

Effektivare kontrollmöjligheter i systemen för rot, rut, grön teknik och personalliggare

*Slutbetänkande av 2022 års skatteförfarandeutredning
– åtgärder mot fusk och arbetslivskriminalitet*

Stockholm 2024



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2024:61

SOU och Ds finns på [regeringen.se](https://www.regeringen.se) under Rättsliga dokument.

Svara på remiss – hur och varför
Statsrådsberedningen, SB PM 2021:1.

Information för dem som ska svara på remiss finns tillgänglig på [regeringen.se/remisser](https://www.regeringen.se/remisser).

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet

Omslag: Elanders Sverige AB

Tryck och remisshantering: Elanders Sverige AB, Stockholm 2024

ISBN 978-91-525-1001-8 (tryck)

ISBN 978-91-525-1002-5 (pdf)

ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Regeringen beslutade den 16 juni 2022 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att se över uppgifterna på individnivå i arbetsgivardeklarationen och vissa frågor kopplade till personalliggare samt till skattereduktion för hushållsarbete och grön teknik. Den del av uppdraget som avser uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen redovisades i delbetänkandet En utvecklad arbetsgivardeklaration – åtgärder mot missbruk av välfärdssystemen (SOU 2023:47).

Till särskild utredare förordnades från och med den 8 augusti 2022 numera lagmannen Åsa Ståhl. Därtill utsågs följande experter. Förordnandena gäller från och med den 1 september 2022 om inget annat anges.

- Skatteexperten Sofie Wilhelmsson Agrén (Byggföretagen)
- Skatteexperten Katarina Bartels (Svenskt Näringsliv)
- Juristen Marcus Carlbrand (Svenska Byggnadsarbetareförbundet)
- Departementssekreteraren Katrin Fahlgren (Finansdepartementet) till och med den 31 december 2022
- Departementsrådet Karin Hermanrud (Arbetsmarknadsdepartementet)
- Kammaråklagaren Daniel Larson (Ekobrottsmyndigheten) till och med den 31 oktober 2023
- Numera gruppchefen Malin Leo Leander (Polismyndigheten)
- Kanslirådet Lars Modig (Arbetsmarknadsdepartementet) till och med den 6 februari 2023
- Utredaren Mattias Schulstad (Landsorganisationen i Sverige)

- Verksjuristen Johan Smith (Migrationsverket) till och med den 31 januari 2023
- Verksamhetsutvecklaren Patrik Söderhielm (Försäkringskassan) till och med den 31 december 2023
- Numera skattejuristen Pia Blank Thörnroos (Skatteverket)
- Departementssekreteraren Jonatan Vesterman (Finansdepartementet)
- Rättssakkunniga Sofia Kinnunen Bengtsson (Finansdepartementet) från och med den 1 januari 2023
- Rättsliga experten Hampus Forssell (Migrationsverket) från och med den 1 februari 2023 till och med den 31 oktober 2023
- Rättsliga experten Annika Eriksson (Migrationsverket) från och med den 1 november 2023
- Kammaråklagaren Tomas Eriksson (Ekobrottsmyndigheten) från och med den 1 november 2023
- Inspektören Angelica Sandström (Arbetsmiljöverket) från och med den 1 november 2023 till och med den 12 mars 2024
- Försäkringsutredaren Johan Bengtsson (Försäkringskassan) från och med den 1 januari 2024
- Numera t.f. kammarrättslagmannen Magnus Lundberg (Kammarrätten i Göteborg) från och med den 15 januari 2024
- Inspektören Pernilla Nordlund (Arbetsmiljöverket) från och med den 13 mars 2024.

Som sekreterare anställdes från och med den 8 augusti 2022 kammarrättsfiskalen Helen Ljungbeck och numera t.f. kammarrättslagmannen Magnus Lundberg. Tf. assessorn Hanna Egelrud anställdes som sekreterare från och med den 1 januari 2024. Magnus Lundberg entledigades den 15 januari 2024.

Utredningen har antagit namnet 2022 års skatteförfarandeutredning – åtgärder mot fusk och arbetslivskriminalitet.

Härmed överlämnas slutbetänkandet *Effektivare kontrollmöjligheter i systemen för rot, rut, grön teknik och personalliggare* (SOU 2024:61). Till betänkandet fogas ett särskilt yttrande av experten Pia Blank Thörnroos. Uppdraget är med detta slutfört.

Stockholm i augusti 2024

Åsa Ståhl

/Hanna Egelrud
Helen Ljungbeck

Innehåll

Förkortningar	21
Sammanfattning	23
1 Författningsförslag	45
1.1 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	45
1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete	52
1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (2020:1066) om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik.....	55
1.4 Förslag till förordning om ändring i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet	58
1.5 Förslag till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261)	60
2 Utredningens uppdrag och arbete	63
2.1 Utredningens uppdrag.....	63
2.2 Utredningens arbete	64
2.3 Betänkandets disposition.....	65

DEL 1 Skattereduktion för hushållsarbete och installation av grön teknik

3	Aktuella bestämmelser	69
3.1	Vilka arbeten kan ge skattereduktion?	70
3.1.1	Rutarbete	70
3.1.2	Rotarbete	71
3.1.3	Installation av grön teknik.....	71
3.2	Villkor för skattereduktion.....	72
3.2.1	Hushållsarbete.....	72
3.2.2	Installation av grön teknik.....	74
3.3	Närmare om fakturamodellen.....	75
3.4	Begäran om utbetalning	75
3.5	Statistik.....	77
4	Arbetslivskriminalitet hänförlig till hushållsarbete och installation av grön teknik	79
4.1	Systemen är utsatta för kvalificerad välfärdsbrottslighet.....	80
4.2	Systemen är utsatta även för arbetslivskriminalitet.....	81
4.2.1	Begreppet arbetslivskriminalitet	82
4.2.2	Omfattning.....	83
4.2.3	Riskbranscher.....	85
4.2.4	Arbetslivskriminalitet inom företag som utför rot- och rutarbeten	87
4.3	Arbetslivskriminalitet med koppling till underentreprenörer och bemanningsföretag	91
4.3.1	Allmänt om underentreprenörer och bemanningsföretag.....	92
4.3.2	Användning av underentreprenörer och bemanningsföretag.....	95
4.3.3	Arbetslivskriminalitet	98
5	Vissa avgränsningar och utgångspunkter	101
5.1	Avgränsningar.....	101

5.2	Åtgärder för att motverka arbetslivskriminalitet måste förhålla sig till skattereduktionens syfte	103
5.3	Särskilt om fakturamodellen	104
5.4	Befintliga kontroller och vikten av kontroll.....	105
5.4.1	Skatteverkets kontrollverksamhet.....	105
5.4.2	En effektiv kontroll krävs för skattesystemets legitimitet	108
5.4.3	De uppgifter som lämnas när utbetalning begärs ger ett gott underlag för riskbaserade kontroller	109
6	Ytterligare krav på utförare bör inte införas	111
6.1	Krav enligt nuvarande reglering	112
6.1.1	Godkännande för F-skatt.....	112
6.1.2	Villkor för godkännande och återkallelse av F-skatt.....	113
6.1.3	Personer som omfattas av prövningen	114
6.1.4	Närmare om vissa villkor	115
6.1.5	Särskilda skäl.....	118
6.1.6	Föreslagna förändringar på F-skattens område... ..	118
6.2	Ytterligare krav på utförare som kan vara relevanta.....	119
6.3	Ytterligare krav behöver kunna kontrolleras av köparen ...	122
6.3.1	Köparen riskerar betalningsansvar vid nekad skattereduktion.....	123
6.3.2	Det är inte lämpligt att införa hinder mot avtalsvillkor om betalningsansvar	126
6.4	Ytterligare krav förutsätter ett särskilt system för kvalificering och/eller uteslutning av utförare	127
6.5	Ett särskilt system för kvalificering och/eller uteslutning av utförare bör inte införas.....	130
6.5.1	Ett särskilt system för kvalificering och uteslutning av utförare	131
6.5.2	Ett särskilt system för enbart uteslutning av utförare	134

6.6	Alternativa åtgärder som ligger utanför utredningens uppdrag.....	135
6.6.1	Förändringar av F-skattesystemet	135
6.6.2	Ett bidrag till utföraren i stället för skattereduktion för köparen.....	136
7	Uppgifter i begäran om utbetalning.....	139
7.1	Uppgifter som ska lämnas enligt dagens regelverk	139
7.2	Uppgifter om de fysiska personer som har arbetat bör inte lämnas i begäran	141
7.3	Uppgifter om underentreprenörer och bemanningsföretag	144
7.3.1	Vikten av kontroll och befintliga kontrollmöjligheter.....	144
7.3.2	En skyldighet att lämna uppgifter om vilka underentreprenörer och bemanningsföretag som har anlåtats bör inte införas.....	146
7.3.3	En skyldighet att ange om underentreprenörer eller bemanningsföretag har eller inte har anlåtats bör införas.....	157
7.4	Uppgifterna ska lämnas på heder och samvete	162
8	Andra åtgärder för bättre kontroll.....	167
8.1	Förbättrad kontroll av vissa utförare.....	167
8.1.1	Regleringen om yrkestrafiktillstånd	168
8.1.2	Uppgiftsskyldighet för Skatteverket i förhållande till Polismyndigheten	170
8.2	En möjlighet till tredjemansföreläggande ska införas	178
8.2.1	Tredjemansföreläggande skulle öka Skatteverkets möjligheter till kontroll.....	179
8.2.2	Möjlighet till föreläggande saknas i dag.....	180
8.2.3	Skatteverket ska få möjlighet att förelägga tredje man att lämna uppgift	181
8.2.4	Undantag från kontroll.....	184
8.2.5	Vite och överklagbarhet.....	184
8.2.6	Personuppgiftsbehandling och integritet	186

8.3	Åtgärder som inte bör införas.....	187
8.3.1	Godkännande från köpare före utbetalning.....	187
8.3.2	Skattereduktion endast för arbete som utförts av utförarens egen personal.....	190
9	Konsekvensanalys.....	195
9.1	Sammanfattning av förslagen	195
9.2	Förslaget om fler uppgifter i begäran om utbetalning.....	196
9.2.1	Problemet och vad som ska uppnås.....	196
9.2.2	Förslaget i korthet	197
9.2.3	Konsekvenser om inga åtgärder vidtas	197
9.2.4	Alternativa åtgärder	198
9.2.5	Konsekvenser för offentliga finanser	199
9.2.6	Konsekvenser för företag.....	200
9.2.7	Konsekvenser för enskilda	202
9.2.8	Konsekvenser för brottsbekämpande och rättsvårdande myndigheter samt domstolar	202
9.2.9	Övriga konsekvenser.....	202
9.3	Förslaget om att uppgifter i begäran om utbetalning ska lämnas på heder och samvete	203
9.3.1	Problemet och vad som ska uppnås.....	203
9.3.2	Förslaget i korthet	203
9.3.3	Konsekvenser om inga åtgärder vidtas	203
9.3.4	Alternativa åtgärder	204
9.3.5	Konsekvenser för offentliga finanser	204
9.3.6	Konsekvenser för företag.....	205
9.3.7	Konsekvenser för enskilda	205
9.3.8	Konsekvenser för det brottsförebyggande arbetet och brottsligheten	206
9.3.9	Konsekvenser för brottsbekämpande och rättsvårdande myndigheter samt domstolar	206
9.3.10	Övriga konsekvenser.....	206
9.4	Förslaget om utlämnande av uppgifter om utförare av transporter	206
9.4.1	Problemet och vad som ska uppnås.....	206
9.4.2	Förslaget i korthet	208

9.4.3	Konsekvenser om inga åtgärder vidtas	208
9.4.4	Alternativa åtgärder	208
9.4.5	Konsekvenser för offentliga finanser.....	210
9.4.6	Samhällsekonomiska konsekvenser	210
9.4.7	Konsekvenser för företag	211
9.4.8	Konsekvenser för enskilda.....	211
9.4.9	Konsekvenser för det brottsförebyggande arbetet och brottsligheten	212
9.4.10	Konsekvenser för brottsbekämpande och rättsvårdande myndigheter samt domstolar	212
9.4.11	Övriga konsekvenser	213
9.5	Förslaget om tredjemansföreläggande	213
9.5.1	Problemet och vad som ska uppnås	213
9.5.2	Förslaget i korthet.....	214
9.5.3	Konsekvenser om inga åtgärder vidtas	214
9.5.4	Alternativa åtgärder	214
9.5.5	Konsekvenser för offentliga finanser.....	215
9.5.6	Konsekvenser för företag	216
9.5.7	Konsekvenser för enskilda.....	216
9.5.8	Konsekvenser för det brottsförebyggande arbetet och brottsligheten	217
9.5.9	Konsekvenser för brottsbekämpande och rättsvårdande myndigheter samt domstolar	217
9.5.10	Övriga konsekvenser	218

DEL 2 Personalliggare

10	Aktuella bestämmelser	221
10.1	Vem ska föra personalliggare?	221
10.1.1	Andra verksamheter än byggverksamhet.....	221
10.1.2	Byggverksamhet	222
10.2	Vad ska personalliggaren innehålla?	223
10.3	Var ska personalliggaren finnas tillgänglig?	225
10.3.1	Andra verksamheter än byggverksamhet.....	225
10.3.2	Byggverksamhet	225
10.4	Kontrollbesök.....	225

10.5	Kontrollavgift.....	226
10.6	Föreläggande och vite	228
11	Utgångspunkter för åtgärder	229
11.1	Syftet med personalliggare	229
11.1.1	Personalliggare infördes för att motverka svartarbete	229
11.1.2	Förutsättningar för att personalliggare ska vara ett ändamålsenligt verktyg	230
11.1.3	Personalliggarens framtida syfte och behovet av kontrollbesök	232
11.2	Behovet av ett effektivt regelverk	235
11.2.1	Tidigare utvärderingar av regelverket för personalliggare	235
11.2.2	Statistik avseende kontrollbesök och kontrollavgifter.....	239
11.2.3	Definition av kontroll	240
11.2.4	Ett effektivt regelverk förutsätter en beaktansvärd risk för kontroll	240
11.3	Det är nödvändigt med fysiska kontrollbesök.....	242
11.3.1	Kontrollbesök förutsätter en fysiskt avgränsad plats	242
11.3.2	Den digitala utvecklingen medför inte i sig ett minskat behov av kontrollbesök	244
11.4	Kontrollbesök bör inte genomföras i privatbostäder	246
11.4.1	Grundläggande bestämmelser avseende myndigheters möjlighet till hembesök.....	247
11.4.2	Myndigheters möjlighet till hembesök utan tvångsåtgärder	248
11.4.3	Kontrollbesök avseende personalliggare har tidigare inte ansetts lämpligt i privatbostäder.....	253
11.4.4	Kontroll av personalliggare i privata bostäder är inte en proportionerlig åtgärd.....	253
11.5	Möjlighet att dela uppgifter i personalliggare vid myndighetssamverkan	256

11.5.1	Myndigheter i samverkan mot arbetslivskriminalitet.....	257
11.5.2	Behov av att utbyta uppgifterna vid myndighetsgemensamma kontroller.....	259
11.5.3	Ny lag om uppgiftsskyldighet.....	260
11.5.4	Behovet av att kunna dela uppgifterna bedöms vara uppfyllt genom den nya lagen.....	262
11.5.5	Annan myndighetsgemensam kontroll.....	263
12	Personalliggare i fler eller färre verksamheter.....	265
12.1	De verksamheter som i dag omfattas av regelverket för personalliggare bör fortsatt omfattas	265
12.1.1	Restaurangverksamhet	266
12.1.2	Kropp- och skönhetsvårdsverksamhet.....	268
12.1.3	Fordonsserviceverksamhet	269
12.1.4	Livsmedels- och tobaksgrossistverksamhet	270
12.1.5	Tvätteriverksamhet	270
12.1.6	Byggverksamhet	271
12.2	Det finns inte skäl att införa personalliggare i fler branscher	272
12.2.1	Branscher och verksamheter där behov av personalliggare har framhållits	273
12.2.2	Riskbranscher som i nuläget inte omfattas av krav på personalliggare	277
13	Elektroniska personalliggare.....	281
13.1	Krav på att föra elektronisk personalliggare finns redan för byggverksamhet.....	282
13.2	Användningen av elektroniska personalliggare skiljer sig åt beroende på bransch och företagsstorlek.....	283
13.3	Gemensamma krav på hur personalliggaren ska föras uppfylls på olika sätt.....	284
13.4	Det finns behov av vissa förändringar avseende elektroniska personalliggare.....	284

13.4.1	Skatteverkets föreskrifter avseende elektroniska personalliggare behöver förtydligas	285
13.4.2	Uppgifter i elektroniska personalliggare ska kunna överföras elektroniskt till Skatteverket.....	286
13.4.3	Behovet av information, kontroll och sanktion ..	292
13.4.4	Den ökade kostnaden för företagen bedöms vara begränsad.....	293
13.5	Det ska ställas krav på elektroniska personalliggare för alla verksamheter.....	294
13.5.1	Elektroniska personalliggare minskar risken för manipulation	294
13.5.2	Elektroniska personalliggare effektiviserar användningen och förenklar överföringen av information.....	295
13.5.3	Personuppgiftsbehandling	296
13.5.4	Sammanfattning.....	297
13.6	Möjlighet till undantag från krav på elektronisk personalliggare i enskilda fall.....	298
13.7	Fördelarna med elektroniska personalliggare motiverar högre kostnader för företagen.....	300
13.7.1	Tidigare överväganden vid införande av kassaregister och personalliggare	302
13.7.2	Krav på certifiering eller liknande ska inte ställas.....	304
13.7.3	Skatteverket bör inte ges i uppdrag att tillhandahålla en elektronisk personalliggare	307
14	Regelbunden elektronisk överföring av uppgifter i personalliggare	311
14.1	Hemställan med förslag om regelbunden överföring	312
14.1.1	Svenska Byggnadsarbetareförbundet.....	312
14.1.2	Byggföretagen.....	312
14.2	Tidigare förslag om regelbunden överföring av personalliggare	313

14.2.1	Minskat svartarbete i byggbranschen (Ds 2014:7).....	313
14.3	Finlands system med månatlig arbetstagaranmälan	315
14.3.1	Arbetstagaranmälan till Skatteförvaltningen.....	315
14.3.2	Omfattningen av svartarbetet	317
14.4	Ett krav på regelbunden överföring av uppgifter i personalliggare bör inte införas	318
14.4.1	Skatteverkets möjligheter att begära in uppgifter i personalliggare.....	318
14.4.2	Regelbunden överföring av uppgifter i personalliggare ger ökade kontrollmöjligheter ...	319
14.4.3	Ett intrång i den personliga integriteten.....	321
14.4.4	Nyttan av en regelbunden överföring av uppgifterna i personalliggare överstiger inte intrånget i den personliga integriteten	325
14.5	Alternativa förfaranden	326
14.5.1	Uppgifterna bör inte samlas in hos tredjepart	326
14.5.2	Skatteverket bör inte ges rätt att förelägga företag att lämna in uppgifter i personalliggaren enbart för att kunna genomföra riskbaserade urval.....	327
15	Effektivare kontrollbesök – nytt syfte och nya befogenheter	329
15.1	Skatteverkets kontrollformer	330
15.1.1	Skrivbordskontroll	330
15.1.2	Revision	331
15.1.3	Kontrollbesök.....	332
15.1.4	Kontrollbesök i praktiken	333
15.1.5	Revision i samband med kontrollbesök.....	337
15.2	Ett nytt ändamål för kontrollbesök ska införas	338
15.3	Åtgärder som ska kunna vidtas för det nya ändamålet	344
15.3.1	Möjlighet att ställa fler frågor.....	344
15.3.2	Granskning av personalliggare	346
15.3.3	Avstämning av uppgifterna.....	347

15.4	Personuppgiftsbehandling m.m.	348
16	Uppgifter om inhyrda personers arbetsgivare	349
16.1	Uppgifter om arbetsgivare för inhyrda personer ska dokumenteras i personalliggaren	349
17	Kontrollavgifter	353
17.1	Kontrollavgifternas nuvarande utformning och funktion	353
17.2	Behovet av kontrollavgifter	355
17.3	Kontrollavgifternas storlek	356
17.3.1	Kontrollavgifterna ska även fortsatt bestämmas till fasta belopp	356
17.3.2	Kontrollavgifternas syfte ska inte förändras.....	357
17.3.3	Avgiftsnivåerna sedan 2007.....	358
17.3.4	Kontrollavgifterna ska bestämmas utifrån prisbasbeloppet.....	359
18	Konsekvensanalys.....	363
18.1	Sammanfattning av förslagen	363
18.2	Förslagen som rör elektroniska personalliggare	364
18.2.1	Problemet och vad som ska uppnås.....	364
18.2.2	Förslagen i korthet	366
18.2.3	Konsekvenser om inga åtgärder vidtas	366
18.2.4	Alternativa åtgärder.....	367
18.2.5	Konsekvenser för offentliga finanser	367
18.2.6	Konsekvenser för företag.....	367
18.2.7	Konsekvenser för enskilda	373
18.2.8	Konsekvenser för brottsbekämpande och rättsvårdande myndigheter samt domstolar	373
18.2.9	Övriga konsekvenser.....	373
18.3	Förslaget om effektivare kontrollbesök	374
18.3.1	Problemet och vad som ska uppnås.....	374
18.3.2	Förslaget i korthet	375
18.3.3	Konsekvenser om inga åtgärder vidtas	375

18.3.4	Alternativa åtgärder	376
18.3.5	Konsekvenser för offentliga finanser.....	376
18.3.6	Konsekvenser för företag	377
18.3.7	Konsekvenser för enskilda.....	378
18.3.8	Konsekvenser för det brottsförebyggande arbetet och brottsligheten	378
18.3.9	Konsekvenser för brottsbekämpande och rättsvårdande myndigheter samt domstolar	379
18.3.10	Övriga konsekvenser	379
18.4	Förslaget om att uppgifter om inhyrda personers arbetsgivare ska anges i personalliggaren	379
18.4.1	Problemet och vad som ska uppnås	379
18.4.2	Förslaget i korthet.....	380
18.4.3	Konsekvenser om inga åtgärder vidtas	380
18.4.4	Alternativa åtgärder	381
18.4.5	Konsekvenser för offentliga finanser.....	381
18.4.6	Konsekvenser för företag	382
18.4.7	Konsekvenser för enskilda.....	382
18.4.8	Övriga konsekvenser	382
18.5	Förslaget om kontrollavgifter.....	382
18.5.1	Problemet och vad som ska uppnås	382
18.5.2	Förslaget i korthet.....	383
18.5.3	Konsekvenser om inga åtgärder vidtas	384
18.5.4	Alternativa åtgärder	384
18.5.5	Konsekvenser för offentliga finanser.....	385
18.5.6	Konsekvenser för företag	385
18.5.7	Konsekvenser för enskilda.....	385
18.5.8	Konsekvenser för det brottsförebyggande arbetet och brottsligheten	385
18.5.9	Konsekvenser för brottsbekämpande och rättsvårdande myndigheter samt domstolar ..	386
18.5.10	Övriga konsekvenser	386

DEL 3 Ikraftträdande och författningskommentar

19	Ikraftträdande	389
19.1	Förslagen som avser regelverket för skattereduktion för hushållsarbete och installation av grön teknik	389
19.2	Förslagen som avser bestämmelserna om personalliggare	390
19.2.1	Förslaget om krav på elektroniska personalliggare	391
19.2.2	Förslaget om elektronisk överföring.....	391
19.2.3	Förslaget om uppgifter om inhyrda personers arbetsgivare	392
19.2.4	Förslagen om kontrollbesök och kontrollavgifter.....	392
20	Författningskommentar	395
20.1	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	395
20.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete	404
20.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (2020:1066) om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik.....	408
20.4	Förslaget till förordning om ändring i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet	412
20.5	Förslaget till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261)	414
	Särskilt yttrande	417
	Bilaga	
Bilaga 1	Kommittédirektiv 2022:68	421

Förkortningar

A	Arbetsmarknadsdepartementet
ARM	Enheten för arbetsrätt och arbetsmiljö
API	application program interface
bet.	betänkande
BNP	bruttonationalprodukt
dir.	direktiv
dnr	diarienummer
Ds	departementsserien
EBM	Ekobrottsmyndigheten
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG	Europeiska gemenskaperna
EU	Europeiska unionen
FAR	Organisationen för revisions- och rådgivningsbranschen
Fi	Finansdepartementet
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
HUI	Handelns forskningsinstitut
IL	inkomstskattelagen (1999:1229)
JO	Justitieombudsmannen
Ju	Justitiedepartementet
LO	Landsorganisationen i Sverige

OSL	offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)
prop.	proposition
ref.	referat
RF	regeringsformen
RIR	Riksrevisionen
rskr.	riksdagens skrivelse
RÅ	Regeringsrättens årsbok
skr.	skrivelse
SCB	Statistiska centralbyrån
SdbL	lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet
SFB	socialförsäkringsbalken
SFF	skatteförfarandeförordningen (2011:1261)
SFL	skatteförfarandelagen (2011:1244)
skr.	skrivelse
SNI	Svensk Näringsgrensindelning
SKV A	Skatteverkets allmänna råd
SKVFS	Skatteverkets författningssamling
SOU	Statens offentliga utredningar
XML	Extensible Markup Language

Sammanfattning

I detta slutbetänkande behandlas utredningens uppdrag avseende regelverken för skattereduktion för hushållsarbete, dvs. rot- och rutarbete, och installation av grön teknik, samt regelverket för personalliggare.

När det gäller regelverken för skattereduktion ingår i uppdraget bl.a. att analysera om regelverken kan missbrukas genom fusk eller arbetslivskriminalitet och, om så är fallet, föreslå hur reglerna bör ändras. Vidare ingår att ta ställning till om ytterligare kvalificeringskrav eller uteslutningsgrunder bör införas för företag som utför rot- och rutarbeten och installation av grön teknik samt analysera om det finns behov av åtgärder för att underlätta och förbättra Skatteverkets kontroll av sådana företag.

I uppdraget som gäller regelverket för personalliggare ingår bl.a. att analysera om regelverket fungerar på ett effektivt sätt och föreslå eventuella åtgärder för att öka effektiviteten samt motverka skatteundandragande. Vidare ingår att ta ställning till om fler alternativt färre branscher bör omfattas av reglerna och om ändringar bör göras i regelverket för att effektivisera myndighetssamverkan mot fusk, regelöverträdelse och arbetslivskriminalitet.

Skattereduktion för hushållsarbete och installation av grön teknik

Rot- och rutarbete benämns i lagtexten gemensamt som hushållsarbete. Syftet med en möjlighet till skattereduktion för hushållsarbete är bl.a. att öka arbetsutbudet och därigenom stimulera sysselsättningen och tillväxten genom att omvandla sådant arbete som utförs av hushållen själva, där det kan antas att den skattskyldige vid

en valmöjlighet sannolikt skulle prioritera att arbeta mer, eller sådant arbete som utförs svart till vitt marknadsarbete.

Rutavdrag kan ges för arbetskostnader som avser bl.a. enklare städarbete och flyttstädning som utförs i bostaden, snöskottning och visst trädgårdsarbete som utförs i nära anslutning till bostaden, barnpassning och bostadsflytt. Rotavdrag kan ges för arbetskostnader som avser reparation, underhåll samt om- och tillbyggnad av vissa bostäder.

Skattereduktion för installation av grön teknik ersatte 2021 de statliga stöd som fysiska personer tidigare hade kunnat ansöka om hos länsstyrelserna och Naturvårdsverket och syftade till att stimulera till ytterligare investeringar i solceller, energilagring och laddningspunkter. Skattereduktion kan ges bl.a. för installation av nätanslutet solcellssystem, installation av system för lagring av egenproducerad elenergi och installation av laddningspunkt till elfordon. Särskilt angivna villkor avseende installationen måste vara uppfyllda. Skattereduktion omfattar, till skillnad från vid hushållsarbete, inte bara arbetskostnader utan även utgifter för material.

Den vanligaste situationen som ligger till grund för skattereduktion är att en privatperson (köpare) anlitar en näringsidkare (utförare) som är godkänd för F-skatt. Köparen kommer överens med utföraren om att skattereduktion ska dras av från fakturan. När arbetet är utfört och köparen betalat begär utföraren utbetalning från Skatteverket med det belopp som köparen inte har betalat. Köparen tillgodoses preliminär skattereduktion med motsvarande belopp. Köparen begär slutlig skattereduktion i sin inkomstdeklaration med ett belopp motsvarande den preliminära skattereduktion. Ordningen innebär att köparen får skattelättnaden direkt vid köpet och benämns fakturamodellen.

Systemen är utsatta för kvalificerad brottslighet

Någon närmare undersökning eller utredning av i vilken omfattning det förekommer att utförare felaktigt får utbetalningar och köpare felaktigt beviljas skattereduktion finns inte. Utredningen om organiserad och systematisk ekonomisk brottslighet mot välfärden gjorde i sitt betänkande år 2017 en genomgång av brottsanmälningar från Skatteverket under perioden juni 2013–2015 som var hänförliga till

utbetalningar i samband med rot- och rutavdrag. Det rörde sig om 260 anmälningar med ett totalt anmält belopp om 80 miljoner kronor. Utredningen bedömde att i princip hela det anmälda beloppet fick anses avse kvalificerad välfärdsbrottslighet. Utredningen anförde att det förekommer både tillvägagångssätt där en utförare i samråd med köparen lägger till vissa materialkostnader som arbetskostnad och sådana mer beräknande och organiserade tillvägagångssätt som innebär att arbete t.ex. aldrig har utförts hos någon köpare och att osanna fakturor därför upprättats för att förmå Skatteverket att göra en felaktig utbetalning.

I lagstiftningsärendet som föregick att krav på elektronisk betalning för rätt till skattereduktion infördes den 1 januari 2020 beaktades att Skatteverket hade vägrat utbetalningar till företag med cirka 0,6 miljarder kronor 2018. Regeringen antog i en analys av lagändringens konsekvenser att en fjärdedel av det beloppet kunde hänföras till fusk.

Skatteverkets beslut om återkrav av felaktiga utbetalningar kan ge en viss indikation på förekomsten av fusk. År 2019 uppgick antalet återkrav till 5 604 och det totala återkrävda beloppet till knappt 61 miljoner kronor. Återkrav kan dock bero på såväl fusk som andra förhållanden.

Systemen är även utsatta för arbetslivskriminalitet

Arbetslivskriminalitet är ett samlingsbegrepp för brott och regelöverträdelser som sker i arbetslivet. Flera problemområden omfattas – arbetskraftsexploatering, ekonomisk brottslighet, bidragsbrott, människohandel, brott mot utlänningslagen (2005:716) och brott mot arbetsmiljöregler.

Arbetslivskriminaliteten har i flera sammanhang bedömts vara ett omfattande och troligen växande samhällsproblem samt ett av de enskilt största brottsområdena inom organiserad ekonomisk brottslighet. Arbetslivskriminaliteten leder till negativa konsekvenser för arbetstagare, företag, samhället och statsfinanserna. Arbetstagare riskerar ofta osäkra arbetsvillkor, lägre löner, allvarliga kränkningar av sina rättigheter och minskat skydd enligt arbetsrätts- och socialskyddslagstiftningen. Den ger även negativa konsekvenser för den ekonomiska jämställdheten. Företag som följer reglerna riskerar att

konkurreras ut av oseriösa aktörer. Samhället och statsfinanserna riskerar allvarliga budgetkonsekvenser genom minskade intäkter via skatter och sociala avgifter. Arbetslivskriminalitet dränerar också välfärdssystemen på resurser och är en inkomstkälla för den organiserade brottsligheten. Sammantaget inverkar fusk, regelöverträdelser och brottslighet i arbetslivet negativt på sysselsättning och produktivitet samt snedvrider konkurrensen.

Arbetslivskriminalitet kan förekomma i alla typer av verksamheter och i alla branscher. Det finns dock vissa faktorer som enligt utredningens mening generellt sett indikerar att det kan förekomma arbetslivskriminalitet i högre grad inom företag som utför hushållsarbete och installation av grön teknik än inom andra företag. Flera av de tjänster som kan ge rätt till skattereduktion är hänförliga till verksamheter som i olika sammanhang bedömts vara riskbranscher för arbetslivskriminalitet. I fråga om rotarbeten och installation av grön teknik rör det sig om verksamhet som vanligtvis utförs av företag inom byggbranschen. Rutarbeten av flera olika slag kan också hänföras till verksamheter inom riskbranscher, t.ex. städarbeten (städbranschen) och flyttjänster (transportbranschen). Vidare handlar det ofta om små företag. Av det totalt utbetalda beloppet till utförare 2022 var det 34,3 procent som betalades ut till aktiebolag med en lönesumma om 1–5 miljoner kronor. Skatteverket har i en rapport 2020, *Svarta arbetsinkomster: beräkningar baserade på Skatteverkets revisioner avseende inkomstären 2010 till 2016*, bedömt att den kategorin företag stod för 43 procent av de oredovisade inkomsterna.

En annan faktor som indikerar att det kan förekomma arbetslivskriminalitet i högre grad inom rutföretag är att de i hög grad sysselsätter personer inom riskgruppen för att utnyttjas, se Riksrevisionens rapport RiR 2020:2, *Rutavdraget – konsekvenser av reformen*.

I vissa avseenden finns sämre möjligheter för myndigheterna att utöva tillsyn och genomföra kontroller avseende verksamhet som utför rot- och rutarbeten än i fråga om annan verksamhet. För det första kan det vara svårt för myndigheter att veta var verksamheten bedrivs, eftersom det i regel är fråga om kortvariga arbeten som utförs på olika platser, t.ex. har de samverkande myndigheterna mot arbetslivskriminalitet i sin lägesrapport för 2021 pekat på att det för städbranschen generellt är svårt att lokalisera var arbetet utförs.

För det andra utförs hushållsarbete i regel i köparnas bostäder. Det medför generellt sett att möjligheterna för myndigheterna att göra

kontrollbesök är små. När det gäller byggarbetsplatser omfattar regelverket för personalliggare, som innebär en särskild möjlighet för Skatteverket att genomföra kontroller på plats, inte byggarbeten som utförs i privata bostäder.

De begränsade möjligheterna till kontroll på plats av rot- och rutarbeten medför att det inte finns en sådan preventiv effekt avseende arbetslivskriminalitet som möjligheten till sådana kontroller på andra arbetsplatser i verksamhetslokaler kan ha. Det innebär en ökad risk för skatteundandragande och annan arbetslivskriminalitet.

En begäran om utbetalning ska innehålla uppgifter om huruvida underentreprenörer eller bemanningsföretag har anlitats

Företag som har anlitats för att utföra hushållsarbete eller installation av grön teknik kan välja att i sin tur anlita underentreprenörer för att helt eller delvis utföra uppdraget. Företaget kan också välja att hyra in arbetskraft från bemanningsföretag. Förfarandet har i regel sin grund i legitima affärsöverväganden. Det kan dock även vara ett sätt att dölja missförhållanden i relation till uppdragsgivaren eller för att annars möjliggöra eller underlätta oseriös eller kriminell verksamhet.

För rätten till utbetalning till utföraren och skattereduktion för köparen saknar det betydelse om utföraren har anlitat en underentreprenör eller ett bemanningsföretag för arbetet. Information om detta förhållande skulle dock kunna förbättra möjligheten för Skatteverket att upptäcka företag där det finns missförhållanden, exempelvis förekomst av svartarbete.

Utredningen föreslår därför att en begäran om utbetalning ska innehålla uppgifter om huruvida underentreprenörer eller bemanningsföretag har eller inte har anlitats för det hushållsarbete eller den installation av grön teknik som begäran avser. Några uppgifter om vilket eller vilka företag som har anlitats eller i vilken omfattning det har skett ska inte anges.

Den aktuella informationen gör det möjligt för Skatteverket att på ett mer träffsäkert sätt bedöma för vilka utförare det är motiverat att genomföra en fördjupad granskning och bidrar därmed till en mer effektiv användning av Skatteverkets resurser. Samtidigt innebär uppgiftsskyldigheten en ytterst begränsad administrativ börda för utförare.

Utredningen har även övervägt om det skulle vara lämpligt att införa en skyldighet för utförare att regelmässigt i begäran om utbetalning lämna uppgifter om vilken eller vilka underentreprenörer och bemanningsföretag som har anlåtats. Det kan dock konstateras att en sådan skyldighet skulle innebära en inte obetydlig administrativ börda för utförare. Samtidigt saknas det uppgifter som tydligt visar i vilken utsträckning underentreprenörer eller bemanningsföretag förekommer när hushållsarbete och installation av grön teknik utförs och i vad mån det indikerar en risk för skatteundandragande och arbetslivskriminalitet. Det är också svårt att utforma en sanktion som på ett effektivt sätt skulle avskräcka kriminella eller annars oseriösa aktörer från att lämna felaktiga uppgifter.

Sammantaget bedömer utredningen att en skyldighet att lämna uppgifter om vilken eller vilka underentreprenörer och bemanningsföretag som har anlåtats inte skulle vara en ändamålsenlig och effektiv åtgärd för att motverka skatteundandragande. Det skulle enligt utredningen vara en bättre resursanvändning att Skatteverket i högre grad kontrollerar utförares redovisning av skatter och avgifter. Den begränsade uppgiftsskyldighet som utredningen föreslår underlättar urvalet för sådan kontroll.

En begäran om utbetalning ska lämnas på heder och samvete

För att inskräpa vikten av att de uppgifter som lämnas i en begäran om utbetalning ska vara fullständiga och sanningsenliga anser utredningen att uppgifterna ska lämnas på heder och samvete. Ett sådant krav finns exempelvis avseende uppgifter i en ansökan om omställningsstöd, F-skuldsanering och stöd för ökade kostnader inom jordbrukssektorn. Att uppgifterna i en begäran om utbetalning lämnas på heder och samvete bör enligt utredningens mening verka avhållande på uppgiftslämnaren från att medvetet eller på grund av slarv lämna felaktiga uppgifter. Dessutom möjliggör det ett straffansvar enligt brottsbalken och möjlighet att fatta beslut om företagsbot.

Förbättrad kontroll av utförare av transporter

Vissa transporttjänster som omfattas av rutsystemet kan, beroende på vad tjänsterna avser i de enskilda fallen, innebära att godstransporter som omfattas av yrkestrafikregleringen utförs. I så fall får tjänsterna i den delen utföras endast om utföraren – eller en eventuell underentreprenör som ombesörjer transporten – har ett gemenskaps-tillstånd för yrkesmässig trafik eller ett yrkestrafiktillstånd. Tillståndskravet kan vara aktuellt för hushållsarbete (rutarbete) i form av

- flytt av bohag och annat lösöre mellan bostäder samt till och från magasinering, eller
- transport av bohag och annat lösöre från bostaden till en försäljningsverksamhet som bedrivs i syfte att främja återanvändning.

Det har gjorts vissa undersökningar i media som indikerar att det inom flyttbranschen är vanligt att företag saknar yrkestrafiktillstånd, trots att det behövs. Även Polismyndigheten anser att det är ett problem att företag som utför rutarbeten som innefattar transporter inte har ett sådant gemenskapstillstånd eller trafiktillstånd som behövs för att transportera gods på väg. Det kan vidare antas att det för dessa företag handlar om ett återkommande förfarande, dvs. det rör sig om systematisk brottslighet som bl.a. rubbar konkurrensen inom berörda branscher.

Det är ofta svårt för Polismyndigheten att identifiera yrkesmässiga transporter som genomförs utan gemenskapstillstånd eller yrkestrafiktillstånd. Förutsättningarna för Polismyndigheten att upptäcka sådana transporter skulle öka om myndigheten hade tillgång till information från Skatteverket om vilka företag som har begärt utbetalning för rutarbete som inbegriper transporter. En jämförelse mellan dessa uppgifter och registeruppgifter om trafiktillståndsinnehavare skulle tydligt indikera vilka företag som utför transporter utan tillstånd, dvs. verksamheter i vilka brott kan ha begåtts. I dag gäller dock absolut sekretess hos Skatteverket för uppgifter om vem som har begärt respektive beviljats utbetalning för hushållsarbete. Någon sekretessbrytande bestämmelse som generellt gör det möjligt för Polismyndigheten att ändå ta del av sådana uppgifter hos Skatteverket finns inte.

Enligt Polismyndigheten skulle uppgifter om vilka företag som har begärt utbetalning för rutarbete som innefattar transporter vara till nytta för att planera, genomföra eller följa upp myndighetsgemensamma kontroller av arbetsplatser för att motverka fusk, regelöverträdelse och brottslighet i arbetslivet. Uppgifterna skulle även vara till nytta vid annan myndighetssamverkan samt i Polismyndighetens operativa verksamhet i syfte att upptäcka, förebygga, förhindra och utreda brottslighet rörande exempelvis kriminell ekonomi, bedrägerier och tillgångsriktad brottsbekämpning. Uppgifterna skulle enligt Polismyndigheten också effektivisera myndighetens verksamhet för att kartlägga brottslighet och planera riktade insatser i syfte att motverka och utreda sådan brottslighet.

Mot denna bakgrund anser utredningen att det finns ett betydande behov av att Polismyndigheten får tillgång till de aktuella uppgifterna. Utredningen föreslår därför att en sekretessbrytande uppgiftsskyldighet införs för Skatteverket i förhållande till Polismyndigheten beträffande de utförare som har begärt utbetalning för hushållsarbete som innefattar transporter. Uppgiftsskyldigheten ska omfatta uppgifter som identifierar utföraren och vid vilket eller vilka datum som utföraren har begärt utbetalning. Uppgifterna medför att de aktuella företagen kan identifieras och därmed förbättras Polismyndighetens möjligheter att upptäcka och utreda brott.

Uppgiftsskyldighet bör gälla både när Polismyndigheten begär ut uppgifter från Skatteverket och utan en föregående begäran, dvs. på Skatteverkets eget initiativ. När det gäller uppgifter som ska lämnas ut på begäran av Polismyndigheten bör uppgiftsskyldigheten begränsas på så sätt att uppgifterna ska behövas hos Polismyndigheten för att förebygga, förhindra eller upptäcka brottslig verksamhet eller utreda eller lagföra brott enligt yrkestrafiklagen (2012:210).

Syftet med en uppgiftsskyldighet för Skatteverket, utan krav på någon föregående begäran från Polismyndigheten, är framför allt att ge Skatteverket ett tydligt lagstöd för att lämna uppgifter om utförare i de fall misstänkta brott avseende tillstånd för yrkestrafik uppmärksammas i samband med Skatteverkets ordinarie arbete. Kravet för utlämnande utan föregående begäran bör enligt utredningen vara att uppgifterna kan antas behövas för att förebygga, förhindra eller upptäcka brottslig verksamhet eller utreda eller lagföra brott enligt yrkestrafiklagen.

Tredjemansföreläggande

Vid kontroll av en begäran om utbetalning för hushållsarbete eller installation av grön teknik kan det finnas behov av att hämta in uppgifter från en tredje man för att kunna säkerställa att de uppgifter som har lämnats i eller i samband med begäran är korrekta. Det kan t.ex. röra sig om att hämta in uppgifter från en bank i situationer där betalningsunderlag som en utförare har skickat in kan misstänkas vara oriktiga eller där en betalning från köparen kan misstänkas ha återbetalats helt eller delvis. Skatteverket kan även ha behov av att kontrollera exempelvis uppgifter om materialinköp med en uppgiven leverantör. Vidare kan det finnas behov av att kontrollera köp mellan en leverantör och en underleverantör, dvs. avtal där varken utföraren eller köparen är part.

Skatteverket saknar i dag möjlighet att för kontroll av ett beslut eller en begäran om utbetalning förelägga en tredje man att lämna uppgifter. En sådan möjlighet skulle enligt utredningen vara betydelsefull som ett komplement till de kontrollverktyg som Skatteverket redan har. Utredningen föreslår därför att den möjligheten införs.

Ett tredjemansföreläggande bör som huvudregel få utfärdas i syfte att kontrollera *en genomförd utbetalning*, dvs. som ett verktyg vid Skatteverkets efterkontroll. Skatteverkets kontroll kan då komma att resultera i ett återkrav mot utföraren. Om det i ett enskilt fall finns anledning att misstänka att uppgifterna i en begäran om utbetalning är oriktiga bör myndigheten kunna besluta om tredjemansföreläggande även i syfte att kontrollera *en begäran om utbetalning*, dvs. innan det har gjorts någon utbetalning till utföraren.

Kretsen av personer som ska kunna föreläggas bör enligt utredningen vara densamma som enligt 37 kap. 9 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, dvs. Skatteverket ska kunna förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är en annan juridisk person än ett dödsbo. Den som föreläggs ska lämna uppgifter om en ingången rättshandling med någon annan. Det ska gälla sådana uppgifter som den som föreläggs faktiskt har tillgång till och som rör rättshandlingen.

För att ett tredjemansföreläggande inte ska riskera att bli verkningsslöst föreslås det, förutom i vissa undantagsfall, få förenas med vite. Vid överklagande av ett avgörande från förvaltningsrätten som

avser ett beslut om tredjemansföreläggande vid vite ska prövnings-tillstånd krävas. Ett beslut om föreläggande som inte är förenat med vite bör av effektivitetsskäl inte kunna överklagas.

Ytterligare krav på utförare bör inte införas

För att motverka skatteundandragande och annan arbetslivskriminalitet i företag som utför hushållsarbete eller installation av grön teknik skulle det kunna vara relevant att ställa hårdare krav på utförare när det gäller ekonomisk och personlig lämplighet än vad som följer av kravet på att vara godkänd för F-skatt. Det skulle också kunna vara relevant att ställa krav i vissa andra avseenden, som inte har betydelse för godkännande för F-skatt, exempelvis i fråga om skäliga anställningsvillkor eller att utföraren innehar nödvändiga tillstånd för att utföra arbetet i fråga. Krav i alla dessa avseenden kan typiskt sett framstå som adekvata i syfte att motverka arbetslivskriminalitet.

Bestämmelser som innebär att ytterligare krav ska ställas på utförare förutsätter en tydlig konsekvens för det fall kraven inte är uppfyllda. Risken är annars uppenbar att bestämmelserna inte får avsedd effekt. Mest naturligt är en reglering som innebär att de ställda kraven, liksom kravet på godkännande för F-skatt, utgör villkor för rätt till skattereduktion. Kraven har då en direkt koppling till syftet med regleringen, dvs. att hindra att oseriösa företag kan få ta del av systemen med skattereduktion.

Mot bakgrund av civilrättsliga regler och praxis från allmänna domstolar finns det enligt utredningen en risk att köparen får betala hela fakturabeloppet om skattereduktion nekas, även om det beror på att krav som ställs på utföraren inte är uppfyllda. För att privatpersoner inte ska kunna nekas skattereduktion utan att ha kunnat förutse det eller utan egen förskyllan anser utredningen därmed att endast sådana krav som en köpare har möjlighet att kontrollera bör komma i fråga.

För att en köpare, som är en privatperson, ska ha en rimlig möjlighet att kontrollera att en utförare uppfyller ytterligare krav krävs enligt utredningen ett särskilt system för kvalificering och/eller utslutning av utförare samt ett register med godkända/uteslutna utförare.

Ett sådant system skulle – för att få ett reellt värde – vara mycket resurskrävande för Skatteverket att administrera.

Hänsyn behöver också tas till att det förekommer att utförare, i större eller mindre utsträckning, använder sig av underentreprenörer vid utförande av tjänster. För att systemet ska vara verkningsfullt skulle därför även företag som agerar som underentreprenörer vid utförande av hushållsarbete eller installation av grön teknik behöva bli godkända, eller i vart fall på något sätt prövas, vilket gör ett eventuellt system än mer organisatoriskt och resursmässigt krävande.

Sammantaget anser utredningen att införande av ett särskilt kvalificeringssystem inte skulle vara en effektiv åtgärd för att motverka arbetslivskriminalitet och därför inte bör införas.

Personalliggare

Förfarandet vid uttag av skatter och avgifter regleras i SFL. I 39 kap. SFL finns bestämmelser om skyldighet för vissa näringsidkare att föra personalliggare. Syftet med krav på personalliggare är att minska svartarbete och skattefusk och att främja en sund konkurrens.

Skyldighet att föra personalliggare gäller för den som bedriver restaurangverksamhet, fordonsserviceverksamhet, livsmedels- och tobaksgrossistverksamhet, kropps- och skönhetsvårdsverksamhet, tvätteriverksamhet och inom byggbranschen.

Den som ska föra en personalliggare ska i denna dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för näringsidkaren och löpande dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för de personer som är verksamma i näringsverksamheten eller i en annan verksamhet som näringsidkaren bedriver i samma verksamhetslokal. Dokumentationsskyldigheten omfattar samtliga verksamma.

Personalliggaren ska finnas tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen eller på byggarbetsplatsen. Skatteverket har möjlighet att göra oannonserade kontrollbesök för att kontrollera personalliggaren. Om skyldigheten inte fullgörs ska en kontrollavgift tas ut.

Utgångspunkter för utredningens förslag

Syftet med personalliggare

Utredningen anser att personalliggarens huvudsakliga syfte även framöver ska vara att motverka svartarbete. Personalliggare ska därför inte införas i något annat primärt syfte. En nödvändig förutsättning för att ett krav på personalliggare ska vara en relevant åtgärd för att motverka svartarbete är att oannonserade fysiska kontrollbesök kan genomföras. Vid en oannonserad fysisk kontroll får Skatteverket en bild av hur dokumentationsskyldigheten följs vid ett givet tillfälle och möjligheten till manipulation av personalliggaren är där och då liten. Vidare har Skatteverket möjlighet att fråga efter de verksamma personernas identitet och därigenom stämma av uppgifterna i personalliggaren.

Behovet av ett effektivt regelverk

Vid tidigare utvärderingar av regelverket för personalliggare har regelverkets effektivitet ifrågasatts. Avgörande för regelverkets effektivitet är hur det tillämpas i praktiken.

För att regelverket ska uppfylla sitt syfte krävs enligt utredningens bedömning att kontrollbesök faktiskt genomförs i berörda verksamheter i betydande omfattning så att det finns en reell risk att bli kontrollerad. Av statistik framgår att antalet kontrollbesök har minskat kraftigt de senaste åren. En tydlig nedgång skedde fr.o.m. år 2020 till följd av pandemin. Antalet kontrollbesök har därefter inte ökat till de tidigare högre nivåerna. Det är vidare en mycket begränsad andel av kontrollbesöken som leder till en skatteutredning.

Utredningen anser att Skatteverket gör för få kontrollbesök, vilket medför att regelverket inte fungerar effektivt. Det är nödvändigt med fler kontrollbesök och att sådana besök vid behov även sker mer frekvent. Vid behov måste det också göras fördjupade utredningar efter kontrollbesök.

Det är nödvändigt med fysiska kontrollbesök på en fysiskt avgränsad plats

Huvudsyftet med en fysisk kontroll av dokumentationsskyldigheten är att det eventuella svarta arbetet kan identifieras. En kontroll av arbetskraften behöver därför göras där arbetet utförs. Eftersom kontrollen bygger på fysiska besök, försvåras den om verksamheten inte bedrivs på en fysiskt avgränsad plats.

Utredningen bedömer att digitala hjälpmedel skulle kunna underlätta för den som är skyldig att föra personalliggare men att de inte kan ersätta de fysiska kontrollbesöken eller behovet av en fysiskt avgränsad arbetsplats vid kontrollen. Detta på grund av risken för att uppgifterna som Skatteverket får del av i högre grad kan vara manipulerade eller på annat sätt missvisande. Digitala kontrollbesök ger inte heller samma helhetsuppfattning av arbetsplatsen och vilka som befinner sig där. De utgör därför inte ett tillräckligt rättssäkert alternativ till de fysiska besöken.

Biometrisk hjälpmedel för att säkerställa att det är rätt person som är verksam skulle enligt utredningen vara en alltför långtgående åtgärd och ett oproportionerligt intrång i den personliga integriteten sett till dokumentationsskyldighetens syfte. Det skulle även vara avsevärt dyrare än dagens system.

Utredningen bedömer sammantaget att det även fortsättningsvis krävs en fysiskt avgränsad arbetsplats eller verksamhetslokal för att personalliggare ska vara en relevant åtgärd i en viss verksamhet.

Kontrollbesök bör inte genomföras i privatbostäder

Kontrollbesök avseende personalliggare har tidigare inte ansetts lämpligt i privatbostäder. Det finns bl.a. ett förbud för Skatteverket att genomföra kontrollbesök för kontroll av personalliggare i bostadslägenheter där det utförs byggarbeten.

Det förekommer svartarbete i flera typer av arbeten som utförs i privatbostäder. Vissa sådana arbeten omfattas av skattereduktion för hushållsarbete. Eftersom det rör sig om skattesubventionerade tjänster finns det särskilt starka skäl att motverka svartarbete i dessa branscher.

Bygghandelskommissionen¹ har i sin slutrapport från januari 2022, *Från svart till vitt – vänd den osunda utvecklingen i byggbranschen!*, föreslagit att rottjänster ska omfattas av krav på elektroniska personalliggare. Även för andra typer av verksamheter kan kontrollbesök i privatpersoners bostäder komma att aktualiseras om personalliggare införs, bl.a. för städtjänster eller vård- och omsorgstjänster så som personlig assistans.

Det förekommer redan i dag att myndigheter genomför olika typer av kontroller i privatbostäder utan att det rör sig om en tvångsåtgärd. Exempelvis får kontrollbesök göras för att kontrollera en persons bosättning och hembesök kan göras i syfte att bl.a. bedöma en fråga om ersättning enligt socialförsäkringsbalken. Utredningen bedömer dock att det finns avgörande skillnader mellan dessa kontroller och en rätt att genomföra kontrollbesök avseende personalliggare hemma hos privatpersoner i deras privatbostad. Ett kontrollbesök hemma hos en kund skulle inte syfta till att kontrollera att denne har uppfyllt någon skyldighet eller i övrigt undersöka förhållanden hänförliga till denne. Den enskilde kunden har inte heller någon anknytning till den verksamhet som en näringsidkare bedriver mer än att ha köpt en tjänst. Dessa förhållanden innebär enligt utredningen att kontrollbesök avseende personalliggare i privata hem utgör ett omotiverat intrång i den enskildes integritet jämfört med en kontroll hänförlig till den enskildes egna förehavanden. Därtill tillkommer praktiska svårigheter med att hinna lokalisera en arbetsplats och genomföra ett kontrollbesök under den relativt korta period som arbetet utförs.

Kontrollbesök avseende personalliggare bör därför inte få genomföras hos privatpersoner i deras privatbostad, vilket innebär att personalliggare inte är ett lämpligt verktyg i branscher eller verksamheter där arbetet till övervägande del utförs hemma hos privatpersoner.

¹ Bygghandelskommissionen är byggbranschens initiativ för att kartlägga och analysera kriminalitet inom byggsektorn samt föreslå åtgärder för att komma till rätta med dessa företeelser.

Personalliggare ska inte införas i fler eller färre verksamheter

Utredningen anser att samtliga verksamheter som i dag omfattas av regelverket för personalliggare även fortsättningsvis bör göra det. Annat har inte kommit fram än att de aktuella branscherna fortfarande har problem med svart arbetskraft och att personalliggare är ett relevant verktyg för att motverka detta. Det har inte heller i övrigt kommit fram några skäl till att avskaffa kravet på personalliggare i någon av dessa branscher.

Utredningen bedömer vidare att regelverket för personalliggare inte bör omfatta fler branscher än i dag.

För vissa verksamheter har ett särskilt behov av att införa krav på personalliggare lyfts i olika sammanhang. Detta gäller för arbete som omfattas av assistansersättning och för byggverksamhet som omfattas av rotavdrag. Vad gäller arbete som omfattas av assistansersättning framgår att systemet är utsatt för brottslighet, framför allt i form av att ersättning betalas ut trots att någon assistans inte utförts. Problemen är alltså inte i första hand kopplade till oredovisade löneinkomster. Vidare utförs arbetet i hög utsträckning i privata bostäder. Utredningen bedömer därför att personalliggare inte är det mest lämpliga verktyget för att komma till rätta med problemen avseende arbete som omfattas av assistansersättning.

Vad gäller arbeten som omfattas av rotavdrag bedömer utredningen inte att personalliggare är ett lämpligt verktyg eftersom det rör sig om arbete som i princip uteslutande utförs i eller i anslutning till privata bostäder. Utredningen bedömer, som konstaterats ovan, att det inte är lämpligt att genomföra kontrollbesök i privatbostäder. Det skulle därför regelmässigt finnas hinder för att genomföra kontrollbesök.

Det finns även riskbranscher för svartarbete som i nuläget inte omfattas av krav på personalliggare. Det rör sig bl.a. om branscher såsom fiske, jord- och skogsbruk, lokalvård och transport. Det krävs dock generellt mer ingående analyser av problemen med svartarbete i branscherna för att kunna bedöma om det är lämpligt att de ska omfattas av krav på personalliggare. Flera av branscherna skulle t.ex. kunna innefatta ett flertal olika typer av verksamheter som gör dem mer eller mindre lämpliga för att föra personalliggare. Eftersom det, vare sig från Skatteverket eller från någon annan aktör, har förts fram

att det skulle vara lämpligt med personalliggare i någon av de berörda branscherna har utredningen bedömt att det inte finns skäl för att genomföra några sådana analyser i nuläget. Det kan dock konstateras att flera av de nämnda branscherna har verksamhet som inte utförs på en fysiskt avgränsad plats, vilket utredningen bedömer är en förutsättning för att personalliggare ska vara ett effektivt verktyg för att motverka svartarbete. Enligt utredningen finns mot denna bakgrund i nuläget inte skäl att införa personalliggare i någon av de uppräknade riskbranscherna.

Elektroniska personalliggare

Det ska ställas krav på elektroniska personalliggares utformning

Det ställs i dag krav på att den personalliggare som förs i byggverksamhet ska vara elektronisk. För övriga verksamheter som omfattas av regelverket för personalliggare är det valfritt att antingen föra en elektronisk eller en manuell personalliggare.

Vid kontakt med anställda på Skatteverket och i samband med att utredningen följt med på kontrollbesök har det kommit fram att de elektroniska personalliggarna i regel tar betydligt längre tid att få fram än manuella personalliggare vid kontrollbesök. Det finns i vissa fall även brister avseende den elektroniska personalliggarens utformning och tillgången till uppgifter i den. Detta leder till att det vid ett kontrollbesök kan ta betydligt längre tid att kontrollera en elektronisk personalliggare än en manuell sådan.

Det finns i dagsläget krav på *var* personalliggaren ska vara tillgänglig, men det finns inte några bestämmelser om *hur* den ska göras tillgänglig. För att effektivisera kontrollen ska det enligt utredningen införas ett särskilt krav på att en elektronisk personalliggare ska vara utformad på ett sådant sätt att uppgifter i den kan överföras elektroniskt till Skatteverket. För att åtgärden ska vara verkningsfull ska det även ställas krav på att uppgifterna ska överföras elektroniskt till Skatteverket om Skatteverket vid ett kontrollbesök begär det.

För att den elektroniska överföringen i praktiken ska förenkla kontrollen är det nödvändigt att Skatteverket kan ställa krav på hur den ska ske, dvs. i vilket format och på vilket sätt som uppgifterna ska överföras. Utredningen föreslår därför att Skatteverket ska få meddela föreskrifter om detta.

Utredningen föreslår vidare att uppgifter i elektroniska personalliggare ska lämnas elektroniskt även i de fall Skatteverket begär in uppgifterna för kontroll av uppgiftsskyldighet. Detta i syfte att effektivisera Skatteverkets kontrollverksamhet.

Om skyldigheten att föra personalliggare inte fullgörs ska en kontrollavgift tas ut. En kontrollavgift ska även tas ut om det nya kravet på att en elektronisk personalliggare ska vara utformad på så sätt att uppgifter i den kan överföras elektroniskt till Skatteverket inte är uppfyllt. Detsamma gäller om uppgifter inte överförs elektroniskt när Skatteverket begär det vid ett kontrollbesök.

I de fall kravet på att en elektronisk personalliggare ska vara utformad på så sätt att uppgifter i den kan överföras elektroniskt till Skatteverket inte är uppfyllt, ska Skatteverket få förelägga näringsidkaren eller byggherren att fullgöra skyldigheten. Föreläggandet ska få förenas med vite.

Det ska ställas krav på elektroniska personalliggare i alla verksamheter som omfattas av regelverket

Elektroniska personalliggare är generellt sett svårare att manipulera än manuella personalliggare. De är även ett mer effektivt verktyg för näringsidkaren då de förs automatiskt. Tidsåtgången för att föra en elektronisk personalliggare blir därmed försumbar. Vidare finns det inte någon risk för att uppgifterna vid kontroller, exempelvis på grund av en otydlig handstil, är svåra att tyda. Att uppgifterna i personalliggaren finns i elektroniskt format kan även underlätta överföringen av information till Skatteverket samt mellan myndigheter.

Om de krav som ställs på elektroniska personalliggare förtydligas och krav på elektronisk överföring av uppgifter införs, bedömer utredningen att elektroniska personalliggare är ett mer effektivt verktyg än manuella personalliggare, både för näringsidkare och för Skatteverkets kontrollverksamhet. Utredningen föreslår därför att det ska ställas krav på elektroniska personalliggare för samtliga verksamheter som omfattas av bestämmelserna om personalliggare.

Om det i ett enskilt fall skulle vara oskäligt att kräva att en näringsidkare ska föra en elektronisk personalliggare ska Skatteverket kunna besluta om undantag från skyldigheten. I dessa fall ska näringsidkaren i stället föra en manuell personalliggare. Undantaget ska inte omfatta byggverksamhet.

Med beaktande av fördelarna med elektroniska personalliggare är det föreslagna kravet motiverat, trots att det kommer att medföra ökade kostnader för de aktuella företagen. Genom att inte ställa ytterligare tekniska krav på elektroniska personalliggare än att de ska vara utformade på så sätt att uppgifter i dem kan överföras elektroniskt till Skatteverket bedömer utredningen dock att kostnaderna kan hållas nere.

Regelbunden elektronisk överföring av uppgifter i personalliggare

Skatteverket kan begära in uppgifterna i en personalliggare för kontroll i enskilda ärenden och bl.a. använda dem för granskning av om ett företag har redovisat korrekta arbetsgivaravgifter. Om uppgifterna i stället regelbundet skulle överföras till Skatteverket skulle de regelmässigt kunna samköras med exempelvis uppgifter som lämnats i arbetsgivardeklarationer. Detta skulle kunna leda till att skatteundandragande kan upptäckas i större utsträckning än i dag.

Utredningen anser att en regelbunden elektronisk överföring av uppgifter i personalliggare visserligen skulle öka Skatteverkets kontrollmöjligheter. Ett krav på regelbunden överföring av sådana uppgifter skulle dock medföra att personuppgifter för ett stort antal enskilda samlas in och behandlas automatiserat hos Skatteverket. Automatiserad behandling av stora mängder personuppgifter kan medföra risker från integritetssynpunkt. Uppgifter som samlas tillsammans med andra uppgifter kan också skapa en totalbild av en människas enskilda förhållanden och leda till att statens kännedom om personens privata förhållanden ökar, vilket kan innebära ett intrång i den enskildes personliga integritet. Även om uppgifter om när en person är på arbetsplatsen i sig inte kan anses särskilt integritetskänsliga innebär en kontinuerlig insamling av sådana uppgifter en omfattande kartläggning av den enskildes förhållanden i detta avseende. Eftersom de allra flesta har seriösa arbetsgivare, skulle det också innebära en betydande insamling av uppgifter som inte kommer att vara relevanta för kontroll.

Även om de uppgifter som samlas in skulle begränsas behöver i vart fall uppgifter om personnummer och vilket datum en viss person varit verksam på en viss arbetsplats samlas in för att uppgifterna ska

ha ett värde för Skatteverket. Det skulle alltså ändå röra sig om insamling av en omfattande mängd uppgifter om ett stort antal personer och en betydande kartläggning av enskilda.

Utredningen bedömer att en sådan omfattande personuppgiftsbehandling skulle utgöra ett intrång i den enskildes integritet som inte kan anses proportionerligt i förhållande till ändamålet med behandlingen. Insamlingen skulle även innebära en ökad administrativ börda för de näringsidkare som berörs. Beaktat detta bedömer utredningen att det inte är lämpligt att införa bestämmelser som innebär att uppgifter i personalliggare regelbundet överförs till Skatteverket.

Effektivare kontrollbesök – nytt syfte och nya befogenheter

Det är viktigt att bestämmelserna om personalliggare och kontrollbesök är utformade så att deras syfte, dvs. att minska förekomsten av svartarbete och skattefusk, kan uppfyllas på ett så effektivt sätt som möjligt. Skatteverket får enligt dagens regelverk vid ett kontrollbesök enbart vidta åtgärder som direkt syftar till att kontrollera att dokumentationsskyldigheten när det gäller personalliggare efterlevs. För att Skatteverket ska kunna vidta ytterligare åtgärder behöver myndigheten fatta beslut om begränsad revision.

En begränsad revision omgärdas (liksom en vanlig revision) av vissa särskilda bestämmelser. Vidare ska ett beslut om revision fattas av en anställd med särskild behörighet. Följden av det särskilda regelverk som gäller för revisioner är att ett kontrollbesök som innefattar en begränsad revision blir mer resurskrävande för Skatteverket än ett kontrollbesök som inte gör det.

För att effektivisera Skatteverkets kontroll föreslår utredningen att Skatteverket vid ett kontrollbesök, utöver kontroll av dokumentationsskyldigheten, även ska kunna utreda om det finns behov av kontroll av vissa uppgiftsskyldigheter enligt SFL för den som beslutet om kontrollbesök gäller eller för den som utför eller kan antas utföra arbete i verksamhetslokalen eller på byggarbetsplatsen. De uppgiftsskyldigheter som förslaget omfattar är de som har en koppling till kontrollbesökets bakomliggande syfte, dvs. att bedöma om det förekommer svartarbete på den kontrollerade arbetsplatsen. Det huvudsakliga syftet med ett kontrollbesök, dvs. kontroll av doku-

mentationsskyldigheten, bör dock inte förändras. Kontrollbesök ska därför normalt inte få göras enbart för att utreda behovet av kontroll av viss uppgiftsskyldighet.

Skatteverket ska för det nya ändamålet, utöver de befogenheter som finns i dag, få vidta vissa ytterligare åtgärder, bl.a. ska myndigheten få ställa vissa frågor och granska historiska uppgifter i personalliggaren.

Utredningen bedömer att förslaget kommer att ge Skatteverket ett bättre underlag för en bedömning av om det finns behov av att gå vidare med en kontroll som kräver att beslut fattas om (i första hand) en begränsad revision och därmed en mer resurseffektiv kontrollverksamhet. Detta ger Skatteverket bättre möjligheter att upptäcka skatteundandragande i samtliga berörda branscher.

Uppgifter om inhyrda personers arbetsgivare

En personalliggare ska innehålla uppgifter om de personer som är verksamma i näringsverksamheten. Det finns inte något krav på att personen ska vara anställd eller ens uppbara ersättning. Med personer som är verksamma i näringsverksamheten avses även bl.a. inhyrd personal.

Det finns enligt dagens bestämmelser inte något krav på att det i personalliggaren ska antecknas vem som är den verksamma personens arbetsgivare. I många fall saknas också behov av en sådan uppgift, eftersom personens arbetsgivare är densamme som den näringsidkare som ansvarar för att föra personalliggaren. Krav på att identifikationsuppgifter för denne ska finnas dokumenterade i personalliggaren finns därför redan. Det är dock inte ovanligt att personer som har hyrts in från bemanningsföretag arbetar i en verksamhet som omfattas av krav på personalliggare. Detta gäller både för byggbranschen och för övriga branscher som omfattas av regelverket för personalliggare. Utredningen anser att det i sådana fall bör framgå av personalliggaren vem den faktiska arbetsgivaren är. Uppgifterna skulle ge Skatteverket bättre förutsättningar att vid kontrollbesök enkelt identifiera vem som är de verksamma personernas arbetsgivare och bedöma arbetsförhållandena. Personalliggarens värde vid exempelvis en revision skulle också öka eftersom underlaget i högre

utsträckning kan användas för avstämningar av bl.a. att korrekta arbetsgivaravgifter har redovisats.

Utredningen föreslår därför att – i de fall en verksam person har en annan arbetsgivare än den näringsidkare som ansvarar för personalliggaren – uppgifter som identifierar arbetsgivaren ska dokumenteras i personalliggaren. Med arbetsgivare avses den som har ansvar för att betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag på den verksamma personens ersättning för det aktuella arbetet. Detta är i allmänhet samma person som den som är arbetsgivare till den som tar emot ersättning. För personer som saknar arbetsgivare, dvs. praktikanter och liknande, ska inte några ytterligare uppgifter lämnas.

Förslaget bedöms medföra en högst begränsad ökad administrativ börda för de företag som berörs, dvs. som omfattas av regelverket för personalliggare.

Kontrollavgifter ska bestämmas utifrån prisbasbeloppet

Skatteverket ska ta ut en kontrollavgift bl.a. om myndigheten vid ett kontrollbesök finner att den som är skyldig att föra personalliggare inte fullgjort sin dokumentationsskyldighet eller inte håller personalliggaren tillgänglig i verksamhetslokalen eller på byggarbetsplatsen. Kontrollavgifternas syfte är att fungera som påtryckningsmedel för näringsidkare att föra personalliggare på ett korrekt sätt. För att systemet ska vara enkelt och lätthanterligt tas kontrollavgift ut med fasta belopp, dvs. det görs inte någon differentiering utifrån t.ex. företagets storlek. Utredningen bedömer att det även fortsättningsvis finns behov av en sanktion i form av kontrollavgifter och att dessa ska utgå med fasta belopp.

Dagens nivåer på kontrollavgiften började gälla från den 1 januari 2016. Sedan dess har penningvärdet minskat med cirka 30 procent. Detta gör att den sanktion som kontrollavgifterna innebär relativt sett har blivit mindre ingripande, vilket i sig motiverar en höjning av kontrollavgifterna. En höjning av kontrollavgifterna till bestämda belopp, så som bestämmelserna ser ut i dag, innebär dock att det även fortsättningsvis kommer att behöva göras regelbundna översyner av avgiftsnivåerna för att försäkra sig om att de fortfarande är väl avvägda. Utredningen anser att det i stället är en lämplig ordning att prisbasbeloppet används som utgångspunkt för beräkning av

kontrollavgifter. Detta innebär att avgifterna automatiskt justeras varje år. Därigenom säkerställs att kontrollavgifternas storlek kontinuerligt är på en väl avvägd nivå utifrån det gällande ekonomiska läget och att de är proportionerliga sett till överträdelserna. Exempel på särskilda avgifter och sanktionsavgifter som beräknas utifrån prisbasbeloppet finns i utlänningslagen (2005:716) och plan- och bygglagen (2010:900).

Utredningen anser att kontrollavgifterna ska ligga på motsvarande nivå som när de infördes. Dåvarande belopp om 10 000 kronor, 2 000 kronor och 20 000 kronor motsvarade cirka 25, 50 respektive 5 procent av 2007 års prisbasbelopp. Avgifternas storlek bör därmed (satta i relation till aktuellt års prisbasbelopp) uppgå till samma procentandelar. Utredningen föreslår därför att kontrollavgiften ska vara 25 procent av prisbasbeloppet för varje kontrolltillfälle, 50 procent av prisbasbeloppet för upprepade överträdelser inom ett år samt när byggherren inte lämnat uppgift om när byggverksamhet ska påbörjas och var den ska bedrivas, och 5 procent av prisbasbeloppet för varje person som vid kontrollen är verksam och inte är dokumenterad i en tillgänglig personalliggare. Förslaget innebär en höjning av avgifterna jämfört med nuvarande nivåer.

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)

dels att 39 kap. 11, 11 a, 11 c och 17 §§, 42 kap. 8 och 8 a §§ och 50 kap. 3 och 4 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas en ny paragraf, 39 kap. 12 a §, och närmast före 39 kap. 12 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

39 kap.

11 §¹

Den som bedriver restaurangverksamhet, fordonsserviceverksamhet, livsmedels- och tobaksgrossistverksamhet, kropps- och skönhetsvårdsverksamhet eller tvätteriverksamhet ska föra en personalliggare.

Den som bedriver restaurangverksamhet, fordonsserviceverksamhet, livsmedels- och tobaksgrossistverksamhet, kropps- och skönhetsvårdsverksamhet eller tvätteriverksamhet ska föra en *elektronisk* personalliggare.

Skyldigheten att föra personalliggare gäller dock inte för

1. enskild näringsverksamhet där bara näringsidkaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma, eller

2. fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag där bara företagsledaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma.

I personalliggaren ska nödvändiga identifikationsuppgifter för näringsidkaren dokumenteras. I personalliggaren ska även nödvändiga identifikationsuppgifter löpande dokumenteras för de per-

¹ Senaste lydelse (2018:243).

soner som är verksamma i en sådan verksamhet eller i en annan verksamhet som näringsidkaren bedriver i samma verksamhetslokal.

Om en verksam person har en annan arbetsgivare än näringsidkaren, ska även uppgifter som identifierar arbetsgivaren dokumenteras i personalliggaren. Med arbetsgivare avses den som har ansvar för att betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag på den verksamma personens ersättning för arbetet.

Om en personalliggare ska föras, ska även nödvändiga identifikationsuppgifter för de personer som avses i andra stycket löpande dokumenteras i personalliggaren.

Skatteverket får i enskilda fall besluta om undantag från skyldigheten att föra elektronisk personalliggare om en sådan skyldighet är oskälig. En manuell personalliggare ska då föras.

Ett beslut om undantag får förenas med villkor.

11 a §²

Den som bedriver byggverksamhet på en byggarbetsplats där byggherren har tillhandahållit utrustning enligt 11 b § ska föra en elektronisk personalliggare och i denna dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för näringsidkaren och löpande dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för de personer som är verksamma i näringsverksamheten.

Om en verksam person har en annan arbetsgivare än näringsidkaren, ska även uppgifter som identifierar arbetsgivaren dokumenteras i personalliggaren. Med arbetsgivare avses den som har ansvar för att betala arbetsgivar-

² Senaste lydelse 2014:1474.

avgifter och göra skatteavdrag på den verksamma personens ersättning för arbetet.

Personer som under kortare tid bara lastar eller lossar material, varor eller hjälpmedel ska inte dokumenteras i personalliggaren.

11 c §³

Det som sägs i detta kapitel om byggherre ska i stället gälla en näringsidkare som har fått i uppdrag att självständigt ansvara för arbetets utförande, om byggherren och näringsidkaren skriftligen har avtalat att byggherrens samtliga skyldigheter enligt 11 b och 12 §§ samt 7 kap. 2 a och 4 §§ ska fullgöras av näringsidkaren vid utförandet av uppdraget.

Det som sägs i detta kapitel om byggherre ska i stället gälla en näringsidkare som har fått i uppdrag att självständigt ansvara för arbetets utförande, om byggherren och näringsidkaren skriftligen har avtalat att byggherrens samtliga skyldigheter enligt 11 b och 12 §§ och 12 a § första stycket samt 7 kap. 2 a och 4 §§ ska fullgöras av näringsidkaren vid utförandet av uppdraget.

Överföring av uppgifter i personalliggaren

12 a §

En elektronisk personalliggare ska vara utformad på så sätt att uppgifter i den kan överföras elektroniskt till Skatteverket.

Uppgifter i personalliggaren ska överföras elektroniskt till Skatteverket om Skatteverket vid ett kontrollbesök begär det.

Om Skatteverket begär in uppgifter i personalliggaren för kontroll av uppgiftsskyldighet ska uppgifterna lämnas elektroniskt.

³ Senaste lydelse 2014:1474.

17 §⁴

Skatteverket får förelägga

1. den som ska använda kassaregister att fullgöra sina skyldigheter enligt 4, 7 och 8 §§,

2. den som bedriver sådan verksamhet som avses i 11 § att fullgöra sina skyldigheter enligt 11 och 12 §§, *samt*

3. byggherren och den som bedriver byggverksamhet att fullgöra sina skyldigheter enligt 11 a, 11 b och 12 §§.

2. den som bedriver sådan verksamhet som avses i 11 § att fullgöra sina skyldigheter enligt 11 och 12 §§ *och 12 a § första stycket,*

3. byggherren och den som bedriver byggverksamhet att fullgöra sina skyldigheter enligt 11 a, 11 b och 12 §§, *samt*

4. byggherren att fullgöra sin skyldighet enligt 12 a § första stycket.

42 kap.

8 §⁵

Skatteverket får besluta om kontrollbesök för att kontrollera att den som är eller kan antas vara skyldig att föra personalliggare eller tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras fullgör sina eventuella skyldigheter.

Skatteverket får besluta om kontrollbesök för att

1. kontrollera att den som är eller kan antas vara skyldig att föra personalliggare eller tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras fullgör sina eventuella skyldigheter, *och*

2. utreda om det finns behov av kontroll av uppgiftsskyldighet enligt 15, 26 eller 29–32 kap. för den som beslutet om kontrollbesök gäller eller för den som utför eller kan antas utföra arbete i verksamhetslokalen eller på byggarbetsplatsen.

⁴ Senaste lydelse 2018:243.

⁵ Senaste lydelse 2014:1474.

Ett kontrollbesök får inte beslutas eller genomföras enbart för det ändamål som anges i första stycket 2, utom när kontrollbesöket gäller en näringsidkare som bedriver byggverksamhet på en byggarbetsplats där en skyldighet att tillhandahålla utrustning för att föra en elektronisk personalliggare enligt 39 kap. 11 b § inte har fullgjorts.

Kontrollbesök får bara genomföras i verksamhetslokaler eller på byggarbetsplatser. Kontrollbesök på en byggarbetsplats får dock inte genomföras i en lägenhet som är avsedd att helt eller till en inte oväsentlig del användas som bostad.

8 a §⁶

Skatteverket får vid kontrollbesök begära att en person som utför eller kan antas utföra arbetsuppgifter i verksamheten styrker sin identitet. *Verket får vid kontrollbesök på en byggarbetsplats även fråga en sådan person för vilken näringsidkares räkning han eller hon utför arbetsuppgifter. De uppgifter som lämnas får stämmas av mot personalliggaren.*

Skatteverket får vid kontrollbesök

1. begära att en person som utför eller kan antas utföra arbetsuppgifter i verksamheten styrker sin identitet,

2. ställa frågor till den som beslutet om kontrollbesök gäller eller till en person som utför eller kan antas utföra arbetsuppgifter i verksamheten om

– uppgifter eller avsaknad av uppgifter avseende personer i personalliggaren,

– anställnings- och uppdragsförhållanden,

– övriga arbetsförhållanden, och

3. granska personalliggare.

De uppgifter som kommer fram vid kontrollbesöket får stämmas av mot varandra och mot andra

⁶ Senaste lydelse 2014:1474.

uppgifter som Skatteverket har tillgång till.

50 kap.

3 §⁷

Kontrollavgift ska tas ut om Skatteverket vid kontrollbesök finner att den som är skyldig att dokumentera identifikationsuppgifter i en personalliggare eller tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras

1. inte fullgör sin skyldighet,
2. inte håller personalliggaren tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen eller på byggarbetsplatsen, *eller*
3. inte har lämnat uppgift enligt 7 kap. 2 a § om när byggverksamheten ska påbörjas och var den ska bedrivas,
2. inte håller personalliggaren tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen eller på byggarbetsplatsen,
3. inte har lämnat uppgift enligt 7 kap. 2 a § om när byggverksamheten ska påbörjas och var den ska bedrivas, *eller*

4. inte uppfyller kraven i 39 kap. 12 a § första och andra styckena.

