsgivardeklarationer kanske är ett bättre kontrollsystem än vad personalliggarsystemet är.

alldeles för sällan. Enligt STF yttras nu ett visst missnöje i och med att tvätterier som inte är anslutna till STF återigen har börjat dumpa priserna. Framför allt i Malmö och Stockholm växer missnöjet med prisdumpning. STF anser att prisdumpningen i viss utsträckning skulle kunna förhindras genom fler kontrollbesök.

STF ser att det finns ett behov av statistik över antalet kontroller och kontrollavgifter från Skatteverket för att kunna få en uppfattning om hur systemet fungerar i tvätteribranschen.¹⁹⁸

Enligt STF har de flesta av förbundets medlemmar haft en positiv inställning till systemet med personalliggare eftersom de är seriösa näringsidkare. Inte ens stora industritvätterier, som inte konkurrerar med oseriösa näringsidkare i samma utsträckning som konsumenttvätterier, har framfört klagomål till STF.

För stora tvätterier innebar enligt STF införandet av personalliggare ingen stor förändring eftersom liggarna kunde sammankopplas med det redan existerade systemet för tidrapportering.

Inom tvätterinäringen finns det enligt STF många enskilda näringsidkare som driver små konsumenttvätterier där endast ägarparet arbetar. STF ifrågasätter att de undantas från kravet på personalliggare.¹⁹⁹

Visita

Vid intervjun tar Visita inledningsvis upp att frågan om personalliggare initialt var en del i diskussionen om hur man skulle kunna göra det svårt med fusk, svartarbete och osund konkurrens inom kontanthandeln. Enligt Visita var SHR (som Visita tidigare hette) pådrivande i arbetet med att skapa ordning och reda i kontanthandeln och göra branschen seriös. Tanken var från början att ta fram ett system med schablonbeskattning där personalliggarna skulle vara en del av kontrollen, men sedan var det bara kontrollsystemet som genomfördes. Från SHR:s sida var man enligt Visita ändå försiktigt positiv till systemet med personalliggare.

Det som enligt Visita har hänt är att det tas ut mängder av kontrollavgifter utan att Skatteverket har kunnat påvisa att det leder till några effekter i form av minskat svartarbete och skattefusk. Visita hänvisar till Skatteverkets uppgifter om att 258 miljoner kronor togs ut i kontrollavgifter (inklusive avgifter som rörde kassaregister) under perioden 2007–2015. Enligt Visita visar inte heller de två utvärderingarna som har gjorts av PWC respektive Handelns Utredningsinstitut (HUI) att systemet med personalliggare har haft avsedd effekt; tvärtom visar de att systemet är ineffektivt. Det nämns att Visita och många andra var mycket kritiska till Personalliggarutredningens utvärdering.²⁰⁰ Trots kritiken har den utvärderingen fått stor betydelse, menar Visita. I dag finns det

¹⁹⁸ STF uppger senare att Skatteverket har lämnat ut vissa uppgifter efter intervjun, men att STF gärna skulle vilja se mer utförlig statistik.

¹⁹⁹ Uppgifterna bekräftas av STF vid utfrågningen.

²⁰⁰ Ds 2009:43.

enligt Visita inte ens någon beskrivning av det eventuella fusket eller vilken omfattning det i själva verket har.

Enligt Visitas erfarenhet finns det många ärenden om kontrollavgifter där det inte finns något bakomliggande skattefusk. Visita anser att systemet med personalliggare innebär att man meddelar sanktioner i form av kontrollavgifter till företag som har begått administrativa misstag i stället för att komma åt verkligt skattefusk.

Visita tar upp att branschen i väsentligt högre utsträckning än i dag var en kontantbransch när systemet infördes. Enligt en undersökning som Novus genomfört på uppdrag av Visita betalas numera 87 procent av luncherna och 90 procent av middagarna med andra betalningsmedel än kontanter. Kontantflödet i branschen har således minskat drastiskt i samhället. Därmed bör också förekomsten av fusk med kontanter ha minskat, och det borde rimligen finnas andra, mer effektiva, sätt än personalliggare att upptäcka fusk och komma åt eventuella svarta intäkter, anser Visita. Visita framför att man borde kunna ha andra kontrollpunkter än i dag, t.ex. flöden hos bankerna.

Fram till förra året ansåg Visita att det borde göras en ordentlig utvärdering av systemet med personalliggare. Eftersom utvecklingen har gått ifrån användningen av kontanter i restaurangbranschen och det enligt Visita nu finns utredningar som visar att systemet inte är effektivt anser Visita numera att systemet med personalliggare är överspelat, även om man helt delar uppfattningen att det är viktigt att motverka svartarbete och komma till rätta med skatteunddraganden. Man anser dock att systemet med personalliggare saknar legitimitet. De månadsvisa arbetsgivardeklarationerna på individnivå kommer enligt Visita inte att ge systemet legitimitet. Visita anser därför att systemet med personalliggare bör avvecklas. Visitas uppfattning är att Skatteverkets utgångspunkt i stället bör vara att förändra och utveckla sin kontrollverksamhet så att företag som de facto bedriver osund konkurrens fångas upp av kontrollerna.²⁰¹

8.2.2 Byggbranschen

Föreningen Byggherrarna (Byggherrarna)

Vid intervjun framför Byggherrarna att en förväntan som de hade på systemet med personalliggare var att svartarbetet skulle minska. Andra förväntningar var att man skulle få bättre kontroll över vilka som arbetar på en byggarbetsplats och att det skulle bli bättre ordning och reda på byggarbetsplatserna. Byggherrarna anser att personalliggarsystemet har lett till att de har fått bättre kontroll över entreprenörerna. De har däremot inte kunnat se att svartarbetet har minskat. Problem med svartarbete inom byggbranschen finns enligt dem främst hos företag som ägnar sig åt ställningsbyggande, byggstädning och sanering. De trodde att det skulle ta tid innan systemet fungerade, men att det – mycket tack vare ID06-systemet – gick fortare än förväntat.

²⁰¹ Uppgifterna bekräftas av Visita vid utfrågningen.

Byggherrarna uppger att systemet med personalliggare på det stora hela fungerar bra, särskilt för stora, avgränsade arbetsplatser. De anser att systemet bör finnas kvar men påtalar vissa problem.

Byggprocessens verklighet är enligt Byggherrarna bl.a. att byggnadsarbeten kan utföras på flera platser vid olika tider och att det inte alltid finns en tydlig avgränsning av byggarbetsplatsen. Det kan också finnas flera byggherrar på en byggarbetsplats eller flera byggarbetsplatser på en fastighet samtidigt. Att det tillkommer arbeten och blir förseningar eller stillestånd i ett projekt nämns också. Byggherrarna menar att dessa förutsättningar medför att det ibland är svårt att tolka och tillämpa bestämmelserna om personalliggare. Byggherrarna tar bl.a. upp svårigheter med att definiera vad som är en byggarbetsplats. Skatteverkets bedömning beror enligt dem på tidsperioden mellan arbetena och avståndet mellan platserna. Man uppfattar det som att Skatteverkets tillämpning utgår från att kontrollen ska vara effektiv och att den kan skilja sig från vad andra myndigheter och byggherren menar med byggarbetsplats.

Om byggarbetsplatsen inte är avgränsad är det enligt Byggherrarna oklart var personalliggaren ska hållas tillgänglig och var inloggning och utloggning ska ske. En annan oklarhet som tas upp är om bedömningen av om kostnaden för byggverksamheten kommer att överstiga fyra prisbasbelopp ska göras per kontrakt eller utgå från en fysisk plats.

Byggherrarna nämner även att det vid mindre arbeten ibland inte går att uppfylla kravet på att personalliggaren ska vara omedelbart tillgänglig. De anser också att administrationen blir tung vid drifts- och underhållsentreprenader eftersom systemet då blir för krångligt och fyrkantigt.

Byggherrarna har vid intervjun lämnat ett antal förslag och önskemål. Ett är att lagstiftningen bör samordnas så att begreppen byggherre, byggarbetsplats, byggstart och byggslut har samma innebörd i olika lagar.

Ett annat förslag handlar om den överlåtelse av byggherreansvaret som i dag kan ske när det är fråga om general- eller totalentreprenad. Ett företag som har totalentreprenad behöver dock inte vara ansvarigt för hela projektet på byggarbetsplatsen. Byggherrarna skulle vilja att ansvaret även kunde delegeras till en näringsidkare som fått i uppdrag att självständigt ansvara för samordning av arbetets utförande; det kan vara en av entreprenörerna som har ett samordningsansvar eller en konsult som samordnar delentreprenaderna.

Vid överlåtelse av ansvaret har byggherren inte längre någon tillgång till personalliggaren. Det gör att byggherren inte kan kontrollera hur entreprenörerna sköter sig. Skatteverket borde därför kunna lämna information till byggherren om entreprenörer som inte sköter sig.

Anmälningsproceduren är i dag administrativt tung, speciellt i förhållande till mindre drifts- och underhållsarbeten. Byggherrarna anser att såväl de tekniska systemen som kraven på vad som ska anmälas behöver förändras, särskilt för de byggarbetsplatser som inte är inhägnade och avgränsade i tid och rum.

För mindre drifts- och underhållsarbeten som pågår inom ett visst område föreslås att anmälningsplikten ändras på så sätt att varje enskilt kontrakt anmäls som en arbetsplats, oavsett projektets utsträckning i tiden eller avståndet mellan platserna där arbetena utförs. Det kan t.ex. vara fråga om ett kontrakt mellan en kommun och en entreprenör som utför underhållsarbeten på kommunens skolor. I sådana fall skulle även personalliggaren vara knuten till det enskilda kontraktet.

Vidare anser Byggherrarna att frågan om personalliggarens tillgänglighet vid Skatteverkets kontrollbesök behöver få en lösning, dvs. hur liggaren görs tillgänglig om varken byggherren eller entreprenören är närvarande på den fysiska plats som besöks.

För arbeten som införs inom en begränsad yta och som innefattar för- och efterarbeten skulle anmälningsproceduren av byggstart och byggslut underlättas om det räckte med en enda anmälan.

Glasbranschföreningen (GBF)

Vid intervjun framhåller GBF att föreningen har varit en stark motor i arbetet mot osund konkurrens i byggbranschen. GBF har tryckt på för att det offentliga ska agera till stöd för branschen så att man kommer till rätta med problemen. Införandet av systemet med personalliggare såg GBF som ett av flera verktyg för att stävja den osunda konkurrensen, tillsammans med t.ex. individuella arbetsgivardeklarationer och ROT-avdrag.

Enligt GBF skiljer sig villkoren mellan småföretagare och de större företagen åt. För att inte skapa betungande administrativa bördor för mindre företag anser GBF att det är viktigt att behålla de undantag som finns för konsumentsektorn och arbeten vars kostnader understiger fyra prisbasbelopp.

GBF anser att förhoppningarna om att systemet med personalliggare skulle kunna bidra till bättre konkurrensvillkor har uppfyllts till viss del. Det har varit ett steg i rätt riktning, men det krävs vissa justeringar av systemet, framför allt vad gäller inriktningen på kontrollen.

GBF menar att det måste finnas en risk för att ”åka dit” om man inte sköter sig. Skatteverket behöver därför följa upp kontrollbesök när man har hittat fel och göra fördjupade utredningar. GBF:s medlemmar är beredda att acceptera administrativa bördor som leder till att man kommer åt osund konkurrens, men när – som i dag – fokus ligger på själva kontrollen av personalliggaren i stället för fördjupade utredningar skapar det frustration hos medlemmarna. Generellt anser GBF att det ska vara färre regler men mer kontroll.

GBF uppger att Skatteverket snabbt kommer ut med riktlinjer när det uppstår frågor om tillämpningen av bestämmelserna om personalliggare. Exempelvis gav Skatteverket ut riktlinjer som besvarade en fråga om avtalets betydelse för avgränsningen av byggarbetsplatsen när en kommun ska byta glas i flera skolor. Bra vägledning som lämnas i god tid minskar enligt GBF företagens frustration över administrativa bördor. Enligt GBF är en svårighet som

kvarstår att det i vissa fall kan vara svårt att avgöra i förväg om kostnaderna för ett arbete kommer att överstiga fyra prisbasbelopp.

Installatörsföretagen och Sveriges Elkraftentreprenörer

Installatörsföretagen framför vid intervjun att de var mycket positiva till systemet med personalliggare när det infördes. De trodde att personalliggare skulle kunna bidra till att minska svartarbete och osund konkurrens som enligt dem är ett stort – och kanske till och med växande – problem inom byggbranschen. Installatörsföretagen upplever dock inte att problemet med svartarbete och osund konkurrens är som störst inom installations- och elkraftsbranschen där det ofta ställs andra krav på utbildningar och behörighet m.m. som gör att branschen i någon grad är självsanerande.

En annan förväntning som Installatörsföretagen hade på systemet med personalliggare var att det skulle öka säkerheten på byggarbetsplatserna genom att man får kontroll över vilka som befinner sig där och kan se till att de har adekvat säkerhetsutbildning.

Enligt Installatörsföretagen har deras förväntningar till viss del uppfyllts. De ser att kravet på personalliggare verkar ha gett viss effekt främst vad det gäller större inhägnade arbetsplatser och nyproduktion.

Installatörsföretagen menar att de som fuskar blir alltmer förslagna. Mäniskor som använder sig av falska identiteter har kunnat få ID06-kort. Det kan vara fråga om personer som vistas illegalt i Sverige och företag som inte har anmält att de har utstationerade arbetstagare i Sverige. Installatörsföretagen tror att de nya ID06-korten kommer att vara säkrare och fungera bättre.

Enligt Installatörsföretagen har de inte fått någon information som tyder på att systemet med personalliggare har lett till ökade skatteintäkter. De har i stället stora förväntningar på att de individuella arbetsgivardeklarationerna kommer att minska skattefusket och på så sätt förbättra konkurrensförhållandena.

Installatörsföretagen uppger att de inte är emot att utländska företag finns på den svenska marknaden, men menar att vissa av dem är oseriösa. Enligt Installatörsföretagen finns sektorns största problem med svartarbete och osund konkurrens på konsumentmarknaden, där det inte finns krav på personalliggare.

Gränsen på fyra prisbasbelopp ligger enligt Installatörsföretagen för lågt. De menar att för många småjobb som är mer service och underhåll än byggnadsarbeten omfattas av kravet på personalliggare. Enligt dem är materialet dyrt vilket gör att gränsen snabbt uppnås. Den administration som krävs är därför orimligt betungande i förhållande till arbetets omfattning. De nämner också att det är svårt att i förväg bedöma om man kommer att överstiga basbeloppsgränsen.

Installatörsföretagen tar upp problemet med att det kan finnas flera personalliggare i en fastighet när en byggherre har flera entreprenader i fastigheten och har delegerat ansvaret för personalliggaren till flera huvudentreprenörer. I dag förekommer det att entreprenörerna måste logga in i olika personalliggare

när de under samma dag utför arbeten på flera byggarbetsplatser på t.ex. sjukhus och industrier. En lösning på det problemet skulle enligt Installatörsföreningen kunna vara att byggherren inte tillåts delegera ansvaret för personalliggaren till flera huvudentreprenörer på samma fastighet och att personalliggaren är gemensam för alla entreprenaderna.

Även när det är fråga om att en byggherre har ett stort spritt fastighetsbestånd borde det enligt Installatörsföreningen vara möjligt att ha en personalliggare. De nämner exemplet Sisab som är byggherre för 600 skolor och förskolor med ramavtalsentreprenörer som under samma tidsperiod utför arbete på flera av skolorna. I dag måste det finnas en personalliggare för varje entreprenad och skola.

Installatörsföreningen framför också att de anser att man bör överväga ett större personligt ansvar för arbetstagarna vad gäller registreringen i personalliggaren.

Enligt Installatörsföreningen är ett allmänt önskemål från deras sida att Skatteverket, Arbetsmiljöverket och Migrationsverket får möjlighet att via personalliggaren dela information och använda den i sin kontroll. Detta skulle förbättra möjligheterna att minska svartarbete och osund konkurrens.

Sveriges Elkraftentreprenörer har framfört att de instämmer i Installatörsföreningens allmänna synpunkter. Därutöver tar de upp det relativt branschspecifika problemet med störstörningar. Sveriges Elkraftentreprenörer anser att arbeten av uttryckningskaraktär inte borde omfattas av kravet på elektroniska personalliggare. I vart fall anser de att det borde finnas en uttrycklig grund för befrielse från kontrollavgift i sådana situationer.

Maskinentreprenörerna

Enligt vad som framkommer vid intervjun med Maskinentreprenörerna var deras förväntningar på systemet med personalliggare att det skulle kunna bidra till ordning och reda på byggarbetsplatserna, vilket är viktigt av säkerhets- och arbetsmiljöskäl. De anser också att det är viktigt att stävja fusk i byggbranschen och såg införandet av personalliggare som en del i det arbetet, även om de hade funderingar kring hur systemet skulle fungera i praktiken.

Maskinentreprenörerna har inte kunnat se att personalliggarsystemet har bidragit till att minska den svarta delen av byggbranschen. De menar att det finns en uppgivenhet bland medlemmarna över att myndigheterna inte agerar effektivt för att komma åt svartarbete och annat fusk. Deras medlemmar är dock något mindre utsatta för konkurrens från oseriösa utländska företag än företag i andra delar av byggbranschen eftersom det i princip krävs yrkesbevis för att få arbeta som maskinförare. Det är också fråga om dyra maskiner som omfattas av höga miljökrav i Sverige. Det nämns att medlemmar även har framfört synpunkter på att systemet med personalliggare innebär ökad administration.

När systemet med personalliggare infördes fanns det enligt Maskinentreprenörerna farhågor om att personalliggarna skulle användas för andra syften

än det som är tänkt. Det har också förekommit att beställare använt sig av personalliggaren för att övervaka entreprenörerna. Enligt Maskinentreprenörerna är dock deras tydliga budskap till beställarna att det inte är tillåtet.

Maskinentreprenörerna pekar på att det ofta är rörigt på byggarbetsplatserna och att en arbetstagare under samma tidsperiod kan arbeta på kanske tio olika arbetsplatser. Det kan därför vara svårt att veta i vilken arbetsgivares personalliggare man ska logga in. De anser att det normalt inte är något problem att få tillgång till utrustningen för personalliggaren eftersom det finns bra tekniska lösningar med t.ex. mobilapplikationer och gps-stängsel. De nämner också att den kommande uppgraderingen av ID06-systemet och krav på legitimation för att få ett ID06-kort kommer att förbättra systemets säkerhet.

Maskinentreprenörerna upplever att den lagstiftning som genomförs för att åtgärda problemen i byggbranschen ibland handlar mer om fackliga krav än åtgärder som minskar fusk. I stället för ny lagstiftning anser de att det behövs mer resurser till kontroll och mer samverkan mellan myndigheterna, såsom Skatteverket, polisen och Arbetsmiljöverket, i kontrollen.

Måleriföretagen

Vid intervjun påtalar Måleriföretagen att ett system med personalliggare var en del av det 17-punktspaket som Byggbranschen i samverkan tog fram för att motverka fusk i branschen och stävja osund konkurrens. Måleriföretagen tyckte då att förslaget om personalliggare var en bra idé som en del i paketet och hade ganska stora förväntningar på att systemet skulle förbättra förhållandena i branschen när det infördes. Att minska fusk i byggbranschen blir enligt Måleriföretagen en allt viktigare fråga för samhället. Det handlar enligt dem inte bara om att få in skatteintäkter utan även om att seriösa företag borgar för kvalitet.

Måleriföretagen uppger att det är väldigt tyst bland medlemmarna i frågan om personalliggare. Måleriföretagen har efterfrågat synpunkter från sina regionala rådgivare som framfört att de anser att systemet med personalliggare inte fungerar. De menar att det är för få kontroller och att resultatet av kontrollerna inte används. Enligt deras erfarenhet leder kontrollerna inte till att Skatteverket går vidare med att utreda misstänkt fusk, och medlemmarna upplever därför att personalliggarsystemet är ett slag i luften.

Måleriföretagen anser att det är på stora entreprenader som systemet fungerar. Där har företagen kontroll över byggarbetsplatsen, bl.a. för att facket finns där och deltar i kontrollen.

Det är enligt Måleriföretagen inga medlemmar som har framfört att det är krångligt med personalliggare. Inställningen till ID06-systemet nämns vara positiv hos företag och anställda. De anställda tycker att det är bra med ett ID06-kort så att de kan identifiera sig. Måleriföretagen nämner även att de nya korten kommer att ha ett chipp, vilket gör systemet säkrare.

Plåt- & Ventföretagen

Vid intervjun framkommer att Plåt- & Ventföretagen inte hade några direkta förväntningar på systemet med personalliggare, men att de hade vissa förhoppningar om att det skulle stävja den osunda konkurrensen som finns i byggbranschen som helhet. De framhåller att svartarbete dock inte är ett problem inom deras bransch, dvs. byggnadsplåt- och ventilationsarbeten. De menar att det är svårt att bedöma om systemet har lett till några förbättringar i konkurrenshänsesende. Några signaler om sådana förbättringar uppges de inte ha fått från sina medlemsföretag som inte ser att det är färre skumma företag på byggarbetsplatserna nu än innan systemet infördes.

Enligt Plåt- & Ventföretagen har systemet med personalliggare fått rykte om sig att bara vara ett sätt att straffa företag för mindre misstag och att kontrollera att systemet följs. Vidare nämns att det finns en uppfattning i branschen att systemet har tillkommit för att få in pengar i form av avgifter från företagen. Plåt- & Ventföretagen uppges att de inte har fått någon information från Skatteverket som visar att branschens uppfattning är fel. Personalliggarsystemet uppges dock inte vara någon stor fråga för deras medlemmar.

Plåt- & Ventföretagen menar att definitionen av arbetsplats är krånglig och att det är ännu svårare att definiera byggarbetsplats. En annan fråga som de tar upp är hur man ska se på arbetsplatser där platsen för arbetet förändras under tiden som det utförs, t.ex. vid arbete längs en kraftledningsgata. Ett exempel på en annan situation där det är svårt att definiera byggarbetsplatsen är när ett stort bostadsområde omfattas av ett serviceavtal. De uppges att deras medlemsföretag ofta åker runt på sådana arbetsplatser. Reglerna är enligt Plåt- & Ventföretagen otydliga, och Skatteverkets vägledning ger inte alltid besked i det enskilda fallet. De anser därför att otydligheterna i lagstiftningen bör utredas så att reglerna kan förtydligas.

Stockholms Byggmästareförening

Stockholms Byggmästareförening framför vid intervjun att man vid införandet av kravet på personalliggare hade förväntningar på att det skulle minska den illojala konkurrensen i byggbranschen. Enligt föreningen har dock situationen i stället förvärrats.

De långa leverantörskedjorna (upp till tio led) är enligt föreningen ett generellt problem i byggbranschen. Ett annat problem som tas upp är utländska arbetare som behandlas som företagare fast de egentligen borde anses vara anställda; bl.a. förekommer det falska företagarintyg. Att anlita sådan arbetskraft är enligt föreningen bl.a. ett sätt att gå runt kravet på personalliggare.

Stockholms Byggmästareförening tar upp att uppdragsgivare är ansvariga för att registrera personal från bemanningsföretag i sin personalliggare. Man anser att det i stället borde vara bemanningsföretagets ansvar.

Ett effektivt sätt att komma åt fusk har enligt föreningen varit att tillämpa den s.k. Nackamodellen. Nackamodellen innebär att en entreprenör inte får

betalt för utfört arbete förrän skatter och avgifter är betalda. Modellen förutsätter att Skatteverket månadsvis stämmer av personalliggare mot skattedeklarationer på individnivå, vilket man dock har fått veta att Skatteverket inte längre kommer att göra.

Det konstateras att det skulle krävas ett mycket stort antal kontrollbesök om Skatteverket skulle kontrollera registreringen av alla verksamma personer på en byggarbetsplats i personalliggaren. Kontrollbesök skulle enligt Stockholms Byggmästareförening behöva göras varannan vecka på varje byggarbetsplats eftersom vissa underentreprenörer bara finns på plats i ett par veckor, och enbart i Stockholms län finns ca 12 000 byggarbetsplatser under ett år. Man anser därför att det enda rimliga för framtiden är att reglerna ändras så att Skatteverket har direktåtkomst till alla personalliggare på byggarbetsplatser. Då kan Skatteverket göra avstämningar av personalliggaren mot de individuella arbetsgivardeklarationerna för kontroll av skatte- och avgiftsinbetalningar. Det skulle enligt föreningen även bli enkelt att tillämpa Nackamodellen.

Sveriges Byggindustrier

Enligt Sveriges Byggindustrier var deras förväntningar på systemet med personalliggare att det i viss utsträckning skulle bidra till att minska problemet med svartarbete i byggbranschen. De ansåg dock att det var angeläget att uppgifterna i personalliggarna skulle kunna kopplas ihop med månadsvisa individuella kontrolluppgifter. Som det har varit upptäcks inte felaktigheter förrän ett och ett halvt år efter att de har inträffat, dvs. när kontrolluppgifterna lämnats till Skatteverket. De anser därför att de månadsvisa individuella arbetsgivardeklarationerna borde ha genomförts före systemet med personalliggare.

Enligt Sveriges Byggindustrier finns det nu strömningar mot personalliggarna bland medlemmarna. De har bara sett baksidan av systemet, inte några resultat, och ser därför inte att det har någon faktisk nytta. Man anser att kontrollerna bara riktas mot skötsamma företag medan de oseriösa företagen kommer undan då de inte fångas upp av systemet. Dessa medlemmar upplever också att systemet innebär kostnader för utrustning och är en administrativ börda. Det finns dock andra medlemsföretag som tycker att systemet fungerar bra.

Det är enligt Sveriges Byggindustrier svårt att uppskatta hur omfattande svartarbetet är i branschen, och de kan därför inte bedöma om personalliggarna har lett till att det har minskat. Det kan dock vara så att oseriösa företag inte är så intresserade av att ta uppdrag på byggarbetsplatser där det finns personalliggare.

Sveriges Byggindustrier saknar uppgifter som styrker att man uppnår det övergripande syftet med personalliggarna, dvs. en minskning av svartarbete och osund konkurrens. De har utan resultat efterfrågat sådana uppgifter från Skatteverket. Enligt Sveriges Byggindustrier behövs det en utvärdering som påvisar positiva effekter för att man ska kunna motivera systemets fortsatta

existens för medlemmarna. Det saknas också kunskap om hur mycket svartarbete det är på byggarbetsplatser med privata byggherrar som inte omfattas av kravet på personalliggare. Det hade enligt Sveriges Byggindustrier varit önskvärt att undersöka hur stort det problemet är.

Sveriges Byggindustrier betonar att deras uppfattning är att systemet med personalliggare är administrativt tungrott. Den administrativa bördan utgör enligt dem vanligtvis inget problem för större byggbolag, medan den relativt sett är mer betungande för mindre bolag.²⁰² En av Sveriges Byggindustriers representanter nämner som exempel ett större bolag med 800–900 byggarbetsplatser där ca 65–70 personer arbetar med administrationen av personalliggare, såsom utbildning och tillträde, om än inte heltid. Bolaget ser på personalliggarna som ett krav som ska uppfyllas, men man ser inget mervärde med systemet. Han nämner dock att personalliggarsystemet kan ge en ”ordning- och reda-känsla” som är positiv för arbetsmiljö och säkerhet. Särskilt mindre företag kan enligt honom ha nytta av personalliggarna i det avseendet.

Sveriges Byggindustrier anser att det finns bra information om personalliggare på Skatteverkets webbplats, men att den är svår att hitta; t.ex. finns inte rättslig vägledning för personalliggare på byggområdet på samma plats som annan information på området.

Bemanningsföretag borde enligt Sveriges Byggindustrier föra en egen personalliggare. Sveriges Byggindustrier har skickat en begäran om detta till Finansdepartementet.²⁰³

8.2.3 Övriga näringslivsorganisationer

Företagarna

Vid intervjun uppger Företagarna att deras förväntningar på systemet med personalliggare inte var så höga när det infördes men att de ändå hade vissa förhoppningar om att systemet skulle bidra till att motverka den osunda konkurrensen som är ett problem för deras medlemmar. Företagarna ser dock inte att personalliggarsystemet – annat än på marginalen – har bidragit till att stävja osund konkurrens. De menar att medlemmarna i stället upplever att det är sköt-samma företag som får en regelbörda och drabbas av avgifter för misstag. Företagarna anser därför att systemet med personalliggare bör avskaffas.

Företagarna hänvisar till att det finns en halv miljon företagare i Sverige och att de utgör 12 procent av alla som jobbar, och framför att det i den stora gruppen näringsidkare endast undantagsvis förekommer fusk, men att det händer att näringsidkarna gör misstag. Företagarna upplever att det finns ett visst attitydproblem inom politiken och bland myndighetsföreträdare gentemot nä-

²⁰² Vid utfrågningen lyfter Sverige Byggindustrier fram att medlemmarna anser att administrationen är tungrodd och tar mycket tid i anspråk.

²⁰³ Uppgifterna bekräftas av Sveriges Byggindustrier vid utfrågningen.

ringsidkare; de misstänkliggörs och man tror att de fuskar. Problemet har enligt Företagarna blivit tydligt den senaste mandatperioden. De menar att kravet på personalliggare kan ses som ett uttryck för den synen på företagare.

Systemet med personalliggare måste enligt Företagarna ses mot bakgrund av de samhällsutmaningar som vi står inför med stora grupper som står utanför arbetsmarknaden. De nämner också beslutet om att införa obligatorisk prao. En näringsidkare som tar emot praktikanter eller praoelever tar enligt Företagarna en stor risk eftersom det kan vara svårt att få dem att föra personalliggare på ett korrekt sätt. Som exempel på ett sådant fall nämns en flicka med funktionsnedsättning som arbetar på ett bageri. Hon har svårt att skriva, och det saknades därför vissa uppgifter om henne i personalliggaren när Skatteverket gjorde ett kontrollbesök.

Enligt Företagarna är det enkelt för Skatteverket att visa att man har gjort något genom att ta ut kontrollavgifter, eftersom de är mätbara. Det kan dock, understryker Företagarna, aldrig vara företagets uppgift att förenkla för myndigheterna.

Företagarna nämner att de organiserar både små och stora företag i alla branscher. Den administrativa börda som kravet på personalliggare medför uppges variera men är generellt större för en mindre näringsidkare än ett stort företag.

Företagarnas grundinställning är alltså att systemet med personalliggare inte bör finnas kvar. Med det förbehållet har de ändå vissa synpunkter på behovet av förändringar av systemet som det ser ut i dag. De menar bl.a. att regelsystemet är utformat för stora företag och att det inte passar för de flesta av deras medlemsföretag som i genomsnitt har tre eller fyra anställda. Därför anser de att man bör överväga att införa en tröskel för kravet på personalliggare, grundad på omsättning eller antal anställda.²⁰⁴

Småföretagarnas Riksförbund (Småföretagarna)

Småföretagarna framför vid intervjun att de hade stora förväntningar när systemet med personalliggare infördes. De trodde att systemet skulle minska svartarbetet i restaurang- och frisörbranscherna och bidra till att få bort de oseriösa företagen. Det blev dock tvärtom; svartarbetet har ökat och de oseriösa företagen blir allt fler. Som exempel nämns att det finns företag som omsätter mindre än fyra prisbasbelopp, trots att tio personer arbetar i verksamheten.

Småföretagarna anser att systemet med personalliggare inte fungerar på avsett sätt för frisörbranschen. Vid införandet av lagstiftningen var trenden fler anställda frisörer, men nu är man tillbaka till att frisörer är egenföretagare som hyr stolar. Småföretagarna menar att personalliggarsystemet i realiteten har blivit ett hinder för företag att anställa personal. En annan konsekvens av systemet är enligt dem att frisörer inte vågar ta emot praoelever. Orsaken till det uppges vara att eleverna inte alltid kan legitimera sig och att det är lätt att

²⁰⁴ Vid utfrågningen uttrycker Företagarna att de skulle föredra att personalliggarsystemet avskaffades.

glömma att anteckna dem i personalliggaren. Småföretagarna framför också att stor omsättning på anställda i restaurangbranschen gör det svårare för näringsidkaren att få alla anställda att inse vikten av att skriva in sig i liggaren.

Småföretagarna framhåller att de är mycket kritiska till Personalliggarutredningens utvärdering.²⁰⁵ Enligt dem underskattas omfattningen av svartarbete i utvärderingen och speglar inte verkligheten.

Småföretagarna menar att det är lätt att fuska med manuella personalliggare t.ex. genom att föra dubbla liggare och välja vilken av dem man visar upp beroende på om det är en personalliggarkontroll eller en skatterevison. Fusk med ID06-brickor är enligt dem också möjligt, t.ex. genom att ha flera brickor till ett foto. De tar också upp att det krävs att ett företag betalar en ganska hög årlig avgift till ID06 för att få vara med i systemet. Deras slutsats är att det borde finnas krav på en elektronisk personalliggare i alla branscher och att Skatteverket borde ha en gratis mobilapplikation för personalliggare. De nämner även att många frisörer har ett elektroniskt bokningssystem som skulle kunna vara kopplat till personalliggaren.

En fråga som enligt Småföretagarna skulle kunna diskuteras är om de anställda borde ges ansvar för att anteckna sig i personalliggaren.

Småföretagarna anser att det kommer att finnas osäkerheter i de individuella arbetsgivardeklarationerna eftersom förhållanden kan ändras i efterhand. Enligt dem kommer uppgifterna i en deklaration därför inte att kunna jämföras rakt av med uppgifterna i personalliggaren.

Syftet med personalliggarssystemet – att minska svartarbete och motverka osund konkurrens – är enligt Småföretagarna gott, men de menar att svartarbete inte alltid påverkar konkurrensförhållandena. Skatteverket anses ha kompetens för skattekontroll, men när det gäller åtgärder som syftar till en sund konkurrens skulle det enligt Småföretagarna kunna vara lämpligare att ge Konkurrensverket ansvaret.²⁰⁶

Svenskt Näringsliv

Vid intervjun framkommer att Svenskt Näringsliv var skeptiskt när systemet med personalliggare började diskuteras. Mer specifikt trodde man inte att systemet mer än marginellt skulle minska svartarbetet i restaurang- och frisörbranscherna. Svenskt Näringsliv uppger att man höll en relativt låg profil när förslaget diskuterades eftersom några branschföreningar vid den tidpunkten var positiva till förslaget och hade förväntningar på att antalet oseriösa företag skulle minska.

Svenskt Näringsliv menar att den oro som fanns för att systemet inte skulle leverera har bekräftats. I dag ser man stora problem med personalliggarssystemet, och denna slutsats baseras på HUI:s effektutvärdering från 2017 (jfr avsnitt 2.1.6). Svenskt Näringsliv anser att det är olyckligt att systemet utvidgas trots att HUI:s studie visade att kostnaden översteg nyttan av systemet och att

²⁰⁵ Ds 2009:43.

²⁰⁶ Uppgifterna bekräftas av Småföretagarna vid utfrågningen.

nyttan (den positiva effekten) av personalliggarsystemet försvinner om man renser för ”konjunkturella effekter”. Den logiska slutsatsen hade enligt Svenskt Näringsliv varit att först närmare undersöka brister i systemet med personalliggare innan man inkluderade nya branscher.

Enligt Svenskt Näringsliv visar HUI:s rapport att det finns ett flertal brister i Personalliggarutredningens utvärdering²⁰⁷ och att bristerna innebär att utredningens effektskattningar är förknippade med stor osäkerhet. Bland annat framgår det att utredningen inte tar hänsyn till att inrapporterade lönesummor i de berörda branscherna eventuellt hade utvecklats bättre även om kravet på personalliggare inte hade införts. Svenskt Näringsliv menar att HUI har gjort en betydligt mer grundlig undersökning i detta avseende.

Enligt Svenskt Näringsliv upplever företagen att personalliggarsystemet har blivit en börda för skötsamma företag som får dryga kontrollavgifter för slarvfel. Man anser att det finns en risk för att systemet medför att det i alltför hög utsträckning är det stora flertalet vanliga företag som riskerar att få kontrollavgifter på grund av oavsiktliga slarvfel, medan mindre nogräknade företag som bryter mot lagen undkommer ansvar. Medlemsföretagen efterlyser fakta som tydligt visar vad personalliggarsystemet har bidragit med, dvs. bevis för att nyttan överstiger kostnaden.

Det nämns att Svenskt Näringsliv i sitt svar på remissen av förslaget om de individuella arbetsgivardeklarationerna ifrågasatte det bakomliggande syftet med förslaget och redovisningen av den förväntade nyttan av sådana deklARATIONER för Skatteverkets kontrollverksamhet.

Utgångspunkten för Skatteverkets arbete borde enligt Svenskt Näringsliv vara att utnyttja de andra möjligheter än personalliggarkontroller som finns i dagens regelsystem för att granska företagen och upptäcka fusk. Man hänvisar till att SFL ger möjligheter att göra såväl aviserade som oanmälda besök enligt reglerna för revision och bevissäkring.²⁰⁸

8.3 Arbetstagarorganisationers allmänna synpunkter

8.3.1 Kontantbranschen

Handelsanställdas förbund (Handels)

Handels uttrycker vid intervjun att man har en positiv inställning till systemet med personalliggare och har haft det hela tiden. Det är bra för Handels medlemmar att Skatteverket har fått bättre möjligheter att upptäcka skattefusk, eftersom skattefusk ofta hänger ihop med brister i arbetsmiljön och dåliga arbetsvillkor. Handels och de berörda branscherna har ett gemensamt intresse av att den sunda konkurrensen fungerar och att oseriösa företag förmås upphöra med sin verksamhet. Sedan några år tillbaka har Handels ett bra samarbete med Frisörföretagarna i det arbetet.

²⁰⁷ Ds 2009:43.

²⁰⁸ Uppgifterna bekräftas av Svenskt Näringsliv vid utfrågningen.

Handels upplever att personalliggarsystemet har haft en positiv effekt i riktning mot att göra branschen sundare att verka inom som anställd. De positiva effekterna av kravet blev märkbara direkt genom att fler frisörföretag registrerade sig hos Skatteverket. På kort sikt har det inneburit att fler företag blev skattskyldiga, och därmed ökade samhällets skatteintäkter. Kravet på personalliggare har också ett viktigt signalvärde; vetskapen om att man kan bli kontrollerad ökar viljan att göra rätt.

Handels påpekar att det fanns vissa brister i Personalliggarutredningens utvärdering.²⁰⁹ Man påpekar också att det är otillfredsställande att det inte gjorts någon nyare utvärdering av personalliggarsystemet, vilket behövs för att kunna utveckla det men också för att kunna identifiera och åtgärda eventuella brister. Vid en utvärdering behöver man göra en helhetsbedömning och inte bara se till de ekonomiska effekterna. Enligt Handels är det vanligt med svartarbete inom t.ex. frisörbranschen. Att arbeta svart uppges inte sällan vara förutsättningen för att man ska få en anställning som frisör. Enligt Handels händer det att arbetsgivare säger till anställda att de inte behöver skriva ut sig ur personalliggaren, och sedan – om ingen kontroll sker – i efterhand skriver en tid som visar att den anställde har arbetat ett kortare arbetspass än vad han eller hon egentligen har gjort. Från Handels sida tycker man därför att Skatteverket borde ha rätt att jämföra personalliggarna med det elektroniska bokningssystem som de flesta frisörer har. Handels skulle också vilja ha krav på elektroniska personalliggare i frisörbranschen. I kollektivavtalet finns ett provisionsystem som innebär att varje frisör tar betalt på ett eget konto. En elektronisk personalliggare skulle kunna vara kopplad till det elektroniska betalningssystemet och på så vis förenkla hanteringen.

Avslutningsvis framför Handels att även om systemet med personalliggare bidrar till att fusk upptäcks och svartarbete minskar, behövs det fler åtgärder för att uppnå det syftet.

Hotell- och restaurangfacket (HRF)

Vid intervjun framkommer att HRF var positivt till att systemet med personalliggare infördes. HRF såg personalliggarna som en möjlighet att skapa ordning och reda i branschen och ett sätt att upptäcka arbetsgivare som inte sköter sig.

I restaurangbranschen har det enligt HRF funnits stora problem med svartarbete. För 20–25 år sedan var det vanligt att dela upp en tjänst i ”svart och vitt”,²¹⁰ vilket dock kan vara mindre vanligt i dag. I dag talas det mindre om svartarbete än tidigare, men enligt HRF är det inte ett säkert tecken på att problemet har minskat. Man ser ofta att kassaregistret inte används vid försäljning på restauranger, och man skulle kunna anta att de pengarna bl.a. går till svarta löner. Gratis provarbete under en tid är ett annat sätt som används för att få arbete utfört till en lägre kostnad.

²⁰⁹ Ds 2009:43.

²¹⁰ HRF hänvisar här till en rapport: Alalehto, Tage och Sund, Bill (1999). *Krogbranschens mörka sida*. Publicerad av HRF.

Enligt HRF har personalliggarna varit till nytta för medlemmar i lönetvister genom att de har kunnat stärka sina lönekrav med foton av liggaren. Det är dock svårt för HRF att få tillgång till personalliggaren, eftersom arbetsgivaren inte är skyldig att lämna ut den.

HRF är fortfarande positivt till systemet med personalliggare och anser att det har övervägande fördelaktiga effekter, trots att det inte är bevisat att det har minskat svartarbetet i branschen. Det förekommer att arbetsgivare drar av kontrollavgifter på anställdas löner, men på det stora hela kan HRF inte se att systemet har påverkat arbetsmiljön negativt för medlemmarna.

Enligt HRF:s erfarenheter kan en arbetsgivare ha två eller t.o.m. tre uppsättningar av personalliggare för att kunna gå runt reglerna. HRF anser därför att man bör kräva digitala personalliggare, som till skillnad från de manuella liggarna kan spåras, för att minska möjligheterna till fusk. Många stora företag har redan en digital personalliggare som är kopplad till kassaregistret. Det går t.ex. att ha liggaren kopplad till en mobilapplikation för schema och tidsredovisning.

8.3.2 Byggbranschen

Byggcheferna

Vid intervjun med Byggcheferna framkommer att det inledningsvis fanns en förväntning på att systemet med personalliggare skulle förhindra svartarbete och fusk i byggbranschen. De hoppades också på att införandet av systemet skulle leda till en bättre kontroll av underentreprenörer och på så vis göra det svårare för oseriösa aktörer att bedriva sin verksamhet.

Enligt Byggcheferna har förväntningarna på systemet infriats till viss del. Deras medlemmar har vittnat om att systemet fungerar särskilt bra vid nyproduktioner där byggarbetsplatsen är inhägnad och antalet ingångar begränsat. De som arbetar på nyproduktioner måste registrera sig vid inpassering och utpassering till och från området. Det ger platsledningen en bättre kontroll över vilka som befinner sig på byggarbetsplatsen om det t.ex. skulle börja brinna eller om det händer en olycka. Däremot råder enligt Byggherrarna en viss tveksamhet om hur väl systemet fungerar vid ombyggnader, eftersom det är svårare att kontrollera in- och utpassering. Därför menar Byggcheferna att det behövs ett system som är bättre anpassat till ombyggnader där arbetsplatserna inte är inhägnade.

Byggchefernas medlemmar är nöjda med att personalliggarna har gjort det svårare för oseriösa aktörer som inte följer lagar och regler. Systemet anses ha minskat svartarbetet hos de underentreprenörer som anlitas av stora byggföretag. Representanten för Byggcheferna påpekar att hans egen arbetsplats har bättre kontroll över underleverantörerna. Däremot kan det enligt honom fortfarande vara svårt att ha kontroll över den externa personal som underleverantörerna själva anlitar.

Byggcheferna anser att personalliggarna har kompletterat ID06-systemet. ID06 var tidigare ägt av arbetsmarknadens parter men är nu ett privat företag.

Det innebär att Byggcheferna inte längre får information om systemet på samma sätt som förut. Nu för man dialog med Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten i stället. Det nämns att det har funnits en viss misstänksamhet mot personalliggarsystemet bland arbetstagarna och att det händer att de får tillsägelser när de har glömt att logga ut. Personalliggarsystemet uppges också ha förändrat arbetsbeskrivningen för Byggchefernas medlemmar genom att det har tillkommit vissa administrativa sysslor.

Byggnadsarbetareförbundet (Byggnads)

Vid intervjun framkommer att Byggnads var positivt till kravet på personalliggare och hoppades att det skulle minska problemet med fusk och svartarbete. Ett grundproblem i byggbranschen är enligt Byggnads de långa entreprenörskedjorna som underlättar för oseriösa företag; ju längre ned i kedjan man kommer, desto mer fuskas det. Det nämns att byggbranschens parter länge har samarbetat för att hitta sätt att motverka den illojala konkurrens som finns i branschen. Byggnads uppges att man arbetar mycket med "ordning och reda"-frågor och verkar för ett system som motverkar fusk och utnyttjande av arbetstagare. Det var en förhoppning att kravet på personalliggare skulle vara en del i ett sådant system.

Förväntningarna på personalliggarsystemet var således höga, men Byggnads har inte sett att det har lett till några konkreta förbättringar när det gäller fusk i branschen. Enligt Byggnads har det snarare lett till att det även fuskas med personalliggaren.

Byggnads anser att ID06-systemet, som ofta används för registrering i personalliggaren i byggbranschen, inte har fungerat som det ska. Bland annat har det inte varit någon ordning på utfärdandet av korten; t.ex. har ID06-företag som utfärdar korten inte kontrollerat tillräckligt noga att det verkligen är arbetsgivaren som har begärt att få kortet, och det finns personer som har flera kort. Det nämns dock även att det pågår ett arbete med att förbättra kontrollen. Byggnads berättar också om ett fall där bara ett tjugotal personer var inloggade i personalliggarsystemet, trots att ett åttiotal personer var verksamma på byggarbetsplatsen.

Från Byggnads håll menar man att det behövs ett helhetsgrepp för att komma åt problemen med fusk och den illojala konkurrensen. Byggnads menar att berörda myndigheter – Skatteverket, gränspolis, Migrationsverket och Arbetsmiljöverket – måste kunna samverka och göra gemensamma kontroller, och att sekretessbestämmelserna ska ändras så att det blir möjligt. Det måste enligt Byggnads finnas ett tydligt politiskt uppdrag till myndigheterna att samverka.

Samtidigt tycker Byggnads att kravet på personalliggare har ett viktigt signalvärde i kampen mot fusk i byggbranschen. I intervjun lyfter man fram Finlands system för personalliggare som ett bra exempel. Där kopplas uppgif-

terna i personalliggaren elektroniskt ihop med personuppgifterna hos skattemyndigheten. Byggnads menar att en sådan lösning skulle kunna minska risken för fusk med personalliggaren.

Svenska Elektrikerförbundet

Vid intervjun framför Svenska Elektrikerförbundet att man anser att det är angeläget med åtgärder som minskar svartarbete och förbättrar möjligheterna för seriösa företag i branschen. Förbundets förväntningar på att systemet med personalliggare skulle bidra till detta var låga, vilket berodde på att ID06-systemet inte fungerade. Samma person kunde ha flera ID06-kort med olika namn. Ofta handlade det om utländsk arbetskraft som ibland inte ens hade rätt att vara i Sverige. Förbundet ansåg därför att det fanns en risk för att personalliggarsystemet endast skulle bli en administrativ börda.

Svenska Elektrikerförbundet framhåller att svartarbete är ett stort problem i byggbranschen, särskilt i storstäderna och inom Byggnadsarbetareförbundets område. Det nämns att man ofta får rapporter om svartarbete på byggarbetsplatserna från medlemmarna. Dock menar förbundet att förekomsten av svartarbete är mindre i elektrikerbranschen än i övriga delar av byggbranschen, vilket beror på att elektriker är ett reglerat yrke. Men konkurrensen i branschen anses ändå kunna påverka elektrikers arbetsvillkor.

Enligt Svenska Elektrikerförbundet finns det i dag ett batteri av åtgärder som har vänt utvecklingen åt rätt håll. Man anser att systemet med personalliggare säkert har varit en bidragande faktor till detta, men menar att andra åtgärder, såsom ändringen i lex Laval, möjligheten till kollektivavtal med utländska företag och ökade resurser till Arbetsmiljöverket, har varit mer effektiva. Sedan dessa åtgärder genomfördes anser förbundet att klimatet i branschen har blivit bättre, eftersom seriösa företag har märkt att åtgärderna minskar konkurrensen från oseriösa företag.

En av Svenska Elektrikerförbundets farhågor, som man anser till viss del har besannats, var att de digitala system där personalliggare ingår skulle användas till bevakning och övervakning av montörerna. Frågan var mest aktuell när utrustningen köptes in, och man förde då diskussioner med motparten på central nivå. Diskussionerna ledde till att man till viss del har förhindrat sådan användning. Efter det har förbundet inte hört så mycket från medlemmarna i den frågan.

Målareförbundet

Målareförbundet uttrycker vid intervjun att man hade ganska stora förväntningar på att personalliggarsystemet skulle bidra till bättre kontroll av företag som anlitar ”grå” arbetskraft. Med detta menar förbundet företag som inte betalar skatter och avgifter för sin personal utan i stället överlåter ansvaret för detta till de enskilda personerna. Förbundet hade farhågor om att Skatteverket inte skulle ha tillräckliga resurser för att göra kontroller i det avseendet. Man

erbjöd därför sin hjälp till Skatteverket, men förstod sedan att det inte var möjligt.

Införandet av personalliggare har enligt Målaresförbundet lett till att oseriösa företag har hittat andra vägar för att gå runt reglerna. Ett exempel som nämns är att det hängde ID06-kort i en knippa utanför grinden till en byggarbetsplats i Västerås. Ett annat problem är enligt förbundet att entreprenörerna använder sig av enmansföretag i stället för att anställa.

Även om antalet seriösa företag har ökat, menar förbundet att de långa entreprenörskedjorna gör att oseriösa företag kan komma in i projekten. Den fria rörligheten kan också göra det svårare i konkurrenshänseende, bl.a. på grund av språksvårigheter och brister i kunskapen om rättigheter och skyldigheter i Sverige.

Målaresförbundet berättar att medlemmarna ibland känner sig övervakade av personalliggarsystemet. Det nämns fall där arbetsgivare har använt systemet för andra syften än vad det är till för. Integritetsfrågan har tagits upp med motparten för att den ska regleras i kollektivavtalet.

Målaresförbundet uppger att inställningen till personalliggare ändå fortfarande är positiv. Man upplever det som att kravet på personalliggare har haft en positiv effekt genom att bidra till att förkorta entreprenörskedjorna och att andelen seriösa företag delvis har ökat till följd av systemet.

8.3.3 Landsorganisationen i Sverige (LO)

Vid intervjun uttrycker LO att det fanns en initial förhoppning om att systemet med personalliggare skulle ge ökade skatteintäkter, förbättra konkurrensneutraliteten och leda till sjysta anställningsvillkor. Enligt LO kan dock svenska företag ofta inte konkurrera med utländska företag som har dåliga arbetsvillkor.

LO anser att det är ett problem att marknaden tillhandahåller de elektroniska system som är kopplade till personalliggarna. Särskilt ID06 är en marknadslösning som inte fungerar, menar LO. Ansvaret för att kontrollera att alla personuppgifter stämmer faller enligt LO på företaget som tillhandahåller det elektroniska systemet.

I stället förespråkar LO att man ska göra som i Finland där uppgifterna i personalliggaren kopplas ihop elektroniskt med personuppgifterna hos skattemyndigheten. Då skulle Skatteverket direkt kunna göra en arbetsgivarkontroll i stället för bara en kontroll av personalliggaren och rikta in sig på företag som inte sköter sig, vilket enligt LO skulle göra kontrollen mer effektiv. LO menar att ett sådant system skulle kunna bidra till att motverka osund konkurrens. Det framhålls att personalliggarsystemet inte ska användas för att kontrollera de anställda och att legitima avvikelser ska gå att korrigera i efterhand.

LO påpekar att kriminella element alltid tar sig runt regelverket och att det inte är tillräckligt med en åtgärd för att komma åt problemen. Som exempel på

sätt att kringgå reglerna nämns arbetsgivare som anlitar ensamföretagare i stället för att ha anställda, vilket LO anser är ett stort problem. Det finns enligt LO företag vars verksamhet enkom går ut på att hjälpa personer med F-skattsedel.

Samtidigt understryker LO att systemet med personalliggare har haft många positiva effekter. Det har enligt LO bidragit till förbättrade arbetsvillkor och, framför allt, lett till en normativ förändring hos företagen. LO menar att det i dag finns en större medvetenhet om svartarbete och anställningsvillkor och en större vilja hos företagen att sköta sig.

Eventuella brister i systemet är enligt LO inte ett intyg på att systemet är ineffektivt och bör avskaffas. Bristerna bör i så fall åtgärdas genom ändringar i bestämmelserna. LO anser att systemet med personalliggare ska utvidgas till fler sektorer, t.ex. transport och magasinering, detaljhandel samt städverksamhet.

LO menar att de förbättringar som systemet har lett till är ett skäl för att undersöka andra eventuella positiva effekter vid en utvärdering av systemet, annars blir utvärderingen för snäv.

8.4 Sammanfattning

Synen på systemet med personalliggare varierar mellan olika aktörer. De flesta var positiva till systemet när det infördes och hade förväntningar på, eller åtminstone förhoppningar om, att det skulle bidra till mindre osund konkurrens och mindre fusk. Erfarenheterna av systemet skiljer sig dock åt. Flera aktörer uttrycker besvikelse över att systemet inte har gett önskad effekt. Det anses att det är lätt att fuska med personalliggarna och att Skatteverket borde genomföra fler kontroller. En återkommande åsikt är att Skatteverkets kontroll riktas mot skotsamma företagare som drabbas av kontrollavgifter för misstag medan oseriösa företag slipper undan.

8.4.1 Sammanfattning av Skatteverkets synpunkter

Av de handläggare på Skatteverket som har svarat på enkäten är det en stor majoritet som anser att systemet med personalliggare är ändamålsenligt för att uppnå syftet att minska svartarbete och osund konkurrens. Många av de som svarat tycker också att de oanmälda kontrollerna av personalliggarna är ett viktigt verktyg för att upptäcka fusk. Kontrollen av branscherna inom kontant-handeln anses fungera väl. Enligt Skatteverkets handläggare finns det svårigheter i kontrollen av byggbranschen. Det beror bl.a. på att verksamheter bedrivs på olika platser och med många underentreprenörer. En grupp bland Skatteverkets handläggare tycker att reglerna om personalliggare behöver ändras; t.ex. finns det förslag till förtydliganden av bestämmelser på byggområdet.

8.4.2 Sammanfattning av bransch- och näringslivsorganisationernas synpunkter

Kontantbranschen

När systemet med personalliggare skulle införas var de kontantbranschorganisationer som intervjuats till stor del positiva. Man hoppades att systemet skulle bidra till mindre fusk och mindre osund konkurrens. Kontantbranschens företrädare anser dock att det inte är visat att systemet har uppnått det syftet och att Skatteverket inte lyckas nå de oseriösa företagen. Systemet drabbar seriösa företag som råkar göra enstaka misstag, och det är relativt lätt för den som så önskar att lura systemet. Enligt Sveriges Tvätteriförbund har systemet med personalliggare inte haft önskad effekt i tvätteribranschen eftersom tvätterier kontrolleras alldeles för sällan. Visita anser att systemet bör avskaffas. Frisörföretagarna anser att systemet ska avskaffas om det inte går att påvisa positiva effekter. Enligt Frisörföretagarna borde företagen kunna ladda ned en gratis applikation för elektronisk personalliggare. Sveriges Tvätteriförbund anser att undantaget från kravet på personalliggare för enskilda näringsidkare borde tas bort.

Byggbranschen

Även de representanter för byggbranschen som har intervjuats var positiva till systemet med personalliggare när det infördes. En återkommande bild är att företagen i princip tycker att systemet behövs, men att det är svårt att se att det har bidragit till en mer positiv utveckling vad gäller svartarbete och osund konkurrens. Eftersom systemet innebär administration och utgifter för företagen leder den upplevda ineffektiviteten till frustration. Organisationerna nämner flera olika praktiska förhållanden som försvårar tillämpningen av bestämmelserna om personalliggare inom byggbranschen, t.ex. att det är svårt att avgränsa en byggarbetsplats i tid och rum och att det är vanligt att det finns ett stort antal entreprenörer vid byggen. Förtydliganden i lagstiftningen, fler kontroller och fördjupade utredningar samt ökat samarbete mellan myndigheter är förslag på hur systemet kan förbättras. Stockholms Byggmästareförening och Sveriges Byggindustrier anser att bemanningsföretag bör vara skyldiga att föra personalliggare för personal som är uthyrd för arbete på en byggarbetsplats.

Övriga näringslivsorganisationer

Företagarna, Småföretagarna och Svenskt Näringsliv anser att systemet med personalliggare inte fungerar och att det inte har lett till avsedda effekter i form av minskat svartarbete och minskad osund konkurrens. Småföretagarna anser att svartarbetet i stället har ökat. De tre organisationerna anser att det är lätt att fuska med systemet och att det drabbar seriösa företagare som råkar göra oavsiktliga slarvfel. Företagarna anser att systemet bör avskaffas och att det åtminstone bör införas ett undantag från kravet på personalliggare för företag med få anställda. Småföretagarna anser att man borde ha krav på elektronisk

personalliggare i kontantbranscherna och att Skatteverket borde tillhandahålla en gratis applikation för det ändamålet.

8.4.3 Sammanfattning av arbetstagarorganisationernas synpunkter

Kontantbranschen

Arbetstagarorganisationerna inom kontantsektorn har generellt en relativt positiv bild av systemet med personalliggare. Även om man ser vissa svagheter och problem överväger de positiva erfarenheterna, och signalvärdet ses som viktigt. Handelsanställdas förbund och Hotell- och restaurangfacket anser att det bör vara krav på elektroniska personalliggare i deras branscher.

Byggbranschen

Byggnadsarbetareförbundet är kritiskt till systemet och anser inte att det är effektivt. Signalvärdet är visserligen viktigt, men förbundet anser att det behövs tas ett helhetsgrepp från myndigheternas sida. Byggcheferna är mer positiva. De framhåller att systemet fungerar bättre för kontroller vid nyproduktion än vid ombyggnad. Byggnadsarbetareförbundet och Landsorganisationen i Sverige anser att personalliggarna borde vara kopplade till Skatteverkets system.

9 Företagens administrativa kostnader för systemet med personalliggare

Det är svårt att jämföra olika beräkningar av företagens kostnader för systemet med personalliggare, men flera bedömningar uppskattar kostnaderna till 11 000–13 900 kronor per företag och år.

Vid den utfrågning som skatteutskottet anordnade om administrativa kostnader förknippade med personalliggare lyfte företagen fram flera olika sorters kostnader. Vid utfrågningen förmedlades att personalliggarna relativt sett utgör en större kostnad för småföretag än för stora företag. Sveriges Byggindustrier ansåg vid utskottets utfrågning att utredningen Minskat svartarbete i byggbranschen underskattat de administrativa kostnaderna förknippade med personalliggare. Andra uppgav under utfrågningen att systemet med personalliggare inte innebär så stora kostnader eller är särskilt betungande.

Vid införandet av personalliggarssystemet konstaterades att berörda företag skulle komma att behöva ha en viss administration för att fullgöra sina skyldigheter – och därmed skulle drabbas av vissa kostnader. Frågan om administrativa kostnader för att uppfylla offentlighetskrav är inte obetydlig för en sammanvägd bedömning av effektiviteten i dessa krav.

Skatteutskottet arrangerade i juni 2018 en utfrågning där representanter och företag från restaurang-, frisör-, tvätter- och byggbranschen, men också näringslivsorganisationer, gavs möjlighet att besvara ett antal frågeställningar om företagens administrativa kostnader. I bilaga 6 finns stenografiska uppteckningar från utfrågningen. Syftet med utfrågningen var att ge utskottet mer information om näringslivets konkreta bedömningar av systemets administrativa kostnader för berörda företag.

Inledningsvis i kapitlet redovisas tidigare gjorda uppskattningar av administrativa kostnader för personalliggare i de olika branscherna som genomfördes i samband med att riksdagen beslutade om lagändringar. Därefter sammanfattas kort de bedömningar m.m. som lämnades vid den ovannämnda utfrågningen.

9.1 Tidigare uppskattningar av administrativa kostnader i olika branscher

Kostnader för företagen

Kostnaderna för företagen att fullgöra sina skyldigheter kan delas upp i tre huvudtyper.²¹¹

²¹¹ Se skr. 2009/10:226 och Tillväxtverket (2017).

- *Materiella kostnader* följer av att företagen måste göra investeringar i anläggningar eller personal eller anpassa produkter eller kostnader för att genomföra olika åtgärder.
- *Finansiella kostnader* följer av krav på att betala skatter och avgifter.
- *Administrativa kostnader* är företagens kostnader för att upprätta, lagra eller överföra information eller uppgifter på grund av krav i lagar, förordningar och myndigheters föreskrifter eller anvisningar i allmänna råd.

Tillväxtverket har sedan 2014 regeringens uppdrag att följa hur företagens administrativa kostnader påverkas av nya eller ändrade regler. År 2016 vidgades perspektivet till att beakta ett bredare spektrum av företagens kostnader till följd av nya regler.²¹² Förutom administrativa kostnader redovisas fyra andra kategorier av kostnader: investeringskostnader, fullgörande- eller produktionskostnader (löner, insatsvaror och tjänster), skatter, avgifter och subventioner samt alternativa eller indirekta kostnader som följer av nya eller ändrade regler.

Storleken på de administrativa kostnaderna beror framför allt på företagets storlek. Samtidigt gäller att de administrativa kostnaderna vanligtvis drabbar små företag hårdare än stora, dvs. kostnaderna är regressiva, vilket beror på att de fasta kostnaderna minskar i betydelse ju större företaget är. Vidare gäller att det finns en inlärningseffekt hos företag, vilket innebär att nystartade företag vanligtvis har högre administrativa kostnader än företag som har varit verksamma under en längre tid.²¹³

Sedan personalliggersystemet infördes har flera värderingar och metoder använts för att uppskatta systemets administrativa kostnader. Dessa redovisas nedan för de olika branscher som omfattas av personalliggersystemet.

9.2 Ändrad mätmetod för administrativa kostnader

Fram till 2012 gjorde först dåvarande Nutek och sedan Tillväxtverket reella mätningar av företagens administrativa kostnader för nya regler. Dessa mätningar utgick från den s.k. standardkostnadsmodellen men skedde s.k. *ex post* (dvs. *efter* kontakt med företagen). Såväl Tillväxtverket som den dåvarande regeringen drog slutsatsen att kostnaderna för att mäta företagens administrativa kostnader (och särskilt i fråga om de s.k. fullgörandekostnaderna) var för stora i förhållande till nyttan, vilket ledde till att mätningarna upphörde. Tillväxtverket kunde, baserat på tidigare erfarenheter, med stor säkerhet dra slutsatsen att denna typ av mätning inte var kostnadseffektiv.

Tillväxtverket har sedan 2014 i uppdrag att följa utvecklingen av betydande administrativa kostnader för företag. Den nya metod som Tillväxtverket använder sig av utgår från den konsekvensutredning som regelgivare gör i sam-

²¹² Tillväxtverket (2017).

²¹³ Se t.ex. Ds 2009:43.

band med nya eller ändrade regler. Regelrådets kansli har ansvarat för att identifiera förslag som medför eller som skulle kunna medföra betydande²¹⁴ administrativa kostnader för berörda företag. Dessa förslag med konsekvensutredningar har rapporterats vidare till Tillväxtverket som gjort en fördjupad analys och kontrollerat om förslagen beslutas.

Syftet med att använda den nya metoden – dvs. konsekvensutredningar med förväntade kostnader (*ex ante*) som utgångspunkt i stället för att, som gjorts i tidigare undersökningar, mäta kostnaderna i efterhand (*ex post*) – är att löpande kunna följa utvecklingen av företagens administrativa kostnader och även att kunna prognostisera kommande kostnadsförändringar. Metoden används i flera andra europeiska länder. En svårighet i metodens tillämpning är enligt Regelrådet att många konsekvensutredningar fortfarande har stora brister, bl.a. när det gäller att kvantifiera förslags administrativa kostnader för företag.

9.3 Frisör- och restaurangbranscherna

Personalliggarutredningen – Närvaroliggare och kontrollbesök

I den s.k. Personalliggarutredningen utvärderades effekterna av införandet av personalliggare i frisör- och restaurangbranscherna.²¹⁵ Analysen utgår från Nuteks mätningar av företagens administrativa kostnader och de uppgifter som redovisades i den s.k. Malindatabasen.²¹⁶ Enligt utredningen ska Nuteks mätningar ses som en uppskattning av normaleffektiva företags administrativa kostnad kopplad till lagens informationskrav.

Nuteks mätningar visade att företagen inte ansåg att det var särskilt betungande att föra personalliggare. Mätningarna visade att det tog ca 0,5–1 minut per gång att skriva in sig i personalliggaren, dvs. en total tidsåtgång på 1–2 minuter per dag och anställd. Vid beräkningen av den totala administrativa kostnaden utgick Nutek från att lagkravet att föra personalliggare omfattade 32 000 företag med ca 15 anställda per företag. Andra antaganden var en timlön på 185 kronor i timmen och 247 arbetsdagar per år. Med dessa antaganden och beräkningar blev den totala administrativa kostnaden ca 365,5 miljoner kronor per år²¹⁷, drygt 11 400 kronor per företag och år.

Enligt Personalliggarutredningen överskattade dock Nutek antalet anställda i det genomsnittliga restaurang- och frisörföretaget. Det fanns 2007 drygt 29 000 restauranger i Skatteverkets databaser, varav många var småföretag. Av restaurangerna saknade 49 procent anställda, och endast 19 procent hade fler än tio anställda. Antalet frisörer var samma år ca 2 500. Många av frisör-

²¹⁴ I dagsläget används ett riktvärde om 25 miljoner kronor.

²¹⁵ Ds. 2009:43.

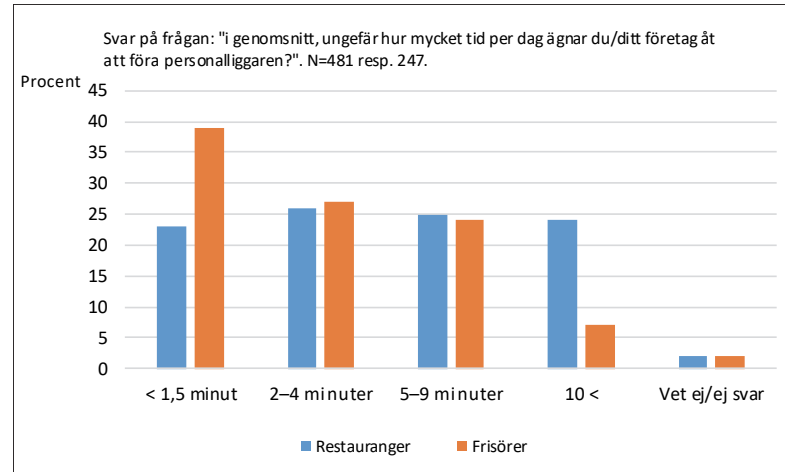
²¹⁶ Tillväxtverkets databas Malin är uppbyggd med hjälp av standardkostnadsmetodens kostnadsuppskattningar av befintliga regler och mäter företagens administrativa kostnader.

²¹⁷ $(185/60)$ kronor per minut \times 247 arbetsdagar \times 15 anställda \times 32 000 företag.

företagen var enligt utredningen småföretag där 19 procent helt saknade anställda och 65 procent hade mellan en och fem anställda. Av frisörföretagen hade 6 procent fler än tio anställda.

Utredningen lät också göra en enkätundersökning som bl.a. innehöll en fråga om hur mycket tid företagen lägger ned per dag på att föra personalliggaren, se figur 25.

Figur 25 Tid som ägnas åt personalliggaren



Källa: Ds 2009:43 s. 94.

Inom restaurangbranschen ägnade hälften av företagen varje dag fyra minuter eller mindre åt personalliggaren. Bland frisörerna var det två tredjedelar som varje dag ägnade fyra minuter eller mindre åt personalliggaren. Personalliggartutredningen drog slutsatsen att Nuteks beräkningar av normalföretagets administrativa kostnader var kraftigt överskattad.

Konsekvenser för företagen – propositionen och andra beräkningar av den administrativa bördan

I propositionen med förslag till krav på personalliggare inom restaurang- och frisörbranschen konstaterades att det var svårt att beräkna tidsåtgången för små företag (sammanlagt ca 33 000 företag) för att uppfylla detta krav.²¹⁸ Tidsåtgången bedömdes vara avhängig av innehållet i de kommande tillämpningsföreskrifterna och vilka rutiner som byggs upp inom en verksamhet för att hantera kravet på personalliggare.