4 §⁸

Kontrollavgiften enligt 3 § 1 och 2 är

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 Skatteverket tidigare har tagit ut en kontrollavgift enligt 3 § 1 *eller* 2 och en ny kontrollavgift ska tas ut för en överträdelse som har inträffat inom ett år från den dag då beslutet om

Kontrollavgiften enligt 3 § 1, 2 och 4 är

1. 25 procent av prisbasbeloppet för varje kontrolltillfälle, och
2. 5 procent av prisbasbeloppet för varje person som vid kontrollen är verksam och inte är dokumenterad i en tillgänglig personalliggare.

Om Skatteverket tidigare har tagit ut en kontrollavgift enligt 3 § 1, 2 *eller* 4 och en ny kontrollavgift ska tas ut för en överträdelse som har inträffat inom ett år från den dag då beslutet om

⁷ Senaste lydelse 2014:1474.

⁸ Senaste lydelse 2015:769.

kontrollavgift meddelades, ska avgiften enligt första stycket 1 i stället vara 25 000 kronor.

Kontrollavgiften enligt 3 § 3 är 25 000 kronor.

kontrollavgift meddelades, ska avgiften enligt första stycket 1 i stället vara 50 procent av prisbasbeloppet.

Kontrollavgiften enligt 3 § 3 är 50 procent av prisbasbeloppet.

Kontrollavgiften fastställs med tillämpning av det prisbasbelopp som gäller för det år som överträdelser inträffade och avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026 i fråga om 39 kap. 11 c och 17 §§ och 50 kap. 3 §. I övrigt träder lagen i kraft den 1 juli 2025.

2. 39 kap. 11 § första stycket ska tillämpas från och med den 1 januari 2026.

3. 39 kap. 12 a § ska tillämpas från och med den 1 januari 2026. Bestämmelserna i andra och tredje styckena ska inte tillämpas på uppgifter som avser tid innan den 1 januari 2026.

4. Bestämmelserna i 50 kap. 4 § om kontrollavgiftens storlek ska tillämpas första gången i fråga om kontrollavgifter som hänför sig till kontroller som har inletts efter den 30 juni 2025. I övrigt ska 50 kap. 4 § tillämpas från och med den 1 januari 2026.

1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete

dels att 9 och 24 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas fyra nya paragrafer, 20 a–20 d §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 §¹

En begäran om utbetalning ska innehålla *uppgifter om*

En begäran om utbetalning ska innehålla *följande uppgifter:*

1. namn, adress och, om sådant nummer finns, organisationsnummer, personnummer, samordningsnummer eller motsvarande registreringsnummer för utföraren,

2. personnummer eller samordningsnummer i de fall sådant nummer finns för köparen,

3. debiterad ersättning för hushållsarbete, debiterad ersättning för material och debiterad ersättning för annat än hushållsarbete och material, betalt belopp för hushållsarbete och den dag som betalningen för hushållsarbetet kommit utföraren tillhanda,

4. vad hushållsarbetet avsett och antalet arbetade timmar, utom i fråga om sådant arbete som avses i 67 kap. 13 § 12 och 13 inkomstskattelagen (1999:1229), *och*

4. vad hushållsarbetet avsett och antalet arbetade timmar, utom i fråga om sådant arbete som avses i 67 kap. 13 § 12 och 13 inkomstskattelagen (1999:1229),

5. det belopp som utföraren begär som utbetalning från Skatteverket.

5. det belopp som utföraren begär som utbetalning från Skatteverket, *och*

6. om underentreprenörer eller bemanningsföretag har eller inte har anlitats för hushållsarbetet.

Uppgifterna i en begäran om utbetalning ska lämnas på heder och samvete.

¹ Senaste lydelse 2020:1069.

20 a §

Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är en annan juridisk person än ett dödsbo, att lämna uppgift om en rättshandling med någon annan.

Föreläggandet ska avse förhållanden som har betydelse för Skatteverkets kontroll av en utbetalning som har gjorts enligt denna lag.

Om det finns särskilda skäl får föreläggandet avse förhållanden som har betydelse för Skatteverkets kontroll av en begäran om utbetalning innan en utbetalning har gjorts.

20 b §

Ett föreläggande får inte avse en uppgift i en sådan handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken.

Föreläggandet får inte heller avse en uppgift som har ett betydande skyddsintresse om det finns särskilda omständigheter som gör att uppgiften inte bör komma till någon annans kännedom och uppgiftens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.

20 c §

Ett föreläggande får förenas med vite.

Föreläggandet får dock inte förenas med vite om

1. det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har be-

*gått en gärning som är straffbelagd,
och*

2. föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen.

Om den som ska föreläggas är en juridisk person, gäller andra stycket även ställföreträdare för den juridiska personen.

20 d §

Ett beslut om föreläggande som har förenats med vite gäller omedelbart.

24 §²

Skatteverkets beslut enligt denna lag får överklagas till allmän förvaltningsdomstol.

Skatteverkets beslut som avser föreläggande utan vite får dock inte överklagas.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2025.

² Senaste lydelse 2014:1458.

1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (2020:1066) om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2020:1066) om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik

dels att 9 och 25 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas fyra nya paragrafer, 19 a–19 d §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 §

En begäran om utbetalning ska innehålla *uppgifter om*

En begäran om utbetalning ska innehålla *följande uppgifter:*

1. namn, adress och, om sådant nummer finns, organisationsnummer, personnummer, samordningsnummer eller motsvarande registreringsnummer för utföraren,

2. personnummer eller samordningsnummer i de fall sådant nummer finns för köparen,

3. småhusets eller ägarlägenhetens beteckning eller beteckningen på lägenheten som upplåtits med bostadsrätt, samt vad gäller lägenheten som upplåtits med bostadsrätt även föreningens eller bolagets organisationsnummer eller motsvarande,

4. debiterad ersättning för installation av grön teknik, debiterad ersättning för annat än installation av grön teknik, betalt belopp för installation av grön teknik och den dag som betalningen för installationen kommit utföraren tillhanda,

5. vad installationen av grön teknik avsett och antalet arbetade timmar, *och*

5. vad installationen av grön teknik avsett och antalet arbetade timmar,

6. det belopp som utföraren begär som utbetalning från Skatteverket.

6. det belopp som utföraren begär som utbetalning från Skatteverket, *och*

7. om underentreprenörer eller bemanningsföretag har eller inte har anlåtats för installationen av grön teknik.

Uppgifterna i en begäran om utbetalning ska lämnas på heder och samvete.

19 a §

Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är en annan juridisk person än ett dödsbo, att lämna uppgift om en rättshandling med någon annan.

Föreläggandet ska avse förhållanden som har betydelse för Skatteverkets kontroll av en utbetalning som har gjorts enligt denna lag.

Om det finns särskilda skäl får föreläggandet avse förhållanden som har betydelse för Skatteverkets kontroll av en begäran om utbetalning innan en utbetalning har gjorts.

19 b §

Ett föreläggande får inte avse en uppgift i en sådan handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken.

Föreläggandet får inte heller avse en uppgift som har ett betydande skyddsintresse om det finns särskilda omständigheter som gör att uppgiften inte bör komma till någon annans kännedom och uppgiftens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.

19 c §

Ett föreläggande får förenas med vite.

Föreläggandet får dock inte förenas med vite om

1. det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd, och

2. föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen.

Om den som ska föreläggas är en juridisk person, gäller andra stycket även ställföreträdare för den juridiska personen.

19 d §

Ett beslut om föreläggande som har förenats med vite gäller omedelbart.

25 §

Skatteverkets beslut enligt denna lag får överklagas till allmän förvaltningsdomstol.

Skatteverkets beslut som avser föreläggande utan vite får dock inte överklagas.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2025.

1.4 Förslag till förordning om ändring i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

Härigenom föreskrivs att det i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet¹ ska införas en ny paragraf, 8 o §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 o §

På begäran av Polismyndigheten ska uppgifter lämnas ut från beskattningsdatabasen i den utsträckning som behövs för att förebygga, förhindra eller upptäcka brottslig verksamhet eller utreda eller lagföra brott enligt yrkestrafiklagen (2012:210).

Skatteverket ska lämna ut uppgifter från beskattningsdatabasen till Polismyndigheten i den utsträckning uppgifterna kan antas behövas för att förebygga, förhindra eller upptäcka brottslig verksamhet eller utreda eller lagföra brott enligt yrkestrafiklagen.

De uppgifter som ska lämnas till Polismyndigheten med stöd av första och andra styckena är

1. uppgifter som identifierar en utförare som enligt lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete har begärt utbetalning från Skatteverket för sådant hushållsarbete som avses i 67 kap. 13 § 7 eller 13 inkomstskattelagen (1999:1229), och

¹ Senaste lydelse av förordningens rubrik 2003:1023.

2. uppgifter om vid vilket eller vilka datum som utföraren har begärt utbetalning.

Med uppgifter som identifierar en utförare avses de uppgifter om utförare som ska lämnas i en begäran om utbetalning enligt 9 § 1 lagen om förfarandet vid skatte-reduktion för hushållsarbete.

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 2025.

1.5 Förslag till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandeförordningen (2011:1261)

dels att 9 kap. 5 och 6 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas en ny paragraf, 10 kap. 6 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap.

5 §¹

En personalliggare enligt 39 kap. 11 eller 11 a § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska innehålla följande uppgifter:

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.

En personalliggare enligt 39 kap. 11 eller 11 a § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska innehålla följande uppgifter:

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,

3. tidpunkten då respektive persons arbetspass påbörjas och avslutas, *samt*

4. *namn och personnummer, samordningsnummer, organisationsnummer eller motsvarande utländska nummer för en sådan arbetsgivare som avses i 39 kap. 11 § fjärde stycket och 39 kap. 11 a § andra stycket skatteförfarandelagen.*

¹ Senaste lydelse 2014:1473.

Uppgifterna i första stycket 2 och 3 ska avse varje verksamhetsdag och ska 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.

6 §²

Skatteverket får meddela föreskrifter om hur en personalliggare ska vara utformad *och om* hur den ska föras.

Skatteverket får meddela föreskrifter om

1. hur en personalliggare ska vara utformad,
2. hur den ska föras, *och*
3. *i vilket format och på vilket sätt uppgifter i personalliggaren ska överföras till Skatteverket.*

10 kap.

6 §

Skatteverket får meddela föreskrifter om verkställigheten av 39 kap. 12 a § tredje stycket skatteförfarandelagen (2011:1244).

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 2025.

² Senaste lydelse 2011:1261.

2 Utredningens uppdrag och arbete

2.1 Utredningens uppdrag

Regeringen beslutade den 16 juni 2022 att ge en särskild utredare i uppdrag att se över uppgifterna på individnivå i arbetsgivardeklarationen och vissa frågor kopplade till personalliggare samt till skattereduktion för hushållsarbete och grön teknik (dir. 2022:68), se *bilaga 1*.

Den delen av uppdraget som handlar om att se över uppgifterna på individnivå i arbetsgivardeklarationen redovisades i augusti 2023 i delbetänkandet *En utvecklad arbetsgivardeklaration – åtgärder mot missbruk av välfärdssystemen* (SOU 2023:47).

I detta betänkande redovisar utredningen de delar av uppdraget som avser vissa frågor kopplade till skattereduktion för hushållsarbete och installation av grön teknik samt till personalliggare.

Av utredningens direktiv framgår, när det gäller skattereduktion för hushållsarbete, dvs. rot och rutarbete, och installation av grön teknik, att utredaren ska

- analysera om regelverket för skattereduktion för rot- och rutarbeten och installation av grön teknik är ändamålsenliga och leder till korrekta utbetalningar eller om de kan missbrukas genom fusk eller arbetslivskriminalitet och, om så är fallet, föreslå hur reglerna bör ändras,
- ta ställning till om ytterligare kvalificeringskrav eller uteslutningsgrunder bör införas för företag som utför rot- och rutarbeten och installation av grön teknik,

- analysera om det finns behov av åtgärder för att underlätta och förbättra Skatteverkets kontroll av företag som utför rot- och rutarbeten och installation av grön teknik, och om så är fallet, lämna förslag på åtgärder, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Om det bedöms nödvändigt får utredaren även ta upp och lämna förslag som rör andra närliggande frågor.

Av utredningens direktiv framgår, när det gäller personalliggare, att utredaren ska

- analysera om regelverket för personalliggare fungerar på ett effektivt sätt och föreslå eventuella åtgärder för att öka effektiviteten samt motverka skatteundandragande,
- ta ställning till om fler alternativt färre branscher bör omfattas av reglerna och, om det bedöms lämpligt att utöka eller reducera regelverket till fler eller färre branscher, föreslå vilka,
- ta ställning till om ändringar bör göras i regelverket för personalliggare för att effektivisera myndighetssamverkan mot fusk, regelöverträdelser och arbetslivskriminalitet, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Om det bedöms nödvändigt får utredaren även ta upp och lämna förslag som rör andra närliggande frågor.

2.2 Utredningens arbete

Utredningen är en del i ett större och pågående sammanhang med olika lagstiftnings- och andra åtgärder för att motverka bl.a. arbetslivskriminalitet och felaktiga utbetalningar. Under arbetets gång har flera relevanta myndighetsrapporter och utredningsbetänkanden publicerats. Arbetet har också berörts av såväl författningsförslag i propositioner som beslutade lag- och förordningsändringar.

Utredningen har hållit sammanlagt 19 interna sammanträden, varav tre i digital form och två i internatform. Arbetet har bedrivits i nära samarbete med utredningens experter, både vid de sammanträden som hållits och genom kontakter däremellan.

Utredningen har haft vissa externa kontakter, bl.a. har utredningen haft digitala möten med Visita, Almega Serviceföretagen och Sveriges Åkeriföretag. Vidare har utredningen haft kontakt med ett antal företag som tillhandahåller elektroniska personalliggare. Utredningen har även haft möte med Delegationen mot arbetslivskriminalitet (A 2021:04).

Utredningen har under våren 2024 närvarat vid en myndighetsgemensam kontroll, i vilken ingick kontrollbesök avseende personalliggare. Sammanlagt gjordes sex kontrollbesök. Skatteverket och Polismyndigheten deltog vid samtliga kontroller och Arbetsförmedlingen deltog vid en av kontrollerna.

2.3 Betänkandets disposition

Betänkandet inleds med en sammanfattning. I kapitel 1 redovisas utredningens författningsförslag. Betänkandet består därefter av tre delar.

Del 1 – *Skattereduktion för hushållsarbete och installation av grön teknik*, består av kapitel 3–9. I kapitel 3 redovisas aktuella bestämmelser. Kapitel 4 innehåller en översiktlig redogörelse för arbetslivskriminalitet hänförlig till hushållsarbete och installation av grön teknik. I kapitel 5 redogörs för vissa överväganden och utgångspunkter avseende de förslag och bedömningar som avser systemen för skattereduktion för hushållsarbete och installation av grön teknik.

Kapitel 6 behandlar frågan om det är lämpligt att ställa ytterligare krav på utförare av hushållsarbete och installation av grön teknik. Särskilt behandlas frågan om det bör införas ett särskilt kvalificeringssystem för de företag som utför sådana tjänster. Kapitel 7 innehåller utredningens överväganden och förslag när det gäller uppgifter i en begäran om utbetalning avseende skattereduktion för hushållsarbete eller installation av grön teknik. I kapitel 8 diskuteras vissa andra åtgärder som innebär en ökad kontroll av de företag som utför hushållsarbete och installation av grön teknik.

I kapitel 9 finns en analys av konsekvenserna av de förslag som avser systemen för skattereduktion för hushållsarbete och installation av grön teknik.

Del 2 – *Personalliggare*, består av kapitel 10–18. I kapitel 10 finns en översiktlig beskrivning av aktuella bestämmelser. Kapitel 11 innehåller en redogörelse för vissa utgångspunkter när det gäller de överväganden som görs och åtgärder som föreslås i de nästföljande kapitlen.

I kapitel 12 behandlas frågan om krav på personalliggare bör ställas i fler eller färre verksamheter. I kapitel 13 finns utredningens överväganden och förslag när det gäller elektroniska personalliggare. I kapitel 14 görs vissa överväganden som gäller frågan om en regelbunden överföring av uppgifter i personalliggare till Skatteverket.

Kapitel 15 innehåller utredningens överväganden och förslag när det gäller ett nytt ändamål för kontrollbesök som avser personalliggare samt åtgärder som ska kunna vidtas för ett sådant ändamål. I kapitel 16 finns utredningens förslag om att vissa ytterligare uppgifter ska lämnas i en personalliggare. I kapitel 17 behandlas utredningens överväganden och förslag i fråga om kontrollavgifternas utformning och storlek.

Kapitel 18 innehåller en beskrivning av konsekvenserna av de förslag som avser personalliggare.

Del 3 – *Ikraftträdande och författningskommentar*, består av kapitel 19–20. I kapitel 19 finns förslag på ikraftträdande. Slutligen finns en författningskommentar i kapitel 20.

DEL 1

Skattereduktion för hushållsarbete och installation av grön teknik

3 Aktuella bestämmelser

Bestämmelser om skattereduktion för rutarbete, s.k. rutavdrag, trädde i kraft den 1 juli 2007. De följdes av bestämmelser om skattereduktion för rotarbete, s.k. rotavdrag, som gäller fr.o.m. den 8 december 2008. Rot- och rutarbete benämns i lagtexten gemensamt som hushållsarbete. Syftet med en möjlighet till skattereduktion för hushållsarbete är bl.a. att öka arbetsutbudet och därigenom stimulera sysselsättningen och tillväxten genom att omvandla sådant arbete som utförs av hushållen själva, där det kan antas att den skattskyldige vid en valmöjlighet sannolikt skulle prioritera att arbeta mer, eller sådant arbete som utförs svart till vitt marknadsarbete.

Bestämmelser om skattereduktion för hushållsarbete finns i 67 kap. 11–19 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete, förordningen (2009:201) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete och Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2014:22¹) om begäran om utbetalning för hushållsarbete.

Den 1 januari 2021 trädde bestämmelser om skattereduktion för installation av grön teknik i kraft. Skattereduktionen ersatte de statliga stöd som fysiska personer tidigare hade kunnat ansöka om hos länsstyrelserna och Naturvårdsverket och syftade till att stimulera till ytterligare investeringar i solceller, energilagring och laddningspunkter.²

Bestämmelser om skattereduktion för installation av grön teknik finns i 67 kap. 36–45 §§ IL, lagen (2020:1066) om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik, förordningen (2020:1080) om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik samt Skatteverkets föreskrifter om begäran om utbetalning för installation av grön teknik (SKVFS 2020:22).

¹ Ändrade genom SKVFS 2019:13.

² Prop. 2020/21:1, *Budgetpropositionen för 2021*, s. 313.

3.1 Vilka arbeten kan ge skattereduktion?

3.1.1 Rutarbete

Skattereduktion för rutarbeten kan lämnas för följande arbeten.

1. Enklare städarbete eller annat rengöringsarbete samt flyttstädning som utförs i bostaden.
2. Vård av kläder och hemtextilier när vården utförs i bostaden.
3. Snöskottning som utförs i nära anslutning till bostaden.
4. Häck- och gräsklippning, krattning och ogrärensning samt beskärning och borttagande av träd och buskar som utförs på tomt eller i trädgård i nära anslutning till bostaden.
5. Barnpassning som inte mer än i ringa omfattning innefattar hjälp med läxor och annat skolarbete och som utförs i eller i nära anslutning till bostaden samt lämning och hämtning till och från förskola, skola, fritidsaktiviteter eller liknande.
6. Annan omsorg och tillsyn än barnpassning som en fysisk person behöver och som utförs i eller i nära anslutning till bostaden eller i samband med promenader, bankbesök, besök vid vårdcentral eller andra liknande enklare ärenden.
7. Flytt av bohag och annat lösöre mellan bostäder samt till och från magasinering.
8. Arbete som avser installation, reparation och underhåll av data- och informationsteknisk utrustning, dataprogram och dataförbindelser samt handledning och rådgivning i samband med sådant arbete, när arbetet, handledningen och rådgivningen utförs i eller i nära anslutning till bostaden.
9. Reparation och underhåll av vitvaror som utförs i bostaden.
10. Möblering och förflyttning av bohag och annat lösöre som hör till hushållet samt montering och demontering av sådana föremål, när arbetet utförs i eller i nära anslutning till bostaden.
11. Enklare tillsyn av bostaden när tillsynen utförs i eller i nära anslutning till bostaden.

12. Vattentvätt och vård av kläder och hemtextilier i samband med sådan tvätt vid en tvättinrättning samt hämtning och lämning av sådant tvättgods till och från tvättinrättningen, om det ingår i tjänsten.
13. Transport av bohag och annat lösöre från bostaden till en försäljningsverksamhet som bedrivs i syfte att främja återanvändning.

3.1.2 Rotarbete

Skattereduktion för rotarbete kan lämnas för reparation, underhåll samt om- och tillbyggnad av vissa bostäder. För att omfattas av skattereduktionen ska rotarbetet avse ett småhus eller en ägarlägenhet som ägs av den som ansöker om eller begär skattereduktion. Med ägare avses även den som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) ska likställas med ägare. Rotarbete som avser en lägenhet som upplåtits med bostadsrätt omfattas också av skattereduktionen under förutsättning dels att lägenheten innehas av den som ansöker om eller begär skattereduktion, dels att arbetet utförs i lägenheten och avser sådana åtgärder som bostadsrättshavaren svarar för, s.k. inre underhåll. En lägenhet som upplåtits till en medlem eller delägare i en bostadsförening eller ett bostadsaktiebolag likställs med lägenhet som upplåtits med bostadsrätt.

Skattereduktion lämnas inte för nybyggnation. För att undvika att den begränsningen kringgås omfattar skattereduktionen inte om- och tillbyggnader som görs på nybyggda småhus under de första fem åren efter småhusets färdigställande.

3.1.3 Installation av grön teknik

Skattereduktion för installation av grön teknik kan ges för installation av nätanslutet solcellssystem eller, om installationen är hänförlig till en byggnad under uppförande, av solcellssystem som ska anslutas till elnätet, installation av system för lagring av egenproducerad elenergi och installation av laddningspunkt till elfordon. Särskilt angivna villkor avseende installationen måste vara uppfyllda. Vidare ska installa-

tionen ha utförts i Sverige eller i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Som installation av grön teknik räknas bara installation som är hänförlig till ett småhus eller en ägarlägenhet som ägs av den som begär skattereduktion, en lägenhet som upplåtits med bostadsrätt och som innehas av den som begär skattereduktion, eller en byggnad under uppförande som ägs av den som begär skattereduktion och som när den är uppförd ska vara ett småhus eller en ägarlägenhet. Med ägare avses, liksom vid rotarbeten, även den som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen ska likställas med ägare.

3.2 Villkor för skattereduktion

3.2.1 Hushållsarbete

De personer som kan ha rätt till skattereduktion är de som vid beskattningsårets utgång har fyllt 18 år och är obegränsat skattskyldiga under någon del av beskattningsåret eller, i vissa fall, begränsat skattskyldiga. Dödsbon har rätt till skattereduktion för arbete som har utförts före dödsfallet.

För rätt till skattereduktion för hushållsarbete krävs att det utförda arbetet är hänförligt till den som begär skattereduktion eller dennes förälders hushåll. Föräldern måste vara bosatt i Sverige. Den som begär skattereduktionen kan däremot ha sin bostad i ett annat EES-land. Arbetet får inte utföras av den som begär skattereduktion eller av en närstående till denne. Det går däremot bra att anlita ett eget bolag så länge inte den anställde som utför arbetet är den som begär reduktion eller någon närstående till denne.

Eftersom subventionen riktas mot arbete omfattar skattereduktionen bara kostnader för arbete, inklusive mervärdesskatt, och inte kostnader för material, utrustning och resor. Att subventionen är riktad mot arbete innebär att när hushållsarbete utförs måste arbetskostnaden särskiljas från övriga kostnader.

Den näringsidkare som utför hushållsarbetet ska, när avtalet om arbetet träffas eller när ersättningen betalas ut, vara godkänd för F-skatt (eller, om arbetet utförs utanför Sverige och utföraren inte har bedrivit näringsverksamhet i Sverige, ha intyg eller någon annan handling som visar att företaget i fråga om skatter och avgifter i sitt hemland genomgår motsvarande kontroll som den som är godkänd för F-skatt).

Det är också möjligt för den enskilde att anlita en privatperson som inte är godkänd för F-skatt (däremot inte en näringsidkare som av någon anledning inte är godkänd för F-skatt). Den enskilde kan också få hushållsarbetet tillhandahållet som en skattepliktig löneförmån av sin arbetsgivare.

När en näringsidkare anlitas är skattereduktionen 50 procent av arbetskostnaden för rutarbeten och 30 procent av arbetskostnaden för rotarbeten.

Sedan köparen betalat den andel av arbets- och materialkostnaden för vilken skattereduktion inte ges, betalar Skatteverket resterande andel av kostnaden till näringsidkaren på dennes begäran. Denna ordning kallas fakturamodellen.

Sedan den 1 januari 2020 krävs för rätt till skattereduktion för hushållsarbete att det utförda arbetet har betalats elektroniskt när arbetet har utförts av en näringsidkare som är godkänd för F-skatt eller, om arbetet utförts utomlands, genomgår motsvarande kontroll i utlandet. Syftet med bestämmelsen är att motverka felaktiga utbetalningar.

När en privatperson anlitas för hushållsarbete motsvarar skattereduktionen de arbetsgivaravgifter som redovisas för privatpersonen i en förenklad arbetsgivardeklaration. Avgifterna kan variera eftersom det finns en viss differentiering av arbetsgivaravgifterna. För att den enskilde i dessa fall ska kunna få skattelättnaden direkt slipper den enskilde betala arbetsgivaravgifterna. Detta sker genom att den enskilde i den förenklade arbetsgivardeklarationen gör avdrag med ett belopp som motsvarar de redovisade arbetsgivaravgifterna.

När det gäller löneförmånerna är skattereduktionen 50 procent av arbetskostnaderna för rutarbeten och 30 procent av arbetskostnaderna för rotarbeten. Den enskilde får en lättnad direkt genom att arbetsgivaren inte gör något avdrag för preliminär skatt för förmån av rut- eller rotarbete.

När arbetsgivaravgifter redovisas respektive Skatteverket betalar ut pengar till en näringsidkare tillgodoräknas den enskilde en preliminär skattereduktion. Den enskilde begär därefter slutlig skattereduktion i sin självdeklaration. Skatteverket ska på begäran av köparen lämna denne ett särskilt meddelande om den totala preliminära skattereduktionen som tillgodoräknats.

Den sammanlagda skattereduktionen får uppgå till högst 75 000 kronor för ett beskattningsår. Skattereduktionen för rotarbeten får dock uppgå till högst 50 000 kronor för ett beskattningsår.

Riksdagen har beslutat att tillfälligt höja taket för rotavdraget och att tillfälligt införa separata tak för rot- respektive rutavdraget. De nya reglerna gäller fr.o.m. den 1 juli 2024 och upphör att gälla vid årsskiftet. Reglerna innebär att taket är 75 000 kronor per person för rotavdraget och 75 000 kronor per person för rutavdraget.

Det tillfälligt höjda taket syftar till att temporärt främja sysselsättningen i byggsektorn under lågkonjunkturen i svensk ekonomi.³

3.2.2 Installation av grön teknik

Villkoren för skattereduktion för installation av grön teknik är desamma som dem som gäller för hushållsarbete när det gäller vem som kan ha rätt till skattereduktion samt de krav som ställs på en utförare.

För rätt till skattereduktion för en installation hänförlig till ett småhus, en ägarlägenhet eller en lägenhet som upplåtits med bostadsrätt krävs att den utförda installationen är hänförlig till hushållet för den som begär skattereduktion eller dennes förälder. Föräldern ska vara bosatt i Sverige.

Skattereduktion kan, till skillnad från vid rotarbeten, även ges vid nybyggnationer. För rätt till skattereduktion för en installation hänförlig till en byggnad under uppförande krävs att den utförda installationen, när byggnaden är uppförd, ska vara hänförlig till hushållet för den som begär skattereduktion eller dennes förälder (som måste vara bosatt i Sverige).

En annan skillnad är att subventionen inte enbart är riktad mot arbete utan omfattar även utgifter för material. Skattereduktion ges med 20 procent av de debiterade arbets- och materialkostnaderna för installation av solceller och med 50 procent av de debiterade arbets- och materialkostnaderna för installation av lagring av egenproducerad elenergi och installation av laddningspunkt till elfordon. Skattereduktionen får uppgå till högst 50 000 kronor för ett beskattningsår.

³ Se prop. 2023/24:86, *Tillfälligt höjt tak för rotavdraget*.

Även för rätt till skattereduktion för installation av grön teknik ställs krav på elektronisk betalning.

3.3 Närmare om fakturamodellen

Den vanligaste situationen som ligger till grund för skattereduktion är när den enskilde (köparen) anlitar en näringsidkare (utförare) som är godkänd för F-skatt när avtalet om arbetet träffas eller när ersättningen betalas ut. Utföraren drar då av skattereduktionen från ersättningen på fakturan. När arbetet är utfört och köparen betalat begär utföraren utbetalning av resterande belopp från Skatteverket. Köparen tillgodoräknas preliminär skattereduktion med ett belopp motsvarande utbetalningen till utföraren.

Köparen begär slutlig skattereduktion i sin inkomstdeklaration. Slutlig skattereduktion för arbeten för vilka preliminär skattereduktion har tillgodoräknats tillgodoräknas med ett belopp motsvarande den preliminära skattereduktionen. Skattereduktionen räknas av mot kommunal och statlig inkomstskatt, statlig fastighetskatt samt kommunal fastighetsavgift. Skattereduktionen för installation av grön teknik räknas av direkt efter skattereduktionen för hushållsarbete.

Om köparen vid beskattningen inte har tillräckligt med slutlig skatt att räkna av mot den preliminära skattereduktion som tillgodoräknats löpande under året får han eller hon betala ytterligare skatt. En sådan påverkan på köparens slutliga skatt påverkar dock inte gjorda utbetalningar till utförare.

3.4 Begäran om utbetalning

För utförarens begäran om utbetalning gäller vissa formkrav. Begäran ska lämnas elektroniskt och vara undertecknad av utföraren eller dennes ombud eller annan behörig företrädare för utföraren. Om det inte är uppenbart att den som begär utbetalning saknar behörighet att företräda en utförare, som är juridisk person, ska en sådan begäran anses lämnad av utföraren.

Den som vill ha utbetalning ska lämna uppgifter om

- namn, adress och, om sådant nummer finns, organisationsnummer, personnummer, samordningsnummer eller motsvarande registreringsnummer för utföraren,
- personnummer eller samordningsnummer i de fall sådant nummer finns för köparen, och
- det belopp som utföraren begär som utbetalning från Skatteverket.

När begäran gäller hushållsarbete ska uppgifter även lämnas om

- debiterad ersättning för hushållsarbete, debiterad ersättning för material och debiterad ersättning för annat än hushållsarbete och material,
- betalt belopp för hushållsarbete och den dag som betalningen för hushållsarbetet kommit utföraren tillhanda, och
- vad hushållsarbetet avsett och antalet arbetade timmar (antalet arbetade timmar behöver dock inte redovisas om det är fråga om arbete enligt 67 kap. 13 § 12 eller 13 IL, dvs. tvätterier eller transport av bohag för återanvändning, däremot ska det anges vad arbetet har avsett).

En begäran om utbetalning som avser rotarbete ska även innehålla småhusets eller ägarlägenhetens beteckning, eller, om det är fråga om bostadsrätt, lägenhetens beteckning samt föreningens eller bolagets organisationsnummer eller motsvarande.

När det gäller installation av grön teknik ska uppgifter även lämnas om

- småhusets eller ägarlägenhetens beteckning eller beteckningen på lägenheten som upplåtits med bostadsrätt, samt vad gäller lägenheten som upplåtits med bostadsrätt även föreningens eller bolagets organisationsnummer eller motsvarande,
- debiterad ersättning för installation av grön teknik, debiterad ersättning för annat än installation av grön teknik, betalt belopp för installation av grön teknik och den dag som betalningen för installationen kommit utföraren tillhanda, och
- vad installationen av grön teknik avsett och antalet arbetade timmar.

Skatteverket ska snarast fatta beslut om utbetalning och utbetalning görs till utförarens bank- eller kreditmarknadsföretagskonto.

3.5 Statistik

Den totala slutliga skattereduktionen för hushållsarbeten har ökat från år till år. Inkomståret 2022 uppgick den slutliga skattereduktionen till totalt nästan 19 miljarder kronor.

I Skatteverkets Statistikportal finns information om hur den preliminära skattereduktionen fördelas på hushållsarbeten av olika slag och installation av grön teknik (motsvarande saknas för den slutliga skattereduktionen). Bland rutarbetena är städning, trädgårdsarbete och flyttjänster dominerande.

Tabell 3.1 Preliminär skattereduktion för köpare, rutarbete inkomståren 2020–2023

Rutarbete, kategori	2020 (mnkr)	2021 (mnkr)	2022 (mnkr)	2023 (mnkr)
1. Städning	4 164	4 716	5 150	5 138
2. Textil och klädvård	4	6	7	7
3. Snöskottning	21	22	36	49
4. Trädgårdsarbete	1 040	1 162	1 192	1 208
5. Barnpassning	43	49	72	76
6. Annan omsorg	18	33	27	29
7. Flyttjänster	558	738	793	744
8. It-tjänster	172	194	184	174
9. Reparation av vitvaror	48	53	55	60
10. Möblering		35	56	58
11. Tillsyn av bostad		5	8	12
12. Tvätt vid tvättinrättning		4	6	7
13. Transport av bohag och lösöre till försäljning och återanvändning		1	1	1
14. Uppgift saknas	8	11	11	12
Totalt	6 075	7 033	7 600	7 575

Källa: Skatteverket, Statistikportalen.

Tabell 3.2 Preliminär skattereduktion för köpare, rotarbete inkomstären 2020–2023

Rotarbete, kategori	2020 (mnkr)	2021 (mnkr)	2022 (mnkr)	2023 (mnkr)
Bygg	6 946	7 730	7 386	6 515
El	753	833	786	691
Glas och plåt	279	288	281	253
Målning och tapetsering	1 004	1 145	1 085	990
Gräv- och markarbete	432	460	468	409
Murning och sotning	209	235	231	198
VVS	1 298	1 453	1 563	1 769
Uppgift saknas	3	4	3	2
Totalt	10 925	12 149	11 804	10 829

Källa: Skatteverket, Statistikportalen.

Tabell 3.3 Preliminär skattereduktion för köpare, installation av grön teknik inkomstären 2021–2023

Installation av grön teknik, kategori	2021 (mnkr)	2022 (mnkr)	2023 (mnkr)
Installation av laddpunkt	578	1 013	821
Installation av lagring	66	453	1 437
Installation av solceller	473	1 297	3 305
Totalt	1 117	2 763	5 562

Källa: Skatteverket, Statistikportalen.

4 Arbetslivskriminalitet hänförlig till hushållsarbete och installation av grön teknik

Bestämmelserna om skattereduktion för hushållsarbete, dvs. tjänster som kan ge rätt till rot- eller rutavdrag, respektive installation av grön teknik innefattar flera villkor som måste vara uppfyllda för att en köpare ska ha rätt till skattereduktion och för att ett företag som tillhandahåller tjänsten ska ha rätt till utbetalning från Skatteverket. Det är t.ex. en grundläggande förutsättning att utgifterna för vilka skattereduktion respektive utbetalning begärs avser sådana tjänster som omfattas av regleringen.

Det finns en risk – och förekommer – att utförare begär utbetalning och köpare skattereduktion trots att villkoren för detta inte är uppfyllda, t.ex. genom att den inköpta tjänsten oriktigt anges avse ett arbete för vilket skattereduktion kan ges. Regelverket ger alltså upphov till en risk för att oriktiga uppgifter leder till felaktig utbetalning till utförare och felaktig skattereduktion för köpare.

Det förekommer också regelöverträdelser av annat slag i verksamheter som bedrivs av utförare av hushållsarbete eller installation av grön teknik. Det handlar då inte om att villkoren för att utföraren ska få utbetalning från Skatteverket och köparen få skattereduktion har överträtts. I stället kan det handla om arbetslivskriminalitet t.ex. i form av att hushållsarbetet har utförts av svart arbetskraft eller i strid med bestämmelser om arbetsmiljö. Det kan också handla om att de anställda som utfört arbetet har haft en oskäligt låg lön. I dessa fall medför regelöverträdelserna inte att utföraren kan nekas utbetalning och köparen skattereduktion, eftersom överträdelserna inte avser villkoren för skattereduktionen. En annan sak är att skattereduktion förutsätter att utföraren är godkänd för F-skatt och att ett god-

kännande kan återkallas under vissa förutsättningar, t.ex. om skatter eller avgifter inte har redovisats i en utsträckning som inte är obetydlig.

I utredningsuppdraget ingår att analysera om regelverket för skattereduktion för rot- och rutarbeten och installation av grön teknik är ändamålsenligt och leder till korrekta utbetalningar eller om det kan missbrukas genom fusk eller arbetslivskriminalitet. I detta kapitel behandlas frågor om på vilket sätt och i vilken utsträckning arbetslivskriminalitet och andra regelöverträdelser förekommer inom verksamheter som tillhandahåller sådana tjänster. När begreppet rot- och rutarbeten eller liknande uttryck används i det följande inbegrips även installation av grön teknik om inte annat anges.

4.1 Systemen är utsatta för kvalificerad välfärdsbrottslighet

En utförare som begär utbetalning för kostnader som uppges avse arbete men som rätteligen avser t.ex. materialkostnader kan göra sig skyldig till bedrägeri.¹ En köpare som är utföraren behjälplig med detta kan göra sig skyldig till medhjälp till bedrägeri. Om köparen i sin inkomstdeklaration begär skattereduktion för sådana kostnader kan han eller hon göra sig skyldig till skattebrott. Detsamma gäller naturligtvis i fråga om begäran om utbetalning eller begäran om skatte-reduktion för arbete som rätteligen inte omfattas av husavdraget.

Utredningen om organiserad och systematisk ekonomisk brottslighet mot välfärden gjorde i sitt betänkande år 2017 en genomgång av brottsanmälningar från Skatteverket under perioden juni 2013–2015 som var hänförliga till utbetalningar i samband med rot- och rutavdrag.² Det rörde sig om 260 anmälningar med ett totalt anmält belopp om 80 miljoner kronor.³ Utredningen bedömde att i princip hela det anmälda beloppet fick anses avse kvalificerad välfärdsbrottslighet.⁴ Med sådan brottslighet avsågs brott som innehåller ett eller flera moment som är mer avancerade eller mer samhällsskadliga än i normalfallet, t.ex. att oriktiga handlingar använts eller att ersättning mottagits felaktigt under lång tid. Utredningen anförde att det före-

¹ Prop. 2014/15:10, *Förbättringar av husavdragets fakturamodell*, s. 12.

² Regelverket om skattereduktion för installation av grön teknik hade då inte införts.

³ Beloppen per anmälan varierade från 800 kronor till nästan 8 miljoner kronor. Drygt hälften av anmälningarna rörde belopp över 100 000 kronor, se SOU 2017:37, *Kvalificerad välfärdsbrottslighet – förebygga, förhindra, upptäcka och beivra*, s. 247.

⁴ SOU 2017:37, s. 246 ff.

kommer både tillvägagångssätt där en utförare i samråd med köparen lägger till vissa materialkostnader som arbetskostnad och sådana mer beräknade och organiserade tillvägagångssätt som innebär att arbete t.ex. aldrig har utförts hos någon köpare och att osanna fakturor därför upprättats för att förmå Skatteverket att göra en felaktig utbetalning.

Någon närmare undersökning eller utredning av i vilken omfattning det förekommer att utförare felaktigt får utbetalningar och köpare felaktigt beviljas skattereduktion finns inte. I lagstiftningsärendet som föregick att krav på elektronisk betalning för rätt till skattereduktion infördes den 1 januari 2020 beaktades att Skatteverket hade vägrat utbetalningar till företag med cirka 0,6 miljarder kronor 2018. Regeringen antog i en analys av lagändringens konsekvenser att en fjärdedel av det beloppet kunde hänföras till fusk.⁵ Någon bedömning av i vad mån utbetalningar som beviljats av Skatteverket (14,5 miljarder kronor år 2018) orsakats av fusk gjordes inte.

Skatteverkets beslut om återkrav av felaktiga utbetalningar kan ge en viss indikation på förekomsten av fusk. År 2019 uppgick antalet återkrav till 5 604 och det totala återkrävda beloppet till knappt 61 miljoner kronor.⁶ Återkrav kan dock bero på såväl fusk som andra förhållanden. Exempelvis kan ett återkrav bero på att utföraren, efter reklamation, har återbetalat en del av det fakturerade beloppet som legat till grund för utbetalningen från Skatteverket.

4.2 Systemen är utsatta även för arbetslivskriminalitet

Arbetslivskriminalitet är ett samlingsbegrepp för brott och regelöverträdelser som sker i arbetslivet. Flera problemområden omfattas – arbetskraftsexploatering, ekonomisk brottslighet, bidragsbrott, människohandel, brott mot utlänningslagen (2005:716) och brott mot arbetsmiljöregler.

Arbetslivskriminaliteten har i flera sammanhang bedömts vara ett omfattande och troligen växande samhällsproblem samt ett av de enskilt största brottsområdena inom organiserad ekonomisk brottslig-

⁵ Prop. 2019/20:1, *Budgetpropositionen för 2020*, s. 214.

⁶ Prop. 2020/21:1, *Budgetpropositionen för 2021*, s. 270.

het.⁷ Arbetslivskriminaliteten leder till negativa konsekvenser för arbetstagare, företag, samhället och statsfinanserna. Arbetstagare riskerar ofta osäkra arbetsvillkor, lägre löner, allvarliga kränkningar av sina rättigheter och minskat skydd enligt arbetsrätts- och socialskyddslagstiftningen. Den ger även negativa konsekvenser för den ekonomiska jämställdheten. Företag som följer reglerna riskerar att konkurreras ut av oseriösa aktörer. Samhället och statsfinanserna riskerar allvarliga budgetkonsekvenser genom minskade intäkter via skatter och sociala avgifter. Arbetslivskriminalitet dränerar också välfärdssystemen på resurser och är en inkomstkälla för den organiserade brottsligheten. Sammantaget inverkar fusk, regelöverträdelser och brottslighet i arbetslivet negativt på sysselsättning och produktivitet samt snedvrider konkurrensen.

Arbetslivskriminalitet kan förekomma i alla typer av verksamheter och i alla branscher. Det finns dock vissa faktorer som enligt utredningens mening generellt sett indikerar att det kan förekomma arbetslivskriminalitet i högre grad inom företag som utför rot- och rutarbeten än inom andra företag. Detta behandlas i avsnitt 4.2.4. I avsnitt 4.2.1–4.2.3 redovisas allmänt vad som avses med arbetslivskriminalitet, dess omfattning och riskbranscher.

4.2.1 Begreppet arbetslivskriminalitet

Delegationen mot arbetslivskriminalitet (A 2021:04) har uppdraget att verka samlande och stödjande i förhållande till aktörer som motverkar arbetslivskriminalitet och främja samverkan och erfarenhetsutbyte dem emellan. Enligt delegationen kan arbetslivskriminalitet i korthet sägas innebära medvetna förfaranden där en verksamhetsutövare, själv eller tillsammans med andra, bryter mot regler eller avtal i arbetslivet på bekostnad av arbetstagarna, andra företag eller det allmänna.⁸

I juni 2022 föreslog delegationen⁹ att begreppet arbetslivskriminalitet ska definieras som kvalificerade förfaranden som strider mot bestämmelser i författningar eller avtal och som rör arbetslivet. Vid

⁷ Ds 2021:1, *Myndigheter i samverkan mot arbetslivskriminalitet*, s. 31, och Ekobrottsmyndigheten (2021), *Lägesbild om ekonomisk brottslighet i Sverige 2020*, s. 15.

⁸ SOU 2023:8, *Arbetslivskriminalitet – arbetet i Sverige, en bedömning av omfattningen, lärdomar från Danmark och Finland*, s. 109.

⁹ SOU 2022:36, *Arbetslivskriminalitet – en definition, en inledande bedömning av omfattningen, lärdomar från Norge*.

bedömningen av om ett förfarande är kvalificerat ska särskilt beaktas om det innebär att arbetstagare utnyttjas, att konkurrensen snedvrids, att förfarandet utförs i organiserad form eller systematiskt eller om det är av allvarlig eller omfattande karaktär.

Definitionen inbegriper många förfaranden som tillhör det kriminaliserade området, exempelvis människoexploatering, vissa former av människohandel, arbetsmiljöbrott, vissa bidragsbrott och skattebrott, vissa brott mot utlänningslagen och viss ekonomisk brottslighet.¹⁰ Den är dock inte begränsad till straffbara förfaranden utan inbegriper även överträdelser av författningsbestämmelser som inte är belagda med straff liksom brott mot avtal mellan arbetsgivare och arbetstagare, t.ex. vad gäller villkor om lön. En del av det som benämns arbetslivskriminalitet rör missbruk av välfärdssystemen och andra närliggande skattefinansierade eller skattesubventionerade system.

4.2.2 Omfattning

I februari 2023 redovisade Delegationen mot arbetslivskriminalitet en uppskattning av arbetslivskriminalitetens omfattning.¹¹ Enligt delegationen är arbetslivskriminaliteten i Sverige ett omfattande och allvarligt samhällsproblem med stora negativa konsekvenser för enskilda arbetstagare, företag och det allmänna. Delegationen har delat in bedömningen av arbetslivskriminalitetens omfattning i tre sakområden, nämligen utnyttjande av arbetskraft, skatter och avgifter samt otillåtet utnyttjande av välfärdssystemen. Omfattningsbedömningen, har delvis olika fokus inom de tre sakområdena. Bedömningen som rör utnyttjande av arbetskraft fokuserar på antalet personer som berörs (se nedan). När det gäller omfattningen av de delar av arbetslivskriminaliteten som rör skatter och avgifter ligger fokus på det dolda värdeskapandet (se nedan). När det gäller otillåtet utnyttjande av välfärdssystemen ligger fokus på felaktiga utbetalningar. Av de felaktiga utbetalningar som skedde i de olika välfärdssystemen under 2021 bedömer delegationen att mellan 367 och 1 424 miljoner kronor kan kopplas till arbetslivskriminalitet.

Bedömningarna är enligt delegationen behäftade med ett stort mått av osäkerhet.

¹⁰ SOU 2022:36 s. 80.

¹¹ SOU 2023:8.

Utnyttjande av arbetskraft

I fråga om utnyttjande av arbetskraft anger Delegationen mot arbetslivskriminalitet att cirka 245 000 personer hör till riskgrupperna enligt delegationens urval. Det handlar om personer som hör till någon av följande grupper: i) asylansökande och deras anhöriga, ii) personer med beviljat uppehålls- och arbetstillstånd, iii) gäst-studerande och deras anhöriga, samt iv) personer med beviljat uppehållstillstånd som är varaktigt bosatta i annat EU-land och deras anhöriga. Vidare anger delegationen följande.

Analysen indikerar att personer som hör till riskgrupperna har en relativt sett svagare ställning på arbetsmarknaden än personer som inte hör till en riskgrupp. Exempelvis ser vi att årslöneinkomsterna för de personer som ingår i analysen i genomsnitt uppgår till 75 procent av en genomsnittlig årslöneinkomst för hela den arbetande befolkningen. De branscher som av myndigheterna har identifierats som riskbranscher för arbetslivskriminalitet är också de branscher som sysselsätter många personer som ingår i riskgrupperna och där skillnaderna i årslöneinkomst är stora mellan personer som ingår i riskgrupper och den övriga befolkningen. Det bör i sammanhanget noteras att det enligt tidigare studier förekommer att personer som har arbetskraftsinvandrat tvingas betala tillbaka delar av lönen till arbetsgivaren, samt tvingas arbeta mer än vad de får betalt för.

Cirka 13 procent (31 000 personer) av de som ingår i analysen saknade en registrerad inkomst 2020 och cirka tre procent (6 500 personer) saknade både registrerad inkomst och registrerat boende. Om dessa på något sätt försörjer sig så sker det i den dolda delen av arbetsmarknaden, i det så kallade skuggsamhället.

Skatter och avgifter – odeklarerade löneinkomster

I branscher med låga marginaler, som även är personalintensiva, är undanhållande av skatt en metod för att minska kostnaderna, vilket i sin tur ger konkurrensfördelar och medför osund konkurrens. Historiskt har en stor del av skatteundandragandet i vissa av dessa branscher (till exempel restauranger, frisörer och övrig skönhetsvård) varit kopplat till kontantbetalningar som undanhållits från beskattning och sedan använts för utbetalning av svarta löner. I branscher där betalning främst sker efter fakturering krävs andra metoder för att frigöra pengar till svarta löner, till exempel användning av osanna fakturor. Den minskande användningen av kontanter medför att företag inom traditionella kontanthandelsbranscher behöver byta

metod för att undanhålla inkomster från beskattning. Det kan ske genom osanna fakturor, men även genom betalning med Swish till privata konton eller genom att andra digitala betalningar döljs.¹²

I februari 2020 publicerade Skatteverket rapporten *Svarta arbetsinkomster: beräkningar baserade på Skatteverkets revisioner* avseende inkomståren 2010 till 2016. I rapporten uppskattades de oredovisade inkomsterna från svartarbete till 91 miljarder kronor per år, vilket motsvarar 2,3 procent av BNP och 6 procent av de totala arbetsinkomsterna. Merparten av de svarta inkomsterna finns inom aktiebolag med lönesummor upp till 5 miljoner kronor, i synnerhet inom aktiebolag med en lönesumma mellan 1 och 5 miljoner kronor. Denna företagstyp är den som enskilt bidrar mest med svarta arbetsinkomster, med motsvarande 43 procent av de totala svarta arbetsinkomsterna. Aktiebolag med lönesummor understigande 1 miljon kronor bidrar med motsvarande 26 procent av de totala svarta arbetsinkomsterna.¹³

Baserat på Skatteverkets rapport, med uppdatering av vissa förhållanden, bedömer Delegationen mot arbetslivskriminalitet att odeklarerade löneinkomster om mellan 81 och 94 miljarder kronor år 2021 kan kopplas till arbetslivskriminalitet.¹⁴ Det motsvarar enligt delegationen ett skattebortfall på cirka 26 miljarder kronor, vilket kan sägas vara en direkt vinst för de inblandade företagen.

4.2.3 Riskbranscher

Som redan nämnts kan arbetslivskriminalitet förekomma i alla typer av branscher och verksamheter. Vissa branscher är dock särskilt utsatta. Ett antal myndigheter har sedan 2017 fått flera uppdrag från regeringen om samverkan för att motverka fusk, regelöverträdelser och brottslighet i arbetslivet.¹⁵ De samverkande myndigheterna har identifierat att riskbranscher för arbetslivskriminalitet är avfallshandling, bygg, bilvård, jord- och skogsbruk, kroppsvård, restau-

¹² Lägesbild 2021, *För det myndighetsgemensamma arbetet mot fusk, regelöverträdelser och brottslighet i arbetslivet*.

¹³ Se s. 17 i rapporten.

¹⁴ SOU 2023:8 s. 211 ff.

¹⁵ Se utredningens delbetänkande SOU 2023:47, *En utvecklad arbetsgivardeklaration – åtgärder mot missbruk av välfärdssystemen*, s. 55. De myndigheter som omfattas av regeringsuppdragen är Arbetsförmedlingen, Arbetsmiljöverket, Ekobrottsmyndigheten, Försäkringskassan, Jämställdhetsmyndigheten, Migrationsverket, Polismyndigheten, Skatteverket och Åklagarmyndigheten.

rang, städ, transport samt vård, omsorg och sociala tjänster.¹⁶ Högst risk bedömer myndigheterna att det finns i byggbranschen och där-
efter i fallande ordning i branscherna restaurang, transport, städning
samt vård, omsorg och sociala tjänster. Bedömningen baseras på en
riskvärdering och antalet anställda i respektive bransch.

Arbetslivskriminaliteten skiljer sig dock åt mellan olika branscher
och det kan också finnas geografiska skillnader, bl.a. som följd av att
förutsättningarna för företagen skiljer sig åt. För vissa branscher
gäller dessutom särskilda regelverk där överträdelse kan hänföras
till arbetslivskriminalitet, t.ex. bestämmelser om trafiktillstånd och
kör- och vilotider inom transportbranschen och särskilda regler om
arbetsmiljö och säkerhet inom byggbranschen. Vad särskilt gäller
trafiktillstånd har vissa undersökningar gjorts i media som indikerar
att det inom flyttbranschen är vanligt att företag saknar tillstånd
trots att sådant behövs.¹⁷

Personer som tillhör riskgruppen för att utnyttjas som arbetskraft
(se ovan) är enligt Delegationen mot arbetslivskriminalitet överrepresen-
terade inom vissa branscher, t.ex. sysselsätts många av dem inom
branscherna hotell- och restaurang, vård och omsorg, handel och
reparation, uthyrning och fastighetsservice samt tillverkning. Vidare
är, enligt delegationen, yrken som inte kräver lång utbildning ofta före-
kommande för dessa personer. Det gäller yrken såsom bärplockare,
snickare, butiks- eller lagerpersonal, lastbils- och bussförare, köks- och
restaurangbiträden, städare och hemservicepersonal, barnskötare och
elevassistenter, vårdbiträden samt skönhets- och kroppsterapeuter.¹⁸

Upphandlingsmyndigheten har publicerat riskbedömningar som
vägledning till upphandlande myndigheter i frågan om det finns skäl
att ställa arbetsrättsliga villkor i upphandlingar.¹⁹ Bedömningarna har
gjorts i dialog med arbetsmarknadens parter och relevanta myndig-
heter. För vissa yrkesgrupper eller tjänster bedömer Upphandlings-
myndigheten att det finns risk för oskäliga arbetsvillkor när offentliga
kontrakt utförs. Det gäller för byggarbetare, väg- och banarbetare,
snöskottare på tak, måleritjänster, skogsvårdare, städtjänster, tvätter-

¹⁶ Lägesbild 2021, *För det myndighetsgemensamma arbetet mot fusk, regelöverträdelse och brotts-
lighet i arbetslivet*.

¹⁷ Bl.a. Hem & Hyra, juni 2022, *Chockerande granskning av flyttfirmor*.

¹⁸ SOU 2023:8 s. 143.

¹⁹ www.upphandlingsmyndigheten.se/om-hallbar-upphandling/socialt-hallbar-upphandling/arbetsrattsliga-villkor/arbetsrattsliga-villkor-enligt-kollektivavtal/publicerade-riskbedomningar/. Hämtad 2023-09-20. Se även Ekobrottsmyndighetens vägledning (2022), *Förebygg arbetslivskriminalitet genom upphandling*.

arbetare, taxiförare, flyttjänster och godsförare. Risken bedöms vara hög i fråga om byggarbetare, väg- och banarbetare och måleritjänster.

Upphandlingsmyndigheten bedömer att det finns en låg risk för oskäligen arbetsvillkor när offentliga kontrakt utförs av elinstallatörer, byggnadsplåtslagare, glasmästare, ventilationsarbetare, parkförvaltare/trädgårdsanläggare, skogsmaskinförare och skogsmarksberedare, sopbilsförare samt bussförare i kollektivtrafik.

4.2.4 Arbetslivskriminalitet inom företag som utför rot- och rutarbeten

Flera av de tjänster som kan ge rätt till rot- och rutavdrag eller avdrag för installation av grön teknik är hänförliga till verksamheter som i olika sammanhang bedömts vara riskbranscher för arbetslivskriminalitet. I fråga om rotarbeten och installation av grön teknik rör det sig om verksamhet som vanligtvis utförs av företag inom byggbranschen. Rutarbeten av flera olika slag kan också hänföras till verksamheter inom riskbranscher, t.ex. städarbeten (städbranschen) och flyttjänster (transportbranschen). Detta ger i sig inte grund för någon slutsats om i vad mån arbetslivskriminalitet förekommer i just verksamheter som tillhandahåller rot- eller rutarbeten eller installerar grön teknik. Enligt utredningens mening finns dock ytterligare faktorer som generellt sett indikerar att det kan förekomma arbetslivskriminalitet i högre grad inom företag som utför rot- och rutarbeten än inom andra företag.

Det handlar ofta om små företag

Av det totalt utbetalda beloppet till utförare 2022 var det 34,3 procent som betalades ut till aktiebolag med en lönesumma om 1–5 miljoner kronor. Som angetts ovan har Skatteverket i en rapport 2020 bedömt att den kategorin företag stod för 43 procent av de oredovisade inkomsterna. I rapporten genomfördes en branschanalys bl.a. för den nämnda företagskategorin. Företag som tillhör byggindustrin angavs ha högst svart arbetsinkomst. Stora svarta arbetsinkomster fanns även inom branscherna *Verksamheter inom juridik m.m. stöd-tjänster företag*, *Övrig parti- och detaljhandel* och *Restauranger och barer*. Högst andel svarta arbetsinkomster i förhållande till dekla-

rerad arbetsinkomst fanns bland de företag där s.k. SNI-kod saknas, 93 procent. Näst högst andel fanns i jordbrukssektorn, 43 procent.²⁰ För branscher med särskild relevans för rot- och rutsystemet har den svarta arbetsinkomstens andel av egen deklarerad arbetsinkomst angetts till följande:

- Byggindustri 37 procent
- Fastighetsförvaltning 40 procent
- Lokalvård 36 procent
- Vägtransport av gods 25 procent

Rutföretag sysselsätter personer inom riskgruppen för att utnyttjas

Enligt Riksrevisionens rapport RiR 2020:2, *Rutavdraget – konsekvenser av reformen*, var många av dem som började arbeta i rutbranschen 2011–2017 (nya rutarbetare) inte folkbokförda i Sverige den 31 december året innan inträdet i branschen. Det rör sig om en andel i storleksordningen 22–30 procent, växande över tid. En majoritet av dem är födda i ett EU-land eller i ett annat europeiskt land.²¹ Detta tyder enligt Riksrevisionen på att många av de nya rutarbetarna var arbetskraftsinvandrare.

Av Riksrevisionens rapport framgår att av de nya rutarbetare som var folkbokförda i Sverige både den 31 december året de började arbeta i ett rutföretag och ett år tidigare är 56 procent födda i Sverige och 44 procent utrikes födda (andelen utrikes födda har ökat något över tid). Enligt Riksrevisionen hade rutarbetarna födda i Sverige i genomsnitt betydligt lägre utbildning än befolkningen som är födda i Sverige i stort. De utrikes födda rutarbetarna hade däremot i genomsnitt inte lägre utbildning än den utrikes födda befolkningen i stort. Det var också en betydligt högre andel av de utrikes födda rutarbetarna som hade eftergymnasial utbildning än av rutarbetarna födda i Sverige.

²⁰ Skatteverket 2020, *Svarta arbetsinkomster: beräkningar baserade på Skatteverkets revisioner*, s. 27 f.

²¹ Uppgifter om en stor andel utlandsfödda har redovisats också i andra sammanhang, se Rickne, *Who cleans my house if the government pays?*, IZA Journal of Labor Policy (2021) 11:1, och LO:s rapport (2023) *Om rutavdraget avskaffas*. Enligt Almega Serviceföretagen, *Branschrapport Städ och service 2022*, är nära två tredjedelar av personalstyrkan inom städ- och servicebranschen född i ett annat land än Sverige.

Riksrevisionen anger att granskningen visar att de som började arbeta i rutbranschen 2011–2017 i genomsnitt hade en sämre förankring på arbetsmarknaden än befolkningen i stort. Det var endast drygt hälften av rutarbetarna födda i Sverige och drygt en fjärdedel av de utrikes födda rutarbetarna som var sysselsatta året innan rutinträdet, enligt det sysselsättningsmått som vanligen används i den offentliga statistiken, nämligen att individen bedöms ha arbetat minst en timme under november månad. Ställer man högre krav på aktivitet än så för att betraktas som sysselsatt var sysselsättningsgraden betydligt lägre; färre än en fjärdedel av rutarbetarna födda i Sverige och färre än en tiondel av de utrikes födda rutarbetarna hade en arbetsinkomst som motsvarar minst 9 månadslöner för en städare.

Ökad risk på grund av sämre kontrollmöjligheter

I vissa avseenden finns sämre möjligheter för myndigheterna att utöva tillsyn och genomföra kontroller avseende verksamhet som avser rot- och rutarbeten än i fråga om annan verksamhet. För det första kan det vara svårt för myndigheter att veta var verksamheten bedrivs, eftersom det i regel är fråga om kortvariga arbeten som utförs på olika platser. Detta gäller dock inte endast för hushållsarbeten utan svårigheten kan finnas också i verksamhet utanför rot- och rutsystemet. De samverkande myndigheterna mot arbetslivskriminalitet har i sin lägesrapport för 2021 pekat på att det för städbranschen generellt är svårt att lokalisera var arbetet utförs.

För det andra utförs de hushållsarbeten som kan medföra skatte-reduktion, fransett tvätter- och flyttjänster, i köparnas bostäder. Det medför generellt sett att möjligheterna för myndigheterna att göra kontrollbesök är små.²² De samverkande myndigheterna har i lägesrapporten för 2021 angett att den städning som sker i privata hem är svår att inspektera, eftersom Arbetsmiljöverket och fler andra myndigheter normalt sett inte genomför inspektioner i bostäder.

När det gäller byggarbetsplatser innebär regelverket om personalliggare och om kontrollbesök för kontroll av att bestämmelserna följs en särskild möjlighet för Skatteverket att genomföra kontroller på

²² Enligt artikel 8 i Europakonventionen har var och en rätt till skydd för sitt privat- och familjeliv, sitt hem och sin korrespondens. Ingripande av en offentlig myndighet i rättigheten förutsätter stöd i lag och att det är nödvändigt med hänsyn till vissa allmänna intressen. Motsvarande gäller enligt artikel 7 och 52.1 i EU-stadgan om de grundläggande rättigheterna.

plats. Regelverket omfattar dock inte byggarbeten som utförs i privata bostäder. Skyldigheten för en byggherre att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras gäller nämligen inte för en byggherre som är en fysisk person som inte i näringsverksamhet utför eller låter utföra projekterings-, byggnads-, rivnings- eller markarbeten (39 kap. 11 b § andra stycket 2 skatteförfarandelagen [2011:1244], förkortad SFL). Vidare får kontrollbesök avseende personalliggare genomföras av Skatteverket endast i verksamhetslokaler eller på byggarbetsplatser. När det gäller byggarbetsplatser får kontrollbesök inte heller genomföras i en lägenhet som är avsedd att helt eller till en inte oväsentlig del användas som bostad (42 kap. 8 § andra stycket SFL).²³

De begränsade möjligheterna till kontroll på plats av rot- och rutarbeten medför att det inte finns en sådan preventiv effekt avseende arbetslivskriminalitet som möjligheten till sådana kontroller på andra arbetsplatser i verksamhetslokaler kan ha. Det innebär en ökad risk för skatteundandragande och annan arbetslivskriminalitet.

Uppgifter från Polismyndigheten och Ekobrottsmyndigheten

För att genomföra rot- och rutbedrägerier krävs ett företag. Nationellt underrättelsecentrum²⁴ ser tydliga indikationer på att utnyttjande av företag är vanligt och sker systematiskt inom den organiserade brottsligheten.

Många av de brottsupplägg som innefattar rot- eller rutbedrägerier har sin grund i felaktigheter som avser person- eller samordningsnummer. Dessa utfärdas i dag utan någon djupare kontroll av den enskildes identitet. En utlänning som har fått ett person- eller samordningsnummer kan lätt anställas av ett oseriöst företag och då tilldelas ett arbetstillstånd. Identiteter på personer som har arbetstillstånd kan också användas vid anställning av personer som saknar rätt att vistas eller arbeta i Sverige, vilket gör att personer som arbetar illegalt i Sverige inte upptäcks av myndigheterna.

²³ Se bl.a. avsnitt 10.1.2 och 10.4 för en närmare beskrivning av regelverket.

²⁴ Sedan 2009 samverkar ett flertal myndigheter inom en myndighetsgemensam satsning mot organiserad brottslighet. Myndigheterna samverkar i Nationellt underrättelsecentrum och regionala underrättelsecentra. Nationellt underrättelsecentrum ansvarar för att ta fram en myndighetsgemensam lägesbild vartannat år.

Ett annat identifierat brottsupplägg innefattar köp av befintliga aktiebolag, och betalning för målvakter till styrelsen. Bolaget anställer personer med samordningsnummer eller som vistas i Sverige illegalt. Lönerna betalas ut svart eller – om lön redovisas – återbetalas kontant av den anställde till bolagets företrädare. När årsredovisningen ska lämnas in försätts bolaget i konkurs, vilket gör att både kontroller och redovisningskrav undviks. Upplägget upprepas sedan med ett annat bolag.

Många yrken med låg lön och utan krav på kvalifikationer är lätta att utnyttja av oseriösa och kriminella aktörer. Bl.a. har personer med endast studentvisum i Sverige anträffats vid Polismyndighetens inspektioner av städ-, bygg- och transportföretag. Företagen begär även utbetalning från Skatteverket enligt rot- och rutsystemet avseende tjänster som har utförts av dessa personer. Personer utan rätt att vistas i landet löper dessutom större risk att utnyttjas genom att inte få en skälig lön eller ordentliga boendeformer.

Polismyndigheten har också identifierat en problematik med företag som bedriver sin verksamhet utan nödvändiga tillstånd, men som ändå har rätt att utnyttja rot- och rutsystemet. Det rör sig bl.a. om flyttföretag och budfirmor som saknar yrkestrafiktillstånd.

4.3 Arbetslivskriminalitet med koppling till underentreprenörer och bemanningsföretag

Företag som har anlits för att utföra hushållsarbete och installation av grön teknik kan välja att i sin tur anlita underentreprenörer för att helt eller delvis utföra uppdraget. Företaget kan också välja att hyra in arbetskraft från bemanningsföretag. Detta har i regel sin grund i legitima affärsöverväganden. Det kan dock även förekomma att t.ex. underentreprenörer används som ett sätt att dölja missförhållanden i relation till uppdragsgivaren eller för att annars möjliggöra eller underlätta oseriös eller kriminell verksamhet.

Avsnittet inleds med en beskrivning av begreppen underentreprenad, entreprenadkedjor och bemanningsföretag (avsnitt 4.3.1). Därefter redogörs för användningen av underentreprenörer och bemanningsföretag vid utförande av hushållsarbete och installation av grön teknik (avsnitt 4.3.2). I avsnitt 4.3.3 diskuteras arbetslivskriminalitet kopplad till dessa företeelser.

4.3.1 Allmänt om underentreprenörer och bemanningsföretag

Underentreprenad

Begreppet entreprenad kan beskrivas som ett åtagande att åstadkomma ett visst arbetsresultat enligt ett avtal mellan en beställare och ett företag – entreprenören. Det finns dock inte någon allmänlig legaldefinition av begreppet eller av vad som är en entreprenör eller ett entreprenadföretag.²⁵ Ofta används begreppet entreprenad med avseende på byggarbeten, t.ex. att en byggnad eller anläggning ska uppföras eller ändras, men det kan även användas i vissa andra sammanhang när en beställare köper en tjänst av någon annan, t.ex. en transport.²⁶

En entreprenör som har fått ett uppdrag (huvudentreprenör) kan anlita en annan entreprenör (underentreprenör) för att utföra hela eller delar av uppdraget. En kedja av entreprenörer kan uppkomma om underentreprenören i sin tur anlitar ytterligare en underentreprenör osv.²⁷

I regel finns det helt legitima skäl till att företag anlitar underentreprenörer. Det kan t.ex. handla om att vissa arbetsuppgifter förutsätter en särskild kompetens eller utrustning, som entreprenören inte själv har, eller att bemanningsbehovet varierar.²⁸ Att företag uppträder som underentreprenörer förekommer också inom de flesta – om inte alla – branscher där entreprenaduppdrag utförs. Särskilt inom bygg- och anläggningsbranschen samt transportbranschen anlitas underentreprenörer i hög utsträckning, men det är vanligt förekommande att det görs också inom t.ex. städbranschen. Almega Serviceföretagen har i en branschrapport i september 2022 redovisat användningen av underentreprenörer enligt en undersökning bland medlemsföretagen. Resultatet utvisar att år 2021 var det 48 procent av de medlemsföretag som medverkade i undersökningen som använde underentreprenörer och 40 procent som arbetade som under-

²⁵ Se SOU 2023:26, *Översyn av entreprenörsansvaret*, s. 98. Definitioner finns i viss lagstiftning, bl.a. lagen (2018:1472) om entreprenörsansvar för lönefordringar.

²⁶ Se t.ex. prop. 2012/13:125, *Genomförande av direktivet om sanktioner mot arbetsgivare*, s. 119 f. om begreppets betydelse i lagen (2013:644) om rätt till lön och annan ersättning för arbete utfört av en utlänning som inte har rätt att vistas i Sverige och SOU 2017:44, *Entreprenad, fjärrundervisning och distansundervisning*, s. 274.

²⁷ Jfr SOU 2017:24, *Ett arbetsliv i förändring – hur påverkas ansvaret för arbetsmiljön?*, s. 117.

²⁸ Byggmärknadskommissionens slutrapport (2022), *Från svart till vitt – vänd den osunda utvecklingen i byggbranschen!*, s. 68.

entreprenörer.²⁹ Motsvarande andelar för medlemsföretag inom delbranschen hemservice uppgick till 47 respektive 36 procent.

Det är inte enbart inom större entreprenader som underentreprenörer förekommer. Inom byggbranschen finns ofta underentreprenörer även i förhållandevis små renoveringsprojekt, liksom vid rotprojekt.³⁰ Exempelvis kan en privatperson som låter genomföra en köksrenovering ha ingått avtal om åtgärden med ett byggföretag som totalentreprenör. Byggföretaget anlitar i sin tur andra företag för att utföra sådana delar av uppdraget som kräver särskild kompetens, t.ex. VVS- och elarbeten.

Entreprenadkedjor

Entreprenadkedjor har uppmärksammats i olika sammanhang under lång tid och särskilt inom byggbranschen.³¹ Det saknas dock statistik om förekomsten av entreprenadkedjor och om hur långa de brukar vara på den svenska arbetsmarknaden.³²

Enligt Utredningen om arbetsmiljöregler för ett modernt arbetsliv är det framför allt i transportbranschen som det finns entreprenadkedjor, vid sidan av byggbranschen.³³ Utredningen om utvärdering och översyn av entreprenörsansvaret har angett att det förekommer att underentreprenörer anlitas inom fler branscher än bygg- och anläggningsbranschen, men att det i regel inte är fråga om så långa entreprenadkedjor som i den branschen. Tvärtom tycks det enligt den utredningen endast finnas en eller två underentreprenörer i en typisk entreprenadkedja. Undantaget anges vara transportbranschen, där användandet av entreprenadkedjor kan beskrivas som en modell som mer regelmässigt används för att fördela det arbete som ska utföras enligt ett tjänsteavtal.³⁴ Vad gäller städbranschen är det enligt samma utredning ovanligt med entreprenadkedjor med fler än två underentreprenörer.³⁵

²⁹ Almega Serviceföretagen (2022), *Branschrapport – städ och service*, s. 53. Andelen företag som erbjuder ruttjänster bland de som svarat på enkäten uppgick till 70 procent, se rapporten s. 42.

³⁰ Underlagsrapport till Bygghandelskommissionen (2021), *Vanliga arbetslivskriminella upplägg*, s. 9.

³¹ Redan i förarbetena till medbestämmandelagen (1976:580) pekas på att en kedja av entreprenörer och underentreprenörer erfarenhetsmässigt medför fara för åsidosättande av såväl arbetsrättslig lagstiftning som skattelagstiftning.

³² SOU 2023:26 s. 133 och SOU 2017:24 s. 123.

³³ SOU 2017:24, s. 123.

³⁴ SOU 2023:26 s. 136.

³⁵ SOU 2023:26 s. 135, jfr s. 133.

Bemanningsföretag

Ett bemanningsföretag hyr ut anställda arbetstagare till ett kundföretag för att utföra arbete under kundföretagets ledning. Reglering av arbetsrättslig karaktär för bemanningsföretag och kundföretag finns i lagen (2012:854) om uthyrning av arbetstagare.

Kompetensföretagen är en bransch- och arbetsgivarorganisation för företag med verksamhet inom rekrytering, omställning och bemanning. Omsättningen bland organisationens drygt 900 medlemsföretag (totalt cirka 50 miljarder kronor 2022³⁶) är till största delen hänförlig till bemanningsverksamhet (cirka 95 procent av medlemsföretagens omsättning³⁷). Kompetensföretagen har beräknat att cirka två procent av den sysselsatta befolkningen i Sverige arbetar i ett kompetensföretag.

Det finns inte någon statistik som närmare anger i vilken utsträckning företag inom olika branscher hyr in arbetskraft från bemanningsföretag. Utredningen om utvärdering och översyn av entreprenörsansvaret angav i sitt betänkande 2023 att den inte kunnat finna eller ta fram någon statistik över förekomsten av bemanningsföretag i svenska bygg- och anläggningsentreprenader eller om vilken andel av arbetskraften som typiskt sett är uthyrd från sådana företag.³⁸ Vidare anförde utredningen följande.

Bland Almega Kompetensföretagens medlemmar hyr enligt uppgift ett hundratal medlemsföretag ut arbetstagare för att arbeta i bygg- och anläggningsverksamhet, men det handlar om ett relativt sett fåtal arbetstagare. Uppskattningsvis runt 1 000 årsarbetare hyrs ut från bemanningsföretag som är medlemmar hos organisationen.

Anekdotiskt har utredningen fått en bild av att det är särskilt vanligt att arbetskraft hyrs in när mindre kvalificerat arbete ska utföras i entreprenaden, som rivning, byggstädning och ställningsbyggande. I dessa fall sägs det inte vara ovanligt att bemanningsföretaget är etablerat i något annat land än Sverige och inte medlem i någon svensk arbetsgivarorganisation.

³⁶ Kompetensföretagen (2023), *Årsrapport 2022*.

³⁷ Kompetensföretagen (2023), *Kvartalsrapport Q3/2023*.

³⁸ SOU 2023:26 s. 153.

4.3.2 Användning av underentreprenörer och bemanningsföretag

Riksrevisionens rapport

Riksrevisionen har i en rapport³⁹ från 2023 konstaterat att det är relativt vanligt att utförare av rottjänster på ett systematiskt sätt använder underleverantörer för att klara sina uppdrag. Slutsatsen bygger på en analys av dessa utförares kostnader för personal satt i relation till beviljade utbetalningar av rotavdrag. För aktieföretag som utfört rotuppdrag finns det uppgifter om bolagens redovisade (deklarerade) personalkostnader. Riksrevisionen bedömer att en rimlig relation mellan rotutbetalningar och personalkostnader för ett företag som endast utför rotuppdrag kan antas vara omkring 43 procent med hänsyn till skatter och administrativa påslag. Under 2019 var det 13 procent av aktieföretagen vars utbetalningar av rotavdrag översteg 43 procent av personalkostnaderna. Denna kategori av företag fick 27 procent av de utbetalningar av rotavdrag som gick till aktieföretag. Riksrevisionen utgår från att merparten av dessa företag även utfört andra uppdrag än sådana som berättigar till rotavdrag. Att så många företag har utbetalningar som överstiger 43 procent av personalkostnaden bedöms därför vara en tydlig indikation på att det är relativt vanligt med underleverantörer när rotuppdrag utförs. Exempelvis finns det omkring 1 750 aktieföretag som tydligt har utfört sina uppdrag med hjälp av underleverantörer, eftersom deras rotutbetalningar översteg personalkostnaderna med mer än 100 procent.

En undersökning av utredningen

Utöver Riksrevisionens undersökning, som är begränsad till användningen av underentreprenörer vid utförande av rottjänster, finns det, såvitt är känt för utredningen, inte någon undersökning av i vilken omfattning som utförare av hushållsarbete eller installation av grön teknik anlitar underentreprenörer eller hyr in personal från bemanningsföretag. Det finns inte heller statistik som kan ge en tydlig bild av detta. Genom de uppgifter som lämnas till Skatteverket när utförare begär utbetalning och i andra sammanhang går det dock att få en viss indikation på i vilken utsträckning arbete utförs av personer

³⁹ Riksrevisionens rapport *Svart på vitt – rotavdragets kostnader och effekter*, RiR 2023:26.

som inte får lön från det företag som är utförare, t.ex. på grund av att utföraren har anlitat en underentreprenör eller hyrt in personal från ett bemanningsföretag. Utredningen har, med hjälp av uppgifter som Skatteverket har tagit fram för utredningens räkning, gjort en undersökning för att belysa detta.

Företag som utför hushållsarbete eller installation av grön teknik kan lätt identifieras genom Skatteverkets uppgifter om vilka företag som har begärt och fått utbetalning för sådant arbete. En svårighet i sammanhanget är dock att det bland dessa finns såväl företag som vid något enstaka tillfälle har utfört hushållsarbete eller installation av grön teknik som företag vars verksamhet i sin helhet avser sådant arbete. För att vara relevant behöver en undersökning därför avgränsas till företag som i hög utsträckning utför just sådant arbete.

När en utförare begär utbetalning från Skatteverket ska uppgifter lämnas bl.a. om de belopp som har debiterats köparen. Med ledning av dessa uppgifter och uppgifter om utförarens omsättning, som lämnas till Skatteverket i andra sammanhang, kan ett urval av företag tas fram. På så sätt har utredningen valt att begränsa undersökningen till de företag vars totala debiterade belopp (exklusive mervärdesskatt), som angetts när utbetalning begärts, är lika med eller överstiger 50 procent av deras omsättning. Det handlar alltså om företag vars omsättning till minst hälften avser fakturering för hushållsarbete eller installation av grön teknik. Utredningen anser att dessa företag i hög grad tillhandahåller sådant arbete.

För de företag som ingår i urvalet (12 997 utförare) har utredningen, med Skatteverkets hjälp, för varje företag jämfört utbetalt belopp för hushållsarbete och installation av grön teknik med uppgift om företagets lönesumma. För 6 943 företag har lönesumman uppgått till 0 kronor. För övriga företag har jämförelsen genomförts på så sätt att det totalt utbetalda beloppet till företaget har dividerats med företagets lönesumma. Utifrån resultatet av beräkningen har företagen fördelats i intervaller på det sätt som framgår av tabellen nedan.

Tabell 4.1 Andel utbetalt belopp för hushållsarbete och installation av grön teknik i förhållande till företagets lönesumma

Jämförelsen avser företag som utredningen har bedömt i hög grad tillhandahåller hushållsarbete eller installation av grön teknik

Andel (procent)	0-9	10-19	20-29	30-39	40-49	50-59	60-69	70-79	80-89	90-99	>=100
Antal utförare	47	59	136	340	587	688	677	552	418	300	2 250

Källa: Utredningens sammanställning.

Om det utbetalda beloppet till ett företag motsvarar en hög andel av lönesumman (alltså en hög procentsats), indikerar detta att arbetet kan ha utförts av personer som inte är anställda av utföraren. Om omvänt det utbetalda beloppet motsvarar en låg andel av lönesumman, är detta en indikation på att arbetet har utförts av anställd personal.

För enskilda näringsidkare, vars andel är hög, kan detta bero på att arbete har utförts av näringsidkaren själv. Enskilda näringsidkare är inte anställda av företaget och får inte lön för arbetet – i stället görs uttag ur näringsverksamheten. Det behöver alltså för dessa företag inte vara fråga om att underentreprenörer eller bemanningsföretag har anlåtats. För de företag vars lönesumma är noll kronor och som inte är enskilda näringsidkare är det sannolikt att arbete har utförts av personer som inte är anställda av det företaget.

För alla företagsformer kan en hög andel även ha en annan förklaring än att underentreprenörer eller bemanningsföretag har anlåtats. Orsaken kan nämligen vara att de personer som har utfört arbetet i och för sig är anställda av utföraren men att lönen för arbetet har betalats ut svart, dvs. utan att utföraren har redovisat skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Givet att de företag (utom enskilda näringsidkare) vars andel är hög inte har anlutat svart arbetskraft, kan däremot antas att underentreprenörer eller bemanningsföretag har anlåtats för att utföra hushållsarbetet eller installationen av grön teknik.

Ett annat förhållande som måste beaktas i en analys av undersökningen är att det bland urvalet företag finns de vars fakturering av hushållsarbete (samt material m.m. i samband med hushållsarbetet) och installation av grön teknik uppgår till minst hälften av omsättningen. Det finns alltså i undersökningen även med företag

där omsättning för annan verksamhet kan avse så mycket som t.ex. 49 procent av den totala omsättningen. En jämförelse mellan utbetalning och lönesumma är i princip mindre relevant ju större del av företagets omsättning som avser annat än hushållsarbete. Det går nämligen inte att utesluta att annan omsättning kan vara mindre arbetskrävande (dvs. förutsätta en lägre lönesumma) än hushållsarbete eller installation av grön teknik, vilket då kan vara en alternativ förklaring till den relativt låga lönesumman, snarare än att företaget har anlitat underentreprenörer eller bemanningsföretag (eller svart arbetskraft). En annan förklaring kan vara att företaget i och för sig anlitar underentreprenörer eller hyr in personal, men för annan verksamhet än hushållsarbete eller installation av grön teknik.

Sammantaget är det svårt att av undersökningen dra någon djupare slutsats än att det förekommer att underentreprenörer eller bemanningsföretag anlitas för att utföra hushållsarbete eller installation av grön teknik. I vilken omfattning det sker – i absoluta tal eller sett i relation till när annan verksamhet bedrivs – går däremot inte att uttala sig om.

4.3.3 Arbetslivskriminalitet

Ett företag kan användas som brottsverktyg och dess företrädare kan underlåta att följa lagar och avtal oavsett om företaget i en viss situation är en underentreprenör eller inte. Endast det förhållandet att ett företag anlitar andra företag – eller anlitas av andra företag – kan därför inte ligga till grund för någon slutsats om huruvida verksamheten innefattar arbetslivskriminalitet. Det finns inte heller någon undersökning eller statistik som visar i vilken utsträckning arbetslivskriminalitet förekommer i samband med att underentreprenörer anlitas eller att personal hyrs in från bemanningsföretag.

I många branscher är det en fullt normal och rationell ordning att företag anlitar underentreprenörer eller hyr in arbetskraft från ett bemanningsföretag för att fullgöra sina kunduppdrag. I några sammanhang har dock pekats på att det finns ett samband mellan förekomsten av underentreprenörer – särskilt entreprenadkedjor – och arbetslivskriminalitet. Bygghandelskommissionen angav i sin slutrapport att en av tre företeelser som bidragit till den ökade kriminaliteten inom byggmarknaden är att de stora byggföretagen har minskat

antalet egna arbetare och i högre grad förlitar sig på att använda underentreprenörer.⁴⁰ Något närmare underlag till grund för bedömningen redovisades dock inte av kommissionen.

I långa entreprenadkedjor minskar insynen, vilket leder till en ökad risk för att företag som används som brottsverktyg förekommer längre ned i entreprenadleden.⁴¹ Skatteverket har i en rapport⁴² 2015 angett att traditionella underentreprenörskedjor innebär att ju längre ner i entreprenaderna företagen finns, desto större är risken att svart arbetskraft används. I rapporten anges följande.

I mitten av entreprenadkedjan finns fakturaköpare som blandar svart och vit arbetskraft och ytterligare längre upp finns de helt vita företagen. Det är vanligt att det går från svart, till grått och sedan till vitt ju högre upp i entreprenadkedjan som företagen befinner sig.

Men det beror också på vilken bransch det handlar om. Är det en bransch där arbetsuppgifterna är mer heterogena, som t.ex. byggbranschen, så beror det på vilken gren det handlar om inom entreprenaden. Inom arbetsområden som kräver certifikat såsom el och VVS är risken betydligt mindre för svart arbetskraft. Risken är däremot större där certifikat inte behövs, t.ex. inom snickeri, rivning, ställningsarbeten och måleri.

När det gäller arbetsplatser i byggbranschen står det klart att det förekommer upplägg med många underentreprenörer för att dölja brottslighet och ansvarsförhållanden.⁴³ Enligt Utredningen om utvärdering och översyn av entreprenörsansvaret saknas dock uppgifter om att det i andra branscher än bygg- och anläggningsbranschen förekommer upplägg med fler underentreprenörer än arbetet kräver i syfte att hindra insyn och dölja brottslighet.⁴⁴ Den utredningen, för vilken det var av särskilt intresse vilken eventuell påverkan långa entreprenadkedjor har på arbetstagarnas möjligheter att få ut intjänad lön, bedömde att de risker som finns kopplade till långa entreprenadkedjor i bygg- och anläggningsbranschen inte förekommer i någon större omfattning i andra branscher.⁴⁵

⁴⁰ Bygghandelskommissionens slutrapport (2022), *Från svart till vitt – Vänd den osunda utvecklingen inom byggbranschen!*, s. 8 och 30.

⁴¹ Se SOU 2023:26 s. 130 med hänvisningar.

⁴² Skatteverket (2015), *En ren städbransch?*

⁴³ Se SOU 2023:26 s. 137, med hänvisningar till rapporter från bl.a. Brottsförebyggande rådet och de samverkande myndigheterna mot arbetslivskriminalitet. Se även t.ex. Ekobrottsmyndighetens remissyttrande 2017-09-18 avseende Ds 2017:30, EBM 2017-571.

⁴⁴ SOU 2023:26 s. 139.

⁴⁵ SOU 2023:26 s. 140.

S.k. falska egenföretagare kan förekomma som underentreprenörer. Företeelsen undersöktes av F-skatteutredningen, som dock hade svårt att få fram relevant information om förekomsten och omfattningen.⁴⁶ Med falsk egenföretagare menade utredningen en fysisk person som formellt uppträder som egenföretagare med godkännande för F-skatt men som arbetar under anställningsliknande förhållanden och som, om alla omständigheter vore kända för Skatteverket, skulle beskattas i inkomstslaget tjänst. Utredningen bedömde att branscherna bygg- och anläggning samt transport är särskilt utsatta för att falska egenföretagare förekommer. Det var dock inte möjligt att med någon säkerhet kvantifiera eller uppskatta omfattningen.

Liksom när det gäller entreprenadarbeten i allmänhet kan det vara helt legitima skäl som föranleder att underentreprenörer anlitas eller att personal hyrs in från bemanningsföretag när företag utför hushållsarbete och installation av grön teknik. Det kan dock, såsom vid andra entreprenadarbeten, även förekomma att t.ex. underentreprenörer används som ett sätt att dölja missförhållanden i relation till uppdragsgivaren eller för att annars möjliggöra eller underlätta oseriös eller kriminell verksamhet. Det kan då också handla om att köparen är omedveten om att arbete utförs av en underentreprenör. Ett villkor för att köpare ska ha rätt till skattereduktion för hushållsarbete eller installation av grön teknik i Sverige av en utförare som är näringsidkare är att utföraren är godkänd för F-skatt när avtal om arbetet ingicks eller utbetalning gjordes. Om utföraren anlitar en underentreprenör eller ett bemanningsföretag, finns inte något krav på att det företaget är godkänt för F-skatt. I oseriös eller kriminell verksamhet kan det därför finnas ett incitament att använda underentreprenörer eller bemanningsföretag.

⁴⁶ SOU 2018:49, *F-skattesystemet – några särskilt utpekade frågor*, s. 109.

5 Vissa avgränsningar och utgångspunkter

I detta kapitel behandlas vissa avgränsningar när det gäller den delen av utredningsuppdraget som avser regelverken om skattereduktion för hushållsarbete och installation av grön teknik. Vidare behandlas vissa allmänna utgångspunkter för de överväganden som utredningen har gjort i den delen av utredningsuppdraget.

5.1 Avgränsningar

De materiella reglerna om skattereduktion för hushållsarbete och installation av grön teknik innefattar villkor som bl.a. innebär att tillämpningsområdet för rätten till skattereduktion avgränsas, t.ex. genom att endast vissa kategorier av tjänster omfattas. Att skattereduktionen innebär en skattelättnad för köpare och en möjlighet att tillhandahålla subventionerade tjänster för utförare medför dock att det finns ett incitament för både köpare och utförare att få använda sig av regelverket även vid tillhandahållande av tjänster för vilka bestämmelserna inte är tillämpliga. Oseriösa eller kriminella aktörer kan därför ha ett intresse av att i en begäran om utbetalning lämna oriktiga uppgifter avseende vilken typ av tjänst som har utförts.

Ett intresse av att lämna oriktiga uppgifter finns också som en följd av att reglerna om skattereduktion delvis skiljer sig åt för rotarbete, rutarbete och installation av grön teknik. En skillnad är att skattereduktion ges för både arbets- och materialkostnader vid installation av grön teknik men endast för arbetskostnader vid rot- och rutarbeten. En annan skillnad är att graden av skattereduktion är högre för rutarbeten (50 procent av arbetskostnaden) än för rotarbeten (30 procent av arbetskostnaden). Vidare finns olika beloppsgränser för maximal skattereduktion. Skillnaderna medför att det

kan vara fördelaktigt för en utförare (och för köparen) att i en begäran om utbetalning oriktigt uppge t.ex. att rutarbete har utförts, trots att det i själva verket är rotarbete som har utförts.

Det kan argumenteras för att ändringar av reglerna i dessa materiella avseenden skulle kunna undanröja eller minska incitamenten för utförare och köpare att lämna oriktiga uppgifter. Bygghandelskommissionen föreslog i sin slutrapport att skattesubventionens storlek och taket för avdrag skulle vara lika stor för rot- och rutarbeten, bl.a. för att ett incitament att ägna sig åt skattebedrägerier inom ramen för de systemen då skulle försvinna.¹ Enligt utredningens uppfattning ligger dock överväganden om sådana regeländringar utanför utredningens uppdrag. Avgränsningen av tillämpningsområdet för aktuella regelverk, liksom i vilken grad och med vilka belopp skattereduktion bör ges för hushållsarbete av olika slag respektive för installation av grön teknik är inte sådana förfarandefrågor som avses i utredningens direktiv. Ändringar av dessa regler förutsätter dessutom överväganden som snarare handlar om i vilka fall och i vilken omfattning det alls är lämpligt att skattereduktion ges, än om vilka åtgärder som är ändamålsenliga för att främja korrekta utbetalningar och för att motverka fusk och arbetslivskriminalitet. Detta illustreras t.ex. av att regeringen tillfälligt har höjt taket för rotavdraget och infört separata tak för rot- respektive rutavdraget. Bestämmelserna trädde i kraft den 1 juli 2024 och upphör att gälla vid utgången av december 2024. Ändringarna syftar till att temporärt främja sysselsättningen i byggsektorn under lågkonjunkturen i svensk ekonomi.² Regeringen har i en promemoria³ föreslagit att de tillfälligt separata taken för avdragen i fråga görs permanenta. Lagändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2025.

Utredningen har mot denna bakgrund inte övervägt några materiella ändringar i regelverken om skattereduktion för hushållsarbete och installation av grön teknik.⁴

¹ Bygghandelskommissionen (2022), *Från svart till vitt – Vänd den osunda utvecklingen i byggbranschen!*, s. 108 f.

² Se prop. 2023/24:86, *Tillfälligt höjt tak för rotavdraget*.

³ *Förslag om fortsatt separata tak för rot- och rutavdragen*, april 2024, Fi2024/01007.

⁴ Rut- och rotavdragets konsekvenser har granskats bl.a. av Riksrevisionen, se rapporten RIR 2020:2, *Rutavdraget – konsekvenser av reformen*, och RIR 2023:26, *Svart på vitt – rotavdragets kostnader och effekter*.

5.2 Åtgärder för att motverka arbetslivskriminalitet måste förhålla sig till skattereduktionens syfte

Det huvudsakliga syftet med regleringen om skattereduktion för hushållsarbete är att öka arbetsutbudet och därigenom stimulera sysselsättningen och tillväxten genom att omvandla sådant arbete som utförs av hushållen själva, där det kan antas att den skattskyldige vid en valmöjlighet sannolikt skulle prioritera att arbeta mer, eller sådant arbete som utförs svart till vitt marknadsarbete.⁵ Kortare uttryckt handlar det om att öka arbetsutbudet och att minska svartarbetet. Skattereduktionen för rotarbeten bidrar också till att upprätthålla produktionen och sysselsättningen i byggsektorn.⁶ När det gäller regelverket om skattereduktion för installation av grön teknik är syftet att främja sådana installationer.⁷

En del i förverkligandet av de bakomliggande syftena är att det måste vara attraktivt för såväl köpare som utförare att hushållsarbete och installation av grön teknik utförs med tillämpning av systemen för skattereduktion. Vid utformningen av åtgärder för att motverka felaktiga utbetalningar och annan arbetslivskriminalitet bör därför särskilt beaktas om åtgärderna försvårar eller fördyrar för utförare och köpare. Bestämmelser som t.ex. innebär ett betydande administrativt merarbete för utförare eller som annars medför högre kostnader för att erbjuda tjänster som kan ge rätt till skattereduktion riskerar att leda till att utförare måste ta ut ett högre pris för tjänsterna. Det kan orsaka ett minskat intresse bland enskilda att alls köpa tjänsterna eller öka incitamentet att köpa tjänsterna svart.⁸ I förlängningen kan det också medföra att utbudet av tjänster från seriösa aktörer minskar. I värderingen av sådana konsekvenser behöver dock beaktas att åtgärder som leder till minskad arbetslivskriminalitet även kan väntas leda till en förbättring av konkurrensen i de berörda branscherna.⁹ Det

⁵ Se bl.a. prop. 2006/07:94, *Skattelättnader för hushållstjänster, m.m.*, s. 40 och prop. 2008/09:178, *Skattereduktion för reparation, underhåll samt om- och tillbyggnad av vissa bostäder*, s. 23 f.

⁶ Se prop. 2008/09:178 s. 24, jfr prop. 2023/24:1, *Budgetpropositionen för 2024*, s. 218.

⁷ Se prop. 2020/21:1, *Budgetpropositionen för 2021*, s. 287.

⁸ Skatteverket har bedömt att andelen privatpersoner som skulle försöka köpa svart om de skulle anlita någon för ett arbete i sitt hem har minskat kraftigt mellan 2005 och 2019, se Skatteverkets rapport (2020) *Hushållens medvetna köp av svarta tjänster 2005 och 2019*, s. 8. En enkätundersökning av Skatteverket 2021 utvisar att endast tre procent av de privatpersoner som svarade ansåg att det är acceptabelt att folk köper rut- och rottjänster svart, se Skatteverkets rapport (2022), *Attitydundersökningen 2021*, s. 18.

⁹ Jfr prop. 2019/20:1, *Budgetpropositionen för 2020*, s. 214 f.

kan i sin tur medföra att det blir mer attraktivt för seriösa aktörer att erbjuda tjänster med tillämpning av systemen för skattereduktion.

5.3 Särskilt om fakturamodellen

Den s.k. fakturamodellen innebär att den som köper hushållsarbete eller installation av grön teknik får skattelättnaden direkt i samband med köpet, genom att köparen inte betalar den del av utgiften som utgör köparens skattelättnad. Utföraren får full betalning genom att begära utbetalning av den resterande delen från Skatteverket. I samband med att Skatteverket gör utbetalningen till utföraren tillgodoräknas köparen preliminär skattereduktion med motsvarande belopp. I sin inkomstdeklaration begär köparen slutlig skattereduktion. Underlaget för skattereduktionen anges av Skatteverket i formuläret för inkomstdeklarationen som skickas till den deklarationsskyldiga inför den slutliga beskattningen (31 kap. 4 § skatteförfarandelagen [2011:1244] och 6 kap. 6 § skatteförfarandeförordningen [2011:1261]). Köparen behöver alltså inte själv fylla i beloppet för att kunna få slutlig skattereduktion utan behöver endast godkänna angivna uppgifter, förutsatt att dessa är korrekta.

Införandet av fakturamodellen motiverades med att förfarandet för skattelättnaden behövde bli enklare och effektivare.¹⁰ Det fanns också ett behov av att om möjligt minska administrationen. Det tidigare systemet innebar att den som köpte hushållsarbete behövde betala hela kostnaden och särskilt ansöka om skattereduktion. Köparen kunde få ligga ute med pengarna i upp till 23 månader. Till det kom att Skatteverket behövde hantera ansökningar från ett stort antal personer.

Fakturamodellen har alltså medfört att *köpare* numera får skattelättnaden direkt i samband med betalning av köpet. Förfarandet för köpare har också förenklats. För *utförare* har fakturamodellen inneburit en viss påfrestning på likviditeten och ett visst administrativt merarbete.¹¹

Fakturamodellen bidrar till att göra företagens inkomster synliga för Skatteverket under beskattningsåret och ger myndigheten möjlighet att i ett tidigt skede stämma av inkomsterna mot bl.a. redovisad

¹⁰ Se prop. 2008/09:77, *Ett enklare system för skattereduktion för hushållsarbete*, s. 33.

¹¹ Se prop. 2008/09:77 s. 87.

mervärdesskatt och redovisade arbetsgivaravgifter.¹² Det förhållandet att Skatteverket betalar ut pengar ger dock ett incitament för kriminella aktörer att missbruka systemet.

En återgång till det tidigare förfarandet för köpare att få del av skattelättnaden, dvs. ett frångående av fakturamodellen, skulle kunna motverka en del s.k. rot- och rutbedrägerier. En sådan generell förändring framstår dock som olämplig eftersom den skulle försvåra för köpare och därmed kunna motverka syftet med skattereduktionen. Att närmare överväga generella ändringar av fakturamodellen, t.ex. att gå tillbaka till tidigare system, kan för övrigt inte anses rymmas inom utredningens direktiv.

5.4 Befintliga kontroller och vikten av kontroll

5.4.1 Skatteverkets kontrollverksamhet

Utbetalning och skattereduktion för hushållsarbete och installation av grön teknik

En begäran om utbetalning för hushållsarbete eller installation av grön teknik ska göras elektroniskt enligt 8 § andra stycket lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete respektive 8 § andra stycket lagen (2020:1066) om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik. Utförare som har e-legitimation kan begära utbetalning genom att använda en e-tjänst via Skatteverkets hemsida. Utförare som saknar e-legitimation (främst utländska utförare) kan begära utbetalning genom att lämna in en digital blankett till Skatteverket. E-tjänsten innebär att uppgifter kan lämnas maskinellt via s.k. API direkt från utförarens bokföringsprogram eller liknande. Genom e-tjänsten kan uppgifter även lämnas manuellt.

När en begäran om utbetalning har kommit in till Skatteverket kontrolleras maskinellt att vissa tvingande regler för skattereduktion är uppfyllda. Ett exempel på det som kontrolleras när det gäller rotarbete och installation av grön teknik är att den person som anges som köpare äger den fastighet på vilken arbetet eller installationen har utförts. Ett annat exempel på vad kontrollen avser är om köparen

¹² Jfr Skatteverket (2012), *Uppföljning och utvärdering av husavdragets fakturamodell*, dnr 131 561711-11/113, s. 27.

har ett tillräckligt outnyttjat utrymme för skattereduktion i förhållande till det maximala belopp som kan beviljas. När det gäller utföraren kontrolleras att denne är godkänd för F-skatt. Om villkoren inte uppfylls, hanteras begäran manuellt. Ofta handlar det om slarvfel, t.ex. att en felaktig fastighetsbeteckning har angetts.

En begäran som uppfyller villkoren går vidare till en riskbaserad urvalsprövning. Den prövningen, som också görs maskinellt, innebär bl.a. att uppgifterna i begäran jämförs med andra uppgifter som Skatteverket har tillgång till i sitt informationslager. Faktorer som indikerar en hög risk för felaktiga utbetalningar kan leda till att begäran tas ut för manuell hantering. I annat fall beslutar Skatteverket automatiserat om utbetalning enligt begäran.

Efter utbetalning kan Skatteverket komma att genomföra en manuell efterkontroll, vilken kan riktas mot såväl utföraren som köparen.

För att hantera risken för att uppgifterna i en utförares begäran om utbetalning kan vara oriktiga har Skatteverket skapat ett program kallat Skattereduktion och stödåtgärder, vilket består av en programgrupp, ett operativt nätverk samt risk- och urvalsanalytiker. Programmet syftar till att på ett effektivt sätt hantera och minimera risker för fel och fusk kopplade till systemen för skattereduktion för hushållsarbete och installation av grön teknik. Detta arbete sker genom riskbaserade urval och kontroller samt genom vägledning och information till utförare och köpare.

Under 2021 fattade Skatteverket cirka 5,4 miljoner beslut om utbetalning eller inte utbetalning och under 2022 cirka 5,7 miljoner sådana beslut. Merparten av dessa beslut, cirka 5,1 miljoner under 2021 och cirka 5,5 miljoner under 2022, fattades maskinellt. Resterade beslut fattades manuellt. En manuell hantering eller kontroll kan behövas om en begäran om utbetalning är felaktig i något avseende.

I de fall det finns en risk för skatteundandragande eller om det behövs ytterligare uppgifter eller utredning sker en efterkontroll. Skatteverket efterkontrollerar årligen cirka 800 ärenden. Under åren 2021, 2022 och 2023 har sådana ärenden resulterat i ändringsbeslut med belopp om sammanlagt 120–140 miljoner kronor, vilket avser återkrävd utbetalning, mervärdesskatt, inkomstskatt, arbetsgivaravgifter och skattetillägg. Av det totala beloppet avser cirka 60 miljoner kronor återkrav av gjorda utbetalningar. I genomsnitt ger varje utförd

efterkontroll beslutsändringar med belopp om cirka 100 000 kronor. Vid misstanke om brott gör Skatteverket en brottsanmälan.

Skatteverket stoppar årligen felaktiga utbetalningar om sammanlagt cirka 600 miljoner kronor avseende hushållsarbete och installation av grön teknik. Det motsvarar cirka 3 procent av de totala utbetalningarna. Skatteverkets analysenhet bedömer att cirka 65 procent av de felaktiga utbetalningarna avser omedvetna fel beroende på exempelvis okunskap hos utförare. Resterande cirka 35 procent avser mer medvetna fel såsom rena bedrägerier, t.ex. att begäran om utbetalning sker trots att något arbete inte har utförts. Skatteverket upprättade 51 brottsanmälningar under 2021 och 64 brottsanmälningar under 2022 med koppling till begäran om utbetalning avseende hushållsarbete. Merparten avsåg skattebrott.

Inkomstskatt, mervärdesskatt och socialavgifter

De uppgifter som lämnas av utförare i samband med en begäran om utbetalning som avser hushållsarbete eller installation av grön teknik används inte enbart för att Skatteverket ska kunna bedöma om en begäran om utbetalning är korrekt utan också i samband med Skatteverkets urval och utredningar som avser risker för olika typer av skatteundandragande, bl.a. oredovisad ersättning för arbete, oredovisad mervärdesskatt och oredovisad inkomstskatt. Inom Skatteverkets program Skattereduktion och stödåtgärder finns en s.k. efterkontrollgrupp. Bl.a. utifrån de uppgifter som har lämnats i en begäran om utbetalning utför denna grupp kontroller av utförare där det finns en förhöjd risk för skatteundandragande. Vid misstanke om brott gör Skatteverket en brottsanmälan.

Det sker även en viss samverkan med andra program inom Skatteverket, exempelvis program med inriktning mot allvarligt skatteundandragande och osund konkurrens. Även i dessa program utgör uppgifterna i en begäran om utbetalning en del av den information som behövs för att identifiera och motverka risker för arbetslivskriminalitet. När det gäller utredningar om osund konkurrens används uppgifterna t.ex. för avstämningkontroller avseende företag i städ- och byggbranschen. Programmet för allvarligt skatteundandragande har ett maskinellt urval som bl.a. innefattar jämförelser mellan utbetalningar avseende hushållsarbete och installation av grön

teknik å ena sidan och mervärdesskatte- eller arbetsgivardeklara- tioner å andra sidan. Vidare utför programmet Driva Företag en jämförelsekontroll där uppgifter om utbetalningar avseende hushållsarbete och installation av grön teknik stäms av mot redovisad omsättning i inkomstdeklarationen.

Det finns inte någon befintlig statistik som visar hur många ändringsbeslut som fattas avseende exempelvis arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt, inkomstskatt, eller om återkallelse av godkännande för F-skatt, mot bakgrund av uppgifter som har lämnats vidare i samband med Skatteverkets kontroll av systemen för skattereduktion för hushållsarbete och installation av grön teknik. Dock kan exempelvis en utbetalning inom de systemen utan att någon redovisning av omsättning har skett i ett företags skattedeklaration, vara en stark riskindikator på förekomst av skatteundandragande. Ett sådant förhållande kan därmed utgöra en grund för kontrollåtgärder och eventuella skattebeslut avseende mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och inkomstskatt samt återkallelse av godkännande för F-skatt.

5.4.2 En effektiv kontroll krävs för skattesystemets legitimitet

Skattesystemets grundläggande uppgift är att finansiera den gemensamma välfärden, olika samhällsfunktioner och andra offentliga utgifter. Skatterna ska tas ut på ett sätt som är förenligt med de övergripande målen för regeringens ekonomiska politik. Skattepolitiken ska vid sidan om att säkra goda och stabila skatteintäkter även skapa förutsättningar för en hållbar tillväxt och hög sysselsättning, ett rättvist fördelat välstånd samt bidra till ett miljömässigt och socialt hållbart samhälle.

Medborgarna och företagen måste ha ett högt förtroende för skattesystemet för att skatterna långsiktigt ska kunna finansiera de offentliga utgifterna. Skattefusk och skatteundandragande skadar en fri och rättvis konkurrens och undandrar samhället stora inkomster, vilket drar undan resurser från den gemensamma välfärden. Skattefusk och skatteundandragande skadar dessutom förtroendet för skattesystemet. Det är politiskt prioriterat att skattefusk och skatteundandragande motverkas.¹³

¹³ Prop. 2022/23:1, *Budgetpropositionen för 2023*, utg.omr. 3 s. 18.

För att skattefusks och skatteundandragande ska motverkas är det en förutsättning att Skatteverket följer upp de skattskyldigas skyldighet att lämna korrekta uppgifter till grund för skatter och avgifter genom en effektiv kontroll. När det gäller företag som får utbetalning enligt regelverken om skattereduktion för hushållsarbete och grön teknik finns dessutom ett särskilt intresse av att en god kontrollverksamhet upprätthålls, eftersom det är skattemedel som används till utbetalningarna. Det är nödvändigt för regelverkens funktion och legitimitet att träffsäkra och tillräckliga kontroller görs av inte endast att utbetalningarna varit korrekta utan också av att både de utbetalda medlen och de arbetskostnader som de avser att vara betalning för redovisas korrekt till grund för betalningsmottagarens skatter och avgifter.

5.4.3 De uppgifter som lämnas när utbetalning begärs ger ett gott underlag för riskbaserade kontroller

De uppgifter som ska lämnas i en begäran om utbetalning enligt dagens regelverk har betydelse framför allt i relation till de villkor som gäller för köparens rätt till skattereduktion och utförarens rätt till utbetalning. Uppgifterna kan ligga till grund för en urvalsbedömning för närmare kontroll. På så sätt är de värdefulla för att möjliggöra upptäckt av fall där en utförare av hushållsarbete eller installation av grön teknik begär utbetalning och köpare skattereduktion trots att villkoren för detta inte är uppfyllda.

Uppgifterna kan också användas i Skatteverkets kontroll av att utförare redovisar korrekta uppgifter till ledning för inkomstskatt, mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter. Exempelvis kan en utförarens uppgifter om sammanlagda belopp som har debiterats köpare för en viss tidsperiod vara ett jämförelsematerial i förhållande till uppgifter som utföraren i andra sammanhang har redovisat om omsättning för samma tid.¹⁴ Om en jämförelsevis otillräcklig omsättning har redovisats, finns en tydlig indikation på att utföraren har lämnat oriktiga uppgifter antingen när utbetalning begärts eller när omsättningen har redovisats. Skatteverket angav i en rapport 2012 att utförarens utbetalningar i fakturamodellen hade jämförts med den omsättning som utföraren redovisat i sin inkomstdeklaration. Jämförelsen visade

¹⁴ I en mervärdesskattedeklaration ska uppgift om mervärdesskattepliktig försäljning lämnas och i en inkomstdeklaration ska uppgift om nettoomsättning lämnas.

att drygt fem procent av utförarna redovisade lägre belopp avseende omsättningen i sin inkomstdeklaration än vad utbetalda ersättningar i fakturamodellen utvisade.¹⁵

De uppgifter som lämnas om det utförda arbetet i en begäran om utbetalning, bl.a. om antalet arbetade timmar, kan även jämföras med uppgifter som utföraren redovisar om utbetald ersättning till grund för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter i arbetsgivardeklarationer. Sedan den 1 januari 2019 ska bl.a. uppgifter om utbetald ersättning redovisas på individnivå i arbetsgivardeklarationen, dvs. per betalningsmottagare. Det innebär att Skatteverket löpande har tillgång till aktuella uppgifter om t.ex. vilken ersättning som en arbetsgivare har betalat ut till en viss individ. Genom avstämning mot uppgifter som lämnas när utbetalning begärs avseende hushållsarbete eller installation av grön teknik kan Skatteverket göra en rimlighetsbedömning av att utföraren har redovisat löner och annan ersättning till anställda som har utfört arbetet. Om det finns indikation på brister, kan Skatteverket göra en närmare kontroll av utförarens redovisning till grund för skatter och avgifter genom de kontrollverktyg som allmänt står till buds för myndigheten, t.ex. genom förfrågningar eller beslut om revision.

Ett annat exempel är att belopp som har betalats ut till en utförare under en viss tidsperiod kan jämföras med utförarens lönesumma, dvs. summan av ersättning som har redovisats per betalningsmottagare i arbetsgivardeklarationen. Om det totalt utbetalda beloppet är högt i relation till lönesumman, indikerar det att hushållsarbetet eller installationen av grön teknik i hög grad har utförts av personer för vilka utföraren inte har redovisat någon utbetald ersättning. Det i sin tur kan innebära att utföraren har anlitat underentreprenörer eller bemanningsföretag eller att utföraren har använt sig av svart arbetskraft. För en utförare som är enskild näringsidkare och inte har några anställda är det dock en följd av företagsformen att någon utbetald ersättning inte redovisas (en enskild näringsidkare har inte lön från företaget utan får ersättning genom uttag ur verksamheten, vilka inte ska redovisas i arbetsgivardeklarationen).

¹⁵ Se Skatteverket (2012), *Uppföljning och utvärdering av husavdragets fakturamodell*, s. 27.

6 Ytterligare krav på utförare bör inte införas

Regleringen om skattereduktion för hushållsarbete och installation av grön teknik innebär i korthet att staten, genom en skattelättnad, står för en del av köparens kostnader vid köp av en tjänst som omfattas av rätten till sådan skattereduktion. I regel kommer skattereduktionen köparen till del genom att utföraren gör ett avdrag på fakturan. Utföraren begär sedan utbetalning från Skatteverket med ett belopp som motsvarar avdraget och köparen medges preliminär skattereduktion med motsvarande belopp.

Som framgår av kapitel 4 förekommer brottslighet hänförlig till regleringen om skattereduktion men även annan arbetslivskriminalitet kopplad till företag som utför hushållsarbete och installation av grön teknik. Det handlar i princip om två huvudkategorier av problem, nämligen:

- att utförare begär utbetalning och köpare yrkar skattereduktion trots att rätt till skattereduktion saknas, dvs. de materiella villkoren för utbetalning och skattereduktion är inte uppfyllda (ofta kallat rot- och rutbedrägerier), och
- att skatteundandragande och annan arbetslivskriminalitet förekommer hos utförare (vilket inte utesluter att förutsättningarna för skattereduktion är uppfyllda).

Det är i sig ett allvarligt problem när företag bedriver oseriös eller brottslig verksamhet, men det framstår närmast som stötande om dessutom skattemedel subventionerar tjänster som utförs av sådana företag. Att statliga medel finansierar oseriös eller brottslig verksamhet har en negativ påverkan på legitimiteten i systemet med skattereduktionsgrundande tjänster. Det kan även ge upphov till osund

konkurrens om arbeten som utförs av företag som bedriver sådan verksamhet kan leda till skattereduktion för köpare.

I de allra flesta fallen där skattereduktion kan vara aktuellt är det fråga om arbete som har utförts i Sverige av en näringsidkare. För att en köpare i ett sådant fall ska ha rätt till skattereduktion krävs att utföraren är godkänd för F-skatt när avtal om tjänsten träffas eller när ersättningen betalas ut. Det kravet syftar till att gynna seriösa företag, uppnå bättre kontrollmöjligheter och motverka anlitande av svart arbetskraft.¹

Godkännande för F-skatt förutsätter att näringsidkaren bl.a. sköter sina betalningar av skatter och avgifter och att näringsförbud inte har beslutats. Om dessa eller övriga villkor senare inte är uppfyllda kan godkännandet komma att återkallas. Alla de brott och andra regelöverträdelser som inryms i begreppet arbetslivskriminalitet har dock inte betydelse på så sätt att de kan hindra att en näringsidkare godkänns för F-skatt eller leda till att ett beslutat godkännande återkallas. Det medför att hårdare och ytterligare krav på utförare av hushållsarbete och installation av grön teknik, vilket även skulle kunna innefatta krav som är kopplade till tjänstens utförande, skulle kunna vara motiverade för att motverka olika typer av arbetslivskriminalitet.

I detta kapitel behandlas frågan om sådana krav på utförare borde införas och i så fall på vilket sätt.

6.1 Krav enligt nuvarande reglering

6.1.1 Godkännande för F-skatt

Den som utför hushållsarbeten, dvs. rot- eller rutarbeten, kan vara antingen en näringsidkare eller en privatperson. Om utföraren är en näringsidkare krävs för rätt till skattereduktion att denne är godkänd för F-skatt när avtalet om arbetet träffas eller när ersättningen betalas ut (67 kap. 16 § 1 inkomstskattelagen [1999:1229], förkortad IL). Det kravet gäller dock inte om arbetet utförs utanför Sverige och utföraren inte har bedrivit näringsverksamhet i Sverige. Då gäller i stället att utföraren ska ha ett intyg eller någon annan handling som visar att

¹ Prop. 2020/21:1, *Budgetpropositionen för 2021*, s. 289, se även prop. 1992/93:150 *med förslag till slutlig reglering av statsbudgeten för budgetåret 1993/94*, m.m., bilaga 6 s. 6 och prop. 2006/07:94, *Skattelättnader för hushållstjänster*, m.m., s. 47.

företaget i fråga om skatter och avgifter i sitt hemland genomgår motsvarande kontroll som den som är godkänd för F-skatt (67 kap. 17 § IL). Intyget ska innehåsa när avtalet om arbetet träffas eller när ersättningen betalas ut.

Om utföraren är en privatperson krävs inte heller att denne är godkänd för F-skatt. I stället ska arbetsgivaravgifter på ersättningen för arbetet ha redovisats i en förenklad arbetsgivardeklaration enligt 26 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Det är köparen, såsom utgivare av ersättning, som är skyldig att lämna den deklARATIONEN. I detta fall krävs vidare att utföraren inte får ha varit skyldig att betala mervärdesskatt enligt mervärdesskattelagen (2023:200) i fråga om verksamhet som omfattar hushållsarbete (67 kap. 16 § 2 IL).

Rätt till skattereduktion för installation av grön teknik förutsätter att utföraren är en näringsidkare. Samma krav som för näringsidkare som utför rot- och rutarbeten gäller i dessa fall, dvs. att utföraren är godkänd för F-skatt eller innehav av intyg eller annan handling som visar att företaget genomgår motsvarande kontroll (67 kap. 43 § IL).

Det absolut vanligaste när utförare begär utbetalning för hushållsarbete eller installation av grön teknik är att arbetet eller installationen har utförts i Sverige och att utföraren är en näringsidkare.² Kravet på godkännande för F-skatt träffar därför de allra flesta fallen.

6.1.2 Villkor för godkännande och återkallelse av F-skatt

Bestämmelser om godkännande för F-skatt och om återkallelse av sådant godkännande finns i 9 kap. SFL.

Skatteverket ska enligt 9 kap. 1 § första stycket SFL efter ansökan godkänna den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige för F-skatt. Detta gäller oavsett om en person är skattskyldig i Sverige eller inte. Enligt 9 kap. 1 § andra stycket SFL ska ansökan i vissa fall ändå inte godkännas, bl.a. om det finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas eller om den sökande inom de senaste två

² När det gäller rot- och rutarbeten var det mindre än en halv procent av det belopp som totalt begärdes utbetalt av utförare 2023 som avsåg arbeten utomlands. Vidare var det endast 1,1 miljoner kronor respektive 11,6 miljoner kronor som avsåg rot- respektive rutarbete utfört av privatpersoner (att jämföra med 10,8 miljarder och 7,6 miljarder kronor). Källa: Skatteverket statistikportalen.

åren har brutit mot meddelade villkor eller på annat sätt missbrukat ett godkännande för F-skatt och missbruket inte är obetydligt. Ansökan ska inte heller godkännas om den sökande inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter enligt SFL i en utsträckning som inte är obetydlig, har näringsförbud eller är försatt i konkurs. Om det finns särskilda skäl, får beslut om godkännande för F-skatt dock fattas trots att något av dessa hinder föreligger (9 kap. 1 § tredje stycket SFL).

Fysiska personer kan enligt 9 kap. 3 § första stycket SFL få ett godkännande för F-skatt förenat med villkoret att det bara får åberopas i hans eller hennes näringsverksamhet (FA-skatt). För den som vid sidan av näringsverksamheten har en anställning innebär villkoret att godkännandet inte får åberopas i anställningen. Från anställningsinkomsten ska i stället utbetalaren göra skatteavdrag.

Skatteverket ska enligt 9 kap. 4 § första stycket SFL återkalla ett godkännande för F-skatt om innehavaren begär det. Återkallelse ska också ske om innehavaren eller annan som ska prövas (se nästa avsnitt) inte längre uppfyller förutsättningarna för att bli godkänd för F-skatt. Återkallelsegrunderna är alltså desamma som förutsättningarna för att bli godkänd för F-skatt.

En återkallelse av ett godkännande för F-skatt ses i allmänhet som en mycket ingripande åtgärd.³ Återkallelsegrunderna ska därför tolkas restriktivt.

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket avstå från återkallelse som grundas på att förutsättningarna inte är uppfyllda (9 kap. 4 § andra stycket SFL).

6.1.3 Personer som omfattas av prövningen

Av 9 kap. 2 § SFL framgår att Skatteverkets prövning av en ansökan om F-skatt i vissa fall även ska omfatta andra än sökanden. Bestämelsen syftar till att motverka att bestämmelserna om godkännande kringgås till exempel genom att verksamheten bedrivs vidare i annan företagsform.⁴

Om den sökande är ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, ska prövningen förutom att avse företaget också avse företags-

³ Se t.ex. SOU 2019:31, *F-skattesystemet – en översyn*, s. 83 och där angivna hänvisningar.

⁴ Prop. 1991/92:112 om *F-skattebevis, m.m.*, s. 123 och 125 f. och prop. 2010/11:165, *Skatteförfarandet*, s. 329 f.

ledaren. Om han eller hon är eller under de två senaste åren har varit företagsledare i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, ska prövningen dessutom avse dessa företag.

Om den sökande är en fysisk person som är eller under de senaste två åren har varit företagsledare i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag, ska prövningen även avse det företaget. Sambandet mellan en företagsledare och det företag där han eller hon tidigare har varit företagsledare bryts således när två år har gått sedan företagsledarskapet upphörde.

Prövningen ska bara avse missförhållanden i företaget som kan hänföras till företagsledaren. Förhållanden hos någon annan än innehavaren ska på motsvarande sätt beaktas också vid prövning av återkallelse.

6.1.4 Närmare om vissa villkor

Inte redovisat eller betalat skatter eller avgifter

En ansökan om godkännande för F-skatt ska inte godkännas och ett godkännande ska återkallas om den sökande, eller någon annan som ska prövas, inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter enligt SFL eller motsvarande utländska skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig.

Frågan om bristerna är mer än obetydliga bör enligt förarbetena⁵ bedömas med hänsyn till såväl betalningsdröjsmålets längd som skuldbeloppets storlek. En enstaka betalningsförsummelse bör inte ens vid stora skuldbelopp föranleda att godkännande vägras. Har betalning uteblivit vid fler än två tillfällen kan det komma i fråga att vägra ett godkännande. En skatteskuld som hänför sig till endast en eller två betalningstillfällen kan dock föranleda återkallelse om dröjsmålet blir långvarigt. Om inte skulden betalas senast närmast följande år, kan återkallelse i regel ske. Uppstår mer än obetydliga skatte- eller avgiftsskulder kan det finnas grund för att återkalla företagets godkännande och hindra företagsledaren från att driva företaget vidare med F-skatt, om det inte finns särskilda skäl.

Enligt Skatteverkets allmänna råd om godkännande för F-skatt⁶ ska en sökande som har skatteskulder som sammanlagt överstiger

⁵ Prop. 1991/92:112 s. 121.

⁶ Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2012:6) om godkännande för F-skatt.

20 000 kronor normalt inte bli godkänd för F-skatt. Detta gäller oavsett om skulden är hänförlig till en eller flera betalningsbrister och oavsett om skulden är ny eller har funnits en längre tid.⁷ Med uttrycket ”en utsträckning som inte är obetydlig” bör enligt Skatteverket avses fyra eller fler brister avseende redovisning eller betalning även om skuldbeloppet inte överstiger 20 000 kronor.

Näringsförbud

Den som har näringsförbud ska inte vara godkänd för F-skatt. Näringsförbud kan, enligt lagen (2014:836) om näringsförbud, under vissa förutsättningar meddelas personer som bedriver enskild näringsverksamhet och vissa personer med anknytning till juridiska personer. Det rör sig om ett undantagslöst förbud att bedriva näringsverksamhet och tar inte sikte på någon särskild bransch eller yrkesgrupp. Näringsförbudet syftar till att hindra oseriösa näringsidkare från att fortsätta bedriva verksamhet och samtidigt stärka de seriösa företagens ställning på marknaden.⁸

Förutsättningarna för näringsförbud framgår av 4–7 §§ lagen om näringsförbud. Näringsförbud ska meddelas den som har grovt åsidosatt sina skyldigheter i näringsverksamheten och därvid har gjort sig skyldig till brottslighet som inte är ringa. Näringsförbud ska också meddelas den som har agerat grovt otillbörligt mot borgenärer eller på annat sätt har grovt åsidosatt sina skyldigheter. Vidare ska den meddelas den som har grovt åsidosatt sina skyldigheter i en näringsverksamhet för vilken sådan skatt, tull eller avgift som omfattas av bestämmelserna om betalningssäkring i SFL i avsevärd omfattning inte har betalats. Personer kan under vissa förutsättningar även meddelas näringsförbud på grund av överträdelse av konkurrensbestämmelser.

För att näringsförbud ska få meddelas krävs att förbudet är påkallat från allmän synpunkt. Vid denna bedömning ska enligt 8 § lagen om näringsförbud särskild hänsyn tas till om åsidosättandet har varit systematiskt, syftat till betydande vinning eller orsakat eller varit ägnat att orsaka betydande skada. Hänsyn ska även tas till om

⁷ Skatteverket, Rättslig vägledning (2024), När kan en person inte bli godkänd för F-skatt även om näringsverksamhet bedrivs?, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.2/423672.html> (2024-05-28).

⁸ Prop. 2013/14:215, *Ny lag om näringsförbud*, s. 38.

näringsidkaren tidigare har dömts för brott i näringsverksamhet. Om den som avses med en talan eller en ansökan om näringsförbud har gjort sig skyldig till brott i näringsverksamheten och det för brottet inte är föreskrivet lindrigare straff än fängelse i sex månader, ska näringsförbud anses påkallat från allmän synpunkt, om inte särskilda skäl talar mot det.

Med grovt åsidosättande av åligganden avses i första hand att personen åstadkommer betydande skador för sina borgenärer, anställda, konkurrenter, konsumenter, avtalskontrahenter eller samhället i övrigt. Det är främst systematiska illojala förfaranden som bör angripas med näringsförbud. Näringsförbud bör inte användas mot den som missköter sina åligganden enbart på grund av okunnighet, oskicklighet eller slarv, om omständigheter av sådant slag inte i sig utnyttjas på ett systematiskt och illojalt sätt. Vid prövningen bör hänsyn tas endast till sådana åsidosättanden som personen har gjort sig skyldig till i sin näringsverksamhet.⁹

Försatt i konkurs

En person som är försatt i konkurs får inte bedriva näringsverksamhet som innebär bokföringsskyldighet. Den som är försatt i konkurs bör inte godkännas för F-skatt med tanke på det ansvar för skatter och avgifter som följer med F-skatten. Efter avslutad konkurs har däremot den som försatts i konkurs i regel åter rätt att bedriva bokföringspliktig näringsverksamhet. Beslut om godkännande kan efter ansökan fattas så snart konkursen är avslutad om övriga förutsättningar för godkännande är uppfyllda.

En konkurs i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag ska endast läggas företagsledaren till last om han eller hon varit försumlig. Det framgår av uttrycket ”missförhållanden som kan hänföras till företagsledaren” i 9 kap. 2 § andra stycket SFL.

⁹ Prop. 1985/86:126 om lag om näringsförbud, m.m., s. 39.

6.1.5 Särskilda skäl

Som angetts ovan får ett beslut om godkännande fattas, trots att någon av de angivna hindren föreligger, om det finns särskilda skäl. Motsvarande gäller om det finns särskilda skäl som talar mot att återkalla ett godkännande för F-skatt.

I tidigare förarbeten¹⁰ ges som exempel på vad som kan utgöra särskilda skäl att en skattskyldig som försummat att betala skatter eller avgifter ändå ska kunna få en F-skattsedel om orsaken till betalningsförsummelsen är tillfälliga likviditetsproblem på grund av omständigheter som han eller hon inte kunnat råda över. Det krävs dock att Skatteverket bedömer att den skattskyldige kan reda ut sina betalningsproblem och kan bedömas ha vilja att göra rätt för sig. Ett annat exempel är när en juridisk persons samtliga skattebetalningar gjorts i föreskriven tid och ordning trots att företagsledaren handlat så att han inte hade kunnat få en F-skattsedel.

Att sökanden har gjort upp om en avbetalningsplan eller annan betalningsuppställning, att den som har näringsförbud har dispens att bedriva näringsverksamhet eller att en utländsk näringsidkare har begränsad möjlighet att få intyg från hemlandet som visar att han eller hon inte har skatteskulder där är andra exempel på vad som kan utgöra särskilda skäl i samband med godkännande och återkallelse av ett godkännande för F-skatt.¹¹

6.1.6 Föreslagna förändringar på F-skattens område

Regeringen har den 13 juni 2024 överlämnat en remiss¹² till Lagrådet med förslag på vissa förändringar på F-skattens område. I lagrådsremissen föreslås flera åtgärder som syftar till att stärka Skatteverkets kontroll av företag som har F-skatt.

Ett av förslagen är att ett godkännande för F-skatt ska kunna tidsbegränsas om den sökande begär det. Det föreslås även att den som är godkänd för F-skatt ska, om Skatteverket genom ett föreläggande begär det, tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för att kontrollera om förutsättningarna för att vara godkänd för F-skatt är uppfyllda. En ny grund för återkallelse före-

¹⁰ Prop. 1996/97:100, *Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.*, del 1 s. 539.

¹¹ Prop. 1991/92:112 s. 121 och 123.

¹² Lagrådsremiss, *Vissa förändringar på F-skattens område.*

slås om den som är godkänd för F-skatt inte följer ett sådant föreläggande.

I lagrådsremissen föreslås vidare att den personkrets som ska tas hänsyn till vid såväl godkännande som återkallelse ska utvidgas när sökanden är ett fåmansföretag eller en fysisk person som under de senaste två åren har varit företagsledare i ett fåmansföretag. Dessutom föreslås att endast när det finns särskilda skäl får den som inte har betalat skatter eller avgifter som lämnats för indrivning godkännas för F-skatt.

Det föreslås också att ett nytt hinder för godkännande, och en ny grund för återkallelse, införs för den som inte har följt ett beslut om återbetalning enligt lagen (2009:194) om förfarandet vid skatte-reduktion för hushållsarbete.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2025.

6.2 Ytterligare krav på utförare som kan vara relevanta

För att motverka skatteundandragande och annan arbetslivskriminalitet i företag som utför hushållsarbete eller installation av grön teknik skulle det kunna vara relevant att ställa hårdare krav på utförare när det gäller ekonomisk och personlig lämplighet än vad som följer av kravet på att vara godkänd för F-skatt. Det skulle också kunna vara relevant att ställa krav i vissa andra avseenden, som inte har betydelse för godkännande för F-skatt, exempelvis i fråga om avtalsvillkor mellan utförare och dess anställda samt att utföraren innehar nödvändiga tillstånd för att utföra arbetet i fråga. Krav i alla dessa avseenden kan typiskt sett framstå som adekvata i syfte att motverka arbetslivskriminalitet.

När det gäller ekonomisk lämplighet skulle det t.ex. kunna övervägas att ställa krav på att företag som utför skattereduktionsgrundande hushållsarbete eller installation av grön teknik inte har några skatte- och avgiftsskulder som har överlämnats till Kronofogdemyndigheten för indrivning. Till skillnad från vad som gäller vid godkännande för F-skatt skulle det alltså sakna betydelse om en skuld är obetydlig eller inte. Ett sådant krav finns när det gäller preliminärt stöd vid korttidsarbete, se 10 § lagen (2013:948) om stöd vid korttidsarbete. Likartade regler finns också i regleringen om anställ-

ningsstöd och i upphandlingslagstiftningen.¹³ Det skulle vidare kunna övervägas att ställa krav på att det inte får finnas obetalda återbetalningsskulder avseende felaktiga utbetalningar från Skatteverket i samband med hushållsarbete eller installation av grön teknik.

Behovet av hårdare krav på ekonomisk lämplighet framstår dock som begränsat. En näringsidkare för vilken en skatte- och avgiftsskuld har överlämnats till Kronofogdemyndigheten kan nämligen inte underlåta att betala den under en längre tid utan att riskera att godkännandet för F-skatt återkallas eller att Skatteverket ansöker om att näringsidkaren ska försättas i konkurs, vilket i sin tur kan leda till att godkännandet återkallas. Om en näringsidkare som har en obetald skatte- och avgiftsskuld eller återbetalningsskuld begär utbetalning från Skatteverket för hushållsarbete eller installation av grön teknik, finns vidare möjlighet för Skatteverket att besluta om kvittning med stöd av allmänna civilrättsliga principer.¹⁴ På så sätt kan det undvikas att en utförare får en utbetalning trots att det samtidigt finns skatte- och avgiftsskulder eller återbetalningsskulder avseende tidigare utbetalningar.

Hänsyn till personlig lämplighet tas när det gäller regleringen om F-skatt främst genom att godkännande förutsätter att näringsidkaren eller i vissa fall en företrädare inte har näringsförbud. Det innebär att tröskeln för att få ett godkännande är relativt lågt satt. För företag som utför skattereduktionsgrundande hushållsarbete eller installation av grön teknik skulle det kunna övervägas att ställa hårdare krav på personlig lämplighet för att täcka in brott och regelöverträdelser som utgör arbetslivskriminalitet men som inte kan leda till näringsförbud eller annars medföra att ett godkännande för F-skatt återkallas. En särskild prövning när det gäller uppgifter om lämplighet utifrån personliga förhållanden ska t.ex. göras vid beviljande av serveringstillstånd enligt alkohollagen (2010:1622). Om det rör sig om en juridisk person måste, vid en prövning enligt den regleringen, lämplighetskraven även riktas mot den eller de fysiska personer som har ett betydande inflytande i rörelsen i egenskap av t.ex. verkställande direktör, styrelseledamot och suppleant, bolagsdelägare eller aktieägare med betydande aktieinnehav. Det är främst fråga om en

¹³ Se bl.a. 44 § 3 förordningen (2017:462) om särskilda insatser för personer med funktionsnedsättning som medför nedsatt arbetsförmåga och 13 kap. 2 § lagen (2016:1145) om offentlig upphandling.

¹⁴ Skatteverket, Rättslig vägledning (2024), Civilrättsliga principer, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.2/331761.html> (2024-05-28).

kontroll av att sökanden inte tidigare har begått brott av betydelse för verksamheten. En bedömning måste göras i varje enskilt fall utifrån brottets art, svårhetsgrad och dess relevans för sökandens lämplighet att bedriva serveringsrörelse.

Arbetslivskriminalitet som innebär att anställda i olika avseenden utnyttjas i strid med den arbetsrättsliga lagstiftningen eller kollektivavtal alternativt får oskäligt låg lön för sitt arbete saknar betydelse i en prövning om godkännande för F-skatt eller återkallelse av ett sådant godkännande. Däremot förekommer i vissa andra regelverk att krav ställs på villkoren i anställningsavtal mellan en arbetsgivare och dess anställda. Exempelvis ska en upphandlande myndighet, om det är behövligt, kräva att leverantören ska fullgöra kontraktet enligt angivna villkor om lön, semester och arbetstid som arbetstagarna som ska utföra arbetet enligt kontraktet minst ska tillförsäkras (17 kap. 2 § första stycket lagen [2016:1145] om offentlig upphandling). Liknande krav skulle kunna övervägas också för företag som utför hushållsarbete eller installation av grön teknik. Dock måste då beaktas att det endast är i relation till företag som är arbetsgivare som krav på skäliga anställningsvillkor skulle kunna ha betydelse. Av det totala beloppet som begärdes utbetalt från Skatteverket 2023 för rotarbeten var det drygt 9 procent som begärdes utbetalt av utförare utan anställda (motsvarande andel för rotarbeten uppgick till drygt 10 procent).

Vissa transporttjänster som omfattas av rutsystemet kan, beroende på vad tjänsten omfattar i det enskilda fallet, innebära att gods-transporter som omfattas av yrkestrafikregleringen utförs. I så fall får tjänsterna utföras endast om utföraren – eller en underentreprenör – har ett gemenskapstillstånd för yrkesmässig trafik eller ett yrkestrafiktillstånd. Detta kan vara aktuellt för hushållsarbete i form av antingen flytt av bohag och annat lösöre mellan bostäder samt till och från magasinering eller transport av bohag och annat lösöre från bostaden till en försäljningsverksamhet som bedrivs i syfte att främja återanvändning.¹⁵ Enligt nuvarande regler saknar det betydelse för rätten till skattereduktion om en utförare av nämnda arbeten har erforderligt trafiktillstånd eller inte. Ett villkor om detta skulle dock kunna vara relevant för att motverka arbetslivskriminalitet.

¹⁵ Se 67 kap. 13 § 7 och 13 inkomstskattelagen (1999:1229).

6.3 Ytterligare krav behöver kunna kontrolleras av köparen

Utredningens bedömning: En förutsättning för att införa ytterligare villkor för skattereduktion som avser utförare är att köparen kan kontrollera dem.

Bestämmelser som innebär att ytterligare krav, dvs. utöver kravet på att vara godkänd för F-skatt, ställs på utförare av hushållsarbete eller installation av grön teknik förutsätter en tydlig konsekvens för det fall kraven inte är uppfyllda. Risken är annars uppenbar att bestämmelserna inte får avsedd effekt. Mest naturligt är en reglering som innebär att de ställda kraven, liksom kravet på godkännande för F-skatt, utgör villkor för rätt till skattereduktion. Om utföraren inte uppfyller kraven, blir följden alltså att utföraren nekas utbetalning (eller att tidigare beviljad utbetalning återkrävs) och att köparen nekas skattereduktion. De ställda kraven har då en direkt koppling till syftet med regleringen, dvs. att hindra att oseriösa företag kan få ta del av systemen med skattereduktion.

Vid bedömningen av om en konsekvens i form av nekad skattereduktion är lämplig måste dock även beaktas vilken av de inblandade aktörerna – köparen eller utföraren – som träffas av konsekvensen och om detta är rimligt. Konstruktionen av systemen med skattereduktion för hushållsarbete och installation av grön teknik innebär en risk för att en köpare blir betalningsansvarig gentemot utföraren om denne nekas utbetalning från Skatteverket, även om orsaken till detta är brister hos utföraren (se avsnitt 6.3.1). Med den utgångspunkten anser utredningen, även om det är rimligt att en köpare nekas skattereduktion om villkoren för detta inte är uppfyllda, att endast sådana krav som en köpare har möjlighet att kontrollera bör komma i fråga. Ett annat synsätt skulle medföra att privatpersoner skulle ställas inför att yrka slutlig skattereduktion i sin inkomstdeklaration utan att kunna veta om yrkandet är korrekt. Privatpersoner skulle också kunna nekas skattereduktion utan att ha kunnat förutse det och utan egen förskyllan. Sådan oförutsebarhet för köpare i frågan om skattereduktion kommer att beviljas eller inte riskerar att leda till att enskilda avstår från att köpa hushållsarbete och installation av grön teknik inom systemen för skattereduktion och att

syftet med regelverket därför förfelas. Det finns även en risk att köp av hushållsarbete eller installation av grön teknik flyttas till den svarta marknaden, vilket skulle vara i direkt strid med systemens syfte.

En alternativ ordning skulle kunna vara att bristande uppfyllelse av ytterligare krav som avser utföraren inte skulle påverka rätten till skattereduktion, utan i stället leda till en särskild sanktion för utföraren, t.ex. uttag av en administrativ sanktionsavgift. Köparen skulle då inte riskera att drabbas av brister hänförliga till utföraren. Att utföraren har rätt till en utbetalning av statliga medel, men i stället påförs en sanktionsavgift framstår enligt utredningen dock som en ologisk ordning. Det skulle nämligen i praktiken handla om att utbetalningen till utföraren neutraliseras, men på ett omständligt sätt. Redan av det skälet framstår ett sådant system som olämpligt.

Till skillnad från att neka ett företag utbetalning avseende skattereduktion är en sanktionsavgift i regel också en med straff jämförbar åtgärd. För de krav som utredningen har bedömt skulle kunna vara relevanta att ställa på utförare finns redan konsekvenser i andra sammanhang. Det skulle t.ex. kunna handla om att en företrädare har dömts för brott (och påförts en straffrättslig påföljd) eller att företaget bedömts ha brutit mot regler i något avseende (och påförts en sanktion). Att i en sådan situation, på grund av att utföraren begärt utbetalning för hushållsarbete eller installation av grön teknik, också påföra företaget en sanktionsavgift inom ramen för systemen för skattereduktion kan enligt utredningen ifrågasättas.

Vidare är det osäkert vilken effekt en sådan sanktion skulle få. Det som utredningen anför nedan om ett system för enbart uteslutning (se avsnitt 6.5.2) gör sig delvis gällande även i detta sammanhang. Särskilt finns en risk för att förhållanden som motiverar en sanktionsavgift inte skulle upptäckas i tillräcklig utsträckning – eller i tillräcklig tid – för att systemet skulle få någon verklig effekt, om inte stora resurser läggs ned på sådana utredningar.

6.3.1 Köparen riskerar betalningsansvar vid nekad skattereduktion

I de flesta fall där en fysisk person köper en tjänst från ett företag som utför hushållsarbeten eller installerar grön teknik är konsumenttjänstlagen (1985:716) tillämplig på avtalet. Lagen är till stor del tvingande till förmån för konsumenten, dvs. avtalsvillkor som i jäm-

förelse med bestämmelserna i lagen är till nackdel för konsumenten är utan verkan.

När det gäller priset för en avtalad tjänst ska konsumenten i första hand betala vad parterna har avtalat. Jämkning av priset kan dock under vissa omständigheter ske med stöd av 36 § lagen (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område, förkortad avtalslagen. Enligt den bestämmelsen får avtalsvillkor jämkas eller lämnas utan avseende, om villkoret är oskäligt med hänsyn till avtalets innehåll, omständigheterna vid avtalets tillkomst, senare inträffade förhållanden och omständigheterna i övrigt. Särskild hänsyn ska tas till behovet av skydd för den som i egenskap av konsument eller av annat skäl är i en underlägsen ställning i avtalsförhållandet.

Regeringen har i samband med införandet av bl.a. fakturamodellen uttalat att det är utföraren som står risken för att Skatteverket nekar utbetalning till utföraren i en situation där köparen redan har uppnått taket för skattereduktion.¹⁶ Regeringen konstaterade bl.a. att en utförare normalt alltid bär en viss risk för att en köpare inte kan betala det som köpts. Om utrymmet för skattereduktion redan är utnyttjat och utföraren därför inte kan få en utbetalning från Skatteverket innebär detta egentligen bara att utföraren står precis samma kreditrisk i förhållande till köparen som utföraren ändå skulle ha stått om utbetalningssystemet inte hade funnits alls. Att utföraren inte kan vara helt säker på att det finns något utrymme för skattereduktion och att utbetalning från Skatteverket kan ske får därför enligt regeringens mening anses vara en acceptabel affärsrisk för utföraren.

Regeringen uttalade vidare att en utförare av hushållsarbete får se till att avtalsvägen förbehålla sig rätten att kräva köparen på ytterligare betalning i händelse av att han eller hon inte kan erhålla utbetalning från Skatteverket. En sådan avtalsreglering kan även bli aktuell för att täcka in situationer där Skatteverket återkräver en utbetald ersättning för att förutsättningarna för skattereduktion inte är uppfyllda.

Frågan om det är utföraren eller köparen som ska stå risken för en nekad eller återkrävd skattereduktion har inte prövats i något avgörande av Högsta domstolen. Däremot finns några avgöranden på hovrättsnivå.

¹⁶ Se prop. 2008/09:77, *Ett enklare system för skattereduktion för hushållsarbete*, s. 41 f.

Svea hovrätt har i två avgöranden¹⁷ bedömt att krav på köparen att betala utföraren för ett belopp motsvarande nekad skattereduktionen förutsätter ett särskilt avtalsvillkor som avser ett sådant betalningsansvar. Hovrätten hänvisade till de ovan redovisade förarbetsuttalandena. Samma bedömning har även gjorts av Göta hovrätt i ett fall.¹⁸ Den hovrätten har dock i ett annat äldre avgörande¹⁹, där utföraren nekades utbetalning på grund av att köparen redan beviljats maximal preliminär skattereduktion, ansett att det förhållandet att särskilda avtalsvillkor rörande betalningsansvaret i en sådan situation saknades inte påverkade utförarens rätt till betalning för sitt arbete.

I ett något äldre avgörande från Hovrätten för Västra Sverige²⁰, där skattereduktion uteblivet på grund av att köparen inte betalat fakturan, saknades skriftligt avtal. Hovrätten ansåg att det vore högst osannolikt att parternas avtal skulle haft ett innehåll som innebär att köparen inte skulle behöva betala för en utebliven skattereduktion. Avtalet bedömdes i stället ha inneburit att köparen, vid utebliven skattereduktion, haft skyldighet att betala utföraren för den totala arbetskostnaden, dvs. inklusive det tilltänkta rotavdraget.

En utförare och en köpare är alltså som utgångspunkt fria att avtala om de villkor som ska gälla i samband med köp av en tjänst, förutsatt att villkoren inte strider mot tvingande bestämmelser i konsumenttjänstlagen eller är oskäligen i enlighet med 36 § avtalslagen. Om det inte finns några villkor i avtalet som särskilt reglerar följden av att skattereduktion av något skäl inte medges, talar praxis för att det är utföraren som riskerar att inte få betalt för den del av arbetskostnaden som motsvaras av skattereduktionen. Som redogjorts för ovan är praxis dock inte helt enhetlig.

Genom att särskilt avtala om att köparen – om Skatteverket nekar utföraren utbetalning eller återkräver en tidigare utbetalning – ska ersätta utföraren för hela det fakturabelopp som avser arbetskostnaden, kan utföraren dock skydda sig mot risken att inte få betalt för hela arbetskostnaden. Även om det är utföraren som inte uppfyller de krav som ställs för rätten till skattereduktion riskerar köparen genom ett sådant avtalsvillkor att få betala för hela fakturabeloppet. Visserligen skulle avtalsvillkoret kunna bedömas som oskäligt enligt

¹⁷ Svea hovrätts dom den 16 augusti 2018 i mål nr T 9821-17 samt den 9 april 2019 i mål nr T 4709-18.

¹⁸ Göta hovrätts dom den 16 november 2022 i mål nr T 4070-21.

¹⁹ Göta hovrätts dom den 1 juli 2019 i mål nr FT 172-19.

²⁰ Hovrätten för Västra Sveriges dom den 14 februari 2014 i mål nr T 3292-12.

36 § avtalslagen vid en prövning i domstol, men det går inte att utgå från att så skulle bli fallet.

6.3.2 Det är inte lämpligt att införa hinder mot avtalsvillkor om betalningsansvar

En följd av att krav ställs på utförare, såväl enligt nuvarande regler (godkännande för F-skatt) som vid ett eventuellt införande av hårdare krav, är att brister kan leda till att Skatteverket nekar utföraren utbetalning. I en sådan situation kan köparen riskera att bli betalningsansvarig för hela fakturabeloppet, om avtalet med utföraren innehåller ett förbehåll med den innebörden. För att skydda köpare skulle ett alternativ kunna vara att det i regelverket tas in bestämmelser som innebär att avtal med sådana villkor inte får ingås eller att ingångna avtal skulle vara ogiltiga i den delen.

Att i lagstiftning som rör skatteförfarandet införa bestämmelser som reglerar villkor i ett avtalsförhållande, som i övrigt regleras av civilrätten, är dock inte opproblemiskt. Som framgår ovan är en näringsidkare och en konsument som utgångspunkt fria att avtala om de villkor som ska gälla för utförandet av en tjänst, med de begränsningar som finns i konsumenttjänstlagen och avtalslagen. Att införa särskilda begränsningar för avtalsvillkor i skattelagstiftningen skulle kräva betydande överväganden i flera avseenden, bl.a. eftersom det skulle påverka balansen för rättigheter och skyldigheter mellan köpare och utförare. En risk för utförare att inte få fullt betalt kan leda till att även seriösa företag avstår från att tillhandahålla tjänster inom systemen för skattereduktion. Dessutom kan det ifrågasättas om det skulle vara en proportionerlig åtgärd att en utförare, som faktiskt har utfört ett arbete åt köparen, fråntas rätten till full betalning på grund av att denne inte uppfyller ett visst krav.

Sammantaget bedömer utredningen att en lösning som innebär att avtalsvillkor om betalningsansvar hindras i dessa fall inte är lämplig. Redan i dag kan en köpare för övrigt ställas inför att en utförare inte uppfyller kravet på godkännande för F-skatt, trots att detta utlovats av utföraren. Trots det finns det inte någon regel som för den situationen hindrar avtal om att en köpare ska bli betalningsansvarig för hela fakturabeloppet, annat än att jämkning enligt 36 § avtalslagen kan ske.

6.4 Ytterligare krav förutsätter ett särskilt system för kvalificering och/eller uteslutning av utförare

Utredningens bedömning: För att en köpare ska kunna kontrollera att en utförare uppfyller ytterligare krav krävs ett särskilt system för kvalificering och uteslutning av utförare samt ett register med godkända utförare, alternativt ett system för enbart uteslutning av utförare samt ett register med uteslutna utförare.

De krav som gäller i dag beträffande utförare av tjänster som kan ge rätt till skattereduktion för hushållsarbete eller installation av grön teknik är i princip kontrollerbara för köparen. Särskilt finns möjlighet att kontrollera det krav som är aktuellt i de allra flesta fallen, nämligen att utföraren är godkänd för F-skatt.

Som beskrivs i avsnitt 6.2 skulle det kunna vara relevant att i vissa avseenden, utöver krav på godkännande för F-skatt, ställa hårdare krav på utförare av hushållsarbete eller installation av grön teknik för att rätt till skattereduktion ska finnas. En förutsättning för sådana krav är dock att även dessa kan kontrolleras av köpare (se avsnitt 6.3).

Med denna utgångspunkt finns det i princip två sätt att utforma en reglering som innefattar ytterligare krav på utförare. Det ena är att en köpare – för att säkerställa att det finns rätt till skattereduktion – får ett direkt eget ansvar för att kontrollera att en utförare uppfyller varje sådant nytt krav. Med ett eget direkt ansvar menas i detta sammanhang att det är köparen som ska göra den faktiska bedömningen av att utföraren uppfyller ett visst krav, till skillnad från att enbart kontrollera att någon annan (i regel en myndighet) har bedömt att utföraren uppfyller kravet. Det senare är fallet när det gäller godkännande för F-skatt som hanteras av Skatteverket.

Det andra alternativet är att bedömningen av om kraven är uppfyllda görs av Skatteverket, dvs. inom ramen för ett särskilt system för godkännande och uteslutning av utförare, ett s.k. kvalificerings-system. För att enskilda ska få information om huruvida en utförare uppfyller kraven krävs då också att godkända utförare anges i ett särskilt – offentligt – register. Med ett sådant register kan köparens ansvar begränsas till en kontroll av att utföraren finns registrerad såsom godkänd. En variant på detta alternativ är ett system som enbart innefattar uteslutning av utförare. Samtliga näringsidkare som

är godkända för F-skatt får då som utgångspunkt även vara utförare av hushållsarbete eller installation av grön teknik som kan ge köparen rätt till skattereduktion. Om Skatteverket bedömer att utföraren inte uppfyller uppställda krav, kan utföraren dock uteslutas ur systemet, dvs. förlora möjligheten att vara utförare av sådana tjänster med rätt till skattereduktion för köparen. I stället för ett särskilt register med godkända utförare skulle det i detta fall finnas ett register där uteslutna utförare finns angivna. Köparen skulle behöva kontrollera både att utföraren är godkänd för F-skatt och att utföraren inte finns med i registret över uteslutna utförare.

Utredningen anser av flera skäl att en utformning av regleringen i enlighet med det första alternativet inte är lämplig. Kontroller av att företag i olika avseenden uppfyller den typ av krav som enligt avsnitt 6.2 skulle kunna vara relevanta att ställa på en utförare för rätt till skattereduktion för hushållsarbete eller installation av grön teknik kan lätt bli komplexa att genomföra. Om ansvaret för sådana kontroller läggs direkt på köparna av de aktuella tjänsterna skulle de behöva ha kunskap om både vad som behöver kontrolleras, hur och var relevant information ska hämtas in samt även kunna dra slutsatser av den information som kommer fram. Ett sådant ansvar riskerar enligt utredningen att, redan vid ett fåtal krav, upplevas som betungande av en köpare. Detta kan leda till att köpare avstår från att nyttja systemet med skattereduktion på så sätt att ingen utförare anlitas alls eller att arbetet i stället utförs som ett svartarbete utanför systemet för skattereduktion. Eftersom syftet med systemet bl.a. är att genom ett ökat arbetsutbud stimulera sysselsättningen och tillväxten samt att omvandla svart arbete till vitt, är det viktigt att konsekvenser som gör systemet mindre attraktivt för köpare undviks. Ett eget direkt ansvar för köpare att kontrollera att utföraren uppfyller vissa krav är därmed problematiskt.

Därtill är det av sekretessskäl endast ett begränsat antal uppgifter om företag – utöver om godkännande för F-skatt finns – som enskilda kan undersöka. De uppgifter som kan tas fram handlar framför allt om offentlig information om vissa formella eller ekonomiska förhållanden, t.ex. uppgifter ur näringslivsregistret från Bolagsverket om vem som är firmatecknare eller ett aktiebolags årsredovisning (också från Bolagsverket). Det finns även möjlighet att ta del av uppgifter från Kronofogdemyndigheten om skulder som överlämnats för indrivning. Däremot omfattas uppgifter om skattekontot hos

Skatteverket, t.ex. om beslutade skatter och avgifter eller om saldot på kontot, av sekretess hos Skatteverket.²¹ Sekretess gäller dock i regel inte beslut varigenom skatt bestäms eller underlag för bestämmande av skatt fastställs (27 kap. 6 § offentlighets- och sekretesslagen [2009:400]).

Om krav som avser personlig lämplighet skulle ställas, skulle enskilda behöva få ta del av information som inte avser utföraren som sådan utan i stället enskilda personer som är knutna till företaget, t.ex. företagsledare eller andra anställda, vilket på grund av sekretess kan vara svårt. Exempelvis innebär sekretessregleringen för belastningsregistret, som förs av Polismyndigheten, att det i princip inte är möjligt för en privatperson att få ta del av ett utdrag för en annan person.²² En annan sak är att en dom varigenom en person döms för brott är offentlig hos den domstol som avgjort målet. Lämpligheten i att enskilda – för att ha rätt till skattereduktion för hushållsarbete eller installation av grön teknik – skulle ha ett ansvar för att kontrollera om företrädare för utföraren är dömda för brottslighet kan dessutom starkt ifrågasättas, inte minst då det handlar om integritetskänsliga personuppgifter.

Utredningen har i avsnitt 6.2 konstaterat att ett villkor om att utförare av hushållsarbete i form av bl.a. flytt av bohag har erforderligt tillstånd framstår som relevant för att motverka arbetslivskriminalitet. Enligt yrkestrafiklagstiftningen krävs nämligen gemenskapstillstånd eller yrkestrafiktillstånd för transport av gods på väg med motorfordon. En köpare kan utan hinder av sekretess hämta in uppgift från den tillståndsgivande myndigheten, dvs. Transportstyrelsen, om huruvida företaget har beviljats tillstånd för verksamheten. Transportstyrelsen har en e-tjänst som kan användas för detta. En kontroll kräver dock att köparen har kunskap om att den aktuella tjänsten kräver tillstånd – och i så fall av vilken typ – samt vilken myndighet som ska kontaktas och vilken information som ska efterfrågas. Vidare är det vanligt att företag använder sig av underentreprenörer, särskilt i transportbranschen. Det är därför inte säkert att det är det företag som köparen har anlitat som innehar det aktuella tillståndet. Kontrollen kan därför ge ett missvisande resultat.

När det gäller eventuella krav på att utföraren tillämpar skäliga anställningsvillkor finns det i och för sig flera fackföreningar som

²¹ Se 27 kap. 1 § andra stycket 1 offentlighets- och sekretesslagen.

²² Se 35 kap. 3 offentlighets- och sekretesslagen och lagen (1988:620) om belastningsregister.

tillhandhåller e-tjänster genom vilka det går att kontrollera om ett företag har kollektivavtal med respektive fackförening.²³ En kontroll förutsätter dock att den enskilde vet vilken fackförening som är relevant, vilket nödvändigtvis inte är självklart. Det aktuella företaget kan också mycket väl ha skäliga anställningsvillkor utan att för den delen ha tecknat ett kollektivavtal, vilket skulle vara synnerligen svårt för en enskild att kontrollera. Att ställa ett undantagslöst krav på utföraren att ha tecknat kollektivavtal skulle kunna vara en lösning, men kan inte anses proportionerligt i förhållande till syftet med en sådan bestämmelse och riskerar dessutom att komma i konflikt med EU-rätten. För övrigt är det inte ovanligt att hushållsarbete och installation av grön teknik utförs av enskilda näringsidkare utan anställda. I sådana situationer är ett krav avseende anställningsvillkor inte relevant över huvud taget.

Sammantaget bedömer utredningen att det inte är lämpligt att ålägga köpare ett direkt ansvar för kontroll av att utförare uppfyller eventuella krav utöver godkännande för F-skatt.

Det alternativ som kvarstår är då inrättande av ett särskilt system där godkända (eller uteslutna, se ovan) utförare anges i ett offentligt register. Ansvaret för den faktiska kontrollen av att en utförare uppfyller de krav som kan komma att ställas får vid en sådan ordning ligga på Skatteverket. Köparens ansvar blir begränsat till en kontroll av om Skatteverket anser att en utförare är godkänd, dvs. om utföraren finns med i ett register med godkända utförare, alternativt inte finns med i ett register med uteslutna utförare. Lämpligheten i att införa ett sådant system diskuteras i nästa avsnitt.

6.5 Ett särskilt system för kvalificering och/eller uteslutning av utförare bör inte införas

Utredningens bedömning: Ett särskilt system för kvalificering och/eller uteslutning av utförare är inte en effektiv åtgärd för att motverka skatteundandragande och annan arbetslivskriminalitet och bör därför inte införas.

²³ Kommunal tillhandahåller tjänsten Kollkollen och Byggnads tjänsten Kollektivavtalstjänsten.

Enligt utredningens bedömning skulle eventuella ytterligare krav på utförare behöva hanteras inom ett särskilt system för godkännande och uteslutning av utförare, alternativt ett särskilt system som enbart innefattar uteslutning av utförare (se avsnitt 6.4). Det är enligt utredningen mest ändamålsenligt att ett sådant system i så fall administreras av samma myndighet som hanterar utbetalningar till utförare av hushållsarbete och installation av grön teknik, alltså Skatteverket. En klar fördel med en sådan ordning är att en köpare på ett enkelt sätt skulle kunna kontrollera att ett företag är godkänt – alternativt har uteslutits – som utförare av tjänster som kan ge rätt till skattereduktion. Frågan är dock om ett särskilt system för utförare är en proportionerlig åtgärd i förhållande till i vilken utsträckning som ett sådant system kan antas motverka skatteundandragande och annan arbetslivskriminalitet.

6.5.1 Ett särskilt system för kvalificering och uteslutning av utförare

Ett särskilt system för kvalificering och uteslutning av utförare skulle – för att få ett reellt värde – behöva innefatta enskilda prövningar av samtliga företag som utför tjänster som kan vara skatte-reduktionsgrundande för köparen. Systemet skulle därmed vara mycket resurskrävande för Skatteverket att administrera. Exempelvis begärde cirka 109 000 utförare utbetalning avseende utfört hushållsarbete under 2023. Cirka 8 000 utförare begärde samma år utbetalning avseende installation av grön teknik.²⁴ Även om några av utförarna av hushållsarbete respektive installation av grön teknik skulle vara desamma rör det sig alltså om cirka 115 000 utförare. Förutom kontroll av att dessa utförare initialt uppfyller de krav som ställs för kvalificering skulle det vara nödvändigt med löpande kontroller av att de alltjämt uppfyller kraven eller om det eventuellt finns skäl för uteslutning. Registret skulle annars snabbt riskera att förlora aktualitet och därmed tillförlitlighet.