I skrivelsen från maj 2010 om en samlad redogörelse för regelförenklingsarbetet bedömde regeringen att de administrativa kostnaderna för personalliggare i frisör- och restaurangbranscherna låg på ca 365,5 miljoner kronor per år.²¹⁹ Det är samma uppskattning som gjordes i utredningen som redovisades

²¹⁸ Se prop. 2005/06:169.

²¹⁹ Se skr. 2009/10:226.

ovan, dvs. man utgick från Nuteks beräkningar och bortsåg från de invändningar som fördes fram i Personalliggarutredningen.²²⁰ Av samma rapport framgår att företagen enligt Riksrevisionen²²¹ inte ansåg sig ha några nämnvärda initiala kostnader för att upprätta en personalliggare. Av restaurang- och frisörföretagen ansåg drygt 60 procent att kostnaden för personalliggare var acceptabel utifrån regeringens syfte. Inga skillnader i uppfattning mellan företag i de båda branscherna kunde observeras.

Även i en utvärdering av hur införandet av personalliggare påverkade lönerapporteringen i frisör- och restaurangbranscherna som forskare genomförde på uppdrag av Svenskt Näringsliv utgick man från Nuteks uppskattning av de administrativa kostnaderna i sina beräkningar.²²²

Regeringens slutsatser och riksdagens beslut

Regeringen menade i propositionen att konsekvenserna för små företag skulle bli förhållandevis små och bestå av en viss ökad tidsåtgång. Dessa olägenheter borde enligt regeringen dessutom vägas upp av den sundare konkurrens inom de utsatta branscherna som förhoppningsvis kan bli följden av de ökade kontrollinstanserna. Effekterna för övriga företag berördes inte i konsekvensanalysen. Vid riksdagsbehandlingen av förslaget bifölls propositionen utan några ändringar.²²³

9.4 Tvätteribranschen

Promemorian – Närvaroliggare och kontrollbesök

Utvärderingen av personalliggarssystemet för frisör- och restaurangbranscherna visade enligt Personalliggarutredningen att bestämmelserna hade haft en betydande positiv effekt.²²⁴ Av den anledningen kom utredningen fram till att det fanns skäl att utvidga systemet till att också omfatta bygg- och tvätteribranscherna. Det var enligt utredningen ofrånkomligt att de berörda företagen skulle få vissa kostnader för att fullgöra sina åtaganden; samtidigt sammanfaller de behov av administration som följer av förslagen med andra personaladministrativa behov. Samma elektroniska stöd bör kunna användas, vilket enligt utredningen skulle minska den administrativa bördan. Företag av olika storlek kan dessutom välja en modell som passar det företags förutsättningar. Av det följer att den tid och de kostnader som blir en följd av att föra en personalliggare kommer att skifta från företag till företag. Utredningen bedömde att den faktiska ökningen av administrativt arbete skulle bli måttlig.

²²⁰ Nutek (2008). Nutek avvecklades i mars 2009 tillsammans med Glesbygdverket och Institutet för tillväxtpolitiska studier. Den verksamhet som bedrevs vid dessa myndigheter övergick till Tillväxtverket samt Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser.

²²¹ Jfr granskningsrapporten RiR 2012:6 s. 77.

²²² HUI (2017).

²²³ Se bet. 2005/06:SkU29.

²²⁴ Ds 2009:43.

Remissinstanserna

Statskontoret ansåg i likhet med utredaren att en utvidgning av personalliggarsystemet skulle innebära en mindre kostnad för den enskilda näringsidkaren. Flera av remissinstanserna påtalade att de administrativa kostnaderna för registreringskrav inte hade utretts tillräckligt. Näringslivets Regelnämnd menade att konsekvensanalysen var undermålig. Regelrådet anmärkte att konsekvensutredningen inte innehöll någon närmare redovisning av hur förslagen påverkade de administrativa kostnaderna i de föreslagna nya branscherna och avstyrkte förslagen. Tillväxtverket delade emellertid inte slutsatsen att de administrativa kostnaderna skulle bli ringa för de företag som omfattas.

Konsekvenser för företagen – propositionen

För att fullgöra sina skyldigheter konstaterades i propositionen att de företag som berörs av utvidgningen kommer att behöva ha en viss administration och därmed drabbas av vissa kostnader.²²⁵ Den tillkommande administrationen bedömdes vara relativt begränsad under förutsättning att ett elektroniskt system används och personalliggaren samordnas med annat nödvändigt administrativt arbete. I propositionen anfördes att om ett elektroniskt system används kan tiden det tar att föra in uppgifter i personalliggaren bli försumbar.

I konsekvensbedömningen anfördes att systemet med personalliggare är flexibelt eftersom det tillåter alltifrån ett elektroniskt system (som också kan fylla andra administrativa behov) till en enkel liggare i pappersform som kan fås från Skatteverket. Det innebär att företag av olika storlek kan välja en modell som passar det företags förutsättningar. Företagens skiftande förutsättningar och de olika system som företagen väljer innebär att den tid som används och de kostnader som blir en följd kan komma att skifta från företag till företag.

De berörda företagens (då ca 300 stycken) administrativa kostnader beräknades öka med drygt 3,4 miljoner kronor. Kostnaden per företag uppskattades därmed bli drygt 11 000 kronor. Beräkningen gjordes med antagandet att tidsåtgången och kostnaden för att föra personalliggare inom tvätteribranschen var desamma som de motsvarande uppgifter som redovisades för restaurang- och frisörbranscherna i Tillväxtverkets databas Malin. I propositionen angavs även att kostnadsökningen kunde bli lägre då några företag i branschen redan frivilligt infört personalliggare.

Regeringens slutsatser och riksdagens beslut

Den dåvarande regeringen konstaterade att en utvidgning av tillämpningsområdet för personalliggare till att omfatta tvätteribranschen skulle innebära en ökning av den administrativa bördan. Ökningen bedömdes vara liten och försvarbar med hänsyn till syftet med förslaget. Positiva effekter från konkurrens-

²²⁵ Se prop. 2012/13:34.

synpunkt skulle gynna de seriösa företagen i branschen. Vid riksdagsbehandlingen av förslaget lämnades inga invändningar i fråga om administrativa kostnader.²²⁶

9.5 Byggbranschen

Promemorian Minskat svartarbete i byggbranschen

I departementspromemorian Minskat svartarbete i byggbranschen presenterade en utredning ett förslag till hur ett kontrollsystem inom skatteförfarandet kan vara utformat för byggbranschen i syfte att minska förekomsten av skatteundandragande genom svartarbete och skapa sundare konkurrensförhållanden inom branschen.²²⁷ Utredningen kom fram till att för att det ska gå att administrera ett system för byggbranschen och för att minska de administrativa kostnaderna för företagen är det nödvändigt med ett elektroniskt system. Merkostnaderna som följer av att införa personalliggare i byggbranschen, dvs. att löpande dokumentera identifikationsuppgifter, kunde enligt utredningens bedömning hållas på en låg nivå när företagen använder ett elektroniskt system. Dessa uppgifter kan dessutom användas till annat nödvändigt administrativt arbete. Utredningen menade att den faktiska tiden som går åt till att föra in personuppgifter i liggare kan bli försumbar med ett elektroniskt system.

Utredningen förtydligade att med administrativa kostnader avses för byggherrens kostnader för att anmäla att byggverksamhet ska påbörjas eller avslutas och att tillhandahålla utrustning för en elektronisk personalliggare. Vidare ingår i administrativa kostnader byggherrens kostnader för att meddela Skatteverket vilka näringsidkare som kommer att utföra arbete på byggarbetsplatsen och vilka personer som kommer att vara verksamma på byggarbetsplatsen samt att ta emot anmälningar från näringsidkare. Med administrativa kostnader avses också byggherrens kostnader för att förse personer som utför arbete för denne med utrustning för att kunna registrera sig i byggherrens elektroniska personalliggarssystem.

Vid införandet av personalliggare i byggbranschen redovisades i regeringens proposition två olika skattningar av administrativa kostnader för berörda byggföretag. I den första skattningen användes uppgifter från Sveriges Byggindustrier och ett på frivillig basis redan infört registreringssystem (ID06) för byggföretag. I den andra skattningen användes uppgifter i Tillväxtverkets databas Malin.

I den första skattningen beräknades den tillkommande administrativa kostnaden för byggbranschen ligga på ca 649 miljoner kronor.²²⁸ Antalet byggprojekt som antas generera tillkommande administrativa kostnader uppskattades uppgå till 46 720 byggprojekt per år. Den sammantagna kostnaden beräknades

²²⁶ Se bet. 2012/13:SkU14.

²²⁷ Ds 2014:7.

²²⁸ 46 720 byggprojekt × 13 900 kronor.

till ca 13 900 kronor per byggprojekt och år. Uppgifter från Sveriges Byggin-
dustrier specificerar kostnaderna för en elektronisk hantering av ID06 till
ca 50 kronor per byggdag för en arbetsplats, vilket motsvarar ca 12 500 kronor
per år och arbetsplats. Kostnaden för ID06-kortet är i sammanhanget negliger-
bar eftersom kortet kan ersätta ett företagskort som ett företag i många fall
ändå skulle ha utfärdat. Därtill tillkommer kostnaden för den tekniska lös-
ningen för en elektronisk registrering av närvaro, en mobiltelefon försedd med
en applikation som stöder registrering. Denna kostnad uppgår till 1 200 kronor
det första året per byggarbetsplats (mobiltelefonkostnad 800 kronor samt kost-
nader för applikation som stöder registrering 400 kronor). Efterföljande år
sjunker kostnaden till ca 400 kronor per år.²²⁹ Därtill tillkommer en registrer-
ingsavgift på ca 1 000 kronor per år.

I den andra s.k. Malinberäkningen estimerades att de administrativa kost-
naderna skulle öka med ca 400 miljoner kronor,²³⁰ drygt 11 400 kronor per
företag och år. Beräkningen utgick från den kostnad som uppmätts för perso-
nalliggare i restaurangbranschen. Enligt dessa beräkningar uppgick en total
tidsåtgång per företag och år till ca 3 705 minuter (manuell registrering i per-
sonalliggaren). Med en personalkostnad per timme på ca 185 kronor motsvarar
det ca 3,08 kronor per minut. Sveriges Byggin-
dustrier uppskattade att ca 60 000 företag av totalt ca 94 000 företag inom branschen blir berörda av de
nya reglerna, vilket motsvarar ca 64 procent av företagen. Resterande företag
faller i kategorin där en privatperson är byggherre. Vid tidpunkten för conse-
kvensanalysen uppskattade Sveriges Byggin-
dustrier att ca 25 000 företag redan använde sig av ID06. Den kvarvarande populationen som kommer att få
tillkommande administrativa kostnader uppskattades alltså uppgå till ca
35 000 företag.

Den tillkommande administrativa kostnaden för byggbranschen uppskatta-
des alltså ligga i intervallet ca 400 miljoner kronor till ca 649 miljoner kronor
per år.

Remissinstanserna

Flera av remissinstanserna ifrågasatte konsekvensanalysen. Tillväxtverket an-
förde att de administrativa kostnaderna för byggherren för att anmäla byggstart
inte hade beräknats. Företagarna menade att konsekvensanalysen i stort var
förtjänstfull. En allvarlig brist med konsekvensanalysen var emellertid att den
saknade en analys av hur olika företagsstorlekar påverkas. Näringslivets Re-
gelrådet ansåg att de totala kostnaderna för förslaget liksom kostnaderna för
enskilda företag var ofullständigt beskrivna liksom att förutsättningarna för de
små företagen inte berördes. Slutligen menade Regelrådet att effekten och
nyttan av förslaget var undermåligt beskrivna samt att det inte angavs hur de

²²⁹ Vid kostnadsberäkningen ska enligt standardkostnadsmetoden inga initiala uppstartskost-
nader inkluderas utan endast driftskostnader. Kostnaden 400 kronor per år ingår alltså endast
i beräkningen.

²³⁰ 35 000 företag * 3 705 minuter * 3,08 kronor per minut.

förhåller sig till kostnaderna för systemet. Svenskt Näringsliv delade Näringslivets Regelnämnds invändning att konsekvensanalysen saknade de mindre byggföretagens perspektiv och att dessa konsekvenser måste belysas innan ett lagförslag kan läggas fram.

Regelrådet menade att det inte gick att bedöma förslaget effekter på de administrativa kostnaderna och att det i huvudsak saknades kvantifierade uppskattningar av förväntade administrativa kostnader. Ett annat tillkortakommande med konsekvensutredningen var att den inte på ett tydligt sätt särskilde administrativa kostnader från övriga kostnader. Regelrådet påtalade t.ex. att det inte fanns någon uppskattad kostnad för byggherren för att tillhandahålla utrustning för registrering. Byggherrarna efterlyste en närmare analys av hur förslaget påverkar enskilda näringsidkare som arbetar på ett flertal olika byggarbetsplatser under ett år. Slutligen anförde Kommerskollegium att det saknades en analys av konsekvenserna för de gränsöverskridande tjänsteutövare med utstationerad personal som redan tvingats göra en anmälan i enlighet med lagen (1999:678) om utstationering av arbetstagare.

Konsekvenser för företagen – propositionen

I propositionen delade regeringen i princip utredningens slutsats att ett elektroniskt system skulle medföra låga merkostnader för byggföretagen som omfattas av ett krav på att föra personalliggare.²³¹

Regeringen anförde också att dessa uppgifter kan användas till annat nödvändigt administrativt arbete. Den faktiska tiden som skulle gå åt till att föra in personuppgifter i liggare skulle därmed bli försumbar för företagen som hade ett elektroniskt system. I propositionen användes samma definition som i utredningen när det gäller vad som ingår i administrativa kostnader.

Liksom i utredningen redovisade regeringen två olika skattningar av administrativa kostnader för berörda byggföretag. I den första skattningen användes uppgifter från Sveriges Byggindustrier och ett på frivillig basis redan infört registreringsystem (ID06) för byggföretag, och i den andra skattningen användes uppgifter i Tillväxtverkets databas Malin.

I den första skattningen beräknades den tillkommande administrativa kostnaden för byggbranschen ligga på ca 602 miljoner kronor (46 720 × 12 900). Samma antal byggprojekt användes alltså som i utredningen. I propositionen beräknades den sammantagna kostnaden uppgå till ca 12 900 kronor per byggprojekt och år. Skillnaden jämfört med utredningen var att den tillkommande registreringsavgiften på ca 1 000 kronor per år exkluderades i beräkningen.

I den andra s.k. Malinberäkningen beräknades att de administrativa kostnaderna skulle öka med ca 400 miljoner kronor, dvs. regeringen utgick från samma antaganden som man gjorde i utredningen.

Regeringen konstaterade att merparten av den tillkommande administrativa kostnaden (400–602 miljoner kronor per år) för byggbranschen rimligen bör hamna hos de större byggföretagen. Den tillkommande administrativa bördan

²³¹ Se prop. 2014/15:6.

för mindre företag uppskattades ligga på cirka en timme per månad. Med utgångspunkt från Malin innebär det tillkommande administrativa kostnader om 2 200 kronor per år²³² för ett mindre företag.

Regeringens slutsatser och riksdagens beslut

Enligt regeringen skulle en utvidgning av tillämpningsområdet för personalliggare till att omfatta byggbranschen innebära en ökning av den administrativa bördan för de företag som berörs. Ökningen bedömdes vara försvarbar med hänsyn till syftet och nyttan med förslaget. Förslaget förväntades leda till positiva effekter från konkurrenssynpunkt, vilket skulle gynna de seriösa företagen. Vid riksdagsbehandlingen lämnades inga invändningar mot den här eller andra delar av förslaget.²³³

Tillväxtverkets rapport

Tillväxtverket beräknade i den ovannämnda rapporten om regler som påverkar företagens kostnader och konkurrenskraft 2016 företagens kostnader för kravet på personalliggare i byggbranschen. Den årliga administrativa kostnaden beräknas till 800 miljoner kronor, medan den initiala kostnaden och årliga fullgörandekostnaden²³⁴ beräknas till 76 respektive 25 miljoner kronor. Beräkningen av företagens administrativa kostnader utgår från standardkostnadsmodellen, vilket innebär att enskilda krav som påverkar företagens kostnader prissätts.

9.6 Bedömningar m.m. vid utskottets utfrågning

Skatteutskottet arrangerade den 12 juni 2018 en utfrågning där representanter och företag från restaurang-, frisör-, tvätter- och byggbranscherna, men också näringslivsorganisationer, gavs möjlighet att besvara ett antal frågeställningar om företagens administrativa kostnader. Syftet var att ge utskottet mer information om näringslivets bedömningar av systemets administrativa kostnader. Inför utfrågningen skickades en promemoria till samtliga medverkande. I promemorian redogjordes för tidigare uppskattningar av administrativa kostnader för personalliggare i de olika branscherna. Likaså presenterades ett antal frågeställningar som de inbjudna organisationerna och företagen ombads besvara i så konkreta termer som möjligt. Frågeställningarna var följande för bransch- och näringslivsorganisationer:

- Hur ser era medlemsföretag på systemet med personalliggare?
- Vilka specifika för- och nackdelar anser de att systemet medför?
- Hur ser ni på företagens administrativa kostnader för personalliggarsystemet i er bransch?

²³² 185 kronor (timlön) × 12 månader.

²³³ Se bet. 2014/15:SkU6.

²³⁴ Kostnad för att uppfylla regelkrav annat än informationsrelaterat, t.ex. kostnader för personal som behövs för särskilda uppgifter eller för inköp av förbrukningsmaterial och tjänster.

- Hur ser ni på tidigare uppskattningar gjorda i de lagärenden som gäller införandet av systemet i er bransch sett med dagens förhållanden?

För medlemsföretag i branschorganisationerna var frågeställningarna följande:

- Hur fungerar systemet med personalliggare i praktiken?
- Hur mycket tid går det åt dagligen (per dag och anställd) för att följa reglerna?
- Vilka specifika för- och nackdelar ser ni med systemet?
- Hur upplever ni och ert företag nyttan med personalliggare i förhållande till dess administrativa kostnader?

Vidare angavs explicit i de utskickade handlingarna att utskottet önskade information direkt från berörda företag m.fl. om *dagens kostnader* i ljuset av tidigare uppskattningar. Sammanfattningsvis kan nämnas att även om flera konkreta bedömningar och exempel om de administrativa kostnaderna gavs under utfrågningen lämnade även de inbjudna organisationerna och företagen *allmänna synpunkter* på personalliggarsystemet. Den som önskar att i detalj ta del av dessa hänvisas till den stenografiska uppteckningen av utfrågningen (se bilaga 6).

Konkreta bedömningar m.m. av administrativa kostnader

Hjortviken Konferens AB (som är medlemmar i Visita) ansåg att den totala administrationen när det gäller att driva företag är alltför betungande. Förutom att lagkraven är svåra, eller t.o.m. omöjliga, att följa innebär de en betydande extra administrativ börda. Företag måste ha koll på när anställda kommer och går, då uppgifterna utgör underlag för löneutbetalningar. Problemet är att företaget tvingas att föra en parallell analog liggare som täcker upp praktikanter och nyanställda som ännu inte har förts in i systemet. Företaget betonade att branschen omsätter allt mindre kontanter, vilket minskar utrymmet för att betala ut svarta löner (man omsatte 100 000 kronor i kontantkassan, vilket ska jämföras med den totala omsättningen inklusive moms på 28 miljoner kronor).

Ett annat av Visitas medlemsföretag – Skivarps Gästgivaregård – ansåg att de konsekvensanalyser som har gjorts är bristfälliga eftersom de bortser från den totala regelbördan för företagen. Personalliggarsystemet innebär de facto ytterligare en pålaga för företagen. Ett annat problem är att småföretagens regelverk är detsamma som de stora företagens. Stora företag har dock bättre administrativa resurser att hantera systemet än småföretag (där det ofta är ägaren själv som sköter all administration).

Frisörföretagarna pekade på att i frisörbranschen är 75 procent enmansföretag som därmed inte omfattas av kravet på att föra personalliggare. De övriga företagen som är arbetsgivare är i regel små med i snitt två till tre anställda. Erfarenheten av systemet är att dessa företag får en otroligt stor administrativ kostnad per anställd för att hantera personalliggare. Frisörföretaget Björn Axén delade Frisörföretagarnas uppfattning och menade att kravet på att föra

personalliggare utgör ett irritationsmoment. Företagets salongschefer tycker att det är jobbigt att återkommande kontrollera om anställda är incheckade, eftersom systemet inte skapar något mervärde för företaget.

Sveriges Tvätteriförbund är i grunden positivt till systemet med personalliggare. Den ökade administrationen accepteras i branschen, eftersom systemet ses som ett viktigt verktyg för att komma till rätta med förekomsten av osund konkurrens. Förbundet uppgav att de inte har hört motsvarande invändningar mot systemet som i övriga branscher som omfattas av kravet på att föra personalliggare.

Sveriges Byggindustrier har ännu inte sett nyttan med personalliggarsystemet utan upplever i stället att det är administrativt tungrovt och kostsamt. Det tar mycket tid i anspråk för medlemsföretagen att anmäla byggarbetsplatser på Skatteverkets webbplats. Sveriges Byggindustrier uppgav att många medlemsföretag upplever att det är svårt att veta vad som betraktas som en byggarbetsplats eller när det ska vara flera olika byggarbetsplatser. De menade att större företag generellt – på grund av sin storlek – enklare kan hantera ytterligare administrativa pålagor, men att mindre företag där det ibland är en person som ansvarar för detta arbete inte har samma möjlighet. Sveriges Byggindustrier ansåg att den utredning som gjordes i samband med att regelverket infördes i byggbranschen²³⁵ underskattade den tillkommande administrativa kostnaden för branschen av att införa krav på personalliggare. De uppskattar att kostnaden blir åtminstone ca 1,1 miljarder kronor om året (att jämföra med utredningens uppskattning på ca 400–649 miljoner kronor om året). I Sveriges Byggindustriers beräkning ingår kostnaden i form av arbetstid per dag för byggnadsarbetare för att logga in i och ut ur systemet och de administrativa tjänster som kringgärdar systemet i dag.²³⁶

Byggföretaget Byggmästar'n i Skåne AB uppskattade kostnaden för införandet av personalliggare till ca 45 kronor per medarbetare och dag (inklusive kostnader för tidsåtgång, licenser, teknisk utrustning, abonnemang och kort). Merparten av kostnaden är tiden det tar för de anställda att checka in i och ut ur systemet. Totalkostnaden för företaget (som har ca 200 anställda) blir ca 2 miljoner kronor per år. Ett problem som bidrar till den administrativa bördan är enligt företaget att Skatteverkets portal för personalliggare är undermålig. Företaget administrerar personalliggarna åt byggherrar, vilket innebär att de regelbundet går in på portalen och registrerar alla företagens projekt.

Byggföretaget Ekenhuset AB hade en delvis annorlunda syn och menade att personalliggarsystemet som bygger på ID06 fungerar bra oavsett om det gäller inhägnade arbetsplatser eller arbetsplatser som inte är inhägnade. Administrativa problem kan uppkomma i samband med större entreprenader i lägenheter och bostäder, eftersom det ibland är svårt att klargöra vem som befinner sig på arbetsplatser där det kan finnas flera yrkesgrupper och olika delentreprenader. Ekenhuset AB ansåg att kostnaderna för att hantera kravet på

²³⁵ Ds 2014:7.

²³⁶ I beräkningen ingår alltså inte kostnader för eventuell teknisk utrustning.

att föra personalliggare är låga och att dessa kostnader inte är betungande på något sätt.

Svenskt Näringsliv refererade till Regelrådets kritik 2010 när personalliggarna togs upp i en departementspromemoria. Regelrådet ansåg bl.a. att konsekvensutredningen var otillräcklig och att en diskussion om alternativa lösningar för att förenkla systemet saknades. Svenskt Näringsliv tog också upp det faktum att Regelrådet senare även har kritiserat Skatteverkets redovisning av administrativa kostnader inför att systemet utvidgades 2016.

Svenskt Näringsliv underströk vidare vikten av att bekämpa skatteundandragande, minska förekomsten av svartarbete och skapa sunda konkurrensförhållanden, samtidigt som metoderna för att upprätthålla dessa punkter måste vara effektiva och utformade så att krångel och administrativa kostnader för företagen minimeras. Svenskt Näringsliv hänvisade till Tillväxtverkets beräkning av företagens årliga kostnad för att administrera det statliga regelverket och till undersökningsföretaget Skops årliga undersökning av företagets syn på regelutvecklingen, vilken görs på uppdrag av Näringslivets Regelnämnd.²³⁷

Småföretagarnas Riksförbund menade att när man pratar om kostnader i samband med personalliggarsystemet är det ofta fråga om utrustning och att det krävs tid för ifyllandet.

Företagarna menade att större företag genom sina skalfördelar har lättare att förhålla sig till personalliggare än vad mindre företag har. Enligt Företagarna är den genomsnittliga typmedlemmen i organisationen en man som driver ett byggbolag med tre till fyra anställda. Företagare lägger enligt Företagarna ned ungefär tio timmar i veckan på administration och på att följa regler och regelverk. Företagarna menar att personalliggare är ett exempel på regeländringar vars syfte är att förenkla myndigheternas arbete med att kontrollera företagen.

9.7 Sammanfattning

Det är svårt att jämföra olika beräkningar av vilka kostnader systemet med personalliggare är förknippat med för företagen, framför allt eftersom definitionen av administrativa kostnader har ändrats över tid. Trots detta håller sig bedömningarna av företagens kostnader inom ett relativt litet spann på 11 000–13 900 kronor per företag och år. Personalliggartredningen utgick från Nuteks mätningar, som pekade på en beräknad kostnad per företag på 11 400 kronor om året. Personalliggartredningen bedömde dock att den uppskattningen var för hög. I den proposition som lades fram för att utvidga systemet till tvätteribranschen gjordes en konsekvensbedömning som angav drygt 11 000 kronor per år och företag. I regeringens proposition om att införa personalliggare i byggbranschen visade beräkningarna på 12 500 per år och företag, exklusive utrustning och registreringsavgift som tillsammans är ca 1 400 kronor om året, vilket tillsammans skulle ge en kostnad på

²³⁷ Se Näringslivets Regelnämnd (2018).

13 900 kronor per företag och år. En annan beräkning i samma proposition, som utgick från en annan metod, kom fram till 11 400 kronor per år och företag.

Vid den utfrågning som skatteutskottet anordnade om administrativa kostnader förknippade med personalliggare lyfte företagen fram flera olika sorters kostnader. En kostnad är den tid det tar för personalen att logga in och ut varje dag och en annan att företaget måste tillhandahålla själva systemet. Till detta kan det tillkomma kostnader för administrativa tjänster, licenser, utrustning, abonnemang och kort.

Några pekade vid utfrågningen på att personalliggarna utgör en relativt sett större kostnad för små företag än för stora. Någon framhöll att det i praktiken blir en stor skillnad mellan ett enmansföretag – som inte behöver föra personalliggare alls – och företag med två till tre anställda. Sveriges Byggindustrier ansåg vid utskottets utfrågning att utredningen Minskat svartarbete i byggbranschen underskattat de administrativa kostnaderna förknippade med personalliggare. Enligt deras beräkningar kan kostnaderna bli ungefär dubbelt så stora, alltså över 1 miljard kronor.

Andra uppgav under utfrågningen att systemet med personalliggare inte innebär så stora kostnader eller är särskilt betungande.

Källförteckning

Riksdagstryck

Betänkande 1981/82:JuU53 *Om ekonomiska sanktioner vid brott i näringsverksamhet.*

Betänkande 2005/06:SkU29 *Effektivare skattekontroll m.m.*

Betänkande 2009/10:FiU12 *En tydlig, rättssäker och effektiv tillsyn.*

Betänkande 2011/12:SkU3 *Skatteförfarandet.*

Betänkande 2012/13:NU8 *Riksrevisionens rapport om regelförenkling för företag.*

Betänkande 2012/13:SkU14 *Personalliggare för tvätteribranschen.*

Betänkande 2012/13:SkU21 *Riksrevisionens rapport om skattekontroll av företag.*

Betänkande 2013/14:SkU20 *Skatteförfarande och folkbokföring.*

Betänkande 2014/15:SkU6 *Minskat svartarbete i byggbranschen.*

Proposition 1981/82:142 *Om ändring i brottsbalken (ekonomiska sanktioner vid brott i näringsverksamhet).*

Proposition 1993/94:151 *Rättssäkerhet vid beskattningen.*

Proposition 2002/03:106 *Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.*

Proposition 2003/04:100 *2004 års ekonomiska vårproposition.*

Proposition 2005/06:167 *Skattelättnad för bilar i vissa miljöklasser.*

Proposition 2005/06:169 *Effektivare skattekontroll m.m.*

Proposition 2010/11:165 *Skatteförfarandet.*

Proposition 2012/13:34 *Personalliggare för tvätteribranschen.*

Proposition 2014/15:6 *Minskat svartarbete i byggbranschen.*

Proposition 2014/15:131 *Skattetillägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor.*

Proposition 2016/17:58 *Uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen.*

Proposition 2017/18:1 *Budgetpropositionen för 2018 – förslag till statens budget för 2018, finansplan och skattefrågor.*

Proposition 2017/18:165 *Effektivare sanktioner i livsmedelskedjan.*

Riksdagsskrivelse 2005/06:349.

Riksdagsskrivelse 2011/12:28.

Riksdagsskrivelse 2012/13:14.

Riksdagsskrivelse 2013/14:143.

Riksdagsskrivelse 2013/14:169.

Riksdagsskrivelse 2014/15:41.

Skrivelse 2009/10:79 *En tydlig, rättssäker och effektiv tillsyn.*

Skrivelse 2009/10:226 *Regeringsförenklingsarbetet 2006–2010.*

Skrivelse 2012/13:5 *Riksrevisionens rapport om regelförenkling för företag.*

Skrivelse 2012/13:48 *Riksrevisionens rapport om skattekontroll av företag.*

Offentliga utredningar

SOU 1996:172 *Licensavgift – en principskiss.*

SOU 1997:111 *Branschsanering och andra metoder mot ekobrott.*

SOU 2010:88 *Vägen till arbete – Arbetsmarknadspolitik, utbildning och arbetsmarknadsintegration.*

SOU 2010:93 *Att skapa arbeten – löner, anställningsskydd och konkurrens.*

SOU 2011:11 *Långtidsutredningen 2011.*

Ds 1981:3 *Ekonomiska sanktioner vid brott i näringsverksamhet, bilaga till proposition 1981/82:142.*

Ds 2005:28 *Skattefusk, effektivitet och rättvisa – utökad skattekontroll i vissa branscher och diskussioner kring schabloniserade inslag i beskattningen.*

Ds 2009:43 *Närvaroliggare och kontrollbesök – En utvärdering och förslag till utvidgning.*

Ds 2014:7 *Minskat svartarbete i byggbranschen.*

Författningar

Taxeringslagen (1990:324).

Inkomstskattelagen (1999:1229).

Lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

Lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher.

Skatteförfarandelagen (2011:1244).

Skatteförfarandeförordningen (2011:1261).

Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2015:6) om personalliggare.

Domar

Förvaltningsrätternas domar om kontrollavgift, januari 2013–juni 2018.

Kammarrätternas domar om kontrollavgift, juli 2008–september 2018.

RÅ 2008 ref. 53.

RÅ 2009 ref. 18.

RÅ 2016 ref. 70.

Enkät

Enkät till Skatteverkets handläggare, hösten 2018.

Intervjuer

Skatteverket

Sex regionsamordnare och en handläggare med revisorsbakgrund, mars–april 2018.

En rättslig expert, den 9 januari 2018.

Branschorganisationer

Byggherrarna, den 19 juni 2018.

Frisörföretagarna, den 23 april 2018.

Glasbranschföreningen, den 30 augusti 2018.

Installatörsföretagen (även synpunkter från Sveriges Elkraftentreprenörer), den 23 augusti 2018.

Maskinentreprenörerna, den 28 juni 2018.

Måleriföretagen, den 20 juni 2018.

Plåt- & Ventföretagen, den 30 maj 2018.

Stockholms Byggmästareförening, den 26 juni 2018.

Sveriges Byggindustrier, den 7 maj 2018.

Sveriges Tvätteriförbund, den 24 april 2018.

Visita, den 17 april 2018.

Övriga näringslivsorganisationer

Företagarna, den 19 juni 2018.

Småföretagarnas Riksförbund, den 27 april 2018.

Svenskt Näringsliv, den 18 maj 2018.

Arbetstagarorganisationer

Byggcheferna, den 25 maj 2018.

Handelsanställdas förbund, den 17 maj 2018.

Hotell- och restaurangfacket, den 28 augusti 2018.

Landsorganisationen i Sverige (LO), den 5 juni 2018.

Målaresförbundet, den 1 juni 2018.

Svenska Byggnadsarbetareförbundet, den 15 juni 2018 och den 13 februari 2019.

Svenska Elektrikerförbundet, den 12 september 2018.

Skriftlig information

Skriftlig information från Skatteverket

- den 4 maj 2018
- den 19 juni 2018
- den 17 december 2018
- den 5 februari 2019
- den 14 februari 2019
- den 18 februari 2019
- den 21 februari 2019
- den 26 februari 2019.

Övriga skriftliga referenser

Bjørneby, M., Alstadsæter, A. och Telle, K. (2018) "Collusive tax evasion by employers and employees. Evidence from a randomized field experiment in Norway", *CESifo Working Paper*, nr 7381.

PriceWaterhouse Coopers AB (PWC) (2017). *Personalliggare och kassaregister – En sammanställning och genomgång av underlagen för gjorda bedömningar av lagstiftningens effekter*. Publicerad av Svenskt Näringsliv.

HUI Research AB (2017). *Personalliggares effekter på lönerapporteringen i restaurang- och frisörbranschen*. Publicerad av Svenskt Näringsliv.

Eurofound (2013). *Tackling undeclared work in 27 European Union Member States and Norway: Approaches and measures since 2008*.

Lundager, Jens och Schneider, Friedrich (1986). "The development of the shadow economies for Denmark, Norway, and Sweden: A comparison", *European Journal of Political Economy*, vol. 2, nr 3, s. 351–394.

Medina, Leandro och Schneider, Friedrich (2017). "Shadow Economies Around the World: New Results for 158 Countries Over 1991–2015". *CESifo Working Paper Series*", nr 6430.

Mróz, B., Raczkowski, K. och Schneider, F. (2015) "Shadow economy and tax evasion in the EU", *Journal of Money Laundering Control*, vol. 18, nr 1, s. 34–51.

Nutek (2008). *Näringslivets administrativa kostnader för skatteområdet. Uppdatering 2007*. R 2008:2. Publicerad av Tillväxtverket.

Näringslivets Regelnämnd (2016). *Systematisk utvärdering – Politiskt ansvarstagande för effektivare regler*.

Näringslivets Regelnämnd (2018). *Ny mandatperiod, nya möjligheter. Regelreformer för ökad konkurrenskraft och tillväxt*.

Riksrevisionen (2012). *Regelförenkling för företag – regeringen är fortfarande långt från målet*, RiR 2012:6.

- Riksrevisionen (2012). *Skattekontroll av företag – urval, volymutveckling och uppföljning*, RiR 2012:13.
- Riksskatteverket (2002). *Schablonbeskattning? – en principskiss*, RSV Rapport 2002:3.
- Schneider, Friedrich och Žukauskas, Vytautas (2016). ”Micro Based Results of Shadow Labour Market in the Baltic States, Poland, Sweden, and Belarus”, *Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai*, vol. 10 nr 2, s. 117–134.
- Schneider, Friedrich (2016). ”Shadow Economy in Austria – the Latest Developments up to 2016”. Hämtad den 31 oktober 2017 på http://www.econ.jku.at/%5Cmembers%5CSchneider%5Cfiles%5Cpublications%5C2016%5CShadEc_Austria.pdf. Inte tillgänglig vid uppdateringstillfället den 5 februari 2019.
- Schneider, Friedrich (2017). ”Implausible Large Differences in the Sizes of Underground Economies in Highly Developed European Countries? A Comparison of Different Estimation Methods”, *Working Paper No. 1709 Department of Economics – Johannes Kepler University of Linz*, s. 14.
- Skatteverket (2015). *Skatter i Sverige. Skattestatistisk årsbok 2015*.
- Thorsager, M. och Melsom, A.M. (2017). ”Personallisteordningen – motvirker den svart arbeid?”, *Skatteetatens Analysenytt* nr 2, s. 18–25.
- Tillväxtverket (2017). *Regler som påverkar företagens kostnader och konkurrenskraft 2016. Delrapportering av uppdrag enligt Tillväxtverkets regleringsbrev 2014*.
- Warnling-Nerep, Wiweka (2010). *Sanktionsavgifter: särskilt i näringsverksamhet*. Norstedts Juridik.
- Williams, Colin C. (2014). ”Out of the shadows: a classification of economies by the size and character of their informal sector”, *Work, employment and society*, vol. 28, nr 5, s. 735–753.

Webbplatser

- Skatteverket (2017). *Skatteverkets utredningsskyldighet*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.7/327489.html>. Hämtad den 5 mars 2019.
- Skatteverket (2018a). *Förutsättningar för att ta ut kontrollavgift*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.13/324143.html>. Hämtad den 7 februari 2019.
- Skatteverket (2018b). *Befrielse från kontrollavgift*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.13/324147.html>. Hämtad den 7 februari 2019.

BILAGA 1

Metod och genomförande

Intervjuer

Bransch- och näringslivsorganisationer

Utvärderingen omfattar restaurang-, frisör-, tvätter- och byggbranscherna. Intervjuer har genomförts för att få kunskap om hur dessa branscher upplever att systemet med personalliggare fungerar, samt hur de ser på eventuella tillämpningsproblem och behov av förändringar i regelverket. Representanter för följande branschorganisationer har intervjuats:

- Frisörföretagarna
- Sveriges Tvätteriförbund
- Visita
- Byggherrarna
- Glasbranschföreningen
- Installatörsföretagen
- Maskinentreprenörerna
- Måleriföretagen
- Plåt- & Ventföretagen
- Stockholms Byggmästareförening
- Sveriges Byggindustrier.

Sveriges Elkraftentreprenörer har framfört synpunkter via Installatörsföretagen.

Intervjuer har också genomförts med representanter för Företagarna, Småföretagarnas Riksförbund och Svenskt Näringsliv.

Arbetsstagarorganisationer

För att få kunskap om hur personalliggarsystemet påverkar berörda arbetstagarorganisationer har representanter för följande arbetsstagarorganisationer intervjuats:

- Hotell- och restaurangfacket
- Handelsanställdas förbund
- Byggcheferna
- Byggnads
- Målareförbundet
- Svenska Elektrikerförbundet
- Landsorganisationen i Sverige (LO).

Skatteverket

För att få kunskap om kontrollen av personalliggare, hanteringen av ärenden om kontrollavgift, eventuella tillämpningsproblem och behov av förändringar i systemet har intervjuer genomförts med vissa av Skatteverkets tjänstemän. Information har även hämtats in genom intervjuer med handläggare som har

särskild kunskap om lagstiftningen och uppföljning av kontrollbesöken genom fördjupad utredning.

Det har inte varit möjligt att genomföra intervjuer med alla tjänstemän som deltar i arbetet med personalliggare. Sex regionsamordnare och två andra handläggare har dock intervjuats.

Genomförande av intervjuerna

Organisationerna har själva valt vilka personer som ska representera dem. Antalet personer som har intervjuats vid ett tillfälle har oftast varit en eller två. Intervjupersonerna har fått skriftliga frågor några dagar före intervjun. Några frågor var öppet formulerade, medan andra frågor var mer specifika. Så långt som möjligt har aktörer inom samma roll fått besvara samma eller snarlika frågor. En sammanfattning av intervjun (minnesanteckningar) har gjorts efter intervjutillfället. Intervjupersonerna har även getts möjlighet att lämna synpunkter utanför frågeställningarna. Efter intervjuerna har intervjupersonerna fått läsa minnesanteckningarna för granskning och även senare fått tillfälle att faktagranska de uppgifter som hänförs till dem i den färdiga rapporten.

Enkät till Skatteverkets medarbetare

För att få en bredare (kvantitativ) bild av hur Skatteverkets kontrollverksamhet fungerar för de olika branscherna skickades en riktad enkät till verkets handläggare som arbetar, eller har arbetat, med frågor som rör personalliggare, inklusive kontrollbesök av företag. Syftet med enkätundersökningen var att få fördjupad kunskap om hur Skatteverkets medarbetare arbetar med personalliggare, t.ex. hur vanligt förekommande det är att avvikelser upptäcks vid kontrollbesöken och hur ofta möjligheten att genomföra en begränsad revision används vid kontrollbesöken.

Enkätfrågor togs fram i dialog med Skatteverket även om riksdagens utvärderings- och forskningssekretariat slutligen bestämde vilka frågor som skulle ställas och utformningen av enkäten. I bilaga 2 redovisas vilka frågor som ställdes i enkäten och fler detaljer om hur den genomfördes.

Enkäten genomfördes i september 2018 via e-post, och de svarande garanterades att svaren på enkäten skulle vara avidentifierade gentemot Skatteverket och Riksdagsförvaltningen. Enkäten kunde besvaras under drygt två veckor med en påminnelse efter en vecka. Totalt skickades enkäten till ca 390 av Skatteverkets medarbetare, och av dessa svarade totalt ca 51 procent på frågorna som ställdes i enkäten.²³⁸ Av dessa valde en fjärdedel (alltså ungefär 50 personer) att använda möjlighet att lämna egna kompletterande synpunkter i slutet av enkäten.

²³⁸ Svarefrekvensen var ursprungligen högre (59,5 procent), men flera personer angav att de inte hade arbetat med kontrollbesök eller fördjupade utredningar i frågor som rör personalliggare.

Svarsfrekvensen får bedömas vara tillräcklig för att enkäten – tillsammans med annat underlag som intervjusvar samt dokumentstudier – ska kunna utgöra en del av det empiriska materialet.

Domar från förvaltningsdomstolarna

Ett beslut om kontrollavgift kan överklagas till domstol. Ett stort antal domar som rör överklaganden av beslut om kontrollavgift har gått igenom, sammanställts och analyserats. Syftet har varit att få kunskap om tillämpningen av bestämmelserna om kontrollavgift och befrielse från sådan avgift och att identifiera eventuella tillämpningsproblem.

Genomgången har omfattat alla domar som har varit tillgängliga i Karnovs rättsdatabas. Där finns alla domar från förvaltningsrätterna fr.o.m. 2013. Rättsdatabasen innehåller även samtliga domar från kammarrätterna fr.o.m. april 2011. Där finns också ett urval av kammarrättsdomar för tiden 1999–2010. Vid genomgången av domarna från förvaltningsrätterna har några ytterligare kammarrättsdomar uppmärksammats. I rättsdatabasen ingår också Högsta förvaltningsdomstolens (tidigare Regeringsrätten) avgöranden fr.o.m. 2011 och referat och notiser. Det kan finnas fall där en högre instans ännu inte tagit ställning till ett överklagande av en dom som granskats. I sådana fall har alltså det slutliga avgörandet inte funnits med vid genomgången. Det kan också förekomma att domar under den aktuella tidsperioden inte har registrerats i rättsdatabasen. Totalt har genomgången omfattat 454 domar, varav 400 från de tolv förvaltningsrätterna, 51 från de fyra kammarrätterna och 3 från högsta instans.

Genomgången har begränsats till domarna i målen. Övrigt underlag i domstolarnas mål har inte varit tillgängligt. Skatteverkets beslut har funnits med som bilaga till ungefär hälften av domarna. I övriga fall har det endast funnits en sammanfattande redogörelse för beslutet i domen. Andra omständigheter och skäl än de som uttryckligen anges i en dom med eventuell bilaga har således inte varit kända vid genomgången.

Utfrågning

För att besvara frågeställningen hur berörda aktörer i restaurang-, frisör-, tvätter- och byggbranscherna upplever omfattningen av *företagens administrativa kostnader* för systemet med personalliggare genomförde skatteutskottet en utfrågning av inbjudna talare och gäster.

Vid utfrågningen fick ett antal inbjudna talare möjlighet att presentera sina synpunkter på denna fråga.²³⁹ Branschorganisationerna fick möjlighet att ta med ett företag (Sveriges Frisörföretagare och Sveriges Tvätteriförbund²⁴⁰) eller två företag (Visita och Sveriges Byggindustrier). Därutöver presenterade

²³⁹ Inbjudan till utfrågningen skickades också till andra aktörer, t.ex. Finans- och Näringsdepartementet, Skatteverket och Regelrådet.

²⁴⁰ Inget medlemsföretag från Sveriges Tvätteriförbund deltog vid utfrågningen.

Företagarna, Småföretagarnas Riksförbund och Svenskt Näringsliv sin hållning i denna fråga.

De inbjudna näringslivsföreträdarna, branschorganisationerna och företagen ombads att besvara ett antal frågeställningar och att göra *konkreta* bedömningar av systemets administrativa kostnader för berörda företag. Vid utfrågningen framfördes dels konkreta svar som gällde administrativa kostnader, dels allmänna synpunkter på personalliggarsystemet.

Utfrågningen stenograferades, och de stenografiska uppteckningarna finns i bilaga 6.

Övrigt underlag

Skatteverket har tagit fram viss statistik över kontrollverksamheten som avser personalliggare, bl.a. om kontrollbesök, kontrollavgifter och uppföljning av kontrollbesök.

Vidare har utvärderingen omfattat dokumentstudier av framför allt propositioner och annat offentligt tryck samt rapporter som rör systemet med personalliggare från myndigheter och organisationer.

BILAGA 2

Enkät till Skatteverkets handläggare

Genomförande

Enkäten administrerades av Skatteverket. Det innebar att verket skickade ut enkäten och tog emot svaren som sedan vidarebefordrades till Riksdagsförvaltningen för analys och bearbetning.

En knapp vecka före enkätutskicket fick målgruppen ett mejl från chefen för Skatteverkets skatteavdelning. I mejlet beskrevs kortfattat bakgrunden till utvärderingen och att deltagande i undersökningen var frivilligt, men att de identifierade personernas kompetens och erfarenhet var värdefull för utvärderingen.

Enkäten skickades ut i början av september 2018 via mejl till den identifierade målgruppen tillsammans med ett följebrev från riksdagens utvärderings- och forskningssektariat. I följebrevet beskrevs kortfattat beslutet av riksdagsledamöterna i skatteutskottet att utvärdera systemet med personalliggare i restaurang-, frisör-, tvätter- och byggverksamhet och att mottagarna av enkäten kunde förväntas bidra med viktig information om Skatteverkets kontrollverksamhet. Vidare betonades i följebrevet att Skatteverket enbart administrerade utskicket av enkäten och att respondenternas svar skulle vidarebefordras till Riksdagsförvaltningen samt att svaren på enkäten skulle vara avidentifierade gentemot Skatteverket och Riksdagsförvaltningen. Enkäten kunde besvaras under drygt två veckor, och ett påminnelsemejl skickades ut efter en vecka.

Det första urvalet utgjordes av alla anställda hos Skatteverket som hade arbetat minst 20 dagar (fyra heltidsveckor) under perioden januari 2017 till maj 2018. Vid tidpunkten för enkätutskicket arbetade inte längre ca 10 procent kvar inom Skatteverket. Totalt skickades enkäten till ca 390 av Skatteverkets medarbetare, och av dessa svarade 232 på enkäten, dvs. en svarsprocent på 59,5 procent. Av de personer som svarade på enkäten uppgav 34 personer att de inte hade arbetat med kontrollbesök eller fördjupade utredningar i frågor som rör personalliggare under 2017 eller 2018. Det innebär att 198 personer, eller 50,8 procent, i slutändan besvarade frågorna i enkäten. Ingen av Skatteverkets fem regioner (södra regionen, västra regionen, mittregionen, norra regionen och östra regionen) var under- eller överrepresenterad bland de inkomna svaren (antalet inkomna svar från regionerna varierade från 31 till 46).

Av respondenterna har 55 procent arbetat mer än tre år med frågor som rör personalliggare eller med övergripande och samordnande frågor, medan 34 procent har arbetat mellan ett och tre år och 11 procent har mindre än ett års erfarenhet av att arbeta med dessa frågor. Respondenterna fick därtill uppge vilken eller vilka arbetsuppgifter som rör personalliggare som de utförde under 2017 och 2018. Svaret på denna fråga styrde vilka frågor de senare fick besvara, dvs. frågor om kontrollbesök, revisioner och skrivbordskontroller (arbetsgivarutredningar). Av respondenterna uppgav 165 personer att de hade arbetat med kontrollbesök inom kontanthandeln (restaurang-, frisör- och tvätte-

ribranscherna), 119 personer att de hade arbetat med kontrollbesök på byggarbetsplatser, 69 att de hade arbetat med revisioner och 67 personer att de hade arbetat med skrivbordskontroller.

Frågor

Har du under 2017 eller 2018 arbetat med kontrollbesök eller fördjupade utredningar i frågor som rör personalliggare?

- Ja
- Nej (→ enkäten avslutas)

Inledande frågor

Inom vilken region arbetar du för närvarande?

- Norra
- Mitt
- Östra
- Västra
- Södra

Hur länge har du arbetat med frågor som rör personalliggare, såsom kontrollbesök och fördjupade utredningar eller övergripande och samordnande frågor?

- Mindre än ett år
- 1–3 år
- Mer än tre år

Genom svaret på följande två frågor delades respondenterna in i olika kategorier som sedan styrde vilka övriga frågor de fick besvara.

Vilken eller vilka av följande arbetsuppgifter som rör personalliggare har du utfört under 2017 eller 2018 (flera svarsalternativ kan väljas)?

- Kontrollbesök inom kontanthandeln (restaurang-, frisör- och tvätteribranscherna) (Kontant)
- Kontrollbesök på byggarbetsplatser (Bygg)
- Skrivbordskontroller (arbetsgivarutredningar) (Skrivbord)
- Revisioner (Revision)

Har du mandat för att självständigt göra urval för kontrollbesök?

- Ja (Urval)
- Nej

Har du fattat beslut om kontrollavgifter?

- Ja (Beslut)
- Nej

Kontrollbesök för kontroll av personalliggare

Ange vilka källor du har för urval av näringsidkare som ska besökas inom kontanthandeln (flera svarsalternativ kan väljas) (Urval)

1. Egna iakttagelser
 2. Interna tips
 3. Tips från kommunens alkoholhandläggare och andra externa tips
 4. Sökningar på internet
 5. Uppgifter i lokalpressen och andra medier
 6. Sökningar i Skatteverkets datasystem
 7. Deltagande i insatser vid samverkan med andra myndigheter som styr eller påverkar urvalet
 8. Annan skattekontroll, t.ex. kassaregister
 9. Annat
- Har för liten erfarenhet för att göra en bedömning

Vilken av ovanstående källor 1–9 är den vanligaste? (Urval)

1–9

Ange vilka källor du har för urval av byggarbetsplatser som ska besökas (flera svarsalternativ kan väljas) (Urval)

1. Egna iakttagelser
 2. Interna tips
 3. Externa tips
 4. Sökningar på internet
 5. Uppgifter i lokalpressen och andra medier
 6. Sökningar i Skatteverkets datasystem
 7. Anmälningar av byggarbetsplatser
 8. Uppgifter om bygglov från kommunen
 9. Sverige Bygger
 10. Annat
- Har för liten erfarenhet för att göra en bedömning

Vilken av ovanstående källor 1–10 är den vanligaste? (Urval)

1–10

Vid ungefär hur stor andel av kontrollbesöken upptäcker du avvikelser (även sådana som inte leder till kontrollavgift) från reglerna om personalliggare (inom kontanthandeln)? (Kontant)

- 0–5 procent
- 6–25 procent
- 26–50 procent
- 51–75 procent
- 76–95 procent

- 96–100 procent
- Har för liten erfarenhet för att göra en bedömning

Vid ungefär hur stor andel av kontrollbesöken upptäcker du avvikelser (även sådana som inte leder till kontrollavgift) från reglerna om personalliggare (inom byggbranschen)? (Bygg)

- 0–5 procent
- 6–25 procent
- 26–50 procent
- 51–75 procent
- 76–95 procent
- 96–100 procent
- Har för liten erfarenhet för att göra en bedömning

Ungefär hur ofta används möjligheten att genomföra en begränsad revision vid dina besök för kontroll av personalliggare (inom kontanthandeln)? (Kontant)

- 0 procent (aldrig)
- 1–10 procent
- 10–25 procent
- > 25 procent
- Har för liten erfarenhet för att göra en bedömning

Ungefär hur ofta används möjligheten att genomföra en begränsad revision vid dina besök för kontroll av personalliggare (inom byggbranschen)? (Bygg)

- 0 procent (aldrig)
- 1–10 procent
- 10–25 procent
- > 25 procent
- Har för liten erfarenhet för att göra en bedömning

Tror du att de individuella arbetsgivardeklarationerna kommer att förbättra urvalet av näringsidkare som ska besökas för kontroll av personalliggare? (Urval)

- Ja
- Nej
- Vet ej

Kontrollavgift vid överträdelse av bestämmelser om personalliggare

Ungefär hur vanligt uppskattar du det är att ett kontrollbesök där du upptäckt avvikelser inte leder till någon kontrollavgift, antingen därför att bristerna har liten betydelse för kontrollen, eller för att det finns grund för hel befrielse från kontrollavgiften (inom kontanthandeln)? (Beslut)

- 0 procent (aldrig)
- 1–10 procent

- 10–25 procent
- > 25 procent
- Har för liten erfarenhet för att göra en bedömning

Ungefär hur vanligt uppskattar du det är att ett kontrollbesök där du upptäckt avvikelser inte leder till någon kontrollavgift, antingen därför att bristerna har liten betydelse för kontrollen, eller för att det finns grund för hel befrielse från kontrollavgiften (inom byggbranschen)? (Beslut)

- 0 procent (aldrig)
- 1–10 procent
- 10–25 procent
- > 25 procent
- Har för liten erfarenhet för att göra en bedömning

Skatteverkets samordnare har gjort en sammanställning som visar andelen av beslut om kontrollavgift i personalligarärenden där avgiften har satts ned. Enligt sammanställningen, som omfattar kontrollavgiftsbeslut 2016 och 2017, sattes avgiften ned i 7 procent av besluten. Grunden för beslutet att inte ta ut full avgift är antingen

[a] att det finns skäl för delvis befrielse enligt 51 kap. 1 § skatteförfarandelagen, eller

[b] att det enligt praxis med generell befrielse finns förutsättningar för att endast ta ut avgift för verksam(ma) person(er) som inte är dokumenterad(e) i en tillgänglig personalliggare.

Hur uppskattar du att den ungefärliga fördelningen mellan [a] och [b] var i kontrollavgiftsbeslut 2016 och 2017 i dina ärenden? (Svara även om besluten endast avser en del av den perioden) (Beslut)

- I princip enbart [a]
- Till klart övervägande del [a]
- Något fler [a]
- Lika mellan [a] och [b]
- Något fler [b]
- Till klart övervägande del [b]
- I princip enbart [b]
- Deltog inte i sådana ärenden under den perioden eller har för liten erfarenhet för att göra en bedömning

Ungefär hur vanligt är det med ett beslut om vite i stället för ytterligare en kontrollavgift i dina ärenden om kontroll av personalliggare? (Beslut)

- 0 procent (aldrig)
- 1–10 procent
- 10–25 procent
- > 25 procent
- Har för liten erfarenhet för att göra en bedömning

Lagstiftningen om personalliggare tillsammans med Skatteverkets interna stöd ger mig tillräcklig vägledning för att bedöma frågan om kontrollavgift i olika situationer. (Beslut)

- Instämmer helt
- Instämmer till stor del
- Instämmer till viss del
- Instämmer inte alls
- Vet ej

Administration och tidsåtgång i ärenden om personalliggare

Kobra och andra datasystem, samt den tekniska utrustning som jag har tillgång till, ger mig det administrativa stöd som jag behöver för att handlägga ärenden effektivt om kontrollbesök inom kontanthandeln. (Kontant)

- Instämmer helt
- Instämmer till stor del
- Instämmer till viss del
- Instämmer inte alls
- Vet ej

Kobra och andra datasystem, samt den tekniska utrustning som jag har tillgång till, ger mig det administrativa stöd som jag behöver för att handlägga ärenden effektivt om kontrollbesök inom byggbranschen. (Bygg)

- Instämmer helt
- Instämmer till stor del
- Instämmer till viss del
- Instämmer inte alls
- Vet ej

Fördjupade utredningar

De individuella arbetsgivardeklarationerna kommer att förbättra möjligheterna att genomföra fördjupade utredningar med anknytning till kontrollen av personalliggare. (Skrivbord eller Revision)

- Instämmer helt
- Instämmer till stor del
- Instämmer till viss del
- Instämmer inte alls
- Vet ej

Är personalliggare en viktig del av underlaget i fördjupade utredningar av verksamhet där det finns krav på sådan liggare? (Skrivbord eller Revision)

- Nej, aldrig
- Ja, i ett fåtal utredningar
- Ja, i en ganska stor del av utredningarna

- Ja, i en stor del av utredningarna
- Ja, i nästan alla utredningar
- Vet ej

Ungefär hur stor andel av det totala antalet besök för kontroll av personalliggare följs upp i syfte att bedöma om man ska gå vidare med en skrivbordskontroll eller en revision? (Skrivbord eller Revision)

- 0–5 procent
- 6–25 procent
- 26–50 procent
- 51–75 procent
- 76–95 procent
- 96–100 procent
- Har för liten erfarenhet för att göra en bedömning

Ungefär hur stor andel av det totala antalet besök för kontroll av personalliggare som lett till en kontrollavgift följs upp i syfte att bedöma om man ska gå vidare med en skrivbordskontroll eller en revision? (Skrivbord eller Revision)

- 0–5 procent
- 6–25 procent
- 26–50 procent
- 51–75 procent
- 76–95 procent
- 96–100 procent
- Har för liten erfarenhet för att göra en bedömning

Avslutande frågor

Oanmälda besök för kontroll av personalliggaren är ett viktigt verktyg i Skatteverkets arbete med att upptäcka svartarbete och skattefusk.

- Instämmer helt
- Instämmer till stor del
- Instämmer till viss del
- Instämmer inte alls
- Vet ej

Hela systemet med personalliggare är ändamålsenligt för att uppnå det övergripande syftet att minska svartarbete och motverka osund konkurrens.

- Instämmer helt
- Instämmer till stor del
- Instämmer till viss del
- Instämmer inte alls
- Vet ej

Det behövs förtydliganden eller andra ändringar i lagstiftningen om personalliggare för att säkerställa att tillämpningen är rättssäker eller effektiv.

- Instämmer helt
- Instämmer till stor del
- Instämmer till viss del
- Instämmer inte alls
- Vet ej

Reglerna om personalliggare skulle följas bättre om Skatteverket hade som rutin att avstå från att ta ut en kontrollavgift för brister som upptäcks vid det första kontrollbesöket hos en verksamhet för att i stället endast lämna information och påpeka bristerna.

- Instämmer helt
- Instämmer till stor del
- Instämmer till viss del
- Instämmer inte alls
- Vet ej

Reglerna om personalliggare skulle följas bättre om kontrollavgifterna var differentierade utifrån företagets storlek.

- Instämmer helt
- Instämmer till stor del
- Instämmer till viss del
- Instämmer inte alls
- Vet ej

Övriga synpunkter

Har du några kompletterande synpunkter kring personalliggare? Här kan du utveckla dina svar på frågorna i enkäten och lämna kompletterande synpunkter på systemet med personalliggare.

BILAGA 3

Personalliggare och liknande system i vissa andra länder

Nedan redogörs för andra system med personalliggare och andra liknande system i de nordiska länderna och Estland.

Norska föreskrifter

Bygg- och anläggningsbranschen

I Norge finns en byggherreförordning²⁴¹ av vilken följer vissa skyldigheter för byggherren m.fl. (även arbetsgivare, byggplatskoordinatorer m.fl. omfattas av bestämmelserna i förordningen). Enligt 15 § i denna förordning ska s.k. översiktlistor föras över samtliga personer som utför arbete på byggarbetsplatser. Listorna ska hållas elektroniskt, kontrolleras dagligen och inkludera följande information: (a) namn och adress på byggnaden eller byggarbetsplatsen, (b) namnet på byggaren, (c) namn på arbetsgivare eller enmansföretag eller för entreprenadsanställda namnet på entreprenörsbolaget, (d) organisationsnummer för registreringspliktiga bolag m.m., (e) namn, födelsedatum och s.k. HMS-kortnummer (sedan den 1 juli 2017, se nedan) på den som utför arbete på byggarbetsplatser. Listorna ska vara tillgängliga och på begäran visas för arbetsgivaren, skyddsombud, Arbeidstilsynet²⁴² och skattemyndigheterna. Listorna ska bevaras i sex månader efter det att byggnaden eller anläggningsarbetet är slutfört. Överträdelse är straffbar med böter eller fängelse upp till tre månader eller båda delar.²⁴³

Sedan den 1 juli 2017 gäller att även uppgift om s.k. HMS-kortnummer ska listas i översiktlistorna. Dessa kort brukar även benämnas ”bygg-id” eller ”grönt kort”, och alla företag som utför arbete på bygg- och anläggningsplatser, såväl av norska som av utländska företag (inklusive ”enkelpersonföretak”, dvs. företag utan anställda), är skyldiga att utrusta sin personal med sådana kort. Syftet med korten är att visa vem den anställde är och jobbar för. Krav på att alla som utför arbete på bygg- och anläggningsplatser ska ha id-kort är dock äldre än så och infördes redan i januari 2008. Därtill gäller att skattemyndigheterna redan i juli 2013 gavs möjlighet att kräva att arbetstagare (som enligt arbetsmiljölagen ska förses med id-kort) visar sitt id-kort för myndigheten.

²⁴¹ Se forskrift 3. August 2009 nr. 1028 om sikkerhet, helse og arbeidsmiljø på bygge- eller anleggsplasser (byggherreforskriften) som utfärdades av Arbeids- og inkluderingsdepartementet med stöd av den norska arbetsmiljölagen (dvs. lov 17 juni 2005 nr. 62 om arbeidsmiljø, arbeidstid og stillingsvern).

²⁴² Den norska motsvarigheten till Arbetsmiljöverket.

²⁴³ Jfr prop. 2014/15:6 s. 34.

Andra branscher

Utöver det ovan nämnda finns även ett system med personalliggare (s.k. personallisten) i ett flertal andra branscher i Norge som i hög utsträckning liknar det svenska (en skillnad är att personalliggaren utgör en del av företagets bokföring). Det norska personalliggarsystemet introducerades i januari 2014 och gäller dels (i) frisörverksamhet och skönhetsvård (med det sistnämnda avses t.ex. ansiktsbehandling, manikyr, pedikyr, kroppsvård, spa, färgning av ögonfransar och ögonbryn, kosmetisk tatuering, tandblekning och piercing), dels (ii) restauranger, cateringverksamhet, gatukök m.m., dels (iii) bilverkstäder och bilvård. Som nämnts ovan liknar det norska systemet i allt väsentligt det svenska personalliggarsystemet. Liggare är en lista över alla som arbetar i verksamheten, inklusive oavlönad och inhyrd personal, och ska visa när varje person påbörjar och avslutar sin arbetsdag. Registrering ska göras i omedelbar anslutning till att arbetet påbörjas respektive avslutas. Liggare kan föras antingen elektroniskt eller manuellt och ska föras på arbetsplatsen samt vara tillgänglig för kontroll av skattemyndigheterna under verksamhetens öppettider. Om det vid en kontroll upptäcks brister kan en sanktionsavgift påföras.²⁴⁴

Finska föreskrifter

I Finland trädde en lag i kraft i januari 2007 om beställarens utredningsskyldighet och ansvar vid anlåtande av utomstående arbetskraft. Syftet med lagen²⁴⁵ är att främja lika konkurrens mellan företag samt iakttagande av anställningsvillkor samt att för företag och offentligrättsliga sammanslutningar skapa förutsättningar att säkerställa att företag som ingår avtal med dem om hyrd arbetskraft och underleverans fullgör sina lagstadgade förpliktelser som avtalsparter och arbetsgivare.

Bygg- och anläggningsbranschen

Sedan januari 2006 måste varje person som arbetar på ett bygge i Finland bära ett synligt s.k. personkort. Sedan september 2012 gäller även att skattenumret ska antecknas på personkortet. Utländska arbetstagare får en personbeteckning och ett skattenummer på skattebyrån. Reglerna gäller även egenföretagare. Enligt den finska arbetarskyddslagen ska den byggherre som leder eller övervakar en gemensam byggarbetsplats i sina avtal eller med andra tillgängliga medel svara för att varje arbetstagare som arbetar och vistas på arbetsplatsen har ett synligt personkort försett med fotografi. Arbetarskyddsmyndigheten utövar tillsyn över att bestämmelserna följs.

²⁴⁴ För mer detaljer kring de norska reglerna hänvisas till s. 13 i en promemoria från Skatteverket (dnr 131 183216-16/113). Avsnittet i Skatteverkets promemoria bygger på uppgifter från dels den norska skattemyndighetens (Skatteetaten) webbplats, dels medarbetare på Skatteetaten.

²⁴⁵ En utförligare redovisning av den finska regleringen ges i prop. 2014/15:6 s. 34 f.

Därutöver framgår av arbetarskyddslagen att en huvudentreprenör ska föra en förteckning över de arbetstagare och egenföretagare som arbetar på en gemensam byggarbetsplats. Förteckningen ska uppdateras så snart förhållandena ändras (och bevaras i sex år räknat från utgången av det år då bygget blev färdigt), och av den ska bl.a. framgå arbetstagarens eller egenföretagarens för- och efternamn, födelsedatum och skattenummer, vilket datum arbetstagarens eller egenföretagarens arbete på arbetsplatsen börjar och slutar och namnet på arbetstagarens arbetsgivare. Den som tillfälligt transporterar varor till en bygg-arbetsplats eller arbetar på en arbetsplats där en byggnad eller del av byggnad byggs eller repareras för eget bruk av en byggherre som är en fysisk person omfattas varken av de ovan beskrivna bestämmelserna om personkort eller förteckning.

I den finska lagen om beskattningsförfarande anges sedan i juli 2014 bl.a. att huvudentreprenören (eller motsvarande på en gemensam byggarbetsplats) månatligen ska lämna Skatteförvaltningen för skattekontrollen behövliga identifierings- och kontaktuppgifter i fråga om bl.a. arbetstagare, egenföretagare och arbetsgivare på den gemensamma byggarbetsplatsen samt uppgifter om arbetsgivares hemstat, arten av anställnings- och uppdragsförhållanden, om arbetstagarnas och egenföretagarnas arbete och vistelse i Finland och om deras försäkringsskydd.

Danska föreskrifter

I Danmark finns det inga generella krav på personalliggare.²⁴⁶ Däremot kan Styrelsen for Arbejdsmarked og Rekruttering, kommunerna och skattemyndigheten (SKAT) under vissa förutsättningar förelägga enskilda arbetsgivare (oavsett verksamhet) att föra en s.k. loggbok (på danska *logbog*). Arbetsgivaren ska då dagligen registrera upplysningar om anställda (som t.ex. arbetstider). Loggboken ska på begäran visas upp för SKAT, oavsett vilken myndighet som har beslutat om att den ska föras. Ett föreläggande att föra en loggbok kan bl.a. meddelas ett företag som har anlitat svart arbetskraft. Loggbok kan föras antingen på papper eller elektroniskt. Den som inte följer ett föreläggande att föra en loggbok eller som inte uppvisar denna på begäran kan bestraffas med böter.

Åtgärder på Island – id-kort m.m.

På Island har arbetsmarknadsparterna spelat en stor roll i kampen mot svartarbete. Enligt en studie²⁴⁷ från Eurofound ledde detta samarbete till att en lag trädde i kraft i september 2010 som innebar att arbetsgivare i bygg-, hotell- och restaurangbranscherna måste ge sina anställda id-kort från första arbetsdagen. En inspektionsenhet bildades (å parternas vägnar) för inspektioner och id-kortskontroller. Enligt lagen ska informationen på id-korten skickas till

²⁴⁶ Avsnittet är hämtat från s. 13 i en promemoria från Skatteverket (dnr 131 183216-16/113).

²⁴⁷ Eurofound 2013.

skatte- och polismyndigheterna, de isländska motsvarigheterna till Arbetsförmedlingen, Försäkringskassan och i relevanta fall Migrationsverket. År 2013 fanns det planer på att utvidga antalet branscher som omfattas av lagen.

Utöver lagstiftningen har det på Island förekommit s.k. ”fair play”-kampanjer där arbetsmarknadsparterna försöker höja medvetenheten om svartarbete och vikten av att kämpa mot det och tillvarata sina rättigheter som anställd.