Hänsyn behöver också tas till att det förekommer att utförare, i större eller mindre utsträckning, använder sig av underentreprenörer vid utförande av tjänster. För att systemet ska vara verkningsfullt skulle därför även företag som agerar som underentreprenörer vid

²⁴ Uppgifterna är hämtade från Skatteverkets statistikportal.

utförande av hushållsarbete eller installation av grön teknik behöva bli godkända, eller i vart fall på något sätt prövas, vilket gör ett eventuellt system än mer organisatoriskt och resursmässigt krävande.

För att kompensera Skatteverkets kostnader för att administrera ett kvalificeringssystem skulle en möjlighet kunna vara att systemet helt eller delvis finansieras genom att de företag som vill finnas med i registret får betala en avgift. Det finns dock en risk att en sådan ordning leder till att företag i stället väljer att inte erbjuda tjänster som kan vara skattereduktionsgrundande för köpare, vilket skulle motverka bestämmelsernas syfte.

Ett ansvar för Skatteverket att fortlöpande göra olika kontroller av företag innebär inte heller enbart en belastning för Skatteverket utan även för de myndigheter som regelmässigt skulle behöva lämna de uppgifter till Skatteverket som är nödvändiga för att genomföra kontrollerna. Även de företag som vill kvalificeras skulle få ett visst merarbete, nämligen för att ansöka om detta.

Ett alternativ för att göra systemet mer resurseffektivt skulle kunna vara att begränsa den manuella hanteringen genom att enbart ställa sådana krav på utförare som kan stämmas av automatiskt, t.ex. mot uppgifter i andra register hos Skatteverket eller hos andra myndigheter eller aktörer. Detta skulle dock innebära en avsevärd begränsning när det gäller vilka krav som skulle kunna ställas, eftersom alla former av villkor som på något sätt kräver en bedömning i det enskilda fallet skulle vara uteslutna. T.ex. skulle krav rörande personlig lämplighet avseende företrädare för företaget svårligen kunna ställas upp, utan att en prövning görs i det enskilda fallet. Även krav rörande skäliga anställningsvillkor måste oundvikligen prövas manuellt.

Syftet med att införa ytterligare och hårdare krav på utförare av tjänster som kan ge köpare rätt till skattereduktion skulle främst vara att motverka skatteundandragande och annan arbetslivskriminalitet. Kraven skulle enligt utredningen behöva vara påtagligt hårdare än de krav som gäller i dag, dvs. godkännande för F-skatt. Det finns annars en risk för att kraven inte får någon verklig betydelse i förhållande till den aktuella problematiken.

Som beskrivs i avsnitt 6.2 skulle det kunna övervägas att ställa hårdare krav på personlig lämplighet för att täcka in brott och regelöverträdelse som utgör arbetslivskriminalitet, men som inte kan leda till näringsförbud eller annars medföra att ett godkännande för F-skatt återkallas. Att i lagstiftningen precisera exakt vilka brott det

skulle röra sig om – vilket skulle vara en förutsättning för att göra en automatisk avstämning möjlig – kan dock inte anses lämpligt annat än möjligtvis avseende de allra allvarligaste brotten. I övrigt behöver omständigheterna i det enskilda fallet, såsom brottets svårhetsgrad och dess relevans för lämpligheten att utföra tjänster som kan ge rätt till skattereduktion, beaktas eftersom bestämmelserna annars riskerar att inte stå i proportion till det avsedda syftet. Det kan enligt utredningen ifrågasättas om det är förenligt med Skatteverkets roll och uppdrag att – i den utsträckning som skulle krävas för att bestämmelserna skulle uppnå sitt syfte – ägna sig åt den typen av prövningar. Dessutom skulle en prövning av den personliga lämpligheten för samtliga relevanta företrädare för företag som utför hushållsarbete eller installation av grön teknik innebära att Skatteverket kommer att behöva behandla en mycket stor mängd känsliga personuppgifter, t.ex. rörande brottslighet. Det är tveksamt om en sådan personuppgiftsbehandling kan anses rimlig i förhållande till behovet av behandlingen.

En annan typ av krav som utredningen i avsnitt 6.2 har bedömt skulle kunna vara relevanta att ställa på utförare rör skäliga anställningsvillkor, vilka exempelvis skulle kunna konstrueras på ett likartat sätt som när det gäller krav på leverantörer som deltar i en offentlig upphandling. Detta skulle i korthet innebära att krav skulle ställas på att en utförare i sin verksamhet tillämpar villkor om lön, semester och arbetstid för arbetstagarna som minst uppgår till de lägsta nivåer som följer av ett centralt kollektivavtal som tillämpas i hela Sverige. En kontroll av om ett företag faktiskt uppfyller sådana villkor skulle dock inte kunna automatiseras och är i många fall också komplex. Liksom när det gäller krav som avser personlig lämplighet anser utredningen även att det kan ifrågasättas att ansvaret för kontroll av företags avtalsvillkor läggs på Skatteverket, eftersom sådana bedömningar i övrigt inte ingår i myndighetens verksamhet.²⁵ Att ge Skatteverket mandat att kontrollera löner och anställningsavtal skulle dessutom innebära en förskjutning av myndigheternas roll i förhållande till arbetsmarknadens parter.²⁶ En sådan förändring kräver särskilda överväganden. För övrigt är det endast i relation till företag som är arbetsgivare som krav på skäliga anställningsvillkor skulle kunna ha

²⁵ En annan sak är att sådana bedömningar kan förekomma när Skatteverket agerar som upphandlande myndighet.

²⁶ Jfr skr. 2020/21:169, *Riksrevisionens rapport om statens insatser mot exploatering av arbetskraft*, s. 6.

betydelse. Av det totala beloppet som begärdes utbetalt från Skatteverket 2023 för rotarbeten var det drygt nio procent som begärdes utbetalt av utförare utan anställda (motsvarande andel för rutarbeten uppgick till drygt 10 procent).

Sammanfattningsvis bedömer utredningen att ett särskilt kvalificeringssystem för utförare skulle behöva innefatta villkor som kräver manuell hantering för att vara en verkningsfull åtgärd. Detta innebär dock att systemet skulle vara mycket resurskrävande och komplext för Skatteverket att administrera. Dessutom finns en risk att utförare som bedriver oseriös eller kriminell verksamhet ändå inte upptäcks, eller upptäcks för sent. Exempelvis kan företag, som utåt sett framstår som seriösa, användas vid ansökan om godkännande som utförare, trots att det faktiska hushållsarbetet eller installationen av grön teknik därefter utförs av företag som bedriver oseriös eller kriminell verksamhet. Att ett kvalificeringssystem skulle ha en egentlig betydelse i förhållande till den aktuella problematiken är därför svårt att säkerställa.

Grundat på de förhållanden som angetts ovan anser utredningen sammantaget att införande av ett särskilt kvalificeringssystem inte skulle vara en effektiv åtgärd för att motverka arbetslivskriminalitet och därför inte bör införas.

6.5.2 Ett särskilt system för enbart uteslutning av utförare

Som angetts i föregående avsnitt skulle ett system för kvalificering och uteslutning av utförare vara mycket resurskrävande för Skatteverket. En ordning där i stället samtliga utförare som är godkända för F-skatt som utgångspunkt också är godkända som utförare av hushållsarbete respektive installation av grön teknik, men där Skatteverket kan utesluta utförare som inte uppfyller vissa ställda krav, skulle kunna vara mindre resurskrävande för Skatteverket. Alla utförare behöver då inte per automatik, utöver prövningen för godkännande av F-skatt, genomgå en särskild prövning för att bli godkända som utförare. Skatteverket kan då lägga resurserna på de utförare där det av något skäl finns anledning att misstänka att uppställda krav inte är uppfyllda. En sådan misstanke kan exempelvis uppkomma i samband med en begäran om utbetalning eller i samband med att utföraren utreds i något annat hänseende.

Att det genom ett uteslutningssystem skulle vara möjligt att stänga ute oseriösa utförare från systemet med skattereduktion är enligt utredningen fullt rimligt och även önskvärt. Det finns dock en risk att ett system för enbart uteslutning innebär att utförare som är olämpliga i något avseende inte upptäcks i tillräcklig utsträckning – eller i tillräcklig tid – för att systemet skulle få någon verklig effekt. Det finns även en risk att kriminella eller oseriösa företrädare för utförare som utesluts kan kringgå systemet genom att starta nya företag, som kan få godkännande för F-skatt, och därigenom kan fortsätta verksamheten. Systemet motverkar inte heller på ett tillfredsställande sätt problemet med användning av oseriösa eller kriminella underentreprenörer vid utförande av hushållsarbetet eller installationen av grön teknik, eftersom det skulle vara svårt att utesluta (och upptäcka) företag som inte är direkta utförare.

Även ett rent uteslutningssystem skulle, liksom ett kvalificeringssystem, enligt utredningen behöva innefatta villkor som kräver manuell hantering för att vara en verkningsfull åtgärd. Det som beskrivits ovan rörande lämpligheten i att Skatteverket får ansvar för att i stor utsträckning göra sådana enskilda prövningar som skulle kunna bli aktuella gör sig därför gällande även här.

Utredningen gör sammantaget samma bedömning när det gäller ett särskilt system för uteslutning av utförare som gjorts ovan rörande ett särskilt kvalificeringssystem, dvs. det bedöms inte vara en effektiv åtgärd för att motverka arbetslivskriminalitet och bör därför inte införas.

6.6 Alternativa åtgärder som ligger utanför utredningens uppdrag

6.6.1 Förändringar av F-skattesystemet

Som beskrivits i avsnitt 6.1 är det i regel ett villkor för skattereduktion att utföraren är godkänd för F-skatt när avtalet om tjänsten träffas eller när ersättningen betalas ut. Det förekommer dock att F-skattesystemet missbrukas, bl.a. i syfte att undgå skatter och avgifter.²⁷ Att företaget är godkänt för F-skatt utgör då en förutsättning för skatte-

²⁷ Se t.ex. SOU 2019:31, *F-skattesystemet – en översyn*, s. 234 f.

fusk eller annan ekonomisk kriminalitet, däribland missbruk som är kopplat till systemet med skattereduktion.

Ett alternativ till åtgärder som är särskilt riktade mot företag som är utförare av skattereduktionsgrundande hushållsarbete eller installation av grön teknik är därför att genomföra förändringar av F-skattesystemet. Sådana åtgärder skulle kunna motverka skattefusk eller annan arbetslivskriminalitet hos samtliga företag som är godkända för F-skatt, dvs. bl.a. företag som tillhandahåller tjänster som omfattas av bestämmelserna om skattereduktion. Som beskrivits i avsnitt 6.1.6 har regeringen i en lagrådsremiss lämnat flera förslag på ändringar som har till syfte att stärka Skatteverkets kontroll av företag som är godkända för F-skatt.

Vidare skulle det kunna övervägas att införa åtgärder som är kopplade till F-skattesystemet, men som specifikt riktar sig mot företag som utför skattereduktionsgrundande tjänster. I nämnda lagrådsremiss föreslås t.ex. att det ska införas ett nytt hinder för godkännande, och en ny grund för återkallelse, för den som inte har följt ett beslut om återbetalning enligt lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete.

Åtgärder som tar sikte på förändringar av F-skattesystemet skulle enligt utredningen alltså kunna vara effektiva för att motverka att företag som tillhandahåller skattereduktionsgrundande tjänster ägnar sig åt skattefusk eller annan arbetslivskriminalitet. Sådana åtgärder ligger dock utanför utredningens uppdrag, vilket är begränsat till förändringar som rör regelverket för skattereduktion för rot- och rutarbeten och installation av grön teknik.

6.6.2 Ett bidrag till utföraren i stället för skattereduktion för köparen

Utredningen har konstaterat bl.a. att det är en förutsättning för att införa ytterligare villkor för skattereduktion som avser utförare att villkoren kan kontrolleras av köparen. Detta då köparen riskerar betalningsansvar om skattereduktion nekas (se avsnitt 6.3.1).

Det huvudsakliga syftet med regleringen om skattereduktion för hushållsarbete är att öka arbetsutbudet och därigenom stimulera sysselsättningen och tillväxten genom att omvandla sådant arbete som utförs av hushållen själva, eller sådant arbete som utförs svart,

till vitt marknadsarbete.²⁸ Skattereduktionen för rotarbeten syftar också till att bidra till att upprätthålla produktionen och sysselsättningen i byggsektorn.²⁹ När det gäller regelverket om skattereduktion för installation av grön teknik är syftet att främja sådana installationer.³⁰

De beskrivna syftena skulle sannolikt kunna uppnås även genom ett system där köp av de tjänster som i dag omfattas av det aktuella regelverket stimuleras genom särskilda bidrag direkt till de företag som tillhandahåller tjänsterna, i stället för ett system där köparen ges en skattelättnad. En sådan ordning skulle kunna göra det enklare att ställa krav på de företag som utför tjänsterna, med mindre risk för att köparna drabbas. Förslag som skulle innebära en sådan genomgripande förändring av hela systemet för skattereduktion får dock anses ligga utanför utredningens uppdrag. Utredningen har därför inte närmare undersökt en sådan lösning.

²⁸ Se bl.a prop. 2006/07:94, *Skattelättnader för hushållstjänster, m.m.*, s. 40 och prop. 2008/09:178, *Skattereduktion för reparation, underhåll samt om- och tillbyggnad av vissa bostäder*, s. 23 f.

²⁹ Se prop. 2008/09:178 s. 24, jfr prop. 2023/24:1, *Budgetpropositionen för 2024*, s. 218.

³⁰ Se prop. 2020/21:1, *Budgetpropositionen för 2021*, s. 287.

7 Uppgifter i begäran om utbetalning

En väsentlig del i regelverket om skattereduktion för hushållsarbete, dvs. rot- och rutarbeten, och installation av grön teknik är den s.k. fakturamodellen. Den innebär i korthet att köparen får skattelättnaden direkt vid köpet genom att utföraren drar av ett belopp motsvarande skattereduktionen från fakturan. När arbetet är utfört och köparen har betalat begär utföraren utbetalning avseende det resterande beloppet från Skatteverket. Köparen tillgodoräknas preliminär skattereduktion med ett belopp motsvarande utbetalningen till utföraren.

Den begäran om utbetalning som en utförare lämnar in avseende hushållsarbete eller installation av grön teknik ska innehålla vissa bestämda uppgifter som har betydelse för bedömningen av om de formella och materiella villkoren för skattereduktion är uppfyllda (se avsnitt 7.1). I detta kapitel behandlas bl.a. frågan om en begäran om utbetalning bör innehålla vissa ytterligare uppgifter i syfte att motverka skatteundandragande och annan arbetslivskriminalitet.

7.1 Uppgifter som ska lämnas enligt dagens regelverk

Förfarandet när det gäller hushållsarbete, dvs. rot- och rutarbete, regleras i lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete. Bestämmelser om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik finns i lagen (2020:1066) om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik.

Enligt 8 § i båda lagarna får en utförare begära utbetalning från Skatteverket efter det att hushållsarbetet eller installationen av grön teknik har utförts och betalats. Förutom identifikationsuppgifter för

utföraren och köparen ska en begäran innehålla vissa ytterligare uppgifter. De uppgifter som ska lämnas har betydelse för bedömningen av om de formella och materiella villkoren för skattereduktion är uppfyllda.

En begäran om utbetalning avseende *hushållsarbete* ska enligt 9 § lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete innehålla uppgifter om

- namn, adress och, om sådant nummer finns, organisationsnummer, personnummer, samordningsnummer eller motsvarande registreringsnummer för utföraren,
- personnummer eller samordningsnummer i de fall sådant nummer finns för köparen,
- debiterad ersättning för hushållsarbete, debiterad ersättning för material och debiterad ersättning för annat än hushållsarbete,
- betalt belopp för hushållsarbete och den dag som betalningen för hushållsarbetet kommit utföraren tillhanda,
- vad hushållsarbetet avsett och antalet arbetade timmar, utom i fråga om sådant arbete som avses i 67 kap. 13 § 12 eller 13 inkomstskattelagen (1999:1229) (dvs. för tvätterier eller transport av bohag för återanvändning behöver inte antalet arbetade timmar anges, däremot ska det anges vad arbetet har avsett), och
- det belopp som utföraren begär som utbetalning från Skatteverket.

En begäran om utbetalning som avser *rotarbete* ska enligt 9 a § lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete även innehålla småhusets eller ägarlägenhetens beteckning, eller, om det är fråga om bostadsrätt, lägenhetens beteckning samt föreningens organisationsnummer eller motsvarande.

Motsvarande uppgifter ska lämnas i en begäran om utbetalning som avser *installation av grön teknik* (9 § lagen om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik). Den debiterade ersättningen behöver dock inte specificeras när det gäller utgifter för arbete respektive material, då detta saknar betydelse för skattereduktionen.

En utförare som begär utbetalning eller underrättar Skatteverket om en felaktig utbetalning har även en skyldighet att ge Skatteverket tillfälle att granska underlaget för utbetalning eller återbetalning och att lämna de uppgifter som behövs för granskningen (20 § lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete och 19 § lagen om förfarandet vid skattereduktion för grön teknik). Avsikten är att Skatteverket, på förekommen anledning i ett enskilt fall eller genom t.ex. ett stickprovsförfarande, ska kunna göra vissa kontroller i syfte att säkerställa att utbetalningar sker på korrekta grunder.¹

Bestämmelser om att utföraren av hushållsarbete, utöver bl.a. uppgifter om debiterad ersättning för arbetet, ska lämna uppgifter om debiterad ersättning för material, debiterad ersättning för annat än arbete och material samt uppgifter om vad arbetet har avsett och antalet arbetade timmar infördes den 1 januari 2015. Syftet med de kompletterande uppgifterna är att ge Skatteverket ett fylligare underlag för urval av vilka utförare som ska kontrolleras närmare. De kompletterande uppgifterna kan ställas i relation till varandra och till uppgiften om debiterad ersättning för arbetet för att ge Skatteverket en bredare bild av det utförda hushållsarbetet. Vidare kan en uppgift om antalet arbetade timmar tillsammans med uppgifterna om debiterad ersättning för hushållsarbete och det belopp som begärs utbetalt från Skatteverket ge en timpenning som i sin tur kan ställas i relation till vilken typ av arbete som har utförts och till övriga debiterade ersättningar.²

7.2 Uppgifter om de fysiska personer som har arbetat bör inte lämnas i begäran

Utredningens bedömning: En skyldighet för utförare att i en begäran om utbetalning lämna uppgifter om vilken eller vilka fysiska personer som har utfört arbetet är inte en effektiv och ändamålsenlig åtgärd för att motverka skatteundandragande och annan arbetslivskriminalitet.

¹ Prop. 2008/09:77, *Ett enklare system för skattereduktion för hushållsarbete*, s. 43.

² Prop. 2014/15:10, *Förbättringar av busavdragets fakturamodell*, s. 21.

Enligt dagens regler finns det inte något krav på att utförare som begär utbetalning för hushållsarbete eller installation av grön teknik ska redovisa vilka fysiska personer som har utfört arbetet. Sådana uppgifter saknar också betydelse för utförarens rätt till utbetalning och köparens rätt till skattereduktion. Uppgifterna skulle dock kunna vara till stor nytta i Skatteverkets kontrollverksamhet avseende skatter och avgifter, särskilt om uppgifter också lämnas om huruvida personerna har utfört arbetet såsom anställda av utföraren, eller av ett annat företag än utföraren och i så fall vilket, eller som egenföretagare. Genom avstämning mot de uppgifter som lämnas på individnivå i arbetsgivardeklarationen skulle nämligen möjligheterna att upptäcka om det aktuella arbetet har utförts med svart arbetskraft öka. Det gäller särskilt i de fall någon ersättning till berörd fysisk person inte alls har redovisats i en arbetsgivardeklaration för samma tid. För att upptäcka skatteundandragande i de fall då ersättning till den anställde delvis har redovisats i en arbetsgivardeklaration, dvs. endast till viss del är svart, krävs analys också av andra uppgifter så att en bedömning kan göras av om redovisad ersättning motsvarar mängden arbete som personen anges ha utfört.

En grundläggande förutsättning för att uppgifter som en utförare lämnar om verksamma personer i en begäran om utbetalning ska vara till nytta i Skatteverkets kontrollverksamhet är att uppgifterna är korrekta. Det finns dock enligt utredningens mening en betydande risk för att en utförare som inte alls lämnar uppgifter om ersättning till en viss anställd i arbetsgivardeklarationen, dvs. betalar svart ersättning, inte heller skulle lämna uppgifter om den anställde i en begäran om utbetalning. Det finns nämligen inte skäl att tro att benägenheten att lämna uppgifter om ett förhållande som utföraren vill dölja för Skatteverket skulle öka endast genom att likartade uppgifter ska lämnas till myndigheten i flera sammanhang. Det kan visserligen antas att risken för att oriktiga uppgifter lämnas skulle vara mindre beträffande personer som inte är anställda av utföraren utan i stället är anlitade egenföretagare (underentreprenörer) eller personer som är anställda av underentreprenörer eller bemanningsföretag. Det förutsätter dock att utföraren och det anlitade företaget inte är i intressegemenskap. Om en underentreprenör har anlitats som led i ett förfarande för att dölja svart arbetskraft, och t.ex. är i maskopi med utföraren, kan det antas att utföraren vill undvika att lämna uppgifter om de verksamma personerna.

Mot den bakgrunden skulle enligt utredningens mening krävas att en uppgiftsskyldighet förenas med en effektiv sanktion (jämför det som anges i avsnitt 7.3.2 beträffande en skyldighet att lämna uppgifter om underentreprenörer och bemanningsföretag).

De frågor som då aktualiseras, t.ex. om adekvat sanktionsform och om lämplig nivå på sanktionen, är i huvudsak desamma som för en skyldighet att lämna uppgifter om eventuella underentreprenörer och bemanningsföretag (se avsnitt 7.3.2). Utredningen gör samma bedömning när det gäller införande av en sanktion för oriktiga uppgifter om fysiska personer som den som görs när det gäller uppgifter om eventuella underentreprenörer och bemanningsföretag, dvs. sammantaget bl.a. att det finns svårigheter att bestämma en nivå som både medför en preventiv effekt och är proportionerlig i förhållande till den faktiska överträdelsen. För att uppnå effektivitet skulle vidare krävas att stora resurser sätts av för kontroll av att korrekta uppgifter lämnas. Utredningen bedömer att en effektivare resursanvändning kan uppnås genom en utökad kontroll baserad på de uppgifter Skatteverket redan har tillgång till. De uppgifter som lämnas av utförare bl.a. på individnivå i arbetsgivardeklarationer och när utbetalning begärs ger goda förutsättningar att göra ett urval för riskbaserade kontroller.

När det gäller den administrativa bördan som skulle bli följden av en uppgiftsskyldighet beträffande verksamma personer bedömer utredningen att det skulle uppkomma ett betydande merarbete för de företag som har flera anställda eller som anlitar underentreprenörer eller bemanningsföretag. Det gäller särskilt för de företag som enbart eller återkommande utför hushållsarbete eller installation av grön teknik. Särskilt vid större rotarbeten är det inte ovanligt att flera personer är verksamma i olika omfattning och vid olika tillfällen. Det kan då också uppkomma situationer när det inte är självklart om uppgifter ska lämnas om en viss person eller inte. Det skulle t.ex. kunna förekomma att en arbetsledare är på plats en kortare tid utan att den arbetstiden har tagits med i antalet arbetade timmar som redovisas i utförarens begäran om utbetalning. Hantering av gränsdragningsfrågor av detta slag, som får anses oundvikliga, innebär ett administrativt merarbete för utförare.

Insamling av uppgifter om alla fysiska personer som har utfört arbete som omfattas av en begäran om utbetalning skulle också medföra en omfattande personuppgiftsbehandling av Skatteverket och

närmast en fullständig kartläggning av vilka personer som arbetar i företag som tillhandahåller tjänster i form av hushållsarbete och installation av grön teknik, inklusive underentreprenörer.

För att en behandling av personuppgifter ska vara tillåten krävs bl.a. att den inte innebär en oproportionerlig inskränkning av det skydd för den personliga integriteten som finns i regeringsformen, Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga.³ Enligt utredningens mening kan det ifrågasättas om den nu aktuella personuppgiftsbehandlingen skulle vara träffsäker och behövlig i förhållande till ändamålet på ett sådant sätt att omfattningen kan bedömas proportionerlig. Till allra största delen skulle personuppgiftsbehandlingen komma att avse enskilda som inte är del i problematiken med svartarbete eller annan arbetslivskriminalitet och för vars beskattning Skatteverket redan genom andra uppgifter har tillräcklig information för att kunna besluta om en korrekt beskattning.

Sammantaget bedömer utredningen att ett krav på utförare som begär utbetalning att lämna uppgifter om vilken eller vilka fysiska personer som har utfört arbetet inte är en ändamålsenlig och effektiv åtgärd för att motverka skatteundandragande och annan arbetslivskriminalitet. Ett sådant krav bör därför inte införas.

7.3 Uppgifter om underentreprenörer och bemanningsföretag

7.3.1 Vikten av kontroll och befintliga kontrollmöjligheter

Flera av de tjänster som kan ge rätt till skattereduktion är hänförliga till verksamheter i riskbranscher för arbetslivskriminalitet. Det finns dessutom flera faktorer som generellt sett indikerar att det kan förekomma skatteundandragande och annan arbetslivskriminalitet i högre grad bland utförare av hushållsarbete och installation av grön teknik än inom andra företag (se avsnitt 4.2.4). Dessa förhållanden och att det dessutom är skattemedel som används för utbetalningar från Skatteverket till utförare talar starkt för att det måste finnas en god kontroll av att både utbetalningarna och de arbetskostnader som de avser att vara betalning för redovisas korrekt i fråga om skatter och avgifter.

³ Gällande rätt beskrivs närmare i SOU 2023:47, *En utvecklad arbetsgivardeklaration – åtgärder mot missbruk av välfärdssystemen*, s. 262 ff. (se även s. 283 ff.).

Om det arbete som en begäran om utbetalning avser helt eller delvis har utförts genom att utföraren har anlitat en underentreprenör eller ett bemanningsföretag, finns på motsvarande sätt ett starkt intresse av att Skatteverket kan kontrollera det företags inkomstredovisning samt redovisning av skatter och avgifter som belöper på eventuella anställda.

Som nämnts saknar dock Skatteverket i allmänhet information om både huruvida ett sådant företag har anlitats och – i så fall – vilket företag som har anlitats. Det är generellt sett inte heller känt för Skatteverket om en eventuell underentreprenör i sin tur har anlitat en underentreprenör eller ett bemanningsföretag osv.

De uppgifter som enligt nuvarande reglering ska lämnas i en begäran om utbetalning har betydelse framför allt i relation till de villkor som gäller för rätt till skattereduktion genom att de kan ligga till grund för en urvalsbedömning för närmare kontroll. På så sätt är de värdefulla för upptäckt av fall där en utförare begär utbetalning och köpare skattereduktion trots att villkoren för detta inte är uppfyllda.

Uppgifterna kan också användas i Skatteverkets kontroll av att utförare redovisar korrekta uppgifter till ledning för inkomstskatt, mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter. Exempelvis kan en utförares uppgifter om sammanlagda belopp som har debiterats köpare för en viss tidsperiod vara ett jämförelsematerial i förhållande till uppgifter som utföraren i andra sammanhang har redovisat om omsättning för samma tid.⁴ Om en jämförelsevis otillräcklig omsättning har redovisats, finns en tydlig indikation på att utföraren har lämnat oriktiga uppgifter antingen när utbetalning begärts eller när omsättningen har redovisats. Skatteverket angav i en rapport 2012 att utförarens utbetalningar i fakturamodellen hade jämförts med den omsättning som utföraren redovisat i sin inkomstdeklaration. Jämförelsen visade att drygt fem procent av utförarna redovisade lägre belopp avseende omsättningen i sin inkomstdeklaration än vad utbetalda ersättningar i fakturamodellen utvisade.⁵

De uppgifter som lämnas om det utförda arbetet i en begäran om utbetalning, bl.a. om antalet arbetade timmar, kan även jämföras med uppgifter som utföraren redovisar om utbetald ersättning till grund

⁴ I en mervärdesskattedeclaration ska uppgift om mervärdesskattepliktig försäljning lämnas och i en inkomstdeklaration ska uppgift om nettoomsättning lämnas.

⁵ Se Skatteverket (2012), *Uppföljning och utvärdering av husavdragets fakturamodell*, dnr 131 561711-11/113, s. 27.

för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter i arbetsgivardeklarationer.⁶ Sedan den 1 januari 2019 ska bl.a. uppgifter om utbetald ersättning redovisas på individnivå i arbetsgivardeklarationen, dvs. per betalningsmottagare. Det innebär att Skatteverket löpande har tillgång till aktuella uppgifter om t.ex. vilken ersättning som en arbetsgivare har redovisat som utbetald till en viss individ. Genom avstämning mot uppgifter som lämnas när utbetalning begärs avseende hushållsarbete eller installation av grön teknik kan Skatteverket göra en rimlighetsbedömning av att utföraren har redovisat löner och annan ersättning till anställda som har utfört arbetet. Om det finns indikation på brister, kan Skatteverket göra en närmare kontroll av utförarens redovisning till grund för skatter och avgifter genom de kontrollverktyg som allmänt står till buds för myndigheten, t.ex. genom förfrågningar eller beslut om revision.

En jämförelse mellan uppgifter som har lämnats när utbetalning begärts respektive i arbetsgivardeklarationer kan bli missvisande om den eller de fysiska personer som har utfört hushållsarbetet eller installationen av grön teknik inte är anställda av utföraren utan t.ex. är egenföretagare som utföraren har anlitat (underentreprenörer) eller är anställda av underentreprenörer eller bemanningsföretag som utföraren har anlitat. Om utföraren inte har betalat lön eller annan ersättning till de fysiska personerna, finns nämligen inte heller någon ersättning att redovisa på individnivå i arbetsgivardeklarationen.

7.3.2 En skyldighet att lämna uppgifter om vilka underentreprenörer och bemanningsföretag som har anlitats bör inte införas

Utredningens bedömning: En skyldighet för utförare att i en begäran om utbetalning lämna uppgifter om vilken eller vilka underentreprenörer eller bemanningsföretag som har anlitats för hushållsarbetet eller installationen av grön teknik bör inte införas.

⁶ Arbetsgivardeklarationer är inte adekvata som jämförelseinstrument för bl.a. enskilda näringsidkare som saknar anställda. En enskild näringsidkare är inte anställd och får lön, utan gör i stället uttag från verksamheten. Egna uttag redovisas inte arbetsgivardeklarationer.

Bedömningen av om det är lämpligt att införa en skyldighet för utförare att regelmässigt i begäran om utbetalning lämna uppgifter om vilken eller vilka underentreprenörer och bemanningsföretag som har anlitats aktualiserar flera delfrågor som behandlas närmare i följande avsnitt. Sammantaget bedömer utredningen att en sådan skyldighet, sett i förhållande till den administrativa börda som den skulle innebära för utförare, inte skulle vara en ändamålsenlig och effektiv åtgärd för att motverka skatteundandragande.

Uppgifter om eventuella underentreprenörer och bemanningsföretag skulle i och för sig ha ett värde som underlag för riskbaserade kontroller. Det finns dock inte några uppgifter som tydligt visar vare sig i vilken utsträckning sådana företag förekommer när hushållsarbete och installation av grön teknik utförs eller i vad mån det indikerar en risk för skatteundandragande och arbetslivskriminalitet. För att ett krav på utförare att lämna uppgifter om underentreprenörer och bemanningsföretag ska få avsedd effekt krävs enligt utredningen dessutom att det även införs en effektiv sanktion. Det finns svårigheter i flera avseenden att utforma en sanktion som både är tillräckligt kännbar för att vara preventiv och tillräckligt balanserad och träffsäker för att inte avskräcka seriösa aktörer från att utföra hushållsarbete och installation av grön teknik med möjlighet till skattereduktion för köpare.

Av särskild betydelse för åtgärdens effektivitet är att en uppgiftsskyldighet och en därtill hörande sanktion förutsätter att stora resurser avsätts för kontroll av att korrekta uppgifter lämnas. Det skulle enligt utredningen vara en bättre resursanvändning att Skatteverket i högre grad kontrollerar utförares redovisning av skatter och avgifter. Redan de uppgifter som utförare lämnar i dag ger goda möjligheter för Skatteverket att göra riskbaserade kontroller.

En skyldighet för utförare att lämna uppgifter skulle förbättra Skatteverkets kontrollmöjligheter men behovet är otydligt

Det är en grundläggande förutsättning för att kontrollåtgärder effektivt ska kunna motverka skatteundandragande bland företag som direkt eller indirekt berörs av skattesubventionen för hushållsarbete och installation av grön teknik att Skatteverket vet vilka de inblandade företagen är. En skyldighet för utförare som begär utbetalning att lämna uppgifter om eventuella underentreprenörer eller bemannings-

företag skulle vara till nytta för Skatteverket genom att de företagen identifieras. Uppgifterna ger dock i sig inte någon indikation på om skatteundandragande förekommer hos utföraren eller det anlitate företaget. För att bedöma det krävs att kontrollåtgärder vidtas.

Principiellt har det enligt utredningens mening ett stort värde att Skatteverket kan identifiera vilka underentreprenörer och bemanningsföretag som anlitas av utförare. Det faktiska behovet är dock mindre tydligt. För det första är det till stor del oklart i vilken utsträckning underentreprenörer eller bemanningsföretag över huvud taget anlitas av företag som utför hushållsarbete eller installation av grön teknik (se avsnitt 4.3.2). För det andra finns det inte något underlag som klargör i vad mån förekomsten av underentreprenörer eller bemanningsföretag är en indikation på att det finns en risk för skatteundandragande och annan arbetslivskriminalitet.

En uppgiftsskyldighet skulle behöva avse uppgifter om alla aktörer i en underentreprenörskedja

Som angetts ovan är det generellt sett inte känt för Skatteverket om en utförare har anlitat en underentreprenör och inte heller om en underentreprenör, som har anlitats av en utförare, i sin tur har anlitat en underentreprenör eller ett bemanningsföretag. Vad gäller frågan om i vilken utsträckning underentreprenörskedjor, dvs. underentreprenörer i flera led, förekommer i dag finns det inte någon undersökning eller annat underlag som ger någon närmare bild. För att fullt ut ge förutsättningar att kontrollera inblandade aktörer behöver dock uppgifter lämnas också om eventuella sådana företag när en utförare begär utbetalning.

Ett krav på att lämna information om underentreprenörer, som inte omfattar även deras eventuella underentreprenörer, riskerar dessutom att vara betydelselöst. Med ett sådant begränsat krav finns nämligen en risk att de situationer där det i dag förekommer att oseriös eller brottslig verksamhet döljs genom att utföraren använder en underentreprenör skulle fortsätta som tidigare med den enda förändringen att en mellanliggande underentreprenör tillkommer. Om utföraren inte skulle behöva redovisa uppgifter om underentreprenören sist i kedjan skulle den oseriösa underentreprenören därmed fortsatt undgå upptäckt.

Krav på fler uppgifter ökar den administrativa bördan

En skyldighet för utförare att i en begäran om utbetalning uppge om en underentreprenör eller ett bemanningsföretag har anlåtats för arbetet, och i så fall vilket eller vilka, skulle beröra varje företag som utför hushållsarbete eller installation av grön teknik och där utföraren begär utbetalning från Skatteverket. Enligt statistik från Skatteverket begärde cirka 109 000 utförare utbetalning avseende utfört hushållsarbete under 2023. Cirka 8 000 utförare begärde samma år utbetalning avseende installation av grön teknik. Totalt antal köp för vilka utbetalning begärdes uppgick för 2023 till närmare sju miljoner.

Riksrevisionen har i en rapport⁷ konstaterat att det är relativt vanligt att utförare av rottjänster på ett systematiskt sätt använder underleverantörer för att klara sina uppdrag. Någon mer exakt bedömning av i vilken omfattning så sker finns inte. Dock kunde man se att det under 2019 fanns omkring 1 750 aktiebolag som tydligt utfört sina uppdrag med hjälp av underleverantörer. Det finns i övrigt inte någon närmare undersökning av i vilken utsträckning som underentreprenörer och bemanningsföretag anlitas av företag som utför hushållsarbete eller installation av grön teknik. Detsamma gäller i fråga om underentreprenörskedjor. Detta medför att det är svårt att värdera hur stort det totala administrativa merarbetet för utförare skulle bli till följd av ett krav på att lämna uppgifter om underentreprenörer och bemanningsföretag.

Det framstår som klart att det finns skillnader både mellan branscher och geografiska orter. Ur ett generellt perspektiv kan vidare antas att hushållsarbete och installation av grön teknik utförs av många utförare som aldrig anlitar en underentreprenör eller ett bemanningsföretag. För sådana utförare skulle en skyldighet att lämna uppgift om anlitate underentreprenörer eller bemanningsföretag leda till ett obetydligt merarbete, nämligen att utföraren ska ange att ett sådant annat företag inte har anlåtats.

För en utförare som i stället har anlitat en underentreprenör eller ett bemanningsföretag skulle en uppgiftsskyldighet innebära att en uppgift om detta förhållande och identifikationsuppgifter för det anlitate företaget ska lämnas. Den informationen bör utföraren ha tillgänglig i vart fall när underentreprenören eller bemanningsfö-

⁷ Riksrevisionens rapport, *Svart på vitt – rotavdragets kostnader och effekter*, RiR 2023:26.

taget har fakturerat utföraren och då har angett uppgifterna.⁸ Merarbetet i form av att lämna uppgifterna när begäran om utbetalning görs framstår därför enligt utredningens mening som begränsat för enskilda företag. Det totala administrativa merarbetet, dvs. för samtliga företag som anlitar underentreprenörer eller bemanningsföretag, är svårare att värdera eftersom det inte finns närmare uppgifter om i vilken utsträckning detta förekommer.

Som anges i avsnittet ovan är det nödvändigt att en uppgiftsskyldighet beträffande underentreprenörer och bemanningsföretag även omfattar underliggande led av sådana företag, dvs. uppgifter om samtliga underentreprenörer i en underentreprenörskedja. En utförare som inte har tillräcklig egen kunskap om sådana företag kan behöva vända sig till den underentreprenör eller det bemanningsföretag som utföraren själv har anlitat. Ett administrativt merarbete skulle därför uppkomma för både företag som är utförare och för deras underentreprenörer eller bemanningsföretag (också i flera led). Det får dock förutsättas att rutiner för att förmedla den information som behövs, t.ex. i samband med fakturering, kan upprättas av företag som ofta anlitas som underentreprenörer eller bemanningsföretag för utförande av hushållsarbete eller installation av grön teknik. Även i dessa fall framstår därför merarbetet, i vart fall efter en viss övergångsperiod, som begränsat för enskilda företag. Det totala administrativa merarbetet är däremot svårare att värdera (jfr ovan).

En uppgiftsskyldighet förutsätter en effektiv sanktion

Om en utförare inte lämnar korrekta uppgifter enligt nuvarande bestämmelser om vad en begäran om utbetalning ska innehålla, kan det leda till att Skatteverket bedömer att villkoren för skattereduktion inte är uppfyllda och därför nekar utföraren utbetalning (eller återkräver en tidigare beviljad utbetalning) och köparen skattereduktion.

⁸ En faktura ska enligt mervärdesskattelagen innehålla vissa uppgifter, bl.a. säljarens fullständiga namn och registreringsnummer för mervärdesskatt. Registreringsnumret är konstruerat utifrån person- eller organisationsnumret. Enligt Skatteverkets rättsliga vägledning (2023), *Innehållet i en faktura*, är det godtagbart att i en faktura skriva numret som person- eller organisationsnummer om det framgår att det angivna numret avser registrering för mervärdesskatt. I samband med unionsintern försäljning måste dock det fullständiga registreringsnumret användas.

Att korrekta uppgifter lämnas om underentreprenörer eller bemaningsföretag bör enligt utredningens mening inte gälla som villkor för utbetalning eller skattereduktion. Det skulle nämligen innebära ett krav för skattereduktion som köparen saknar möjlighet att kontrollera uppfyllelsen av (jämför avsnitt 6.3). Om en utförare i en begäran om utbetalning skulle lämna oriktiga uppgifter i detta avseende finns därmed inte samma tydliga konsekvenser för utföraren eller köparen som när det gäller de uppgifter som enligt dagens regelverk ska lämnas i en sådan begäran.

Att tydliga konsekvenser saknas medför att det finns en risk för att utförare, som inte vill identifiera en anlitad underentreprenör för Skatteverket, oriktigt uppger att ett sådant företag inte har anlåtats alternativt lämnar oriktiga uppgifter om vilket företag som har anlåtats. När det handlar om underentreprenörskedjor kan oriktiga uppgifter dessutom komma att lämnas omedvetet av utförare. I många fall kan det finnas en vetskap hos utföraren om att en underentreprenör i sin tur har anlitat en annan underentreprenör och vilken. Detta behöver dock inte nödvändigtvis vara känt av utföraren, eftersom det inte finns någon avtalsrelation mellan denne och företag längre ned i en underentreprenörskedja.

Det kan enligt utredningens mening antas att det i de allra flesta fallen när underentreprenörer anlitas av utförare handlar om affärsrelationer mellan seriösa företag och av legitima skäl. Det kan därför också antas att uppgifter som skulle lämnas om underentreprenörer när utförare begär utbetalning i regel skulle komma att vara korrekta. Det finns dock en risk att utförare skulle underlåta att lämna uppgifter, eftersom rätten till utbetalning för utföraren och skattereduktion för köparen inte villkoras av att uppgifter lämnas eller av att uppgifterna är korrekta. Särskilt gör sig den risken gällande beträffande utförare och underentreprenörer som ägnar sig åt skatteundandragande och annan arbetslivskriminalitet. Om en underentreprenör har anlåtats som led i ett förfarande för att dölja svart arbetskraft, och t.ex. är i maskopi med utföraren, kan det antas att utföraren vill undvika att lämna uppgifter om underentreprenören. Även avsiktligt oriktiga uppgifter om vilket företag som har anlåtats som underentreprenör skulle då kunna förekomma.

Med hänsyn till dessa risker för oriktiga uppgifter bedömer utredningen att en skyldighet för utförare att lämna uppgifter om underentreprenörer i begäran om utbetalning förutsätter att det också införs

en effektiv sanktion. En uppgiftsskyldighet skulle annars i praktiken kunna uppfattas som frivillig. Bedömningen leder till att det behövs överväganden om flera olika frågor, bl.a. om vilken slags sanktion som skulle vara lämpligast och om graden av sanktion. Sådana överväganden finns i följande avsnitt.

Sammantaget bedömer utredningen att det finns svårigheter i flera avseenden att utforma en sanktion som på ett effektivt sätt skulle avskräcka kriminella eller annars oseriösa aktörer från att underlåta att lämna uppgifter eller att lämna oriktiga uppgifter.

En sanktionsavgift skulle vara mest ändamålsenlig och effektiv

De olika sanktioner eller andra påtryckningsmedel som enligt utredningens mening främst skulle kunna komma i fråga för att motverka en underlåtenhet att lämna uppgifter om underentreprenörer eller att oriktiga uppgifter lämnas är en straffrättslig påföljd, en administrativ sanktion i form av en avgift eller ett vitesföreläggande.

En utförare som underlåter att lämna uppgifter om underentreprenörer eller som lämnar oriktiga uppgifter skulle möjligen kunna göra sig skyldig till skatteredovisningsbrott enligt 7 § skattebrottslagen (1971:69). Enligt bestämmelsen döms bl.a. den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet, om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt, för skatteredovisningsbrott till böter eller fängelse i högst sex månader. Detsamma gäller den som uppsåtligen underlåter att lämna en föreskriven uppgift angående sådant förhållande, under förutsättning att uppgiften ska lämnas utan föreläggande eller anmaning och inte avser egen inkomstdeklaration.

Enligt utredningens mening är det dock tveksamt om skattebrottslagens bestämmelser skulle bli tillämpliga avseende underlåtna eller oriktiga uppgifter om underentreprenörer och bemanningsföretag i en begäran om utbetalning. Detta då det inte rör sig om uppgifter som har en direkt betydelse för skyldigheten att betala skatt.

Utredningen föreslår nedan (avsnitt 7.4) att uppgifter i en begäran om utbetalning ska lämnas på heder och samvete. En sådan ordning möjliggör ett straffansvar enligt brottsbalken och möjlighet att fatta beslut om företagsbot. Det skulle inskräpa vikten av att lämna korrekta uppgifter även i här aktuella avseenden och få viss av-

skräckande effekt. Straffrättsliga sanktioner är dock resurskrävande. De kan inte hanteras inom ramen för Skatteverkets verksamhet utan kräver insatser av polis, åklagare och allmän domstol. Utredningen bedömer därför att en sådan straffrättslig sanktion i praktiken inte skulle kunna tillämpas i den omfattning som krävs för att vara tillräckligt effektiv.

Skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, innehåller bestämmelser som gör det möjligt för Skatteverket att i vissa situationer förelägga den som inte har uppfyllt en skyldighet att fullgöra den (se 37 kap. SFL). Under vissa förutsättningar kan ett föreläggande förenas med vite (se 44 kap. SFL). De befintliga bestämmelserna om föreläggande är dock inte tillämpliga i relation till den skyldighet att lämna uppgifter som gäller för utförare när utbetalning begärs. För övrigt tar de över huvud taget inte sikte på frågan om de uppgifter som lämnas är korrekta eller inte.

Ett vitesföreläggande skulle kunna tänkas som påtryckningsmedel när det gäller bristande uppgifter om underentreprenörer eller bemanningsföretag. Flera omständigheter talar dock mot att en sådan administrativ åtgärd införs. Ett vitesföreläggande syftar typiskt sett till att ge incitament för mottagaren att fullgöra en skyldighet som har underlåtit eller att framgent fullgöra skyldigheten. Om en uppgift har lämnats, men är oriktig, är ett vitesföreläggande däremot mindre lämpligt. Ett vitesföreläggande innebär inte heller någon tillrättavisning vad gäller den oriktiga uppgift som har lämnats utan endast ett incitament för utföraren att framöver lämna korrekta uppgifter. Den funktionen är värdefull, men förfarandet för vitesförelägganden är relativt tids- och resurskrävande. Utöver att föreläggandet beslutas och då föregås av handläggning krävs att fortsatt uppgiftslämnande av utföraren följs upp. Om ytterligare en oriktig uppgift lämnas, behöver myndigheten vidare ansöka om utdömande av vitet hos allmän förvaltningsdomstol för att utföraren ska vara skyldig att betala vitet. Liksom när det gäller straffrättsliga påföljder kan ett vitesföreläggande alltså inte hanteras inom ramen för enbart en myndighets verksamhet.

Till skillnad från en straffrättslig påföljd eller ett vitesföreläggande skulle en sanktionsavgift kunna utredas och beslutas i sin helhet av en enda myndighet. En sådan avgift är på det sättet resurs-effektiv. En sanktionsavgift skulle innebära att underlåtenhet att lämna uppgift eller en oriktig uppgift relativt snabbt kan resultera i

en sanktion men också ge incitament för utföraren att framöver fullgöra uppgiftsskyldigheten och lämna korrekta uppgifter. Den preventiva effekten är därför större än för ett vitesföreläggande. Ett vitesföreläggande kan inte heller anses lika avskräckande som en väl avvägd sanktion.⁹ Likaså finns det starka skäl för bedömningen att en avgift leder till en bättre preventiv effekt och är en effektivare sanktion än straff.¹⁰

Sammantaget skulle enligt utredningens mening en särskild avgift vara den mest ändamålsenliga och effektiva sanktionen i förhållande till en underlåtenhet att lämna uppgifter om underentreprenörer och bemanningsföretag samt till att oriktiga sådana uppgifter lämnas.¹¹

Sanktionsavgiftens storlek

Sanktioner vid tillsyn bör vara proportionerliga i förhållande till de konstaterade bristerna. Sanktionsavgifter bör kunna beräknas utifrån parametrar som gör det möjligt att i förväg förutse och fastställa avgiftens storlek. När storleken på sanktionsavgiften ska bestämmas bör hänsyn tas till olika omständigheter, t.ex. överträdelens art och bestämmelsens betydelse för tillsynsområdet.¹²

För att en sanktionsavgift ska vara effektiv som påtryckningsmedel är det nödvändigt att en preventiv effekt uppnås. Det förutsätter bl.a. att sanktionsavgiftens storlek är tillräcklig för att verka avskräckande. Samtidigt får avgiften inte vara så hög – eller undantagslös på så sätt – att seriösa företag avskräcks från att utföra hushållsarbete eller installation av grön teknik.

Utredningen anser att en lämplig utformning skulle kunna vara att en sanktionsavgift, på ett likartat sätt som den kontrollavgift som enligt bestämmelser i 50 kap. SFL ska tas ut bl.a. när brister konstateras i en personalliggare, ska tas ut med ett visst fast belopp och

⁹ SOU 2022:25, *Nya krav på betaltjänstleverantörer att lämna uppgifter*, s. 137.

¹⁰ För en sammanställning av bedömningar i det avseendet, se SOU 2022:37, *Stärkt arbete med att bekämpa bidragsbrott. Administrativt sanktionssystem och effektivare hantering av misstänkta brott*, s. 367 f.

¹¹ För en genomgång av för- och nackdelar med sanktionsavgifter i förhållande till ett straffrättsligt förvarande hänvisas till SOU 2014:83, *Sanktionsväxling – effektivare sanktioner på exportkontrollområdet*, s. 106.

¹² Stycket bygger på de riktlinjer som tagits fram i Ds Ju 1981:3, *Ekonomiska sanktioner vid brott i näringsverksamhet* och prop. 1981/82:142 om *ändring i brottsbalken (ekonomiska sanktioner vid brott i näringsverksamhet)*, s. 24 f. Dessa riktlinjer har legat till grund för ett flertal lagstiftningsärenden. I en skrivelse den 17 december 2009 har regeringen anfört att utformningen av en sanktionsavgift bör uppfylla dessa riktlinjer.

att detta ska vara högre om utföraren tidigare har fått en avgift och på nytt, inom ett år, utlämnar en uppgift eller lämnar en oriktig uppgift. I bedömningen av vilket belopp som skulle kunna vara proportionerligt går det dock inte att bortse från att det handlar om en sanktion kopplad till en skyldighet att i en begäran om utbetalning lämna vissa uppgifter. Visserligen skulle uppgifter om underentreprenörer och bemanningsföretag inte ha någon betydelse för rätten till utbetalning eller annars för bestämmelserna om skattereduktion. Det finns alltså inte någon egentlig koppling till det belopp som begärs utbetalt. Att en sanktionsavgift skulle kunna uppgå till ett belopp som är högre än det begärda beloppet framstår dock i många fall inte som rimligt, åtminstone om det inte rör sig om en upprepad förseelse. Som utgångspunkt borde en sanktionsavgift därför utformas med en övre beloppsgräns motsvarande begärd utbetalning. En följd av en sådan gräns blir dock att en sanktionsavgift skulle kunna bli mycket låg, vilket inte heller är lämpligt. Ett alternativ skulle därför kunna vara regler om att hänsyn till det belopp som begärs utbetalt kan tas i en bedömning av om det finns skäl för befrielse från avgift.

I utformningen av en avgift bör hänsyn även tas till uppgifternas betydelse i förhållande till begäran som helhet. Exempelvis framstår det som mindre allvarligt om en utförare har underlåtit att lämna uppgifter om en underentreprenör eller ett bemanningsföretag i det fall det företaget har utfört en obetydlig del av det totala arbetet, jämfört med om företaget har utfört allt eller större delen av arbetet.

Sammantaget finns svårigheter i flera avseenden att bestämma ett lämpligt belopp för en sanktionsavgift, dvs. ett belopp som både får en preventiv effekt och är proportionerligt i förhållande till den faktiska överträdelsen.

Skatteverket har redan ett gott underlag för att göra riskbaserade urval

För utförare som i hög grad utför och begär utbetalning för hushållsarbete och installation av grön teknik kan uppgifter som redan i dag lämnas till Skatteverket när utbetalning begärs eller i andra sammanhang användas för att göra rimlighetsanalyser av redovisade uppgifter. Genom att jämföra olika uppgifter är det alltså möjligt för Skatteverket att identifiera utförare där risken för skatteundand-

dragande kan vara hög. Ett sådant urval ger förutsättningar för en effektiv användning av myndighetens kontrollresurser. Vidare skulle det förslag som utredningen lämnar i avsnitt 7.3.3, dvs. att utförare i begäran om utbetalning ska ange om underentreprenörer eller bemanningsföretag har eller inte har anlåtats för att utföra hushållsarbetet eller installationen av grön teknik, ytterligare förbättra Skatteverkets möjligheter till en effektiv kontroll.

Några exempel på jämförelser som kan göras mellan olika uppgifter har redovisats i avsnitt 7.3.1. Ett annat exempel är att belopp som har betalats ut till en utförare under en viss tidsperiod kan jämföras med utförarens lönesumma, dvs. summan av ersättning som har redovisats per betalningsmottagare i arbetsgivardeklarationen. Om det totalt utbetalda beloppet är högt i relation till lönesumman, indikerar det att hushållsarbetet eller installationen av grön teknik i hög grad har utförts av personer för vilka utföraren inte har redovisat någon utbetald ersättning. Det i sin tur pekar på att utföraren har anlutat underentreprenörer eller bemanningsföretag – eller att utföraren har använt sig av svart arbetskraft.

En skyldighet för utförare att lämna uppgifter om eventuella underentreprenörer eller bemanningsföretag har ett värde som underlag i en riskbaserad kontrollverksamhet. En förutsättning är dock att korrekta uppgifter lämnas. Även om en uppgiftsskyldighet förenas med en sanktionsavgift, är det troligt att korrekta uppgifter framför allt kommer att lämnas *av* seriösa aktörer *om* seriösa underentreprenörer och seriösa bemanningsföretag. Omvänt är risken betydande för att korrekta uppgifter inte kommer att lämnas om de oseriösa eller kriminella företag som det framför allt finns ett behov av att identifiera. En förutsättning för att den risken ska elimineras är att betydande resurser tillsätts för att kontrollera de uppgifter som lämnas – eller inte lämnas – om eventuella underentreprenörer eller bemanningsföretag. En sådan åtgärd kan vägas mot att resurser i stället skulle användas för att i högre grad kontrollera utförares redovisning av skatter och avgifter. Enligt utredningens mening är det tveksamt om en skyldighet att lämna uppgifter om eventuella underentreprenörer eller bemanningsföretag skulle vara en mer effektiv åtgärd för att motverka skatteundandragande än en utökad kontrollverksamhet.

7.3.3 En skyldighet att ange om underentreprenörer eller bemanningsföretag har eller inte har anlitats bör införas

Utredningens förslag: Utförare ska i en begäran om utbetalning ange om underentreprenörer eller bemanningsföretag har eller inte har anlitats för hushållsarbetet eller installationen av grön teknik.

Utredningen bedömer att en skyldighet för utförare att i en begäran om utbetalning lämna uppgifter om vilken eller vilka underentreprenörer och bemanningsföretag som har anlitats för hushållsarbetet eller installationen av grön teknik inte bör införas (se avsnitt 7.3.2). Ett alternativ till en sådan ordning är att begränsa uppgiftsskyldigheten på så sätt att utförare i en begäran om utbetalning enbart ska ange om underentreprenörer eller bemanningsföretag *har eller inte har* anlitats. Vid en sådan uppgiftsskyldighet skulle utförare alltså enbart behöva informera om att underentreprenörer eller bemanningsföretag har anlitats, men inte vara skyldig att lämna några närmare uppgifter om vilket eller vilka företag som har anlitats.

I detta avsnitt behandlas frågan om en uppgiftsskyldighet som den beskrivna skulle vara lämplig att införa. Sammantaget bedömer utredningen att den aktuella informationen skulle vara värdefull för Skatteverkets kontrollverksamhet samtidigt som en skyldighet att lämna uppgifterna skulle innebära en högst begränsad administrativ börda för utförare. Utredningen föreslår därför att en sådan uppgiftsskyldighet införs, dvs. att en begäran om utbetalning avseende hushållsarbete och installation av grön teknik ska innehålla uppgifter om huruvida utföraren för hushållsarbetet eller installationen har eller inte har anlitat underentreprenörer eller bemanningsföretag. En utförare får i detta sammanhang anses ha anlitat en underentreprenör om det hushållsarbete eller den installation av grön teknik som begäran om utbetalning avser *helt eller delvis* har utförts av personer som inte är anställda av utföraren. Vidare får en utförare anses ha anlitat ett bemanningsföretag om det aktuella arbetet som begäran avser *helt eller delvis* har utförts av inhyrd personal.

Förslaget till bestämmelser om att en begäran om utbetalning ska innehålla uppgifter om huruvida underentreprenörer eller bemanningsföretag har eller inte har anlitats för hushållsarbetet eller installationen

av grön teknik finns i 9 § första stycket 6 lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete och 9 § första stycket 7 lagen om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik.

Informationen skulle förbättra Skatteverkets kontroll

Information enbart om huruvida underentreprenörer eller bemanningsföretag har eller inte har anlitats kommer inte att ge Skatteverket någon direkt möjlighet att utföra kontroller av de aktuella företagen som har anlitats. Detta då Skatteverket alltså skulle sakna närmare information om vilket eller vilka företag det rör sig om. Det huvudsakliga syftet med en sådan uppgiftsskyldighet skulle dock inte vara att ge Skatteverket en möjlighet att kontrollera underentreprenörer eller bemanningsföretag. I stället skulle informationen främst vara värdefull som underlag för Skatteverkets riskbaserade kontroller, dvs. Skatteverket skulle genom den aktuella informationen på ett mer träffsäkert sätt kunna bedöma för vilka utförare en fördjupad granskning skulle kunna vara motiverad. Uppgifterna skulle därmed leda till en mer effektiv användning av Skatteverkets resurser. T.ex. skulle Skatteverket kunna genomföra kontroller av utförare som i begäran om utbetalning uppger att varken underentreprenörer eller bemanningsföretag har anlitats, samtidigt som utföraren i arbetsgivardeklarationer inte redovisar någon – eller låg – utbetald ersättning i förhållande till det begärda beloppet. Ett sådant förhållande skulle kunna tyda på att utföraren har använt sig av svart arbetskraft vid utförandet av hushållsarbetet eller installationen av grön teknik.

Visserligen kan Skatteverket göra jämförelser på liknande sätt redan i dag, exempelvis kan utförarens redovisade ersättning i arbetsgivardeklarationer jämföras med belopp som har betalats ut till en utförare. Att det utbetalade beloppet vid en sådan jämförelse är högt i förhållande till den redovisade lönesumman skulle kunna indikera att utföraren har använt svart arbetskraft. Det går dock inte att utsluta (och är sannolikt mer troligt) att förhållandet beror på att utföraren har anlitat underentreprenörer eller bemanningsföretag för hushållsarbetet eller installationen av grön teknik. Om Skatteverket även skulle ha information om huruvida utföraren har eller inte har anlitat underentreprenörer eller bemanningsföretag skulle alltså ett

mer träffsäkert urval av utförare som bör kontrolleras kunna göras. Vid urvalet, och den efterföljande granskningen, är det dock viktigt att Skatteverket beaktar risken för att oseriösa utförare kan välja att lämna oriktiga uppgifter i det aktuella avseendet, t.ex. för att dölja användning av oredovisad arbetskraft.

Uppgiftsskyldighetens praktiska utformning

Den uppgiftsskyldighet som utredningen föreslår bör utformas på så sätt att utförare i begäran om utbetalning ska ange dels om underentreprenörer har eller inte har anlåtats för hushållsarbetet eller installationen av grön teknik, dels om bemanningsföretag har eller inte har anlåtats för hushållsarbetet eller installationen av grön teknik. Skatteverket bör alltså få information om huruvida antingen underentreprenörer eller bemanningsföretag – eller både och – har anlåtats. Informationen blir därmed mer användbar som underlag för Skatteverkets kontroll än om uppgift ska lämnas om underentreprenörer och/eller bemanningsföretag har anlåtats.

För uppgiftsskyldigheten ska det enligt utredningen inte ha någon betydelse om t.ex. en underentreprenör endast har utfört en mindre del av det totala arbete som begäran om utbetalning avser. Utförare ska alltså även i ett sådant fall ange att underentreprenörer har anlåtats. Några närmare uppgifter om i vilken omfattning som sådana företag har anlåtats, i förhållande till det totala arbetet som begäran om utbetalning avser, ska inte anges.

I praktiken kommer alltså den föreslagna uppgiftsskyldigheten innebära att utföraren i en begäran om utbetalning behöver besvara två ja- eller nejfrågor, dvs. dels om underentreprenörer har anlåtats, dels om bemanningsföretag har anlåtats.

En begäran om utbetalning ska lämnas till Skatteverket elektroniskt. Utredningen bedömer att det är lämpligt att Skatteverkets system för att lämna en begäran utformas så att utföraren inte kan underlåta att uppge om utföraren för det aktuella arbetet har eller inte har anlåtat underentreprenörer eller bemanningsföretag. En begäran om utbetalning bör alltså inte kunna lämnas in utan att informationen har lämnats. En utformning av systemet på detta sätt innebär att utföraren måste förhålla sig till uppgiftsskyldigheten och alltså inte kan underlåta att lämna den aktuella informationen.

Den ökade administrativa bördan för utförare är begränsad

En skyldighet för utförare att i begäran om utbetalning ange om underentreprenörer eller bemanningsföretag har eller inte har anlitats för att helt eller delvis utföra det aktuella hushållsarbetet eller installationen av grön teknik kan antas medföra ett högst begränsat merarbete för utförare. Som utredningen har beskrivit bör det i praktiken handla om att utföraren behöver svara ja eller nej på två frågor, t.ex. genom att fylla i två kryssrutor. Det kan även konstateras att det handlar om information som utföraren redan i dag bör ha tillgång till i samband med att begäran görs, särskilt som det i en begäran bl.a. ska anges vad arbetet har avsett och antalet arbetade timmar. Den ökade administrativa börda som den föreslagna uppgiftsskyldigheten innebär för utförare bedöms alltså vara av ytterst begränsad omfattning.

Konsekvens av att oriktiga uppgifter lämnas

Utredningen bedömer i avsnitt 7.3.2, som rör frågan om en skyldighet för utförare att i en begäran om utbetalning lämna uppgifter om vilka underentreprenörer och bemanningsföretag som har anlitats, att det inte är lämpligt att korrekta uppgifter i det aktuella avseendet ska gälla som villkor för utbetalning eller skattereduktion. Detta då det rör sig om uppgifter som en köpare saknar möjlighet att kontrollera. Detsamma gäller för uppgifter om huruvida utföraren har eller inte har anlitat underentreprenörer eller bemanningsföretag.

Avsaknaden av en tydlig konsekvens i de fall utföraren lämnar oriktiga uppgifter avseende underentreprenörer eller bemanningsföretag i en begäran om utbetalning innebär dock en risk för att utförare oriktigt uppger att ett sådant företag har anlitats, exempelvis för att dölja att oredovisade löner har betalats ut. Det finns även en risk för det motsatta, dvs. att utförare oriktigt anger att sådana företag inte har anlitats, t.ex. för att dölja att en oseriös underentreprenör har anlitats.

Med beaktande av det huvudsakliga syftet med den föreslagna uppgiftsskyldigheten, dvs. att förbättra Skatteverkets urval av utförare som bör granskas närmare, bedömer utredningen dock inte att risken för att oriktiga uppgifter lämnas är tillräcklig för att motivera en särskild sanktion för utförare som lämnar felaktiga uppgifter.

Framför allt då en sanktion, för att vara verkningsfull, kräver att Skatteverket avsätter betydande resurser för kontroll av att uppgifterna är korrekta. Risken för felaktiga uppgifter är i stället en omständighet som Skatteverket måste beakta vid det riskbaserade urvalet av utförare som ska kontrolleras närmare. Upptäckt av oriktiga uppgifter i en begäran om utbetalning kan vidare leda till en konsekvens för utföraren på så sätt att Skatteverket väljer att granska utföraren i beskattningshänseende, vilket kan medföra andra konsekvenser för utföraren. Exempelvis kan utförare som har använt sig av svart arbetskraft påföras arbetsgivaravgifter och skattetillägg. I ett sådant fall handlar det alltså om konsekvenser som en följd av den oredovisade lönen, och inte den i och för sig oriktiga uppgiften om att underentreprenörer har anlitats.

För att utförare ändå ska vara tvungen att förhålla sig till uppgiftsskyldigheten, och inte betrakta den som frivillig, föreslår utredningen att Skatteverkets system ska utformas på så sätt att utföraren inte kan lämna in begäran om utbetalning för det fall uppgifter om huruvida underentreprenörer eller bemanningsföretag har eller inte har anlitats saknas (se avsnittet ovan).

Utredningen föreslår även att samtliga uppgifter i en begäran om utbetalning ska lämnas på heder och samvete, vilket även inkluderar de nu föreslagna uppgifterna om huruvida underentreprenörer eller bemanningsföretag har anlitats (se avsnitt 7.4). Detta inskräper vikten av att korrekta uppgifter lämnas samt möjliggör ett straffansvar enligt brottsbalken.

Uppgiftsskyldigheten innebär inte någon ökad personuppgiftsbehandling

Den föreslagna uppgiftsskyldigheten innebär enbart att uppgifter om huruvida underentreprenörer eller bemanningsföretag har eller inte har anlitats för hushållsarbetet eller installationen av grön teknik ska anges i begäran om utbetalning. Eftersom uppgifter som identifierar eventuella underentreprenörer eller bemanningsföretag inte ska lämnas leder förslaget inte till någon ökad personuppgiftsbehandling hos Skatteverket.

7.4 Uppgifterna ska lämnas på heder och samvete

Utredningens förslag: Det ska införas ett krav på att uppgifterna i en begäran om utbetalning ska lämnas på heder och samvete.

För att en köpare ska ha rätt till skattereduktion avseende hushållsarbete eller installation av grön teknik, och för att ett företag som tillhandahåller tjänsten ska ha rätt till utbetalning från Skatteverket, måste vissa villkor vara uppfyllda. Det är t.ex. en grundläggande förutsättning att utgifterna för vilka skattereduktion respektive utbetalning begärs avser sådana tjänster som omfattas av regleringen.

Som beskrivits i avsnitt 4.1 finns det dock en risk – och förekommer – att utförare begär utbetalning och köpare skattereduktion trots att villkoren för detta inte är uppfyllda, t.ex. genom att det i begäran om utbetalning oriktigt anges att den inköpta tjänsten avser ett arbete för vilket skattereduktion kan ges. Ett annat exempel är att debiterad ersättning som rätteligen avser materialkostnader i begäran om utbetalning anges vara arbetskostnader. Regelverket ger alltså upphov till risker för att oriktiga uppgifter som lämnas i en begäran om utbetalning leder till felaktiga utbetalningar till utförare och felaktig skattereduktion för köpare.

En konsekvens av att Skatteverket upptäcker att det i en begäran om utbetalning finns oriktiga uppgifter, vilka har betydelse för rätten till skattereduktion, är att begäran nekas alternativt medges med ett lägre belopp än vad som begärts (eller att beslut om återkrav fattas). En utförare som t.ex. begär utbetalning för arbete som rätteligen inte omfattas av regelverken för skattereduktion kan vidare göra sig skyldig till brottslighet i form av bedrägeri. En köpare som är utföraren behjälplig med detta kan göra sig skyldig till medhjälp till bedrägeri. Om köparen i sin inkomstdeklaration begär skattereduktion för sådana kostnader kan han eller hon göra sig skyldig till skattebrott. Detsamma gäller om utföraren begär utbetalning för kostnader som uppges avse arbete men som rätteligen avser material.

För att ytterligare inskräpa vikten av att de uppgifter som lämnas i en begäran om utbetalning ska vara fullständiga och sanningsenliga anser utredningen att uppgifterna ska lämnas på heder och samvete. Ett sådant krav finns exempelvis avseende uppgifter i en ansökan om

omställningsstöd¹³, F-skuldsanering¹⁴ och stöd för ökade kostnader inom jordbrukssektorn¹⁵. Att uppgifterna i en begäran om utbetalning lämnas på heder och samvete bör enligt utredningens mening verka avhållande på uppgiftslämnaren från att medvetet eller på grund av slarv lämna felaktiga uppgifter. Dessutom möjliggör det ett straffansvar enligt brottsbalken och möjlighet att fatta beslut om företagsbot.

Den som skriftligen på heder och samvete lämnar osanna uppgifter eller undanhåller sanningen kan, om åtgärden innebär fara i bevishänseende, dömas för osann försäkran till böter eller fängelse i högst sex månader (15 kap. 10 § första stycket brottsbalken). Är brottet grovt, kan fängelse i högst två år utdömas (15 kap. 10 § andra stycket). Den som av grov oaktsamhet begår en sådan gärning kan dömas för vårdslös försäkran till böter eller fängelse i högst sex månader (15 kap. 10 § tredje stycket).

Ett krav på att uppgifterna i en begäran ska lämnas på heder och samvete har särskild betydelse när det gäller de uppgifter om underentreprenörer och bemanningsföretag som utredningen i avsnittet ovan föreslår ska lämnas i en begäran. Detta då det vid lämnande av oriktiga sådana uppgifter inte finns några andra tydliga konsekvenser för uppgiftslämnaren. Samtidigt är utredningen medveten om att straffrättsliga sanktioner är resurskrävande och kräver insatser av polis, åklagare och allmän domstol. Utrymmet för att prioritera utredningar i det aktuella avseendet kan därför vara begränsat. Utredningen bedömer dock att ett krav på att uppgifterna ska lämnas på heder och samvete har betydelse för att tydligt inskräpa vikten av att korrekta uppgifter ska lämnas.

Eftersom det för de uppgifter som enligt dagens regelverk ska lämnas i begäran redan finns konsekvenser om oriktiga uppgifter lämnas, främst att begäran nekas, skulle det kunna övervägas att enbart låta uppgifterna om underentreprenörer och bemanningsföretag omfattas av en försäkran på heder och samvete. En sådan utformning är enligt utredningen dock inte lämplig, eftersom den skulle gesken av att det är av större vikt att de uppgifterna är korrekta än de uppgifter som i dag ska lämnas i en begäran, vilket givetvis inte är fallet.

¹³ 5 § lagen (2020:548) om omställningsstöd.

¹⁴ 13 § lagen (2016:676) om skuldsanering för företagare.

¹⁵ 15 § förordningen (2022:1365) om statligt stöd för ökade kostnader inom jordbrukssektorn.

För ett personligt straffansvar är det inte tillräckligt att uppgifterna som lämnas på heder och samvete är oriktiga utan det krävs därutöver uppsåt eller grov oaktsamhet. Vanlig oaktsamhet som rena misstag är utesluten från det straffbara området. Kretsen av personer som kan göras straffrättsligt ansvariga för att ha lämnat oriktiga uppgifter begränsas därmed av straffbestämmelsernas subjektiva rekvisit. Därför framstår det som osannolikt att en förundersökning i brottmål skulle komma att avse någon utanför den personkrets som har ett eget intresse av att oriktiga uppgifter lämnas till Skatteverket.

Vid osann eller vårdslös försäkran från någon i en näringsverksamhet kan det även bli aktuellt att föra talan om företagsbot. Enligt 36 kap. 7–10 a §§ brottsbalken ska ett företag åläggas företagsbot för brott, om det för brottet är föreskrivet strängare straff än penningböter och brottet har begåtts i utövningen av näringsverksamhet. Med begreppet näringsverksamhet avses fysiska eller juridiska personer som yrkesmässigt driver verksamhet av ekonomisk art. För att företaget ska åläggas företagsbot krävs att företaget inte har gjort vad som skäligen kunnat krävas för att förebygga brottet eller att brottet har begåtts av en person med ledande ställning i företaget, grundad på befogenhet att företräda företaget eller att fatta beslut på dess vägnar, eller en person som annars haft ett särskilt ansvar för tillsyn eller kontroll i verksamheten.

Företagsbot är en särskild rättsverkan, dvs. en följd av ett brott. Det måste alltså visas att ett brott är begånget för att en talan om företagsbot ska kunna föras. Det krävs dock inte att någon person lagförs för brottet eller ens identifieras.¹⁶ Det innebär att frågan om företagsbot kan prövas vid osann försäkran och vårdslös försäkran från någon i en näringsverksamhet utan att det fastställs vem som tillsett att oriktiga uppgifter lämnas vid en begäran om utbetalning. Eftersom talan om företagsbot riktar sig mot företaget är det näringsidkaren som företagsboten träffar, dvs. den som typiskt sett kan vinna något på brottsligheten.¹⁷

Enligt 5 § lagen (1986:1009) om förfarandet i vissa fall vid förverkande m.m. kan en fråga om företagsbot avgöras av en åklagare genom ett strafföreläggande. Reglerna om strafföreläggande finns i 48 kap. 4–12 a §§ rättegångsbalken. Åklagaren bör vanligtvis utfärda

¹⁶ Företagsbot, Handbok, Åklagarmyndighetens utvecklingscentrum, januari 2023, s. 8.

¹⁷ Jfr. prop. 2019/20:181, *Extra ändringsbudget för 2020 – Förstärkt stöd till välfärd och företag, insatser mot smittspridning och andra åtgärder med anledning av coronaviruset*, s. 42.

strafföreläggande i stället för att väcka åtal om det finns förutsättningar för det.¹⁸ Ett strafföreläggande riktat mot en juridisk person kan godkännas av dennes ombud eller behörig firmatecknare. Att en åklagare utfärdar ett strafföreläggande som bara upptar en företagsbot mot ett företag innebär därför normalt ett enkelt och snabbt straffrättsligt förfarande.

En förutsättning för ett avgörande genom ett strafföreläggande är att det godkänns. Om ett strafföreläggande inte godkänns kan åklagaren i stället väcka talan vid domstol. Det följer av 2 § lagen om förfarandet i vissa fall vid förverkande m.m. att tingsrätten kan avgöra en talan om företagsbot utan huvudförhandling om en sådan förhandling inte behövs med hänsyn till utredningen i målet och inte heller begärs av någon av parterna. Även detta innebär ett enklare och mer processekonomiskt förfarande i jämförelse med rättegångar där bevisupptagningen sker genom huvudförhandling. Prövnings-tillstånd krävs för att en hovrätt ska ta upp ett överklagande som bara avser frågan om företagsbot.

Förslaget till bestämmelser om att uppgifter i en begäran om utbetalning ska lämnas på heder och samvete finns i 9 § andra stycket lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete och 9 § andra stycket lagen om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik.

¹⁸ Rättslig vägledning 2023:2, Åklagarmyndighetens utvecklingscentrum, november 2023, s. 6.

8 Andra åtgärder för bättre kontroll

Utredningen har i kapitel 6 behandlat frågan om det bör införas ytterligare krav på utförare av hushållsarbete och installation av grön teknik. Vidare föreslås i avsnitt 7.3.3 och 7.4 att fler uppgifter ska lämnas i utförarens begäran om utbetalning och att alla uppgifter i begäran om utbetalning ska lämnas på heder och samvete.

I detta kapitel behandlas vissa andra åtgärder som utredningen har övervägt i syfte att motverka arbetslivskriminalitet hänförlig till hushållsarbete och installation av grön teknik.

8.1 Förbättrad kontroll av vissa utförare

Vissa transporttjänster som omfattas av rutsystemet kan, beroende på vad tjänsterna avser i de enskilda fallen, innebära att godstransporter som omfattas av yrkestrafikregleringen utförs. I så fall får tjänsterna i den delen utföras endast om utföraren – eller en eventuell underentreprenör som ombesörjer transporten – har ett gemenskaps-tillstånd för yrkesmässig trafik eller ett yrkestrafiktillstånd. Tillståndskravet kan vara aktuellt för hushållsarbete (rutarbete) i form av

- flytt av bohag och annat lösöre mellan bostäder samt till och från magasinering, eller
- transport av bohag och annat lösöre från bostaden till en försäljningsverksamhet som bedrivs i syfte att främja återanvändning.¹

Som angetts i avsnitt 4.2.3 har det gjorts vissa undersökningar i media som indikerar att det inom flyttbranschen är vanligt att företag saknar yrkestrafiktillstånd, trots att det behövs. Även Polismyndigheten anser att det finns en sådan problematik.

¹ Se 67 kap. 13 § 7 och 13 inkomstskattelagen (1999:1229).

I tidigare lagstiftningsärenden har regeringen bedömt att det inte har funnits skäl att införa krav på att utförare av sådana transporttjänster som kan ge rätt till rutavdrag har gällande yrkestrafiktillstånd för godstrafik.² Ett av argumenten för den bedömningen var att en inskränkning av vem som kan utföra ett arbete utgör en avvikelse från vad som gäller för rutavdraget i övrigt, där det som regleras är vilket arbete som utförs och inte vem som utför det. Ett annat argument var att det inte är en uppgift för Skatteverket att utgöra en ytterligare tillsynsmyndighet vid sidan av andra sådana myndigheter.

Utredningen bedömer att ytterligare krav på utförare som villkor för skattereduktion förutsätter att ett särskilt system för kvalificering och/eller uteslutning av utförare införs och att ett sådant system inte skulle vara en effektiv åtgärd för att motverka arbetslivskriminalitet (se avsnitt 6.5). Den bedömningen inbegriper krav på utförare att inneha gemenskapstillstånd eller yrkestrafiktillstånd när det behövs.

I detta avsnitt behandlas frågan om det i stället är lämpligt att införa en sekretessbrytande uppgiftsskyldighet för Skatteverket i förhållande till Polismyndigheten vad gäller företag som har begärt utbetalning för de aktuella kategorierna av rutarbeten.

8.1.1 Regleringen om yrkestrafiktillstånd

I Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1071/2009 av den 21 oktober 2009 om gemensamma regler beträffande de villkor som ska uppfyllas av personer som bedriver yrkesmässig trafik och om upphävande av rådets direktiv 96/26/EG, i det följande benämnd trafikstillståndsförordningen, regleras de krav som ett företag ska uppfylla för att få bedriva yrkesmässig trafik. Bestämmelser om gemenskapstillstånd för yrkesmässig trafik finns i två anslutande förordningar, nämligen Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1072/2009 av den 21 oktober 2009 om gemensamma regler för tillträde till den internationella marknaden för godstransporter på väg och Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1073/2009 av den 21 oktober 2009 om gemensamma regler för tillträde till den

² Se prop. 2015/16:99, *Vårändringsbudget för 2016*, s. 36 och prop. 2020/21:1, *Budgetpropositionen för 2021*, s. 255.

internationella marknaden för persontransporter med buss och om ändring av förordning (EG) nr 561/2006.

Yrkestrafiklagen (2012:210) innehåller bestämmelser som kompletterar förordningarna, bl.a. i fråga om vilka företag som omfattas av trafiktillståndsförordningens tillämpningsområde, om närmare krav som ska vara uppfyllda för att få tillstånd och om olämplighetsförklaring och tillsyn. Av 2 kap. 1 § första stycket yrkestrafiklagen framgår att yrkesmässig trafik får bedrivas endast av den som har ett sådant gemenskapstillstånd som avses i artikel 4 i förordning (EG) nr 1072/2009 eller i artikel 4 i förordning (EG) nr 1073/2009 eller ett yrkestrafiktillstånd.