Register för anställda i Estland

Enligt en artikel på Eurofound's webbplats finns sedan den 1 juli 2014 ett heltäckande register över *samtliga* anställda i Estland.²⁴⁸ Detta innebar enligt Eurofound att skatteintäkterna ökade med 5,1 miljoner euro under månaderna efter systemets införande. Registret används även för att bedöma om man är berättigad till vissa ersättningar och förmåner, och såväl enskilda som ett flertal myndigheter kan komma åt registeruppgifterna. Bakgrunden till reformen var att det tidigare systemet gjorde det möjligt med svartlöner. Enligt den estländska motsvarigheten till Konjunkturinstitutet varierade andelen svartlöner (som huvudsakligen förekommer i bygg-, hotell- och restaurangbranscherna) mellan 8 och 16 procent sedan 2002, vilket innebar skatteintäktsbortfall för den estländska staten på över 100 miljoner euro årligen (under 2016 uppskattades bortfallet till 146 miljoner euro). Systemet sköts av det estländska skatte- och tullverket (EMTA) och arbetsgivare kan sköta registreringen elektroniskt eller genom ett förenklat förfarande via telefon/sms (i det senare fallet måste dock ansökan/registreringen kompletteras skriftligen inom en vecka). En arbetsgivare som brister i sitt registeransvar kan bötfällas av EMTA med upp till 1 200 euro vid första tillfället och upp till 2 000 euro vid ytterligare tillfällen därefter.

Det finns fortfarande misstankar om att flera arbetsgivare endast uppper den estländska nationella minimilönen i registret för att sedan betala sidoinkomster svart. I artikeln anges att man utgår från att svarta heltidsanställningar/löner har ersatts av delvis svartarbete/lön. Invändningar mot reformen kom främst från estländska handels- och industrikammaren och hotell- och restaurangbranschens intresseorganisation som befarade att systemet skulle vara betungande för arbetsgivare. Däremot har såväl fackföreningen EAKL som arbetsgivarföreningen ETTK välkomnat systemet.

²⁴⁸ Eurofound 2015.

BILAGA 4**Exempel på domar från förvaltningsrätterna***1. Förvaltningsrätten i Malmös dom den 28 januari 2013 i mål nr 8688-12 E*

Två verksamma personer var inte inskrivna i personalliggaren. Skatteverket tog ut 14 000 kronor i kontrollavgift med motiveringen att personalliggaren inte var fullständigt förd då två verksamma personer inte var inskrivna. Förvaltningsrätten ansåg att Skatteverket hade fog för avgiften då det vid kontrollbesöket fanns två personer som var verksamma och som inte hade skrivits in i personalliggaren den dagen.

Förvaltningsrätten delade därmed Skatteverkets bedömning att det fanns grund för att påföra kontrollavgift för kontrolltillfället enbart på den grunden att två verksamma personer inte var inskrivna i personalliggaren.

2. Förvaltningsrätten i Göteborgs dom den 16 april 2013 i mål nr 3025-13 E

Den verksamma personen var antecknad endast med förnamn och tid i personalliggaren. Bakåt i tiden saknades fullständiga namn och personnummer för flera verksamma personer. Skatteverket tog ut 10 000 kronor i kontrollavgift.

Förvaltningsrätten konstaterade att det inte hade framkommit att Skatteverket inte kunnat utföra sin kontroll vid besöket. Trots detta ansåg förvaltningsrätten att det fanns grund för att påföra avgift. Förvaltningsrätten tillämpade alltså inte någon tröskel, men medgav delvis befrielse med hälften av avgiften.

3. Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 5 september 2013 i mål nr 5811-13 och 7311-13

De fem verksamma personerna var alla inskrivna i personalliggaren. Dock saknades tidpunkten för när deras arbetspass påbörjades, s.k. intider. Skatteverket hade påfört kontrollavgift med 10 000 kronor för kontrolltillfället och med 2 500 kronor för varje verksam person. Den sistnämnda avgiften påfördes på grund av att personerna inte var korrekt antecknade. Förvaltningsrätten upphävde beslutet om avgift för de verksamma personerna med motiveringen att det av 50 kap. 4 § SFL inte framgår att det finns grund för påförande av högre avgift än 10 000 kronor på grund av att intiderna inte redovisats i personalliggaren.

Enligt 50 kap. 4 § 2 SFL ska kontrollavgift tas ut för varje vid kontrolltillfället verksam person som inte är *dokumenterad* i personalliggaren. Enligt förvaltningsrätten var alltså personerna dokumenterade trots att intider saknades.

4. Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 2 december 2013 i mål nr 16413-13

Skatteverket hade påfört kontrollavgift med 12 000 kronor för att en person inte var inskriven i personalliggaren. Skatteverket motiverade avgiften för kontrolltillfället med att personalliggare inte fördes vid kontrollbesöket. Förvaltningsrätten hänvisade till förarbetenas uttalanden om att kontrollavgift ska

tas ut om personalliggaren inte kan ligga till grund för kontroll och uttalade följande.

Personen var inte antecknad för den aktuella dagen i den personalliggare som uppvisades. Att uppgifterna ska antecknas i nära anslutning till att arbetspasset påbörjas måste enligt förvaltningsrättens mening innebära att en anteckning i personalliggare ska ske innan personalen påbörjar sina arbetsuppgifter. Mot bakgrund härav finner förvaltningsrätten därför att förhållandena varit sådana att verksamhetens personalliggare vid tidpunkten för Skatteverkets besök uppvisat sådana brister att den inte kunnat läggas till grund för kontroll.

Enligt förvaltningsrätten var därmed förutsättningarna för att påföra en kontrollavgift om 12 000 kronor uppfyllda.

I det här målet verkar förvaltningsrätten mena att den högre avgiften ska påföras om personalliggaren inte kan ligga till grund för kontrollen vid kontrollbesöket och att så var fallet här för att en person inte var inskriven i liggaren.

5. Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 11 februari 2014 i mål nr 23970-13 och 24257-13

Skatteverket hade tagit ut 10 000 kronor i kontrollavgift bl.a. för att det saknades uppgifter om näringsidkaren i personalliggaren och sluttider för arbetspassen vid ett flertal tillfällen. I sin bedömning av frågan om befrielse beaktade förvaltningsrätten att bristerna försvårat Skatteverkets kontroll av hur många timmar personalen hade arbetat och medfört risk för skatteundandragande.

När förvaltningsrätten bedömde om personalliggaren kunde ligga till grund för kontroll utgick alltså förvaltningsrätten från att det är Skatteverkets kontroll av uppgiftsskyldigheten som avses och inte den kontroll av dokumentationsskyldigheten som görs vid kontrolltillfället.

6. Förvaltningsrätten i Malmös dom den 6 mars 2014 i mål nr 313-14

Två verksamma personer var inte inskrivna i personalliggaren. Skatteverket påförde kontrollavgift med 10 000 kronor för ”ej förd personalliggare” och med 2 000 kronor för varje person som inte antecknats i personalliggaren. Förvaltningsrätten avslog överklagandet med motiveringen att två verksamma personer som inte var införda i personalliggaren påträffades vid kontrollbesöket och att näringsidkaren således inte uppfyllt sina skyldigheter enligt 39 kap. SFL.

Förvaltningsrätten tog inte ställning till om personalliggaren kunde ligga till grund för kontroll och tog inte heller upp att personalliggaren inte var förd för dagen. Förvaltningsrätten har således tillämpat bestämmelserna strikt efter ordalydelsen och har inte hänvisat till några förarbeten.

7. Förvaltningsrätten i Karlstads dom den 24 november 2015 i mål nr 3518-15 och 3519-15

Skatteverket hade tagit ut 12 000 kronor, varav 10 000 kronor ”avseende bristfällig personalliggare” då uppgift om näringsidkaren saknades i liggaren och 2 000 kronor för en verksam person som inte var inskriven.

Förvaltningsrätten hänvisade till förarbetena och behandlade de två avgifterna separat. Vad gällde uppgifterna om näringsidkaren ansåg förvaltningsrätten att bristen inte hade en sådan betydelse att Skatteverket inte hade haft möjlighet till kontroll av personalliggaren. Den högre avgiften undanröjdes därför. Förvaltningsrätten tillämpade således den tröskel som anges i förarbetena. Däremot ansåg förvaltningsrätten att det fanns skäl att påföra den lägre avgiften. Förvaltningsrättens dom får därmed anses innebära att den högre avgiften inte ska påföras när bristen består i att en verksam person inte är införd i personalliggaren.

8. Förvaltningsrätten i Uppsalas dom den 11 februari 2015 i mål nr 1208-14 E

Två verksamma personer var inte inskrivna i personalliggaren. Skatteverket tog ut 14 000 kronor i kontrollavgift och hänvisade bl.a. till att det fanns några felaktiga datum i personalliggaren. Den högre avgiften togs ut på grund av bristfällig personalliggare. Förvaltningsrätten konstaterade att uppgifter om vid kontrollbesöket verksamma personer samt tidpunkten då respektive persons arbetspass påbörjats inte dokumenterats i omedelbar anslutning till att arbetspasset påbörjades. Bolaget hade därmed inte fullgjort sin dokumentationsskyldighet. Eftersom det var fråga om ett kontrolltillfälle och två odokumenterade personer blev kontrollavgiften 14 000 kronor.

I det här fallet har förvaltningsrätten tillämpat bestämmelserna endast utifrån deras ordalydelse.

9. Förvaltningsrätten i Malmös dom den 11 april 2014 i mål nr 312-14

Skatteverket hade tagit ut 4 000 kronor i kontrollavgift för att två verksamma personer inte var inskrivna i personalliggaren. En tredje person var inskriven i personalliggaren men befann sig inte i gatuköket vid kontrollbesöket. Förvaltningsrätten hänvisade bl.a. till att enligt förarbetena förutsätter kontrollavgiften på 2 000 kronor inte att en kontrollavgift på 10 000 kronor tas ut vid samma tillfälle. Domstolen ansåg att Skatteverket hade rätt att påföra kontrollavgiften.

En fråga är vilka omständigheter det var som Skatteverket beaktade för att inte ta ut någon avgift för kontrolltillfället: var det för att en person var inskriven och att personalliggaren därför var ”förd för dagen”?

10. Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 17 september 2015 i mål nr 4354-15

Skatteverket hade bl.a. påfört 4 000 kronor i kontrollavgift enligt 50 kap. 4 § första stycket 2 SFL för att två verksamma personer inte ansågs vara antecknade för dagen då det saknades fullständigt datum och uppgift om fullständigt

personnummer för de verksamma personerna. Förvaltningsrätten delade bedömningen att det fanns grund för avgiften och hänvisade till att en av de verksamma personerna fyllt i tiden för arbetspassets början innan personalliggaren lämnades över till Skatteverket och till att uppgift om månad inte hade noterats i personalliggaren den aktuella dagen. De två anställda ansågs därför inte ha varit korrekt dokumenterade i personalliggaren den aktuella dagen.

Enligt domskälen har det således räckt att det finns brister i tidsangivelser för att de verksamma personerna inte ska anses vara *dokumenterade* i personalliggaren.

11. Förvaltningsrätten i Malmös dom den 18 april 2016 i mål nr 2036-16

Två personer var verksamma men inte inskrivna i personalliggaren vid kontrollbesöket. Skatteverket påförde kontrollavgift på 12 500 kronor för att personalliggaren inte var ifylld den aktuella dagen, samt på 5 000 kronor för att de två verksamma personerna inte var antecknade i liggaren. Förvaltningsrätten konstaterade att de personer som vid tillfället var verksamma inte var inskrivna i personalliggaren för den aktuella dagen. Eftersom uppgifter saknats i personalliggaren fanns det grund för att påföra en kontrollavgift på 17 500 kronor.

Här har alltså Skatteverket grundat kontrollavgiften för kontrolltillfället på att personalliggaren inte var ifylld den aktuella dagen. Huruvida förvaltningsrätten också har gjort det, eller om domstolen grundar avgiftsskyldigheten på att två verksamma personer inte var inskrivna i personalliggaren, är mer oklart.

12. Förvaltningsrätten i Malmös dom den 19 augusti 2016 i mål nr 1321-16

Vid ett kontrollbesök var två personer verksamma utan att vara inskrivna i personalliggaren. Skatteverket tog ut en kontrollavgift på 14 000 kronor. Beslutet motiverades med att ingen av de verksamma var inskriven i personalliggaren för dagen och att liggaren därför sammantaget fick bedömas vara så bristfällig att den inte kunnat ligga till grund för kontrollen. Vid en senare omprövning av beslutet lade Skatteverket till omständigheten att tiderna för arbetspassens avslutande inte fanns angivna föregående dag. Förvaltningsrätten konstaterade att Skatteverket vid kontrollbesöket uppmärksammat att det fanns två verksamma personer som inte var inskrivna i personalliggaren och att det därmed fanns grund för att ta ut en kontrollavgift på totalt 14 000 kronor.

Här får förvaltningsrätten anses ha tillämpat bestämmelserna strikt efter ordalydelsen och har inte nämnt vare sig att personalliggaren inte var förd för dagen eller att den inte kunde ligga till grund för kontroll.

13. Förvaltningsrätten i Malmös dom den 24 augusti 2016 i mål nr 5335-16

Vid kontrollbesöket konstaterade Skatteverket att personalliggaren saknade uppgift om näringsidkaren, att de verksamma personerna endast var införda

med förnamn, och att uppgifter om när arbetspass påbörjats eller avslutats saknades. Enligt Skatteverket ska en kontrollavgift på 2 500 kronor tas ut för varje person som inte varit införd i personalliggaren. Då personalliggaren därutöver haft andra väsentliga fel och brister ansåg Skatteverket att kontrollavgift skulle tas ut med ytterligare 12 500 kronor. Förvaltningsrätten ansåg att det fanns förutsättningar att ta ut en avgift på 2 500 kronor för att en verksam person inte var införd i personalliggaren. Vidare ansåg förvaltningsrätten att de övriga felen och bristerna var väsentliga och att bolaget därför inte fullgjort skyldigheten att dokumentera på det sätt som krävs enligt reglerna. Det ansågs därför finnas grund för att även ta ut en kontrollavgift på 12 500 kronor.

I det här fallet har både Skatteverket och förvaltningsrätten fört omvända resonemang i avgiftsfrågan i förhållande till hur de har gjort i andra fall. Uppgifterna i domen tyder på att det vid kontrollbesöket har funnits verksamma personer som i och för sig var införda i personalliggaren, men endast dokumenterade med förnamn. Om så var fallet, får Skatteverket ha ansett att kravet på att verksamma personer ska vara *dokumenterade* i personalliggaren var uppfyllt för dessa personer eftersom en avgift på 2 500 kronor endast hade påförts för den person som inte alls hade skrivits in i liggaren.

14. Förvaltningsrätten i Malmös dom den 20 mars 2017 i mål 499-17

En verksam person hade loggat in efter det att kontrollbesöket påbörjats. Skatteverket hade medgett delvis befrielse med 12 500 kronor. Enligt Skatteverket framgår det av rättspraxis att om ingenting antecknats i personalliggaren för dagen, men personalliggaren till synes är korrekt för tiden före kontrollen och det enbart är en verksam person som skulle ha antecknats i liggaren, ska Skatteverket befria näringsidkaren från kontrollavgiften om 12 500 kronor. Förvaltningsrätten ansåg att det var styrkt att arbetet inletts vid kontrollbesökets början men att uppgifter inte hade dokumenterats före besöket och att bolaget därför inte hade fullgjort sin skyldighet att löpande dokumentera uppgifter om verksamma personer. Förvaltningsrätten delade Skatteverkets bedömning att avgiften skulle bestämmas till 15 000 kronor och att det inte fanns skäl för ytterligare befrielse.

Här har alltså Skatteverket medgett delvis befrielse med stöd av 51 kap. 1 § SFL. Varken domskälen eller redogörelsen för Skatteverkets beslut innehåller några resonemang om huruvida personalliggaren var förd för dagen eller om den kunde ligga till grund för kontroll. Förvaltningsrätten har endast hänvisat till tillämpliga bestämmelser och inte till några förarbetsuttalanden.

15. Förvaltningsrätten i Malmös dom den 7 april 2017 i mål nr 838-17

Skatteverket hade påfört 2 500 kronor i kontrollavgift för att en person inte hade loggat in i personalliggaren. Förvaltningsrätten hänvisade till förarbetsuttalandena om förutsättningarna för att i vissa fall endast ta ut avgift med 2 500 kronor för att en verksam person inte är dokumenterad i personalliggaren.

Förvaltningsrätten får alltså i det här fallet anses ha bekräftat Skatteverkets bedömning att endast 2 500 kronor ska påföras i avgift och att det således inte ska tas ut någon avgift för kontrolltillfället.

16. Förvaltningsrätten i Malmös dom den 19 april 2017 i mål nr 1546-17

Vid kontrolltillfället var den elektroniska personalliggaren inte inkopplad och den verksamma personen således inte inloggad. Skatteverket påförde en avgift på 12 500 kronor för att liggaren var bristfällig samt på 2 500 kronor för den person som inte var inloggad. Med hänsyn till att det varit fråga om ett kontrolltillfälle och en verksam tillika odokumenterad person ansåg förvaltningsrätten att avgiften skulle bestämmas till 15 000 kronor.

17. Förvaltningsrätten i Jönköpings dom den 10 oktober 2017 i mål nr 366-17

Skatteverket hade påfört 17 500 kronor i kontrollavgift för att de två verksamma personerna inte var inloggade i den elektroniska personalliggaren. Förvaltningsrätten konstaterade att det saknades inloggning i personalliggaren för den aktuella dagen och att ingen av dem som arbetade vid kontrollen hade registrerat sig i liggaren. Personalliggaren ansågs inte kunna ligga till grund för kontroll, och företaget hade därför inte fullgjort sin skyldighet att föra personalliggare. Därmed fanns grund för att ta ut en kontrollavgift.

Vad som var avgörande för förvaltningsrätten verkar således ha varit att personalliggaren inte kunde ligga till grund för kontrollen vid kontrollbesöket. Förvaltningsrätten har lagt vikt vid att det saknades inloggning den aktuella dagen. Frågan är om detta ska tolkas motsatsvis, dvs. att om en av de två personerna hade varit inloggad, hade personalliggaren ansetts kunna ligga till grund för kontroll.

BILAGA 5**Domar om befrielse från kontrollavgift****Domar om befrielse – förvaltningsrätterna***Hel befrielse*

I 5 av de 400 domar från förvaltningsrätterna som granskats har förvaltningsrätten beslutat om hel befrielse. Skälen som angetts har varit följande:

1. Näringsidkaren hade fått lämna landet akut på grund av sin fars sjukdom och hade lämnat över verksamheten till sin sambo som också var allvarligt sjuk.²⁴⁹
2. Det fanns oklarheter på Skatteverkets webbplats om vad som gällde för personalliggare i cateringverksamhet.²⁵⁰
3. En person som hade visat upp en falsk identitetshandling för näringsidkaren var inskriven i personalliggaren med falskt personnummer. Antalet verksamma personer överensstämde med antalet inskrivna personer i liggaren.²⁵¹
4. Bolagets personalliggare uppfyllde inte formkraven. Det informationsblad som Skatteverket hade gett till bolaget innehöll inte information om gällande formkrav. Domstolen ansåg det oskäligt att ta ut avgift med hänvisning till att bedömningen ska vara nyanserad och inte alltför restriktiv.²⁵²
5. Anställda hos en entreprenör på en byggarbetsplats hade inte registrerat tidpunkt för arbetspassens slut. Entreprenören hade inte haft tillgång till innehållet i personalliggaren och kunde därmed inte kontrollera de anställdas registreringar.²⁵³ Domen överklagades till kammarrätten som ansåg att det inte fanns skäl för befrielse, bl.a. för att entreprenören inte hade vidtagit åtgärder för att få åtkomst till liggaren.²⁵⁴

Delvis befrielse

I 16 av de 400 granskade domarna har förvaltningsrätten beslutat om delvis befrielse, dvs. kontrollavgift tas ut med ett lägre belopp än vad som anges i lagen.

6. Personalliggare saknades vid en tillfällig servering på en mäsas. Sex personer var verksamma. Det totala avgiftsbeloppet ansågs opropotionerligt högt med tanke på att det var första gången näringsidkaren var skyldig att föra personalliggare vid ett tillfälligt arrangemang.²⁵⁵

²⁴⁹ Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 23 maj 2013 i mål nr 2942-13.

²⁵⁰ Förvaltningsrätten i Jönköpings dom den 20 juni 2013 i mål nr 1698-13.

²⁵¹ Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 1 juli 2013 i mål nr 1191-13.

²⁵² Förvaltningsrätten i Jönköpings dom den 26 augusti 2014 i mål nr 5906-13.

²⁵³ Förvaltningsrätten i Karlstads dom den 31 oktober 2017 i mål nr 2560-17.

²⁵⁴ Förvaltningsrätten i Göteborgs dom den 23 maj 2018 i mål nr 26-18.

²⁵⁵ Förvaltningsrätten i Jönköpings dom den 30 april 2015 i mål nr 5226-14.

7. Personalliggare saknades. Förvaltningsrätten hänvisade till att verksamheten var nystartad och att näringsidkaren före besöket hade vidtagit åtgärder för att uppfylla kraven. Avgiften ansågs inte *stå i rimlig proportion till överträdelsen*.²⁵⁶
8. Personalliggare saknades. Näringsidkaren arbetade normalt ensam, men hade tillfällig hjälp vid kontrollen. Eftersom verksamheten normalt sett inte omfattades av kravet på personalliggare och underlåtenheten bedömdes vara begränsad till ett tillfälle, ansågs det oskäligt att ta ut full avgift.²⁵⁷
9. En bedömning av *proportionaliteten* ledde till delvis befrielse även i en annan dom²⁵⁸ där förvaltningsrätten bedömde om *avsaknaden av två tidpunkter för arbetspassens början och slut* skulle medföra full avgift. Domstolen var dock inte enig.
10. Ytterligare ett fall där avgiften *inte ansetts stå i rimlig proportion* till överträdelsen är ett mål²⁵⁹ där personalliggaren inte var tillgänglig. Delvis befrielse medgavs då *personalen var uppskriven i ett kollegieblock* och avsikten varit att uppgifterna skulle föras över till liggaren. Inte heller här var domstolen enig.
11. I ett av målen var det fråga om en *byggherre som inte var ett byggföretag*. Förvaltningsrätten hänvisade bl.a. till förarbetsuttalanden om att *bedömningen ska vara nyanserad och inte alltför restriktiv*.²⁶⁰
12. Att *bedömningen ska vara nyanserad och inte alltför restriktiv* motive-
rade befrielse i en dom där näringsidkaren gjort *anteckningar med blyerts*
i personalliggaren.²⁶¹
13. I en dom²⁶² medgavs delvis befrielse med motiveringen att *bolaget tidigare fört personalliggaren korrekt*, och att *de personer som saknades* i personalliggaren vid tidpunkten för kontrollbesöket var samma personer som *tidigare dokumenterats* i liggaren.²⁶³
14. Två av domarna rör det krav på utskrift från elektronisk personalliggare som gällde tidigare.²⁶⁴
15. *Avgiften ansågs inte stå i rimlig proportion till felaktigheten* mot bakgrund av bolagets låga omsättning.²⁶⁵
16. Även här har förvaltningsrätten tagit hänsyn till att det var fråga om en liten verksamhet med låg omsättning. Domstolen vägde också in att det

²⁵⁶ Förvaltningsrätten i Malmös dom den 21 januari 2013 i mål nr 10235-12 E och 10237-12 E.

²⁵⁷ Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 23 maj 2013 i mål nr 1330-13.

²⁵⁸ Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 17 februari i mål nr 30957-14.

²⁵⁹ Förvaltningsrätten i Växjö dom den 31 januari 2017 i mål nr 3902-16.

²⁶⁰ Förvaltningsrätten i Karlstads dom den 25 oktober 2017 i mål nr 2871-17.

²⁶¹ Förvaltningsrätten i Karlstads dom den 21 november 2017 i mål nr 252-17 och 253-17.

²⁶² Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 19 september 2017 i mål nr 12034-17.

²⁶³ Domstolen hänvisade till förarbetsuttalanden, dock inte uttalandena om befrielse utan de delar av författningskommentaren som gäller avgränsningen av avgiftsskyldigheten, jfr prop. 2010/11:165 s. 958–960.

²⁶⁴ Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 16 december 2014 i mål nr 21853-14 och Förvaltningsrätten i Göteborgs dom den 16 oktober i mål nr 6794-15 och 6800-15.

²⁶⁵ Förvaltningsrätten i Göteborgs dom den 9 mars 2017 i mål nr 13134-16.

- saknades skäl att anta att näringsidkaren hade några *brottsliga avsikter* bakom bristerna i förandet av personalliggaren.²⁶⁶
17. Personnummer saknades för två verksamma personer. Motiveringen som angavs var att det saknades skäl att anta att det fanns en *brottslig avsikt* bakom förseelsen.²⁶⁷
 18. Den verksamma personen var antecknad endast med förnamn och tid i personalliggaren, som även innehöll brister för förfluten tid. Förvaltningsrätten hänvisade till avgifternas syfte att kontrollera eventuell svart arbetskraft och att Skatteverket hade kunnat utföra sin kontroll. Skatteverket hade inte påstått att det skulle ligga någon *brottslig avsikt* bakom bristerna. Mot den bakgrunden medgavs delvis befrielse.²⁶⁸
 19. Den verksamma personen var inte korrekt inskriven i personalliggaren som även innehöll brister i fråga om förfluten tid. Hänsyn togs till verksamhetens ringa omfattning och ägarnas begränsade erfarenhet av att bedriva näringsverksamhet. Vidare beaktades att verksamheten var nystartad och att *inget brottsligt uppsåt* syntes ligga bakom bristerna.²⁶⁹
 20. Sju verksamma personer som endast var inskrivna med förnamn i personalliggaren. Fullständiga uppgifter om de anställda fanns på första sidan i personalliggaren eller i uppgifterna vid första arbetspasset. Som skäl för befrielse angavs att uppgifterna funnits tillgängliga om än på ett mer svårtillgängligt sätt. Vidare hänvisades till att Skatteverket inte gjort gällande att det funnits en brottslig avsikt bakom bolagets sätt att fylla i personalliggaren.²⁷⁰

Domar om befrielse – kammarrätterna

Hel befrielse

I 7 av de 51 kammarrättsdomar som granskats har kammarrätten beslutat om hel befrielse. Motiveringen till beslutet om befrielse var följande.

I följande fem domar handlar det om att en eller flera av de personer som var verksamma vid kontrollbesöket inte var införda i personalliggaren:

21. Enligt Skatteverket hade personalliggaren *tidigare skötts prickfritt*. Vidare fanns det anledning att anta att det rörde sig om ett *tillfälligt förbiseende* på grund av glömska. Det fanns därmed inte anledning att tro att det funnits en *brottslig avsikt* bakom bristerna.²⁷¹
22. Även i detta mål²⁷² ansågs att det var fråga om *en engångsföreteelse*. Kammarrätten vägde också in att det fanns en rimlig förklaring till varför personen inte var antecknad i liggaren. Det konstaterades att Skatteverket

²⁶⁶ Förvaltningsrätten i Uppsalas dom den 6 september 2016 i mål nr 3980-15.

²⁶⁷ Förvaltningsrätten i Växjö's dom den 30 oktober 2013 i mål nr 515-13.

²⁶⁸ Förvaltningsrätten i Göteborgs dom den 16 april 2013 i mål nr 3025-13 E.

²⁶⁹ Förvaltningsrätten i Göteborgs dom den 27 maj 2014 i mål nr 2737-14.

²⁷⁰ Förvaltningsrätten i Göteborgs dom den 23 november 2015 i mål nr 10155-15.

²⁷¹ Kammarrätten i Göteborgs dom den 9 juli 2008 i mål nr 150-08.

²⁷² Kammarrätten i Jönköpings dom den 9 september 2008 i mål nr 1008-08.

- inte ens påstått att det skulle ligga någon *brottslig avsikt* bakom bristen. Fallet ansågs vara en sådan situation som enligt lagstiftaren ursäktar enstaka brister.
23. Bristen fick enligt kammarrätten även här betraktas som *ett tillfälligt förbiseende* i en särskild situation och *en engångshändelse*. Kammarrätten hänvisade till att Skatteverket inte ens påstått att det skulle finnas någon brottslig avsikt bakom bristen.²⁷³
 24. Det var fråga om en *ideell förenings kaféerörelse* som bedrevs av anställda personer med lönebidrag och ideella krafter. Kammarrätten hänvisade till *lagstiftningens syfte* att motverka svartarbete och därmed skattefusk. Bristerna betraktades som *ett tillfälligt förbiseende*.²⁷⁴
 25. Kammarrätten tog hänsyn till flera omständigheter, bl.a. att bolaget inte haft något *skatteundrandragande syfte*, att det var fråga om *en praktikant* och att *praxis ännu var knapphändig*.²⁷⁵

Hel befrielse har även beslutats i följande två fall:

26. Två siffror i en verksam persons *personnummer* var *felaktiga* i personalliggaren. Bristen ansågs vara av så *ringa beskaffenhet* att det vore oskäligt att ta ut avgiften.²⁷⁶
27. Domen²⁷⁷ rör det *krav på utskrift* från elektronisk personalliggare som fanns tidigare. Kammarrätten ansåg att det var oskäligt att ta ut avgiften då den *inte stod i rimlig proportion till bristen*.

Delvis befrielse – kammarrätterna

Kammarrätterna har ändrat förvaltningsrättens dom och beslutat om delvis befrielse i 8 av de 51 domar som granskats. Nedan redovisas även en dom där kammarrätten delade förvaltningsrättens bedömning att befrielse skulle medges. Skälen för delvis befrielse har varit följande:

28. Personalliggare saknades på en servering på en festivalplats, men personalen var inskriven i liggaren i den ordinarie restauranglokalen. Det hänvisades till att bedömningen ska vara nyanserad och inte alltför restriktiv. Inga anmärkningar hade riktats mot bolaget vid senare besök, och bolaget hade uppgett att det alltid skött sin personalliggare. Mot den bakgrunden saknades anledning att anta att det funnits någon *brottslig avsikt* bakom bristerna, varför det fanns skäl för delvis befrielse.²⁷⁸
29. Personalliggare saknades. Inga anställda fanns i verksamheten. De två verksamma personerna var enligt näringsidkaren köpare av verksamheten som skulle introduceras. Delvis befrielse beslutades av det skälet och för

²⁷³ Kammarrätten i Jönköpings dom den 20 november 2012 i mål nr 2732-12.

²⁷⁴ Kammarrätten i Göteborgs dom den 8 januari 2010 i mål nr 5251-09.

²⁷⁵ Kammarrätten i Stockholms dom den 24 februari 2010 i mål nr 7880-08.

²⁷⁶ Kammarrätten i Stockholms dom den 5 juni 2013 i mål nr 8394-12. Domen tas även upp under fråga 4 i avsnitt 7.2.3.

²⁷⁷ Kammarrätten i Stockholms dom den 1 januari 2015 i mål nr 464-15.

²⁷⁸ Förvaltningsrätten i Göteborgs dom den 11 november 2008 i mål nr 6708-07.

- att skyldigheten att föra personalliggare inträtt i nära anslutning till besöket.²⁷⁹
30. Bolaget ansågs ha lämnat en trovärdig förklaring till varför verksamma personer inte var införda i personalliggaren. Kammarrätten antog att bristen var en enstaka händelse. Hänsyn togs till Lagrådets yttrande om *brottslig avsikt*.²⁸⁰
 31. Två verksamma personer var inte införda i personalliggaren. Tidpunkten för arbetspassens slut saknades i personalliggaren för föregående dag. Skatteverket hade inte invänt mot uppgiften att liggaren varit korrekt ifyllt vid tidigare besök. Såvitt framkommit var det första gången som verksamma personer inte antecknats i personalliggaren. Man hänvisade till Lagrådets yttrande om *brottslig avsikt*.²⁸¹
 32. En praktikant var verksam på en restaurang där det inte fanns några anställda. Personalliggare saknades. Näringsidkaren hade haft vissa kontakter med Skatteverket om personalliggare men inte förstått att han var skyldig att föra en sådan. Detta ansågs i viss mån ursäktligt.²⁸²
 33. Tre verksamma personer var inte införda i personalliggaren. Det saknades också tidpunkter för arbetspassens slut föregående dag. Hänsyn togs till ett akut läkarbesök och den ansvariga personens glömska. Att Skatteverket inte funnit några brister i personalliggaren för en annan av näringsidkarens verksamheter nämns också. Kammarrätten tog även hänsyn till att det saknades anledning att anta att det fanns en *brottslig avsikt* bakom bristen.²⁸³
 34. Näringsidkaren var ny och oerfaren, och besöket skedde på tredje verksamhetsdagen. Dessutom var näringsidkaren upptagen med att lösa problemet med en kortläsare som inte fungerade. Kammarrätten ansåg att det var oskäligt att ta ut fullt belopp med hänsyn till att det ska göras en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning.²⁸⁴
 35. Två verksamma personer var inte införda i personalliggaren med fullständiga uppgifter; bl.a. angavs födelseår i stället för personnummer. Det fanns också brister i de historiska uppgifterna i liggaren. Kammarrätten hänvisade till att personnumren tidigare skrivits in i liggaren och att uppgift om namn och födelseår var tillräckligt för att hitta personerna i Skatteverkets register. De hade också legitimerat sig.²⁸⁵
 36. En förening bedrev tillfällig kaféverksamhet på ett torg. Personalen var uppskriven i ett kollegieblock. Hänsyn togs bl.a. till att den ideella föreningen var relativt nystartad, att det i dess ordinarie verksamhetslokal fanns ett kök på 15 kvadratmeter och fyra fem bord och att det inte fanns några uppgifter om föreningens omsättning. Avgiftens storlek ansågs inte

²⁷⁹ Kammarrätten i Göteborgs dom den 9 februari 2009 i mål nr 376-08.

²⁸⁰ Kammarrätten i Jönköpings dom den 5 maj 2011 i mål nr 219-11.

²⁸¹ Kammarrätten i Jönköpings dom den 20 november 2012 i mål nr 2308-12.

²⁸² Kammarrätten i Jönköpings dom den 21 februari 2013 i mål nr 2490-12.

²⁸³ Kammarrätten i Jönköpings dom den 14 november 2013 i mål nr 906-13.

²⁸⁴ Kammarrätten i Sundsvalls dom den 28 mars 2014 i mål nr 1979-13.

²⁸⁵ Kammarrätten i Stockholms dom den 31 maj 2016 i mål nr 8030-15.

stå i rimlig proportion till överträdelsen. Kammarrätten delade förvaltningsrättens bedömning att delvis befrielse från avgiften skulle medges. Hänsyn togs även till att det inte fanns anledning att anta att det funnits någon *brottslig avsikt* bakom bristen.²⁸⁶

²⁸⁶ Kammarrätten i Jönköpings dom den 30 november 2017 i mål nr 448-17.

BILAGA 6

Stenografisk utskrift från utfrågning om systemet med personalliggare

Tisdagen den 12 juni 2018

Ordföranden: Välkommen hit, alla deltagare! Det är värdefullt att vi kan ha den här hearingen i dag. Utskotten har ett uppdrag att göra utvärderingar av fattade beslut. Vi har tidigare tittat på punktskatter, och utskottet har under en tid jobbat med frågan om personalliggare. Beslutet att göra den utvärderingen har i rådande stund efter den debatt som har blivit efter ett beslut häromveckan hamnat än mer rätt i tiden, vilket får anses som positivt.

Detta är ett slutet möte. Det gör att det inte får fotograferas här. Mötet stenograferas. Allt som sägs och behandlas här är konfidentiellt i den bemärkelsen att det inte ska spridas utåt hur olika personer har agerat, sagt eller uttryckt sig här förrän vår rapport blir publik och därmed offentlig. Jag ber er att respektera det.

Systemet med personalliggare är ett resultat av tankar som kom redan i slutet på 90-talet om en schablonbeskattning. Syftet var inledningsvis att göra det enklare. Därför tillsattes också någon branschutredning – den kom till och med att heta Branschsaneringsutredningen – som tittade på hur olika upplägg skulle kunna göras för att underlätta den administrativa bördan för företag och också få bort en del oegentligheter inom området.

År 2004 kom en arbetsgrupp att tillsättas inom Finansdepartementet. Den lade definitivt fram ett ställningstagande som satte stopp för detta med schablonbeskattning. Den gruppen föreslog i stället att Skatteverket skulle få en möjlighet att bedriva viss kontrollverksamhet och gå in och kolla företag i vissa branscher. Det är de föreslagna branscherna som sedermera varit de första som har fått personalliggare som ett krav. Sedan har det skett en viss utökning av den verksamheten, som är känt i den här församlingen.

Man kan fundera på hur stor administrativ börda det är rimligt att lägga på företag. Vad finns det för proportionalitet i olika upplägg? Det är viktigt att det sker en bra och rättssäker dokumentation i branscher där man upplever att det är nödvändigt för att skapa en rättvisare konkurrenssituation.

Riksbanken konstaterar att svenska företag lägger 122 timmar per år, det vill säga drygt tre veckors arbetstid, för bolags arbetskrafts- och konsumtions-skatter. Tittar vi på vårt grannland i väster, Norge, lägger man där motsvarande bara två veckor. Då kan man fundera: Vad är det som gör att Världsbanken kommer fram till att det är denna skillnad?

På temat proportionalitet kan man också fundera på: Är det rimligt att en familjeföretagare ska behöva registrera alla familjemedlemmar i personalliggaren? En fråga som vi har ställt till Skatteverket är vad som är Skatteverkets tolkning av den nya lagstiftningen om personer även under 16 års ålder. Vi får då besked att det är 0 till 16 år som ska redovisas.

Med den korta inledningen går vi direkt in på programmet. Det är ett tajt program. Det är sex minuter som varje föredragshållare har fått sig tilldelad. Jag ber er att hålla den tiden. I annat fall kommer skatteutskottets ledamöters möjlighet att ställa frågor att minska.

Först ut från bransch- och näringslivsorganisationerna i dag är Visita. Jag ber chefsjurist Stefan Lundin ta ordet.

Stefan Lundin, Visita: Tack för att vi får möjligheten att komma hit och tala om detta viktiga ämne. Jag kan allmänt säga att vi från näringslivets håll ser det som otroligt viktigt att den här typen av utvärderingar av lagstiftningen görs.

Jag heter Stefan Lundin och är chefsjurist på Visita, som är bransch- och arbetsgivarorganisation för företag inom besöksnäringen. Vi representerar drygt 5 000 företag som driver lite mer än 7 000 verksamheter runt om i landet. Det handlar om restauranger, hotell, campingföretag, nöjesparker, skidanläggningar med mera.

När det begav sig 2007 att lagstiftningen med personalliggare skulle införas var vi i Visita, dåvarande SHR, väldigt positiva till tanken. Jag var själv med då. Vi står bakom syftena att förhindra skatteundraganden och att motverka svartarbete.

Våra medlemsföretag följer gällande kollektivavtal, lagar och regler. Vi vill förstås ha en sund spelplan för företagandet utan snedvridningar av konkurrensen på olika sätt. Arbetet för att stoppa oseriösa företag, svart ekonomi och osund konkurrens är otroligt viktigt för oss. Men det arbetet måste alltid utgå från en välgrundad problembild. Det är nummer ett. Hur ser problemen egentligen ut? För det andra måste det arbetet bedrivas med effektiva regelverk som inte leder till oproportionerliga bördor för företagen.

På Visita har vi varje vecka sedan regelverket infördes haft kontakt med företag som på olika sätt har frågeställningar kring personalliggaren. Det kan handla om att man undrar hur någon regel ska tillämpas. Det kan också handla om att man har haft besök av Skatteverket och kanske drabbats av en kontrollavgift. De avgifterna uppgår i dag till 12 500 kronor och vid upprepning 25 000 kronor. Det är avgifter som är verkligen kännbara för många företag inom besöksnäringen.

Vi har under lång tid upplevt att reglerna om personalliggare har medfört problem av olika slag. De har också fått följderna som knappast kan ha förutsetts eller avsetts av lagstiftaren. Det vi ser är att Skatteverket i hög utsträckning tar ut kontrollavgifter av företag där ingen tror att det sker något fusk.

Det är enkla och i sig lättförklarliga misstag. Det kan vara att en medarbetare som ringts in därför att en annan är sjuk glömmar att skriva in sig i personalliggaren. Jag tror att var och en av oss kan tänka sig att om vi dagligen ska skriva in oss i en liggare när vi kommer till arbetet finns det en viss risk att vi missar det.

Det är situationer som kan uppstå. Det handlar om mänskliga förbiseenden. Det gäller även i företag där man har väldigt höga ambitioner att göra rätt. Vi ska komma ihåg att i restaurangbranschen, som omfattas av regelverket, handlar det ofta om unga personer som kanske har sitt första jobb. Det är lätt att göra misstag.

Kontrollavgifterna som tas ut står ofta inte i rimlig proportion till det som har hänt. Företagen känner sig stämplade och misstänkliggjorda när Skatteverket tar ut kontrollavgifter av dem. Även om det är en administrativ avgift är det klart att när Skatteverket ingriper känner man att det är någonting som har gått snett, någonting som jag borde ha gjort annorlunda. Man känner sig därför förstås utpekad.

Det har skett någonting som jag tror att ingen hade förutsett. Avgifterna får också effekter på serveringstillstånden. Företag som drabbas av kontrollavgifter ifrågasätts också med stöd av alkohollagen av kommunerna. Det är naturligtvis oerhört allvarligt att vi har fått den följden.

Vi har fått siffror från Skatteverket. De sista vi fick rörde perioden fram till maj 2015. Då hade 258 miljoner kronor tagits ut i kontrollavgifter av företag. Det gäller då både personalliggare och kassaregister. Det är enorma belopp, och nu är de förstås ännu högre. Till det kommer den tid man lägger ned, inköpskostnader för digitala liggarsystem och så vidare, som blir en börda för företagen.

De bördorna kanske man får acceptera om det finns något som väger upp det i den andra sidan, i den andra vågskålen på vågen. Finns det då det? Vi har talat med Skatteverket i flera år om vilka effekter det får. Vilka faktiska resultat uppnår ni? Hur mycket fusk hittar ni? Hur många skattebrott kan ni konstatera till följd av regelverket?

Vi får egentligen inga svar. Vi får egentligen ingenting som tyder på att systemet är effektivt när vi talar med Skatteverket. Vi har också sett utvärderingar som presenterades förra året dels av PriceWaterhouse Coopers, PWC, dels av HUI Research. Där har bland annat professorerna Sven-Olov Daunfeldt och Niklas Rudholm i en utredning konstaterat att systemet inte är effektivt.

Det tycks inte ha bidragit till att öka de inrapporterade lönesummorna. Det tyder på att resultaten från Skatteverkets tidigare utredning från 2009 varit missvisande. Man konstaterar också att om endast en liten andel av företagen fuskar bör man ifrågasätta om ett helomfattande krav på personalliggare är ett effektivt sätt att minska fuskandet. För de flesta företag riskerar då personalliggare att enbart bli en belastning.

Den utredningen föreslår jag att skatteutskottet tar till sig. Vi säger: Det finns ingenting som tyder på att personalliggaren är effektiv för att bekämpa skattefusk.

Jag vill avslutningsvis säga följande. Detta var ett system som riktade sig mot kontantbranscher. Vår näring är inte längre en kontantbransch. Över 90 procent av luncherna och middagarna i vår bransch betalas numera på annat sätt än med kontanter.

Vårt budskap är tydligt: Avskaffa personalliggarsystemet!

Ordföranden: Tack för det inlägget. Innan jag ger ordet till Suzanne Parenius vill jag säga att det är viktigt att vi håller tiderna. Suzanne är vd för Hjortvikens konferensanläggning.

Suzanne Parenius, Hjortviken Konferens AB: Jag vill också att besöksnäringen ska vara vit med en konkurrens på lika villkor. Som medlem i Visita följer och bejakar vi Visitas etiska regler. Det är en ren självbevarelsedrift. Är du inte attraktiv som arbetsgivare kan du lika gärna bomma igen, för du får inga medarbetare i dag.

Vi är hårt övervakade och belastade med tillsyn och avgifter. Allt ska administreras: alkohol, tobak, miljö och hälsa, brandskydd och arbetsmiljö. Det mesta går att motivera, för vi blir bättre, säkrare och mer attraktiva.

För ett antal år sedan kom svarta lådor. Det var för mig en ganska stor och dyr investering i ny teknik, trots att jag aldrig sålt svart för en krona. Men det kändes ändå rätt.

Så kom personalliggaren som skulle ta död på svart arbetskraft. Det är ett oerhört bra och viktigt syfte, även om vi kände oss utpekade som bransch och boken som sådan kändes lite omodern.

Möjligen såg man en effekt framför allt när man utvidgade till andra branscher, men hur ser det ut nu? Blir de vita jobben fler, och är det ett resultat av personalliggaren eller en effekt av att vi helt enkelt inte jobbar med kontanter längre?

Jag trodde i min enfald att man skulle skrota lagen helt. Döm om min förvåning när man nu i stället utökar den till även företagaren och dennes familjemedlemmar. Lägg ned! säger jag. Lagen i sin helhet är barock, omodern och kontraproduktiv. Den är ytterligare en kvarnsten om halsen som inte leder oss framåt över huvud taget. Företagare blir i stället utpekade som fuskare när det enda vi vill är att göra branschen vit och attraktiv.

Hur fungerar det då i praktiken? Ärligt: Det är ganska omöjligt att följa den som den är skriven i dag. Jag vill absolut ha koll på när mina anställda kommer och går, för det är underlag för deras lön. Eftersom vi är rätt många hos oss, ungefär 35–40 löner varje månad, är det rätt många som ska ha betalt. Jag har sedan länge ett elektroniskt tids- och lönesystem som hjälper mig att hantera lönerna. Men systemet täcker inte lagen helt. Vill jag göra det får jag göra en ganska dyr investering, eftersom detta är ett branschspecifikt lagkrav.

Jag tvingas att föra en analog liggare parallellt som täcker upp praktikanter och helt nyanställda som jag inte har hunnit få in i systemet. I den slarvas det ibland också. Jag erkänner det. Ibland råkar man skriva in sig med blyerts, glömma sitt personnummer eller inte veta att man ska dra ett streck när det är en ny dag. Det kanske fattas en och annan stämpling, det vill säga när halva dagen ligger i det digitala systemet och halva i liggaren.

Senast begärde man då att få jämföra stämplingen bakåt i tiden, eftersom det fattades i boken. Då är det bara jag som har tillgång till de stämplingarna som ligger bakåt i tiden. Alltså: Om jag inte är på plats faller hela tillsynen.

Eller rättare sagt: Jag kanske drabbas av en ganska dyr nota i slutändan, böter utan att någonsin ha betalat ut en krona i lön svart.

För mig är vetskapen att jag bryter mot lagen och risken för tillsyn ångestladdad och ligger som en våt filt över mig, för kontrollavgiften är svidande hög. Jag kan konstatera att lagen bara fungerar om man kör fullt ut analogt, det vill säga att alla skriver in och ut sig manuellt. Sedan får jag ägna större delen av min tid till att föra över tid i mitt tids- och lönesystem för att kunna hantera resten av den kontroll som följer med en arbetsgivares ansvar, som kontrolluppgifter och allt annat.

Vilka för- och nackdelar finns då med systemet? Fine, om det tjänar sitt syfte, det vill säga om man kommer åt dem som inte sköter sig. Men fokusera på dem då! Gå efter dem som fuskar! I övrigt finns inga fördelar. Det finns bara nackdelar.

Det är för mig helt omöjligt att säkerställa att jag följer lagen. Det förutsätter att vi varje dag kontrollerar varenda in- och utgång och synkar det med vårt digitala system, rad för rad och person för person.

Själv har jag inte stämplat sedan 70-talet. Jag lär bomma. Jag erkänner det. Jag kan se mig själv i dörren på vägen hem, hejdad av ett telefonsamtal, en kollega eller en gäst. Ska jag då komma ihåg: Tusan, jag har ju stämplat ut! och sedan stämpla in igen?

Som jag nämnt tidigare går vi mot ett kontantlöst samhälle. Var ska jag få kontanter ifrån? Vi omsatte förra året 28 miljoner kronor inklusive moms. Vi har en lönesumma – bara löner, alltså – på 6 miljoner kronor, och jag omsatte 100 000 kronor i kontantkassan.

Jag tror att ni inser hur lite pengar det egentligen finns i omlopp för att betala svarta löner. Nyttan i förhållande till administrativa kostnader finns inte. Vid månadens slut är alla som har arbetat och som ska ha betalt registrerade i mitt system. Det är billigt, enkelt, lagligt och oerhört effektivt. Ni kan heller inte övertyga mig om nyttan, för ni kan omöjligen få detta att gå ihop ekonomiskt.

Jag hade besök av två tjänstemän från Göteborg. Förutom deras tid fick vi ett avbrott i arbetet för samtliga anställda hos oss. Det var tid som kunde ha ägnats åt att i ert fall jaga de riktiga skattesmitarna och dra in bestående pengar i stället. Sluta sila mygg och sluka elefanter! Släpp misstron, och låt oss fokusera på vår verksamhet och våra gäster!

Slutsats: Det är ett stort orosmoment. Det är fullständigt galet att behöva riskera en straffavgift när det enda brottet man begår är att bomma i hur man för en personalliggare. Att dessutom tro att vår bransch är en kassako i svarta löner är en förlegad myt som det är hög tid att begrava ihop med personalliggaren.

Ordföranden: Vi går vidare. Jeanette Bohman, som äger och driver Skivarps Gästgivaregård, får ordet.

Jeanette Bohman, Skivarps Gästgivaregård: Det är få saker i mitt företagarliv som har gjort mig så förbannad som det brev som jag fick från Skatteverket. Där står att från och med den 1 juli ska jag som företagsledare, min familj och mina barn under 16 år antecknas i personalliggaren. Verksamma är de personer som utför uppgifter i verksamheten oavsett om de får lön eller inte.

Ni vill komma åt skattesmitare och osund konkurrens. Det är bra. Det är inget någon seriös företagare vill konkurrera med. Men i ärlighetens namn är det inte så svårt att lära personalen att skriva sitt namn i en bok, inte ens för en oseriös företagare.

Det Skatteverket gör och har gjort hittills är ren närvarokontroll där böterna blir dryga om någon har gjort fel i boken. Kollegor vittnar om att de fått böter för att någon skrivit in sig med fel penna. Någon höll på att förlora alkoholtillståndet från kommunen då en anställd glömt att skriva ut sig, och företaget fick kontrollavgift.

En annan skriver: Vi hade huset fullt med 200 personer på bröllop. Det var ett oannonserat kontrollbesök som bestod av alkoholhandläggare, räddningstjänst, Skatteverket och polis. Mitt i pågående servering krävs samtlig personal på legitimering. Ingen misstanke om skattefusk fanns innan besöket, ej heller då man lämnade lokalen. Ett bröllop ingen glömmet.

När jag själv frågar vad Skatteverket får ut av att under en minut göra närvarokontroll är svaret: Vi får en bild av hur många som behövs i verksamheten. Under mina 16 år i branschen har jag fortfarande svårt att planera på grund av säsong och veckodagar. Hur kan man då säga att man får en bild av hur mycket personal som behövs?

Nu ska även jag som företagare och min familj registreras då vi anses verksamma. Vi driver en gästgivargård där vi bor i en egen lägenhet. Jag går till och från jobbet tio gånger om dagen. De webblösningar som finns i dag gör att jag kan jobba med administration var som helst, även på semestern.

Är jag verksam då, och skyldig att anteckna mig i personalliggaren? Vilka svar kan det ge er? Min lön är nämligen aldrig kopplad till arbetsinsats. Den är kopplad till resultatet när alla andra har fått sitt.

När jag på natten kliver upp, checkar in gäster till hotellet och glömmet att skriva ut mig när jag går hem, och ni gör en kontroll hos oss på morgonen innan jag är på jobbet igen, blir jag 15 000 kronor fattigare. Kan det ses som en misstanke om skattebrott?

Barn ska inte heller registreras i en personalliggare för att deras föräldrar har valt att driva företag. Våra barn växte upp på gästgivargården. De fick tidigt lära sig att vi föräldrar jobbade när alla andra var lediga. Vile de få skjuts till stranden var de snabba att hjälpa till med både disk och gräsklippning. Att registrera barnen för att undvika att åka på böter är skrämmande och integritetskränkande.

I dag när de kommer och hälsar på går de gärna in och tar en kopp kaffe. En kontroll från Skatteverket här skulle generera en bot på 15 000 kronor om de ej registrerats, eftersom de kan anses verksamma. De lyfter en kaffekanna

innanför bardisken. På vilket sätt kan detta kopplas till misstanke om skattefusk?

Socialdemokraterna skriver: Det är Skatteverket som tolkar lagstiftningen. Men det är inte riksdagens intention att en åttaåring som ombetts gå ut med soporna ska antecknas i personalliggaren.

På Skatteverkets hemsida står det: Vilka omständigheter som är avgörande för om en person ska anses verksam eller inte får avgöras i det enskilda fallet. När är man verksam? När är ett barn verksamt? Hur långt borta får en närliggande byggnad vara? Hur långt är ett kortare ärende? Hur nära ligger närmsta butik?

Hur ni i den här salen definierar detta betyder absolut ingenting, då tolkningarna är lika många och godtyckliga som antalet kontrollanter i det här landet. Politiker och myndigheter har olika uppfattningar om samma fråga och ger olika svar. Om inte ni vet, hur ska vi kunna göra rätt?

De konsekvensanalyser som finns tar upp administrativa kostnader för företagen, mestadels den minut det tar att registrera sig. Var finns den del där man utvärderar och tar i beaktande företagets utveckling och livskraft när regelbördan blir större? Det bortser man helt från.

För oss handlar det inte om tiden det tar utan om de orimligt höga straffen om vi glömmar, men som ej kopplas till misstanke om skattefusk. Det handlar om vår integritet och den rättsosäkerhet som skapas.

Småföretagens regelverk är samma som de stora företagens som har avdelningar för allt. Jag själv är alla dessa avdelningar och ska kunna alla regler. Det är ledsamt när företagare känner sig så tyngda av det enorma regelverk vi har att de är beredda att lägga ned sin verksamhet. Rädslan att aldrig kunna göra rätt övervinner drömmen om företagandet.

Jag hade önskat att myndigheter och politiker hade kommit längre när det gäller attityder mot företagare och i arbetet med regelförenklingar. Vi är inte en homogen grupp som alla fuskar och sysslar med kriminell verksamhet. Vi är en resurs.

Strategin att jaga ett fåtal fuskande näringsidkare ställer till ett helvete för resten av Företagssverige. Jag uppmanar er att genast slopa kravet på att företagsledaren och dennes familj ska registreras i personalliggare. Skapa ett effektivt och träffsäkert verktyg mot svart arbetskraft. Jaga de kriminella och oseriösa, och sluta upp med häxjakten mot landets småföretagare!

Öka arbetet med regelförenkling, och gör det möjligt att göra rätt. Hur man kan välja att utöka en lag som siktar så fel och träffar så snett är helt obegripligt!

Ordföranden: Vi går vidare till Sveriges Frisörföretagare. Vd:n Ted Gemzell får ordet.

Ted Gemzell, Frisörföretagarna: Tack för inbjudan och för att vi får vara här och lämna vår åsikt.

Mitt namn är Ted Gemzell, och jag är vd för Frisörföretagarna. Vi är en bransch- och arbetsgivarorganisation. Vi har 5 000 medlemsföretag, och vi står för 85 procent av den redovisade omsättningen i branschen.

Jag vill tacka föregående talare och framför allt Stefan Lundin som har sammanfattat detta på ett väldigt bra sätt. Vi stöder fullständigt ditt uttalande.

Vi var också positiva till personalliggare när de kom upp på tapeten och skulle införas 2007. Det berodde framför allt på att vi kände att vi hade en bild av branschen att det fanns otroligt osund konkurrens.

Efter att vi hade gjort en utredning år 2000 tillsammans med Skatteverket, Ekobrottsmyndigheten och Handelsanställdas förbund konstaterade man att varannan krona inte redovisades i frisörbranschen. Det var otroligt skrämmande siffror. Vi var beredda att göra vad som helst för att få en jämn konkurrens för de seriösa företagen.

När vi nu ser effekten av detta ser vi att frisörbranschen till 75 procent består av enmansföretag som inte alls omfattas av personalliggare. De som är arbetsgivare har i snitt två till tre anställda. Det är en otroligt stor administrativ kostnad per anställd att hantera en personalliggare, har vi sett i efterhand.

Pressen och osäkerheten som arbetsgivaren har för risken att få böterna blir väldigt stor i förhållande till omsättning. Enligt vår uppfattning är de orättvist höga.

Vi tycker att lagar och regler generellt sett ska gälla alla företag som är inom sin nisch. Vår bedömning är att de samhällsvinster som man kanske kunde få se i att fler anställda frisörer registrerades har vi inte sett. Vi kan inte heller se i någon statistik att vi har fått in mer skattemedel på grund av detta.

Vi upplever också att kontrollbesök sker olika runt om i landet. Påföljderna är olika runt om i landet. Det finns ingen enhetlighet i detta. Syftet kan inte ha varit att man ska bötfälla företag bara för att de har brustit i sin uppgift. Det måste ändå vara ändamålet som styr om man ska bötfällas eller inte. Vi ser inte att man har gjort den efterföljande kontrollen.

Vi hade förväntat oss att man verkligen hade tittat på om det betalats in skatter och avgifter för dem som är registrerade i personalliggaren om man kan misstänka att det inte sker på rätt villkor. Om det bara är så att företagen ska fylla i en personalliggare så går de fria fyller lagen ingen funktion.

Vi ser att andra kontrollsystem som har kommit in efter personalliggare har fått större effekt. Det gäller framför allt i vår bransch. Vi tycker att kassaregisterlagen har varit förträfflig. Det har gjort att nu i våra undersökningar är bara var fjärde krona undantagen från redovisning. Det är positivt. Man kan undra varför det är så. Det är för att 25 procent av företagen inte omfattas eftersom det finns undantagsregler. Återigen: Vi gillar inte regelverk där inte alla företag omfattas. Det skapar en obalans.

Vi tror och hoppas att initiativet med arbetsgivardeklaration på individnivå kanske är ett bättre verktyg än personalliggare och att det kontrollsystemet är bättre. Vi hoppas verkligen på det. Jag tror att jag stoppar där.

Ordföranden: Nästa talare är Johan Hellström, vd i Björn Axén.

Johan Hellström, Björn Axén: Det har sagts så många bra saker. Jag kan bara hålla med om det. Vi är ungefär 120 medarbetare. Det är svårt. Det är människor som är sjuka. Man ringer in folk, och man glömmar bort. Det är helt mänskligt. Vi åkte dit en gång och skulle betala böter. Men efter mycket om och men och otroligt mycket administrativt arbete slapp vi betala avgiften.

Det känns tråkigt när man driver ett företag med en seriös verksamhet att systemet inte inkluderar dem som verkligen inte är seriösa. Ett system där bara 25 procent omfattas är helt fel. Det ska vara lika för alla.

Det gäller att få fram ett system där det i ett tidigt skede framgår vilka som har öppna listor och vilka som arbetar för att därefter titta på vad de omsätter och betalar i skatt.

Det här är ett irritationsmoment, och jag vet att våra salongschefer tycker att det är otroligt jobbigt att varje morgon börja med att kontrollera om alla är incheckade och lyfta den i örat som inte är det. Det tjänar ingenting till. För oss blir det en belastning.

Om det inte går att göra lika för alla med en jämbördig konkurrens ska man låta bli.

Daniel Kärrholt, Sveriges Tvätteriförbund: Jag tackar för möjligheten att få komma hit och träffa utskottet.

Sveriges Tvätteriförbund är en nationell branschförening för Sveriges professionella och auktoriserade tvätterier, såväl business to business som business to consumers. Det innebär att vi servar sjukvård, den kommunala omsorgen, industrin, hotell- och restaurangnäring och även privata konsumenter i fråga om textilier.

Högt på vår agenda står hygien och säkerhet, det vill säga den professionella kompetensen i vår näring.

Vi är också en bransch i tillväxt, och vi är arbetsintensiva. Vi gör ett index tillsammans med SCB, och knappt 50 procent är lönekostnader. Vi är en tillväxtbransch, och vi är beroende av samhället och hur omsättningen i olika underliggande verksamheter ökar. Och vi är en bra instegsbransch.

Grundläggande för oss, liksom för övriga talare, är att vi tror på en sund marknad. Vi har varit aktiva i ett större antal år. Mina företrädare var mycket positiva till reformen, och de lobbade för den just för att få bukt med den osunda konkurrensen – framför allt inom konsument- och kemtvättssidan. Våra medlemmar svarar för ungefär 90 procent av branschomsättningen. Däremot är de minsta företagen inte med. Enskilda näringsidkare är få, kanske 25 procent av kemtvätterier och konsumenttvätterier. Men självklart är de stora verksamheterna med.

Jag har ställt frågan till vår styrelse och våra medlemmar. Vi är i grunden positiva till personalliggare som ett medel tillsammans med andra, och vi har full respekt för vad folk har sagt om de praktiska problemen. Vi har inte hört

talas om de utmaningarna. Det är få synpunkter på systemet, utan det är något man gör för att stävja den osunda konkurrensen. Däremot har vi inte sett de praktiska effekterna. Vi har inte sett något positivt om vad åtgärderna har inneburit. Grundläggande är att medlemmarna i sig inte ser några problem med systemet som det är.

Det senaste som diskuteras för ägare och barn under 16 år verkar vara ett underligt steg att ta i sammanhanget. Det känns svårförståeligt. Vi önskar fler kontroller och att man säkerställer att systemet ger de effekter och fördelar som vi alla eftersträvar. Självklart kan informationen om regelverket förbättras.

Det här är en fråga som inte väcker något jätteengagemang i sig när det gäller administrationen, utan det här är något som accepteras i branschen och verkar fungera.

Vi efterfrågar, och har haft en dialog med Skatteverket om, fler kontroller och att mäta de praktiska effekterna. Vi vill gemensamt få bort den osunda konkurrensen och att företagen i stället ska göra rätt för sig. Det är målet.

Sofie Wilhelmsson, Sveriges Byggindustrier: Jag vill också passa på att tacka så mycket för inbjudan till oss att komma hit och prata om dessa frågor. De är angelägna frågor även från vårt perspektiv.

Sveriges Byggindustrier är de enskilda byggföretagens bransch- och arbetsgivarorganisation. Vi organiserar ungefär 3 500 bygg-, anläggnings- och specialföretag i dag. För Sveriges Byggindustrier är det vi kallar sund konkurrens en prioriterad fråga. Det är något som vi jobbar mycket med och har jobbat aktivt med under många år.

Sveriges Byggindustrier var också för att få personalliggare i byggbranschen. Vi fick det betydligt senare än inom frisör-, restaurang- och hotellnäringen. År 2016 infördes reglerna. Vi har haft dem nu i två och ett halvt år.

I och med att vi var för systemet och såg det som något som skulle sätta stopp för svart arbetskraft och problemet med svartarbete som byggbranschen har dragits med under en längre tid var förväntningarna på systemet högt ställda när det infördes. Tyvärr måste vi säga att många av våra medlemsföretag är besvikna i dag. Man har ännu inte sett nyttan med systemet. I stället upplever man att det är tungrott och kostsamt.

Sveriges Byggindustrier har också varit drivande för att få igenom regelverket för arbetsgivardeklarationer på individnivå. Det är många som sätter sitt hopp till att de två systemen tillsammans ska räta upp detta ordentligt och att Skatteverket får ett effektivt kontrollverktyg. Det återstår att se eftersom systemet inte är på plats än.

Det som våra medlemsföretag anför som positivt är ändå att man har fått bättre kontroll på vilka som faktiskt befinner sig på byggarbetsplatserna. Det gäller framför allt inom det egna företaget. Man kan se vilka som är på plats, och om en olycka eller något annat händer kan man snabbt ta reda på vilka

som finns på arbetsplatsen och räkna in alla, starta eftersök och så vidare. Men det är inte riktigt det som systemet är till för.

Just nu överväger det negativa. Det är den tungrodda administrationen. Att anmäla byggarbetsplatser på Skatteverkets hemsida är knepigt i dag. Det tar mycket tid i anspråk för medlemsföretagen. Det är fortfarande svårt för många medlemsföretag att veta vad som betraktas som en byggarbetsplats eller när det ska vara flera olika. Reglerna är inte särskilt väl anpassade till vissa delar av det som görs inom byggindustrin – vägarbeten, järnvägar och så vidare. Vid avropsavtal är det problem att veta vad som är en del, om man ska anmäla eller inte vid småjobb, ett löpande kontrakt och så vidare. Det finns en hel del saker som kan rätas upp.

Låt oss titta på de uppskattningar av kostnaderna som gjordes. I samband med att regelverket skulle införas sa man att kostnaderna skulle landa någonstans mellan 400 och 689 miljoner kronor – om jag minns rätt. I våra interna beräkningar, lite översiktligt gjorda eftersom det tyvärr inte finns en bra statistik som man kan ta höjd för, det blir mer av en uppskattning, hamnar vi någonstans på 1,1 miljarder per år. Det är lågt räknat. Då har vi inte räknat med material som behövs för att föra de elektroniska personalliggarna, alltså byggherrarnas kostnader, inte heller att det kanske behövs teknisk utrustning. Varje yrkesarbetare behöver teknisk utrustning för att kunna logga in i och ut ur personalliggarna. Det är egentligen bara den arbetstid som går åt per dag för byggnadsarbetare att logga in och ut och de administrativa tjänster som kringgärdar systemet i dag.

Regelverket är i dag stelbent. Som vi har hört här blir det kontrollavgifter för minsta misstag. Det är till viss del Skatteverkets tolkningar, men regelverket i sig medger inte möjlighet att vara flexibel. Där skulle vi gärna se att man ändrar regelverket och inför till exempel erinran vid mindre förseelser. Det är något som vi tror skulle göra att reglerna får större legitimitet.

Det är osäkert just nu om effekterna man eftersträvar med systemet faktiskt uppnås. Vi har inte sett någon effektutvärdering. Jag vet att det inte ingår i uppdraget just nu, men vi efterlyser det. Vi tycker att det är angeläget att se om systemet faktiskt har avsedd effekt. Det är mycket lättare att motivera företagen att hålla kvar vid detta om det har effekt. Vad jag vet nu har Skatteverket åtminstone på byggsidan inte inlett en enda revision med anledning av det som har kommit fram vid kontroller av personalliggarna. Vi ser på byggsidan att om man inte är snabb på bollen med de oseriösa aktörerna har de en tendens att försvinna. Om man gör kontrollbesök dag ett och sedan kommer fyra månader senare för att göra revision finns företaget förmodligen inte kvar på plats och det finns inga företrädare att spåra. Här ser vi gärna att Skatteverket får mer resurser för att bli snabbare på bollen. Vi tror att det skulle göra mycket för legitimiteten av systemet.

Carin Stoeckmann, Byggmästar'n i Skåne AB: Jag var en av dem som ville införa elektroniska personalliggare i byggbranschen som ett av flera verktyg

för att underlätta vägar fram för en sund konkurrens. Vi vill ha fler skatteintäkter och minskat skattefusk.

Jag driver ett byggföretag, men jag samordnar, hanterar och administrerar personalliggare för alla aktörer som befinner sig på en byggarbetsplats. Det är alltså många entreprenörer som befinner sig samtidigt på ett bygge. Därför har vi fått den administrativa erfarenheten.

Jag var beredd på en viss administrativ tidsåtgång och administrativa kostnader för införandet av personalliggare. Jag har försökt att räkna fram vad det kostar, och det är faktiskt inte helt enkelt. Men jag har beaktat tidsåtgång, licenser, teknisk utrustning, abonnemang, kortkostnader med mera, och jag landar ungefär på 45 kronor per medarbetare och dag. Merparten av den kostnaden är tid, att checka in och checka ut, och eventuellt strul som kan uppstå. I vårt företag med ungefär 200 medarbetare innebär det ca 2 miljoner om året. För den enskilda individen är det lätt att checka in och checka ut. Det viktiga är att komma ihåg att göra det.

Vid införandet upptäckte vi en del fördelar tack vare personalliggarna. Sofie Wilhelmsson nämnde en nödlägeslista, att kunna checka av vid en olycka. Vidare finns en automatiserad byggdagbok. Vi skriver dagbok varje dag på byggen, vilka aktörer som är där och vilka personer som är där.

Vi fick också en mycket bättre koll på vilka underentreprenörer som befinner sig på byggarbetsplatserna och även deras underentreprenörer. Det kommer att hjälpa oss framåt i en utökad kontroll – tror vi.

För det mesta fungerar hanteringen av personalliggarna. Ibland får vi problem med täckning eftersom vi har elektroniska personalliggare, teknikstrul, läsplattor stjäls eller problem med ett ID06-kort – det är vårt system för att checka in och checka ut med kort – som slutar att fungera eller av något annat skäl. Då får vi manuellt arbete att pyssla med.