Det är Transportstyrelsen som är behörig myndighet och som prövar frågor enligt trafiktillståndsförordningen och yrkestrafiklagen. Myndigheten utövar även tillsyn över att tillståndshavare bedriver verksamheten i enlighet med yrkestrafiklagen och föreskrifter som har meddelats i anslutning till lagen.

Transportstyrelsens ansvarsområde som tillsynsmyndighet omfattar inte situationer då yrkesmässiga transporter utförs utan tillstånd. Det är i stället en fråga för Polismyndigheten. Av 5 kap. 1 § yrkestrafiklagen framgår att den som uppsåtligen bedriver yrkesmässig trafik enligt trafiktillståndsförordningen eller yrkestrafiklagen utan tillstånd döms för olaga yrkesmässig trafik till böter eller fängelse i högst ett år. Även en person som yrkesmässigt för egen eller annans räkning beställer en transport, som innebär att yrkesmässig trafik har bedrivits utan tillstånd, kan under vissa förutsättningar göra sig skyldig till brott och dömas till böter eller fängelse i högst ett år (5 kap. 2 § yrkestrafiklagen).

8.1.2 Uppgiftsskyldighet för Skatteverket i förhållande till Polismyndigheten

Utredningens förslag: På begäran av Polismyndigheten ska Skatteverket lämna ut uppgifter om utförare som har begärt utbetalning från Skatteverket för hushållsarbete som avser

- flytt av bohag och annat lösöre mellan bostäder samt till och från magasiner, eller
- transport av bohag och annat lösöre från bostaden till en försäljningsverksamhet som bedrivs i syfte att främja återanvändning.

Uppgifterna ska lämnas ut i den utsträckning det behövs för att förebygga, förhindra eller upptäcka brottslig verksamhet eller utreda eller lagföra brott enligt yrkestrafiklagen.

Skatteverket ska också utan föregående begäran lämna ut uppgifter om sådana utförare till Polismyndigheten i den utsträckning uppgifterna kan antas behövas för att förebygga, förhindra eller upptäcka brottslig verksamhet eller utreda eller lagföra brott enligt yrkestrafiklagen.

De uppgifter som ska lämnas ut är uppgifter som identifierar utföraren samt uppgifter om vid vilket eller vilka datum som utföraren har begärt utbetalning.

Utredningens bedömning: Ett utlämnande av uppgifterna för angivna ändamål innebär inte ett otillbörligt eller oproportionerligt intrång i enskildas integritet och är förenligt med gällande bestämmelser om behandling av personuppgifter.

Information om vissa utförare skulle vara till nytta för Polismyndigheten

Det är ofta svårt för Polismyndigheten att identifiera yrkesmässiga transporter som genomförs utan gemenskapstillstånd eller yrkestrafiktillstånd. Det är i första hand vid trafikkontroller som detta över huvud taget kan upptäckas men även då finns svårigheter i bevishänseende. Ett fordon som används för en yrkesmässig trans-

port av bohag kan t.ex. vara en mindre skåpbil för vilken en privatperson eller ett uthyrningsföretag är registrerat som ägare och som saknar märkning med företagsnamn eller dylikt. Beroende på vad föraren uppger, t.ex. om denne lämnar oriktiga uppgifter om att han eller hon flyttar åt sig själv eller hjälper en bekant, kan det i ett sådant fall vara svårt att bevisa att transporten är yrkesmässig.

En begäran om utbetalning för rutarbete ska bl.a. innehålla uppgift om vad hushållsarbetet har avsett (9 § 4 lagen om förfarandet [2009:194] vid skattereduktion för hushållsarbete). Genom de uppgifter som lämnas i en begäran ska alltså Skatteverket ha uppgift om huruvida arbetet har innefattat transporttjänster.

Förutsättningarna för Polismyndigheten att upptäcka yrkesmässiga transporter som genomförs utan tillstånd skulle öka om myndigheten hade tillgång till information från Skatteverket om vilka företag som har begärt utbetalning för rutarbete som inbegriper transporter. En jämförelse mellan dessa uppgifter och registeruppgifter om trafikstillståndsinnehavare skulle tydligt indikera vilka företag som utför transporter utan tillstånd, dvs. verksamheter i vilka brott kan ha begåtts. Uppgifterna skulle därmed kunna leda till en mer träffsäker och effektiv användning av polisens resurser.

Det kan även förekomma att Skatteverket, exempelvis i samband med kontroll av en begäran om utbetalning som avser flytt av bohag mellan bostäder, får indikationer på att yrkesmässiga transporter genomförs utan tillstånd. Att Polismyndigheten i ett sådant fall kan få uppgift om den utförare som misstanken gäller skulle öka myndighetens möjligheter att identifiera yrkesmässiga transporter som genomförs utan tillstånd.

Enligt Polismyndigheten skulle uppgifter om vilka företag som har begärt utbetalning för rutarbete som innefattar transporter vara till nytta för att planera, genomföra eller följa upp myndighetsgemensamma kontroller av arbetsplatser för att motverka fusk, regelöverträdelser och brottslighet i arbetslivet. Uppgifterna skulle även vara till nytta vid annan myndighetssamverkan samt i Polismyndighetens operativa verksamhet i syfte att upptäcka, förebygga, förhindra och utreda brottslighet rörande exempelvis kriminell ekonomi, bedrägerier och tillgångsriktad brottsbekämpning. Uppgifterna skulle enligt Polismyndigheten också effektivisera myndighetens verksamhet för att kartlägga brottslighet och planera riktade insatser i syfte att motverka och utreda sådan brottslighet.

Uppgifter i en begäran om utbetalning omfattas av sekretess

Uppgifter som lämnas i en begäran om utbetalning ingår som ett led i Skatteverkets verksamhet avseende bestämmande av skatt och faller därför under sekretessen enligt 27 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), förkortad OSL.³ Beslut rörande utbetalning är vidare inte ett sådant beslut som enligt 27 kap. 6 § OSL är undantaget från sekretessen. Det innebär att s.k. absolut sekretess gäller hos Skatteverket för uppgifter om vem som har begärt respektive beviljats utbetalning för hushållsarbete. Någon sekretessbrytande bestämmelse som generellt gör det möjligt för Polismyndigheten att ändå ta del av sådana uppgifter hos Skatteverket finns inte för närvarande (se nedan angående lagförslag som har lämnats i andra sammanhang).

En sekretessbrytande uppgiftsskyldighet ska införas

Polismyndighetens erfarenhet är att det är vanligt att företag som utför rutarbeten som innefattar transporter inte har ett sådant gemenskapstillstånd eller trafikillstånd som behövs för att transportera gods på väg (se avsnitt 4.2.3). Det kan antas att det för dessa företag handlar om ett återkommande förfarande, dvs. det rör sig om systematisk brottslighet som bl.a. rubbar konkurrensen inom berörda branscher. Mot den bakgrunden anser utredningen att det finns ett behov av att Polismyndigheten får tillgång till uppgifter som kan förbättra förutsättningarna att bekämpa brottsligheten. Utredningen föreslår därför att en sekretessbrytande uppgiftsskyldighet införs för Skatteverket i förhållande till Polismyndigheten beträffande de utförare som har begärt utbetalning för hushållsarbete som innefattar transporter, dvs. flytt av bohag och annat lösöre mellan bostäder samt till och från magasinering eller transport av bohag och annat lösöre från bostaden till en försäljningsverksamhet som bedrivs i syfte att främja återanvändning (67 kap. 13 § 7 och 13 inkomstskattelagen [1999:1229], förkortad IL).

Uppgiftsskyldigheten bör omfatta de uppgifter om utförare som ska lämnas i en begäran om utbetalning enligt 9 § 1 lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete och uppgifter om vid vilket eller vilka datum som utföraren har begärt utbetalning. Enligt

³ Se prop. 2014/15:10, *Förbättringar av husavdragets fakturamodell*, s. 23.

den nämnda bestämmelsen ska en begäran om utbetalning innehålla uppgifter om namn, adress och, om sådant nummer finns, organisationsnummer, personnummer, samordningsnummer eller motsvarande registreringsnummer för utföraren. Uppgifterna medför att de aktuella företagen kan identifieras och därmed förbättras Polismyndighetens möjligheter att bl.a. upptäcka och utreda brott. Även köparens identitet, som utförare ska lämna uppgifter om när ersättning begärs, skulle kunna ha en sådan betydelse. Det är dock inte köparna av rutarbetena som kan ha begått brott enligt yrkestrafiklagen.⁴ Av den anledningen bör den absoluta sekretessen för deras identitet inte brytas, utan uppgiftsskyldigheten bör begränsas till uppgifter om utförarna.

Uppgiftsskyldighet bör enligt utredningen gälla både när Polismyndigheten begär ut uppgifter från Skatteverket och utan en föregående begäran, dvs. på Skatteverkets eget initiativ. När det gäller uppgifter som ska lämnas ut på begäran av Polismyndigheten bör uppgiftsskyldigheten begränsas på så sätt att uppgifterna ska behövas hos Polismyndigheten för att förebygga, förhindra eller upptäcka brottslig verksamhet eller utreda eller lagföra brott enligt yrkestrafiklagen. Bedömningen av att detta villkor är uppfyllt ska göras av Polismyndigheten innan en begäran lämnas. Skatteverket ska alltså i regel kunna utgå från att de uppgifter som begärs ut behövs hos Polismyndigheten för något av de angivna syftena. En begäran från Polismyndigheten ska kunna avse t.ex. ett enskilt identifierat företag eller samtliga företag som har begärt utbetalning under en viss tidsperiod.

Syftet med en uppgiftsskyldighet för Skatteverket, utan krav på någon föregående begäran från Polismyndigheten, är framför allt att ge Skatteverket ett tydligt lagstöd för att lämna uppgifter om utförare i de fall misstänkta brott avseende tillstånd för yrkestrafik uppmärksammas i samband med Skatteverkets ordinarie arbete. För att det klart ska framgå att det rör sig om en sekretessbrytande uppgiftsskyldighet är det enligt utredningen lämpligt att bestämmelsen utformas på så sätt att Skatteverket *ska*, och inte enbart *får*, lämna ut de aktuella uppgifterna till Polismyndigheten när förutsättningarna för detta i övrigt är uppfyllda. Avsikten är dock inte att ge Skatte-

⁴ I undantagsfall skulle en köpares agerande kunna bedömas som yrkesmässigt och då innebära ett brott enligt bestämmelsen om beställansvar i 5 kap. 2 § yrkestrafiklagen.

verket en särskild skyldighet att utreda om det finns indikationer på sådan brottslighet.

Kravet för utlämnande utan föregående begäran bör enligt utredningen vara att uppgifterna *kan antas* behövas för att förebygga, förhindra eller upptäcka brottslig verksamhet eller utreda eller lagföra brott enligt yrkestrafiklagen. Tröskeln för att lämna ut uppgifter är därmed relativt lågt satt. Det ska dock finnas någon form av konkret omständighet som medför att uppgifterna kan antas behövas för något av de aktuella syftena.

Förslag från Utredningen om förbättrade möjligheter att utbyta information med brottsbekämpande myndigheter

Frågor om ett utökat informationsutbyte mellan myndigheter som en åtgärd för att motverka och bekämpa kriminalitet har på senare tid behandlats av flera statliga utredningar, bl.a. Utredningen om förbättrade möjligheter att utbyta information med brottsbekämpande myndigheter. Den utredningen har i sitt betänkande⁵ föreslagit en ny lag om skyldighet att lämna uppgifter till de brottsbekämpande myndigheterna. Enligt 5 § i lagförslaget ska bl.a. Skatteverket utan föregående begäran lämna en uppgift till en brottsbekämpande myndighet om uppgiften kan antas behövas i den brottsbekämpande verksamheten. En uppgift ska också lämnas om den begärs av en brottsbekämpande myndighet och behövs i den brottsbekämpande verksamheten. En uppgift ska dock inte lämnas om det finns en sekretessbestämmelse som är tillämplig på uppgiften och det står klart att det intresse som sekretessen ska skydda har företräde framför intresset av att uppgiften lämnas ut.

Om lagförslaget genomförs, skulle Polismyndigheten kunna få ta del av uppgifter från Skatteverket om t.ex. de utförare som har begärt utbetalning för rutarbeten som innefattar transporter. Vidare skulle Skatteverket kunna lämna ut motsvarande uppgifter till Polismyndigheten om det kan antas behövas i den brottsbekämpande verksamheten. Det förutsätter dock att intresseavvägningen utfaller till fördel för ett utlämnande. I den bedömningen har det enligt betänkandet betydelse bl.a. med vilken styrka sekretess gäller för uppgifterna hos den myndighet som innehar dem. Som utgångs-

⁵ SOU 2023:69, *Ökat informationsflöde till brottsbekämpningen*. Betänkandet har remissbehandlats.

punkt innebär intresseavvägningen, för uppgifter som omfattas av absolut sekretess, att det finns en presumtion för utlämnande när det är fråga om kvalificerad eller systematisk brottslighet alternativt om brottsligheten är en del av den organiserade brottsligheten eller är omfattande. När det gäller brottslighet som inte är av sådan art anges i betänkandet att utgångspunkten i stället bör vara den omvända, dvs. att det finns en presumtion mot att uppgifter lämnas ut.⁶

En lagändring enligt förslaget skulle kunna innebära att Polismyndighetens behov av tillgång till uppgifter om utförare tillgodoses. Även förslag som kan komma att lämnas av den pågående utredningen Förbättrade möjligheter till informationsutbyte mellan myndigheter (Ju 2023:22) kan få en sådan betydelse. Den utredningen ska bl.a. överväga och lämna förslag på en generell bestämmelse som gör det möjligt att på ett effektivt sätt lämna uppgifter som omfattas av sekretess till skydd för enskilda till en annan myndighet.⁷

Det är i det nu aktuella sammanhanget dock inte möjligt att utgå från eventuella lagändringar enligt befintliga eller kommande utredningsförslag. Utredningen konstaterar i stället att om någon ändring inte genomförs alls, så finns det fortsatt svårigheter för Polismyndigheten att upptäcka och klara upp brottslighet som innebär att utförare av rutarbeten utför godstransporter på väg utan att inneha nödvändigt tillstånd.

Personuppgiftsbehandling m.m.

Utredningens förslag leder till att bl.a. identitets- och adressuppgifter om utförare kommer att behandlas elektroniskt och automatiserat. I de fall uppgifterna avser en utförare som är en juridisk person är det generellt sett inte fråga om s.k. personuppgifter.⁸ En juridisk persons namn kan dock innebära att en fysisk person identi-

⁶ Se SOU 2023:69 s. 264 ff.

⁷ Dir. 2023:146, *Förbättrade möjligheter till informationsutbyte mellan myndigheter*, Uppdraget ska slutredovisas senast den 28 februari 2025.

⁸ Begreppet definieras i artikel 4.1 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679 av den 27 april 2016 om skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter och om upphävande av direktiv 95/46/EG (allmän dataskyddsförordning). Med personuppgifter avses varje upplysning som avser en identifierad eller identifierbar fysisk person, varvid en identifierbar fysisk person är en person som direkt eller indirekt kan identifieras särskilt med hänvisning till en identifierare som ett namn, ett identifikationsnummer, en lokaliseringssuppgift eller onlineidentifikatorer eller en eller flera faktorer som är specifika för den fysiska personens fysiska, fysiologiska, genetiska, psykiska, ekonomiska, kulturella eller sociala identitet.

fieras. Namnet innefattar då en personuppgift. De uppgifter som avser en utförare som är en fysisk person är vidare personuppgifter. Uppgifterna som kommer att behandlas är dock inte s.k. känsliga personuppgifter eller uppgifter som rör lagöverträdelser.

För Skatteverkets del behandlas uppgifterna redan i dag. De behövs av Skatteverket för fastställande av underlag för samt bestämmande, redovisning betalning och återbetalning av skatter och avgifter enligt det befintliga primära ändamålet för Skatteverkets personuppgiftsbehandling i 1 kap. 4 § 1 lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet, förkortad SdbL. De får också behandlas i beskattningsdatabasen i enlighet med bl.a. 2 kap. 3 § första stycket 1, 2 och 11 SdbL. Den ytterligare personuppgiftsbehandling som förslaget innebär för Skatteverket är att uppgifterna kommer att kunna lämnas ut till Polismyndigheten. Sådan behandling ryms inom det sekundära ändamålet för Skatteverkets personuppgiftsbehandling enligt 1 kap. 5 § 3 SdbL. Enligt den bestämmelsen får uppgifter som behandlas enligt 1 kap. 4 § SdbL även behandlas för att fullgöra uppgiftslämnande som sker i överensstämmelse med lag eller förordning.

För personuppgiftsbehandling som sker i brottsbekämpande syfte gäller Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2016/680 av den 27 april 2016 om skydd för fysiska personer med avseende på behöriga myndigheters behandling av personuppgifter för att förebygga, förhindra, utreda, avslöja eller lagföra brott eller verkställa straffrättsliga påföljder, och det fria flödet av sådana uppgifter och om upphävande av rådets rambeslut 2008/977/RIF, här kallat dataskyddsdirektivet. Direktivet är genomfört i svensk rätt genom brottsdatalagen (2018:1177) vars tillämpningsområde stämmer överens med direktivets. Utöver det finns särskilda registerförfattningar för de myndigheter som bedriver verksamhet inom brottsdatalagens tillämpningsområde. För Polismyndigheten gäller lagen (2018:1693) om polisens behandling av personuppgifter inom brottsdatalagens område.

Behandling av personuppgifter ska i varje enskilt fall ha en rättslig grund. Brottsbekämpande myndigheter, dvs. bl.a. Polismyndigheten, har rätt att behandla personuppgifter om det är nödvändigt för att de ska kunna utföra sina uppgifter att förebygga, förhindra eller upptäcka brottslig verksamhet eller utreda och lagföra brott (2 kap. 1 § brottsdatalagen och 2 kap. 1 § lagen om polisens behandling av personuppgifter inom brottsdatalagens område.). När det

gäller kravet på att behandlingen ska vara nödvändig uttalas i förarbetena till brottsdatalogen att det bör tolkas som att det är fråga om något som behövs för att på ett effektivt sätt kunna utföra arbetsuppgiften.⁹

Behandlingen av de uppgifter som utredningen föreslår ska omfattas av en uppgiftsskyldighet för Skatteverket syftar till att förebygga, förhindra eller upptäcka brottslig verksamhet eller utreda eller lagföra brott enligt yrkestrafiklagen hos Polismyndigheten. Utredningen bedömer att det därmed finns rättslig grund för den aktuella personuppgiftsbehandlingen. Utredningen bedömer vidare att det inte behövs någon ny reglering för personuppgiftsbehandlingen hos vare sig Skatteverket eller Polismyndigheten.

Som nämnts behandlas uppgifterna av Skatteverket redan i dag. Utredningen anser att det förhållandet att uppgifterna även kommer att behandlas av Polismyndigheten inte innebär ett betydande intrång i den personliga integriteten enligt 2 kap. 6 § andra stycket regeringsformen. Beträffande en enskild utförare kommer den information som överförs till och behandlas av Polismyndigheten endast att avse att utföraren vid en viss tidpunkt har begärt utbetalning för hushållsarbete enligt 67 kap. 13 § 7 eller 13 IL. De uppgifter som enligt utredningens förslag kommer att behandlas är alltså tydligt definierade och i regel inte känsliga för en utförare. Vidare gäller enligt 35 kap. 1 § 4 OSL sekretess hos Polismyndigheten för uppgift om en enskilds personliga och ekonomiska förhållanden som förekommer i myndighetens verksamhet som syftar till att förebygga, uppklara, utreda eller beivra brott eller verkställa uppstånd, om det inte står klart att uppgiften kan röjas utan att den enskilde eller någon närstående till honom eller henne lider skada eller men.

Utredningen bedömer sammanfattningsvis att personuppgiftsbehandlingen innebär en proportionerlig inskränkning av det skydd för den personliga integriteten som finns i regeringsformen, Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga.

Förslaget om uppgiftsskyldighet för Skatteverket finns i 8 o § i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

⁹ Prop. 2017/18:232, *Brottsdatalogen*, s. 117.

8.2 En möjlighet till tredjemansföreläggande ska införas

Utredningens förslag: För att ge Skatteverket bättre förutsättningar för kontroll av att skattereduktion för hushållsarbete och installation av grön teknik ges på korrekta grunder ska en möjlighet till tredjemansföreläggande införas.

Skatteverket ska få förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen eller som är en annan juridisk person än ett dödsbo att lämna uppgift om en rättshandling med någon annan.

Föreläggandet ska avse förhållanden som har betydelse för Skatteverkets kontroll av en utbetalning som har gjorts enligt lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete eller lagen om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik.

Om det finns särskilda skäl får föreläggandet avse förhållanden som har betydelse för Skatteverkets kontroll av en begäran om utbetalning enligt någon av de två förfarandelagarna innan en utbetalning har gjorts.

Föreläggandet får inte avse en uppgift i vissa handlingar som inte får tas i beslag. Föreläggandet får inte heller avse en uppgift som har ett betydande skyddsintresse om det finns särskilda omständigheter som gör att uppgiften inte bör komma till någon annans kännedom och uppgiftens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.

Föreläggandet ska få förenas med vite. Föreläggandet ska dock inte få förenas med vite om det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd, och föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen. Om den som ska föreläggas är en juridisk person, gäller det även ställföreträdare för den juridiska personen.

Ett beslut om föreläggande utan vite ska inte få överklagas. Ett beslut om föreläggande som har förenats med vite ska gälla omedelbart.

Utredningens bedömning: Den personuppgiftsbehandling som förslaget kan innebära utgör inte ett otillbörligt eller oproportionerligt intrång i enskildas integritet och är förenlig med gällande bestämmelser om behandling av personuppgifter.

Som framgår av bl.a. avsnitt 4.1 förekommer brottslighet hänförlig till regleringen om skattereduktion för hushållsarbete och installation av grön teknik i den meningen att utförare begär utbetalning och köpare yrkar skattereduktion trots att rätt till skattereduktion saknas. För att motverka att utbetalningar och skattereduktion medges på felaktiga grunder är det av stor betydelse att Skatteverket har tillräckliga verktyg för att upptäcka eventuella fel.

I syfte att ge Skatteverket ett bättre underlag för granskning av att lämnade uppgifter i en begäran om utbetalning avseende hushållsarbete eller installation av grön teknik är korrekta föreslår utredningen en möjlighet för Skatteverket att utfärda s.k. tredjemansföreläggande. Skatteverket ska alltså kunna förelägga någon annan än den utförare eller köpare som en skattereduktion avser att lämna uppgift om en rättshandling. Ett tredjemansföreläggande ska som huvudregel avse förhållanden som har betydelse för Skatteverkets kontroll av en utbetalning som har gjorts, dvs. möjligheten att utfärda ett föreläggande ska i regel användas först efter att en utbetalning till utföraren genomförts. Det bör dock finnas en möjlighet för Skatteverket att i enskilda fall, där det finns särskilda skäl att misstänka att en begäran om utbetalning är oriktig, kunna besluta om ett tredjemansföreläggande även innan en utbetalning har gjorts.

8.2.1 Tredjemansföreläggande skulle öka Skatteverkets möjligheter till kontroll

Skatteverket har till utredningen uppgett att det vid kontroll av en begäran om utbetalning för hushållsarbete eller installation av grön teknik kan finnas behov av att hämta in uppgifter från exempelvis en bank eller en leverantör för att kunna säkerställa att de uppgifter som har lämnats i eller i samband med begäran är korrekta. Det kan t.ex. röra sig om att de underlag som en utförare har skickat in till stöd för att en elektronisk betalning har skett kan misstänkas vara oriktiga eller att betalning från köparen visserligen har skett, men kan misstänkas ha återbetalats helt eller delvis. Skatteverket kan även behöva kontrollera exempelvis uppgifter om materialinköp med en uppgiven leverantör. Vidare kan det finnas behov av att kontrollera köp mellan en leverantör och en underleverantör, dvs. avtal där varken utföraren eller köparen är part.

Skatteverket har också uppmärksammat utredningen på att det finns ett behov av att kunna granska att en utbetalning som avser installation av grön teknik uppfyller kraven för att vara en installation enligt 67 kap. 38 § IL. Det rör sig då särskilt om installationer av system för lagring av egenproducerad elenergi (67 kap. 38 § första stycket 2 IL). För detta syfte skulle Skatteverket t.ex. kunna behöva förelägga ett energitjänsteföretag eller liknande att lämna vissa uppgifter.

8.2.2 Möjlighet till föreläggande saknas i dag

Bestämmelser som ger Skatteverket möjlighet att utfärda ett föreläggande, dvs. ett beslut som innebär en skyldighet för den som beslutet gäller att följa det, finns varken i lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete eller i lagen (2020:1066) om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik. Där emot har en utförare som begär utbetalning från Skatteverket en skyldighet att ge Skatteverket tillfälle att granska underlaget för utbetalning och lämna de uppgifter som behövs för granskningen (20 § lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete samt 19 § lagen om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik).

Bestämmelser som i vissa fall ger Skatteverket möjlighet att förelägga någon annan än den som en kontroll avser att lämna uppgifter (s.k. tredjemansföreläggande) finns i 37 kap. 9–10 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Enligt 37 kap. 9 § SFL får Skatteverket förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är en annan juridisk person än ett dödsbo, att lämna uppgift om en rättshandling med någon annan. Föreläggandet ska avse förhållanden som har betydelse för kontroll av att andra än den som föreläggs har fullgjort en uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. SFL, eller kan fullgöra sådan uppgiftsskyldighet.

Granskning av lämnade uppgifter i en begäran om utbetalning innebär inte kontroll av att någon har fullgjort en sådan uppgiftsskyldighet och omfattas inte heller i övrigt av bestämmelserna i 37 kap. 9–10 §§ SFL. Skatteverket saknar därför möjlighet att för kontroll av ett beslut eller en begäran om utbetalning förelägga en

tredje man att lämna uppgifter. Det finns inte heller något annat lagstöd för Skatteverket att begära in uppgifter från tredje man när ett sådant beslut eller en begäran om utbetalning kontrolleras. Visserligen finns en generell möjlighet för Skatteverket att be en tredje man om upplysningar om en enskild trots att lagstöd saknas. Den möjligheten bör dock användas restriktivt och bara vid utredningar som gäller konkreta förhållanden.¹⁰ En sådan förfrågan medför inte heller att det uppkommer en skyldighet att lämna uppgifter.

8.2.3 Skatteverket ska få möjlighet att förelägga tredje man att lämna uppgift

Utredningen anser att det är angeläget att Skatteverket har tillgång till lämpliga och effektiva verktyg för att motverka att systemen för skattereduktion missbrukas. En möjlighet för Skatteverket att förelägga en tredje man att lämna uppgift om en rättshandling med någon annan – när det gäller förhållanden som har betydelse för Skatteverkets kontroll av en utbetalning som har gjorts – skulle enligt utredningen vara betydelsefull som ett komplement till de kontrollverktyg som Skatteverket redan har. Utredningen föreslår därför att en sådan möjlighet införs.

Ett tredjemansföreläggande innebär ett åläggande gentemot en person som egentligen inte är berörd och är därför i sig en relativt långtgående åtgärd. Vidare är ett beslut om utbetalning till en utförare samt tillgodoräknande av preliminär skattereduktion för en köpare inom systemen för skattereduktion gynnande beslut. Enligt allmänna förvaltningsrättsliga principer ankommer det på den som ansöker om en förmån att visa att förutsättningarna för ett sådant beslut är uppfyllda. Om så inte är fallet, får Skatteverket avslå begäran. Skatteverkets utredningsskyldighet i detta stadium är därför begränsad.¹¹ Ett föreläggande bör mot denna bakgrund som huvudregel få utfärdas i syfte att kontrollera en genomförd utbetalning, dvs. som ett verktyg vid Skatteverkets efterkontroll. Skatteverkets kontroll kan då komma att resultera i ett återkrav mot utföraren.

Enligt uppgifter från Skatteverket är det ett stort och växande problem att felaktiga utbetalningar avseende hushållsarbete och

¹⁰ JO 1982/83 s. 272–274 och JO 1977/78 s. 310.

¹¹ Jfr regeringens resonemang när det gäller granskning av omställningsstöd, prop. 2019/20:181 s. 49 f.

installation av grön teknik, där Skatteverket har fattat beslut om återkrav, inte återbetalas, särskilt i fall där Skatteverket har initierat en kontrollåtgärd. Detta kan t.ex. bero på att utföraren inte längre existerar eller har gått i konkurs. Av statistik från Skatteverket framgår att andelen obetalda återkrav av de totalt återkrävda utbetalningarna sett till belopp var cirka 12 procent under 2022 och cirka 24 procent under 2023. För enbart de ärenden som ingått i Skatteverkets kontrollverksamhet, dvs. de ärenden som initierats av Skatteverket utifrån risk och väsentlighet, var cirka 20 procent av återkraven för år 2022 samt cirka 37 procent av återkraven för år 2023 obetalda. När det rör sig om medvetet felaktiga uppgifter i en begäran, såsom rena bedrägerier, är det enligt Skatteverket i stort sett omöjligt att få återbetalning av redan utbetalda pengar.

Med beaktande av dessa svårigheter bör Skatteverket, för att effektivt kunna motverka felaktiga utbetalningar, i vissa fall kunna besluta om tredjemansföreläggande även i syfte att kontrollera en *begäran* om utbetalning, dvs. utan att det har gjorts någon utbetalning till utföraren. Med hänsyn till föreläggandets ingripande karaktär bör åtgärden dock endast få vidtas i situationer där det finns särskilda skäl. Särskilda skäl bör vara att det i det enskilda fallet finns anledning att misstänka att uppgifterna i en begäran om utbetalning är oriktiga. Skatteverket bör alltså inte regelmässigt, utan att en särskild bedömning av behovet har gjorts, kunna använda sig av denna möjlighet.

Situationer där det kan finnas särskilda skäl för att utfärda ett tredjemansföreläggande, trots att en utbetalning ännu inte gjorts, kan exempelvis vara att det finns anledning att misstänka att det arbete som omfattas av begäran över huvud taget inte har utförts, dvs. rena bedrägerifall. Det kan också vara fall där det finns en misstanke om att underlaget för begäran är manipulerat. Skatteverket har exempelvis uppmärksammat fall där köparen och utföraren har lämnat olika versioner av samma faktura och underlag i form av kontoutdrag där saldot inte stämmer. Vidare skulle det kunna röra sig om att en köpare enligt begäran om utbetalning ska ha köpt in städtjänster för belopp som motsvarar en stor del av köparens årsinkomst.

Kretsen av personer som ska kunna föreläggas bör enligt utredningen vara densamma som den som gäller enligt 37 kap. 9 § SFL, dvs. Skatteverket ska kunna förelägga den som är eller kan antas vara

bokföringsskyldig enligt bokföringslagen eller som är en annan juridisk person än ett dödsbo. En möjlighet för Skatteverket att under vissa omständigheter, i likhet med vad som gäller enligt 37 kap. 10 § SFL, kunna förelägga någon annan än sådana personer, t.ex. en fysisk person som inte är bokföringsskyldig, anser utredningen inte är lämpligt att införa.

Den som föreläggs ska lämna uppgifter om en ingången rättshandling med någon annan. Det ska gälla sådana uppgifter som den som föreläggs faktiskt har tillgång till och som rör rättshandlingen. En befogenhet för Skatteverket att förelägga någon att lämna uppgift innefattar även en befogenhet att låta föreläggandet avse att visa upp en handling eller att lämna över en kopia av en handling.

Ett föreläggande ska vara utformat så tydligt och precist att det är möjligt för den som föreläggs att följa det. Det innebär att beroende på i vilken situation ett föreläggande utfärdas kommer utformningen av föreläggandet att se olika ut. Om det exempelvis är fråga om att lämna en uppgift som gäller kontroll av en viss typ av rättshandling, ska det av föreläggandet klart framgå vilken eller vilka handlingar som man frågar efter. Gäller det en rättshandling med ett visst bestämt företag eller en viss bestämd person, ska den personen namnges i föreläggandet.

Begreppet ”rättshandling” omfattar förklaringar och handlingar som har rättslig betydelse. Det behöver inte innebära att ett särskilt dokument har upprättats. En rättshandling är exempelvis att muntligen, genom faktiskt handlande eller skriftligen, beroende på vad som är möjligt i respektive situation, ingå ett avtal, utfärda en fullmakt, lämna in en ansökan till en myndighet, säga upp ett kontrakt eller att betala en skuld. Skatteverket bör t.ex. ha möjlighet att förelägga en bank att lämna kontoutdrag för ett konto.¹²

Bestämmelser som särskilt reglerar förfarandet vid skattereduktion finns i lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete samt i lagen om förfarandet vid skattereduktion för grön teknik. Även bestämmelser som ger Skatteverket möjlighet att utfärda tredjemansföreläggande hör till förfarandet och bör enligt utredningen därför placeras i dessa lagar.

Förslaget till bestämmelser om en möjlighet för Skatteverket att utfärda tredjemansföreläggande finns i 20 a § lagen om förfarandet

¹² Jfr prop. 2019/20:181, *Extra ändringsbudget för 2020 – Förstärkt stöd till välfärd och företag, insatser mot smittspridning och andra åtgärder med anledning av coronaviruset*, s. 48 f.

vid skattereduktion för hushållsarbete och 19 a § lagen om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik.

8.2.4 Undantag från kontroll

Vissa särskilt skyddsvärda uppgifter kan av rättssäkerhetsskäl behöva undantas från Skatteverkets kontroll. När det gäller förelägganden som utfärdas inom Skatteverkets beskattningsverksamhet stadgas i 47 kap. 1 § SFL att dessa inte får avse en uppgift i en sådan handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken. Vidare får sådana förelägganden inte avse en uppgift som har ett betydande skyddsintresse, om det finns särskilda omständigheter som gör att uppgiften inte bör komma till någon annans kännedom och uppgiftens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.

För att nödvändiga rättssäkerhetsaspekter ska säkerställas även vid Skatteverkets granskning av en begäran om utbetalning avseende skattereduktion för hushållsarbete eller installation av grön teknik bör enligt utredningen sådana uppgifter som anges i 47 kap. 1 § SFL inte heller få omfattas av ett tredjemansföreläggande som utfärdas enligt lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete eller lagen om förfarandet vid skattereduktion för grön teknik.

Rätten att undanta vissa uppgifter från kontroll tillvaratas genom att den som föreläggs vid vite att lämna uppgifter har möjlighet att överklaga vitesföreläggandet till förvaltningsrätten och kan då yrka att undantag ska göras (jämför nästa avsnitt).¹³

Förslaget om att vissa uppgifter ska undantas från kontroll finns i 20 b § lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete och 19 b § lagen om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik.

8.2.5 Vite och överklagbarhet

För att ett tredjemansföreläggande inte ska riskera att bli verkningslöst anser utredningen att det ska få förenas med vite. Vitesföreläggande bör dock inte kunna utfärdas om det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått ett brott och före-

¹³ Jfr prop. 2010/11:165, *Skatteförfarandet*, s. 436.

läggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen. Motsvarande vitesförbud finns även för vitesföreläggande inom skatteförfarandet och tillgodoser att det inte uppstår konflikt mellan en skatteutredning och en brottsutredning. Skatteverket ska alltså inte få förena ett tredjemansföreläggande med vite om det som begärs in skulle kunna vara bevis om lagöverträdelse avseende den som omfattas av föreläggandet. Det är också viktigt att framhålla att de kontrollåtgärder som Skatteverket företar inte får vara mer långtgående än vad som är nödvändigt i det enskilda ärendet. Skatteverket får alltså endast ingripa i ett enskilt intresse om åtgärden kan antas leda till det avsedda resultatet. Detta kommer till uttryck genom proportionalitetsprincipen som föreskrivs i 5 § tredje stycket förvaltningslagen (2017:900).

Inom beskattningsverksamheten får förelägganden utan vite inte överklagas (67 kap. 5 § första stycket 2 SFL). I förarbetena uttalas bl.a. följande.¹⁴ Ett föreläggande utan vite har inte några direkta rättsverkningar utan kan mer ses som en uppmaning till den enskilde att göra något. Om den förelagde inte följer föreläggandet och Skatteverket följer upp med ett vite, bevissäkring eller kontrollavgift eller beslutar i en fråga ändå, har den förelagde rätt till domstolsprövning. En rätt att överklaga även förelägganden utan vite skulle därför ge enskilda rätt till domstolsprövning på ett tidigare stadium än vad som är motiverat från rättssäkerhetssynpunkt. Samma fråga skulle då kunna komma att prövas i flera olika mål, vilket skulle leda till ökade kostnader utan att rättssäkerheten ökar i motsvarande mån. För att undvika onödiga omgångar i de allmänna förvaltningsdomstolarna anser regeringen därför att förelägganden utan vite inte ska få överklagas.

Utredningen anser att samma resonemang gör sig gällande även när det gäller tredjemansföreläggande enligt utredningens förslag. Ett beslut om föreläggande som inte innefattar vite bör av effektivitetsskäl därför inte kunna överklagas. En särskild bestämmelse med denna innebörd bör införas i förfarandelagarna.

Ett beslut om föreläggande som har förenats med vite bör av rättssäkerhetsskäl givetvis kunna överklagas. För att inte riskera att Skatteverkets kontroll ogrundat förhalas genom att föreläggandet överklagas bör sådana beslut dock gälla omedelbart. Handläggningen kan i så fall bara stoppas om förvaltningsrätten beslutar att

¹⁴ Prop. 2010/11:165 s. 617.

beslutet tills vidare inte ska gälla, s.k. inhibition. Ogrundade överklaganden lär inte leda till inhibition och att överklaga enbart i syfte att förhåla går då inte. Domstolarna kommer i varje mål att avgöra huruvida förutsättningarna för inhibition är uppfyllda eller inte.¹⁵

Enligt de aktuella förfarandelagarna krävs prövningstillstånd om förvaltningsrättens avgörande (som avser Skatteverkets beslut enligt någon av lagarna) överklagas till kammarrätten. Krav på prövningstillstånd bör gälla även för ett beslut om tredjemansföreläggande vid vite.¹⁶

Förslaget om att ett föreläggande ska få förenas med vite finns i 20 c § lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete och 19 c § lagen om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik. Förslaget om att ett beslut om föreläggande som har förenats med vite ska gälla omedelbart finns i 20 d § lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete och 19 d § lagen om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik. Förslaget om att ett beslut som avser föreläggande utan vite inte ska få överklagas finns i 24 § lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete och 25 § lagen om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik.

8.2.6 Personuppgiftsbehandling och integritet

Den personuppgiftsbehandling som förslaget kan komma att leda till är tillåten med stöd av 1 kap. 4 § SdbL. Av bestämmelsen framgår att uppgifter bl.a. får behandlas för att tillhandahålla information som behövs hos Skatteverket för fastställande av underlag för samt bestämmande, redovisning, betalning och återbetalning av skatter och avgifter samt för revision och annan kontrollverksamhet. Av 2 kap. 2 § i lagen framgår vidare att i beskattningsdatabasen får uppgifter behandlas om personer som omfattas av verksamhet enligt 1 kap. 4 § 1–8.

Den rättsliga grunden för behandlingen av de nu aktuella uppgifterna hos Skatteverket är i första hand att den är nödvändig för att utföra en uppgift av allmänt intresse eller som ett led i den personuppgiftsansvariges myndighetsutövning på det sätt som anges i artikel 6.1 e i dataskyddsförordningen. Den är fastställd i lagen om

¹⁵ Jfr prop. 2010/11:165 s. 614 f.

¹⁶ Ett sådant krav gäller exempelvis även vid överklagande av vitesföreläggande enligt lagen (2020:548) om omställningsstöd.

förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete, lagen om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik samt förordningen (2017:154) med instruktion för Skatteverket. Därmed är den aktuella grunden för behandlingen fastställd i den nationella rätten på det sätt som krävs enligt artikel 6.3 i dataskyddsförordningen.

De uppgifter som kommer att behandlas är inte sådana känsliga personuppgifter som avses i artikel 9.1 i förordningen.

Utredningen bedömer att en möjlighet för Skatteverket att förelägga tredje man att lämna uppgifter om en rättshandling för angivet ändamål behövs för att upprätthålla Skatteverkets kontrollmöjligheter i syfte att minska möjligheterna till fusk och brott som avser skattereduktion för hushållsarbete eller installation av grön teknik samt för att upprätthålla en sund konkurrens. Den innebär enligt utredningen inte ett sådant intrång i den personliga integriteten som går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål. Mot bakgrund av att behandlingen av personuppgifter hos Skatteverket sker i syfte att fastställa en skattemässig förmån för den enskilde, dvs. skattereduktion och utbetalning för utfört hushållsarbete, får behandlingen anses proportionerlig. Vidare kan konstateras att de aktuella uppgifterna kommer att omfattas av absolut sekretess hos Skatteverket (se 27 kap. 1 § OSL). Sammanfattningsvis bedömer utredningen att den personuppgiftsbehandling som föranleds av förslaget är förenlig med dataskyddsförordningen och inte kräver några ändringar i SdbL.

8.3 Åtgärder som inte bör införas

8.3.1 Godkännande från köpare före utbetalning

Utredningens bedömning: En utbetalning till en utförare bör inte förutsätta att köparen har bekräftat för Skatteverket att hushållsarbetet eller installationen av grön teknik enligt begäran om utbetalning har utförts.

Det förekommer bedrägerier på så sätt att utbetalning till utförare avseende hushållsarbete eller installation av grön teknik begärs från Skatteverket baserat på oriktiga uppgifter både om det arbete som

ska ha utförts och om den person som påstås vara köpare.¹⁷ Det finns dock inte någon närmare undersökning av i vilken utsträckning så sker. Oriktigheten kan t.ex. bestå i att det arbete som utbetalningen avser inte har utförts över huvud taget. Den fysiska person som anges som köpare kan i ett sådant fall vara i maskopi med den som begär utbetalning. Alternativt kan den påstådda köparen vara en person som inte alls har något med saken att göra, dvs. uppgifter om personens identitet har ”kapats” och använts utan hans eller hennes vetskap.

Enbart uppgifterna i en oriktig begäran om utbetalning är i regel inte tillräckliga för att avslöja eller ens indikera att den avser ett arbete som inte har utförts. Om identitetsuppgifterna för den påstådda köparen avser en verklig person, finns det generellt sett inte heller anledning att ifrågasätta att begäran baseras på ett verkligt avtalsförhållande mellan den personen och den som begär utbetalning. Automatiserad avstämning mot annan information som är tillgänglig för Skatteverket kan i vissa fall leda till att felaktigheter upptäcks, t.ex. om den som köpare uppgivna personen över huvud taget inte existerar. Vidare kan förekomst av oriktiga uppgifter i tidigare ärenden indikera en förhöjd risk för felaktigheter, vilket kan motivera en närmare manuell utredning. Mängden ärenden, i kombination med det lagfästa kravet på att Skatteverket skyndsamt ska besluta om utbetalning¹⁸, medför dock att de kontroller som kan genomföras före utbetalning i huvudsak är automatiserade kontroller.

Om Skatteverket gör en utbetalning till en utförare för hushållsarbete eller installation av grön teknik tillgodoräknas den person som utföraren har angett som köpare samma belopp som en preliminär skattereduktion. Dessutom ska Skatteverket så snart som möjligt skriftligen meddela köparen om utbetalningen och det tillgodoräknade beloppet (19 § lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete och 18 § lagen om förfarandet vid skattereduktion för grön teknik). En person som oriktigt har uppgetts vara köpare i en begäran om utbetalning får alltså genom Skatteverkets meddelande information om det inträffade och kan göra invändningar hos Skatteverket.

¹⁷ Se bl.a. Skatteverket (2012) *Uppföljning och utvärdering av husavdragets fakturamodell*, dnr 131 561711-11/113, s. 26.

¹⁸ Se 11 § lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete och 10 § lagen om förfarandet vid skattereduktion för grön teknik.

Om en sådan invändning leder till att Skatteverket beslutar om återkrav, vilket förutsätter bl.a. att företaget som har fått utbetalning ges tillfälle att yttra sig i ärendet, finns en risk för att företaget vid det laget är tomt på medel. Den felaktiga utbetalningen kan dessutom helt undgå upptäckt om den som köpare uppgivna personen inte kontaktar Skatteverket alls. Enligt Skatteverket finns det fall där den som utför bedrägeriet bevakar köparnas brevlådor, så att de inte ska få del av Skatteverkets kontrollmeddelande.¹⁹

I syfte att motverka risken för att utbetalning från Skatteverket görs för arbeten som inte har utförts och där köparens identitet har ”kapats”, har utredningen övervägt om det skulle vara lämpligt att köparen måste bekräfta att hushållsarbetet eller installationen av grön teknik har utförts för att Skatteverket ska göra en utbetalning till utföraren. Ett sådant bekräftelseförfarande skulle kunna innebära att Skatteverket, när en begäran om utbetalning har getts in, skickar en förfrågan till den person som har angetts som köpare. Om han eller hon då bestrider att något arbete har utförts, eller inte besvarar förfrågan inom viss tid, skulle rätt till utbetalning saknas.

Ett sådant system skulle i och för sig ha en god potential att motverka en del av de felaktiga utbetalningar som beror på att något arbete inte har utförts. Det gäller framför allt fall där någon som inte har utfört något arbete ensidigt utnyttjar en enskilds personuppgifter för att begära utbetalning, dvs. där den som begär utbetalning inte är i maskopi med den uppgivna köparen.

Enligt utredningens mening finns det dock flera skäl mot en sådan regeländring. För det första skulle ett system med bekräftelse innebära en risk för att köpare oriktigt – avsiktligt eller oavsiktligt – bestrider att arbete har utförts eller underlåter att besvara förfrågan, trots att utförarens begäran om utbetalning innehåller korrekta uppgifter. Ett sådant agerande av en köpare skulle kunna bero på t.ex. missnöje med det utförda arbetets kvalitet i kombination med en missuppfattning om vad Skatteverkets förfrågan avser. För utföraren skulle detta leda till att utbetalning från Skatteverket nekas och att utföraren, för att få fullt betalt, i stället måste rikta ett betalningskrav mot köparen. Förutom att det kan fördröja betalningen, skulle en förutsättning enligt nuvarande domstolspraxis vara att avtalet mellan utföraren och köparen medger ett sådant betalningskrav. En omvänd problematik skulle kunna vara att arbete inte har

¹⁹ Skatteverket (2012) *Uppföljning och utvärdering av husavdragets fakturamodell*, s. 26.

utförts men att den person som angetts som köpare ändå, t.ex. av förbiseende, bekräftar att arbetet har utförts.

För det andra skulle ett bekräftelseförfarande fördröja samtliga utbetalningar från Skatteverket till alla utförare. En grundläggande förutsättning för att en sådan försämring skulle vara godtagbar är enligt utredningens mening att den är proportionerlig i förhållande till det problem som skulle kunna motverkas. Det finns dock inte någon närmare undersökning av i vilken utsträckning utbetalning begärs för arbete som inte har utförts eller med avseende på vilka belopp som betalas ut felaktigt på den grunden. I vilken omfattning felaktiga utbetalningar skulle kunna upptäckas med ett bekräftelseförfarande går därför inte att bedöma. Nyttan med ett sådant förfarande är därför oklart.

Sammantaget bedömer utredningen att det inte är lämpligt att införa ett bekräftelseförfarande i regelverken om skattereduktion för hushållsarbete och installation av grön teknik.

8.3.2 Skattereduktion endast för arbete som utförts av utförarens egen personal

Utredningens bedömning: Det bör i regelverken för skattereduktion för hushållsarbete och installation av grön teknik inte införas villkor som hindrar att utförare kan begära utbetalning och köpare medges skattereduktion för arbete som har utförts av en underentreprenör eller personal som har hyrts in från ett bemanningsföretag.

Som beskrivits i avsnitt 4.3.3 förekommer det att underentreprenörer och bemanningsföretag används som ett sätt att dölja oseriös eller kriminell verksamhet för uppdragsgivare och myndigheter. Ofta kan uppdragsgivaren – köparen – vara omedveten om att arbete utförs av en underentreprenör eller av anställda hos ett bemanningsföretag.

En åtgärd för att motverka denna problematik skulle kunna vara att i regelverken om skattereduktion för hushållsarbete och installation av grön teknik införa särskilda villkor avseende vem som får ha utfört det arbete som en begäran om utbetalning avser. Villkoren skulle kunna innebära att en begäran om utbetalning endast får avse

sådana arbetskostnader som är hänförliga till arbete som har utförts av anställda hos det företag som begär utbetalning eller (om det rör sig om en enskild näringsidkare) av näringsidkaren själv. Reglerna skulle alltså inte innebära något direkt förbud mot att ett företag som erbjuder tjänster som omfattas av skattereduktion för köparen anlitar underentreprenörer eller hyr in personal från ett bemanningsföretag. En förutsättning för att köparen ska kunna få skattereduktion för det arbete som sådana företag har utfört skulle dock vara att dessa fakturerar kunden direkt och lämnar in en egen begäran om utbetalning hos Skatteverket. Företagen skulle därmed också vara utförare i den mening som avses i 67 kap. 16 § IL och behöva uppfylla de förutsättningar som anges i den bestämmelsen, dvs. i regel vara godkända för F-skatt när avtalet om arbetet träffas eller när ersättning betalas ut.

En förutsättning för en fakturering direkt från t.ex. en underentreprenör till köparen får bedömas vara att det i avtalet mellan köparen och huvudentreprenören särskilt har reglerats att kunden ska betala direkt till eventuella underentreprenörer. Även med en sådan lösning är det dock inte självklart att en underentreprenör, som alltså inte har ett avtal direkt med köparen, har rätt till betalning från denne. Utredningen konstaterar att komplicerade civilrättsliga frågor kan uppkomma.

Villkor om att en begäran om utbetalning endast skulle få avse arbetskostnader som är hänförliga till arbete som direkt har utförts av det företag som begär utbetalning har vissa fördelar. Det skulle medföra att Skatteverket får kännedom om samtliga företag som har utfört hushållsarbete eller installation av grön teknik som kan ge köparen rätt till skattereduktion, även om företaget avtalsmässigt i förhållande till det företag som köparen har anlitat agerar som underentreprenör eller bemanningsföretag. Åtgärden skulle härigenom kunna motverka att sådana aktörer används som ett sätt att dölja skatteundandragande eller annan arbetslivskriminalitet. Åtgärden skulle både kunna öka möjligheten för Skatteverket att kontrollera dessa företag och kunna ha en preventiv effekt på så sätt att dessa företag inte längre anlitas. En indirekt följd av ett villkor som det beskrivna skulle även bli att alla företag som utför arbete som kan ge rätt till skattereduktion för köparen måste uppfylla kravet på att vara godkända för F-skatt. Även detta innebär en minskad risk för att oseriösa aktörer utför arbete som subventioneras med statliga medel.

Den närmare effekten som den beskrivna åtgärden skulle medföra i dessa avseenden är dock inte möjlig att bedöma eftersom det inte finns några uppgifter som tydligt visar i vilken utsträckning underentreprenörer eller bemanningsföretag förekommer när hushållsarbete och installation av grön teknik utförs. Inte heller finns uppgifter om i vilken omfattning användningen av sådana aktörer ökar risken för arbetslivskriminalitet.

Att ställa krav på att företag endast får begära utbetalning för arbete som det egna företaget direkt har utfört skulle också leda till en ökad administration för de företag som i dag agerar som underentreprenörer eller bemanningsföretag till det företag som köparen har anlitat och inte fakturerar köparen direkt. Även de kunder som anlitar ett företag som i sin verksamhet använder sig av underentreprenörer eller bemanningsföretag får en ökad administrativ börda genom att varje sådant företag måste fakturera köparen separat. Som utredningen har beskrivit i avsnitt 5.2 bör man generellt vara försiktig när det gäller förändringar av systemen för skattereduktion som innebär en ökad administration för de företag som utför de aktuella tjänsterna och för köparna. Risken finns annars att syftet med regelverken motverkas.

En särskild påverkan skulle den beskrivna åtgärden ha när det gäller uppdrag där s.k. totalentreprenader eller liknande avtalsformer tillämpas, vilka avsevärt skulle kompliceras. Vid exempelvis en totalentreprenad som avser renovering av ett badrum i en privatbostad avtalar kunden endast med en entreprenör (huvudentreprenören), som ansvarar för hela utförandet dvs. t.ex. rivning, installation av tätskikt, montering av kakel, måleri, el, VVS m.m. En sådan ordning underlättar för köparen, som enbart behöver ha en avtalspart att förhålla sig till och i regel en faktura att betala. För det fall huvudentreprenören saknar rätt kompetens att utföra uppdragets alla delar är det upp till denne att anlita en eller flera underentreprenörer. Med dessa har kunden dock inte någon direkt avtalsrelation. Om huvudentreprenören i ett fall som detta inte skulle kunna begära utbetalning hos Skatteverket för hela det sammantagna arbetet, utan varje entreprenör skulle behöva lämna in en egen begäran om utbetalning avseende sin del, skulle administrationen för samtliga inblandade företag öka. Bl.a. skulle underentreprenörerna behöva fakturera kunden, i stället för huvudentreprenören, vilket t.ex. skulle kunna innebära en ökad risk för utebliven betalning.

I en situation där arbetskostnaderna överskrider taket för skatte-reduktion skulle det vidare kunna bli komplicerat för de inblandade företagen att veta vilket eller vilka företag som skulle ha rätt till utbetalning från Skatteverket och vilket eller vilka företag som inte skulle kunna få det. Det skulle i princip vara beroende av vilket företag som först begär utbetalning, vilket inte framstår som rimligt.

En annan omständighet som behöver beaktas är att köparens ansvar för att kontrollera att en utförare är godkänd för F-skatt skulle utökas till att även avse företag med vilken denne inte har en direkt avtalsrelation. Som beskrivits ovan skulle nämligen även underentreprenörer och bemanningsföretag vara utförare i inkomstskattelagens mening och behöva uppfylla de förutsättningar som ställs på dessa. Skatte-reduktion skulle därmed kunna komma att nekas köparen i det fall en underentreprenör saknar godkännande för F-skatt. Det skulle då kunna röra sig om ett företag som köparen inte är medveten om har anlåtats.

Utredningen bedömer sammantaget att ett villkor som innebär att en begäran om utbetalning endast får avse sådana arbetskostnader som är hänförliga till arbete som utförts av anställda hos det företag som begär utbetalning eller (om det rör sig om en enskild närings-idkare) av näringsidkaren själv inte är lämpligt.

9 Konsekvensanalys

I detta kapitel redovisas utredningens bedömning av konsekvenserna av förslagen när det gäller åtgärder som avser skattereduktion för hushållsarbete och installation av grön teknik. Utredningens bedömning redovisas enligt vad som anges i direktiven till denna utredning, enligt kommittéförordningen (1998:1474) samt 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.¹

9.1 Sammanfattning av förslagen

De förslag som lämnas av utredningen är sammanfattningsvis följande:

- En begäran om utbetalning enligt lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete eller lagen (2020:1066) om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik ska innehålla uppgifter om huruvida underentreprenörer eller bemanningsföretag har eller inte har anlåtats för hushållsarbetet eller installationen av grön teknik.
- Uppgifterna i en begäran om utbetalning enligt lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete eller lagen om skattereduktion för installation av grön teknik ska lämnas på heder och samvete.

¹ Förordningen om konsekvensutredning vid regelgivning är upphävd och har ersatts av förordningen (2024:183) om konsekvensutredningar, vilken trädde i kraft den 6 maj 2024. Förordningen om konsekvensutredningar ska dock inte tillämpas för kommittéer och särskilda utredare som tillkallats före ikraftträdandet. För kommittéer och särskilda utredare som har tillsatts före den 6 maj 2024 gäller fortfarande 6 och 7 §§ i förordningen (se övergångsbestämmelserna till förordningen om konsekvensutredningar).

- Skatteverket ska på begäran av Polismyndigheten lämna ut uppgifter om utförare som har begärt utbetalning från Skatteverket för hushållsarbete som innefattar transporttjänster. Uppgifterna ska lämnas ut i den utsträckning som behövs för att förebygga, förhindra eller upptäcka brottslig verksamhet eller utreda eller lagföra brott enligt yrkestrafiklagen (2012:210). Skatteverket ska utan föregående begäran lämna ut uppgifter om sådana utförare till Polismyndigheten om uppgifterna kan antas behövas för att förebygga, förhindra eller upptäcka brottslig verksamhet eller utreda eller lagföra brott enligt yrkestrafiklagen.
- Skatteverket ska, för kontroll av en utbetalning som har gjorts enligt lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete eller lagen om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik, få utfärda tredjemansföreläggande. Om det finns särskilda skäl, får föreläggandet även avse kontroll av en begäran om utbetalning innan en utbetalning har gjorts.

9.2 Förslaget om fler uppgifter i begäran om utbetalning

9.2.1 Problemet och vad som ska uppnås

Flera av de tjänster som kan ge rätt till skattereduktion är hänförliga till verksamheter i riskbranscher för arbetslivskriminalitet. Vidare finns det flera faktorer som generellt sett indikerar att det kan förekomma skatteundandragande och annan arbetslivskriminalitet i högre grad bland utförare av hushållsarbete och installation av grön teknik än bland andra företag (se avsnitt 4.2.4). Företag som har anlitats för att utföra hushållsarbete och installation av grön teknik kan välja att i sin tur anlita underentreprenörer för att helt eller delvis utföra uppdraget. Företaget kan också välja att hyra in arbetskraft från bemanningsföretag. Förfarandet har i regel sin grund i legitima affärsöverväganden. Det kan dock även vara ett sätt att dölja missförhållanden i relation till uppdragsgivaren eller för att annars möjliggöra eller underlätta oseriös eller kriminell verksamhet (se avsnitt 4.3.3).

För rätten till utbetalning till utföraren och skattereduktion för köparen saknar det betydelse om utföraren har anlitat en underentreprenör eller ett bemanningsföretag för arbetet. Information om

detta förhållande skulle dock, mot bakgrund av den beskrivna problematiken, kunna förbättra möjligheten för Skatteverket att upptäcka företag där det finns missförhållanden, exempelvis förekomst av svartarbete.

Utredningens förslag syftar i första hand till att förbättra Skatteverkets underlag för riskbaserade kontroller av utförare. Genom att uppgifter om huruvida underentreprenörer eller bemanningsföretag har eller inte har anlåtats för arbetet anges i begäran om utbetalning, kan Skatteverket på ett mer träffsäkert sätt bedöma för vilka utförare det skulle kunna vara motiverat att genomföra en fördjupad granskning. Tillgång till de aktuella uppgifterna skulle därmed leda till en mer effektiv användning av Skatteverkets resurser.

9.2.2 Förslaget i korthet

Utredningen föreslår i avsnitt 7.3.3 att en begäran om utbetalning ska innehålla uppgifter om huruvida underentreprenörer eller bemanningsföretag har eller inte har anlåtats för det hushållsarbete eller den installation av grön teknik som begäran avser. Några uppgifter om vilket eller vilka företag som har anlåtats eller i vilken omfattning det har skett ska inte anges.

Skatteverkets system för att lämna en begäran om utbetalning bör enligt utredningen utformas på så sätt att uppgifter om huruvida utföraren för det aktuella arbetet har eller inte har anlutat underentreprenörer eller bemanningsföretag måste lämnas för att en begäran ska kunna lämnas in. Vidare bör uppgifterna lämnas på heder och samvete (se avsnitt 9.3). Någon annan sanktion för utförare som lämnar oriktiga uppgifter bör inte införas.

9.2.3 Konsekvenser om inga åtgärder vidtas

Om den bestämmelse som utredningen föreslår inte införs, kommer Skatteverket fortsatt att sakna regelmässig information om huruvida en utförare har anlutat underentreprenörer eller bemanningsföretag för det arbete som en begäran om utbetalning avser. Detta innebär att Skatteverket saknar information som är värdefull som underlag vid riskbaserade kontroller. Konsekvensen blir att en ökad effektivitet i kontrollen av utförare uteblir.

9.2.4 Alternativa åtgärder

Utredningen har i avsnitt 7.3.2 och 8.3.2 övervägt andra åtgärder som tar sikte på att motverka missförhållanden kopplade till användningen av underentreprenörer och bemanningsföretag vid tjänster som omfattas av skattereduktion. Utredningen bedömer dock att nackdelarna med dessa åtgärder väger tyngre än den nytta som de skulle kunna medföra för Skatteverkets kontroll.

En åtgärd som diskuteras är en skyldighet för utförare att i en begäran om utbetalning lämna uppgifter om vilken eller vilka underentreprenörer eller bemanningsföretag som har anlitats för arbetet. Uppgifterna skulle, till skillnad från de uppgifter som utredningen föreslår ska lämnas, vara till nytta för Skatteverket på så sätt att de aktuella företagen identifieras. Ett sådant uppgiftskrav skulle dock medföra en inte obetydlig administrativ börda för de företag som utför skattereduktionsgrundande arbete, samtidigt som det faktiska behovet av uppgifterna enligt utredningen är mindre tydligt. Bl.a. kan konstateras att uppgifterna i sig inte ger någon indikation på om skatteundandragande förekommer hos utföraren eller det anlitade företaget. För att nyttan med uppgifterna skulle vara tillräckligt stor för att motivera den ökade administrationen, skulle också en effektiv sanktion behöva införas för det fall oriktiga uppgifter lämnas. Det är dock svårt att bestämma vad som skulle vara en välavvägd nivå på sanktionen. Vidare kräver ett effektivt sanktionssystem att Skatteverket lägger omfattande resurser på kontrollen av att uppgiftsskyldigheten följs. En skyldighet att lämna uppgifter i en begäran om utbetalning på heder och samvete, som utredningen föreslår, skulle visserligen möjliggöra ett straffansvar enligt brottsbalken och möjlighet att fatta beslut om företagsbot. Vidare skulle den inskräpa vikten av att lämna korrekta uppgifter och ha en viss avskräckande effekt. Straffrättsliga sanktioner är dock resurskrävande. Utredningen bedömer därför att en sådan sanktion i praktiken inte skulle kunna tillämpas i den omfattning som krävs för att vara tillräckligt effektiv.

Sammantaget bedömer utredningen att en skyldighet för utförare att i en begäran om utbetalning lämna identitetsuppgifter om underentreprenörer och bemanningsföretag inte skulle vara en effektiv och ändamålsenlig åtgärd för att motverka skatteundandragande och annan arbetslivskriminalitet.

En annan alternativ åtgärd för att motverka missförhållanden kopplade till användningen av underentreprenörer och bemanningsföretag som utredningen har undersökt är att införa en begränsning av vilka arbetskostnader som kan omfattas av en begäran om utbetalning (se avsnitt 8.3.2). Begränsningen skulle kunna innebära att arbetet måste vara utfört av anställda hos det företag som begär utbetalning eller (om det rör sig om en enskild näringsidkare) av näringsidkaren själv. Följden blir att arbete som har utförts av underentreprenörer eller personal från bemanningsföretag inte kan omfattas av en begäran om utbetalning. Om ett sådant företag ändå anlitas för arbetet, måste det företaget lämna in en egen begäran om utbetalning.

Fördelen med en sådan lösning är att Skatteverket får kännedom om samtliga företag som har utfört arbete som kan ge köparen rätt till skattereduktion. Utredningen ser dock flera nackdelar. Bl.a. skulle uppdrag där s.k. totalentreprenader eller liknande avtalsformer tillämpas avsevärt kompliceras. Totalentreprenader underlättar ofta för köpare som är privatpersoner, särskilt vid större renoveringsprojekt, då denne enbart behöver ha en avtalspart att förhålla sig till och i regel en faktura att betala. Det kan också uppstå svårigheter ur ett civilrättsligt perspektiv om företag ska begära utbetalning för arbete som avser en köpare med vilken de inte själva har en avtalsmässig relation. Vidare gör sig samma resonemang när det gäller sanktioner som beskrivits ovan gällande även här. Sammantaget bedöms därför inte heller en särskild begränsning av vilka arbetskostnader som en begäran om utbetalning ska få omfatta vara en lämplig åtgärd.

9.2.5 Konsekvenser för offentliga finanser

Upptäckt av svartarbete och annat skatteundandragande

De uppgifter som utredningen föreslår ska lämnas är av värde för Skatteverkets kontrollverksamhet. Syftet med uppgifterna är att de ska bidra till mer träffsäkra riskbaserade urvalsanalyser vid granskning av utförare av hushållsarbete eller installation av grön teknik. Detta leder till att Skatteverkets resurser kan användas mer effektivt. Vidare kan det i förlängningen leda till en ökad möjlighet för Skatteverket att upptäcka och hindra eller återkräva felaktiga utbetalningar till utförare.

Förslaget bedöms även kunna medföra att fler företag som missbrukar skattesystemen kan upptäckas, vilket i sin tur skulle kunna innebära ökade skatteintäkter. Det är dock inte möjligt att uppskatta i vilken utsträckning förslaget har dessa följder, eftersom det bl.a. beror på i vilken omfattning Skatteverket väljer att göra kontroller.

Konsekvenser för Skatteverket

Förslaget att en begäran om utbetalning ska innehålla uppgifter om huruvida underentreprenörer eller bemanningsföretag har eller inte har anlåtats medför enligt Skatteverket en engångskostnad om cirka 570 000 kronor för it-utveckling. Utredningen bedömer att kostnaden täcks inom Skatteverkets befintliga ekonomiska ramar.

9.2.6 Konsekvenser för företag

Vilka berörs av förslaget?

Utredningens förslag att en begäran om utbetalning som avser hushållsarbete eller installation av grön teknik ska innehålla uppgifter om huruvida underentreprenörer eller bemanningsföretag har eller inte har anlåtats för arbetet påverkar alla de företag som tillhandahåller sådana tjänster.

Enligt statistik från Skatteverket fick sammanlagt cirka 109 000 utförare en eller flera utbetalningar avseende skattereduktion för hushållsarbete under 2023. När det gäller installation av grön teknik är motsvarande siffra cirka 8 000 utförare för 2023.

De flesta utförare är relativt små företag. Av det totalt utbetalda beloppet till utförare av hushållsarbete 2023 var det 35 procent som betalades ut till aktiebolag med en lönesumma om 1–5 miljoner kronor. 10,5 procent av det utbetalda beloppet betalades ut till aktiebolag med en lönesumma om 500 000 kronor–1 miljoner kronor och 11,7 procent till aktiebolag med en lönesumma om 5–10 miljoner kronor.

Administrativa kostnader

Under 2023 fattade Skatteverket cirka 6,97 miljoner beslut om utbetalning eller inte utbetalning avseende skattereduktion för hushållsarbete eller installation av grön teknik. Detta bör i stort sett motsvara det antalet gånger som utbetalning begärdes hos Skatteverket för samma period. För varje sådan begäran ska enligt utredningens förslag fler uppgifter lämnas. Som utredningen har beskrivit i avsnitt 7.3.3 bör det faktiska merarbetet för att lämna de aktuella uppgifterna dock vara ytterst begränsat. Mot bakgrund av att en begäran om utbetalning enligt dagens bestämmelser som huvudregel ska innehålla bl.a. uppgifter om vad hushållsarbetet respektive installationen av grön teknik har avsett och antalet arbetade timmar² krävs redan i dag att den som lämnar in en begäran har kunskap om huruvida underentreprenörer eller bemanningsföretag har anlåtits för arbetet. Någon tidsåtgång för att hämta in dessa uppgifter behöver därför inte beaktas, utan den ökade administrativa kostnaden kan beräknas enbart utifrån den tid som det rent faktiskt tar att lämna de aktuella uppgifterna. Som beskrivits i avsnitt 7.3.3 bör uppgifterna kunna lämnas genom att två kryssrutor (ja eller nej avseende en fråga om underentreprenörer respektive en fråga om bemanningsföretag) fylls i. Många företag, inte minst mindre, kan antas aldrig anlita en underentreprenör eller ett bemanningsföretag, vilket medför att de alltid kommer att lämna samma uppgift. Tidsåtgången för att lämna uppgifterna bör i dessa fall vara försumbar. Utredningen bedömer att uppgiftslämnandet i snitt kan beräknas ta högst tio sekunder per begäran.

Timkostnaden för en ekonomiassistent kan uppskattas till cirka 262 kronor inklusive arbetsgivaravgifter och semestertillägg.³ Den ökade kostnaden per begäran kan då beräknas till cirka 0,73 kronor ($[262/3600] \times 10$). Kostnaden för en utförare per år beror givetvis på antalet gånger som det företaget begär utbetalning. Mindre företag kan i regel antas begära utbetalning färre antal gånger än större företag. Även om de flesta utförare är relativt små företag bedöms påverkan på dessa därför ändå i stort, sett till varje företag för sig, som kostnadmässigt begränsad. Utifrån uppgifter om det samman-

² Se 9 § 4 lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete 9 § 5 lagen om förfarandet vid skattereduktion för grön teknik.

³ Beloppet baseras på uppgifter från Statistiska centralbyrån om genomsnittlig lönekostnad för ekonomiassistenter.

lagda antalet gånger en begäran om utbetalning lämnades in under 2023, från alla utförare av hushållsarbete och installation av grön teknik, kan kostnaden beräknas uppgå till cirka 5,1 miljoner kronor.

9.2.7 Konsekvenser för enskilda

Utredningen har ovan bedömt att merkostnaden av förslaget för de företag som utför hushållsarbeten eller installationer av grön teknik är begränsad, särskilt sett till varje begäran för sig. Förslaget bedöms därför inte leda till någon fördyring av dessa arbeten för köparen. Förslaget bedöms inte heller i övrigt ha någon påverkan på enskilda.

9.2.8 Konsekvenser för brottsbekämpande och rättsvårdande myndigheter samt domstolar

Utredningens förslag kan medföra att Skatteverket upptäcker oredovisade skatter och avgifter eller felaktiga utbetalningar inom systemen för skattereduktion. Detta påverkar i så fall Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna. Förslaget kan också medföra att Skatteverket upptäcker misstänkt brottslighet, vilket i så fall påverkar Polismyndigheten, Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten liksom de allmänna domstolarna. Den eventuella påverkan på de aktuella myndigheterna och domstolarna till följd av förslaget bedöms dock vara begränsad. Eventuellt ökade kostnader bedöms kunna hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

9.2.9 Övriga konsekvenser

Förslaget bedöms, utöver de konsekvenser som behandlats ovan, inte ha några sådana effekter som anges i 15 § kommittéförordningen. Förslaget bedöms alltså inte ha betydelse för den kommunala självstyrelsen, för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet, för jämställdheten mellan kvinnor och män eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen. Förslaget bedöms inte heller ha någon påverkan på de åtaganden som följer av Sveriges medlemskap i EU.

9.3 Förslaget om att uppgifter i begäran om utbetalning ska lämnas på heder och samvete

9.3.1 Problemet och vad som ska uppnås

Regelverket om skattereduktion för hushållsarbete och installation av grön teknik ger upphov till risker för att oriktiga uppgifter som lämnas i en begäran om utbetalning leder till felaktiga utbetalningar till utförare och felaktig skattereduktion för köpare. Det är angeläget att denna problematik motverkas.

Att uppgifterna i en begäran om utbetalning lämnas på heder och samvete inskräper vikten av att de uppgifter som lämnas är korrekta. Åtgärden syftar till att ha en avhållande effekt på den som lämnar uppgifterna från att med avsikt eller på grund av slarv lämna oriktiga uppgifter. Om oriktiga uppgifter lämnas uppsåtligen eller av grov oaktsamhet möjliggör förslaget ett personligt straffansvar enligt brottsbalken för den som lämnar uppgifterna. Det gör det också möjligt att föra talan om företagsbot, vilken är riktad mot företaget.

9.3.2 Förslaget i korthet

Utredningen föreslår att uppgifterna i en begäran om utbetalning som avser skattereduktion för hushållsarbete eller installation av grön teknik ska lämnas på heder och samvete.

9.3.3 Konsekvenser om inga åtgärder vidtas

Utredningens förslag har framför allt betydelse i förhållande till de ytterligare uppgifter som utredningen föreslår ska lämnas i en begäran om utbetalning, dvs. uppgifter om huruvida underentreprenörer och bemanningsföretag har eller inte har anlitats (se avsnitt 7.3.3). Detta då det i övrigt inte kommer att finnas en direkt konsekvens för det fall det framkommer att oriktiga uppgifter har lämnats i det avseendet. Om förslaget om att uppgifter om underentreprenörer och bemanningsföretag ska lämnas i en begäran om utbetalning genomförs, men inte förslaget om att uppgifterna ska lämnas på heder och samvete, kommer det alltså att saknas en sanktion i de fall Skatteverket upptäcker att oriktiga uppgifter om underentreprenörer och

bemanningsföretag har lämnats. Det riskerar att minska de aktuella uppgifternas värde som underlag för riskbaserade kontroller.

Som beskrivits i avsnitt 7.4 finns det, när det gäller de uppgifter som enligt dagens regelverk ska lämnas i en begäran om utbetalning, redan tydliga konsekvenser om det kommer fram att oriktiga uppgifter har lämnats. I första hand kan en begäran helt eller delvis avslås eller beslut fattas om återkrav. Det kan också bli aktuellt med ett straffrättsligt ansvar för bedrägeribrott. Konsekvensen av att utredningens förslag inte genomförs bedöms beträffande dessa uppgifter därför vara begränsad. Att uppgifterna lämnas på heder och samvete kan enligt utredningen dock ändå ha ett värde på så sätt att det tydligt inskärper vikten av de lämnade uppgifterna ska vara korrekta.

9.3.4 Alternativa åtgärder

Som beskrivits ovan finns det redan i dag konsekvenser om de uppgifter som enligt dagens regelverk ska lämnas i en begäran är oriktiga. En alternativ ordning till utredningens förslag skulle därför kunna vara att enbart uppgifterna om underentreprenörer och bemanningsföretag ska omfattas av en försäkran på heder och samvete. En sådan utformning är enligt utredningen dock inte lämplig, eftersom den skulle ge sken av att det är av större vikt att de uppgifterna är korrekta än de uppgifter som i dag ska lämnas i en begäran, vilket givetvis inte är fallet.

Utredningen bedömer i övrigt att det inte finns några möjliga alternativa åtgärder som skulle ha motsvarande effekter som den som utredningen föreslår.

9.3.5 Konsekvenser för offentliga finanser

Konsekvenser för Skatteverket

Skatteverket bedömer att det rör sig om en mycket liten engångskostnad för att utveckla redan befintliga e-tjänster avseende begäran om utbetalning. Något närmare belopp har inte uppskattats av Skatteverket.

Utredningen bedömer att kostnaden täcks inom Skatteverkets befintliga ekonomiska ramar.

9.3.6 Konsekvenser för företag

Förslaget berör alla de företag som är utförare av tjänster som omfattas av systemen för skattereduktion för hushållsarbete och installation och grön teknik. En uppskattning av hur många företag som det rör sig om och dess storlek har gjorts i avsnitt 9.2.6.

Förslaget innebär att den som lämnar in en begäran om utbetalning, och med uppsåt eller av vårdslöshet lämnar oriktiga uppgifter, riskerar ett straffrättsligt ansvar. En sådan risk finns även i andra sammanhang, t.ex. om ett företag ansöker om omställningsstöd. De brott som aktualiseras är osann försäkran eller vårdslös försäkran. Vid sådan brottslighet från någon i en näringsverksamhet skulle det kunna bli aktuellt att föra talan om företagsbot riktad mot företaget. Dessa konsekvenser är i linje med förslagets syfte.

Förslaget bedöms inte innebära någon ökad administration eller på annat sätt ha någon kostnadsmissig påverkan på de aktuella företagen. Förslaget kan bidra till att försvåra oseriös verksamhet, vilket i längden kan leda till en sundare konkurrens inom de aktuella branscherna. Det finns dock inte något underlag som gör det möjligt att bedöma i vilken utsträckning förslaget kan få sådana effekter.

9.3.7 Konsekvenser för enskilda

Genom att förslaget innebär en risk för ett personligt straffansvar kan det ha en påverkan på enskilda som för ett företags räkning uppsåtligen eller av vårdslöshet lämnar oriktiga uppgifter i en begäran om utbetalning avseende skattereduktion för hushållsarbete eller installation av grön teknik.

För ett personligt straffansvar är det inte tillräckligt att uppgifterna som lämnas på heder och samvete är oriktiga utan det krävs därutöver uppsåt eller grov oaktsamhet. Vanlig oaktsamhet som rena misstag är utesluten från det straffbara området. Kretsen av personer som kan göras straffrättsligt ansvariga för att ha lämnat oriktiga uppgifter begränsas därmed av straffbestämmelsernas subjektiva rekvisit. Därför framstår det som osannolikt att en förundersökning i brottmål skulle komma att avse någon utanför den personkrets som har ett eget intresse av att oriktiga uppgifter lämnas till Skatteverket.

9.3.8 Konsekvenser för det brottsförebyggande arbetet och brottsligheten

Förslaget bedöms verka avhållande på den som lämnar in en begäran om utbetalning att medvetet lämna oriktiga uppgifter som kan leda till felaktiga utbetalningar. Förslaget kan därmed bidra till en viss minskad brottslighet kopplat till bedrägerier inom systemen för skattereduktion. Omfattningen av en sådan effekt är dock inte möjlig att uppskatta.

9.3.9 Konsekvenser för brottsbekämpande och rättsvårdande myndigheter samt domstolar

Förslaget bedöms inte ha några, eller i vart fall mycket begränsade, konsekvenser för brottsbekämpande och rättsvårdande myndigheter samt för domstolarna.

9.3.10 Övriga konsekvenser

Förslaget bedöms, utöver de konsekvenser som behandlats ovan, inte ha några sådana effekter som anges i 15 § kommittéförordningen. Förslaget bedöms alltså inte ha betydelse för den kommunala självstyrelsen, för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet, för jämställdheten mellan kvinnor och män eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen. Förslaget bedöms inte heller ha någon påverkan på de åtaganden som följer av Sveriges medlemskap i EU.

9.4 Förslaget om utlämnande av uppgifter om utförare av transporter

9.4.1 Problemet och vad som ska uppnås

Vissa transporttjänster som omfattas av rutsystemet får endast utföras om utföraren – eller en eventuell underentreprenör som ombesörjer transporten – har ett gemenskapstillstånd för yrkesmässig trafik eller ett yrkestrafiktillstånd. Tillståndskravet gäller exempelvis för tjänster som innefattar flytt av bohag och annat lösöre mellan

bostäder samt till och från magasinering. Syftet med särskilda krav för att kunna bedriva yrkesmässig trafik är bl.a. att bidra till att höja nivån på yrkeskunnandet i vägtransportföretagen, rationalisera marknaden, förbättra kvaliteten på tjänsterna samt öka trafiksäkerheten.⁴ Ur ett samhällsperspektiv är det alltså angeläget att regelverket följs. Den som utför yrkesmässiga transporter utan nödvändigt tillstånd kan dömas för olaga yrkesmässig trafik.

När det gäller trafiktillstånd har vissa undersökningar gjorts i media som indikerar att det inom flyttbranschen är vanligt att företag saknar tillstånd trots att sådant behövs. Även Polismyndigheten har uppmärksammat en sådan problematik (se avsnitt 8.1). Dock är det ofta svårt för Polismyndigheten att identifiera yrkesmässiga transporter som genomförs utan tillstånd. Det är i första hand vid trafikkontroller som detta över huvud taget kan upptäckas men även då finns svårigheter i bevishänseende.

En begäran om utbetalning avseende hushållsarbete ska bl.a. innehålla uppgift om vad arbetet har avsett. Av en begäran framgår därmed om arbetet har innefattat transporttjänster. Uppgifter om företag som har utfört arbete som innefattar transporttjänster är av värde för att Polismyndigheten ska kunna upptäcka olagliga yrkesmässiga transporter. Uppgifter som lämnas i en begäran om utbetalning omfattas dock av absolut sekretess hos Skatteverket. Sekretessbrytande bestämmelser som generellt gör det möjligt för Polismyndigheten att ta del av uppgifterna finns inte i dagsläget.

Utredningens förslag syftar till att öka förutsättningarna för Polismyndigheten att upptäcka yrkesmässiga transporter som genomförs utan tillstånd. En jämförelse mellan uppgifterna i begäran om utbetalning och registeruppgifter om trafiktillståndsinnehavare skulle nämligen tydligt indikera vilka företag som utför transporter utan tillstånd, dvs. verksamheter i vilka brott kan ha begåtts. Uppgifterna skulle därmed även kunna leda till bl.a. en mer träffsäker och effektiv användning av polisens resurser.

⁴ Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1071/2009 av den 21 oktober 2009 om gemensamma regler för tillträde till den internationella marknaden för godstransporter på väg, skäl 1.

9.4.2 Förslaget i korthet

Utredningen föreslår att Skatteverket på begäran av Polismyndigheten ska lämna ut uppgifter om utförare som har begärt utbetalning från Skatteverket för hushållsarbete som innefattar transporttjänster. Uppgifterna ska lämnas ut i den utsträckning som behövs för att förebygga, förhindra eller upptäcka brottslig verksamhet eller utreda eller lagföra brott enligt yrkestrafiklagen.

Utredningen föreslår även att Skatteverket, utan föregående begäran, ska lämna ut uppgifter om sådana utförare till Polismyndigheten om uppgifterna kan antas behövas för att förebygga, förhindra eller upptäcka brottslig verksamhet eller utreda eller lagföra brott enligt yrkestrafiklagen.

De uppgifter som ska lämnas ut är uppgifter som identifierar utföraren samt uppgifter om vid vilket eller vilka datum som utföraren har begärt utbetalning.

9.4.3 Konsekvenser om inga åtgärder vidtas

Om förslaget inte genomförs, kommer Polismyndigheten fortsatt att sakna uppgifter från Skatteverket om vilka företag som har begärt utbetalning för hushållsarbete som innefattar transporttjänster. Vidare kommer Skatteverket att sakna ett tydligt lagstöd för att lämna uppgifter om utförare i de fall misstänkta brott avseende tillstånd för yrkestrafik uppmärksammas i samband med Skatteverkets ordinarie arbete. Detta innebär att Polismyndigheten också framöver kommer att ha svårigheter att upptäcka och klara upp brottslighet som avser olagliga yrkesmässiga transporter av de aktuella företagen.

9.4.4 Alternativa åtgärder

Ett alternativ till en sekretessbrytande bestämmelse som specifikt avser utlämnande av uppgifter om vissa utförare skulle kunna vara en mer generell sekretessbrytande bestämmelse för olika typer av uppgifter som kan ha betydelse för brottsbekämpande myndigheter. En sådan åtgärd ligger dock utanför utredningens uppdrag.

Det kan noteras att Utredningen om förbättrade möjligheter att utbyta information med brottsbekämpande myndigheter i sitt betänkande⁵ har föreslagit en ny lag om skyldighet att lämna uppgifter till de brottsbekämpande myndigheterna (se närmare avsnitt 8.1.2). En lagändring enligt förslaget skulle kunna innebära att Polismyndighetens behov av tillgång till uppgifter om utförare tillgodoses. En uppgift ska enligt förslaget dock inte lämnas om det finns en sekretessbestämmelse som är tillämplig på uppgiften och det står klart att det intresse som sekretessen ska skydda har företrädare framför intresset av att uppgiften lämnas ut. I den bedömningen har det enligt betänkandet betydelse bl.a. med vilken styrka sekretess gäller för uppgifterna hos den myndighet som innehar dem. Som utgångspunkt innebär intresseavvägningen, för uppgifter som omfattas av absolut sekretess, att det finns en presumtion för utlämnande när det är fråga om kvalificerad eller systematisk brottslighet alternativt om brottsligheten är en del av den organiserade brottsligheten eller är omfattande. När det gäller brottslighet som inte är av sådan art anges i betänkandet att utgångspunkten i stället bör vara den omvända, dvs. att det finns en presumtion mot att uppgifter lämnas ut.

Även om den föreslagna lagen införs är det oklart hur den intresseavvägning som ska göras kommer att falla ut när det gäller uppgifter om utförare i en begäran om utbetalning. Detta särskilt då det rör sig om uppgifter som omfattas av absolut sekretess hos Skatteverket samt då det kan vara svårt att visa att det rör sig om kvalificerad eller systematisk brottslighet. Att införa en generell sekretessbrytande bestämmelse, som även innefattar utlämnande av uppgifter som omfattas av absolut sekretess, utan att en intresseavvägning behöver göras framstår inte heller som en lämplig lösning. För att säkerställa att uppgifter om utförare som begär utbetalning för hushållsarbete som innefattar transporter regelmässigt kan lämnas ut till Polismyndigheten bedömer utredningen därför att en särskild sekretessbrytande bestämmelse, i enlighet med den som utredningen föreslår, är mer lämplig.

⁵ SOU 2023:69.

9.4.5 Konsekvenser för offentliga finanser

Konsekvenser för Polismyndigheten

Enligt Polismyndigheten kommer införandet av förslaget innebära en engångskostnad om cirka 1 miljon kronor. Polismyndigheten bedömer att förslaget kommer att kunna leda till en effektivare resursanvändning inom myndigheten, vilket bör väga upp det ökade resursbehov som kan uppstå genom att myndigheten får en större mängd information att bearbeta.

Utredningen bedömer att kostnaden, särskilt med beaktande av Polismyndighetens bedömning att förslaget leder till en effektivare resursanvändning, kan hanteras inom Polismyndighetens befintliga ekonomiska ramar.

Konsekvenser för Skatteverket

Skatteverket bedömer att det för genomförande av förslaget sannolikt kommer att behövas en mindre systemlösning som uppskattas kosta cirka 1 miljon kronor att bygga. Det finns enligt Skatteverket dock en stor osäkerhet i denna beräkning eftersom det ännu saknas tydlig information över hur, när och hur ofta utbytet av uppgifter mellan Skatteverket och Polismyndigheten kommer att ske.

Utredningen bedömer att kostnaden kan hanteras inom Skatteverkets befintliga ekonomiska ramar.

9.4.6 Samhällsekonomiska konsekvenser

Förslaget innebär att Polismyndigheten mer effektivt kan upptäcka och bekämpa brottslighet som avser olaglig yrkestrafik. Förslaget kan i viss utsträckning även antas ha en preventiv effekt på så sätt att risken för att bli upptäckt förhindrar att den aktuella brottsligheten sker. Förslagets effekter i dessa hänseenden är dock svåra att kvantifiera.

9.4.7 Konsekvenser för företag

De företag som berörs av utredningens förslag är företag som utför transporttjänster och som begär utbetalning från Skatteverket avseende skattereduktion för hushållsarbete som omfattar dessa transporter. Skatteverket har beräknat att antalet utförare inom flytt och transport uppgick till cirka 1 600–1 700 stycken för år 2022 (enligt SNI-kod). Detta motsvarar cirka två procent av det totala antalet utförare inom hushållsarbete och grön teknik.

Företag som har nödvändiga tillstånd för transporten berörs inte utöver att Polismyndigheten kan komma att göra en kontroll av att så är fallet. För företag som saknar tillstånd innebär förslaget en ökad risk för att detta upptäcks av Polismyndigheten. Att dessa företag påverkas på detta sätt är i linje med förslagets syfte. Likaså att företag som saknar tillstånd kommer att avstå från att erbjuda de aktuella tjänsterna på grund av den ökade risken för upptäckt.

Det förhållandet att en utförare begär utbetalning för en tjänst som innefattar transporter, trots att företaget saknar nödvändigt trafik tillstånd, innebär inte per automatik att företaget har gjort sig skyldigt till brottslighet. Exempelvis kan transporten ha ombesörjts av en underentreprenör med sådant tillstånd. Att det företag som begär utbetalning i ett sådant fall ändå utsätts för en särskild granskning får enligt utredningen accepteras med beaktande av vikten av att olagliga transporter upptäcks.

Förslaget bedöms i längden kunna leda till att oseriös verksamhet inom bl.a. flyttbranschen försvåras, vilket kan ha betydelse för konkurrensen genom att förutsättningarna för seriösa företag förbättras. Det finns dock inte något underlag som gör det möjligt att bedöma i vilken utsträckning förslaget kan få sådana effekter.

9.4.8 Konsekvenser för enskilda

De uppgifter som utredningen föreslår ska lämnas till Polismyndigheten omfattar inte uppgifter om den köpare som skattereduktionen avser. Utredningens förslag innebär därför inte någon ökad personuppgiftsbehandling när det gäller fysiska personer som har köpt hushållsarbete som innefattar transporttjänster.

Uppgifter om juridiska personers namn kan i vissa fall leda till att en fysisk person identifieras. Uppgifterna som kommer att behandlas

enligt utredningens förslag är dock inte s.k. känsliga personuppgifter eller uppgifter som rör lagöverträdelser. Utredningen har i avsnitt 8.1.2 gjort en dataskydds- och integritetsbedömning och sammanfattningsvis bedömt att förslaget inte innebär ett otillbörligt eller oproportionerligt intrång i enskildas integritet samt att det är förenligt med gällande bestämmelser om behandling av personuppgifter.

9.4.9 Konsekvenser för det brottsförebyggande arbetet och brottsligheten

Genom att Polismyndigheten får tillgång till uppgifter om de företag som har begärt utbetalning för arbete som innefattar transporttjänster kan fler företag som utför transporter utan nödvändiga tillstånd upptäckas, vilket i sin tur kan antas leda till en ökad upptäckt av misstänkta brott mot yrkestrafiklagstiftningen. På sikt bedöms bestämmelserna kunna leda till en minskad brottslighet i det aktuella avseendet. Detta då de stärkta kontrollmöjligheterna bedöms öka incitamenten att följa regelverken.

9.4.10 Konsekvenser för brottsbekämpande och rättsvårdande myndigheter samt domstolar

Utredningens förslag bedöms medföra att Polismyndigheten upptäcker fler misstänkta brott mot yrkestrafiklagstiftningen. Utöver Polismyndigheten påverkas därmed Åklagarmyndigheten liksom de allmänna domstolarna av förslaget. I vilken utsträckning ärendetillströmningen ökar hos dessa myndigheter och hos domstolarna går dock inte att bedöma på förhand, då det bl.a. beror på i vilken utsträckning Polismyndigheten väljer att begära ut, samt göra kontroller baserade på, de aktuella uppgifterna. Som beskrivits ovan kan de förstärkta kontrollmöjligheterna på längre sikt också förväntas få en viss förebyggande effekt. Utredningen bedömer att eventuella ökade kostnader för aktuella myndigheter och domstolarna till följd av förslaget bör vara begränsade och att de kan hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

9.4.11 Övriga konsekvenser

Förslaget bedöms, utöver de konsekvenser som behandlats ovan, inte ha några sådana effekter som anges i 15 § kommittéförordningen. Förslaget bedöms alltså inte ha betydelse för den kommunala självstyrelsen, för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet, för jämställdheten mellan kvinnor och män eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen. Förslaget bedöms inte heller ha någon påverkan på de åtaganden som följer av Sveriges medlemskap i EU.

9.5 Förslaget om tredjemansföreläggande

9.5.1 Problemet och vad som ska uppnås

Utredningen har kunnat konstatera att det förekommer brottslighet hänförlig till regleringen om skattereduktion för hushållsarbete och installation av grön teknik i den meningen att utförare begär utbetalning och köpare yrkar skattereduktion trots att rätt till skattereduktion saknas. För att motverka att utbetalningar och skattereduktion medges på felaktiga grunder är det av stor betydelse att Skatteverket har tillgång till lämpliga och effektiva verktyg för att upptäcka eventuella fel.

Vid kontroll av en begäran om utbetalning för hushållsarbete eller installation av grön teknik kan Skatteverket ha behov av att hämta in uppgifter från någon annan än den aktuella utföraren eller köparen, exempelvis från en bank eller en leverantör, för att kunna säkerställa att de uppgifter som lämnats i eller i samband med begäran är korrekta. Skatteverket saknar dock en sådan möjlighet i dag.

Skatteverket kommer genom utredningens förslag att få bättre förutsättningar för att bedöma riktigheten i de uppgifter som har lämnats i eller i samband med en begäran om utbetalning för hushållsarbete eller installation av grön teknik, och även i övrigt om villkoren för en sådan begäran är uppfyllda. Syftet är att motverka att utbetalningar görs och skattereduktion medges på felaktiga grunder.

9.5.2 Förslaget i korthet

Utredningen föreslår att Skatteverket ska få förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är en annan juridisk person än ett dödsbo att lämna uppgift om en rättshandling med någon annan.

Föreläggandet ska avse förhållanden som har betydelse för Skatteverkets kontroll av en utbetalning som har gjorts enligt lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete eller lagen om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik. Detta innebär att Skatteverket måste ha fattat ett beslut om utbetalning innan ett tredjemansföreläggande får utfärdas.

Om det finns särskilda skäl, får ett tredjemansföreläggande i stället avse förhållanden som har betydelse för Skatteverkets kontroll av en begäran om utbetalning enligt någon av de två förfarandelagarna, dvs. innan ett beslut om utbetalning har fattats. För särskilda skäl bör i regel krävas att det i det enskilda fallet finns anledning att misstänka att uppgifterna i en begäran om utbetalning är oriktiga.

Föreläggandet ska få förenas med vite.

9.5.3 Konsekvenser om inga åtgärder vidtas

Om förslaget inte genomförs, kommer Skatteverket fortsatt att sakna ett viktigt verktyg för att kunna upptäcka och motverka felaktiga utbetalningar avseende skattereduktion för hushållsarbete och installation av grön teknik. Den föreslagna åtgärden bedöms även ha en viss förebyggande effekt på så sätt att antalet gånger då utbetalning begärs och begäran innehåller oriktiga uppgifter minskar på grund av den ökade risken för upptäckt. Om förslaget inte genomförs kommer en sådan effekt att utebli.

9.5.4 Alternativa åtgärder

För upptäckt av vissa felaktigheter kopplade till villkoren för skattereduktion för hushållsarbete eller installation av grön teknik krävs att en avstämning görs mot uppgifter som finns hos en utomstående part, dvs. någon annan än köparen eller utföraren. Som utredningen beskrivit i avsnitt 8.2.1 kan det t.ex. röra sig om underlag såsom

fakturor eller kontoutdrag, vars riktighet endast kan säkerställas genom avstämning av uppgifter hos en bank eller en leverantör.

Utredningen bedömer att det i detta avseende inte finns några alternativ till utredningens förslag om tredjemansföreläggande, som skulle kunna vara relevanta för att uppnå samma resultat. Visserligen finns en generell möjlighet för Skatteverket att be en tredje man om upplysningar om en enskild trots att lagstöd saknas. Den möjligheten bör dock användas restriktivt och bara vid utredningar som gäller konkreta förhållanden.⁶ En sådan förfrågan medför inte heller att det uppkommer en skyldighet att lämna uppgifter.

9.5.5 Konsekvenser för offentliga finanser

Upptäcka och motverka felaktiga utbetalningar

Genom utredningens förslag får Skatteverket bättre förutsättningar för att bedöma om en begäran om utbetalning avseende hushållsarbete eller installation av grön teknik är korrekt eller inte. Skatteverket kan därmed mer effektivt motverka felaktiga utbetalningar samt upptäcka misstänkt brottslig verksamhet. Återkraven av felaktiga utbetalningar kan som en följd härav antas öka. Vidare kan utförare som systematiskt begär utbetalningar baserat på oriktiga uppgifter upptäckas på ett tidigt stadium, vilket innebär att felaktiga utbetalningar under längre perioder eller till stora belopp undviks. Genom att möjligheten till fusk minskar bidrar förslaget också till att upprätthålla systemets legitimitet.

Mängden oriktiga uppgifter i samband med begäran om utbetalning som faktiskt kommer att upptäckas beror bl.a. på i vilken omfattning Skatteverket väljer att göra kontroller som innefattar tredjemansföreläggande. Någon beloppsmässig bedömning av minskningen av de felaktiga utbetalningarna går därför inte att göra.

Den föreslagna åtgärden bedöms också ha en viss förebyggande inverkan på så sätt att antalet oriktiga uppgifter, som går att upptäcka genom en avstämning med tredje man, minskar på grund av den ökade risken för upptäckt. En beräkning av den preventiva effekten är dock svår att göra.

⁶ JO 1982/83 s. 272–274 och JO 1977/78 s. 310.

Konsekvenser för Skatteverket

Skatteverket bedömer att genomförande av förslaget inte borde innebära några utvecklingskostnader för myndigheten utan enbart eventuellt ökade kostnader för själva hanteringen. De kostnaderna är enligt Skatteverket dock förmodligen mycket låga. Skatteverket har därför inte gjort någon beräkning av dessa.

9.5.6 Konsekvenser för företag

Förslaget berör företag som har lämnat in en begäran om utbetalning där felaktigheter upptäcks genom ett tredjemansföreläggande. Detta är i linje med förslagets syfte. Den förbättrade skattekontrollen bedöms leda till att oseriös verksamhet försvåras, vilket kan ha betydelse för konkurrensen genom att förutsättningarna för seriösa företag förbättras.

Förslaget kommer i övrigt att ha en påverkan på de företag som faktiskt blir föremål för ett föreläggande från Skatteverket. Det kan t.ex. röra sig om banker eller leverantörer av byggmaterial. I vilken utsträckning detta kommer att ske går inte att bedöma på förhand då det beror på i vilken omfattning som Skatteverket väljer att använda sig av det aktuella verktyget. Utredningen bedömer dock att den ökade administration som detta kan medföra för det aktuella företaget i regel bör vara begränsad samt, mot bakgrund av syftet med åtgärden, får anses godtagbar.

9.5.7 Konsekvenser för enskilda

Köpare av tjänster som omfattas av skattereduktion för hushållsarbete eller installation av grön teknik, dvs. fysiska personer, kan beröras av förslaget på så sätt att de uppgifter som har lämnats i eller i samband med den begäran om utbetalning som avser det aktuella arbetet kan komma att kontrolleras genom avstämning mot uppgifter som finns hos tredjeman. Det kan exempelvis röra sig om att kontouppgifter för köparen genom ett föreläggande begärs in från en bank i syfte att kontrollera att betalning skett i enlighet med begäran.

Systemen med skattereduktion för hushållsarbete och installation av grön teknik innebär att staten, genom en skattelättnad, står för en del av köparens kostnader för den aktuella tjänsten. Skattereduktionen är på så sätt jämförbar med andra bidrag eller ersättningar som det allmänna administrerar. Mot denna bakgrund är det enligt utredningen rimligt att den som är mottagare av förmånen, i detta fall köparen av den skattereduktionsgrundande tjänsten, också kan bli föremål för viss kontroll på samma sätt som när det gäller andra bidrag eller ersättningar från det allmänna. Detta särskilt mot bakgrund av den problematik som utredningen har beskrivit gällande brottslighet hänförlig till regleringen om skattereduktion i den meningen att utförare begär utbetalning och köpare yrkar skattereduktion trots att rätt till skattereduktion saknas.

Att enskilda påverkas på det beskrivna sättet är enligt utredningen alltså godtagbart med beaktande av förslaget syfte, dvs. att motverka att utbetalningar görs och skattereduktion medges på felaktiga grunder.

9.5.8 Konsekvenser för det brottsförebyggande arbetet och brottsligheten

Genom att Skatteverket kan få tillgång till mer underlag för att bedöma om uppgifter till grund för en begäran om utbetalning är korrekta, kan bl.a. fler företag som medvetet missbrukar systemet upptäckas, vilket i sin tur kan antas leda till en ökad upptäckt av misstänkta bedrägeribrott. Den ökade risken för upptäckt kan också bidra till att öka incitamenten för utförare och köpare att följa regelverken.

9.5.9 Konsekvenser för brottsbekämpande och rättsvårdande myndigheter samt domstolar

Utredningens förslag bedöms medföra att Skatteverket upptäcker fler misstänkta bedrägeribrott som är hänförliga till regelverken för skattereduktion för hushållsarbete och installation av grön teknik. Polismyndigheten, Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten liksom de allmänna domstolarna påverkas därmed av förslaget. Som beskrivits ovan kan de förstärkta kontrollmöjligheterna dock på

längre sikt förväntas få en viss förebyggande effekt. Utredningen bedömer att eventuella ökade kostnader för aktuella myndigheter och domstolarna till följd av förslaget bör kunna hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

9.5.10 Övriga konsekvenser

Förslaget bedöms, utöver de konsekvenser som behandlats ovan, inte ha några sådana effekter som anges i 15 § kommittéförordningen. Förslaget bedöms alltså inte ha betydelse för den kommunala självstyrelsen, för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet, för jämställdheten mellan kvinnor och män eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen. Förslaget bedöms inte heller ha någon påverkan på de åtaganden som följer av Sveriges medlemskap i EU.

DEL 2

Personalliggare

10 Aktuella bestämmelser

Förfarandet vid uttag av skatter och avgifter regleras i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. I 39 kap. SFL finns bl.a. bestämmelser om skyldighet för vissa näringsidkare att föra personalliggare. Syftet med krav på personalliggare är att minska skattefusk och skatteundandragande och att främja en sund konkurrens.

Skyldighet att föra personalliggare gäller sedan den 1 januari 2007 för näringsidkare inom restaurang- och frisörbranscherna. Den 1 april 2013 infördes en sådan skyldighet även för näringsidkare inom tvätteribranschen och den 1 januari 2016 för byggbranschen. Systemet utvidgades ytterligare den 1 juli 2018 då skyldighet att föra personalliggare infördes för fordonsserviceverksamhet, livsmedels- och tobaksgrossistverksamhet samt annan kropps- och skönhetsvårdsverksamhet än sådan frisörverksamhet som sedan tidigare omfattades av systemet.

Skatteverket har möjlighet att göra oannonserade kontrollbesök för att kontrollera personalliggaren. Om skyldigheten inte fullgörs enligt gällande bestämmelser tas en kontrollavgift ut.

10.1 Vem ska föra personalliggare?

10.1.1 Andra verksamheter än byggverksamhet

Personalliggare ska föras av den som bedriver restaurangverksamhet, fordonsserviceverksamhet, livsmedels- och tobaksgrossistverksamhet, kropps- och skönhetsvårdsverksamhet eller tvätteriverksamhet (39 kap. 11 § första stycket SFL). Definitioner av de olika typerna av verksamheter finns i 39 kap. 2 § SFL. Av bestämmelsens andra stycke följer även att näringsverksamhet som huvudsakligen avser annan verksamhet än restaurangverksamhet, fordonsserviceverksamhet, livsmedels- och tobaksgrossistverksamhet, kropps- och skönhetsvårds-

verksamhet eller tvätteriverksamhet inte ska anses som sådan verksamhet. Med huvudsaklig del förstås cirka 75 procent eller mer av verksamheten.¹ En näringsverksamhet som består t.ex. av konstgalleri med kafé omfattas alltså endast om mer än 25 procent av verksamheten avser kaféverksamhet.

Skyldigheten att föra personalliggare gäller inte för enskild näringsverksamhet där bara näringsidkaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma, eller fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag där bara företagsledaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma (39 kap. 11 § andra stycket SFL).

10.1.2 Byggverksamhet

Reglerna om personalliggare för byggverksamhet skiljer sig delvis från reglerna om personalliggare för övriga verksamheter, vilket bl.a. beror på att byggverksamhet inte bedrivs i det som enligt vanligt språkbruk kan betecknas som en lokal. Över huvud taget utförs sådan verksamhet på vitt skilda typer av platser.²

Byggverksamhet definieras i 39 kap. 2 § SFL som näringsverksamhet som avser om-, till- och nybyggnadsarbeten, reparations- och underhållsarbeten, rivning av byggnadsverk samt annan näringsverksamhet som bedrivs som stöd för sådan verksamhet och som inte omfattas av skyldighet att föra personalliggare enligt 39 kap. 11 § SFL (se avsnittet ovan).

När det gäller byggverksamhet är en byggherre skyldig att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på byggarbetsplatsen (39 kap. 11 b § första stycket SFL). Med byggherre avses den som för egen räkning utför eller låter utföra projekterings-, byggnads-, rivnings- eller markarbeten.³ Med byggarbetsplats avses en plats där byggverksamhet bedrivs (39 kap. 2 § SFL).

Den som bedriver byggverksamhet på en byggarbetsplats ska föra en elektronisk personalliggare, om byggherren har tillhandahållit utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på byggarbetsplatsen (39 kap. 11 a § SFL).

¹ Jfr bl.a. prop. 1999/2000:2, *Inkomstskattelagen*, del 1 s. 504 f. och prop. 2005/06:169, *Effektiva skattekontroll m.m.*, s. 125.

² Jfr prop. 2014/15:6, *Minskat svartarbete i byggbranschen*, s. 39.

³ Definition i 1 kap. 4 § plan- och bygglagen (2010:900), jfr prop. 2014/15:6 s. 42.

För byggverksamhet finns inte motsvarande undantag för enskild näringsverksamhet, fåmansföretag och fåmanshandelsbolag som det som gäller för övriga verksamheter som omfattas av krav på personalliggare. Ett sådant undantag bedömdes i förarbetena⁴ medföra att en stor andel av företagen i byggbranschen inte skulle omfattas av kontrollsystemet. Vidare skulle det innebära att det på en och samma byggarbetsplats finns både näringsidkare som omfattas och näringsidkare som är undantagna, vilket framstod som en olämplig ordning och även kunna leda till tillämpningsproblem vid Skatteverkets kontrollbesök.

Den som har en skyldighet att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på byggarbetsplatsen 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).

Skyldigheten att tillhandahålla utrustning gäller dock inte för en byggherre förrän den sammanlagda kostnaden för byggverksamheten på byggarbetsplatsen kan antas uppgå till mer än fyra prisbasbelopp. Skyldigheten gäller heller inte för en byggherre som är en fysisk person som inte i näringsverksamhet utför eller låter utföra projekterings-, byggnads-, rivnings- eller markarbeten (39 kap. 11 b § andra stycket SFL).

Det som sägs om en byggherre ska i stället gälla en näringsidkare som har fått i uppdrag att självständigt ansvara för arbetets utförande, om byggherren och näringsidkaren skriftligen har avtalat att byggherrens samtliga skyldigheter i fråga om personalliggare ska fullgöras av näringsidkaren vid utförandet av uppdraget (39 kap. 11 c § SFL).

10.2 Vad ska personalliggaren innehålla?

Bestämmelser om vilka uppgifter som ska dokumenteras i personalliggaren finns i 39 kap. 11 § tredje stycket SFL för den som bedriver restaurangverksamhet, fordonsserviceverksamhet, livsmedels- och tobaksgrossistverksamhet, kropps- och skönhetsvårdsverksamhet eller tvätteriverksamhet och i 39 kap. 11 a § första stycket SFL för

⁴ Se prop. 2014/15:6 s. 59.

den som bedriver byggverksamhet på en byggarbetsplats där byggherren har tillhandahållit utrustning för att föra en elektronisk personalliggare.

Enligt 39 kap. 11 § tredje stycket SFL ska nödvändiga identifikationsuppgifter för näringsidkaren dokumenteras. Vidare ska nödvändiga identifikationsuppgifter löpande dokumenteras för de personer som är verksamma i en sådan verksamhet eller i en annan verksamhet som näringsidkaren bedriver i samma verksamhetslokal.

Enligt 39 kap. 11 a § första stycket SFL ska nödvändiga identifikationsuppgifter för näringsidkaren dokumenteras. Vidare ska nödvändiga identifikationsuppgifter löpande dokumenteras för de personer som är verksamma i näringsverksamheten. Enligt andra stycket ska personer som under kortare tid bara lastar eller lossar material, varor eller hjälpmedel inte dokumenteras i personalliggaren.

Dokumentationsskyldigheten i personalliggaren omfattar samtliga verksamma. Något krav på att personen ska vara anställd eller ens uppbära ersättning finns inte uppställt.⁵

I skatteförfarandeförordningen (2011:1261), förkortad SFF, finns mer utförliga bestämmelser om de uppgifter som ska dokumenteras i en personalliggare. Enligt 9 kap. 5 § SFF ska det finnas uppgifter om näringsidkarens namn och personnummer, samordningsnummer, organisationsnummer eller motsvarande utländska nummer. Det ska också finnas sådana uppgifter om personer som är verksamma i näringsverksamheten och uppgift om tidpunkten då respektive persons arbetspass påbörjas och avslutas. Uppgifterna om de personer som är verksamma ska avse varje verksamhetsdag och ska 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.

Skatteverket har meddelat föreskrifter om hur en personalliggare ska var utformad och om hur den ska föras (SKVFS 2015:6)⁶.

⁵ Se prop. 2005/06:169 s. 126.

⁶ Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2015:6) om personalliggare, ändrade genom SKVFS 2018:6.

10.3 Var ska personalliggaren finnas tillgänglig?

10.3.1 Andra verksamheter än byggverksamhet

Personalliggaren ska finnas tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen (39 kap. 12 § första stycket SFL). Med verksamhetslokal avses enligt 3 kap. 18 § SFL utrymmen som huvudsakligen används i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som bedrivs av annan juridisk person än dödsbo. Med verksamhetslokal avses även markområden, transportmedel, förvaringsplatser och andra utrymmen som disponeras eller kan antas disponeras i verksamheten.

10.3.2 Byggverksamhet

Byggherren ska hålla personalliggaren tillgänglig för Skatteverket på byggarbetsplatsen. Den som bedriver byggverksamhet ska hålla sin personalliggare tillgänglig för Skatteverket och byggherren på byggarbetsplatsen (39 kap. 12 § andra stycket SFL).

10.4 Kontrollbesök

Skatteverket får besluta om kontrollbesök för att kontrollera att den som är eller kan antas vara skyldig att föra personalliggare eller tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras fullgör sina eventuella skyldigheter (42 kap. 8 § första stycket SFL). Kontrollbesök får bara genomföras i verksamhetslokaler eller på byggarbetsplatser. Kontrollbesök på en byggarbetsplats får dock 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).

Kontrollbesök får enbart beslutas för att kontrollera att skyldigheten att dokumentera identifikationsuppgifter i en personalliggare, dvs. dokumentationsskyldigheten, efterlevs. Syftet med kontrollen ska alltså vara att kontrollera att det finns en personalliggare tillgänglig i verksamhetslokalen som uppfyller föreskrivna krav. I det ligger att Skatteverket ska kontrollera att de personer som vid kontrollbesöket är verksamma också är antecknade i personalliggaren. Det

handlar alltså om att få en omedelbar bild av om dokumentations-skyldigheten följs.

Skatteverket får vid kontrollbesök begära att en person som utför eller kan antas utföra arbetsuppgifter i verksamheten styrker sin identitet. Vid kontrollbesök på en byggarbetsplats får Skatteverket även fråga en sådan person för vilken näringsidkares räkning han eller hon utför arbetsuppgifter. De uppgifter som lämnas får stämmas av mot personalliggaren (42 kap. 8 a § SFL).

Den utökade möjligheten att ställa frågor till en person som utför eller kan antas utföra arbetsuppgifter på en byggarbetsplats är en följd av att det ofta är flera olika näringsidkare som bedriver verksamhet på en byggarbetsplats. Att kunna fråga för vilken näringsidkares räkning personen har utfört arbetsuppgifter är därför nödvändigt för att Skatteverket ska kunna kontrollera att näringsidkaren i fråga har fullgjort sin dokumentationsskyldighet.

Den som enligt ett beslut om kontrollbesök ska kontrolleras behöver inte underrättas om beslutet före kontrollbesöket, då en underrättelse i förväg i många fall skulle förta effekten av kontrollen.⁷ Underrättelse om beslutet ska dock lämnas så snart det kan ske utan att kontrollen förlorar sin betydelse (42 kap. 10 § SFL).

Ett kontrollbesök ska genomföras på ett sådant sätt att verksamheten inte hindras i onödan (42 kap. 11 § SFL).

10.5 Kontrollavgift

Kontrollavgift ska tas ut om Skatteverket vid kontrollbesök finner att den som är skyldig att dokumentera identifikationsuppgifter i en personalliggare eller tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras inte fullgör sin skyldighet. Detsamma gäller om personalliggaren inte hålls tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen eller på byggarbetsplatsen. Vidare ska kontrollavgift tas ut om uppgift om när byggverksamheten ska påbörjas och var den ska bedrivs inte lämnats (50 kap. 3 § SFL).

Exempel på när avgift ska tas ut är att det inte finns några personer antecknade i personalliggaren eller att de personer som anges där är så bristfälligt antecknade att det inte går att kontrollera vilka de är. Vid bedömningen av om skyldigheten att föra personalliggare

⁷ Jfr prop. 2010/11:165, *Skatteförfarandet*, s. 877 f.

är fullgjord är det avgörande 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. 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 där- emot givetvis kontrollera de aktuella uppgifterna och om dessa är så ofullständiga eller felaktiga att skyldigheten att föra personalliggare inte kan anses fullgjord ska en kontrollavgift tas ut.⁸

Om skyldigheten inte har fullgjorts eller personalliggaren inte har hållits tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen eller på bygg- arbetsplatsen, är kontrollavgiften 12 500 kronor för varje kontroll- tillfälle och 2 500 kronor för varje person som vid kontrollen är verk- sam och inte är dokumenterad i en tillgänglig personalliggare. Har Skatteverket tidigare tagit ut en kontrollavgift och en ny kontroll- avgift ska tas ut för en överträdelse som har inträffat inom ett år från den dag då beslutet om kontrollavgift meddelades, ska avgiften i stället vara 25 000 kronor. Om uppgift inte har lämnats till Skatte- verket om när byggarbetsplatsen ska påbörjas och var den ska be- drivas, är kontrollavgiften 25 000 kronor (50 kap. 4 § SFL).

Kontrollavgift får inte tas ut för en överträdelse som omfattas av ett vitesföreläggande (50 kap. 5 § SFL). Härigenom förhindras att den enskilde drabbas av dubbla sanktioner.⁹

Om en kontrollavgift har beslutats, ska den som beslutet gäller avhjälpa bristen inom skälig tid. Under denna tid får en ny kontrollavgift inte tas ut för samma brist (50 kap. 6 § SFL). Hur lång tid som ska anses skälig beror på vilka åtgärder som ska vidtas. En personalliggare kan beställas från Skatteverket. Skälig tid att skaffa en personalliggare bör därför bedömas utifrån den tid det tar för Skatteverket att leverera en sådan. Kravet att göra korrekta och full- ständiga anteckningar för den som har en personalliggare och att hålla denna tillgänglig kan i princip omgående uppfyllas. Om bristen som har föranlett en kontrollavgift är att uppgifter inte har bevarats behövs inte heller någon längre tid för att vidta rättelse. Det handlar

⁸ Se prop. 2010/11:165 s. 959.

⁹ Se prop. 2010/11:165 s. 961.

ju om att för framtiden följa kravet på bevarande och inte att rekonstruera tidigare uppgifter.¹⁰

Skatteverket ska besluta om hel eller delvis befrielse från kontrollavgiften om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Vid bedömningen ska det särskilt beaktas bl.a. om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten (51 kap. 1 § SFL).

10.6 Föreläggande och vite

Skatteverket får förelägga den som bedriver restaurangverksamhet, fordonsserviceverksamhet, livsmedels- och tobaksgrossistverksamhet, kropps- och skönhetsvårdsverksamhet eller tvätteriverksamhet att fullgöra sina skyldigheter. Detsamma gäller byggherren och den som bedriver byggverksamhet (39 kap. 17 § SFL).

Föreläggandet får förenas med vite om det finns anledning att anta att föreläggandet annars inte följs (44 kap. 2 § SFL). Ett föreläggande får inte förenas med vite om det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformavgift, rapportavgift eller kontrollavgift, och föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen. Om den som ska föreläggas är en juridisk person, gäller detta även ställföreträdare för den juridiska personen (44 kap. 3 § SFL).

Syftet med föreläggandet ska vara att förmå näringsidkaren att i fortsättningen fullgöra sina skyldigheter. Den som t.ex. inte har en personalliggare ska förmås att skaffa en sådan. Om bristen är att alla 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 i verksamhetslokalen. Förelägganden får däremot inte avse att i efterhand föra personalliggare.¹¹

¹⁰ Se prop. 2010/11:165 s. 961 f.

¹¹ Se prop. 2010/11:165 s. 865.

11 Utgångspunkter för åtgärder

11.1 Syftet med personalliggare

11.1.1 Personalliggare infördes för att motverka svartarbete

Fusk genom svart arbetskraft förekommer i flera branscher. Det svarta arbetet medför såväl svarta löner till personal som svarta inkomster till näringsidkaren eller ägaren själv. Genom svartarbete undandras skatteintäkter. Vidare skaffar sig företagare som använder svartarbete konkurrensfördelar framför företag som inte gör det. De företag som använder svartarbete kan sätta lägre priser än de annars skulle kunna göra. Andra företag kan inte hålla väsentligt högre priser om de ska kunna behålla sina kunder. Svartarbete hos vissa företag kan ”smitta av sig” på andra företag som, för att kunna konkurrera, också börjar använda svartarbete. Ju fler företag som använder sig av svartarbete desto svårare blir det för företag som vill göra rätt för sig och desto större blir risken för att den viljan urholkas. För arbetstagarnas del kan svartarbete leda till sämre arbetsförhållanden, hälsorisker, sämre utvecklingsmöjligheter och ett otillräckligt socialt skydd.¹ Hos företag som använder sig av svartarbete förekommer det ofta även andra former av arbetslivskriminalitet och fusk, exempelvis i form av oredovisade intäkter eller att utländsk arbetskraft saknar arbetstillstånd.² Om Skatteverket upptäcker att det förekommer svartarbete kan det alltså vara en indikation på att det också förekommer andra typer av fusk i verksamheten.

Personalliggare infördes i syfte att vara ett resurssnålt kontrollinstrument för att kunna bekämpa förekomsten av svartarbete och skapa sundare konkurrensförhållanden. Innan personalliggare infördes saknades ett verktyg för att undersöka antalet verksamma i en

¹ Prop. 2017/18:82, *Personalliggare i fler verksamheter*, s. 20 f.

² Jfr Skatteverkets promemoria den 26 oktober 2015, *Svartarbete och social dumpning – Förslag på personalliggare i ytterligare verksamheter*, bilaga till dnr 1 31 575009-15/113, s. 16 f.

verksamhet vid olika tidpunkter under året.³ En dokumentation av arbetskraften bedömdes vara ett sätt att komma åt problemet och kunna kontrollera redovisade inkomster, skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Det skulle vara ett verktyg vid sidan av andra för att motverka svartarbete.⁴

I förarbetena⁵ till bestämmelserna om personalliggare uttalades att kontrollen av personalliggare förutsätter att den kan äga rum ute på fältet, dvs. på arbetsplatserna. Ytterligare en förutsättning var att kontrollen kan ske utan att den kontrollerade först underrättas då underrättelser i förväg med all säkerhet skulle leda till att ingen svart arbetskraft befann sig i lokalen vid kontroll. Eftersom många arbetsplatser behövde kontrolleras varje år fick den inte heller vara resurskrävande. Det ansågs också vara av betydelse att kontrollen kunde ske förhållandevis ofta eftersom 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.⁶

11.1.2 Förutsättningar för att personalliggare ska vara ett ändamålsenligt verktyg

För att personalliggare ska få effekt krävs det att Skatteverket i kontrollen har nytta av att veta vilka personer som deltar i verksamheten vid en viss tidpunkt. I verksamheter där det finns helt svarta anställningar är personalliggare ett mycket värdefullt verktyg. I verksamheter där svartarbete sker vid sidan av det vita arbetet är det svårare att motverka svartarbete med personalliggare. Detta eftersom informationen om vilka som vid en viss tidpunkt är verksamma inte lika tydligt påvisar eventuellt svartarbete. Om de anställda har fast eller reglerad arbetstid kan personalliggaren dock stämmas av mot lönelistor. Skatteverket kan även göra en rimlighetsbedömning där arbetad tid enligt personalliggaren jämförs med redovisad lön. Detta är dock betydligt svårare i verksamheter med oreglerad arbetstid, flexitid eller förtroendearbetstid. Det behövs därmed en korrelation mellan tiden personalen befinner sig i verksamhetslokalen eller på arbetsplatsen

³ Ds 2005:28, *Skattefusk, effektivitet och rättvisa – utökad skattekontroll i vissa branscher och diskussioner kring schabloniserade inslag i beskattningen*, s. 294.

⁴ Prop. 2012/13:34, *Personalliggare för tvätteribranschen*, s. 22 och 30.

⁵ Ds 2005:28 s. 314.

⁶ Prop. 2005/06:169, *Effektivare skattekontroll m.m.*, s. 34.

och lönen för att personalliggare ska vara ett effektivt verktyg. Personalliggare fungerar bäst i personalintensiva verksamheter, där vissa har helt svart anställning eller får en väldigt låg vit lön i kombination med svart lön.⁷

Gemensamt för branscherna där personalliggare införts är att de haft kända problem med svartarbete. Inledningsvis infördes personalliggare i s.k. kontantbranscher, dvs. branscher där näringsidkare säljer varor eller tjänster till allmänheten mot kontant betalning. Senare kom även byggbranschen att omfattas. Ofta har branschorganisationerna själva påtalat problem med svartarbete och efterfrågat ökad kontroll, men även vidtagit egna åtgärder. Exempel på detta är tvätteribranschen, som har omfattats av regelverket sedan 2013. Sveriges Tvätteriförbund hade påtalat problem med svartarbete i branschen och uttryckt önskemål om att personalliggare skulle införas. Förbundets medlemmar hade på frivillig basis infört personalliggare redan 2009. Även byggbranschen efterfrågade åtgärder och införde på egen hand ID06, som är ett system för att identifiera personer på arbetsplatsen och koppla varje person till en arbetsgivare. Bestämmelser om personalliggare för byggbranschen infördes 2016.

Utöver svartarbete har även praktiska skäl såväl som neutralitetsskäl anförts som grund för att vissa branscher bör ingå i systemet. Frisörverksamhet var en av de första verksamheterna att omfattas av bestämmelserna om personalliggare. Att frisörverksamhet redan omfattades motiverade 2018 att systemet utvidgades till att gälla även annan kropps- och skönhetsvårdsverksamhet. När enbart frisörverksamhet omfattades innebar det att det ställdes olika krav på näringsidkare inom kropps- och skönhetsvårdsverksamhet. Praktiska skäl och neutralitetsskäl har dock inte ensamt motiverat att personalliggare införs. Gällande kropps- och skönhetsvårdsverksamhet hade Skatteverket identifierat problem med svartarbete i fler branscher än frisörbranschen, varför huvudsyftet med att införa personalliggare i fler verksamheter alltjämt var att motverka svartarbete.

Ett införande av personalliggare i detaljhandeln undersöktes i samband med att Skatteverket 2015 utredde möjligheten att införa personalliggare i fler branscher.⁸ Skatteverket uttalade bl.a. att detalj- och partihandeln är en mycket stor bransch och att alla delar inte har samma problem med svartarbete. Det finns alltså en risk att sköt-

⁷ Skatteverkets promemoria *Svartarbete och social dumpning* s. 26.

⁸ Skatteverkets promemoria *Svartarbete och social dumpning*.

samma företag åläggs en onödig administrativ börda, varför det bedömdes lämpligare att endast införa personalliggare i de delar av handelssektorn där problemen med svartarbete var störst. Det var då även lättare att uppnå legitimitet för reglerna. Den del av sektorn där det förekom mest skattefusk var partihandeln med livsmedel där svartarbete enligt flera kartläggningar var ett stort problem.⁹ Personalliggare för livsmedels- och tobaksgrossistverksamhet infördes 2018.

I vissa fall kan kontroll av arbetskraften ske på andra sätt. Om dessa är mer effektiva är detta en omständighet som talar emot att införa krav på personalliggare. Exempelvis kan typen av verksamhet medföra att personalliggaren inte är effektiv som kontrollåtgärd, men det kan också finnas andra kontrollåtgärder med samma syfte. Ett sådant exempel är taxinäringen, vilken omfattades av det ursprungliga förslaget om personalliggare. Regeringen ansåg dock att en skyldighet att föra personalliggare inte skulle införas eftersom det bl.a. redan fanns en skyldighet att registrera olika uppgifter i en taxameter, bl.a. taxiförarens förarkod, datum och tidpunkt då körpasset startades och avslutades. Det rörde sig med andra ord om sådana uppgifter som föreslogs tas in i personalliggaren. Det ansågs därför inte nödvändigt att ha en separat personalliggare i taxirörelse.¹⁰

11.1.3 Personalliggarens framtida syfte och behovet av kontrollbesök

Utredningens bedömning: Personalliggare ska inte införas i något annat primärt syfte än för att motverka svartarbete. En förutsättning för att personalliggare ska motverka svartarbete är att Skatteverket kan genomföra kontrollbesök.

Personalliggare ska ha till syfte att motverka svartarbete

Regelverket avseende personalliggare är utformat som en dokumentationsskyldighet. Vid ett kontrollbesök kontrollerar Skatteverket om skyldigheten följs. Personalliggaren och systemet med kontrollbesök är konstruerat för att upptäcka och därigenom motverka

⁹ Skatteverkets promemoria *Svartarbete och social dumpning* s. 30.

¹⁰ Prop. 2005/06:169 s. 39.

skatteundandragande i form av just svartarbete. Personalliggaren innehåller som nämnts uppgifter om vilka personer som är verksamma i den aktuella verksamhetslokalen eller på byggarbetsplatsen och i vilken omfattning. Den ger inte information om någon annan del av verksamheten. Beaktat personalliggarens utformning och funktion anser utredningen att den inte är lämpad att använda för att primärt identifiera andra typer av fusk än svartarbete.

Skyldigheten att föra personalliggare innebär en administrativ börda för näringsidkare och är förenad med kostnader. För regelverkets legitimitet är det därför av betydelse att personalliggare införs där den gör mest nytta, dvs. i branscher där det finns problem med svartarbete och där personalliggare är ett relevant verktyg för att motarbeta detta.

Förutom att utgöra underlag för kontroller av dokumentationsskyldigheten vid kontrollbesök kan Skatteverket använda uppgifterna i en personalliggare som underlag vid skattekontroller, t.ex. vid revision hos ett företag. Syftet är då, till skillnad från vid kontrollbesök, inte att undersöka om dokumentationsskyldigheten följs, utan kontroll av att näringsidkaren har redovisat korrekta skatter och avgifter till Skatteverket. Uppgifterna i personalliggaren kan då exempelvis jämföras med uppgifter i arbetsgivardeklarationer.

Det kan finnas områden där uppgifterna i personalliggaren kan användas på fler sätt än i dag. Kontrollbesöken skulle också kunna utföras i fler syften än att endast kontrollera dokumentationsskyldigheten. Exempelvis skulle Skatteverket kunna få möjlighet att i samband med kontrollbesök granska historiska uppgifter i personalliggaren för att stämma av dessa mot andra uppgifter som lämnats av näringsidkaren (jämför avsnitt 15.3). Uppgifterna i personalliggaren kan dessutom vara till nytta i andra myndigheters verksamhet, exempelvis om Migrationsverket, Försäkringskassan eller Polismyndigheten inom ramen för sitt arbete vill undersöka vilka personer som är verksamma på en viss arbetsplats.

Den nytta som personalliggaren har vid andra typer av kontroller än skattekontroller i syfte att upptäcka och motverka svartarbete och skatteundandragande är enligt utredningen dock inte tillräcklig för att ensam motivera att en verksamhet ska omfattas av krav på personalliggare. Utredningen anser sammanfattningsvis att det inte är lämpligt att införa personalliggare i branscher eller verksamheter i något annat primärt syfte än att motverka svartarbete.

För att syftet ska uppnås måste Skatteverket kunna genomföra kontrollbesök

Generellt leder kontroll till att det finns en risk för att bli upptäckt, vilket avskräcker de aktörer som har en benägenhet att bryta mot reglerna. Förekomsten av kontroll stärker också gruppsolidariteten eftersom vi betalar skatt om vi tror att de flesta andra också gör det.¹¹

Att dokumentationsskyldigheten kan kontrolleras genom kontrollbesök är enligt utredningen en grundläggande förutsättning för regelverkets legitimitet. Enligt utredningen är möjligheten att kunna genomföra oannonserade fysiska kontrollbesök i en verksamhet en nödvändig förutsättning för att personalliggare ska vara en relevant åtgärd i en viss bransch eller verksamhet. Vid en oannonserad fysisk kontroll får Skatteverket en bild av hur dokumentationsskyldigheten följs vid ett givet tillfälle och möjligheten till manipulation av personalliggaren är där och då liten. Vidare har Skatteverket möjlighet att fråga efter identiteten hos dem som är verksamma vid kontrolltillfället och därigenom stämma av uppgifterna i personalliggaren. Utifrån personalliggarens funktion anser utredningen att ett fysiskt kontrollbesök inte heller kan ersättas av annan typ av kontroll av personalliggare. Detta på grund av att det då saknas möjlighet till en direkt avstämning av uppgifterna i personalliggaren mot den verkliga personalen vilket innebär att risken för manipulation av personalliggaren ökar.

Om verksamheter åläggs en skyldighet att föra personalliggare utan att Skatteverket kan genomföra kontrollbesök kan uppgifternas riktighet inte kontrolleras och uppgifterna skulle ha ett begränsat värde vid en skattekontroll. Personalliggaren skulle därmed inte vara ett effektivt verktyg för att motverka svartarbete, vilket utredningen ovan bedömt fortsatt bör vara det huvudsakliga syftet med personalliggaren. En förutsättning och utgångspunkt för att regelverket för personalliggare ska fungera på ett effektivt sätt är därför att Skatteverket kan genomföra oannonserade fysiska kontrollbesök i verksamheter som är eller kan antas vara skyldiga att föra personalliggare.

¹¹ Ds 2005:28 s. 314.

11.2 Behovet av ett effektivt regelverk

11.2.1 Tidigare utvärderingar av regelverket för personalliggare

Promemoria från Finansdepartementet

En särskild utredare fick i november 2008 i uppdrag att bl.a. utvärdera systemet med personalliggare. Vid denna tidpunkt gällde skyldighet att föra personalliggare för näringsidkare inom restaurang- och frisörbranscherna. Uppdraget redovisades i promemorian *Närvaroliggare och kontrollbesök – En utvärdering och förslag till utvidgning*.¹²

Utredningen kom fram till att systemet med personalliggare hade haft positiva effekter. Effekterna hade delvis skiljt sig för de två berörda branscherna. Utredningen bedömde att personalliggarna hade haft en betydande effekt på löneredovisningen i restaurangbranschen och att effekten hade ökat successivt under de första två åren efter införandet. Utvärderingen visade att lönerna i restaurangbranschen ökade under 2007 i intervallet 0,7–1,2 miljarder kronor, motsvarande 3 000–5 000 årsarbetskrafter. Effekten hade ökat ytterligare under 2008. Tillsammans med effekten för 2007 var ökningen i intervallet 1,0–1,5 miljarder kronor, motsvarande 4 000–6 000 årsarbetskrafter.

Personalliggarna bedömdes ha haft en viss effekt på löneredovisningen även i frisörbranschen direkt efter bestämmelsernas införande, men effekten hade avtagit över tid. Under 2008 gav beräkningarna för frisörbranschen ett så osäkert resultat att det inte gick att fastställa någon effekt.

Utredningen lät även genomföra en intervjuundersökning beträffande restauranger och frisörer. Undersökningen utvisade att en majoritet av restaurang- och frisörföretagen gav personalliggaren ett gott betyg. De ansåg att personalliggarna hade lett till minskat svartarbete och en sundare konkurrens. De allra flesta företagen ansåg att det var enkelt och gick snabbt att fylla i personalliggarna. Av intervjuerna framkom att systemet inte upplevdes som tids- eller kostnadskrävande.

Utredningens slutsats var att det fanns skäl att fortsätta med systemet med personalliggare och även för att utvidga det till att omfatta bygg- och tvätteribranschen.

¹² Ds 2009:43, *Närvaroliggare och kontrollbesök – En utvärdering och förslag till utvidgning*.

Utvärdering av Skatteutskottet

Skatteutskottet beslutade i december 2017 att genomföra en utvärdering av systemet med personalliggare. Utvärderingen syftade till att undersöka och analysera hur systemet med personalliggare fungerade i restaurang-, frisör-, tvätter- och byggbranscherna för berörda aktörer.

Resultaten av utvärderingen redovisades i april 2019 i rapporten *En utvärdering av personalliggarsystemet*.¹³ Av rapporten framgår bl.a. följande.

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 att 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 att det inte 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 anser att systemet borde avskaffas.

Arbetsstagarorganisationerna inom kontanthandeln har generellt en relativt positiv bild av systemet. Arbetsstagarorganisationerna 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 skatteutskottets enkät 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

¹³ Skatteutskottet, *En utvärdering av personalliggarsystemet*, 2018/19:RFR4.

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.

En del av förklaringen till att synen på systemet är så olika kan vara att förhållandena skiljer sig åt mellan branscherna och att dessa skillnader påverkar förutsättningarna för att systemet ska fungera. Vidare har förutsättningarna 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.

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 kontantbranscher.

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.

Skatteverket har begränsade befogenheter vid ett kontrollbesök och utnyttjar inte möjligheten att genomföra begränsade revisioner 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 kontroll av personalliggare och skattekontroll.

Handelns forskningsinstituts rapport

2017 publicerade Handelns forskningsinstitut (HUI), på uppdrag av Svenskt Näringsliv, rapporten *Personalliggares effekter på lönerapportering i restaurang- och frisörbranscherna*.¹⁴ Författarna av rapporten ansåg att den tidigare utvärderingen hade ett flertal brister som innebär att deras effektskattningar var förknippade med stor osäkerhet. I syfte att undersöka hur kravet på personalliggare påverkar företagens inrapporterade lönesummor genomfördes en kontrafaktisk effektutvärdering, vilket bl.a. innebar att löneutvecklingen jämfördes med ett antal kontrollbranscher som haft liknande utveckling av de inrapporterade lönesummorna som restaurang- och frisörbranschen under åren före reformen. Författarna ansåg inte att det fanns någon statistiskt säkerställd effekt av personalliggarna på lönerapporteringen under de två första åren efter att de infördes. Slutsatsen var att kravet på personalliggare inte kan motivera de kostnader som var förknippade med införandet av systemet.

Skatteverkets rapport *Hur påverkas restaurang- och byggbranschen av personalliggare?*

I rapporten¹⁵ studerades hur införandet av personalliggare i restaurang- och byggbranschen påverkat antalet anställda, löneredovisningen och de anställdas sammansättning.

För restaurangbranschen visade skattningarna att lagstiftningen hade lett till en ökning av antalet anställda. Resultatet bedömdes vara robust för olika metodval, inte drivas av unga anställda och därmed inte av sänkta arbetsgivaravgifter för unga, och ligga i linje med tidigare studier. Det fanns generellt ingen effekt på lönesumman förutom i en modellspecifikation där den skattade effekten är positiv men mindre i storlek än effekten på antalet anställda. Detta innebär att lönesumman per anställd minskat till följd av reformen, vilket sannolikt beror på ändrad sammansättning av anställda. Införandet av personalliggare i restaurangbranschen bedömdes vidare ha omvandlat en del svarta arbeten till vita, och att de som tidigare utförde svarta arbeten i högre grad var personer med låg utbildning och födda utanför Europa.

¹⁴ Handelns forskningsinstituts rapport, *Personalliggares effekter på lönerapporteringen i restaurang- och frisörbranschen*, 2017.

¹⁵ Skatteverkets rapport den 11 december 2019, *Hur påverkas restaurang- och byggbranschen av personalliggare?*

För byggbranschen bedömdes reformen sakna effekt på bransch-nivå.

När effekten av kontrollbesök på de besökta företagens rapporterade lönesumma studerades var resultaten för bygg- och restaurangbranschen lika. Det syntes en ökning i lönesumman i samband med besöket och under de efterföljande månaderna. Skattningarna bland samtliga besökta företag i respektive bransch tydde på en effekt av besöket på kort sikt men det finns ingen långsiktig effekt. Om effekten skattades separat för små företag fanns, förutom effekten vid besökstillfället, även en långsiktig ökning av lönesumman i både restaurang- och byggbranschen.

11.2.2 Statistik avseende kontrollbesök och kontrollavgifter

Tabell 11.1 Antal kontrollbesök och ärenden åren 2016–2023

År	Byggbranschen – antal kontrollbesök	Byggbranschen – antal ärenden*	Övriga branscher**	Totalt antal kontrollbesök
2016	4 864	12 228	6 322	11 186
2017	4 039	10 598	6 057	10 096
2018	6 250	15 411	7 714	13 964
2019	3 587	8 529	7 303	10 890
2020	1 057	3 040	2 912	3 969
2021	611	2 064	1 869	2 480
2022	824	2 883	2 287	3 111
2023	973	3 725	2 476	3 449

Källa: Utredningens sammanställning baserad på statistik från Skatteverket.

* Ett kontrollbesök inom byggbranschen kan rendera i mer än ett ärende då det kan finnas fler än en näringsidkare med verksam personal på byggarbetsplatsen.

** Antalet ärenden är detsamma som antalet kontrollbesök.

Tabell 11.2 Andel ärenden som lett till beslut om kontrollavgift och beräknade kontrollavgifter åren 2016–2023

År	Antal ärenden samtliga branscher	Andel som lett till kontrollavgift (i procent)	Beräknade kontrollavgifter (mkr)
2016	18 550	13,0	24,4
2017	16 655	19,1	34,7
2018	23 125	19,3	44,3
2019	15 832	21,4	36,5
2020	5 952	24,7	15,7
2021	3 933	28,0	11,3
2022	5 170	26,9	13,5
2023	6 201	26,0	14,9

Källa: Utredningens sammanställning baserad på statistik från Skatteverket.

11.2.3 Definition av kontroll

Inom ramen för Skatteverkets kontrollverksamhet finns det flera olika former av kontroll, så som bl.a. föreläggande, vitesföreläggande och revision. Kontroll kan även avse andra kontrollformer så som oannonserade kontrollbesök. När utredningen talar om Skatteverkets kontroll avser utredningen, om annat inte särskilt anges, kontroll i vid bemärkelse. Utredningen inkluderar även de urvalsprocesser som föregår själva kontrollverksamheten i begreppet kontroll.

11.2.4 Ett effektivt regelverk förutsätter en beaktansvärd risk för kontroll

Utredningens bedömning: Det sker för få kontrollbesök i berörda verksamheter, vilket medför att regelverket för personalliggare inte fungerar effektivt. Kontrollbesöken behöver därför öka till antalet och vid behov även ske oftare.

Som framgår av avsnitt 11.2.1 har det i tidigare utvärderingar från olika håll ifrågasatts om personalliggare är ett effektivt verktyg för att motverka svartarbete och främja sund konkurrens. De utvärderingar som gjorts avseende vilken effekt personalliggare haft på

löneredovisningen, vilka har avsett restaurang-, frisör- och byggverksamhet, har lett till olika slutsatser. Kritiken från de branscher som omfattas av bestämmelserna har framför allt avsett att Skatteverket inte lyckas nå de oseriösa företagen, att det genomförs för få kontrollbesök och fördjupade kontroller samt att systemet är enkelt att manipulera. En utvärdering av systemet med personalliggare för samtliga berörda branscher har efterfrågats.¹⁶ Utredningen ser dock svårigheter att genomföra en heltäckande utvärdering av systemet. Personalliggare är ett verktyg vid sidan av andra för att uppnå målen att motverka förekomsten av svartarbete.¹⁷ Andra verktyg för att minska skatteundandragande och svartarbete är bl.a. arbetsgivardeklarationer på individnivå, krav på certifierade kassaregister och skattereduktion för hushållsarbete och installation av grön teknik. Dessa berör i stor utsträckning samma branscher som omfattas av krav på personalliggare. Effekten av de olika åtgärderna är svåra att analysera separat från varandra. Vidare är det enligt utredningen i nuläget inte meningsfullt att göra en utvärdering av regelverkets effekter på svartarbetet eftersom det – som utvecklas nedan – inte tillämpas i enlighet med lagstiftarens intentioner, och därmed inte fungerar som det var tänkt.

Hur regelverket tillämpas i praktiken är avgörande för hur effektivt det är. För att regelverket ska fungera effektivt krävs att kontrollbesök faktiskt genomförs i berörda verksamheter i betydande omfattning. Av statistiken i föregående avsnitt (avsnitt 11.2.2) framgår att antalet kontrollbesök har minskat kraftigt de senaste åren. En tydlig nedgång skedde fr.o.m. år 2020 till följd av pandemin. Antalet kontrollbesök har därefter inte ökat till de nivåer som rådde åren före pandemin. Redan innan nedgången i antalet kontrollbesök framfördes i samband med Skatteutskottets utvärdering kritik mot att kontrollbesöken var för få och att oseriösa företag inte upptäckts av Skatteverket. För att personalliggare ska vara ett fungerande och effektivt verktyg är det enligt utredningen avgörande att många verksamheter kontrolleras och att kontrollbesök genomförs ofta. Detta var även tanken när krav på personalliggare infördes.¹⁸ Samtidigt som det genomförs färre kontrollbesök har procentandelen besök som leder till att kontrollavgift tas ut ökat. Det innebär inte per automatik att

¹⁶ Jfr prop. 2017/18:82 s. 20.

¹⁷ Jfr prop. 2012/13:34 s. 30.

¹⁸ Jfr Ds 2005:28 s. 314.

det förekommer ökat fusk. Det är dock viktigt att dokumentations-skyldigheten följs och att det finns en reell risk att bli föremål för kontroll. Verksamheter där det förekommer brister behöver även bli föremål för mer frekventa kontroller samt att det vid behov även sker fördjupade utredningar. Regelverket riskerar också att förlora sin legitimitet när kontrollen av dokumentationsskyldigheten uteblir.

Enligt statistik från Skatteverket ledde endast 1,6 procent av kontrollbesöken i byggbranschen och 2,5 procent av kontrollbesöken i övriga branscher under 2023 till en skatteutredning. Ändringsfrekvensen på skatteutredningar som genomförs efter ett besök uppgick till 90 procent avseende revision och 50 procent avseende skrivbordskontroll.

Enligt utredningens mening är det därför nödvändigt att Skatteverket genomför fler kontrollbesök i de verksamheter som omfattas eller kan antas omfattas av krav på personalliggare och att sådana besök vid behov även sker mer frekvent. Det måste också göras fördjupade kontroller när det är motiverat.

11.3 Det är nödvändigt med fysiska kontrollbesök

Utredningens bedömning: En fysiskt avgränsad arbetsplats eller verksamhetslokal är en förutsättning för att kontrollen av personalliggare ska fungera effektivt. Digitala lösningar ersätter inte behovet av fysiska kontrollbesök eller en avgränsad arbetsplats.

11.3.1 Kontrollbesök förutsätter en fysiskt avgränsad plats

Av bestämmelserna om personalliggare framgår att personalliggaren ska finnas tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen respektive på byggarbetsplatsen (39 kap. 12 § skatteförfarandelagen [2011:1244], förkortad SFL) och att kontrollbesök bara får genomföras i verksamhetslokaler eller på byggarbetsplatser (42 kap. 8 § andra stycket SFL). En förutsättning för kontrollen av personalliggare enligt gällande regelverk är alltså att verksamheten utförs i en verksamhetslokal eller på en byggarbetsplats. Begreppet verksamhetslokal har en vid omfattning och avser utrymmen av olika slag som näringsidkaren på ett eller annat sätt disponerar för verksamheten, oavsett om närings-

idkaren äger eller hyr utrymmena eller på annat sätt förfogar över dem.¹⁹ För tydlighetens skull infördes begreppet byggarbetsplats i stället för verksamhetslokal avseende personalliggarssystemet för byggbranschen. Med byggarbetsplats avses en plats där byggverksamhet bedrivs och som har en viss geografisk utbredning, vilken dock kan förskjutas under tiden. Om en arbetsplats både kan klassificeras som verksamhetslokal och byggarbetsplats är det den verksamhet som bedrivs på platsen som avgör vilka personalliggarregler som ska tillämpas.²⁰

Vissa branscher som har kända problem med svart arbetskraft, t.ex. transport- och städbranschen, har mot denna bakgrund inte bedömts lämpliga att föra personalliggare. Näringsidkarna i dessa branscher har sin personal utspridd på olika platser, vilka varierar beroende på både dag och tidpunkt. Om personalliggare förvaras i verksamhetslokalen är det mycket svårt att stämma av denna mot verkliga förhållanden.²¹ Andra verksamheter som inte sker på en avgränsad fysisk plats är t.ex. skogsbruk, fiske samt reparation och installation av maskiner och inventarier. Utöver dessa finns det många branscher där endast en del av verksamheten utförs på en avgränsbar fysisk arbetsplats, t.ex. jordbrukssektorn, konsulttjänster för företag, bemanning samt vård och omsorg.

Huvudsyftet med en fysisk kontroll av dokumentationsskyldigheten är som ovan nämnts att det eventuella svarta arbetet kan identifieras. En kontroll av arbetskraften behöver därför äga rum där arbetet utförs. För att en kontroll ska fungera effektivt i praktiken behöver Skatteverket kunna stämma av uppgifterna i personalliggaren mot de verkliga förhållandena. Det krävs därför att det finns en arbetsplats där personalen befinner sig. Eftersom kontrollen bygger på fysiska besök, försvåras en effektiv kontroll om verksamheten inte bedrivs på en fysiskt avgränsad plats.²² Utredningen anser därför att det även fortsättningsvis är en förutsättning att det finns en fysiskt avgränsad arbetsplats eller en verksamhetslokal för att kontrollen av personalliggare ska fungera effektivt och för att personalliggare ska vara en relevant åtgärd i en viss verksamhet.

¹⁹ Prop. 2014/15:6, *Minskat svartarbete i byggbranschen* s. 40 samt prop. 1993/94:151, *Rätts-säkerhet vid beskattningen*, s. 153.

²⁰ Prop. 2014/15:6 s. 41.

²¹ Skatteverkets promemoria *Svartarbete och social dumpning* s. 25.

²² Jfr Skatteverkets promemoria *Svartarbete och social dumpning* s. 25.

11.3.2 Den digitala utvecklingen medför inte i sig ett minskat behov av kontrollbesök

Digital identifikation

Den digitala utvecklingen medför nya möjligheter för ändrad och utvecklad kontroll. Exempelvis finns i dag olika digitala applikationer i mobiltelefoner som förenklar användandet av personalliggare och som även skulle kunna ge nya kontrollmöjligheter. Det skulle t.ex. kunna innebära utökade möjligheter till kontroll av arbetsplatser som inte är fysiskt avgränsade och som därför tidigare inte har ansetts lämpliga att omfattas av krav på personalliggare. Exempelvis skulle arbetstagare kunna bära med sig digitala hjälpmedel som visar var de befinner sig vid en viss tidpunkt och kontroller skulle då kunna genomföras på distans.

Digitala lösningar i samband med registrering och kontroll av arbetskraften kan dock medföra en risk för fusk. Bland annat har man sett att det på byggarbetsplatser förekommer fusk med ID06, t.ex. genom att de som arbetar lånar eller hyr andras kort, eller att korten har utfärdats med stöd av någon annans identitetsuppgifter.²³ På samma sätt skulle en digital identifikation inom systemet för personalliggare kunna lämnas över till någon annan och på så vis ge en missvisande bild av vem som arbetar och var denne befinner sig. Därigenom manipuleras uppgifterna om vilka individer som är verk-samma. Digital kontroll på distans är enligt utredningen också för-enad med en risk för manipulation. Exempelvis kan loggar som visar in- och utpassering eller liknande digital kontroll inte styrka att det är den loggade arbetskraften som faktiskt utför arbete eller befinner sig på en viss plats. Digitala kontrollbesök via exempelvis videolänk har av vissa aktörer föreslagits som alternativ.²⁴ Utredningen anser dock att sådan kontroll inte ger myndigheten samma helhetsuppfattning av arbetsplatsen och vilka som befinner sig där. Det utgör därför inte ett tillräckligt rättssäkert alternativ till de fysiska besöken.

Sammanfattningsvis anser utredningen att digitala hjälpmedel skulle kunna underlätta för den som är skyldig att föra personal-liggare men inte ersätta de fysiska kontrollbesöken eller behovet av en fysiskt avgränsad arbetsplats vid kontrollen. Detta på grund av

²³ Bygghandelskommissionens slutrapport den 25 januari 2022, *Från svart till vitt – vänd den osunda utvecklingen i byggbranschen!*, s. 52.

²⁴ Se bl.a. Bygghandelskommissionens slutrapport s. 105.

risker för att uppgifterna som Skatteverket får del av i högre grad kan manipuleras eller på annat sätt vara missvisande.

Biometriska hjälpmedel

Ett annat alternativ som lyfts i utredningens expertgrupp är möjligheten att använda biometriska hjälpmedel, så som fingeravtrycks-läsare, för att kunna använda personalliggare i verksamheter som saknar en fysiskt avgränsad arbetsplats. Genom att använda biometriska hjälpmedel för att logga in i personalliggaren går det att fastställa när en verksam person befinner sig på sin arbetsplats. Till skillnad från digital identifikation går det inte att överlämna till en annan person, varför risken för fusk avseende vilken person som utför arbete och var denne befinner sig minskar avsevärt.

Användning av biometriska hjälpmedel skulle medföra att verksamma personer och var de befinner sig vid en given tidpunkt loggas kontinuerligt. Det skulle därmed röra sig om en betydande insamling av information och personuppgifter. Beaktat det primära syftet med personalliggaren, att motverka svartarbete och skatteundandragande, anser utredningen att en användning av biometriska hjälpmedel är alltför långtgående med hänsyn till enskildas rätt till personlig integritet.

Om arbete utförs i privata bostäder innebär det även att information samlas in rörande de personer som är bosatta där, i form av t.ex. adressuppgifter. En sådan informationsinsamling är enligt utredningen också ett oproportionerligt intrång i den personliga integriteten sett till dokumentationsskyldighetens syfte.

En annan fråga är kostnaden för att införa ett sådant system, vilken kan antas bli betydligt högre än kostnaden för dagens system. En sådan kostnad kan svårigen motiveras av de vinster som följer av förslaget. Utredningen anser därför att det inte är lämpligt att använda biometriska hjälpmedel för att uppfylla dokumentationsskyldigheten avseende personalliggare.

11.4 Kontrollbesök bör inte genomföras i privatbostäder

Det finns arbeten som inte utförs i en traditionell verksamhetslokal men på en annan känd, fysiskt avgränsad plats. Vissa sådana arbeten, framför allt hushållsnära tjänster, utförs i privata bostäder. Hushållsnära tjänster som omfattas av skattereduktion för hushållsarbete är exempel där det förekommer fusk i form av bl.a. svartarbete, men där personalliggare inte har ansetts lämpligt som kontrollinstrument.²⁵ Eftersom det rör sig om skattesubventionerade tjänster finns det särskilt starka skäl att motverka svartarbete i dessa branscher (jämför bl.a. avsnitt 4.2.4 och 11.1.1).

Byggmarknadscommissionen är byggbranschens initiativ för att kartlägga och analysera kriminalitet inom byggsektorn samt föreslå åtgärder för att komma till rätta med dessa företeelser. I sin slutrapport från januari 2022, *Från svart till vitt – vänd den osunda utvecklingen i byggbranschen!*, har kommissionen föreslagit att krav på elektronisk personalliggare ska gälla även vid rottjänster. Detta för att motverka svartarbete i rotsektorn och ge Skatteverket kännedom om verksamheten. Rätten till skattereduktion skulle enligt kommissionen kunna förutsätta att det har förts en elektronisk personalliggare på arbetsplatsen. Ansvaret för personalliggaren skulle inte ligga på byggherren utan på entreprenören eller i förekommande fall på huvudentreprenören. När det gällde integritetsaspekten ansåg kommissionen att det är rimligt att Skatteverket ska ha rätt att utföra kontroller av personalliggare i hushållen när det handlar om just rottjänster. Eftersom kunden får en rabatt på tjänsten i form av en skattereduktion är det enligt kommissionens mening rimligt att Skatteverket ges möjlighet att utföra kontroller på arbetsplatsen, även när den finns i någons hushåll. Intresset av att kontrollera att en skattesubventionerad tjänst faktiskt utförs av beskattad arbetskraft fick enligt kommissionen anses väga tyngre än den skattskyldiges intresse av att slippa kontrollbesök i hemmet. Systemet bedömdes dessutom kunna utformas så att hänsyn så långt som möjligt tas till den personliga integriteten, exempelvis genom att kontroller utförs utanför bostaden eller via videolänk.²⁶

²⁵ Jfr Skatteverkets promemoria *Svartarbete och social dumpning* s. 34.

²⁶ Byggmarknadscommissionens slutrapport s. 105.

I detta avsnitt behandlar utredningen frågan om det är lämpligt att införa personalliggare i verksamheter där kontrollbesök avseende dokumentationsskyldigheten regelmässigt kan komma att behövas i privata bostäder.

11.4.1 Grundläggande bestämmelser avseende myndigheters möjlighet till hembesök

Enligt artikel 8 i den Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna har var och en rätt till respekt för sitt privat- och familjeliv, sitt hem och sin korrespondens. En offentlig myndighet får inte ingripa i den rättigheten annat än med stöd av lag och om det i ett demokratiskt samhälle är nödvändigt med hänsyn till vissa särskilt angivna intressen, exempelvis till skydd för hälsa.

Enligt svensk grundlag är var och en skyddad mot bl.a. husrannsakan och liknande intrång från det allmänna (2 kap. 6 § första stycket regeringsformen, förkortad RF). Med husrannsakan förstås varje av myndighet företagen undersökning av hus, rum eller slutet förvaringsställe, oavsett syftet med undersökningen.²⁷ Var och en är gentemot det allmänna även skyddad mot betydande intrång i den personliga integriteten, om det sker utan samtycke och innebär övervakning eller kartläggning av den enskildes personliga förhållanden (2 kap. 6 § andra stycket RF).

Skyddet mot intrång enligt 2 kap. 6 § RF får endast begränsas genom lag och får aldrig gå utöver vad som är nödvändigt med hänsyn till det ändamål som har föranlett den och inte heller sträcka sig så långt att den utgör ett hot mot den fria åsiktsbildningen såsom en av folkstyrelsens grundvalar (2 kap. 20 och 21 §§ RF).

Grundlagsskyddet gäller endast påtvingade ingrepp.²⁸ Exempel på när myndigheter har en lagstadgad rätt att tvångsvis bereda sig tillträde till en privatbostad är bl.a. när Polismyndigheten genomför en husrannsakan, när Kronofogdemyndigheten genomför en utsökning eller i vissa angivna fall vid kontroll enligt djurskyddslagen (2018:1192).²⁹ Skatteverket får i samband med revision vidta tvångsåtgärder (bevis-

²⁷ Prop. 1973:90 med förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning m.m., s. 246.

²⁸ Prop. 2005/06:29, Utvidgad användning av DNA-tekniken inom brottsbekämpningen m.m., s. 25 f.

²⁹ Se 8 kap. 12 § djurskyddslagen.

säkring) för att genomföra revisionen och för att eftersöka och omhänderta handlingar i den reviderades verksamhetslokaler (se 45 kap. 3, 4 och 6 §§ SFL). En handling som behövs för en revision får även eftersökas i en lokal, på en förvaringsplats eller i ett annat utrymme som inte utgör den reviderades verksamhetslokaler om det finns särskild anledning att anta att handlingen finns i utrymmet och den reviderade inte har följt ett föreläggande om att lämna ut handlingen, eller det finns en påtaglig risk för sabotage (45 kap. 7 § SFL).

11.4.2 Myndigheters möjlighet till hembesök utan tvångsåtgärder

Grundlagsskyddet gäller som nämnts endast påtvingade ingrepp. En myndighet kan alltså t.ex. göra hembesök hos en enskild förutsatt att han eller hon samtycker till besöket. Enligt vissa författningar har myndigheter en möjlighet att genomföra hembesök även när det inte rör sig om en tvångsåtgärd. Om den enskilde motsätter sig besöket har myndigheten dock inte rätt att ändå genomföra det. Nedan redogörs för två sådana exempel när Skatteverket respektive Försäkringskassan i kontrollsyfte får genomföra besök i privatbostäder.

Besök för bedömning av folkbokföring

Skatteverket har sedan den 1 juli 2018 författningsreglerat stöd för att göra besök hos enskilda i syfte att kontrollera bosättning för bedömning av folkbokföring (32 a § folkbokföringslagen [1991:481]). Bestämmelsen gav inledningsvis Skatteverket möjlighet att besluta om kontrollbesök *om det var nödvändigt* för bedömning av frågan om folkbokföring. Enligt förarbetena³⁰ skulle åtgärden tillämpas restriktivt och först när det inte gick att fastställa den enskildes bosättning på annat sätt. Möjligheten att i vissa fall göra kontrollbesök bedömdes högst väsentligt förbättra det underlag som ska ligga till grund för prövningen av folkbokföringsfrågan och komma att höja kvaliteten på de beslut som fattas. Den olägenhet och det obehag som ett hembesök kan innebära för den enskilde ansågs rimlig med beaktande av behovet av korrekta uppgifter i folkbokföringen. Vinsterna

³⁰ Se prop. 2017/18:145, *Ökat skydd för hotade och förföljda personer samt några åtgärder för att öka kvaliteten i folkbokföringen*, s. 111 f.

med förslaget bedömdes överväga det intrång i den personliga integriteten som förslaget kan innebära. Möjligheten att göra kontrollbesök – även med det intrång detta medför – ansågs proportionerligt, särskilt med beaktande av att besöksmöjligheten skulle utnyttjas restriktivt.

Tillämpningen av bestämmelsen visade sig inte vara tillräckligt verkningfull och den 1 september 2022 ändrades lydelsen i 32 a § första stycket folkbokföringslagen på så sätt att kontrollbesök får beslutas *om det behövs* för bedömningen av frågan om folkbokföring. Förändringen innebär att Skatteverket vid behov kan inleda en bosättningsutredning med att göra ett kontrollbesök. Detta för att undvika att den person som är föremål för Skatteverkets utredning blir uppmärksam på att en utredning pågår och därmed ges möjlighet att hålla sig undan kontrollbesök.³¹ Regeringen uttalade att det, mot bakgrund av den proportionalitetsbedömning som måste göras innan en kontrollåtgärd genomförs, får förutsättas att Skatteverket väger intresset av hembesöket mot intrånget i den enskildes integritet. Kan en annan, mindre ingripande, utredningsåtgärd antas ge samma resultat ska en sådan användas.