Eftersom vi administrerar personalliggarna åt byggherrar är det vi som går in på Skatteverkets portal för personalliggare och registrerar alla våra projekt. Den portalen är inte bra. Den är undermålig och ineffektiv, till och med lite pinsamt dålig faktiskt. Det lyfte vi fram redan hösten 2015 utan större framgång. Portalen är felaktigt uppbyggd och saknar fält för viktig information.

Skälen till detta är två. Dels fick man inte en tillräcklig budget för att utveckla portalen mer, dels sägs det att lagen och uppdraget inte ger Skatteverket möjlighet att lägga till vissa saker som jag tror behövs. Det behöver förbättras, det vill säga en bättre budget, en översyn av lagen och uppdraget så att Skatteverket ges dessa möjligheter. Det skulle halvera tidsåtgången för oss rent administrativt. I dag måste vi gå in för att berätta att det nu finns ett projekt och berätta att ett projekt ska avslutas. Det hade kunnat anges direkt. Vi vet när vi startar våra projekt och ungefär när de slutar.

Det är positivt att det nu blir en individkoppling till sociala avgifter, det vill säga arbetsgivardeklaration på individnivå. Det kommer nu från och med i sommar. Det förstärker nyttan med personalliggare i vår bransch. Däremot tycker jag att lagen är felaktigt skriven och inte genomtänkt, vilket gör att syftet inte uppnås fullt ut. Bemanningsföretagen anses inte vara egna aktörer i

skatteförfarandelagen. De ligger under radarn kopplade till de företag som har anlitat dem. De ska också synas i personalliggarna, anser jag. Detta måste ni ta tag i.

Lika dumt är det att skolelever ska läggas in under dem som har eleverna hos sig. De gör praktik, det vill säga utan lön. Då är det bättre att det står att de tillhör den skola eller kommun de faktiskt gör. Men när de gör praktik hos oss och får lön är det en annan sak. Då ska de skrivas in hos oss. Det har jag inget emot.

Givetvis ska Skatteverket fortsätta att göra kontroller på anmälda byggarbetsplatser. Där kan då såklart finnas en aktör som inte gör helt rätt för sig. Då ska det också fångas upp. Men några oegentligheter har inte upptäckts på våra byggen – mig veterligen – vid dessa kontroller. Fokus måste i ännu högre utsträckning vara på ej anmälda byggarbetsplatser. De vill ju faktiskt inte synas.

Tyvänn har jag till viss del tappat förtroendet för instiftandet av personalliggare. Jag vill ha dem kvar, men jag anser att kontrollerna skapar missnöje. Det känns som att lagen träffar fel. Vi behöver se över den. Att motverka svartarbete och öka skatteintäkterna var syftet. Men det känns felaktigt att aktörer som vill göra rätt ändå får böter eller kontrollavgifter för fel som faktiskt inte leder till ökade skatteintäkter utan bara är mänskliga missar; man glömmer att logga ut, någon enstaka dag glömmer man att logga in, glömmer bort att göra en ”koppling” mellan bemanningsföretag och företag som anlitar dem. Det är inte något som kommer att leda till ökade skatteintäkter utan det är bara mänskliga missar. Vi skulle ju fånga gangstrarna. Har vi uppnått rätt syfte med dessa kontroller?

Vid kontrollerna är det viktigt att stämma av vem som är på byggarbetsplatsen. Det ska inte göras med vårt hjälpmedel ID06-kort utan med pass eller körkort för att säkra att det är fråga om rätt personer.

Är det värt det här? Känns det bra med personalliggare i byggbranschen? Ja, det tycker jag. Men jag måste ändå säga att följande måste göras: Förbättra lagtexten och uppdragstexten till Skatteverket. Vi måste uppnå ett bättre syfte med lagen och få fram en bättre portal hos Skatteverket. Se till att bemanningsföretagen ligger som egna aktörer och även elever av olika slag. Öka kontrollerna gällande ej anmälda byggarbetsplatser. Se över vad som ska föranleda kontrollavgifter.

Thomas Håkanson, Ekenhuset AB: Tack för möjligheten att komma hit och berätta om hur vi upplever att personalliggaren fungerar.

Vi jobbar med golvläggning, plattsättning, golvslipning och badrumsarbeten i Stockholmsområdet. Vi är 150 personer.

När vi är ute och arbetar på större byggarbetsplatser är de ofta inhägnade, och det finns en grind man passerar. Våra killar går igenom grinden och taggar in sig med ID06-kortet. När de går från arbetsplatsen går de ut genom grinden och taggar ut sig med ID06-kortet. Killarna hos oss tycker att det funkar alldeles utmärkt.

På de arbetsplatser som inte har inhägnat arbetsområde använder de ofta en app som finns i mobiltelefonen där man taggar in och taggar ut sig. Killarna tycker inte heller att det är något större bekymmer att använda.

När vi arbetar på lite större entreprenader i lägenheter och bostäder där personalliggare gäller är det stökigare. Då är det fler yrkesgrupper och olika delentreprenader, och det ställer till det i fråga om vem som är på arbetsplatsen och så vidare. Där är det struligare.

Kostnaderna för oss att sköta de delarna i personalliggarlagen är låga. Vi upplever inte att de är betungande på något sätt. Det är påtagligt när vi pratar på kontoret eller med killarna att man upplever att det finns en kontroll av vilka som befinner sig på arbetsplatserna och att man sannolikt sköter sina åtaganden i fråga om lagar, förordningar och skatter. Skattemoralen hos våra medarbetare upplever jag höjs med personalliggarlagen.

När det inte funkar och när inloggningen strular på något sätt, och det händer emellanåt, blir frustrationen stor. Man får inte göra sitt arbete som man hade tänkt att göra under dagen. Då kommer det som en stor våg att det inte är ett bra system. Där tappar man snabbt tilltron när det inte funkar. Det är viktigt att systemet i sig är enkelt och att det rullar och går.

Precis som har sagts tidigare upplever vi att det finns en mängd ställen där dessa kontroller inte finns som finns på de mer kontrollerade byggarbetsplatserna. Det är där man behöver lägga in resurserna och krutet. Ett medskick är att i Stockholm har parterna tillsammans skapat något som kallas Fair Play Bygg. Där jobbar man med att försöka hitta de arbetsplatser som sannolikt inte sköter sig. Där har mycket pengar hämtats in i obetalda skatteintäkter, och det har fått en bra effekt. Är ni intresserade av detta titta gärna på Fair Play Bygg.

Johan Fall, Svenskt Näringsliv: Herr ordförande, riksdagsledamöter och övriga åhörare! Jag tackar för möjligheten att få komma hit. Det är angeläget att näringslivets synpunkter tas till vara. Jag sätter stort värde på utskottets arbete och att tillsammans med företag och organisationer som är med i dag få medverka. Förra året deltog jag när utskottet hade utfrågningar om skattereformer och om skatternas betydelse för företagens lokalisering.

Dagens ämne är väsentligt smalare. Låt mig inledningsvis understryka vikten av att bekämpa skatteundandragande, minska förekomsten av svartarbete och att skapa sunda konkurrensförhållanden, som många har framhållit i dag. Samtidigt måste metoder för att upprätthålla dessa punkter vara effektiva och utformade så att krångel och administrativa kostnader för företagen minimeras.

Tillväxtverket har beräknat att det statliga regelverket kostar 90 miljarder kronor per år att administrera för företagen. Undersökningsföretaget Skop frågar varje år företagare om de upplever att regelverken har blivit krångligare eller enklare. Årets undersökning visar att 29 procent ansåg att det hade blivit krångligare. Bara 2 procent ansåg att det hade blivit enklare. Skattereglerna upplevs som det allvarligaste hindret här. Mot den bakgrunden måste regler

vara effektiva och träffa det som avses. Det gäller även i den angelägna kampen mot svartarbete, där systemet med personalliggare ingår.

Mina och Svenskt Näringslivs synpunkter på personalliggare och deras administrativa kostnader utgår från hela näringslivets perspektiv. När det gäller närmare detaljer och specifika frågor ligger det hos aktuella branschföreträdare och företag som också har talat här i dag och sagt många intressanta och viktiga saker.

När personalliggare började diskuteras i mitten av förra decenniet framförde Svenskt Näringsliv kritiska synpunkter, som tyvärr delvis har besannats av det vi har hört i dag. Men vi tillstyrkte ändå att de branscher som ställer sig positiva skulle få en utökad kontroll. En förutsättning var då att en löpande utvärdering skulle ske.

Tyvärr gjordes bara en enda utvärdering år 2009, och den gjordes av Skatteverket. Skatteverket självt menade att personalliggare skulle ha bidragit till att skapa fler vita jobb, men kritik framfördes från flera håll, dels mot en rad metodbrister, dels mot att den utvärderingen inte var vare sig opartisk eller objektiv.

Därför gav Svenskt Näringsliv i uppdrag åt HUI Research och de två professorer som refererats till tidigare att göra en grundlig utvärdering. Den rapporten presenterades i maj förra året. Jag har med mig ett exemplar här, som jag gärna bilägger till utskottets utfrågning.

Rapporten tar hänsyn till en rad omständigheter som Skatteverket bortsåg från eller helt missade. Merparten av HUI:s resultat visar inga statistiskt säkerställda effekter av att personalliggare skulle ha lett till minskat skatteundandragande. I de fåtal fall där HUI kunde observera några effekter alls kan skatteintäkterna ha ökat någonstans mellan 30 och 140 miljoner kronor. Det ska jämföras med företagens tre gånger större administrativa kostnader, som enligt Nutek har uppskattats till 365 miljoner kronor.

Angående administrativa kostnader framförde Regelrådet, som inrättades efter att personalliggare först införts, kritik redan 2010 då personalliggarna togs upp i en departementspromemoria. Där ansågs konsekvensutredningen vara otillräcklig. Förslaget om en utvidgning avstyrktes, och särskilt påtalade Regelrådet att det saknades en diskussion om alternativa lösningar för att förenkla systemet. Regelrådet har senare även kritiserat Skatteverkets redovisning av administrativa kostnader. Det gäller verkets föreskrifter inför att systemet så småningom utvidgades 2016. Kostnaderna till följd av de nya kraven som kom då i lag och förordning angavs till mellan 400 och drygt 600 miljoner kronor. Vi hörde tidigare från byggindustrin att man gör bedömningen att den kostnaden kan vara ännu högre.

Det är olyckligt att personalliggarsystemet åter i sin befintliga form ska utvidgas, trots att den enda riktiga effektutvärderingen har visat att systemet i princip saknar effekt. Den logiska slutsatsen hade varit att först närmare undersöka brister i nuvarande system. Det kan finnas en risk att personalliggare i alltför hög utsträckning drabbar det stora flertalet vanliga företag som då får kontrollavgifter vid oavsiktliga slarvfel, medan mindre nogräknade företag

som bryter mot lagen kan fortsätta att undkomma ansvar. Dessutom visar Skatteverkets statistik att antalet kontroller av personalliggare har minskat kraftigt sedan systemet infördes. Att systemet skulle ge Skatteverket möjlighet till oanmälda besök är i sig inte ett skäl för att behålla systemet. För detta finns andra verktyg.

Jag vill i sammanhanget framhålla att de traditionella skatterevisionerna har minskat kraftigt under lång tid. Som framgår av bilden var de i början av 80-talet över 18 000 per år, men nivån är nu nere i ca 3 000, vilket framgår av bilden.

Avslutningsvis vill jag lyfta blicken. Jag vill särskilt framhålla att skattenivåerna i sig rimligen har en betydande inverkan på lojaliteten med skattesystemet. Därtill kan sedan skatteundandragande motverkas med hjälp av de generella kontrollsystemen, om de bara används och används rätt. De systemen kan från tid till annan behöva modifieras för att på bästa sätt tillgodose kraven på rättssäkerhet och effektivitet.

Sammanfattningsvis är ekonomiska incitament att redovisa inkomster, ett sänkt skattetryck och en effektiv kontroll på ett rättssäkert sätt det som krävs i det angelägna arbetet mot skatteundandragande.

Erik Sjölander, Småföretagarnas Riksförbund: Jag är också fisheries expert, fiskerikonsulent.

Småföretagarnas Riksförbund företräder en mängd olika företag i olika branscher. Det som är typiskt för oss är att vi är aktiva företagare. Siv är aktiv frisörföretagare sedan snart 40 år, och jag är aktiv i byggföretag och ett par restauranger, förutom att jag är fiskerikonsulent. Vi har studerat denna fråga från olika håll – personlig erfarenhet och våra medlemmar. Precis som alla andra hittills har sagt finns det ingen som har hittat något positivt med systemet. Jag har inte fått någon indikation från någon medlem att en svartjobbare har satts dit eller att konkurrensen har blivit sjystare.

En företagare pratade med Siv häromdagen och sa att de nya reglerna är som att sätta fotboja på dem. Ett modernare trick är att operera in ett chipp i varje ansökare med F-skattebevis. Då har man löst bekymret att hålla kontroll över oss hela tiden.

Det som är viktigt är syftet med lagen från början och förslaget att minska svartjobb.

När det sedan kommer till Skatteverkets hantering har man helt plötsligt glömt bort det där med svartjobb. Det försvinner i allt annat än i inledningstexten när Skatteverket håller på. Där letar man bagatellfel. Om man hade varit intresserad av att faktiskt minska svartjobben borde man ha lagt kontrollavgifter på dem men inte på bagatellfel. Som du var inne på kunde man ha gjort en erinran eller informerat om vad som är fel: du får inte använda det här bläcket, du måste anmäla dig in och ut eller i vilken ordning som gäller. Detta skulle rimma väldigt väl med den nya förvaltningslagen som råkar träda i kraft samtidigt som de nya ändrade reglerna.

Dessutom drabbas vi som företagare hela tiden av många konstiga och korta puckar. Skatteverket säger att inför den nya regeltolkningen som ska träda i kraft den 1 juli ska allting vara lagt på bordet vilka tolkningar och vilken ordning som gäller. Det är mindre än tre veckor dit. Fortfarande finns det inga regler. Precis som olika talare här har sagt lämnar Skatteverket olika uppgifter till oss.

När man pratar om kostnader i dessa sammanhang är det ofta fråga om en utrustning. Det krävs tid för ifyllandet. En del har tagit upp att för oss som lever i detta skapas en oro. Har jag gjort rätt eller har jag inte gjort rätt? Någonstans har jag missat, och så är jag vaken en natt och ska hålla på att fundera på det här. I stället för att utveckla verksamheten håller jag på och oroar mig för om jag har fyllt i blanketterna rätt. Kom jag ihåg de fyra sista siffrorna i personnumret? Använde jag rätt penna? Drog jag ett streck, eller vad gjorde jag? Fungerar det elektroniskt?

Avgifterna som döms ut är fullständigt oproportionerliga i många mindre verksamheter. Om man inte har en vinst i rörelsen på 15 000 kronor och drabbas av en avgift på 15 000. Det innebär att om man ska betala 15 000 beskattade pengar, hur ska man kunna få fram dem ur rörelsen? Ska jag gå på banken och låna pengarna? Kommer banken att låna ut 15 000, eller ska jag sälja saker svart så att jag kan få ihop pengar till att betala Skatteverkets avgifter? Om man jobbar svart för att få ihop pengarna har Skatteverkets hantering av lagen i stället motverkat sitt syfte.

Man säger ibland att det är väldigt få överklaganden av kontrollavgifterna. Framför allt beror det på att om man ska leja advokater eller jurister mot alla Skatteverkets jurister och driva ärendet i förvaltningsrätten kostar det mycket mer än 15 000. Då är det bättre att acceptera avgiften.

Är jag frisör eller byggare går det bra. Men om jag har en restaurang kan jag riskera mitt serveringstillstånd, om jag inte driver processen. Då har jag inte bara avgiften till Skatteverket utan dessutom en hög juristkostnad. Är detta proportionerligt?

Avslutningsvis brukar vi hänvisa till EU, EU:s regler och EU:s principer och gömmer oss bakom dem. Vi säger att det är EU som hittar på alla krångligheter och idiotier. Men EU har några bärande principer. En av de bärande principerna är proportionalitet. Precis som alla andra här har sagt innebär alla kontroller och misslyckanden att det här inte är proportionerligt.

En annan princip är att det ska vara förutsebart. Men reglerna som ska gälla från den 1 juli finns fortfarande inte. Det är inte är tolkat, det finns inga föreskrifter och allmänna råd. Ska det gälla bara ett år, eller när är det verksamt? Måste jag stämpla ut och in? Om jag som är ordförande i Restaurang och kommer dit och pratar med personalen om vilken mat som ska serveras, om personalen trivs, ska jag skriva in det i personalliggaren? Kommer Skatteverket att kräva legg för alla som jobbar på restaurangen? Måste jag ha legitimation på mig bara för att jag är företagare, eller räcker det med det chipp som man opererar in samtidigt som F-skattebevisen?

Det tredje är principen om likabehandling. Där hör man gång på gång att på ett ställe blir man illa behandlad av Skatteverkets kontrollanter och i grannkommunen blir man inte det. Torg- och marknadshandlare intygar gång på gång att de som har anmält personalliggare i matvagnar blir kontrollerade av Skatteverkets kontrollanter. De som inte har anmält personalliggare blir inte kontrollerade.

Ska vi ha ett system så måste det vara ett system som tillämpas lika. Men som det nu är utformat – och framför allt som Skatteverket har hanterat detta – är det under all kritik. Det är absurt att man inte har utvärderat systemet på tio år. Det ska gå tio år och så många människor drabbas, så många människor har varit sömnlösa, så många människor har slutat med sitt företagande eller låter bli att starta företag av rädsla för detta.

Gör kontroller oftare! Häng med i tiden! Sverige måste vara lite modernare än så.

Erik Ageberg, Företagarna: Herr ordförande! Tack för inbjudan!

Inledningsvis kan man säga att Företagarna uppmuntrar till den här typen av utvärderingar. Vi ser gärna fler av den typen framöver.

Jag vill också passa på att säga att det är tacksamt att lyssna på när företagare själva beskriver verkligheten och hur detta drabbar dem.

Inom Företagarna finns det 70 000 företag som vi representerar från alla möjliga olika branscher i hela Sveriges långa land. 99 procent av alla företag i Sverige är småföretag med färre än 50 anställda. Det är där som fyra av fem nya jobb skapas. Ungefär en halv miljon människor i Sverige driver i dag företag.

Som vi hörde här innan är företagande ofta en livsstil. Det är någonting som hela familjen deltar i och någonting som barnen från tidiga åldrar lär sig. Alla är med och bidrar på sitt sätt i företagen. Enligt forskning från Örebro är familjeföretag Sveriges vanligaste företagsform. Ungefär 80 procent av alla företag i Sverige är familjeföretag. Därför vill vi passa på att säga till utskottet att vi verkligen hoppas att man agerar mot de nya reglerna om att ägare och anhöriga ska omfattas av personalliggare.

Det har varit många talare här som har sagt många kloka saker. Svartarbete, skatteundandragande och osund konkurrens är viktiga principer. Det vill jag verkligen så här inledningsvis slå fast.

Fördelen med personalliggare är att Skatteverket, åtminstone i teorin, kan komma åt svartarbete och därigenom förbättra konkurrensen. Det är ett mycket gott syfte. Däremot är det viktigt att säga – som den empiriska forskningen visar – att detta inte har skett riktigt i den utsträckning som man kanske skulle ha velat.

Det är viktigt att framhålla att Skatteverket egentligen inte har kommit till rätta med det här fusket. Man gör besök på företag utan någon egentlig misstanke om några oegentligheter. Som princip är det en ganska otäck utveckling

från statliga myndigheter, tycker jag. Den potentiella fördelen att konkurrensen förbättras har egentligen uteblivit, säger våra medlemsföretag.

Vi var inne på detta med byggbranschen där det ofta kan röra sig om något större företag. Större företag har genom sina skalfördelar lättare att förhålla sig till personalliggare än vad mindre företag har. Vår genomsnittliga typmedlem i Företagarna är en man som driver ett byggbolag med tre fyra anställda. Det är inte den verklighet som beskrivs av många branscher som klarar av och är lite mer vänligt inställda till personalliggarna.

Problemen med personalliggare är ganska stora, det har vi varit inne på. Den ekonomiska risken ökar. Vi hade ett medlemsföretag som meddelade att man har en flicka som jobbar hos dem en dag i veckan. Annars är hon särskoleelev. Hon kan inte sina sista fyra siffror. Hon förstår inte heller detta med personalliggare. Det drabbar inte bara företaget när kontrollanten kommer, utan det drabbar även den här flickan. Det innebär att företaget får böter på 15 000 kronor. Det är svårt för vilken ung person som helst att förstå.

Detsamma ska gälla för praktikanter. Man har beslutat om obligatorisk prao. Det finns många eventuella påverkansområden.

Företagarna vill också föra fram att den här typen av regelverk som inte ger effekt också påverkar förtroendet för politiken och för politiker. Svenska företagare har lågt förtroende för politiker, lägre än vad allmänheten har. 66 procent av Sveriges företagare saknar förtroende för att deras skattepengar används på ett effektivt sätt. De känner sig jagade.

Ungefär tio timmar i veckan lägger företagare på administration och på att följa regler och regelverk. Enligt Tillväxtverkets mätningar ökar det med en dryg miljard om året. Det blir mycket för enskilda företag.

Jag har en kollega som har känsla för dramatik. Han brukar kalla det här för de små stegens tyranni. Varje enskild administrativ pålaga kan av den myndighet som utfärdar den motiveras utifrån en proportionalitetsbedömning, men då tar man inte hänsyn till det totala antalet regler. Att minska regelbördan är den viktigaste frågan för företagare. Det är den enskilt viktigaste frågan.

Personalliggare är ett exempel på regelförändringar vars syfte är att förenkla för myndigheter i deras arbete att kontrollera företagen. Det är också en ganska underlig princip när företagare bär kostnaden, risken och ansvaret för att underlätta för myndigheter att genomföra sina uppdrag.

Tidigare talare har nämnt att personalliggare ofta innebär att man misstänkliggör företagare. Många företagare känner sig misstänkliggjorda. Det kan inte vara företags ansvar att förenkla för Skatteverket.

Jag vill också ansluta mig till tankarna om att månadsuppgifter ska rädda upp situationen. De flesta här i dag har varit överens om att personalliggare inte riktigt har fått de positiva effekter som man inledningsvis hade hoppats på. Nu hoppas man att ytterligare administrativa pålagor i form av månadsuppgifter ska kunna förbättra detta. Från företagarnas sida tror vi inte på det.

Så som det här inleddes av Visita vill också Företagarna framföra att vi föredrar att man avskaffar personalliggarsystemet.

Peter Persson (S): För inte så länge sedan var jag ung. Varje morgon stämplade jag in, varje kväll stämplade jag ut i tio års tid. Varje gång jag lämnade fabriksområdet under dagen gällde samma sak. Vårt lokala kollektivavtal föreskrev att om man stämplade in för sent, så rök en timmes förtjänst. Det var en kännbar sanktion för en 19-åring, det kan jag garantera. Men vi lärde oss.

När jag som riksdagsledamot besöker småföretag i Jönköpings län, till exempel en formsprutare i Gnosjö med tio anställda, får jag vackert skriva in mig och få en bricka runt halsen och sedan skrivs ut. Om jag tycker att det är för krångligt och byråkratiskt säger de: Det är för din egen säkerhet att vi ska veta vilka som finns på arbetsplatsen om det olyckligtvis skulle inträffa någonting.

Jag har två frågor. Den första riktar jag till *Visita*. Bestrider ni det faktum att när personalliggare infördes synliggjordes någonstans fyra fem tusen anställda inom er bransch? Det gjordes ett kostnadsöverslag om en miljard ytterligare i löner som innan dess inte såg dagens ljus. Bestrider ni dessa faktiska förhållanden?

Den andra frågan riktar jag till Skatteverkets representanter. Det är ju riksdagen som stiftar lag och myndigheter som tolkar den. Det skulle vara intressant att, som fördjupning i det här ämnet, få era kommentarer till krångel, besök och sanktioner.

Stefan Lundin, Visita: Jag tror inte att jag uppfattade det här med att det skulle ha synliggjort fyra till fem tusen jobb. Jag är inte säker på att jag förstod den frågan.

Peter Persson (S): Det gäller sådana som bedömdes arbeta utanför lagens hank och stör och nu har skrivits in som reellt anställda.

Stefan Lundin, Visita: Nej, någon sådan siffra har vi inte sett. På frågan om vi bestrider det är svaret ja. Någon sådan siffra redovisad i någon utvärdering som är väl underbyggd har vi inte sett.

Det finns ingenting som tyder på att personalliggare har ökat inrapporterade lönesummor. Här hänvisar jag återigen till den senaste utvärdering som vetenskapligt har gjorts av HUI Research. Den motsäger helt påståendet att inrapporterade lönesummor, det vill säga ökat skatteunderlag, skulle ha inträtt till följd av personalliggarens införande.

Conny Svensson, Skatteverket: Jag är nationell samordnare på Skatteverket, och jag har jobbat med den här lagstiftningen sedan den infördes.

Den utvärdering som pågår inom ramen för riksdagen och utredningsinstitutet är viktig.

Frågan ställdes hur vi ser på regelkrångel. Den här lagstiftningen är väldigt viktig. Vi har drivit på delar i den, som ni säkert vet. Den har kommit till för sund konkurrens och konkurrens på lika villkor. Det är vi alla överens om.

Skatteverkets möjligheter till kontroll förändrades ordentligt när reformen kom 2007. Möjligheterna att göra så kallade Realtidskontroller är helt avgörande för oss.

Ofta är det vi som ska tolka lagstiftning, göra ställningstaganden, skriva föreskrifter och så vidare. Vad gäller det senaste som har varit på tapeten om barns registrering är det olyckligt att vi ännu inte har satt ned foten. Men lagstiftningen är utformad på ett sådant sätt. Det står ju klart och tydligt att barn under 16 år ska registreras i personalliggare. Men vi kommer att återkomma med tillämpning innan lagstiftningen träder i kraft.

Vi får ta höjd för det i tillämpningen. Vi får försöka att jobba med information och så vidare. Sedan en lång tid tillbaka har vi en oerhört viktig dialog med de branschorganisationer som sitter här. Det är oerhört värdefullt med den dialogen för oss, och vi tar också till oss den.

Jag vill verkligen poängtera att innan lagstiftningen träder i kraft kommer vi att förklara hur vi ser på dessa frågeställningar som är så heta just nu.

Cecilia Widegren (M): Tack så mycket för alla de inlägg som har gjorts här i dag. Företag och företagare är självklart grunden för vår tillväxt och våra jobb. Det ska vara lättare att göra rätt. Vi här har inga andra intentioner. När man minskar regelkrånglet måste man samtidigt se till att vidmakthålla den höga relativa skattemoral som vi har i Sverige för dem som faktiskt gör rätt för sig. Man ska också se till att ännu fler gör rätt för sig.

Era medskick är väldigt tydliga. Ni kräver ytterligare utvärderingar – jag säger det i plural för det är tydligt att det har varit någonting som inte har skötts under de senare åren – enhetlighet och träffsäkerhet.

Jag riktar min fråga till Visita och Sveriges Byggindustrier. Jag skulle vilja höra den andra sidan. Vi hörde just Skatteverkets inlägg om hur man uppfattar dialogen. Som bekant styr inte vi myndigheterna, det gör regeringen.

Hur uppfattar ni dialogen med Skatteverket? Det här arbetet har pågått under väldigt lång tid. Vi ska lära hur det arbetet i tillämpningen går till.

Carin Stoeckmann, Byggmästar'n i Skåne AB: Det beror på att vi har en dialog med Skatteverket på två olika sätt. Vi har en dialog om hur vi kan utveckla saker. Vi funderar över tolkningar och annat. Vi har till exempel träffat Conny regelbundet. Den dialogen tycker jag för vår del har fungerat i tre års tid.

Däremot är det snårigt, och det är ju inte Skatteverket som stiftar lag, det gör riksdagen. Medskicket om lagförändring måste komma hit. Men dialogen fungerar bra.

När vi har besök har vi en annan form av dialog. Där är det individuellt hur den dialogen ser ut.

Stefan Lundin, Visita: Vi har en mycket god dialog med Skatteverket. Vi har tillgång till Skatteverket, och vi upplever att man lyssnar på oss. Jag tror att Skatteverket i detalj vet var vi står i alla dessa frågor.

Däremot disponerar inte Skatteverket över grundproblemet. Men regelverkets utformning är i stora delar sådan att det inte går att genom enbart tillämpning komma till rätta med den här problematiken. Då krävs det förändringar i lagstiftningen.

Svaret är att vi har en god dialog med Skatteverket, men den är inte tillräcklig.

Olle Felten (-): Jag vill tacka för väldigt bra inspel i den här viktiga frågan. Det har lämnats många bra synpunkter som jag absolut tar med mig.

Jag har en fråga till Sveriges Byggindustrier. Det har här pratats mycket om att man utdöms kontrollavgifter som uppfattas som irrelevanta, tagna ur luften eller utdömda utan anledning.

Många pratar om det. Men jag skulle vilja veta lite mer om hur vanligt det är att man utdöms avgifter som verkligen uppfattas som irrelevanta.

Hur skulle nya tillämpningsföreskrifter från lagstiftaren kunna vara en väg att leda Skatteverket vidare att göra sina utdömningar av kontrollavgifter bättre?

Carin Stoeckman, Byggmästar'n i Skåne AB: Jag har fått kontrollavgifter. Det är en grej som behöver rättas till, och det är bemanningsföretagen. Det är svårt att få till kopplingen. Ett bemanningsföretag kan vara anlitat av flera aktörer på en byggarbetsplats. Det är svårt att få ihop vem som tillhör vem. Redan där kan man hejda vissa saker.

Vi har råkat ut för skolelever som kommer och inte ens jobbar. De är där under skoltid och missar ibland att checka in. Det kan behövas lite putsning på lagen där för att underlätta kontrollavgiftsbiten, kan jag tycka.

Det finns en annan praktisk grej. Vid ett tillfälle hade vi anmält en arbetsplats och sedan avanmält den därför att vi ansåg att den var klar. Det var ett litet servicejobb på runt 180 000. Men då fick vi ett besök, och då var arbetsplatsen inte längre anmäld. Då fick vi en kontrollavgift för att den inte var anmäld, trots att den hade varit det. Vi trodde att projektet var avslutat, men det var inte det. Någon annan åkte dit och gjorde ytterligare en liten grej.

Det finns lite grann här. Har man andemeningen och vill göra rätt ska det inte vara så lätt att få kontrollavgift. Men Skatteverket har i uppdrag att följa lagen. Återigen tycker jag att man måste peta i det här någon annanstans. Det är inte Skatteverkets tillämpning utan det är lagen.

Sofie Wilhelmsson, Sveriges Byggindustrier: Jag kan bara lägga till att jag får höra inspel från både små och stora företag. Det är framför allt små företag som hör av sig till mig och som har drabbats av kontrollavgifter för mindre förseelser. Man har försökt att göra rätt, men det har inte blivit rätt. Det kan

vara en person som har glömt att sätta i sitt ID06-kort, en person som är ensam på företaget och som har glömt att logga in. Man känner inte till att det går att logga in manuellt.

Man kör på helt enkelt, och sedan kommer Skatteverket dit för att göra kontroll. Tidigare var kontrollavgiften 15 000 kronor, dels 2 500 för att man inte var inloggad och sedan 12 500 därför att personalliggaren var så ofullständig att den inte kunde ligga till grund för kontroll.

Nu har Skatteverket lättat på det här, vilket vi tycker är jättebra. Men då dyker frågan upp om man är två personer i ett företag och en glömmet att logga in. Då kan Skatteverket fortfarande anse att personalliggaren är så ofullständig att den inte kan ligga till grund för kontroll. Då blir det 15 000 igen.

Det är svårt med gränsdragningarna, och det är här som vi tycker att en erinran i stället för kontrollavgift skulle vara en väldigt bra lösning på det här.

Dessutom vill jag passa på att slå ett slag för de generella befrielsegrunder som i dag finns i skatteförfarandelagens första kapitel. De gäller för hela skatteförfarandelagen, alltifrån ganska grova skatteundandraganden till kontrollavgifter. Här skulle vi gärna se att man införde befrielsegrunder som bara var till för kontrollavgifterna. De generella befrielsegrunderna tillämpas väldigt strikt i dag. Kontrollavgifterna passar inte riktigt in i det systemet. De ligger lite utanför, kan jag tycka. Där skulle man kunna se över om det inte är läge att införa egen befrielsegrund för kontrollavgifterna.

Conny Svensson, Skatteverket: När det gäller frågan om bemanningsföretag delar vi er uppfattning. Jag vill verkligen poängtera det.

Nu får vi arbetsgivardeklaration på individnivå. Det träder också i kraft vid halvårsskiftet för vissa branscher. Det är ytterligare en pusselbit som ska förbättra förutsättningarna för en sund och vettig konkurrens i dessa branscher.

Kopplingen mellan de företag som betalar ut löner och de företag som är registrerade i personalliggarna är ju oerhört viktig.

Anlitar man ett bemanningsföretag i ett byggföretag ska det vara registrerat i det företag som anlitar bemanningsföretaget. Det innebär att när vi ska göra kontroller får vi gå över ån efter vatten. Vi vill ha den här kopplingen. Den är viktig i sammanhanget.

När det gäller kontrollavgifterna är utformningen i lagstiftningen ganska tuff. Det står ju att man inte ska söka uppsåt eller ren oaktsamhet. Men jag vill verkligen poängtera att det inte är så vi tillämpar lagen. Vi efterger kontrollavgifter helt eller delvis, och det kommer att framgå i den utredning som pågår för fullt. 7 procent av de kontrollavgifter som är påförda är sådana som vi har satt ned delvis.

Vad gäller ett institut och erinran hade det nog varit välkommet om man på något sätt skulle kunna ha en grad innan kontrollavgifterna, och om man skulle kunna definiera hur det skulle kunna tillämpas. Jag vet att Visita trycker på. Det finns inom ramen för alkohollagen sedan några år tillbaka i tiden. Man

införde erinran vid sidan om varning om återkallelse, och det fungerar väl. Det skulle eventuellt kunna fungera väl här också.

Vi på Skatteverket håller på och tittar på om det ligger inom ramen för att man måste göra en lagändring eller inom ramen för det som Skatteverket kan ta beslut om. Vi har verkligen tagit intryck av diskussionerna om just de bitarna.

Rasmus Ling (MP): Tack alla föredragare! Det är jätteintressant att höra om detta från alla olika håll. Det är glädjande att det finns stor samstämmighet om behovet av att motverka osund konkurrens.