Var besöken får genomföras

Ett kontrollbesök får genomföras där den enskilde är folkbokförd, har uppgett sig vara bosatt eller där det annars finns anledning att anta att han eller hon är bosatt (32 a § första stycket folkbokföringslagen). Sedan den 1 september 2022 kan Skatteverket också, om det finns skäl för det, besluta om kontrollbesök på en fastighet eller i en lägenhet för att kontrollera vilka som kan anses bosatta där (32 a § andra stycket folkbokföringslagen). Skatteverket kan alltså i vissa fall genomföra ett kontrollbesök på en adress utan att en enskilds bosättning är föremål för utredning. Sådana besök bör kunna komma i fråga om det observerats någon typ av avvikelse som ger anledning att anta att där finns en risk för fel i fråga om bosättning. Det bör vara fråga om någon konkret omständighet som ger stöd för sådant antagande.³²

³¹ Jfr prop. 2021/22:217, *Stärkt kontroll och kvalitet i folkbokföringen*, s. 20.

³² Se prop. 2021/22:217 s. 22.

I förarbetena³³ till 32 a § andra stycket folkbokföringslagen konstaterade regeringen att även kontrollbesök som inte riktar sig mot en specifik person kan anses medföra ett ingrepp i den personliga integriteten hos de personer som befinner sig på fastigheten eller i lägenheten. Mot bakgrund av att ett sådant kontrollbesök kan förutsättas ge underlag för fler bosättningsutredningar, bedömdes dock de vinster som ett sådant förslag medför överväga intrånget i den personliga integriteten.

Åtgärder som får vidtas vid besöken

Skatteverket får vid kontrollbesök begära att de personer som befinner sig på fastigheten eller i lägenheten lämnar uppgift om sin identitet (32 a § tredje stycket folkbokföringslagen). Vägrar den enskilde att legitimera sig är Skatteverket dock förhindrat att vidta ytterligare åtgärder för att få denne att legitimera sig och kan inte heller kräva att övriga i bostaden legitimerar sig. Det finns inte någon statistik på området men enligt uppgift från Skatteverket är det inte särskilt vanligt att den enskilde vägrar att tala om vem man är vid kontrollbesök. Det är också oproblemiskt i de fall kontrollbesök sker inom ramen för samverkan med andra myndigheter som har rätt att kräva identifiering för sina kontroller.

Vid ett kontrollbesök som inte är kopplat till en enskild individ kan Skatteverket begära att de personer som befinner sig på fastigheten eller i lägenheten lämnar uppgift om sin identitet. De närvarande personerna har dock inte någon skyldighet att legitimera sig. Inte heller kan Skatteverket mot den kontrollerades eller övriga personers vilja söka igenom fastigheten eller lägenheten för att få klarhet i vem som bor där.

Det är viktigt att den enskildes personliga integritet respekteras vid ett kontrollbesök. Den besökande tjänstemannen får inte uppträda så att det kan ge intrycket att besöket är en tvångsåtgärd. Det är alltid den enskilde som avgör om han eller hon vill låta tjänstemannen komma in i bostaden.³⁴

Om en person inte medverkar vid ett kontrollbesök kan det exempelvis ge Skatteverket en indikation på att bosättningen be-

³³ Prop. 2021/22:217 s. 21.

³⁴ Se prop. 2021/22:217 s. 22.

höver utredas vidare. En följd av kontrollbesöket kan därigenom också bli att det finns skäl för Skatteverket att besluta om ändrad folkbokföring. Någon särskild sanktion för den enskildes bristande medverkan vid besök finns dock inte.³⁵

Underrättelse om beslut

Skatteverket behöver inte lämna någon underrättelse om ett beslut om kontrollbesök före besöket (32 b § första stycket folkbokföringslagen). En stor del av värdet av kontrollen riskerar annars att försvinna. Detta, sammantaget med att det är i den enskildes bostad som åtgärden ska vidtas, innebär dock att det finns särskilt stor anledning att betona vikten av att den enskildes integritet värnas. Det finns därför en särskild bestämmelse som tydliggör att kontrollbesök ska genomföras på ett sådant sätt att det innebär så litet intrång för den enskilde som möjligt (32 b § andra stycket folkbokföringslagen).

Hembesök vid kontroll enligt socialförsäkringsbalken

Bestämmelser om hembesök finns i 110 kap. 14 § socialförsäkringsbalken, förkortad SFB. Enligt bestämmelserna får Försäkringskassan besöka den försäkrade när det behövs för bedömningen av frågan om ersättning eller i övrigt för tillämpningen av balken. Ersättning enligt SFB får enligt 110 kap. 53 § dras in eller sättas ned om den som är berättigad till ersättningen utan giltig anledning vägrar att medverka till utredningsåtgärder, bl.a. hembesök.

Försäkringskassan ska bara besöka den enskilde om det finns sakliga skäl för att göra det. Skälen ska normalt vara individuella och finnas i det enskilda ärendet men besök får också användas som en kontrollåtgärd vid generellt eller stickprovsmässigt inriktade insatser och utan någon individualiserad prövning i det särskilda ärendet. Normalt anmäler Försäkringskassan besök i förväg, men besöken kan också vara oanmälda om det är motiverat från utredningssynpunkt. Oanmälda besök bör reserveras för de fall där de anses befogade och det inte går att använda andra, mindre ingripande utredningsmetoder.

³⁵ Prop. 2017/18:145 s. 112.

När det gäller utredning av om det föreligger misstanke om brott finns det ofta skäl till att inte anmäla ett besök i förväg.³⁶

Bestämmelser om hembesök på socialförsäkringsområdet har funnits sedan 1997 (dåvarande 20 kap. 8 § fjärde stycket lagen [1962:381] om allmän försäkring). Hembesök antogs kunna vara ett effektivt sätt att kontrollera om missbruk och fusk förekommer. Värdet av besök förmodades vara störst i ärenden om underhållsstöd och bostadsbidrag där det kunde förekomma skenseparation eller andra oriktiga uppgifter om boendeförhållanden. I förarbetena³⁷ poängterades att den bestämmelse som då föreslogs uteslutande gällde åtgärden att besöka den försäkrade, och att den alltså i och för sig inte gav myndigheten någon befogenhet att undersöka en bostad. När det gäller integritetsaspekterna av att tillåta hembesök uttalade regeringen bl.a. följande.³⁸

Regeringen anser självfallet att det är viktigt att den försäkrades personliga integritet respekteras vid besök liksom vid andra utredningsåtgärder. Det innebär bl.a. att den besökande inte får uppträda på ett sätt som skulle kunna skapa intrycket att besöket är en tvångsåtgärd. Det är alltid den försäkrade som avgör om han eller hon vill låta besökaren komma in i bostaden. Om den försäkrade inte vill släppa in tjänstemannen har denne ingen rätt att komma in. Den besökande skall uppvisa tjänstelegitimation och redovisa vilket syfte besöket har.

Regeringen är medveten om att det här handlar om en åtgärd som kan upplevas som integritetskränkande, och att det då är naturligt att diskutera om inte befogenheten att använda åtgärden bör kringgärdas med särskilda restriktioner, t.ex. sådana som Lagrådet har föreslagit. Följande bör emellertid framhållas i detta sammanhang. För det första är här inte fråga om någon tvångsåtgärd, även om det kan sägas ligga ett visst indirekt tvång i att en vägran att ta emot besöket kan leda till indragning av en ersättning, om omständigheterna i övrigt motiverar det. Det får också observeras hur jämförelsevis begränsad bestämmelsernas räckvidd är. Vad som föreskrivs är endast att Försäkringskassan får besöka den försäkrade, vilket kan ske i hemmet. Den lagreglerade åtgärden gäller dock bara själva sammanträffandet med den försäkrade, inte tillträde till bostaden eller rätt att undersöka denna. Under dessa omständigheter anser regeringen att intresset av att kunna använda generellt beslutade insatser i form av besök för att motverka överutnyttjande av försäkring och bidrag är tillräckligt starkt för att motivera den olägenhet en sådan ordning innebär för de försäkrade.

³⁶ Försäkringskassan, Vägledning 2004:1, *Kontrollutredning*, version 16, s. 68.

³⁷ Prop. 1996/97:121, *Systembrister och missbruk inom socialförsäkringssystemen*, s. 29 ff.

³⁸ Prop. 1996/97:121 s. 31 f.

11.4.3 Kontrollbesök avseende personalliggare har tidigare inte ansetts lämpligt i privatbostäder

Av gällande bestämmelser om personalliggare framgår att skyldigheten att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras inte gäller en byggherre som är en fysisk person som inte i näringsverksamhet utför eller låter utföra projekterings-, byggnads-, rivnings- eller markarbeten (39 kap. 11 b § andra stycket 2 SFL). I förarbetena³⁹ till bestämmelserna om personalliggare i byggbranschen uttalades att det kan tänkas finnas fall där t.ex. en bostadsrättsförening låter genomföra ett stambyte och värdet av byggprojektet överstiger fyra prisbasbelopp, dvs. bestämmelserna om personalliggare i byggbranschen ska tillämpas. Samhällets intresse av effektiv kontroll måste då ställas mot enskildas rätt till personlig integritet. Även om det inte är fråga om en omfattande skattekontroll, utan en begränsad kontroll av personalliggare, ansåg regeringen att det inte är lämpligt att Skatteverket ska ha tillträde till bostadslägenheter. En annan omständighet som motiverade att byggherrar som är fysiska personer inte skulle omfattas av kraven på personalliggare var att byggarbeten som utförs hos konsumenter, exklusive nybyggnation, omfattas av skattereduktion för hushållsarbete som stimulerar att arbeten redovisas och beskattas.⁴⁰

Det infördes därför ett särskilt förbud för Skatteverket att genomföra kontrollbesök för kontroll av personalliggare i bostadslägenheter. Enligt 42 kap. 8 § andra stycket SFL får kontrollbesök på en byggarbetsplats inte genomföras i en lägenhet som är avsedd att helt eller till en inte oväsentlig del användas som bostad.

11.4.4 Kontroll av personalliggare i privata bostäder är inte en proportionerlig åtgärd

Utredningens bedömning: Personalliggare bör inte införas i verksamheter där kontrollbesök regelmässigt behöver genomföras hos privatpersoner i deras privatbostad.

³⁹ Prop. 2014/15:6 s. 64.

⁴⁰ Prop. 2014/15:6 s. 59.

Att motverka svartarbete i flera branscher är viktigt, inte minst när det rör sig om skattesubventionerade tjänster som rot- och rut-tjänster. Bygghandelskommissionen har föreslagit att elektronisk personalliggare ska föras vid rotarbete och att kontrollbesök ska få genomföras även hos privatpersoner i deras privata hem. Även för andra typer av verksamheter kan kontrollbesök i privatpersoners bostad komma att aktualiseras om personalliggare införs, bl.a. för städ-tjänster eller vård- och omsorgstjänster så som personlig assistans. Frågan om det är lämpligt att införa personalliggare i verksamheter där kontrollbesök avseende dokumentationsskyldigheten regelmässigt kan komma att behöva ske i privata bostäder är därför av avgörande betydelse för bedömningen av vilka verksamheter som personalliggare lämpligen kan införas i.

Skyldigheten att tillhandahålla utrustning så att en personalliggare kan föras gäller som nämnts inte en byggherre som är en fysisk person som inte i näringsverksamhet utför eller låter utföra t.ex. byggnadsarbeten. Enligt utredningen är detta en lämplig ordning och ett ansvar att tillhandahålla utrustning så att en personalliggare kan föras bör inte kunna påföras en privatperson. Det är inte lämpligt att en privatperson som beställare av en tjänst ska vara skyldig att tillhandahålla utrustning så att en personalliggare kan föras och att exempelvis anmäla arbetsplatsen till Skatteverket. Vidare skulle kostnaden för att tillhandahålla utrustning kunna bli för stor jämfört med priset för tjänsten. Den ordning som skulle kunna bli aktuell är enligt utredningen i stället att den näringsidkare som anlitas skulle ansvara för att personalliggare tillhandahålls och att entreprenören/utföraren ansvarar för att föra personalliggare.⁴¹

Som ovan redogjorts för sker redan i dag kontroller i privatbostäder enligt olika författningar. Exempelvis får kontrollbesök för att kontrollera en persons bosättning genomföras där den enskilde är folkbokförd, har uppgett sig vara bosatt eller där det annars finns anledning att anta att han eller hon är bosatt. Kontrollen i privatbostaden är alltså direkt hänförlig till en person som har anknytning till bostaden och syftar till att kontrollera dennes bosättning. Även i de fall en kontroll inte är direkt knuten till en enskild person är syftet att kontrollera bosättningen avseende de personer som vistas på adressen. Besök hos en försäkrad enligt SFB är också direkt hän-

⁴¹ Jfr Bygghandelskommissionens slutrapport s. 105.

förlig till att kontrollera förhållanden som gäller den försäkrade hos vilken ett besök genomförs.

Utredningen anser att det finns avgörande skillnader mellan dessa kontroller och en rätt att genomföra kontrollbesök avseende personalliggare hemma hos privatpersoner. Det är som konstaterats inte lämpligt att kunden ska ha ansvar för att dokumentationsskyldigheten följs genom att tillhandahålla utrustning så att en personalliggare kan föras. Ett kontrollbesök hemma hos kunden skulle därför inte syfta till att kontrollera att denne har uppfyllt någon skyldighet eller i övrigt undersöka förhållanden hänförliga till denne. Den enskilde kunden har inte heller någon anknytning till den verksamhet som en näringsidkare bedriver mer än att ha köpt en tjänst. Dessa förhållanden innebär enligt utredningen att en kontroll av personalliggare och dokumentationsskyldigheten i privata hem utgör ett omotiverat intrång i den enskildes integritet jämfört med en kontroll hänförlig till den enskildes egna förhållanden. Enbart den omständigheten att den enskilde, kunden, valt att köpa en tjänst som utförs i hemmet är enligt utredningen inte tillräcklig för att motivera att kontroll ska få ske i dennes bostad.

Det finns även praktiska aspekter att beakta. Bygghandelskommissionens förslag innefattar bl.a. att rotarbeten ska anmälas till Skatteverket, på samma sätt som byggarbetsplatser enligt regelverket för personalliggare ska anmälas innan byggverksamheten påbörjas (se 7 kap. 2 a § SFL). Utredningen ser betydande praktiska svårigheter med att hinna lokalisera arbetsplatsen och genomföra ett kontrollbesök under den relativt korta period som arbetet utförs. Det kan även ifrågasättas om Skatteverket får genomföra en kontroll om kunden inte befinner sig i bostaden och kan ge sitt medgivande till kontrollen samt vilka följderna blir om kunden nekar Skatteverket tillträde till bostaden. Om en näringsidkare nekar Skatteverket att genomföra ett kontrollbesök i verksamhetslokalen leder detta ofta till att Skatteverket har grund för att genomföra en fördjupad kontroll av bolaget. Vid en kontroll i en privatbostad skulle möjligheten att genomföra kontrollen inte vara något som näringsidkaren kan påverka.

Vad gäller arbeten som omfattas av rätt till skattereduktion för hushållsarbete och installation av grön teknik ser utredningen även andra praktiska problem med att införa personalliggare. Utredningen har i kapitel 6 diskuterat krav på utförare avseende skattereduktion

för hushållsarbete och installation av grön teknik. Utredningens bedömning är att ytterligare villkor för skattereduktion som avser utförare endast bör avse sådana förhållanden som en köpare kan undersöka. Att rätten till skattereduktion förutsätter att personalliggare har förts är enligt utredningens mening av denna anledning inte heller lämpligt, eftersom det är en omständighet som kunden inte kan undersöka eller ha någon rådighet över.

Sammanfattningsvis anser utredningen att kontrollbesök avseende personalliggare inte bör få genomföras hos privatpersoner i deras privatbostad. Utredningen anser därför att personalliggare inte är ett lämpligt verktyg i branscher eller verksamheter där arbetet till övervägande del utförs hemma hos privatpersoner i deras privata bostäder.

11.5 Möjlighet att dela uppgifter i personalliggare vid myndighetssamverkan

Utredningens bedömning: Behovet av att kunna dela uppgifter i personalliggaren inom ramen för myndighetssamverkan uppfylls genom den nya lagen (2024:307) om uppgiftsskyldighet för att motverka felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen samt fusk, regelöverträdelser och brottslighet i arbetslivet. Det finns därför inte skäl att föreslå särskilda bestämmelser som gör det möjligt för Skatteverket att lämna ut uppgifter i personalliggare till andra myndigheter i samband med myndighetsgemensamma kontroller.

Syftet med de uppgifter som finns dokumenterade i en personalliggare om vilka personer som är verksamma i en verksamhetslokal eller på en byggarbetsplats – och i vilken omfattning – är i första hand att de ska kunna användas som avstämningsmaterial när Skatteverket gör ett kontrollbesök. Skatteverket ska alltså vid ett besök kunna upptäcka om det finns personer som arbetar i den aktuella verksamheten utan att vara dokumenterade i personalliggaren, vilket i sig kan indikera en risk för förekomst av svartarbete.

En personalliggare kan även begäras in av Skatteverket för att användas som underlag vid en skattekontroll, t.ex. vid en granskning av ett företags löneredovisning. När uppgifter från en personalliggare

finns hos Skatteverket omfattas de av absolut sekretess i enlighet med 27 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), förkortad OSL. Detta innebär att sekretess gäller för uppgifterna oberoende av om ett röjande av uppgifterna kan medföra skada eller men för den enskilde. Sekretessen gäller mot enskilda och mot andra myndigheter samt mellan självständiga verksamhetsgrenar inom Skatteverket (8 kap. 1 och 2 §§ OSL). Ett utlämnande av uppgifter från en personalliggare som Skatteverket förfogar över till exempelvis en annan myndighet kräver därför att det finns en bestämmelse som bryter sekretessen.

Även andra myndigheter, t.ex. Polismyndigheten och Arbetsmiljöverket, kan för sin verksamhet ha nytta av uppgifter som finns dokumenterade i en personalliggare. Myndigheter kan i vissa fall, med stöd av lagstiftning som rör deras verksamhet, ha rätt att begära in en personalliggare från en näringsidkare. En kartläggning av behovet för andra myndigheter än Skatteverket att för sin verksamhet begära in en personalliggare från en näringsidkare avser lagbestämmelser som är hänförliga till respektive myndighets verksamhet och ligger därför utanför utredningens uppdrag. Utredningen har dock uppmärksammat på att det finns ett särskilt behov för myndigheter att, i samband med myndighetsgemensamma kontroller av arbetsplatser, kunna ta del av uppgifter från en personalliggare som Skatteverket har berett sig tillgång till. I detta avsnitt behandlas om det bör införas särskilda regler för att tillgodose detta behov.

11.5.1 Myndigheter i samverkan mot arbetslivskriminalitet

Regeringen gav i december 2017 i uppdrag åt åtta myndigheter att under 2018–2020 utveckla ändamålsenliga och effektiva metoder för myndighetsgemensam kontroll i syfte att motverka fusk, regelöverträdelse och brottslighet i arbetslivet.⁴² Uppdraget gavs till Arbetsförmedlingen, Arbetsmiljöverket, Ekobrottsmyndigheten, Försäkringskassan, Jämställdhetsmyndigheten, Migrationsverket, Polismyndigheten och Skatteverket. Arbetsmiljöverket hade redan innan, tillsammans med flera andra myndigheter, under ett antal år arbetat med och haft flera regeringsuppdrag i syfte att motverka osund konkurrens.

⁴² Regeringsbeslut den 18 december 2017, *Uppdrag om metodutveckling för myndighetsgemensam kontroll för att motverka fusk, regelöverträdelse och brottslighet i arbetslivet*, dnr A2017/02422/ARM och A2017/00678/ARM.

Regeringsuppdraget 2018–2020 följdes av ett uppdrag till samma myndigheter att under 2021 samverka kring fortsatt utveckling av metoder och genomförandet av myndighetsgemensamma kontroller mot fusk, regelöverträdelser och brottslighet i arbetslivet, med särskilt fokus på att skapa förutsättningar för varaktig samverkan.⁴³ Regeringen beslutade i februari 2022 om ett nytt uppdrag att inrätta regionala center mot arbetslivskriminalitet och om varaktig myndighetssamverkan.⁴⁴ I samband med det fick även Åklagarmyndigheten i uppdrag att delta i myndighetssamverkan. I december 2023 beslutade regeringen om förlängd tid för uppdraget.⁴⁵

På centren mot arbetslivskriminalitet finns samtliga deltagande myndigheter förutom Åklagarmyndigheten representerade. På återkommande möten beslutas vilka kontroller som ska genomföras och vilka myndigheter som ska delta. Oftast är det Arbetsmiljöverket, Polismyndigheten och Skatteverket som utför de fysiska kontrollerna i fält. Varje myndighet utgår från sina egna befogenheter och uppdrag vid genomförandet och uppföljningen av de myndighetsgemensamma kontrollerna. I juridisk mening sker flera olika kontroller parallellt.

Skatteverket kontrollerar om skyldigheten att använda kassaregister och skyldigheten att föra personalligare i vissa branscher fullgörs. Arbetsmiljöverket genomför inspektioner i syfte att kontrollera hur väl bl.a. arbetsmiljö- och arbetstidslagstiftningen och reglerna om utstationering följs. Polismyndigheten kontrollerar om utlänningar vistas eller arbetar i Sverige utan tillstånd. Polismyndighetens uppgift är även att upptäcka brottslig verksamhet och att bistå övriga myndigheter genom handräckning.

Vissa myndigheter saknar befogenhet att genomföra fysiska kontroller och deltar i stället i samverkan genom att bistå de myndigheter som genomför de fysiska kontrollerna med information. De myndigheter som inte deltar i de fysiska kontrollerna genomför s.k. skrivbordskontroller utifrån de uppgifter som får delas mellan myndigheterna.⁴⁶

⁴³ Regeringsbeslut den 14 januari 2021, *Uppdrag om fortsatt myndighetsgemensamma kontroller för att motverka fusk, regelöverträdelser och brottslighet i arbetslivet*, dnr A2021/00085.

⁴⁴ Regeringsbeslut den 24 februari 2022, *Uppdrag att inrätta regionala center mot arbetslivskriminalitet och om varaktig myndighetssamverkan*, dnr A2022/00333.

⁴⁵ Regeringsbeslut den 14 december 2023, *Förlängd tid för uppdraget att inrätta regionala center mot arbetslivskriminalitet och om varaktig myndighetssamverkan*, dnr A2023/01693.

⁴⁶ Prop. 2023/24:85, *En ny lag om uppgiftsskyldighet för att motverka felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen samt fusk, regelöverträdelser och brottslighet i arbetslivet*, s. 15 f.

11.5.2 Behov av att utbyta uppgifterna vid myndighetsgemensamma kontroller

Utredningen har, bl.a. av Polismyndigheten, blivit uppmärksam på att det förhållandet att Skatteverket, i samband med myndighetsgemensamma kontroller, på grund av sekretess inte får lämna ut uppgifter från en personalliggare till de andra samverkande myndigheterna leder till onödigt merarbete och därmed mindre effektiva kontroller. Detta då det innebär att båda myndigheterna var för sig vid besöket behöver skriva ut eller på annat sätt bereda sig tillgång till uppgifterna i personalliggaren.

Ett behov av överföring av information från Skatteverket avseende uppgifter i personalliggare om verksamma personer eller företag identifierades även i rapporten Informationsutbyte för att säkerställa beslutsunderlag vid utbetalningar från välfärdssystemen och för samverkan vid kontroll av arbetsplatser – Kartläggning av behov för myndigheter, kommuner och arbetslöshetskassor.⁴⁷ Rapporten är en delrapport till departementspromemorian Utökad informationsutbyte⁴⁸ som presenterades i juni 2022. I promemorian föreslås bl.a. en generell möjlighet att lämna uppgifter som omfattas av sekretess till skydd för enskilda till en annan myndighet om uppgiften behövs för att den mottagande myndigheten ska kunna fullgöra sin författningsreglerade verksamhet.

I nämnda rapport konstaterades att möjligheter att utbyta den aktuella typen av information t.ex. skulle möjliggöra för Arbetsförmedlingen att förhindra felaktiga utbetalningar av lönestöd och aktivitetsstöd. För Arbetsmiljöverkets del skulle utbyte av sådan information innebära att tillsyn enligt arbetstidslagen (1982:673) och utstationeringslagen (1999:678) skulle kunna utföras mer effektivt.

I rapporten återgavs vidare mer allmänt de behov som lyfts fram av berörda myndigheter avseende informationsutbyte vid planering, genomförande och efterarbete vid myndighetsgemensamma kontroller. När det gäller genomförandet av kontrollerna konstaterades att det förekommer praktiska problem, exempelvis att arbetsgivaren behöver besvara samma fråga flera gånger. Detta eftersom myndigheterna inte kan lämna ut arbetsgivarens svar till varandra. I de fall

⁴⁷ Delrapport, *Informationsutbyte för att säkerställa beslutsunderlag vid utbetalningar från välfärdssystemen och för samverkan vid kontroll av arbetsplatser – Kartläggning av behov för myndigheter, kommuner och arbetslöshetskassor* (Fi2021/02991).

⁴⁸ Ds 2022:13, *Utökad informationsutbyte*.

myndigheterna delar upp sig mellan olika arbetsplatser under en dag kan de typiskt sett inte heller utbyta informationen efteråt, när erfarenheter från insatserna ska summeras.

11.5.3 Ny lag om uppgiftsskyldighet

Sedan den 1 juli 2024 gäller en ny lag (2024:307) om uppgiftsskyldighet för att motverka felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen samt fusk, regelöverträdelser och brottslighet i arbetslivet.

Enligt 4 § i lagen ska de myndigheter som ingår i myndighets-samverkan lämna en uppgift som den förfogar över till en annan av dessa myndigheter om uppgiften behövs i den mottagande myndig-hetens författningsreglerade verksamhet för att planera, genomföra eller följa upp myndighetsgemensamma kontroller av arbetsplatser inom ramen för sådan samverkan som regeringen beslutar för att motverka fusk, regelöverträdelser och brottslighet i arbetslivet. En uppgift som omfattas av sekretess ska dock inte lämnas ut om över-vägande skäl talar för att det intresse som sekretessen ska skydda har företräde framför intresset av att uppgiften lämnas ut.

Av förarbetena⁴⁹ till lagen framgår bl.a. följande. Uppgiftsskyldig-heten bör avse uppgifter som myndigheterna behöver för att planera myndighetsgemensamma kontroller av arbetsplatser. Med sådana uppgifter avses exempelvis information om bedömningar av vilka arbetsplatser som bör prioriteras för en myndighetsgemensam kontroll och skälen för det. Det kan även avse inkomna tips eller upp-gifter om misstanke om oegentligheter hos ett visst företag, t.ex. uppgifter om för låg lön eller andra missförhållanden, eller annan information som har bäring på inriktningen av de kontroller som planeras av de myndigheter som deltar i samverkan. Uppgiftsskyldig-heten omfattar även information som krävs för genomförande av myndighetsgemensamma kontroller. Det kan t.ex. handla om upp-gifter hos Ekobrottsmyndigheten och Skatteverket som behövs för att kontrollera ägare och företrädare för de berörda arbetsplatserna eller uppgifter hos Skatteverket om adresser till arbetsställen såsom verksamhetslokalens adress och kassaregistrets adress. Därtill kan uppgifter hos Polismyndigheten eller andra myndigheter som har

⁴⁹ Prop. 2023/24:85 s. 38 f.

bäring på säkerheten hos den myndighetspersonal som ska delta i kontrollerna omfattas.

Myndigheterna har uttryckt att det finns hinder mot att utbyta information som framkommer under pågående kontroller, t.ex. svar som de olika myndigheterna fått av en arbetsgivare. Detta innebär att myndigheterna inte kan dela upp arbetet mellan sig och även att enskilda riskerar att svara på samma frågor från flera olika aktörer. Regeringen bedömer därför att uppgifter som krävs för genomförande av myndighetsgemensamma kontroller också bör innefatta uppgifter som framkommer under pågående kontroller som är relevanta för andra myndigheters deltagande i kontrollerna, t.ex. svar som arbetsgivare lämnat.

Efter en myndighetsgemensam kontroll arbetar respektive myndighet vidare med det som den upptäckt och som behöver vidare hantering utifrån sina respektive ansvarsområden. Uppgiftsskyldigheten föreslås därmed omfatta uppgifter som behövs för myndigheters uppföljning av genomförda myndighetsgemensamma kontroller. Det kan då handla om uppgifter om förhållanden som indikerar överträdelser av beslut eller regelverk, som även andra myndigheter inom samverkan som inte varit på plats vid den specifika kontrollen kan behöva få del av. Det kan t.ex. avse vilken arbetsplats som besökts och personnummer till individer som påträffats vid en insats. Vidare kan det handla om uppgifter om vilka företag och underentreprenörer som varit på plats och om det påträffats tredjelandsmedborgare på arbetsplatsen. Det kan därtill omfatta uppgifter om eventuella missförhållanden, t.ex. om personer verkar bo i verksamhetslokaler som inte är godkända som bostäder eller tecken på att det förekommer människoexploatering.

Regeringen bedömer även att uppgiftslämnandet bör kunna ske genom en regelbunden överföring av uppgifter, och inte kräva en begäran i varje enskilt fall.⁵⁰

Uppgiftsskyldigheterna föreslås vidare utformas så att det finns en möjlighet att i ett enskilt fall beakta starka intressen som talar för ett fortsatt sekretesskydd, t.ex. särskilt starka integritetsintressen rörande enskilda. Enligt regeringen bör en uppgift inte lämnas ut om övervägande skäl talar för att det intresse som sekretessen ska skydda har företräde framför intresset av att uppgiften lämnas ut. Kravet på övervägande skäl är ett uttryck för att behovet av en viss uppgift hos

⁵⁰ Prop. 2023/24:85 s. 39.

den mottagande aktören normalt ska ha företräde framför andra intressen.⁵¹

11.5.4 Behovet av att kunna dela uppgifterna bedöms vara uppfyllt genom den nya lagen

Det är av stor vikt att myndighetsgemensamma kontroller av arbetsplatser kan genomföras på ett så effektivt och ändamålsenligt sätt som möjligt. Tids- och kostnadseffektiva kontroller ökar bl.a. möjligheten för myndigheterna att kontrollera fler arbetsplatser. Det är även angeläget att den verksamhet som kontrolleras inte påverkas mer än vad som är nödvändigt för att genomföra kontrollen.

Den nya lagen om uppgiftsskyldighet omfattar myndigheter som ingår i myndighetssamverkan som regeringen beslutar om för att motverka fusk, regelöverträdelser och brottslighet i arbetslivet. De myndighetsgemensamma kontroller där Skatteverket deltar i syfte att kontrollera exempelvis personalliggare ingår i sådan av regeringen beslutad samverkan. Uppgifter i en personalliggare som Skatteverket har berett sig tillgång till vid en myndighetsgemensam kontroll, och alltså förfogar över, utgör enligt utredningen sådana uppgifter som en mottagande myndighet kan ha behov av i sin författningsreglerade verksamhet för att planera, genomföra eller följa upp den gemensamma kontrollen. Skatteverket kommer alltså i den situationen, med stöd av den nya lagen, regelmässigt kunna dela dessa uppgifter med andra deltagande myndigheter, förutsatt att övervägande skäl inte talar för att det intresse som sekretessen ska skydda har företräde framför intresset av att uppgiften lämnas ut.

En personalliggare innehåller uppgifter som identifierar de näringsidkare och de personer som arbetar i verksamhetslokalen eller på byggarbetsplatsen. Vidare innehåller personalliggaren tidsangivelser för personalens in- och utpasseringar. Uppgifterna kan i sig inte bedömas vara särskilt integritetskränkande. En omfattande mängd uppgifter om vid vilken tid en enskild befinner sig på en viss arbetsplats skulle i och för sig kunna möjliggöra en viss kartläggning av personen i detta hänseende. Om det för en samverkande myndighet finns behov av att få tillgång till uppgifterna för sin verksamhet bör

⁵¹ Prop. 2023/24:85 s. 51.

detta enligt utredningen dock regelmässigt kunna anses väga tyngre än skyddet för enskildas integritet.

Sammanfattningsvis bedömer utredningen att det, med beaktande av den nya lagen om uppgiftsskyldighet, i regel kommer att vara möjligt för Skatteverket att i samband med myndighetsgemensamma kontroller dela med sig av uppgifter i en personalliggare som Skatteverket förfogar över. Det finns därför inte skäl att föreslå särskilda bestämmelser som möjliggör för Skatteverket att lämna ut uppgifter i personalliggare till andra myndigheter i samband med sådana kontroller.

11.5.5 Annan myndighetsgemensam kontroll

Den nya lagen om uppgiftsskyldighet gäller enbart inom ramen för sådan samverkan som regeringen beslutar om för att motverka fusk, regelöverträdelser och brottslighet i arbetslivet. Dock förekommer även myndighetsgemensamma kontroller utan att dessa sker inom ramen för sådan särskilt reglerad samverkan. För att göra det möjligt för Skatteverket att vid sådant samarbete dela med sig av de uppgifter i personalliggare som Skatteverket har berett sig tillgång till vid kontrollen, skulle en särskild sekretessbrytande bestämmelse krävas. Utredningen anser dock att det är en lämpligare ordning att myndighetsgemensamma kontroller, där det finns behov av att de aktuella uppgifterna kan delas mellan myndigheterna, sker inom ramen för särskilt reglerad samverkan. Behov av en särskild sekretessbrytande bestämmelse för den aktuella situationen undviks då.

12 Personalliggare i fler eller färre verksamheter

I utredningens uppdrag att se över regelverket för personalliggare ingår bl.a. att ta ställning till om regelverket bör omfatta fler, andra eller färre branscher än i dag. Utredningen har i avsnitt 11.1.2 bedömt vilka som är de grundläggande förutsättningarna för att personalliggare ska vara ett ändamålsenligt verktyg för att motverka skattefusk och annat skatteundandragande. Utifrån de förutsättningarna gör utredningen i detta avsnitt en bedömning av om de branscher som i dag omfattas av regelverket för personalliggare bör omfattas även fortsättningsvis. Vidare görs en bedömning av om det inom fler branscher bör ställas krav på att föra personalliggare.

12.1 De verksamheter som i dag omfattas av regelverket för personalliggare bör fortsatt omfattas

Utredningens bedömning: De verksamheter som i dag omfattas av regelverket för personalliggare bör omfattas även fortsättningsvis.

I detta avsnitt görs en genomgång av de verksamheter som i dag omfattas av regelverket för personalliggare och skälen för detta. Vidare redovisas omfattningen av problemen med (i första hand) svartarbete inom respektive bransch, utifrån senare uppskattningar som gjorts, i de fall sådana uppgifter finns.

Utgångspunkten för utredningens bedömningar av om krav på personalliggare för en verksamhet bör finnas kvar är om det fort-

farande finns betydande problem med svartarbete samt att det även i övrigt är lämpligt.

Utredningen har i avsnitt 11.2.4 konstaterat att systemet med personalliggare i praktiken inte har tillämpats i enlighet med lagstiftarens avsikt, bl.a. då kontrollbesök under de senaste åren endast har gjorts i relativt liten omfattning. Detta bedöms ha medfört att systemet inte har varit så effektivt som det skulle kunna vara. Vid utredningens bedömningar nedan av om krav på personalliggare ska finnas kvar för en viss verksamhet utgår utredningen från att kontrollbesök kommer att genomföras i en sådan utsträckning att systemet effektivt motverkar svartarbete.

Sammanfattningsvis bedömer utredningen att det fortfarande finns behov av personalliggare inom de verksamheter som omfattas av ett sådant krav enligt dagens regelverk.

12.1.1 Restaurangverksamhet

Restaurangverksamhet var, tillsammans med frisörverksamhet, först ut med att omfattas av ett krav på personalliggare och har gjort det sedan 2007.

Beslutet att det skulle ställas krav på personalliggare för restaurangverksamhet baserades bl.a. på Branschsaneringsutredningens¹ bedömning att restaurangbranschen var särskilt utsatt för ekonomisk brottslighet, framför allt i form av att inte all försäljning redovisades och att svarta löner betalades ut. I förarbetena² till lagstiftningen om personalliggare hänvisades även till en promemoria från Skatteverket³ i vilken myndigheten uttalade att de genom åren genomförda kontrollaktionerna avseende restauranger och pizzerior visade på förvånansvärt höga oredovisade intäkter i kombination med svart arbetskraft. Det fanns kalkyler som visade att de oredovisade intäkterna inom restaurangnäringen totalt i hela landet under ett år kunde uppgå till cirka 15 miljarder kronor.

Senare gjorda bedömningar visar att dessa problem finns kvar. Skatteverket uppskattade i rapporten *Svarta arbetsinkomster: beräk-*

¹ SOU 1997:111, *Branschsanering och andra metoder mot ekobrott*.

² Prop. 2005/06:169, *Effektivare skattekontroll m.m.*, s. 38.

³ Skatteverkets promemoria den 9 maj 2003, *Slutrapport från Riksplansaktivitet 2002: Kontroll av restauranger och pizzerior*.

ningar baserade på Skatteverkets revisioner⁴, som avsåg inkomstären 2010 till 2016, de svarta arbetsinkomsterna för näringsidkare i branschen restauranger och barer m.m. till cirka fem miljarder kronor i genomsnitt per år. För aktiebolag med en lönesumma mellan 1–5 miljoner kronor, som bedömdes stå för den största delen av de svarta arbetsinkomsterna, uppskattades de svarta arbetsinkomsterna till 35 procent av de totala deklarerade arbetsinkomsterna.

Myndigheterna för samverkan mot arbetslivskriminalitet har i sin lägesbild för 2021⁵ bedömt att det finns hög risk för arbetslivskriminalitet (vilket bl.a. inkluderar svartarbete) inom restaurangbranschen.

Visita⁶ har påtalat för utredningen att de omständigheter som låg till grund för krav på personalliggare inom restaurangbranschen har förändrats. Bl.a. har användningen av kontanter inom branschen sjunkit påtagligt de senaste åren och ligger enligt Visita nu på cirka tio procent av alla betalningar.

En stor del av skatteundandragandet i vissa s.k. kontantbranscher, t.ex. restauranger, har historiskt sett varit kopplat just till betalningar som skett med kontanter. Kontantbetalningarna har undanhållits från beskattning och använts för utbetalning av svarta löner. Den minskande användningen av kontanter har förändrat möjligheterna för företag inom traditionella kontanthandelsbranscher att undanhålla inkomster. Undanhållande av inkomster från beskattning kan dock ske genom andra metoder, exempelvis genom osanna fakturor, betalning med Swish till privata bankkonton eller genom att andra digitala betalningar döljs. Dessutom sker fortfarande en del av betalningarna med kontanter. Även om möjligheten att undanhålla kontantbetalningar från beskattning och i stället använda dem för betalning av svartarbete har minskat, kvarstår den alltså. Detta gäller även för andra kontanthandelsbranscher. Utredningen anser därmed inte att den minskade kontantanvändningen i sig är skäl för en förändring när det gäller kravet på personalliggare för restaurangverksamhet. Inte heller i övrigt finns det enligt utredningen skäl till att inte längre låta regelverket för personalliggare omfatta sådan verksamhet.

⁴ Skatteverkets rapport den 6 februari 2020, *Svarta arbetsinkomster: beräkningar baserade på Skatteverkets revisioner*.

⁵ Lägesbild 2021, För det myndighetsgemensamma arbetet mot fusk, regelöverträdelser och brottslighet i arbetslivet.

⁶ Visita är en bransch- och arbetsgivarorganisation för den svenska besöksnäringen. Bland medlemmarna finns restauranger.

12.1.2 Kropps- och skönhetsvårdsverksamhet

Krav på personalliggare för frisörverksamhet infördes 2007. Frisörbranschen bedömdes av Branschsaneringsutredningen⁷ som särskilt utsatt för ekonomisk brottslighet, framför allt i form av att intäkter inte redovisades och att svarta löner betalades. I förarbetena⁸ till bestämmelserna om personalliggare för bl.a. frisörverksamhet hänvisades till ett pilotprojekt som omfattat frisörnäringsområdet i Malmöområdet. Projektets syfte var att samla erfarenheter inför generella åtgärder mot svartjobb. Inom ramen för pilotstudien gjordes en närmare jämförelse av den taxerade inkomsten på riksnivå för enskilda näringsidkare inom frisörbranschen med normalinkomsten för anställda enligt gällande avtal. Jämförelsen visade att mer än 50 procent av frisörföretagarna år 2001 hade en taxerad inkomst som var mindre än hälften av en heltidsanställd frisörs årsinkomst. Den från beskattning undanhållna omsättningen inom frisörbranschen omräknat i skatter och avgifter beräknades uppgå till 2,5 miljarder kronor.

År 2018 utvidgades systemet med personalliggare till att avse fler verksamheter, bl.a. kropps- och skönhetsvårdsverksamhet, i vilket begreppet frisörverksamhet kom att ingå. Att kravet på personalliggare skulle utvidgas till att även avse annan kropps- och skönhetsvård än frisörverksamhet grundade sig bl.a. på en promemoria från Skatteverket⁹, i vilken konstaterades att sådan verksamhet ingått bland de branscher där det finns betydande problem med svartarbete i samtliga av Skatteverkets rapporter. I förarbetena¹⁰ till bestämmelserna konstaterades också att såväl praktiska skäl som neutralitets-skäl talade för att även annan kropps- och skönhetsvårdsverksamhet än frisörverksamhet bör ingå i systemet med personalliggare.

Skatteverket uppskattade i den tidigare nämnda rapporten¹¹ *Svarta arbetsinkomster: beräkningar baserade på Skatteverkets revisioner*, som avsåg inkomståren 2010 till 2016, de svarta arbetsinkomsterna för aktiebolag som bedrev verksamhet inom hårvård och skönhets-salonger med en lönesumma mellan 1–5 miljoner kronor till 37 procent av de totala deklarerade arbetsinkomsterna.

⁷ SOU 1997:111.

⁸ Prop. 2005/06:169 s. 38.

⁹ Skatteverkets promemoria den 26 oktober 2015, *Svartarbete och social dumpning – Förslag på personalliggare i ytterligare verksamheter*, bilaga till dnr 1 31 575009-15/113.

¹⁰ Prop. 2017/18:82, *Personalliggare i fler verksamheter*, s. 23.

¹¹ Skatteverkets rapport *Svarta arbetsinkomster: beräkningar baserade på Skatteverkets revisioner*.

Myndigheterna för samverkan mot arbetslivskriminalitet har i sin lägesbild för 2021¹² bedömt att det inom kroppsvårdsbranschen finns stora problem som främst handlar om arbetsrättsliga frågor och utnyttjande av arbetstagare. Vidare konstateras att det finns dokumenterade problem med skatteundandragande.

Utredningen bedömer sammantaget att det inte finns skäl för att inte längre låta regelverket för personalliggare omfatta verksamheter som avser kropps- och skönhetsvård.

12.1.3 Fordonsserviceverksamhet

Fordonsserviceverksamhet har omfattats av regelverket för personalliggare sedan 2018. I Skatteverkets promemoria från 2015, *Svartarbete och social dumpning – Förslag på personalliggare i ytterligare verksamheter*, identifierade Skatteverket bilverkstäder som en av tre verksamheter där svartarbete utgör betydande problem och där personalliggare vore ett effektivt verktyg för att motverka det. Svenska Transportarbetareförbundet delade Skatteverkets bild av att det i betydande omfattning förekommer svartarbete inom fordonsserviceverksamhet.¹³

Skatteverket uppskattade i rapporten¹⁴ *Svarta arbetsinkomster: beräkningar baserade på Skatteverkets revisioner*, som avsåg inkomstären 2010 till 2016, de svarta arbetsinkomsterna för aktiebolag som bedrev verksamhet inom bilservice med en lönesumma mellan 1–5 miljoner kronor till 28 procent av de totala deklarerade arbetsinkomsterna.

Myndigheterna för samverkan mot arbetslivskriminalitet bedömde i den myndighetsgemensamma lägesbilden för 2021¹⁵ att bilvård (verkstad och bilrekond etc.) är en bransch där det förekommer ett utbrett utnyttjande av anställda och bidragsfusk. Utnyttjandet av personalen rör sig många gånger om arbetsrättsliga regler och frågor om arbetstid och lön.

¹² Lägesbild 2021, För det myndighetsgemensamma arbetet mot fusk, regelöverträdelser och brottslighet i arbetslivet.

¹³ Prop. 2017/18:82 s. 20.

¹⁴ Skatteverkets rapport *Svarta arbetsinkomster: beräkningar baserade på Skatteverkets revisioner*.

¹⁵ Lägesbild 2021, För det myndighetsgemensamma arbetet mot fusk, regelöverträdelser och brottslighet i arbetslivet.

Det kvarstår alltså stora problem med missförhållanden, bl.a. avseende oredovisade löneinkomster, inom dessa verksamheter. Det finns enligt utredningen inte heller några andra skäl till att inte längre låta regelverket för personalliggare omfatta fordonsserviceverksamhet.

12.1.4 Livsmedels- och tobaksgrossistverksamhet

Livsmedels- och tobaksgrossistverksamhet har, liksom kropps- och skönhetsvård samt fordonsserviceverksamhet, omfattats av systemet för personalliggare sedan 2018. Partihandel med livsmedel var en av de tre verksamheter som Skatteverket i promemorian, *Svartarbete och social dumpning – Förslag på personalliggare i ytterligare verksamheter*, bedömde hade betydande problem med svartarbete och där personalliggare vore ett effektivt verktyg för att motverka det. I promemorian konstaterades att ett stort antal rapporter och analyser pekade ut delar av parti- och detaljhandelssektorn som branscher där det fanns problem med svartarbete. Vidare hänvisades bl.a. till att Skatteverket under 2008 och 2009 granskat ett antal verk samma livsmedelsgrossister inom ett särskilt partihandelsområde.¹⁶ Utifrån de genomförda granskningarna konstaterade Skatteverket att problemet med både oredovisade intäkter och svartarbete var stort inom partihandel med livsmedel. Något annat har inte kommit fram än att det fortfarande finns problem i form av oredovisade löneinkomster inom livsmedels- och tobaksgrossistverksamhet. Inte heller i övrigt finns det skäl till att inte låta sådan verksamhet omfattas av krav på personalliggare.

12.1.5 Tvätteriverksamhet

Krav på att föra personalliggare inom tvätteriverksamhet har funnits sedan 2013. Innan dess hade Svenska Tvätteriförbundet vid två tillfällen tillskrivit regeringen och framfört att tvätteribranschen bör omfattas av systemet med personalliggare.¹⁷ Förbundet hade också på frivillig basis infört personalliggare i sina företag i november 2008.

¹⁶ Skatteverkets granskningsrapport ”Livsmedelsgrossister – Riksprojekt 2008 – mars 2009”, Slutrapport 2008-04-30.

¹⁷ Dnr Fi2007/10077 och Fi2009/3789.

I förarbetena¹⁸ till bestämmelserna om krav på personalliggare för tvätteriverksamhet konstaterades att problemen med svartarbete inom tvätteriindustrin inte var lika väl utredda och dokumenterade som problemen inom byggindustrin. Dock hade Svenska Tvätteri-förbundet i sitt remissvar och i sina skrivelser till regeringen framhållit att det fanns en stor och besvärande konkurrens från de oseriösa företagen. Då åtgärden även stöddes av branschförbundet, samt då det fanns anledning att anta att liknande positiva effekter som införandet av personalliggare medfört på löneredovisningen inom restaurang- och frisörbranscherna kunde uppnås, ansåg regeringen att tvätteriindustrin skulle omfattas av krav på att föra personalliggare.

Utredningen har inte kunnat hitta något underlag som visar i vilken omfattning svartarbete kan antas förekomma inom tvätteriindustrin. Grund för att anta att det minskat i sådan omfattning att krav på personalliggare inte längre skulle vara lämpligt saknas dock.

12.1.6 Byggverksamhet

Byggindustrin har omfattats av krav på personalliggare sedan 2016. I förarbetena¹⁹ till bestämmelserna konstaterades bl.a. att byggindustrin har väl dokumenterade problem med svartarbete samt att åtgärder för att motverka förekomsten av svart arbetskraft var starkt efterfrågade av branschen.

Skatteverket uppskattade i den tidigare nämnda rapporten *Svarta arbetsinkomster: beräkningar baserade på Skatteverkets revisioner*, som avsåg inkomstår 2010 till 2016, de svarta arbetsinkomsterna för aktieföretag inom byggindustrin med en lönesumma mellan 1–5 miljoner kronor till 37 procent av de totala deklarerade arbetsinkomsterna.

Myndigheterna för samverkan mot arbetslivskriminalitet konstaterar i den myndighetsgemensamma lägesbilden för 2021²⁰ bl.a. att byggindustrin är personalintensiv och svårkontrollerad, och att samverkan därför är viktig för att komma åt arbetslivskriminalitet. Branschen omsätter stora summor och är hårt utsatt för skatteundandragande.

¹⁸ Prop. 2012/13:34, *Personalliggare för tvätteriindustrin*, s. 23.

¹⁹ Prop. 2014/15:6, *Minskat svartarbete i byggindustrin*, s. 38.

²⁰ Lägesbild 2021, För det myndighetsgemensamma arbetet mot fusk, regelöverträdelse och brottslighet i arbetslivet.

Bygghandelskommissionen konstaterade i sin slutrapport²¹ från 2022 bl.a. att svartarbetet inom byggsektorn mer än fördubblats under det senaste decenniet.

Utredningen bedömer sammantaget att byggbranschen fortsatt bör omfattas av regelverket för personalliggare.

12.2 Det finns inte skäl att införa personalliggare i fler branscher

Utredningens bedömning: Regelverket för personalliggare bör inte omfatta fler verksamheter än i dag.

Utredningen har i avsnitt 11.1.2 gått igenom de grundläggande förutsättningarna för att personalliggare ska vara ett ändamålsenligt verktyg för att motverka svartarbete och osunda konkurrensförhållanden inom en viss bransch. Sammanfattningsvis kan konstateras att det måste röra sig om en bransch med hög risk för svartarbete samt att det finns faktiska möjligheter för Skatteverket att genomföra fysiska kontrollbesök. Det senare ställer krav på att verksamheten utförs på en plats som är fysiskt avgränsad. Utredningen har också bedömt att det inte är lämpligt med kontrollbesök i privata bostäder.

När det gäller frågan om det finns skäl att införa personalliggare i fler branscher än i dag bör, utöver dessa utgångspunkter, även beaktas att systemet med personalliggare riskerar att bli mindre effektivt om de verksamheter som omfattas av krav på personalliggare blir alltför många till antalet. Risken för att Skatteverket gör ett kontrollbesök skulle då procentuellt sett minska markant. För att inte svåra gränsdragningsproblem ska uppkomma måste det dessutom röra sig om verksamheter som går att definiera på ett relativt enkelt sätt.

För några branscher och verksamheter har ett särskilt behov av att införa krav på personalliggare lyfts i olika sammanhang. Detta gäller för arbete som omfattas av assistansersättning och för byggverksamhet som omfattas av rätt till rotavdrag. Lämpligheten i att

²¹ Bygghandelskommissionens slutrapport den 25 januari 2022, *Från svart till vitt – vänd den osunda utvecklingen i byggbranschen!*

införa krav på personalliggare för någon av dessa branscher eller verksamheter diskuteras nedan.

Branscher där det i övrigt, utifrån syftet med personalliggare, skulle kunna vara aktuellt att införa ett sådant krav är branscher där det finns en hög risk för svartarbete. Utifrån den statistik som finns när det gäller svartarbete inom olika branscher diskuteras lämpligheten i en sådan åtgärd i avsnitt 12.2.2.

Utredningen har av experter i utredningen upplysts om att det i en LO-gemensam referensgrupp²², där frågor som avser utredningen diskuteras, inte har förts fram något krav på att fler branscher bör omfattas av regelverket för personalliggare.

12.2.1 Branscher och verksamheter där behov av personalliggare har framhållits

Arbete som omfattas av assistansersättning

Försäkringskassan har till utredningen framhållit att krav på personalliggare för arbete som omfattas av assistansersättning skulle vara en lämplig åtgärd för att motverka problemen med felaktiga utbetalningar inom denna ersättningsform.

Regelverket

Rätt till assistansersättning finns för den som har rätt till personlig assistans och behöver assistans i genomsnitt mer än 20 timmar i veckan för s.k. grundläggande behov (51 kap. 2 och 3 §§ socialförsäkringsbalken, förkortad SFB). Assistansersättning lämnas endast under förutsättning att den används för köp av personlig assistans eller för kostnader för personliga assistenter (51 kap. 4 § SFB).

Den som har beviljats assistansersättning kan själv anställa assistenter eller anlita assistans från en kommunal eller privat assistansanordnare. Ersättningen kan betalas ut till den som har beviljats ersättning eller till den som är assistansanordnare (51 kap. 19 § SFB).

²² I referensgruppen ingår representanter för Svenska Byggnadsarbetareförbundet, Fastighetsanställdas Förbund, Målareförbundet, Svenska Transportarbetareförbundet, Kommunal, Seko, Hotell- och restaurangfacket, Livsmedelsarbetareförbundet, Handelsanställdas förbund och Svenska Elektrikerförbundet.

Utbetalning görs månadsvis med ett visst belopp för det antal beviljade assistanstimmar som assistans har lämnats (51 kap. 14 § SFB).

Regleringen ställer krav på att den som är arbetsgivare för eller uppdragsgivare åt de personliga assistenterna ska lämna bl.a. en tidsredovisning till Försäkringskassan. Tidsredovisningen ska innefatta klockslag för utförd assistans och ska signeras av assistenterna och anordnaren (51 kap. 24 § 2 SFB och 5 § Försäkringskassans föreskrifter [FKFS 2016:4] om assistansersättning). Den försäkrade ska även lämna en sammanställning av antalet utförda assistanstimmar (räkning).

Systemet är utsatt för brottslighet

Systemet för assistansersättning har bedömts ha flera väsentliga risker för felaktiga utbetalningar.²³ Det finns också stora konstaterade problem med avsiktliga fel (bidragsbrottslighet). Assistansersättningen är särskilt utsatt för organiserad brottslighet, där företag ofta utgör en central del av brottsupplägget.²⁴

Det finns två huvudtyper av assistansbedrägerier.²⁵ I simulantfallet ger brukaren sken av att ha ett hjälpbehov eller överdriver ett existerande hjälpbehov. I utnyttjandefallet har brukaren för det mesta ett reellt funktionshinder och hjälpbehov, men används som ett brottsverktyg för att få ut orättmätig assistansersättning. Detta sker genom att brukaren antingen framställs som mer hjälpbehövande än vad som egentligen är fallet eller inte får sitt verkliga hjälpbehov tillgodosett i den omfattning som behövs.

Både simulant- och utnyttjandefallet förutsätter att assistanstimmar som aldrig utförts redovisas till Försäkringskassan så som utförda. Detta sker vanligen genom att det upprättas falska eller osanna tidsredovisningar och assistansräkningar. Antingen läggs timmar som aldrig utförts till på befintliga assistenters tidsredovisningar eller så uppges helt fiktiva assistenter ha arbetat timmarna i fråga. I det senare fallet har inte någon alls arbetat dessa timmar eller så har någon annan än den fiktive assistenten utfört arbetet, för en betydligt lägre

²³ SOU 2019:59 s. 88.

²⁴ Försäkringskassans rapport 2021-09-29, *Uppdrag att genomföra riskanalyser med avseende på felaktiga utbetalningar*, dnr 2021/000500, s. 3 och 6.

²⁵ Åklagarmyndigheten, Rättslig vägledning 2021:8, *Bidragsbrott – Inklusiva assistansbedrägerier*, s. 29.

ersättning, genom svartarbete. Den fiktive assistenten lämnar sedan, helt eller delvis, tillbaka ”lönen” till anordnaren.

Personalliggare är inte ett ändamålsenligt verktyg för att motverka problemen

Utredningen har i avsnitt 11.1.3 bedömt att huvudsyftet med personalliggare fortsatt bör vara att motverka svartarbete. Den brottslighet som är kopplad till assistansersättning kan visserligen i vissa fall innefatta svartarbete, men avser huvudsakligen problem med att ersättning betalas ut trots att assistans inte har utförts alls eller i mindre omfattning än vad som motsvarar utbetald ersättning. Problemen är alltså inte i första hand kopplade till oredovisade löneinkomster. Till detta kommer att det aktuella arbetet i mycket hög grad utförs i privata bostäder. Utredningen har i avsnitt 11.4.4 bedömt att personalliggare inte bör införas i branscher eller verksamheter där kontrollbesök regelmässigt skulle behöva genomföras i privata bostäder. Detta då kontroll av personalliggare i privata bostäder inte är en proportionerlig åtgärd i förhållande till intrånget i den personliga integriteten.

Utredningen anser att det är angeläget med åtgärder för att motverka felaktiga utbetalningar och brottslighet kopplat till assistansersättning. Mot bakgrund av de nämnda förhållandena bedömer utredningen dock att krav på personalliggare enligt regleringen i SFL, som tar sikte på skattekontroll, inte är ett lämpligt verktyg för att komma till rätta med dessa problem. I stället bör verktyg som är särskilt utformade för att motverka den aktuella problematiken användas.

Arbeten som omfattas av rotavdrag

Förslag från Bygghandelskommissionen

Bygghandelskommissionen har i sin slutrapport²⁶ föreslagit att det ska införas krav på elektroniska personalliggare vid utförande av en byggtjänst för vilken man ansöker om rotavdrag. Kommissionen anser att krav på personalliggare motsvarande det som gäller för annan byggverksamhet skulle vara en effektiv åtgärd för att motverka svart-

²⁶ Bygghandelskommissionens slutrapport, *Från svart till vitt – vänd den osunda utvecklingen i byggbranschen!*, s. 103.

arbete i rotsektorn då detta arbete i dag ofta sker helt dolt för Skatteverket. Ett krav på personalliggare skulle ge Skatteverket kännedom om att byggtjänsten pågår och det skulle vara möjligt att under arbetets gång kontrollera att det utförs av beskattad arbetskraft. Ett system med personalliggare skulle enligt kommissionen kunna utformas på så sätt att rätten till skattereduktion för arbetet förutsätter att det har förts en elektronisk personalliggare på arbetsplatsen. Enligt kommissionen skulle det ansvar som i dag ligger på byggherren kunna läggas på entreprenören eller – i förekommande fall – huvudentreprenören.

Eftersom kunden genom avdraget får en rabatt på tjänsten i form av en skattenedsättning är det enligt kommissionens uppfattning rimligt att Skatteverket ges möjlighet att utföra kontroller på arbetsplatsen, även när den finns i någons hushåll. Intresset av att kontrollera att en skattesubventionerad tjänst faktiskt utförs av beskattad arbetskraft får anses väga tyngre än den skattskyldiges intresse av att slippa kontrollbesök i hemmet. Dessutom skulle systemet enligt kommissionen kunna utformas så att hänsyn så långt som möjligt tas till den personliga integriteten, exempelvis genom att kontroller får utföras utanför bostaden eller via videolänk.

Verksamheten omfattas normalt inte av krav på personalliggare

Skattereduktion kan ges för hushållsarbete som består i reparation, underhåll samt om- och tillbyggnad av vissa bostäder, s.k. rotavdrag. För att omfattas av skattereduktion ska arbetet avse ett småhus eller en ägarlägenhet som ägs av den som begär skattereduktion. För skattereduktion krävs även att det utförda arbetet är hänförligt till den som begär skattereduktion eller dennes förälders hushåll (67 kap. 15 § inkomstskattelagen [1999:1229]). För att få rotavdrag måste man alltså själv, eller ens förälder, bo i bostaden där arbetet utförs.²⁷

Skyldigheten att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på en byggarbetsplats gäller inte för en byggherre som är en fysisk person som inte i näringsverksamhet utför eller låter utföra projekterings-, bygnads-, rivnings- eller markarbeten. Vidare är en byggherre inte skyldig att tillhandahålla sådan utrustning förrän den sammanlagda kostnaden för byggherrens

²⁷ För en mer utförlig beskrivning av regelverket se avsnitt 3.2.1.

heten på byggarbetsplatsen kan antas uppgå till mer än fyra prisbasbelopp (39 kap. 11 b § SFL). Bestämmelserna innebär att krav på personalliggare i dag i princip aldrig finns i de situationer som det skulle kunna bli aktuellt med skattereduktion i form av rotavdrag.

Krav på personalliggare är inte en lämplig åtgärd

En nödvändig förutsättning för att personalliggare ska vara ett effektivt verktyg för att motverka svartarbete är att Skatteverket kan genomföra kontrollbesök på den plats där arbetet utförs (jämför avsnitt 11.3).

Arbeten som kan ge rätt till rotavdrag utförs i princip uteslutande i eller i anslutning till privata bostäder. Utredningen anser att det av integritetsskäl inte är lämpligt att genomföra kontrollbesök i privata bostäder (jämför avsnitt 11.4.4). Utredningen anser vidare att eventuella digitala lösningar inte ersätter behovet av att kunna göra fysiska kontrollbesök (se avsnitt 11.3.2). Även om krav på personalliggare införts skulle det alltså regelmässigt finnas hinder för att genomföra kontrollbesök. Utifrån dessa förhållanden bedömer utredningen att det inte är lämpligt att införa krav på personalliggare för arbeten som kan ge rätt till rotavdrag.

12.2.2 Riskbranscher som i nuläget inte omfattas av krav på personalliggare

Utöver de branscher som i dag omfattas av regelverket för personalliggare finns ett antal ytterligare branscher där det finns en hög risk för svartarbete. Enligt den uppskattning som Delegationen mot arbetslivskriminalitet har gjort²⁸ när det gäller aktiebolag med en lönesumma mellan 1–5 miljoner kronor, där den högsta andelen svartarbete har bedömts förekomma, har de oredovisade löneinkomsterna bedömts överstiga tio procent av de totala löneinkomsterna i följande branscher²⁹ (utöver de branscher som redan omfattas av regelverket för personalliggare):

²⁸ Delegationens uppskattning är baserad på Skatteverkets rapport *Svarta arbetsinkomster: beräkningar baserade på Skatteverkets revisioner avseende inkomstären 2010 till 2016*, med uppdatering av vissa förhållanden.

²⁹ SOU 2023:8 s. 215.

- Fastighetsförvaltning (15 procent)
- Fiske (25 procent)
- Jordbruk (25 procent)
- Lokalvård (12 procent)
- Utbildning, hälsa, sjukvård, veterinär (11 procent)
- Skogsbruk (23 procent)
- Verksamheter inom juridik m.m. (16 procent)
- Övrigt transport-, magasinering och kommunikation (15 procent)
- Övriga personliga tjänster (14 procent)

Offentlig sektor, bostadsrättsföreningar och ideella företag samt enskilda näringsidkare har exkluderats vid bedömningen. När det gäller oredovisade löneinkomster för verksamheter inom juridik m.m. kan noteras att detta enligt uppgifter från Skatteverket handlar om en tillämpning av de s.k. 3:12-reglerna.³⁰ Det rör sig alltså inte om sådant svartarbete som skulle kunna motverkas genom krav på personalliggare. Redan av detta skäl är personalliggare inte ett lämpligt verktyg inom sådan verksamhet.

De uppräknade branscherna i övrigt skulle, sett enbart utifrån den höga risken för förekomst av svartarbete, kunna vara lämpliga att omfattas av krav på personalliggare. Mer ingående analyser av problemen med svartarbete krävs dock för att kunna göra sådana bedömningar, särskilt då flera av branscherna skulle kunna innefatta ett flertal olika typer av verksamheter som gör dem mer eller mindre lämpliga för att föra personalliggare. Eftersom det, vare sig från Skatteverket eller från någon annan aktör, har förts fram att det skulle vara lämpligt med personalliggare i någon av de berörda branscherna anser utredningen inte att det finns skäl för att genomföra några sådana analyser i nuläget.

Rent allmänt kan konstateras att det för flera av branscherna inte rör sig om verksamhet som utförs på en fysiskt avgränsad plats, vilket är en förutsättning för att personalliggare ska vara ett effektivt verktyg för att motverka svartarbete (jämför avsnitt 11.3). Detta

³⁰ SOU 2023:8 s. 214.

gäller framför allt för fastighetsförvaltning, fiske, jord- och skogsbruk samt lokalvård.

Sammanfattningsvis bedömer utredningen att det i nuläget inte finns skäl att införa personalliggare i någon av de uppräknade riskbranscherna.

13 Elektroniska personalliggare

En personalliggare kan föras manuellt, dvs. genom att uppgifterna dokumenteras i pappersform, eller elektroniskt, dvs. genom att uppgifterna dokumenteras i ett elektroniskt system. Möjligheten att föra elektronisk personalliggare har funnits sedan bestämmelserna om personalliggare först infördes. För byggverksamheter finns det ett krav på att personalliggaren ska vara elektronisk.¹ När det gäller övriga verksamheter som omfattas av regelverket för personalliggare, alltså restaurangverksamhet, fordonsserviceverksamhet, livsmedels- och tobaksgrossistverksamhet, kropps- och skönhetsvårdsverksamhet samt tvätteriverksamhet, får personalliggare föras antingen manuellt eller elektroniskt.²

Elektroniska personalliggare har enligt utredningen flera fördelar för både näringsidkare och myndigheter jämfört med manuella personalliggare, bl.a. minskar de risken för manipulation och den löpande dokumentationen tar mindre tid i anspråk för näringsidkaren. Utredningen kan dock konstatera att det i dagsläget finns brister när det gäller de elektroniska personalliggarnas utformning och tillgänglighet. Bristerna medför bl.a. att en kontroll av en elektronisk personalliggare ofta tar längre tid än motsvarande kontroll av en manuell personalliggare (se avsnitt 13.4). För att elektroniska personalliggare ska vara ett effektivt verktyg för kontroll måste därför vissa ytterligare krav ställas, bl.a. att en elektronisk personalliggare ska vara utformad på så sätt att uppgifter i den kan överföras elektroniskt till Skatteverket (se avsnitt 13.4.2). Den ökade kostnaden som dessa krav kan innebära för de företag som för en elektronisk personalliggare bör enligt utredningen vara begränsad (se avsnitt 13.4.4).

¹ Se 39 kap. 11 a § skatteförfarandelagen (2011:1244) och 9 § Skatteverkets föreskrifter om personalliggare, SKVFS 2015:6.

² 7 § SKVFS 2015:6.

Under förutsättning att de aktuella åtgärderna vidtas bedömer utredningen att det ska ställas krav på att samtliga verksamheter som omfattas av regelverket för personalliggare ska föra en elektronisk personalliggare. Fördelarna med elektroniska personalliggare motiverar enligt utredningen en viss kostnadsökning för de berörda företagen.

I följande avsnitt utvecklas utredningens överväganden och förslag i frågan.

13.1 Krav på att föra elektronisk personalliggare finns redan för byggverksamhet

I dag ställs krav på att den personalliggare som ska föras i byggverksamheter ska vara elektronisk. För övriga verksamheter som omfattas av regelverket för personalliggare finns inte något sådant krav. Anledningen till att det bedömdes finnas skäl att ställa krav på elektronisk personalliggare inom byggbranschen var att det rörde sig om arbetsplatser där förhållandena var väldigt skiftande och där ett manuellt system knappast hade fungerat i praktiken. Det är vanligt att flera olika arbetsgivare är verksamma samtidigt på samma byggarbetsplats. För effektiviteten och kvaliteten i Skatteverkets kontrollbesök bedömdes det vara av stort värde att Skatteverket kunde få en samlad bild av vilka entreprenörer som var verksamma på byggarbetsplatsen, och deras respektive personal. För att det rent faktiskt skulle gå att administrera ett system för byggverksamheter och för att minska de administrativa kostnaderna för företagen var det enligt regeringens mening nödvändigt att personalliggaren fördes elektroniskt.³

Att det för övriga verksamheter som omfattas av krav på personalliggare är valfritt att föra antingen en manuell eller en elektronisk personalliggare beror främst på att lagstiftaren inte har velat orsaka företagen större kostnader än nödvändigt. När krav på personalliggare infördes för fordonsserviceverksamhet, livsmedels- och tobaksgrossistverksamhet samt kropps- och skönhetsvårdsverksamhet uttalades att dessa, i likhet med restaurang-, frisör- och tvätteriverksamhet, skulle kunna välja mellan att föra personalliggare i pappersform eller att använda ett elektroniskt system. Ordningen ansågs lämplig

³ Prop. 2014/15:6, *Minskat svartarbete i byggbranschen*, s. 44 f.

eftersom valfriheten innebar att företagen i viss mån själva hade möjlighet att påverka storleken på de administrativa kostnaderna.⁴

13.2 Användningen av elektroniska personalliggare skiljer sig åt beroende på bransch och företagsstorlek

Samhället blir alltmer digitaliserat och elektroniska personalliggare är en del av den utvecklingen. Även i verksamheter där det är valfritt att föra antingen elektronisk eller manuell personalliggare blir det allt vanligare att näringsidkare väljer att föra elektronisk personalliggare. En elektronisk personalliggare kan vara kopplad till andra system, exempelvis till kassaregister eller elektroniska boknings-system. Uppgifterna i en elektronisk personalliggare kan i många fall även överföras till andra elektroniska administrativa system, t.ex. till olika löneprogram. Näringsidkaren kan då använda uppgifterna även för den egna verksamheten.

Det saknas statistik om hur stor andel av näringsidkarna som har elektroniska respektive manuella personalliggare. Skatteverket har uppskattat att det vid kontrollbesök är cirka 85 procent av näringsidkarna som har en manuell personalliggare. Enligt Skatteverket skiljer det sig dock åt mellan olika branscher och siffran förväntas sjunka över tid, exempelvis i takt med att äldre kassaregister byts ut mot modernare stödtjänster som även erbjuder elektronisk personalliggare. Utredningen har också haft kontakt med ett flertal berörda arbetsgivar- och branschorganisationer, däribland Visita⁵, Sveriges Tvätteriförbund, Svenska Fordonsbranschen, Sveriges Hudterapeuters Riksorganisation och Kroppsterapeuternas Yrkesförbund. Av dessa kontakter framgår att andelen elektroniska personalliggare varierar både mellan branscherna och mellan stora respektive små verksamheter. Exempelvis är Svenska Fordonsbranschen av uppfattningen att en majoritet av deras medlemmar har elektroniska personalliggare. Visitas uppfattning är att större verksamheter använder sig av elektroniska personalliggare, men att manuella personalliggare fortfarande används i mindre verksamheter.

⁴ Prop. 2017/18:82, *Personalliggare i fler verksamheter*, s. 56.

⁵ Visita är en bransch- och arbetsgivarorganisation för den svenska besöksnäringen, t.ex. restaurangverksamheter.

13.3 Gemensamma krav på hur personalliggaren ska föras uppfylls på olika sätt

I avsnitt 10.2 redogör utredningen för vilka uppgifter en personalliggare ska innehålla. Samma uppgifter ska dokumenteras oavsett om personalliggaren förs elektroniskt eller manuellt. I Skatteverkets föreskrifter om personalliggare finns fler gemensamma bestämmelser.⁶ Där framgår bl.a. att ändring i personalliggare inte får göras genom att en uppgift utplånas eller på annat sätt görs oläslig utan ska göras genom tillägg. Av ett tillägg ska framgå, förutom det som lagts till, vem som gjort tillägget och tidpunkten då tillägget gjorts. Vid komplettering genom införande av uppgift som rätteligen borde förts in tidigare ska framgå vem som gjort kompletteringen och tidpunkten då kompletteringen gjorts.⁷

Rent tekniskt uppfylls dessa gemensamma krav på olika sätt beroende på i vilken form personalliggaren förs. En manuell personalliggare ska vara bunden till sin form och ha förnumrerade sidor. Alla uppgifter ska antecknas med beständig skrift. De allra flesta använder den bok som tillhandahålls kostnadsfritt av Skatteverket. En elektronisk personalliggare måste i stället vara utformad på ett sådant sätt att alla händelser loggas, dvs. det ska framgå vem som gjort en ändring i personalliggaren och när. Skatteverket måste också kunna granska uppgifterna i den elektroniska personalliggaren bakåt i tiden för att bevarandekravet ska kunna kontrolleras.

13.4 Det finns behov av vissa förändringar avseende elektroniska personalliggare

Utredningens bedömning: Det finns brister i elektroniska personalliggares utformning och tillgänglighet.

En förutsättning för att en elektronisk personalliggare ska vara ett ändamålsenligt verktyg är att den på ett enkelt och effektivt sätt är tillgänglig för Skatteverket i samband med att dokumentations-skyldigheten kontrolleras vid ett kontrollbesök. När näringsidkaren för en manuell personalliggare är det vid ett kontrollbesök enkelt och

⁶ Se 4–6 §§ SKVFS 2015:6.

⁷ 6 § SKVFS 2015:6.

går snabbt att lämna över boken till Skatteverkets personal för kontroll. En manuell personalliggare ger vid ett kontrollbesök Skatteverket en omedelbar överblick över vilka som är inskrivna en viss dag.

Vid kontakt med anställda på Skatteverket och i samband med att utredningen följt med på kontrollbesök avseende personalliggare har det kommit fram att de elektroniska personalliggarna i regel tar betydligt längre tid att få fram än manuella personalliggare i samband med kontrollbesök. Det finns i vissa fall även brister avseende den elektroniska personalliggarens utformning och tillgången till uppgifter i den. T.ex. ger vissa elektroniska personalliggare inte någon samlad överblick över vilka anställda som är inskrivna en viss dag eller tidsperiod, eller så är en sådan överblick svår att få fram. Kontrollanterna kan då i stället behöva undersöka vilka dagar respektive anställd varit inskriven för att kunna kontrollera att dokumentationsskyldigheten och bevarandekravet är uppfyllt. Även om de relevanta uppgifterna för kontroll av dokumentationsskyldigheten finns tillgängliga är det alltså i ett format som försvårar Skatteverkets kontroll och gör den mindre effektiv. Vidare förekommer det att personalliggaren endast går att få fram om någon har loggat in under dagen för kontrollbesöket.

Det förekommer också att endast en viss person, t.ex. en ägare eller annan chef, kan ta fram uppgifter i personalliggaren. Om den ansvarige inte är på plats i verksamhetslokalen vid tidpunkten för kontrollen kan det då ta lång tid att få fram uppgifterna.

Bristerna medför att en kontroll av en elektronisk personalliggare ofta tar betydligt längre tid än motsvarande kontroll av en manuell personalliggare.

13.4.1 Skatteverkets föreskrifter avseende elektroniska personalliggare behöver förtydligas

Utredningens bedömning: För att Skatteverkets kontroll av personalliggare ska fungera effektivt behöver kraven på elektroniska personalliggare i andra verksamheter än byggverksamhet förtydligas.

Elektroniska personalliggare tillhandahålls av ett flertal olika aktörer. Det finns stora skillnader mellan hur olika personalliggare är utformade och vilka funktioner de har. Vissa är enklare medan andra är

mer tekniskt avancerade och kan användas även till annan administration.

Det är viktigt att elektroniska personalliggare är utformade på ett sådant sätt att Skatteverket enkelt kan kontrollera dokumentations-skyldigheten. Enbart den omständigheten att det finns en elektronisk personalliggare kan inte anses tillräcklig om Skatteverket inte på ett snabbt och enkelt sätt kan kontrollera uppgifterna i personalliggaren, alternativt endast kan kontrollera vissa uppgifter.

Skatteverket har i dag rätt att meddela föreskrifter om hur en personalliggare ska vara utformad och hur den ska föras.⁸ I Skatteverkets föreskrifter finns för byggverksamhet särskilda bestämmelser om elektroniska personalliggares utformning.⁹ Exempelvis framgår det att personalliggaren ska vara utformad på ett sådant sätt att det framgår när uppgifter har förts in i liggaren och att det vid kontrollbesök går att se vilka uppgifter som har förts in inom ett visst tidsintervall.¹⁰ Samma krav bör enligt utredningen givetvis även gälla för elektroniska personalliggare som förs av näringsidkare inom andra verksamheter. Skatteverkets föreskrifter behöver därför förtydligas så att det klart framgår att de krav som ställs på elektroniska personalliggare i byggverksamhet om hur de ska vara utformade och vilka uppgifter som ska framgå också gäller för elektroniska personalliggare som förs i andra verksamheter.

13.4.2 Uppgifter i elektroniska personalliggare ska kunna överföras elektroniskt till Skatteverket

Utredningens förslag: En elektronisk personalliggare ska vara utformad på så sätt att uppgifter i personalliggaren kan överföras elektroniskt till Skatteverket.

Uppgifter i personalliggaren ska överföras elektroniskt till Skatteverket om Skatteverket vid ett kontrollbesök begär det.

Uppgifter i personalliggaren ska lämnas elektroniskt även i fall där Skatteverket begär in uppgifterna för kontroll av uppgiftsskyldighet.

Skatteverket ska få meddela föreskrifter om i vilket format och på vilket sätt uppgifterna ska överföras.

⁸ Se 9 kap. 6 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261), förkortad SFF och SKVFS 2015:6.

⁹ 11–13 §§ SKVFS 2015:6.

¹⁰ 13 § SKVFS 2015:6.

Krav på elektronisk överföring av uppgifter i elektroniska personalliggare

Enligt 39 kap. 12 § första stycket skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, ska personalliggaren finnas tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen. Det innebär att Skatteverket vid ett kontrollbesök alltid ska kunna granska personalliggaren.¹¹ Av Skatteverkets tidigare föreskrifter om personalliggare¹² framgick också hur uppgifterna skulle tillhandahållas.

När det gäller byggverksamhet ska enligt 39 kap. 12 § andra stycket SFL byggherren hålla personalliggaren tillgänglig för Skatteverket på byggarbetsplatsen. Den som bedriver byggverksamhet ska hålla sin personalliggare tillgänglig för Skatteverket och byggherren på byggarbetsplatsen.

Det finns alltså i dagsläget krav på *var* personalliggaren ska vara tillgänglig, men det saknas i nu gällande lag, förarbeten och föreskrifter bestämmelser eller uttalanden om *hur* en elektronisk personalliggare ska hållas tillgänglig i andra verksamheter än byggverksamhet. När krav på elektroniska personalliggare infördes för byggverksamheter uttalades i förarbetena att Skatteverket vid ett kontrollbesök omedelbart skulle kunna se personalliggarens innehåll genom att verket antingen får tillgång till personalliggaren elektroniskt i läsbar form eller att den skrivs ut.¹³

Elektronisk överföring av uppgifter vid kontrollbesök

För att Skatteverket vid ett kontrollbesök på ett enkelt och effektivt sätt ska kunna ta del av uppgifter i en elektronisk personalliggare är det av stor betydelse hur uppgifterna tillhandahålls Skatteverket. Ett sätt att effektivisera kontrollen är enligt utredningen att införa ett särskilt krav på att en elektronisk personalliggare ska vara utformad på ett sådant sätt att uppgifter i den kan överföras elektroniskt till Skatteverket. Som beskrivs nedan föreslås även att Skatteverket ska få meddela föreskrifter om i vilket format och på vilket sätt uppgifterna ska överföras. Ett sådant krav ger Skatteverket möjlighet att vid ett kontrollbesök få de uppgifter som behövs för kontrollen

¹¹ Prop. 2010/11:165, *Skatteförfarandet*, s. 959.

¹² 6–7 §§ Skatteverkets föreskrifter om personalliggare, SKVFS 2006:22.