Det är klart att man bedömer systemen på lite olika sätt, men det är väl sunt. Det finns alltifrån de som vill avskaffa systemet helt och hållet till de som kanske tycker att det fungerar ganska väl eller vill göra mindre justeringar, putsningar och sådant.

Det var väl Svenskt Näringsliv som uttryckte att kostnaderna för systemet nu är högre än intäkterna. En del andra har också varit inne på att det är kostsamt, och man ifrågasätter vad vinsterna blir.

Vilka förändringar skulle kunna göras för att underlätta, utan att avveckla systemet helt och hållet? Erinran i stället för direkta sanktionsavgifter har förts fram. Men skulle till exempel digitala system kunna underlätta detta mer än i dag, utan att man för den sakens skull säger att man ska kasta systemet helt över bord och då riskera en kanske ovälkommen utveckling i förlängningen? Det skulle jag gärna vilja få en kommentar om.

Johan Fall, Svenskt Näringsliv: Det finns kanske företrädare här för de branscher som har träffats mer specifikt som kan fylla på. Men jag kan säga att en hel del av de farhågor som vi hade från början, inför att systemet skulle komma på plats, tyvärr har besannats.

Till att börja med ser vi att man måste göra en paus och inte gå vidare och utvidga det här ännu mer. Det här systemet kanske till och med är feltänkt i grunden. I stället ska man kanske gå tillbaka och titta på alla andra kontrollmöjligheter som finns inom de mer generella systemen. Som jag pekade på här har antalet skatterevisioner gått ned från 18 000 i början på 80-talet till runt 3 000 i år. Det är en ganska stor förändring. Man skulle behöva ta ett bredare grepp om vilka metoder som finns.

Om jag ska våga mig på att fundera lite mer fritt fanns det kanske en entusiasm för att sjösätta ett nytt system, att hitta på en speciallösning. Det kanske var det som låg lite till grund för att personalliggarsystemet kom på plats. Det var väl en vällovlig tanke. Men den enda riktigt gedigna utredning som har gjorts av systemet visade som sagt att det inte var särskilt lyckat. För just den del som omfattar frisörer och restaurangföretag visade det sig, enligt Nutek, kosta tre gånger mer än man fick in.

Det kan alltså finnas anledning att tänka om när det gäller hela systemet. Man bör åtminstone inte gå vidare direkt utan mer se till vad som finns inom

ramen för de generella kontrollsystemen och som eventuellt kan modifieras, snarare än att hitta på en speciallösning.

Stefan Lundin, Visita: Jag vill samla upp att den frågeställning och synpunkt som vi i grunden tycker borde vara viktigast att besvara är vilka effekter regleringen har haft. Vilken påverkan har den haft på eventuell svart ekonomi? Vilka skatteundandraganden har man kommit till rätta med? Hur mycket fusk hittar man?

Det var någonstans det som var syftet med lagstiftningen. Det är där vi menar att vi inte får några tillfredsställande svar. Ingenting tyder på att man når de syftena med regelverket. Då är vår uppfattning att när det gäller ett regelverk som inte träffar rätt, som inte är välformulerat för att komma till rätta med just den problematiken, kan man inte lösa det genom att skruva på frågor om erinran eller tillämpning av regelverket.

Varför ska vi ha kvar ett regelverk som inte fungerar och som inte uppnår det syfte som det var avsett att fylla?

Ordföranden: Då tar jag ordet och vänder mig till Conny.

Stefan framförde synpunkter här avslutningsvis; Visita var ännu tydligare i sin kritik tidigare. Jag tycker att en viktig utgångspunkt är att man lyssnar på de synpunkter som har framförts när det gäller de system som vi har nu, men det är också viktigt att hela tiden följa de administrativa kostnaderna för företagen. Min fråga är: Har syftet med lagen uppnåtts?

Conny Svensson, Skatteverket: Till att börja med är det välkommet att man gör utvärderingar av lagstiftningen. Det är såklart väldigt viktigt. Det har berörts här att det har gjorts två utvärderingar, och den senaste gjordes 2009. Det var Skatteverket som var inblandat, även om det som sagt även fanns externa aktörer. Eftersom Visita också vill avskaffa kassaregisterlagstiftningen kan jag lägga till att när det gäller det gjorde vi för några år sedan en utvärdering med externa aktörer – den gjordes på ett något annorlunda sätt. Den visade på en tydlig effekt i sammanhanget.

Jag kan också tillägga, som svar på ordförandens fråga, att vi är i begrepp att göra en utvärdering vad gäller byggbranschen. Vi har precis tagit beslut om det på Skatteverket. Vi kommer alltså att göra en utvärdering. Det är viktigt att vi har en förankring utanför Skatteverket när det gäller hur den kommer att genomföras och så vidare.

Som svar på ordförandens fråga om de tänkta effekterna av lagstiftningen har uppnåtts kan man väl säga att det i fråga om de här branscherna är viktigt för Skatteverket att kunna jobba i realtid. Vi behöver komma ut på fältet. Visst har revisionen gått ned. Det pekades tydligt på det här. Det handlar inte bara om att det har ersatts av den här typen av kontroller som Skatteverket gör. Mycket annat har också skett i sammanhanget.

Men en del i det här är såklart att vi jobbar ute på fältet med fältkontrollerna. Vi behöver komma in i ett tidigt skede och hitta de företag som är oseriösa och som ställer till det för de företag som försöker överleva. Jag kan tala om att vi gör det. Vi går vidare med utredningar. Vi gör revisioner. Vi gör skrivbordsutredningar med anledning av kontrollerna. Inom den insats som jag leder bygger alla revisioner helt och hållet på de kontroller som vi gör ute på fältet. De är alltså en viktig del i sammanhanget.

Om man jämför träffsäkerheten i våra utredningar med mycket annat som vi gör på Skatteverket kan vi se att den är betydligt högre vad gäller just den här typen av verksamheter. Vi får en helt annan ingång. Det handlar om att vi fastställer skatt i förlängningen.

Nu kommer fler byggstenar. Det som är oerhört viktigt – jag var inne på det – är arbetsgivardeklarationen på individnivå. Den kommer, när den kommer, i kombination med personalliggare att vara väldigt bra och såklart jätteviktig.

Jag vill också tillägga att det kommer lite i skymundan att tre nya branscher blir föremål för den här lagstiftningen från och med halvårsskiftet. Där är man oerhört positiv till det. Nu jobbar vi också mycket med att försöka klarlägga tillämpning, gränser och så vidare för vilka som ska ingå eller inte.

Vi tycker som sagt att förutsättningarna för Skatteverket att kunna jobba på ett bra och trovärdigt sätt och så vidare har förbättrats med möjligheterna till oannonserade kontroller, som vi gör inom ramen för personalliggarlagstiftningen och kassaregisterlagstiftningen.

Mathias Sundin (L): Ordförande! Min fråga går lite i linje med det som Rasmus var inne på, men den är kanske lite bredare. Jag tror att de flesta här har sagt att de var positiva till införandet av systemet. Alla är definitivt överens om det goda syfte som man ville uppnå med systemet. Men nu vill flera också avskaffa det.

Min fråga är: Vad bör vi ersätta det med för att ändå uppnå det syfte som vi är överens om? Johan från Svenskt Näringsliv svarade lite på det. Har ni andra några synpunkter på vad vi borde göra i stället, om systemet ska avskaffas och ersättas med ett nytt?

Johan Hellström, Björn Axén: Problemet är att vi har många frisörer som gör arbete utanför salong flera gånger om dagen. De ska in och ut och fram och tillbaka, och då glömmar man bort. Det är den mänskliga faktorn.

Vi vet exakt vem som jobbar exakt vilken dag och hur många timmar. Vi schemalägger månader framöver. Om det går att hitta ett system där vi med jämna mellanrum kan redovisa vilka personer som finns i vårt företag, hur många timmar de jobbar, vilka pengar de drar in och vilken skatt vi betalar kan ni jättegärna komma och kontrollera oss. Det går hur bra som helst. Men ni måste hitta ett system som innebär att jag måste göra det här vid färre tillfällen, inte för varenda person varenda dag flera gånger om dagen. Då glömmar man nämligen.

Om det går att hitta ett enklare system där jag som arbetsgivare tillsammans med det nya systemet kan tala om och visa per månad vilka personer som kommer att finnas på plats, hur mycket de jobbar och hur schemat ser ut kan ni komma och titta när ni vill. Det behövs ett enklare system så att det fungerar lättare för oss. Det vore toppen och skulle ta bort mycket administrativt jobb.

Ted Gemzell, Frisörföretagarna: Om man tittar på vår bransch och hur våra företag uppfattar det här kan man se att de som får kontroller – jag tror att jag talar för de flesta som sitter här i salen – generellt tycker: Vi är seriösa, vi uppfyller alla krav och vi tycker om att det finns kontrollverksamhet. Men vi tycker att det är fel företag som kontrolleras.

Uppfattningen är att vi skulle vilja se ett bättre samarbete med Skatteverket, där vi kan hjälpa till med information som leder till att man lättare kan pinpointa de företag som vi anser ligger utanför radarn.

Vi vill också på något sätt tala om för våra företag som följer lagar och regler att de som inte gör det faktiskt åker dit eller får påföljder på ett bättre sätt. Då skulle det skapas ett större förtroende för systemet. Men i dag finns det ingen sådan koppling. Därför har man inget sådant förtroende. Man tror bara att man kontrolleras och får orättfärdiga avgifter. Men alla andra, som inte följer systemet, går under radarn. Det är i alla fall våra medlemmars uppfattning.

Jag tror att vi kan hjälpas åt med nyckeltal, omsättningstal, prissättning, kostnadsindex etcetera. Vi kan titta på de bitarna tillsammans.

Erik Sjölander, Småföretagarnas Riksförbund: Jag tror att jämförelsen som Peter gjorde med stämpelklockan är viktig. Jag har också haft en sådan vid åtskilliga tillfällen i min ungdom. Där finns en individuell vinst för dig som arbetare, eftersom du kan få lägre lön om den inte sköts. Där är det alltså klart varför man har det systemet. Detsamma gäller när du kliver in på en arbetsplats där du behöver fylla i personalliggaren av säkerhetsskäl.

Men när jag ska skriva in mig i en personalliggare utan att det finns någon egen vinning med det och där jag inte alls förstår systemet – varför det ska vara med, i vilken ordning, när eller på vilket sätt jag är verksam – har jag inget värde av det, och jag kan inte förklara hur jag ska använda det. Utan det är någon annan som drabbas av det. Och den som vi egentligen ska göra det för är Skatteverket.

Om det var på det sättet att man kom åt svartarbete, om man hade varit effektiv i systemet, hade det väl funnits en vits med det och sans och fason. Men jag tror, precis som andra har varit inne på, att det inte går att mixtra med ett system som inte fungerar. Risken är, som det har varit många gånger i det här landet, att vi har ett bristfälligt system; sedan lägger vi på ett lager till och ett lager till.

Visa lite radikalism! Visa lite framåtanda, som andra länder i världen gör! Ta bort några regler! Lägg inte bara på, och gör det inte mer komplicerat och svårt!

Jeanette Bohman, Skivarps Gästgivaregård: Jag har under de senaste tre fyra veckorna fått hundratals mejl, sms, telefonsamtal och handskrivna brev från andra företagare i landet. De vittnar om att systemet inte fungerar över huvud taget. Det är enbart en närvarokontroll, som bestraffas med höga avgifter vid brist. Det var inte syftet.

Skatteverket är välkommet till mitt företag för att kontrollera mina skatter, vem som är ägare och så vidare. Men att man bestraffas för att ha glömt skriva i sitt namn eller att skriva ut sig när man går hem – det är nämligen det som görs – måste bort ur systemet. Det ska inte vara syftet.

Som Carin har lyft upp flera gånger undrar jag också varför våra skolelever ska skrivas in. Varför ska vi straffas för att de glömmet? Det är också ett förlegat system. Det är skolan som är ansvarig för dem. Varför ska jag behöva betala för att de glömmet? Det har dessutom ingenting med mina skatter att göra över huvud taget.

Andra saker som kommer fram är att man vill göra det här för att kontrollera vem som är ägaren till företaget. De flesta av oss i Sverige har legitimation. Om Skatteverket inte har en koppling till Bolagsverket eller egna papper på vem som äger företaget finns allabolag.se i alla telefoner. Det är väldigt enkelt. Vi ska inte behöva ha ett personalliggarsystem för att Skatteverket ska kunna kontrollera vem som är ägare till ett företag.

Jag förstår inte att den nya lagen innebär att vi som ägare ska skriva in oss i personalliggaren. Vad har det för syfte? Vad är det ni vill veta egentligen? Det förstår jag inte.

Stefan Lundin, Visita: Vi har en lagstiftning som vi inte upplever når de avsedda syftena. Avvaktar man med att tänka tanken att den ska avskaffas bara för att man vill hitta något att ersätta den med? Man måste för det första fundera på vilka problem som man egentligen vill komma till rätta med. Det behöver för övrigt också belysas – svartarbetet, skatteundrandraganden. Om vi ska vara ärliga finns det inga riktigt bra belysningar av hur det ser ut egentligen. Vilket problem är det som man vill lösa med en reglering?

För det andra måste man fundera på hur regleringen i så fall kan utformas, så att vi kommer åt just de problemen och så att man inte, som i dag, träffar seriösa företag, där ingen tror att det finns något fusk, med kontrollavgifter.

Den tankegången skulle jag vilja att man hade kring det här.

Conny Svensson, Skatteverket: När det gäller ägarbiten beror det inte på att Skatteverket eller egentligen lagstiftaren vill veta vem som är ägaren. Det

handlar om det som är viktigt i sammanhanget: att vi ska kunna använda informationen från kontrollerna för de fördjupade utredningarna, för att kunna fastställa skatter och avgifter. Ägarens arbetsinsats och det arbete som man lägger ned är många gånger helt avgörande för att vi ska kunna räkna fram det. Det är grunden.

Jag är väl medveten om att det i vissa företagsformer inte är rättvisande på något sätt. Men lagstiftningen är utformad på det sättet. Det handlar om det och inte om att vi vill veta vem som är ägare till företaget.

Momodou Jallow (V): Precis som Rasmus sa tidigare är det väldigt viktigt att höra era synpunkter på det här. Vi stiftar inte lagar för att framför allt göra livet krångligare för företagare, utan vi gör det för att skapa ordning och reda och för att se till att det kommer in lite skattepengar i kassan så att vi ska kunna finansiera välfärden. Det är alltså viktigt. Och därför är era synpunkter otroligt viktiga för oss.

Jag tror att Stefan nämnde något om att det här med skatteundandragande inte har belysts riktigt. Jag vet inte om jag håller med. Jag tycker att vi alla är medvetna om att det finns företag och människor som sysslar med skatteundandragande och skattefusk och som utnyttjar människor. Det är ett faktum. Det finns siffror på det. Det är viktigt att vi är medvetna om det. Det är politikens roll att se till att det förebyggs och att det inte ska förekomma. Den här lagstiftningen har just det som syfte. Många här har sagt att de håller med om att syftet var väldigt gott från början.

Det är också tydligt att när man väl har stiftat lagar och de sätts igång i samhället är det viktigt att man utvärderar dem, för att se om de har uppnått sitt syfte eller inte. Flera av er har påpekat att det är viktigt att man utvärderar och ser om syftet är uppnått eller inte. Och det är något som jag är glad att Skatteverket har sagt att de ska göra. Det är viktigt att de gör det också.

Min fråga är egentligen riktad till alla här, men framför allt till Stefan Lundin och Johan Fall, från Svenskt Näringsliv. Det sägs att man ska fokusera på dem som fuskar, vilket är sant. Men hur ska man kunna identifiera de som fuskar om man inte tillämpar lagstiftningen för alla och ser till att faktiskt använda verktyg för att identifiera just de som fuskar?

Det sägs att den mänskliga faktorn är ett problem. Folk gör misstag och glömmer att stämpla in och så vidare. Jag förstår det. Men samtidigt skulle den som fuskar använda samma ursäkter: Det är ju folk som glömmer att stämpla. Det är maskinerna som inte fungerar. Därför är det viktigt att man tillämpar lagen lika för alla, så att man kan identifiera oseriösa företagare och näringsidkare. Det är tanken.

Är det rimligt att säga att vi kanske behöver se över lagstiftningen och titta på hur man kan förbättra den för att kunna se hur vi ska träffa just de som fuskar? Eller tycker ni att den ska avskaffas helt och hållet, beroende på den problematik som vi har hört om här i dag?

Stefan Lundin, Visita: Till att börja med är vi helt ense om vikten av att motverka skattefusk. Vi förnekar inte att det finns. Det förekommer; jag säger inte att det inte gör det. Men för oss är det viktigt att tänka på att bilden av exakt hur skattefusket ser ut – det som man egentligen vill komma åt – inte finns målad i dag. Och det är ett problem i sig.

Det är inte primärt kontrollerna som är ett problem för företag. Att represiva och fiskala myndigheter har ett dilemma i att hitta rätt, hitta problem och hitta fusk eller brottslighet eller vad det nu kan vara är generellt. Vi har egentligen ingen invändning mot att det görs kontroller. Jag tror att såväl Skatteverket som Polismyndigheten och Ekobrottsmyndigheten har metoder för att kunna hitta olika typer av fusk.

Det vi säger är att ett system med personalliggare som innebär att man belastar företag med administrativa skyldigheter och kontrollavgifter – företagen har betalat hundratals miljoner i kontrollavgifter – inte leder till effektiv bekämpning av eventuellt fusk. Det är utifrån det perspektivet vi menar att man ska avskaffa personalliggaren.

Det är en annan sak att det kan finnas behov av att titta på andra sätt för att effektivisera arbetet mot fusk.

Johan Fall, Svenskt Näringsliv: Jag kan instämma. Stefan Lundin formulerar det mycket väl. Jag kan bara upprepa att Svenskt Näringslivs syn när frågan var uppe från allra första början var att vi såg en hel del problem. Vår fruktan var att det skulle kosta mer än det smakade. Anledningen till att vi ändå tillstyrkte att man skulle införa det var att det fanns positiva branscher, däribland Visita som nu har gjort andra erfarenheter. Och det får man respektera.

Då ligger det kanske närmare till hands att inte längre ha systemet. Det har nu visat sig i den enda seriösa utvärdering som har gjorts att det inte får den effekt som man hade hoppats på.

Sveriges Byggindustrier är här, och vi har fått lite olika besked. Det verkar som att det finns en skiljelinje mellan större och mindre medlemsföretag. Sveriges Byggindustrier kanske vill kommentera det lite mer?

Men det finns också den dimension som jag lyfte upp i slutet, det vill säga att skatteuttagets omfattning säkert också har en påverkan på lojaliteten mot skattesystemet. Det ska man också ha med sig, om man lyfter blicken lite grann.

Sofie Wilhelmsson, Sveriges Byggindustrier: Det gällde skillnaden mellan de små och stora företagen?

Johan Fall, Svenskt Näringsliv: Ja, det är i alla fall de kommentarerna jag har hört från er. Det finns positiva uppfattningar, men det finns också negativa uppfattningar i er bransch. Jag kanske ska tillägga att det inte har funnits lika länge där som i restaurangbranschen, där man har varit mer kritisk.

Sofie Wilhelmsson, Sveriges Byggindustrier: Absolut! Man kan väl säga generellt att de större företagen har en annan organisation och större administration och har lättare att svälja den här typen av pålagor, eller vad man ska kalla det. För de mindre företagen, där det kanske är en person som hanterar allt, blir det en ytterligare pålaga. Det hörde vi också från både Företagarna och Småföretagarnas Riksförbund.

Det är tufft att hålla sig ajour med reglerna. Och det är, eller kan åtminstone vara – vi ska inte överdriva det – relativt stora investeringar som man behöver göra i den typen av utrustning som man faktiskt behöver. Vi kan alltså säga att det finns en skiljelinje där.

Det finns en del stora företag hos oss som kanske också börjar ifrågasätta nyttan med systemet nu och om syftet faktiskt uppfylls. Vi står och väger, kan man väl säga.

Thomas Håkanson, Ekenhuset AB: Om vi tittar på mitt företag kan vi se att personalliggarlagen inte har bidragit till någon ökad skatteintäkt alls, möjligtvis moms på den utrustning som vi har köpt. Frågan blir om personalliggarlagen är instrumentet för att fånga upp vad som pågår i samhället eller inte. Och vad är alternativet?

Man behöver nog titta lite bredare för att hitta de åtgärder som behövs för att fånga upp den del som inte sköter sig.

Sofie Wilhelmsson, Sveriges Byggindustrier: Utifrån vårt perspektiv – Skatteverket kan säkert hålla med om det – ser vi att man inte kommer åt det svartaste svarta med personalliggare och kanske inte heller med arbetsgivardeklarerationer på individnivå. För dem som vill strunta i systemet och helt ställa sig utanför gör de här systemen varken till eller från. De befinner sig på en helt annan nivå, och där blir inloggning i en personalliggare och att lämna en arbetsgivardeklaration bara ytterligare två saker att strunta i. Det behöver man andra verktyg för att komma åt.

Erik Sjölander, Småföretagarnas Riksförbund: Jag menar att det är en fråga om attityd till företagare. Om man från er nivå här i riksdagen utgår från att alla företagare är skummisar som måste kontrolleras är det en felaktighet. De allra flesta av oss vill nämligen göra rätt. Gör det bara enkelt, så att vi har en möjlighet att göra det! Men utgå inte från att vi försöker smita undan, göra något konstigt eller svart eller något sådant.

Den attityd som ni har till företagande återspeglas också i möjligheterna. Som Conny säger ska vi före den 1 juli – om tre veckor – hinna få reda på hur reglerna ska tolkas. Vilka andra i det här landet skulle acceptera att få tre veckor på sig för att få reda på hur genomgripande regler, som påverkar det privata livet och företagslivet, ska fungera? Ingen annan skulle, vad jag kan förstå, kunna utsättas

för det. Men när det gäller företagare tänker man något i stil med: Ni klarar det. Ni får flytta någon annanstans. Det finns andra länder.

Ordföranden: Det blev det sista inspelet här. Tack för de inspel som har kommit! Det har varit värdefullt, väldigt tydligt och rakt utan några omskrivningar. Det är angeläget att den kritik som näringslivsorganisationer och enskilda företagare framför tas till vara.

Det är också viktigt att det sker en kontinuerlig uppföljning av regelverk och att en utvärdering av de administrativa kostnaderna görs. Det är viktigt att det blir lättare att driva företag och att även skatteadministration inkluderas i det regelförenklingsarbete och arbete för minskad administration som har varit i fokus i den politiska debatten under ett antal år nu.

Jag är själv företagare. Jag var i alla fall verksam innan jag hamnade här i riksdagen. Det är med den utgångspunkten lätt för mig att hålla med om den kritik som har framförts här. Politiken måste ge långsiktiga, tydliga, förutsägbara och rättssäkra spelregler. Men det måste också myndigheterna göra i sin utövning av det uppdrag de har att fullfölja från regeringen. Om vi ska få ett bättre företagsklimat är det angeläget att också de system som myndigheter inför upplevs som och är funktionella. I annat fall kommer det alltid att finnas en misstro, mot såväl systemen som myndigheterna som är satta att hantera dem.

Med det vill jag återigen rikta ett stort tack till alla er som har medverkat men också till övriga i lokalen som har tagit del av utfrågningen. Den är härmed slut.

2015/16:RFR1	KONSTITUTIONSUTSKOTTET Statsråds medverkan i konstitutionsutskottets granskning
2015/16:RFR2	FINANSUTSKOTTET Finansutskottets offentliga utfrågning om den aktuella penningpolitiken den 24 september 2015
2015/16:RFR3	FÖRSVARSKOTTET Om krisen eller kriget kommer – En uppföljning av informationsinsatser till allmänheten om den enskildes ansvar och beredskap Huvudrapport och Bilagor
2015/16:RFR4	KULTURUTSKOTTET Är samverkan modellen? En uppföljning och utvärdering av kultursamverkansmodellen
2015/16:RFR5	FINANSUTSKOTTET Öppna utfrågning om den aktuella penningpolitiken den 12 november 2015
2015/16:RFR6	FINANSUTSKOTTET Utvärdering av Riksbankens penningpolitik 2010–2015
2015/16:RFR7	FINANSUTSKOTTET Review of the Riksbank's Monetary Policy 2010-2015
2015/16:RFR8	SKATTEUTSKOTTET Punktskattehöjningar på alkohol- och tobaksprodukter – skatteeffekter och påverkan på den oregistrerade anskaffningen av dessa produkter
2015/16:RFR9	CIVILUTSKOTTET Miljömärkning av produkter – En översikt över de miljömärkningar av produkter som finns i Sverige och i de övriga nordiska länderna
2015/16:RFR10	KONSTITUTIONSUTSKOTTET OCH JUSTITIEUTSKOTTET Konstitutionsutskottets och justitieutskottets hearing om radikalisering och rekrytering till våldsbejakande extremism i den digitala miljön
2015/16:RFR11	KULTURUTSKOTTET Kulturutskottets seminarium om kultursamverkansmodellen
2015/16:RFR12	FINANSUTSKOTTET Offentlig utfrågning om den aktuella penningpolitiken 23 februari 2016
2015/16:RFR13	SOCIALUTSKOTTET Cancervården – utmaningar och möjligheter
2015/16:RFR14	TRAFIKUTSKOTTET Kollektivtrafiklagen – en uppföljning
2015/16:RFR15	CIVILUTSKOTTET Inventering av forskning inom civilutskottets beredningsområde 2016

2015/16:RFR16	UTBILDNINGSKOTTET Utbildningsutskottets offentliga utfrågning inför proposition om forskning och innovation
2015/16RFR17	KULTURUTSKOTTET Offentlig utfrågning om förutsättningar för svensk film
2015/16RFR18	UTBILDNINGSKOTTET Digitaliseringen i skolan – dess påverkan på kvalitet, likvärdighet och resultat i utbildningen
2015/16RFR19	UTBILDNINGSKOTTET Autonomi och kvalitet – ett uppföljningsprojekt om implementering och effekter av två högskolereformer i Sverige
2015/16RFR20	FINANSUTSKOTTET Offentlig utfrågning om utvärderingen av penningpolitiken 2010-2015 12 maj 2015
2015/16RFR21	FINANSUTSKOTTET Öppen utfrågning om Finanspolitiska rådets rapport 2016
2015/16RFR22	UTBILDNINGSKOTTET Utbildningsutskottets öppna utfrågning om lärarbrist
2015/16RFR23	SOCIALUTSKOTTET Socialutskottets seminarium om cancervården – utmaningar och möjligheter
2015/16RFR24	UTBILDNINGSKOTTET Utbildningsutskottets öppna utfrågning om brist på utbildade inom naturvetenskap och teknik
2015/16RFR25	NÄRINGSUTSKOTTET Näringsutskottets offentliga utfrågning om piratkopiering och andra rättighetsintrång på den digitala marknaden
2015/16RFR26	TRAFIKUTSKOTTET Offentlig utfrågning om finansieringsmodeller för transportinfrastruktur
2015/16RFR27	CIVILUTSKOTTET Civilutskottets offentliga utfrågning om familjerätten är i takt med tiden

2016/17:RFR1	TRAFIKUTSKOTTET It-infrastrukturen – i dag och i framtiden
2016/17:RFR2	CIVILUTSKOTTET Uppföljning av den nya fastighetsmäklarlagen
2016/17:RFR3	FINANSUTSKOTTET Offentlig utfrågning om den aktuella penningpolitiken den 27 september 2016
2016/17:RFR4	UTBILDNINGSPOLITIKUTSKOTTET Forskarskolor för lärare och förskollärare – en uppföljning av fyra statliga satsningar
2016/17:RFR5	FINANSUTSKOTTET Öppen utfrågning om den aktuella penningpolitiken den 15 november 2016
2016/17:RFR6	SOCIALFÖRSÄKRINGSUTSKOTTET Socialförsäkringsutskottets offentliga utfrågning om Finsams fortsatta utveckling - nästa steg
2016/17:RFR7	MILJÖ- OCH JORDBRUKSPOLITIKUTSKOTTET Uppföljning av systemet med överlåtbara fiskerättigheter i det pelagiska fisket
2016/17:RFR8	SKATTEUTSKOTTET OCH NÄRINGSUTSKOTTET Konkurrenskraften hos svenska multinationella företag i ljuset av nya regler inom internationell beskattning
2016/17:RFR9	CIVILUTSKOTTET Civilutskottets offentliga utfrågning om marknadsföring i sociala medier
2016/17:RFR10	NÄRINGSUTSKOTTET Uppföljning av handlingsplanen för kulturella och kreativa näringar 2010–2012
2016/17:RFR11	SKATTEUTSKOTTET Skatteutskottets seminarium om Skattereformen 25 år – dess historia och framtid
2016/17:RFR12	KULTURUTSKOTTET Statens idrottspolitiska mål – en uppföljning med inriktning på barn och ungdomar
2016/17:RFR13	FINANSUTSKOTTET Öppen utfrågning om den aktuella penningpolitiken den 14 mars 2017
2016/17:RFR14	SOCIALUTSKOTTET Socialutskottets offentliga utfrågning om kompetensförsörjningen inom hälso- och sjukvården
2016/17:RFR15	KULTURUTSKOTTET Offentlig utfrågning om framtidens public service
2016/17:RFR16	TRAFIKUTSKOTTET Offentlig utfrågning om ett ökat kollektivt resande för framtiden

2016/17:RFR17	CIVILUTSKOTTET Offentlig utfrågning Riktvärden för trafikbuller
2016/17:RFR18	SOCIALFÖRSÄKRINGSUTSKOTTET Offentlig utfrågning om åtgärder för lägre sjukfrånvaro och om hanteringen av regionala skillnader i sjukförsäkringen
2016/17:RFR19	FINANSUTSKOTTET Offentlig utfrågning om Finanspolitiska rådets rapport 2017
2016/17:RFR20	TRAFIKUTSKOTTET Offentlig utfrågning om it-infrastrukturen – i dag och i framtiden
2016/17:RFR21	NÄRINGSUTSKOTTET Näringsutskottets offentliga utfrågning om framtidens innovations- och entreprenörskapsklimat
2016/17:RFR22	FINANSUTSKOTTET Finansutskottets offentliga utfrågning om den finansiella stabiliteten den 13 juni 2017
2016/17:RFR23	KULTURUTSKOTTET Kulturutskottets seminarium om statens idrottspolitiska mål med inriktning på barn och ungdomar
2016/17:RFR24	SKATTEUTSKOTTET Skatter som drivkrafter för företags lokalisering

2017/18:RFR1	KONSTITUTIONSUTSKOTTET Öppen utfrågning om Riksrevisionen - en del av riksdagens kontrollmakt
2017/18:RFR2	ARBETSMARKNADSUTSKOTTET Vägen till arbete för unga med funktionsnedsättning – en uppföljning och utvärdering
2017/18:RFR3	FINANSUTSKOTTET Offentlig utfrågning om den aktuella penningpolitiken 28 september 2017
2017/18:RFR4	CIVILUTSKOTTET Civilutskottets offentliga utfrågning om barns skuldsättning
2017/18:RFR5	SOCIALUTSKOTTET Samordnad individuell plan (SIP) – en utvärdering
2017/18:RFR6	NÄRINGSUTSKOTTET Näringsutskottets offentliga utfrågning om internationell handel
2017/18:RFR7	KULTURUTSKOTTET Offentlig utfrågning om framtidens spelpolitik
2017/18:RFR8	FINANSUTSKOTTET Offentlig utfrågning om finansiell stabilitet och makrotillsyn den 23 januari 2018
2017/18:RFR9	ARBETSMARKNADSUTSKOTTET Offentlig utfrågning om vägen till arbete för unga med funktionsnedsättning – en uppföljning och utvärdering
2017/18:RFR10	SOCIALUTSKOTTET Personlig assistans – effekter av rättsutvecklingen
2017/18:RFR11	KONSTITUTIONSUTSKOTTET Forskarhearing om nya svenskar och demokratin
2017/18:RFR12	FINANSUTSKOTTET Offentlig utfrågning om den aktuella penningpolitiken den 6 mars 2018
2017/18:RFR13	TRAFIKUTSKOTTET Fossilfria drivmedel för att minska transportsektorns klimatpåverkan – flytande, gasformiga och elektriska drivmedel inom vägtrafik, sjöfart, luftfart och spårbunden trafik
2017/18:RFR14	TRAFIKUTSKOTTET Offentlig utfrågning om konkurrens på lika villkor inom luftfarts- och åkerinäringarna
2017/18:RFR15	UTBILDNINGSUTSKOTTET Offentlig utfrågning om trygghet och studiero i skolan
2017/18:RFR16	TRAFIKUTSKOTTET Järnvägstunnlar och skogsbilvägar – en uppföljning av klimatanpassningsåtgärder för infrastruktur
2017/18:RFR17	FINANSUTSKOTTET Öppen utfrågning om Riksbankens rapport Redogörelse för penningpolitiken 2017
2017/18:RFR18	FÖRSVARsutskOTTET Försvarsutskottets offentliga utfrågning om cybersäkerhet

2017/18:RFR19	FINANSUTSKOTTET Öppen utfrågning om Finanspolitiska rådets rapport Svensk finanspolitik 2018
2017/18:RFR20	SOCIALFÖRSÅKRINGSUTSKOTTET Regeringens resultatredovisningar i ett 20-årigt perspektiv – utgiftsområde 8 Migration
2017/18:RFR21	Seminarium om Agenda 2030
2017/18:RFR22	FINANSUTSKOTTET Öppen utfrågning med anledning av Riksrevisorenas årliga rapport 2018 och Riksrevisionens uppföljningsrapport 2018
2017/18:RFR23	KULTURUTSKOTTET Öppet seminarium om Efter #metoo – hur går vi vidare?
2017/18:RFR24	UTBILDNINGSPOLITISKA UTSKOTTET Studie- och yrkesvägledning i grundskolan och gymnasieskolan – en uppföljning
2017/18:RFR25	TRAFIKUTSKOTTET Offentlig utfrågning om fossilfria drivmedel för att minska transportsektorns klimatpåverkan
2017/18:RFR26	TRAFIKUTSKOTTET Offentlig utfrågning om anpassning av väg och järnväg till ett förändrat klimat

2018/19:RFR1	FINANSUTSKOTTET Offentlig utfrågning om den aktuella penningpolitiken den 8 november 2018
2018/19:RFR2	FINANSUTSKOTTET Öppen utfrågning om finansiell stabilitet den 5 februari 2019
2018/19:RFR3	TRAFIKUTSKOTTET Offentlig utfrågning om transportsektorns bidrag till att uppfylla klimatmålen