¹³ Prop. 2014/15:6 s. 51 f.

direkt överförda till myndighetens egna system, exempelvis genom en medhavd surfplatta eller bärbar dator. Skatteverkets kontroll av elektroniska personalliggare kan därmed förenklas och bli mer tidseffektiv. Kravet gör det också möjligt för Skatteverket att på ett enklare och mer automatiserat sätt kunna stämma av uppgifter i personalliggaren mot andra uppgifter som Skatteverket har tillgång till (jämför utredningens förslag i kapitel 15 om att Skatteverket ska få vidta vissa ytterligare åtgärder vid ett kontrollbesök).

För att åtgärden ska vara verkningsfull måste det även ställas krav på att uppgifterna rent faktiskt ska överföras elektroniskt till Skatteverket om Skatteverket vid ett kontrollbesök begär det. Det innebär dock inte något hinder mot att Skatteverket väljer att kontrollera personalliggarens tillgänglighet genom att uppgifterna skrivs ut eller visas upp för Skatteverkets personal vid kontrollbesöket.

Förslaget till bestämmelser om att en elektronisk personalliggare ska vara utformad på så sätt att uppgifter i den kan överföras elektroniskt till Skatteverket samt att uppgifter i personalliggaren ska överföras elektroniskt till Skatteverket om Skatteverket begär det vid ett kontrollbesök finns i 39 kap. 12 a § första och andra styckena SFL.

Elektronisk överföring av uppgifter vid kontroll av uppgiftsskyldighet

Om det ställs krav på att elektroniska personalliggare ska vara utformade så att uppgifterna kan överföras elektroniskt till Skatteverket är det enligt utredningen rimligt att denna möjlighet utnyttjas även när Skatteverket, t.ex. vid en skrivbordskontroll eller revision, begär in uppgifter i personalliggare för kontroll av uppgiftsskyldighet. En elektronisk överföring, i det format och på det sätt som Skatteverket beslutar (se nedan), bidrar till en effektivisering av Skatteverkets kontrollverksamhet. Utredningen anser därför att det ska ställas krav på att uppgifter i elektroniska personalliggare ska lämnas elektroniskt även när Skatteverket begär in uppgifterna för kontroll av uppgiftsskyldighet.

Förslaget till bestämmelser finns i 39 kap. 12 a § tredje stycket SFL.

Skatteverket ska få meddela föreskrifter om i vilket format och på vilket sätt uppgifter i elektroniska personalliggare ska överföras till Skatteverket

Skatteverket får i dag meddela föreskrifter om hur personalliggaren ska vara utformad och om hur den ska föras. För en effektiv kontroll av elektroniska personalliggare krävs också att uppgifterna i personalliggarna kan tillhandahållas Skatteverket på ett enkelt sätt. Utöver ett krav i lagen på att en elektronisk personalliggare ska vara utformad på så sätt att uppgifter i den kan överföras elektroniskt till Skatteverket bedömer utredningen därför att det är nödvändigt med särskilda krav på *hur* uppgifterna ska överföras elektroniskt till Skatteverket. I praktiken innebär det dels krav som avser i vilket format uppgifterna ska vara strukturerade, dels krav som avser vilken teknisk lösning som ska användas när uppgifterna ska överföras till Skatteverket.

På samma sätt som när det gäller krav på hur en personalliggare ska vara utformad och hur den ska föras anser utredningen att det är lämpligt att krav som gäller i vilket format och på vilket sätt uppgifter ska överföras elektroniskt till Skatteverket regleras genom att Skatteverket bemyndigas att meddela föreskrifter om detta. Utredningen bedömer att sådana föreskrifter, i likhet med redan gällande föreskrifter om hur personalliggaren ska vara utformad och hur den ska föras, utgör verkställighetsföreskrifter.¹⁴

Skatteverket ska även bemyndigas att få meddela föreskrifter om verkställigheten av det föreslagna kravet på elektronisk överföring av uppgifter till Skatteverket för kontroll av uppgiftsskyldighet (se föregående avsnitt).

Det finns i dag strukturer för överföring av uppgifter till Skatteverket. XML-filer¹⁵ är Skatteverkets standard vid digitalt informationsutbyte. Skatteverket har bl.a. tagit fram ett s.k. XML-schema som kan användas för att underlätta vid Skatteverkets kontroller av personalliggare inom byggbranschen. För överföring av information använder Skatteverket ofta ett API¹⁶ som gör det möjligt för olika

¹⁴ Jfr bl.a. prop. 2010/11:165 s. 289, SOU 2009:58, *Skatteförfarandet*, s. 352 f. och Ds 2005:28, *Skattefusk, effektivitet och rättvisa – utökad skattekontroll i vissa branscher och diskussioner kring schabloniserade inslag i beskattningen*, s. 299 f.

¹⁵ XML står för Extensible Markup Language och är ett sätt att lagra data. Det är en öppen standard som kan användas av alla.

¹⁶ API står för Application Program Interface och fungerar som en bro mellan exempelvis två system och är ett kontrollerat sätt att överföra information på.

system att kommunicera med varandra. T.ex. används Skatteverkets eget API Skattekonto för att hjälpa företagare att se sitt saldo från skattekontot direkt i sina valda bokförings- eller redovisningsprogram. XML-filer och API är exempel på hur uppgifterna i personalliggaren skulle kunna vara formaterade och hur uppgifterna skulle kunna överföras till Skatteverket.

Förslaget till bestämmelser om att Skatteverket ska få meddela föreskrifter om i vilket format och på vilket sätt uppgifter i personalliggaren ska kunna överföras till Skatteverket finns i 9 kap. 6 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261), förkortad SFF.

Förslaget till bestämmelser om att Skatteverket ska få meddela föreskrifter om verkställigheten av skyldigheten att lämna uppgifter i personalliggare elektroniskt i samband med kontroll av uppgiftsskyldighet finns i 10 kap. 6 § SFF.

Kontrollavgift och föreläggande

Kravet på att en elektronisk personalliggare ska vara utformad på så sätt att uppgifter i den kan överföras elektroniskt, samt Skatteverkets föreskrifter om i vilket format och på vilket sätt det ska ske, ska gälla för samtliga verksamheter som för en elektronisk personalliggare. Detsamma gäller för kravet på att uppgifterna vid ett kontrollbesök ska överföras elektroniskt till Skatteverket om Skatteverket begär det. Kraven bör enligt utredningens bedömning anses ingå i skyldigheten att föra personalliggare. För tydlighetens skull ska det dock av lagtexten uttryckligen framgå att kontrollavgift ska tas ut om de inte är uppfyllda.¹⁷

Det föreslagna kravet på att en elektronisk personalliggare ska vara utformad på så sätt att uppgifter i den kan överföras elektroniskt innebär inte att Skatteverket har en skyldighet att alltid kontrollera att uppgifterna går att överföra elektroniskt vid ett kontrollbesök. Kravet på att personalliggaren ska vara tillgänglig är vidare än kravet på elektronisk överföring. Skatteverket kan därför välja att kontrollera tillgängligheten genom att personalliggaren visas upp för Skatteverkets personal vid kontrollbesöket.

De nu gällande bestämmelserna om personalliggare i SFL innebär att Skatteverket får förelägga den som ska föra personalliggare att

¹⁷ Se kapitel 17 gällande kontrollavgiftens storlek.

fullgöra sina skyldigheter enligt 39 kap. 11 och 12 §§ SFL. Detta innebär att Skatteverket bl.a. får förelägga näringsidkare att föra personalliggare och i denna dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för näringsidkaren och löpande dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för de personer som är verksamma i näringsverksamheten.

När det gäller byggverksamhet får Skatteverket även förelägga byggherren och den som bedriver byggverksamhet att fullgöra sina skyldigheter enligt 39 kap. 11 a, 11 b och 12 §§ (39 kap. 17 § SFL). Detta innebär att Skatteverket bl.a. får förelägga byggherren att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på byggarbetsplatsen samt förelägga byggherren och den som bedriver byggverksamhet att hålla personalliggaren tillgänglig för Skatteverket på byggarbetsplatsen. Om byggherren genom avtal överlåtit sitt ansvar att fullgöra skyldigheter får Skatteverket i stället förelägga den näringsidkare som övertagit byggherrens ansvar (se 39 kap. 11 c § SFL).

Syftet med ett föreläggande ska vara att förmå näringsidkaren att i fortsättningen fullgöra sina skyldigheter.¹⁸

Utredningen anser att det är lämpligt att Skatteverket, även i de fall kravet på att en elektronisk personalliggare ska vara utformad på så sätt att uppgifter i den kan överföras elektroniskt till Skatteverket inte är uppfyllt, ska få förelägga näringsidkaren att fullgöra skyldigheten.

På en byggarbetsplats är det byggherren som ansvarar för att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på byggarbetsplatsen. När det gäller byggverksamhet bör Skatteverket därför få förelägga byggherren att fullgöra kravet på att uppgifterna i personalliggaren ska kunna överföras till Skatteverket elektroniskt. Om byggherren genom avtal överlåtit sitt ansvar att fullgöra skyldigheter får Skatteverket dock givetvis, på samma sätt som gäller för de övriga av byggherrens skyldigheter, i stället förelägga den näringsidkare som övertagit byggherrens ansvar.

Ett föreläggande kan förenas med vite enligt 44 kap. 2 § SFL. Detta bör gälla även för förelägganden som avser kravet på att en elektronisk personalliggare ska vara utformad på så sätt att uppgifter i den kan överföras elektroniskt till Skatteverket. För en överträdelse

¹⁸ Se bl.a. prop. 2010/11:165 s. 864 f. och prop. 2014/15:6 s. 93 f.

som omfattas av ett vitesföreläggande får dock kontrollavgift inte tas ut (50 kap. 5 § SFL).

Förslaget till bestämmelse om att kontrollavgift ska tas ut om skyldigheten inte uppfylls finns i 50 kap. 3 § fjärde punkten SFL. I 39 kap. 17 § SFL finns förslaget till bestämmelser om att Skatteverket ska få förelägga näringsidkaren eller byggherren att fullgöra sin skyldighet enligt 12 a § första stycket.

13.4.3 Behovet av information, kontroll och sanktion

Utredningens bedömning: Skatteverket behöver informera näringsidkare om vilka krav som ställs på elektroniska personalliggare, bl.a. kravet på tillgänglighet. Om Skatteverket upptäcker brister när det gäller personalliggarens tillgänglighet är det viktigt att en kontrollavgift tas ut i enlighet med gällande bestämmelser. Det är även viktigt att Skatteverket vid kontrollbesöken uppmärksammar olika gränsfall och tar ställning till vad som gäller.

Utredningen ser att det finns ett behov av att näringsidkare får tydligare information om vilka krav som gäller för elektroniska personalliggare. Utredningen anser därför att det finns behov av att Skatteverket informerar om vilka krav som ställs på elektroniska personalliggares funktion, utformning och tillgänglighet. Nya formatkrav måste också kommuniceras till näringsidkarna.

Utredningen har i avsnitt 11.2.4 behandlat behovet av att Skatteverket genomför frekventa kontrollbesök. Detta är även betydelsefullt för att tydligare uppmärksamma vad kravet på tillgänglighet innebär när det kommer till elektroniska personalliggare.

Om Skatteverket vid kontrollbesök upptäcker att det finns brister när det gäller personalliggarens tillgänglighet är det viktigt att en kontrollavgift tas ut i enlighet med gällande bestämmelser. I vissa fall kan det dock vara svårt att bedöma om en personalliggare uppfyller kravet på tillgänglighet, t.ex. avseende vad som är acceptabel tid för att få fram en elektronisk personalliggare i samband med ett kontrollbesök.¹⁹ Det kan leda till osäkerhet hos både näringsidkare och Skatteverkets kontrollanter. Enligt utredningen är det angeläget att Skatte-

¹⁹ Jfr Skatteutskottet, *En utvärdering av personalliggarsystemet*, 2018/19:RFR4, s. 93.

verket uppmärksammar olika sådana gränsfall och tar tydlig ställning till vad som gäller. Ytterst blir det dock en fråga för rättstillämpningen.²⁰

13.4.4 Den ökade kostnaden för företagen bedöms vara begränsad

Utredningens bedömning: De nya krav på elektroniska personalliggare som utredningen föreslår bör inte medföra någon betydande kostnadsökning för elektroniska personalliggare jämfört med i dag.

I avsnitt 13.4.2 föreslår utredningen att det ska införas ett krav på att en elektronisk personalliggare ska vara utformad på så sätt att uppgifter i den kan överföras elektroniskt till Skatteverket, samt att Skatteverket ska ges rätt att föreskriva i vilket format och på vilket sätt överföringen ska ske. Det handlar enligt utredningens mening inte om några avancerade tekniska krav och det bör därför endast i marginell utsträckning påverka priset på elektroniska personalliggare för näringsidkare. Utredningen har vid kontakter med företag som tillhandahåller elektroniska personalliggare fått uppgift om att det rör sig om en mindre kostnad för att utveckla befintliga elektroniska personalliggare så att de uppfyller de nya kraven. För näringsidkare som redan använder en elektronisk personalliggare i sin verksamhet ingår sådana uppdateringar ofta i befintliga licenser och behöver därför inte medföra ökade kostnader.

Som redogjorts för i avsnitt 13.4.1 bedömer utredningen även att kraven på elektroniska personalliggare behöver förtydligas avseende hur personalliggare bl.a. ska vara utformade. Det är dock inte fråga om några nya eller högre ställda krav än de som redan gäller i dag. Förtydligandet kan dock medföra att en del leverantörer av elektroniska personalliggare behöver göra vissa uppdateringar av sin produkt för att säkerställa att den uppfyller de krav som redan nu gäller.

²⁰ Se bl.a. Kammarrätten i Stockholms dom den 19 november 2015 i mål nr 9990-14.

13.5 Det ska ställas krav på elektroniska personalliggare för alla verksamheter

Utredningens förslag: Ett krav på elektronisk personalliggare ska införas för samtliga verksamheter som omfattas av regelverket för personalliggare.

13.5.1 Elektroniska personalliggare minskar risken för manipulation

Personalliggaren är ett verktyg i arbetet mot svartarbete och för att motverka skatteundandragande. Att införa ett krav på elektronisk personalliggare för samtliga verksamheter som omfattas av regelverket skulle enligt utredningen kunna öka personalliggarens betydelse i det arbetet. Ett sådant krav skulle nämligen medföra att risken för manipulation och andra typer av fusk med personalliggaren minskar och därigenom i förlängningen även risken för skatteundandragande. Det innebär att personalliggaren blir ett mer effektivt verktyg för att motverka skatteundandragande och för att främja sund konkurrens. En förutsättning för detta är dock att de elektroniska personalliggare som används uppfyller kraven i Skatteverkets föreskrifter, se avsnitt 13.4.1.

Både manuella och elektroniska personalliggare kan manipuleras. Manipulationen kan bestå i att man tar bort antecknade personer eller gör andra otillåtna ändringar, t.ex. avseende arbetad tid. En fördel med elektroniska personalliggare i detta hänseende är att det går att se när någon har loggat in i personalliggaren och att uppgifterna inte kan ändras på samma sätt som i en manuell personalliggare.²¹ I en manuell personalliggare ska det egenhändigt antecknas vem som gjort ett tillägg. Det medför att det generellt sett är enklare att göra otillåtna ändringar i en manuell personalliggare utan att detta framgår, genom att helt enkelt utelämna tillägget. Ett annat sätt är att siffror i personalliggaren ändras i efterhand så att en etta t.ex. görs om till en fyra. Det förekommer även fusk med manuella personalliggare i form av att näringsidkare inte använder beständig skrift och därigenom kan ändra tidigare införda uppgifter i personalliggaren. Till följd av sin utformning och funktion är den manuella personal-

²¹ Skatteutskottets utvärdering av personalliggarsystemet s. 61.

liggaren därför enklare att manipulera än en elektronisk personalliggare. Branschorganisationen Småföretagarna och arbetstagarorganisationer såsom Handelsanställdas förbund och Hotell- och restaurangfacket har tidigare lyft att det även är enkelt att fuska med manuella personalliggare genom att exempelvis hålla två eller fler personalliggare och välja vilken av dem man visar upp beroende på om det rör sig om kontrollbesök eller en skattekontroll.²² Enligt utredningens bedömning försvåras dessa möjligheter till fusk och manipulation om det införs ett generellt krav på elektroniska personalliggare.

Det förekommer som nämnts även manipulerade elektroniska personalliggare. De tekniska förutsättningarna medför dock att fusket försvåras jämfört med manuella personalliggare.

13.5.2 Elektroniska personalliggare effektiviserar användningen och förenklar överföringen av information

Att föra en elektronisk personalliggare tar i regel mindre tid i anspråk än att föra en manuell, och är därmed i sig ett mer tidseffektivt verktyg för näringsidkaren. Genom automatisk elektronisk registrering i personalliggaren minskar tiden som arbetstagar lägger på att anteckna i personalliggaren och blir försumbar. En elektronisk personalliggare förs också per automatik mer noggrant och misstag sker inte lika enkelt som med manuella personalliggare. Exempelvis minskar risken för stavfel, att bokstäver eller siffror faller bort eller att texten är oläslig på grund av den anställdes handstil. Det finns inte heller risk för att personalliggaren är oläslig på grund av att den är skadad av t.ex. fukt.²³ Utöver att detta underlättar för näringsidkaren, blir uppgifterna som framgår av personalliggaren enklare för Skatteverket att tyda och hantera. Elektroniska personalliggare kommer också att förenkla överföring av information till Skatteverket, om Skatteverket t.ex. begär in uppgifterna i personalliggaren vid en skattekontroll. Detta förutsätter dock att det sker i ett format och på ett sätt som gör det enkelt för Skatteverket att ta del av uppgifterna, se avsnitt 13.4.2.

Utöver Skatteverkets kontroll förekommer det att andra myndigheter, så som Polismyndigheten eller Arbetsmiljöverket, kontrollerar personalliggaren för sin verksamhet. Utredningen har vid kontakt

²² Skatteutskottets utvärdering av personalliggarsystemet s. 161.

²³ Jfr Skatteutskottets utvärdering av personalliggarsystemet s. 147.

med myndigheter som inom ramen för myndighetsgemensamma insatser kontrollerar personalliggare fått information om att kontrollen av personalliggare inte är effektiv. Ibland deltar ett flertal myndigheter i kontrollen/insatsen där flera behöver ta del av uppgifterna i personalliggaren. De kan då, var för sig, behöva kopiera delar av eller hela den manuella personalliggaren. Detta tar både tid och resurser i anspråk och medför att kontrollen blir mindre effektiv.

Krav på elektroniska personalliggare där uppgifterna kan överföras elektronisk bör enligt utredningen kunna förenkla inhämtandet av uppgifterna även för andra myndigheter. Även om kravet på elektronisk överföring endast avser överföring till Skatteverket, bedömer utredningen att det även bör vara möjligt för andra myndigheter att få del av uppgifterna elektroniskt. Sedan den 1 juli 2024 gäller en ny lag (2024:307) om uppgiftsskyldighet för att motverka felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen samt fusk, regelöverträdelse och brottslighet i arbetslivet. Den nya lagen innebär utökade möjligheter för olika myndigheter att inom ramen för myndighetssamverkan lämna ut uppgifter i personalliggare som en myndighet har berett sig tillgång till i samband med en kontroll till andra myndigheter som också är i behov av uppgifterna för sin kontroll, se avsnitt 11.5.3. Eftersom myndigheterna har olika behov av uppgifterna i personalliggaren kan de dock behöva inhämta olika mängder uppgifter. När t.ex. Skatteverket kontrollerar dokumentationsskyldigheten inom ramen för ett kontrollbesök är den myndigheten ofta i behov av ett färre antal uppgifter än vad andra myndigheter behöver. Det kommer därför sannolikt fortfarande att finnas behov av att myndigheterna själva inhämtar de uppgifter i personalliggare som de behöver för sin kontroll. För de myndigheter som är i behov av samma mängd uppgifter bör ett krav på elektroniska personalliggare dock medföra att utlämningen av uppgifter i personalliggaren mellan myndigheter underlättas.

13.5.3 Personuppgiftsbehandling

De uppgifter om enskilda, dvs. personuppgifter, som anges i en elektronisk personalliggare är desamma som anges i en manuell personalliggare. Ett krav på att föra elektronisk personalliggare innebär alltså inte att Skatteverket kommer att behandla fler personuppgifter

än tidigare. Däremot kommer uppgifterna att behandlas i annan form, dvs. elektroniskt. Eftersom förslaget inte innebär någon ökad behandling jämfört med i dag bedömer utredningen att förslaget inte innebär ett otillbörligt eller oproportionerligt intrång i den personliga integriteten.

13.5.4 Sammanfattning

Som beskrivits ovan anser utredningen att elektroniska personalliggare i många hänseenden är ett mer effektivt verktyg för både näringsidkare och myndigheter än manuella personalliggare. En förutsättning för att elektroniska personalliggare ska ha en tydlig fördel framför manuella personalliggare är dock att Skatteverkets kontrollanter har en reell möjlighet att ta del av och kontrollera personalliggaren på ett effektivt sätt. De brister som kommit fram i detta avseende handlar framför allt om bristande följsamhet till redan gällande bestämmelser samt om att de krav som ställs på elektroniska personalliggare i vissa delar är otydliga. Vidare är det enligt utredningen nödvändigt att det införs krav på att en elektronisk personalliggare ska vara utformad på så sätt att uppgifter i den kan överföras elektroniskt till Skatteverket och att Skatteverket ska få föreskriva i vilket format och på vilket sätt uppgifterna ska överföras (se avsnitt 13.4.2).

Förutsatt att dessa förändringar genomförs anser utredningen att elektroniska personalliggare utgör ett effektivt verktyg både vid Skatteverkets kontrollbesök och vid skattekontroll. Utredningen föreslår därför att krav ställs på elektroniska personalliggare för samtliga verksamheter som omfattas av bestämmelserna om personalliggare.

Genom ett krav på elektroniska personalliggare för samtliga verksamheter bedömer utredningen även att inhämtande och överföring av uppgifterna kommer att kunna ske mer effektivt eftersom bl.a. behovet av att kopiera eller skanna manuellt förda personalliggare försvinner. Att uppgifterna på ett enkelt sätt kan överföras elektroniskt till och därefter, i de situationer då det finns lagligt stöd för det, mellan myndigheterna skulle förenkla arbetet både i samband med kontroll och i samband det uppföljande arbetet för berörda myndigheter. Även andra myndigheter än Skatteverket bedöms alltså komma

att ha nytta av att personalliggarna alltid är elektroniska och att uppgifter i personalliggarna alltid kan överlämnas elektroniskt.

Förslaget till bestämmelse om att personalliggare ska föras elektroniskt finns i 39 kap. 11 § SFL.

13.6 Möjlighet till undantag från krav på elektronisk personalliggare i enskilda fall

Utredningens förslag: Skatteverket ska i enskilda fall få besluta om undantag från skyldigheten att föra elektronisk personalliggare. Undantag ska få medges om det bedöms vara oskäligt att näringsidkaren ska föra elektronisk personalliggare. I dessa fall ska näringsidkaren i stället föra en manuell personalliggare. Ett beslut om undantag får förenas med villkor. Undantaget ska inte omfatta byggverksamhet.

Till skillnad från manuella personalliggare finns det för elektroniska personalliggare ett tekniskt krav i form av tillgång till elektricitet som måste vara uppfyllt för att det ska vara möjligt att föra en sådan personalliggare. För att uppgifterna ska kunna överföras elektroniskt till Skatteverket är det sannolikt även nödvändigt med tillgång till internetuppkoppling. Det kan därför inte uteslutas att det i några få undantagsfall av tekniska skäl saknas möjlighet för en näringsidkare att föra en elektronisk personalliggare. I ett sådant fall framstår det enligt utredningen som oskäligt att kräva att personalliggaren ska föras elektroniskt. Utredningen anser därför att det bör finnas en möjlighet att undantas från kravet på att föra elektronisk personalliggare i vissa enskilda fall. Det är givetvis inte fråga om något generellt undantag från kravet att föra personalliggare, utan avser endast kravet att föra en elektronisk personalliggare. En näringsidkare som medges undantag från kravet på elektronisk personalliggare ska i stället föra en manuell personalliggare på samma sätt som tidigare. Skatteverket får även förena ett beslut om undantag med villkor.

Någon möjlighet till undantag från kravet på att föra personalliggare finns inte. När det gäller kassaregister, som är en annan dokumentationsskyldighet, finns däremot en sådan möjlighet. Skatteverket får i enskilda fall besluta om undantag från skyldigheter som gäller kassaregister om behovet av tillförlitligt underlag för skattekontroll

kan tillgodoses på annat sätt, eller en viss skyldighet är oskälig. Ett beslut om undantag får förenas med villkor (39 kap. 9 § SFL). Bakgrunden till bestämmelsen var att det i vissa fall, med hänsyn till tekniska orsaker, kunde anses oskäligt att kräva av näringsidkaren att denne skulle ha ett kassaregister. De situationer som avsågs var framför allt torg- och marknadsförsäljning där försäljningen skedde utomhus och det t.ex. fanns svårigheter med elförsörjningen samtidigt som väderförhållandena var besvärliga. Bestämmelsen kom senare att utvidgas, från att gälla viss skyldighet som av tekniska skäl är oskälig till att innefatta skyldighet som är oskälig. Vid bedömningen av om en viss skyldighet är oskälig, ska hänsyn tas till samtliga omständigheter i det enskilda fallet.²⁴

Utredningen bedömer att ett undantag från kravet att föra personalliggaren elektroniskt kan utformas på motsvarande sätt. Enligt utredningens mening kan det endast bli fråga om ett fåtal fall där undantag skulle kunna bli aktuellt. I dag har de flesta tillgång till elektricitet och internetuppkoppling även om verksamhetslokalen t.ex. ligger på en avlägsen plats. Utöver tekniska orsaker kan det inte uteslutas att det kan finnas eller uppkomma andra situationer där det inte är möjligt att föra en elektronisk personalliggare och där det därför är oskäligt att kräva att näringsidkare för en sådan. En bestämmelse om undantag bör därför utformas på ett generellt sätt.²⁵ För att ett beslut om undantag inte ska bli mer omfattande än nödvändigt bör Skatteverket få förena beslutet med villkor, t.ex. att det endast ska gälla för en viss period eller när verksamheten bedrivs på en viss plats.²⁶

Byggverksamhet omfattas redan av krav på elektronisk personalliggare och något undantag för byggverksamhet att föra elektronisk personalliggare finns inte i dagsläget. Beaktat de särskilda förhållanden som gäller för just byggverksamhet anser utredningen att det inte finns behov av något undantag från skyldigheten att föra elektronisk personalliggare i sådan verksamhet. Möjligheten till undantag ska därför endast omfatta de verksamheter som i dag inte omfattas av krav på elektroniska personalliggare, dvs. restaurangverksamhet, tvätteriverksamhet, fordonsserviceverksamhet, livsmedels- och tobaksgrossistverksamhet samt kropps- och skönhetsvårdsverksamhet.

²⁴ Prop. 2012/13:129, *Förbättrad konkurrens på lika villkor i kontantbranschen*, s. 19 ff.

²⁵ Jfr prop. 2006/07:105, *Konkurrens på lika villkor i kontantbranschen*, s. 44.

²⁶ Jfr Skatteverkets allmänna råd om undantag i enskilda fall från skyldigheter som gäller kassaregister, SKV A 2013:24.

På samma sätt som för undantag från skyldigheter som gäller kassaregister, bör det ankomma på näringsidkaren att i god tid hos Skatteverket ansöka om rätt att omfattas av undantag från kravet att föra personalliggaren elektroniskt.

Förslaget till bestämmelser om undantag från kravet att föra personalliggare elektroniskt finns i 39 kap. 11 § SFL.

13.7 Fördelarna med elektroniska personalliggare motiverar högre kostnader för företagen

Utredningens bedömning: Förslaget innebär ökade kostnader för de företag som ännu inte har elektroniska personalliggare. Sett till de fördelar som förslaget förväntas få på regelverkets effektivitet och rättssäkerheten är kostnaden motiverad.

Ett krav på elektroniska personalliggare för samtliga verksamheter innebär att näringsidkare som i dag inte har en elektronisk personalliggare kommer att behöva investera i en sådan lösning. Förslaget kommer därför att medföra investeringskostnader och ökade administrativa kostnader i form av t.ex. licenskostnader för de företag som i dag har manuella personalliggare. Som nämnts är det i högre utsträckning mindre företag som använder manuella personalliggare. Dessa företag har generellt sett mindre marginaler och påverkas därför i högre utsträckning av ökade fasta kostnader. Det tar även tid att implementera ett nytt system samt utbilda personal i hur systemet fungerar. Nyttan av att samtliga verksamheter för elektroniska personalliggare, vilken redogjorts för i föregående avsnitt, behöver därför vägas mot de ökade kostnader som förslaget innebär för företagen.

Många av de branschorganisationer som utredningen varit i kontakt med ser positivt på användningen av elektroniska personalliggare. Flera av dem har dock lyft kostnaden för personalliggaren som en nackdel och att krav på elektroniska personalliggare inte bör medföra fler fasta merkostnader för företagen.

Förslaget kan komma att påverka framför allt små företag. Det är dock även bland mindre företag som det i högre grad förekommer svartarbete. I februari 2020 publicerade Skatteverket rapporten *Svarta arbetsinkomster: beräkningar baserade på Skatteverkets revisioner avseende inkomstären 2010 till 2016*. I rapporten uppskattades de oredo-

visade inkomsterna från svartarbete till 91 miljarder kronor per år, vilket motsvarar 2,3 procent av BNP och 6 procent av de totala arbetsinkomsterna. Merparten av de svarta inkomsterna finns inom aktiebolag med lönesummor upp till 5 miljoner kronor, i synnerhet inom aktiebolag med en lönesumma mellan 1 och 5 miljoner kronor. Denna företagstyp är den som enskilt bidrar mest med svarta arbetsinkomster (motsvarande 43 procent av de totala svarta arbetsinkomsterna).²⁷ Samma mönster går att se vad gäller oredovisade inkomster. Skatteverkets tidigare erfarenheter visar att ju större ett företag är desto mindre är både risken för och andelen oredovisade inkomster. Det finns alltså ett negativt samband mellan storleken på företag och problemet med oredovisade inkomster.²⁸

Ett krav på elektroniska personalliggare kommer därför att ha en effekt på den grupp av företag där det i högre grad förekommer oseriösa näringsidkare som nyttjar svartarbete och där det finns en högre risk för oredovisade inkomster. Utredningen bedömer att det därmed också kommer att främja en sundare konkurrens mellan sådana företag, vilket gynnar seriösa näringsidkare. Enligt utredningen är det därför motiverat att införa krav på att personalliggare förs elektroniskt i alla verksamheter, trots att det kommer att medföra ökade kostnader för näringsidkarna. Det är dock viktigt att kostnaden är så låg som möjligt. I avsnitt 13.7.2 redogör utredningen för sina avvägningar i detta avseende.

Tidigare införda krav som påverkat näringsidkare på ett liknande sätt är dels kravet på certifierade kassaregister, dels kravet på elektronisk personalliggare i byggverksamheter. I följande avsnitt redogörs därför kortfattat för de tidigare överväganden som gjorts avseende kostnaderna för berörda näringsidkare i samband med att de kraven infördes.

²⁷ Jfr SOU 2023:47, *En utvecklad arbetsgivardeklaration – åtgärder mot missbruk av välfärdsystemen*, s. 59.

²⁸ Skatteverkets promemoria den 26 oktober 2015, *Svartarbete och social dumpning – Förslag på personalliggare i ytterligare verksamheter*, bilaga till dnr 1 31 575009-15/113, s. 20.

13.7.1 Tidigare överväganden vid införande av kassaregister och personalliggare

Kostnaderna för certifierade kassaregister

Kravet på certifierade kassaregister innebär en skyldighet att använda ett certifierat kassaregister för att registrera försäljning. Därigenom minskar möjligheterna för oseriösa näringsidkare att undanhålla intäkter från beskattning. Bestämmelserna omfattar såväl stora som små företag i de tidigare s.k. kontantbranscherna, dvs. branscher där näringsidkare säljer varor och tjänster till allmänheten mot kontant betalning. Inom kontantbranscherna var dock en större andel av företagen små.²⁹ En invändning från flertalet remissinstanser var att kravet kunde innebära en betydande ekonomisk börda för småföretagare.³⁰ Detta framför allt eftersom regleringen innebar att näringsidkare kunde bli tvungna att byta ut sina kassaregister mot certifierade kassaregister om det befintliga kassaregistret inte uppfyllde kraven. Om ett kassaregister saknades, skulle näringsidkaren vara tvungen att investera i minst ett nytt kassaregister.

Lagstiftningen uppskattades omfatta 110 000–130 000 näringsidkare. Utöver att eventuellt behöva investera i ett nytt kassaregister var kostnaderna framför allt administrativa i form av anmälan till Skatteverket samt regelbunden teknisk kontroll. För att hålla nere kostnaderna för företagen bedömde regeringen att det skulle ställas så låga krav som möjligt på kassaregistrets funktioner. Avsikten var att medge användning av billigare kassaregister som byggde på så enkla tekniska lösningar som möjligt.³¹

Tidsåtgången för att hantera reglerna bedömdes av regeringen som begränsad då det rörde sig om inköp av kassaregister samt att fylla i ett fåtal uppgifter. Företagen skulle göra en anmälan om ett kassaregister togs ur bruk eller nytt kassaregister togs i bruk. För mindre företag kunde i genomsnitt högst en sådan anmälan per år bli nödvändig. De regelbundet återkommande tekniska kontrollerna skulle vanligen genomföras en gång per år. De ackrediterade organen fastställde själva priset för kontrollen. Vid en jämförelse med andra kontroller kunde kostnaden för teknisk kontroll uppskattas till cirka 1 000 kronor. Ett nytt certifierat kassaregister uppskattades kosta

²⁹ Prop. 2006/07:105, s. 86.

³⁰ Prop. 2006/07:105 s. 28.

³¹ Prop. 2006/07:105 s. 86 f.

10 000 kronor. Eftersom näringsidkare med jämna mellanrum behöver byta ut sitt kassaregister bedömdes den faktiska merkostnaden i många fall vara lägre än 10 000 kronor. Kostnaderna bedömdes inte heller medföra några betydande hinder mot etablering i kontantbranscherna.³²

Införandet av krav på kassaregister kom att uppfattas som mer betungande än kravet på personalliggare.³³ Av en granskning som Riksrevisionen genomförde 2012 avseende regelförenkling för företag framgick att en majoritet av de tillfrågade företagen som omfattades av krav på kassaregister ansåg att investeringskostnaden för kassaregister inte var acceptabel.³⁴

Kostnaderna för elektroniska personalliggare i byggverksamheter

Krav på elektroniska personalliggare för byggverksamhet motiverades som nämnts av praktiska skäl. Ett elektroniskt system ansågs nödvändigt för att det skulle gå att administrera ett system för byggverksamheter och för att minska de administrativa kostnaderna för företagen.³⁵ Vidare behövde möjligheterna att manipulera uppgifterna minimeras. Det borde också vara möjligt att använda ett sådant system till annat nödvändigt administrativt arbete, vilket ytterligare kunde bidra till att hålla kostnaderna nere. Med ett elektroniskt system kunde tiden för att föra in uppgifter i liggaren bli försumbar. Kostnaderna bedömdes bero i huvudsak på de val företagen gjorde avseende sina administrativa resurser.³⁶

När bestämmelserna om personalliggare i byggbranschen infördes fanns redan det frivilliga systemet ID06, ett system för att identifiera personer på arbetsplatsen och koppla varje person till en arbetsgivare. Både utredningen och regeringen ansåg att ID06 motsvarade de krav på löpande dokumentation som bestämmelserna om personalliggare innebar.

Eftersom kostnaden för ett elektroniskt registreringssystem bedömdes vara låg ansåg utredningen att det saknades behov av att

³² Prop. 2006/07:105 s. 87 f.

³³ Riksrevisionen, RiR 2012:6, *Regelförenkling för företag – regeringen är fortfarande långt från målet*, s. 86.

³⁴ RiR 2012:6 s. 85.

³⁵ Ds 2014:7, *Minskat svartarbete i byggbranschen*.

³⁶ Ds 2014:7 s. 134.

Skatteverket skulle tillhandahålla personalliggarsystem.³⁷ Regeringen delade denna uppfattning.³⁸ Kostnaden för ett företag att ha personalliggare uppskattades till mellan 11 000 och 13 900 kronor per byggprojekt och år.³⁹

I Skatteutskottets utvärdering av personalliggarsystemet belystes företagens administrativa kostnader för systemet med personalliggare. Bl.a. ansåg Byggföretagen (tidigare Sveriges Byggindustrier) att den administrativa kostnaden för byggföretagen att införa personalliggare hade underskattats och enligt branschorganisationens beräkning kunde kostnaderna sammanlagt bli ungefär dubbelt så stora, totalt 1,1 miljarder kronor per år, att jämföra med utredningens uppskattning på cirka 400–649 miljoner kronor om året. Andra byggföretag var dock av uppfattningen att kostnaden för att föra personalliggare inte var betungande.⁴⁰

13.7.2 Krav på certifiering eller liknande ska inte ställas

Utredningens bedömning: Genom att inte ställa ytterligare tekniska krav på en elektronisk personalliggare än att den ska vara utformad på så sätt att uppgifter i personalliggaren kan överföras elektroniskt bedöms kostnaderna för företagen kunna hållas nere.

Det är ofrånkomligt att krav på elektronisk personalliggare kommer att medföra ökade kostnader för vissa företag, framför allt mindre företag som i dag i högre utsträckning har manuella personalliggare. Som utredningen redogjort för i avsnitt 13.7 bedöms en viss ökning av kostnaderna vara motiverad utifrån syftet att minska risken för skatteundandragande. Olika branschorganisationer, t.ex. Visita, har bl.a. uppgett att om krav på elektroniska personalliggare införs bör dessa kunna byggas in i nuvarande system för att minska risken för merkostnader för berörda företag. Även utredningen anser att det är viktigt att kostnaderna hålls på en så låg nivå som möjligt för att kravet inte ska belasta företagen mer än nödvändigt.

³⁷ Ds 2014:7 s. 136.

³⁸ Prop. 2014/15:6 s. 45.

³⁹ Jfr prop. 2014/15:6 s. 87 f. och Ds 2014:7 s. 198 f.

⁴⁰ Skatteutskottets utvärdering av personalliggarsystemet s. 183 f.

För att elektroniska personalliggare ska vara ett effektivt verktyg för kontroll bedömer utredningen det som nödvändigt att det ställs krav på att en elektronisk personalliggare ska vara utformad på så sätt att uppgifter i den kan överföras elektroniskt till Skatteverket samt att Skatteverket ska ha rätt att meddela föreskrifter om i vilket format och på vilket sätt så ska ske, se avsnitt 13.4.2. I syfte att minska risken för manipulation av elektroniska personalliggare och för att göra personalliggarnas utformning och funktioner mer enhetliga skulle det kunna övervägas att utöver de föreslagna kraven även ställa ytterligare tekniska krav på personalliggaren. Det skulle exempelvis kunna röra sig om krav på att personalliggaren, i likhet med vad som gäller för kassaregister, ska vara certifierad. För kassaregister innebär detta att kassaregistret måste bestå av en kombination av två delar, ett tillverkardeklarerat kassaregister och en certifierad kontrollenhet eller kontrollsystem.

När certifierade kassaregister infördes var bakgrunden att det förekom betydande fusk i form av oredovisade intäkter och skatteundandragande i kontantbranscherna. Om kassaregister inte användes eller användes på ett felaktigt sätt, saknades underlag för skattekontrollen.⁴¹ Det var relativt enkelt att kringgå skattelagstiftningen i kontantbranscherna. Det bedömdes vara motiverat att krav ställdes på näringsidkare i kontantbranscherna att hålla ett tekniskt system för kontroll av omsättning. Kassaregistreringen var central i sammanhanget och systemet skulle därför knytas till detta.⁴²

Kassaregister och personalliggare fyller skilda funktioner. Kassaregistret ska försvåra för oseriösa näringsidkare att er hålla oredovisade intäkter och personalliggarens syfte är att identifiera svartarbete. Uppgifterna i personalliggaren utgör dock inte i sig underlag för beskattning, vilket uppgifter från kassaregistret kan göra genom att ligga till grund för bokföringen.⁴³ Enligt utredningens mening är motiven för att införa certifierade kassaregister därför betydligt starkare än de för att införa certifierade personalliggare.⁴⁴

Certifierade system måste möta vissa tekniska krav och behöver kontrolleras av oberoende certifieringsorgan, vilket innebär en kostnad för användarna. Om krav på certifierade personalliggare införs, skulle det vidare kunna innebära att näringsidkare som redan investerat

⁴¹ SOU 2005:35, *Krav på kassaregister – Effektivare utredning av ekobrott*, s. 101.

⁴² SOU 2005:35 s. 102.

⁴³ Jfr SOU 2005:35 s. 126.

⁴⁴ Jfr prop. 2014/15:6 s. 62 f.

i en elektronisk personalliggare behöver investera i ett nytt system om det befintliga inte uppfyller kraven för certifiering. Det medför även en minskad flexibilitet och valfrihet för den enskilda näringsidkaren.

I dag finns ingen generell anmälningsplikt avseende personalliggare. Detta bedömer utredningen skulle vara nödvändigt om ett certifierat system infördes, eftersom det då finns behov av att själva personalliggarens funktion kontrolleras och inte enbart att dokumentationsskyldigheten är uppfylld. En sådan ordning skulle därför medföra ökad administration och kostnad även för Skatteverket som ska hantera anmälningarna.

Utredningen bedömer sammantaget att ett krav på certifierade personalliggare skulle medföra betydande kostnader för företagen och därför bli alltför betungande.⁴⁵

Det är inte ovanligt att en näringsidkare omfattas av krav både på certifierade kassaregister och på att föra personalliggare. Ett annat alternativ skulle därför kunna vara att knyta skyldigheten att föra personalliggare till certifierade kassaregister. Sådana möjligheter erbjuds och används redan i dagsläget av vissa näringsidkare. Ett krav på att alla personalliggare ska vara kopplade till ett certifierat kassaregister skulle innebära att personalliggaren knyts till en redan certifierad produkt. Möjligheten att knyta skyldigheten att föra personalliggare till någon form av registrering i certifierade kassaregister diskuterades redan i samband med förslaget om att införa personalliggare men kom inte att införas. Kravet på personalliggare kunde kopplas till registrering i kassaregistret på så sätt att den verksamma personalen måste logga in i kassaapparaten innan arbetspasset påbörjas. Arbetsgruppen bakom förslaget bedömde att det inte borde vara något problem för den personal som normalt registrerar och tar emot betalningar. I en verksamhet kan det emellertid även finnas personal som inte kommer i kontakt med kassahanteringen på ett sådant sätt att det av den anledningen finns skäl för registrering i kassaregistret. Detta kan t.ex. vara fallet beträffande kökspersonal i en restaurangverksamhet eller lärlingar i frisörverksamheter. Att göra undantag för sådan personal kunde dock inte komma i fråga.⁴⁶ Det är inte heller alltid givet att en verksamhet som omfattas av krav på personalliggare också omfattas av krav på kassaregister.

⁴⁵ Jfr RiR 2012:6 s. 85 ff.

⁴⁶ Ds 2005:28 s. 300.

Eftersom ett krav på att alla personalliggare ska vara kopplade till ett certifierat kassaregister inte med enkelhet skulle kunna tillämpas på samtliga berörda verksamma eller verksamheter anser utredningen, i likhet med tidigare bedömningar, att det inte är ett lämpligt alternativ.

Utredningen bedömer sammanfattningsvis att kostnaderna för att införa ett certifierat system inte motiveras av de vinster som det skulle innebära avseende exempelvis minskade risker för manipulation.

13.7.3 Skatteverket bör inte ges i uppdrag att tillhandahålla en elektronisk personalliggare

Utredningens bedömning: Det är inte lämpligt att Skatteverket ges i uppdrag att tillhandahålla en elektronisk personalliggare.

De näringsidkare som redan i dag använder en elektronisk personalliggare bör i de flesta fall kunna fortsätta använda sig av samma tjänst, förutsatt att den uppfyller nu gällande krav och de krav på elektronisk överföring som utredningen föreslår. Näringsidkare som i dag har en manuell personalliggare kan välja att anlita någon av de redan existerande tjänster som tillhandahålls på marknaden. Elektroniska personalliggare finns både som datorprogram och applikationer för mobiltelefon. Vid en översiktlig genomgång av olika leverantörer på marknaden framgår att kostnaden för tjänsterna ligger på mellan 80 och 150 kronor per månad och användare. I många mobilapplikationer ingår även automatisk inloggning, vilket medför att arbetstagaren inte behöver lägga arbetstid på att manuellt skriva in när arbetstagaren påbörjar eller avslutar sitt pass. Utöver den tidsvinst som detta kan innebära, kan många system även kopplas till befintliga lönesystem etc., vilket kan medföra att annan administration underlättas.

När det gäller manuella personalliggare tillhandahåller Skatteverket i dag en bok som går att beställa kostnadsfritt. Näringsidkare har dock inte någon skyldighet att använda den av Skatteverket tillhandahållna boken så länge som den manuella personalliggaren uppfyller gällande krav. Olika branschorganisationer har tidigare föreslagit att Skatteverket även ska tillhandahålla elektroniska personalliggare.

system.⁴⁷ Vid kontakt med berörda branschorganisationer har sådana förslag även lämnats till utredningen.

Om Skatteverket skulle få i uppdrag att tillhandahålla en teknisk lösning för personalliggare, skulle det ge Skatteverket möjlighet att bestämma vilka funktioner ett sådant program ska ha, t.ex. lämpliga standardformat och hur uppgifterna ska lagras och redovisas. Dessa möjligheter skulle bli mer omfattande än vad som följer av Skatteverkets föreskriftsrätt. Det skulle också medföra att Skatteverket kan kontrollera programmets funktioner och därigenom kan motverka manipulation av desamma. Möjligheten att fuska genom att hålla två eller fler elektroniska personalliggare skulle också försvinna. Sammantaget skulle Skatteverkets möjligheter till effektiv kontroll öka. Detta förutsätter dock i princip att det blir obligatoriskt för näringsidkare att använda sig av Skatteverkets tjänst.

Bedömningen från Skatteverket har tidigare varit att utvecklingen av elektroniska personalliggare görs bäst inom den öppna marknaden.⁴⁸ Även med beaktande av de fördelar som en av Skatteverket tillhandahållen elektronisk personalliggare skulle ha instämmer utredningen i den bedömningen. Eftersom regelverket om personalliggare nu har funnits i många år finns redan en etablerad marknad för elektroniska personalliggare. Som tidigare konstaterats kan de elektroniska personalliggare som finns tillgängliga i dag och redan används av näringsidkare i många fall kopplas till andra administrativa elektroniska system. Om det är obligatoriskt att använda den tekniska lösning som Skatteverket tillhandahåller, innebär det att näringsidkarna måste byta ut en elektronisk personalliggare som man lärt sig hantera och som fungerar med företagets övriga system. Det är oklart i vilken mån en av Skatteverket tillhandahållen elektronisk personalliggare skulle kunna kopplas samman med andra elektroniska administrativa system. Utredningen bedömer därför att ett sådant förslag skulle kunna ha negativa effekter på företagens administration i övrigt.

Elektroniska personalliggare har som nämnts varit ett alternativ för näringsidkare sedan bestämmelserna om personalliggare infördes. Det finns i dag ett flertal aktörer på den öppna marknaden som tillhandahåller elektroniska personalliggare. Om staten genom

⁴⁷ Jfr prop. 2014/15:6 s. 45.

⁴⁸ Jfr Skatteverkets promemoria den 27 mars 2017, *Personalliggare i fler verksamheter*, bilaga till dnr 131 183216-16/113, s. 49.

Skatteverket skulle tillhandahålla en kostnadsfri lösning skulle det innebära att konkurrensen på marknaden begränsas, eftersom det är svårt för ett företag som tillhandahåller en produkt att konkurrera med ett kostnadsfritt alternativ.

Sammanfattningsvis anser utredningen att det av ovan angivet kostnadsexempel framgår att det är möjligt att införa ett krav på elektronisk personalliggare till kostnader som är rimliga för användarna, även om företaget är litet. Det har inte kommit fram att de lösningar som i dag finns tillgängliga på marknaden är behäftade med allvarliga problem avseende manipulation. Även om det förekommer brister i de elektroniska personalliggare som finns på marknaden finns det även många produkter som uppfyller kraven som ställs enligt gällande bestämmelser.⁴⁹ Elektroniska personalliggare bedöms även utan större svårigheter kunna utformas så att de utöver gällande krav även uppfyller det nya krav som utredningen föreslår, dvs. att uppgifterna kan överföras elektroniskt till Skatteverket. Det framstår därför enligt utredningen inte som motiverat att Skatteverket ska ges i uppdrag att kostnadsfritt tillhandahålla en tjänst för elektroniska personalliggare. En sådan åtgärd skulle även medföra en konkurrensbegränsning som framstår som omotiverad.

⁴⁹ SKVFS 2015:6.

14 Regelbunden elektronisk överföring av uppgifter i personalliggare

Förutom att uppgifter i personalliggaren används som avstämningsmaterial vid ett kontrollbesök, dvs. som underlag för att bedöma om dokumentationsskyldigheten är uppfylld, har Skatteverket möjlighet att begära in uppgifterna för olika typer av kontroll, t.ex. för kontroll i enskilda ärenden. Uppgifterna kan då bl.a. användas för granskning av om ett företag har redovisat korrekta arbetsgivaravgifter.

Bl.a. Svenska Byggnadsarbetareförbundet har föreslagit att det, i syfte att motverka skatteundandragande, ska ställas krav inom byggbranschen på en regelbunden överföring av uppgifterna i personalliggaren till Skatteverket. Skatteverket skulle då exempelvis regelmässigt kunna samköra dessa uppgifter med uppgifter som lämnats i arbetsgivardeklarationer. Detta skulle kunna leda till att skatteundandragande kan upptäckas i större utsträckning än i dag.

I detta avsnitt behandlar utredningen frågan om en ordning med regelbunden överföring av uppgifter i personalliggare till Skatteverket skulle vara lämplig. Utredningen har i avsnitt 13.5 föreslagit att samtliga verksamheter, dvs. inte enbart byggverksamheter, ska föra en elektronisk personalliggare. Om en ordning med regelbunden överföring av uppgifter i personalliggare införs, skulle den därmed kunna omfatta samtliga branscher som i dag omfattas av krav på personalliggare.

14.1 Hemställan med förslag om regelbunden överföring

14.1.1 Svenska Byggnadsarbetareförbundet

I en hemställan¹ till Finansdepartementet har Svenska Byggnadsarbetareförbundet (Byggnads) föreslagit att uppgifterna i personalliggare ska kunna föras över elektroniskt till Skatteverket och att Skatteverket ska få rätt att samköra uppgifterna mot företagens redovisning av arbetsgivaravgifter i syfte att motverka skatteundandragande. Byggnads anförde i huvudsak att kravet på att samtliga arbetsgivare i Sverige ska redovisa arbetsgivaravgifter på individnivå förhoppningsvis kommer att minska skattefusk och svartarbete i byggbranschen. För att veta om det förekommer skattefusk och svartarbete måste dock Skatteverket kunna kontrollera hur det faktiskt ser ut på en arbetsplats. I dagsläget saknas en elektronisk överföring av uppgifterna i personalliggaren till Skatteverket. I stället krävs att Skatteverket besöker arbetsplatsen för att kontrollera detta, vilket gör att reglerna riskerar att bli ett slag i luften.

14.1.2 Byggföretagen

Efter att ha tagit del av Byggnads hemställan lämnade även Byggföretagen (tidigare Sveriges Byggindustrier) in en hemställan² till regeringen avseende ett annat förslag. I hemställan bemötte Byggföretagen även Byggnads hemställan och anförde att besök på plats är viktigt för att Skatteverket ska kunna säkerställa förhållanden på plats när det gäller både företag och individ. Från vissa byggarbetsplatser lämnas inte information vare sig från personalliggare eller i form av arbetsgivardeklarationer. Där blir besöken än viktigare. Det fanns också en oro bland Byggföretagens medlemmar att enbart elektronisk överföring av uppgifter, utan besök, medför ytterligare skärpning mot företag som lämnar uppgifter och att de som underlåter att göra detta fortsätter att komma undan. Byggföretagen ansåg även att nya tekniska plattformar, digitala lösningar och elektroniska överföringar av uppgifter måste kunna nyttjas för ett effektivt kon-

¹ Svenska Byggnadsarbetareförbundet, *Hemställan om förslag rörande bättre förutsättningar för att skapa ordning och reda på arbetsmarknaden*, dnr Fi2017/04685/53.

² Sveriges Byggindustrier, *För sund konkurrens – hemställan om förändringar i reglerna avseende personalliggare i byggbranschen samt förslag till gemensamt möte*.

trollstöd samt för att säkerställa att skatter och avgifter betalas in på korrekt och rättssäkert sätt.

14.2 Tidigare förslag om regelbunden överföring av personalliggare

14.2.1 Minskat svartarbete i byggbranschen (Ds 2014:7)

I departementspromemorian som föregick regleringen om personalliggare för byggbranschen föreslogs att den som bedriver byggverksamhet månatligen skulle skicka personalliggaren till Skatteverket och att byggherren och den som bedriver byggverksamhet skulle anmäla vilka entreprenörer och personer som skulle vara verksamma på byggarbetsplatsen. Syftet var att ge Skatteverket en möjlighet att stämma av uppgifterna i den inskickade personalliggaren mot de uppgifter som anmälts, och på så sätt ge Skatteverket möjlighet att upptäcka avvikelser.³ Bakgrunden var bl.a. det finska systemet⁴ (se nedan avsnitt 14.3). I promemorian anfördes att för att det skulle vara meningsfullt att rapportera dokumenterade identifikationsuppgifter till Skatteverket krävdes att det fanns uppgifter som kunde stämmas av gentemot identifikationsuppgifterna. Därför föreslogs att en anmälningsskyldighet skulle införas. De dokumenterade identifikationsuppgifterna kunde då stämmas av mot de uppgifter som anmälts till Skatteverket. Skatteverket skulle även kunna göra oannonserade kontrollbesök på byggarbetsplatserna för att säkerställa att närvaroredovisning skedde. Verkets kontrollbesök kunde också ha preventiv effekt eftersom besöken innebar en risk för omedelbart avslöjande av svartarbete.

För att Skatteverket skulle kunna hantera den mängd information som rapporteringsskyldigheten skulle komma att medföra krävdes enligt promemorian att rapporteringen skedde elektroniskt. Därför föreslogs att Skatteverket skulle ges i uppdrag att ta fram en webbaserad lösning för att rapporteringen skulle kunna ske så enkelt och billigt som möjligt. I promemorian anfördes att det var den som bedriver byggverksamhet (i realiteten arbetstagarens arbetsgivare) som hade den faktiska möjligheten att uppfylla förpliktelsen och skulle åläggas skyldigheten. Därför föreslogs att det var den som bedriver bygg-

³ Ds 2014:7, *Minskat svartarbete i byggbranschen*, s. 144 f.

⁴ Ds 2014:7 s. 114 f.

verksamhet som månatligen skulle rapportera den elektroniska personalliggaren till Skatteverket.⁵

Flera remissinstanser, däribland Skatteverket, tillstyrkte eller hade inte någon erinran mot promemorians förslag. Dock var det även många remissinstanser, bl.a. Byggföretagen (tidigare Sveriges Byggindustrier), Integritetsskyddsmyndigheten (tidigare Datainspektionen), Sveriges advokatsamfund, Näringslivets Regelnämnd och FAR, som framförde kritik mot och avstyrkte förslaget. Bl.a. ifrågasattes om den ökade administrativa bördan för företagen och de höga kostnaderna för Skatteverket verkligen kunde uppvägas av den nytta som förslaget om anmälningförfarande och månatlig överföring av uppgifter kunde förväntas generera. Vidare påpekades att personalliggare i restaurang- och frisörbranscherna inte rapporterades men att skatteundrandragandet där ändå hade kunnat minska.⁶

I sin proposition⁷ valde regeringen att inte gå vidare med förslaget om ett anmälningförfarande och att personalliggaren månatligen skulle skickas till Skatteverket. Regeringen anförde bl.a. att promemorians förslag skulle innebära en administrativ börda för de berörda företagen. Det skulle enligt regeringen också innebära kostnader för Skatteverket att utveckla och förvalta det it-system som skulle krävas för att kunna ta emot anmälningar och inskickade personalliggare. Vidare skulle förslaget innebära att en stor mängd personuppgifter skulle komma att skickas in till och lagras hos Skatteverket. Med detta i åtanke var det angeläget att den förväntade nyttan av förslaget översteg kostnaderna för detsamma. Personuppgiftshandlingen måste också framstå som proportionerlig i förhållande till den förväntade nyttan.⁸ Regeringen bedömde att de övriga förslagen som regeringen lade fram om personalliggare och oannonserade kontrollbesök skulle få positiva effekter för löneredovisningen i byggbranschen. Av beredningsunderlaget framgick enligt regeringen inte med tillräcklig tydlighet att det föreslagna anmälningförfarandet skulle komma att öka nyttan av systemet med personalliggare i sådan mån att denna nytta översteg de kostnader som förslaget skulle medföra. Även i fråga om den behandling av personuppgifter som förslaget innebar fann regeringen att ytterligare överväganden skulle behöva göras. Mot denna bakgrund ansåg regeringen att prome-

⁵ Ds 2014:7 s. 144 f.

⁶ Prop. 2014/15:6. *Minskat svartarbete i byggbranschen*, s. 52 f.

⁷ Prop. 2014/15:6.

⁸ Prop. 2014/15:6 s. 54.

morianas förslag i dessa delar inte borde genomföras inom ramen för det aktuella lagstiftningsärendet. Regeringen avsåg dock att följa utvecklingen noggrant och att vid en lämplig tid efter ikraftträdandet låta genomföra en utvärdering av reglerna om personalliggare i byggbranschen, vilket också förordades av bl.a. Byggföretagen och FAR. Det kunde också finnas anledning att återkomma med ytterligare förslag till åtgärder för att komma till rätta med svartarbetet inom byggbranschen.⁹

14.3 Finlands system med månatlig arbetstagaranmälan

I samband med att regeringen angav att den skulle följa utvecklingen av personalliggare i byggbranschen, uttalade regeringen även att den avsåg att nogsamt följa utvecklingen i företrädesvis Finland där stora lagstiftningsåtgärder på området nyligen hade införts.¹⁰

I detta avsnitt redogör utredningen kortfattat för det finska kravet på att månatligen till myndigheterna anmäla vilka arbetstagare som är verksamma på en byggarbetsplats samt för omfattningen av svartarbetet i Finland.

14.3.1 Arbetstagaranmälan till Skatteförvaltningen

Finland införde ett antal lagändringar som trädde i kraft den 1 juli 2014 i syfte att bl.a. bekämpa svartarbete. Sedan tidigare fanns bestämmelser om att arbetstagare på byggarbetsplatser skulle bära synliga personkort där det individuella skattenumret framgick. Förfarandet med skattenummer bedömdes dock inte ensamt möjliggöra en effektiv kontroll.¹¹ Utöver detta infördes därför bl.a. en månatlig anmälningsskyldighet i fråga om arbetstagare på byggarbetsplatser till Skatteförvaltningen.¹² Anmälningsskyldigheten innebär att företag som arbetar på en gemensam byggarbetsplats ska lämna uppgifter

⁹ Prop. 2014/15:6 s.54 f.

¹⁰ Prop. 2014/15:6 s. 54 f.

¹¹ Finska regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagar om ändring av lagen om beskattningsförfarande och av arbetarskyddslagen, RP 92/2012 rd, s. 3 f., se även Ds 2014:7 s. 115 f.

¹² Informationen är hämtad från tillämpliga bestämmelser samt Skatteförvaltningens anvisning *Skyldighet att lämna uppgifter vid byggande*, dnr VH/3877/00.01.00/2019.

till den huvudsakliga genomföraren, som i sin tur månatligen ska lämna uppgifter om dem som arbetar på byggarbetsplatsen till Skatteförvaltningen. Med den huvudsakliga genomföraren avses en av byggherren utsedd huvudentreprenör eller en arbetsgivare som utövar den huvudsakliga bestämmanderätten eller, om sådan inte finns, byggherren själv.¹³ Skyldigheten att lämna uppgifter gäller alltså i sista hand byggherren, om denne inte utsett en huvudsaklig genomförare för byggarbetsplatsen.

Uppgifterna avser behövliga identifierings- och kontaktuppgifter i fråga om arbetstagare, egenföretagare, arbetsgivare och dem som låter utföra hyrt arbete. Uppgifter om personer som tillfälligt transporterar varor till arbetsplatsen lämnas dock inte. Skatteförvaltningen meddelar närmare föreskrifter om vilka uppgifter som ska lämnas, om när och hur uppgifterna ska lämnas och om rätten att inte lämna uppgifter i fall som har ringa betydelse med tanke på ekonomin eller skattekontrollen. Enligt Skatteförvaltningens beslut¹⁴ måste uppgifter lämnas om byggprojektets byggplats-specifika totalvärde exklusive moms överskrider 15 000 euro. Med gemensam byggarbetsplats avses en sådan byggarbetsplats där det utförs byggande och där fler än en arbetsgivare eller egenföretagare är verksamma samtidigt eller efter varandra.¹⁵

Uppgifter ska lämnas om alla som arbetar på den gemensamma byggarbetsplatsen, även om personen inte deltar i det egentliga byggarbetet. Uppgifter måste därmed lämnas avseende t.ex. kontorsanställda, städare, väktare, personer i arbetsledningen, planerare, projektchefer och arbetarskyddskoordinatorer som arbetar på en byggarbetsplats. Om det område där byggarbetet utförs inte kan avgränsas från den övriga verksamheten på området ska uppgifterna dock endast lämnas för de personer som deltar i byggarbetet. Alla arbetstagare som arbetat på byggarbetsplatsen under den aktuella månaden ska anmälas. Det gäller även arbetstagare som varit på byggarbetsplatsen endast en dag.

¹³ 2 § 4 punkten i statsrådets förordning om säkerhet vid byggarbeten (205/2009).

¹⁴ 1 § Skatteförvaltningens beslut VH/1950/00.01.00/2019.

¹⁵ 2 § 1 punkten i statsrådets förordning om säkerheten vid byggarbeten (205/2009).

14.3.2 Omfattningen av svartarbete

I Finland används inte begreppet arbetslivskriminalitet på ett etablerat sätt. För att bekämpa fenomen som det vi i Sverige benämner arbetslivskriminalitet används i stället bl.a. termen grå ekonomi.¹⁶ Bekämpningen av den grå ekonomin har varit ett av den finska regeringens särskilda insatsområden. Med grå ekonomi avses laglig affärs- och företagsverksamhet där lagstadgade avgifter och skatter försummas. Genom att inte betala sina lagstadgade avgifter och skatter försöker företagen skaffa sig ekonomiska förmåner. Grå ekonomi innefattar också svartarbete och missbruk av sociala förmåner.¹⁷

Inom den finska Skatteförvaltningen finns Enheten för utredning av grå ekonomi. Enheten har bl.a. utrett förekomsten av svartarbete och uppskattat dess värde i euro för åren 2014 till och med 2020. Utredningarna, som presenterades 2022, baseras bl.a. på beskattnings- och skatterevisionsuppgifter samt statistikcentralens (motvarande SCB) material. Enligt utredningarna uppgår svartarbetet i Finland till totalt mellan 900 miljoner och 1,4 miljarder euro per år. De svarta lönerna till arbetstagare uppskattas uppgå till ett belopp mellan 240 och 400 miljoner euro per år. På grund av svartarbete förlorar Finland totalt skatter och socialförsäkringsavgifter till ett belopp mellan 300 och 480 miljoner euro per år.¹⁸ Flera olika myndigheter deltar i bekämpningen av den grå ekonomin, däribland Arbetarskyddsmyndigheten och Skatteförvaltningen. I Finland har mängden svart arbetskraft ökat under de senaste åren enligt flera myndigheters observationer.

Det saknas statistik vad gäller den påverkan som det ovan nämnda anmälningsförfarandet haft på svartarbetet. Enheten för utredning av grå ekonomi konstaterar i sin utredning att det inte finns en enskild metod för bekämpning av svartarbete. Det är därmed svårt att utvärdera i vilken mån Finlands krav på månatlig arbetstagaranmälan påverkar förekomsten av svartarbete eller inte eller i vilken mån det är en effektiv åtgärd för att motverka svartarbete.

¹⁶ SOU 2023:8, *Arbetslivskriminalitet – arbetet i Sverige, en bedömning av omfattningen, lärdomar från Danmark och Finland*, s. 261.

¹⁷ <https://tyosuojelu.fi/sv/gra-ekonomi> (2024-05-24).

¹⁸ Skatteförvaltningen, Enheten för grå ekonomi, *Svart arbete i Finland – Sammanfattning av utredningarna 2022*, dnr VH/5725/02.98.00.00/2022/2013_51.

14.4 Ett krav på regelbunden överföring av uppgifter i personalliggare bör inte införas

Utredningens bedömning: Det bör inte införas ett krav på regelbunden elektronisk överföring av uppgifter i personalliggaren till Skatteverket.

Skatteverket har i dag olika möjligheter att begära in uppgifter i en personalliggare, se nedan avsnitt 14.4.1. Uppgifterna behöver dock begäras in av Skatteverket och skickas inte in regelbundet av näringsidkare. Genom att införa krav på regelbunden elektronisk överföring av uppgifter i personalliggare skulle Skatteverket regelmässigt kunna samköra uppgifterna från personalliggare med andra uppgifter som Skatteverket har tillgång till, t.ex. individuppgifter i arbetsgivardeklarationer. En regelbunden överlämning av uppgifter innebär dock att Skatteverket samlar in en betydande mängd personuppgifter. Utredningen bedömer sammanfattningsvis att nyttan av åtgärden inte medför att en sådan omfattande personuppgiftsinsamling är proportionerlig. Ett krav på regelbunden överföring av uppgifter i personalliggaren bör därför inte införas. I kommande avsnitt redogör utredningen för övervägandena i dessa delar.

14.4.1 Skatteverkets möjligheter att begära in uppgifter i personalliggare

Skatteverket har i dag möjlighet att förelägga den som kan antas vara uppgiftsskyldig enligt 15–35 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, att lämna uppgift som verket behöver för att kunna kontrollera skyldigheten (se 37 kap. 6 § första stycket SFL). Skatteverket får även förelägga den som är eller kan antas vara bokföringskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är en annan juridisk person än ett dödsbo, att lämna uppgift om en rättshandling med någon annan, ett s.k. tredjemansföreläggande (se 37 kap. 9 § SFL). Skatteverket har alltså redan i dag befogenhet att begära in uppgifter i personalliggare för kontroll av den som föreläggs eller av annans uppgiftsskyldighet.

Ett föreläggande avseende den egna uppgiftsskyldigheten kan vara det som inleder en eventuell utredning av ett företag. Skatte-

verket kan därför välja att kontrollera ett antal företags uppgiftsskyldighet genom att förelägga dem med stöd av 37 kap. 6 § SFL. De insamlade uppgifterna kan sedan, om stöd finns för det, användas i annat syfte så som riskbaserade urval.

Ett tredjemansföreläggande kan användas vid kontroll av annans uppgiftsskyldighet. Föreläggande kan utfärdas vid en s.k. generell kontroll utan att Skatteverket på förhand vet om en kontroll ska göras av den eller de personer som omfattas av de uppgifter som hämtas in. Med generell kontroll menas ett allmänt uppgiftsinsamlande som en förberedande åtgärd för kontroll av någon annan än den som föreläggs. Skatteverket kan i vissa fall använda sig av tredjemansföreläggande för inhämtande av uppgifter i personalliggare. Detta under förutsättning att kriterierna i 37 kap. 9 § SFL är uppfyllda, dvs. att det rör sig om att lämna uppgift om en rättshandling med någon annan. Skatteverket är då beroende av en aktör som exempelvis ID06 som har tillgång till många näringsidkares personalliggaruppgifter.

Dessa möjligheter till kontroll av egen eller annans uppgiftsskyldighet är alltså verktyg som Skatteverket redan har och som möjliggör för Skatteverket att hämta in uppgifter i personalliggare. De insamlade uppgifterna kan sedan användas för bl.a. urval. Syftet med kontroll av egen eller annans uppgiftsskyldighet är dock inte att samla in uppgifterna för att samköra dem med andra uppgifter och göra riskbaserade urval. De tillvägagångssätt som finns tillgängliga för Skatteverket i dag kan därför inte anses tillgodose ett sådant behov.

14.4.2 Regelbunden överföring av uppgifter i personalliggare ger ökade kontrollmöjligheter

Utredningens bedömning: Ett krav på regelbunden elektronisk överföring av uppgifter i personalliggare skulle ge Skatteverket ökade möjligheter till kontroll och urval för kontroll.

Utredningen bedömer att en regelbunden tillgång till uppgifter i personalliggare främst skulle vara till nytta för Skatteverket genom att uppgifterna skulle kunna stämmas av mot uppgifter som har lämnats i arbetsgivardeklarationer.

I arbetsgivardeklarationer lämnas uppgifter om bl.a. utbetald ersättning på individnivå, dvs. för varje betalningsmottagare. Uppgifterna

lämnas löpande. Bestämmelserna om uppgifter på individnivå infördes i syfte att bekämpa skattefusk och skatteundandragande. I förarbetena uttalas att Skatteverket kommer att kunna jämföra uppgifterna per betalningsmottagare i arbetsgivardeklarationer med t.ex. uppgifter i personalliggare vilket skulle förbättra förutsättningarna för Skatteverket att besluta om rätt skatter och avgifter.¹⁹

Om uppgifter i personalliggaren regelbundet, exempelvis en gång per kalendermånad, skulle lämnas in till Skatteverket skulle myndigheten ha möjlighet att regelmässigt stämma av dessa uppgifter mot uppgifter som lämnats i arbetsgivardeklarationer avseende samma tidsperiod. Utifrån utfallet skulle Skatteverket kunna identifiera diskrepanser mellan uppgifter i personalliggare och arbetsgivardeklarationer, vilka skulle kunna ligga till grund för riskbaserade urval för skatteutredningar. Därigenom skulle Skatteverkets arbete för att motverka skatteundandragande kunna effektiviseras.

Uppgifterna i personalliggaren skulle också kunna användas av Skatteverket för att identifiera utländska företag på byggarbetsplatser som borde vara registrerade i Sverige eller för att identifiera företag där in- och utloggningar inte framstår som rimliga. Uppgifterna skulle därmed även kunna vara till hjälp för Skatteverket för att avgöra vid vilken tidpunkt en verksamhetslokal eller byggarbetsplats borde besökas för att upptäcka eventuellt svartarbete.

De branscher som omfattas av regelverket för personalliggare har alltjämt problem med bl.a. svartarbete och utredningen bedömer att det fortsatt finns behov av personalliggare (se avsnitt 12.1). Andelen kontrollbesök på arbetsplatser och i verksamhetslokaler har de senaste åren dock minskat kraftigt, från cirka 11 000 besök 2019 till cirka 3 500 besök 2023. Utredningen bedömer att antalet kontrollbesök måste öka för att regelverket för personalliggare ska fungera effektivt (se avsnitt 11.2.4).

Ett krav på regelbunden elektronisk överföring av uppgifter i personalliggaren till Skatteverket skulle inte medföra att behovet av kontrollbesök i syfte att kontrollera dokumentationsskyldigheten minskar. Detta då enbart en tillgång till uppgifter i personalliggare inte kan ersätta den direkta avstämning mot personalliggaren av vilka personer som faktiskt befinner sig i en verksamhetslokal eller på en byggarbetsplats som görs vid ett kontrollbesök.

¹⁹ Prop. 2016/17:58, *Uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen*, s. 158.

Uppgifterna i personalliggaren skulle vid en regelbunden överlämning inte överföras i realtid, utan av naturliga skäl i stället överföras med viss fördröjning. För att samköras med arbetsgivardeklarationer behöver de också avse samma tidsintervall. Därmed ökar snarare behovet av frekventa kontrollbesök för att se till att dokumentationsskyldigheten följs. Detta bl.a. för att motverka att uppgifterna i personalliggaren är felaktiga eller ändras för att överensstamma med uppgifter som lämnas i arbetsgivardeklarationerna.

Sammantaget bedöms en regelbunden överlämning av uppgifter i personalliggare kunna öka Skatteverkets möjligheter till kontroll och urval för kontroll, men inte ersätta behovet av regelbundna oanmälda kontrollbesök.

14.4.3 Ett intrång i den personliga integriteten

Utredningens bedömning: Ett krav på regelbunden överföring av uppgifter i personalliggare till Skatteverket skulle medföra att en stor mängd överflödigt information om enskilda samlas in. En sådan personuppgiftsbehandling skulle utgöra ett intrång i den enskildes integritet som inte kan anses proportionerligt i förhållande till ändamålet med behandlingen. Personuppgiftsbehandlingen skulle också strida mot principen om uppgiftsminimering.

Skyddet för den personliga integriteten och personuppgiftsbehandling

Samhället har i många fall legitima behov av att använda personanknuten information (personuppgifter). Sådan information är ofta nödvändig för att myndigheter och andra offentligrättsliga organ ska kunna fullgöra sina uppdrag. Missbruk av välfärdssystemen och skatteundandragande riskerar att leda till allvarliga budgetkonsekvenser för staten och undergräver systemens legitimitet. Det är därmed av stort värde för samhället, och en viktig uppgift för flera myndigheter, att vidta åtgärder som motverkar sådant missbruk. I överväganden om bestämmelser som innebär att ytterligare uppgifter ska överföras till Skatteverket måste dessa samhällsintressen vägas mot personuppgiftsbehandlingens eventuella konsekvenser

för den enskildes personliga integritet. Respekten för individens självbestämmande och integritet är grundläggande i en demokrati. Det finns ett skydd för den personliga integriteten både i den svenska grundlagen och i olika internationella rättsakter.²⁰ Enligt 2 kap. 6 § andra stycket regeringsformen är var och en gentemot det allmänna skyddad mot betydande intrång i den personliga integriteten, om det sker utan samtycke och innebär övervakning eller kartläggning av den enskildes personliga förhållanden. Rätten till skydd är inte absolut utan kan inskränkas genom lag. Begränsningar får dock endast göras för att tillgodose ändamål som är godtagbara i ett demokratiskt samhälle och får bl.a. inte gå utöver vad som är nödvändigt med hänsyn till de ändamål som föranlett åtgärderna.

Den generella regleringen för personuppgiftsbehandling inom EU finns i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679 av den 27 april 2016 om skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter och om upphävande av direktiv 95/46/EG (allmän dataskyddsförordning), nedan kallad EU:s dataskyddsförordning eller dataskyddsförordningen. Dataskyddsförordningen är i alla delar bindande och direkt tillämplig i samtliga EU:s medlemsländer. Syftet med förordningen är att skydda fysiska personers grundläggande rättigheter och friheter, särskilt deras rätt till skydd för personuppgifter, och att främja det fria flödet av personuppgifter inom unionen. Förordningen är tillämplig på all behandling av personuppgifter som helt eller delvis företas på automatisk väg samt på annan behandling än automatisk av personuppgifter som ingår i eller kommer att ingå i ett register (artikel 2).

En grundläggande förutsättning för att behandling av personuppgifter ska vara laglig och tillåten är att den ryms inom någon av de rättsliga grunderna för behandling som finns i artikel 6.1 i förordningen. Exempelvis är personuppgiftsbehandlingen laglig enligt artikel 6.1 e om den är nödvändig för att utföra en uppgift av allmänt intresse eller som ett led i den personuppgiftsansvariges myndighetsutövning. Vidare anges i artikel 5 i förordningen ett antal allmänna principer för behandlingen. Däribland kan nämnas att uppgifterna ska behandlas på ett lagligt, korrekt och öppet sätt i förhållande till

²⁰ Se t.ex. artikel 17 i FN:s internationella konvention om medborgerliga och politiska rättigheter, artikel 8 i Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna samt artiklarna 7 och 8 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna.

den registrerade (principen om laglighet, korrekthet och öppenhet). Uppgifterna ska vidare vara adekvata, relevanta och inte för omfattande i förhållande till de ändamål för vilka de behandlas (principen om uppgiftsminimering). De ska även vara korrekta och, om nödvändigt, uppdaterade. Alla rimliga åtgärder måste vidtas för att säkerställa att personuppgifter som är felaktiga i förhållande till de ändamål för vilka de behandlas raderas eller rättas utan dröjsmål (principen om korrekthet). Personuppgifterna ska samlas in för särskilda, uttryckligt angivna och berättigade ändamål. De får inte senare behandlas på ett sätt som är oförenligt med dessa ändamål. Ytterligare behandling för bl.a. arkivändamål av allmänt intresse, vetenskapliga eller historiska forskningsändamål ska dock inte anses vara oförenligt med de ursprungliga ändamålen (principen om ändamålsbegränsning och finalitetsprincipen). Personuppgifter måste också behandlas på ett sätt som säkerställer lämplig säkerhet (principen om integritet och konfidentialitet).

Ett krav på överföring medför en insamling av personuppgifter som utgör ett intrång i den personliga integriteten

Om krav ställs på att uppgifterna i personalliggaren regelbundet ska föras över till Skatteverket kommer personuppgifter för ett stort antal enskilda att samlas in och behandlas automatiserat hos Skatteverket (i beskattningsdatabasen). Uppgifterna kan också komma att lämnas vidare till andra myndigheter för användning i deras kontrollverksamhet. Som redogörs för i avsnitt 11.5.3 har en ny lag om uppgiftsskyldighet trätt i kraft den 1 juli 2024.²¹ Uppgiftsskyldigheten avser bl.a. uppgifter som myndigheter behöver för att planera myndighetsgemensamma kontroller av arbetsplatser.²² Som framgår av avsnitt 11.5.1 bedömer utredningen att uppgifter i personalliggaren omfattas av uppgiftsskyldigheten. Om uppgifter i personalliggare regelbundet överförs till Skatteverket skulle dessa kunna vara av intresse även för andra myndigheter än Skatteverket, däribland Migrationsverket, Försäkringskassan och Polismyndigheten. Personuppgifterna

²¹ Lag (2024:307) om uppgiftsskyldighet för att motverka felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen samt fusk, regelöverträdelse och brottslighet i arbetslivet.

²² Se prop. 2023/24:85, *En ny lag om uppgiftsskyldighet för att motverka felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen samt fusk, regelöverträdelse och brottslighet i arbetslivet*, s. 38.

kan därför komma att få större spridning än om de enbart skulle ha behandlats hos Skatteverket.

Automatiserad behandling av stora mängder personuppgifter kan medföra risker från integritetssynpunkt. Ett omfattande elektroniskt utlämnande av personuppgifter ger mottagaren möjligheter att bearbeta informationen genom att t.ex. samköra den med sina egna register. Uppgifter som samlas tillsammans med andra uppgifter kan skapa en totalbild av en människas enskilda förhållanden och leda till att statens kännedom om personens privata förhållanden ökar, vilket kan innebära ett intrång i den enskildes personliga integritet.

Hur integritetskänslig personuppgiftsbehandlingen kan bedömas vara i det enskilda fallet beror bl.a. på vilken typ, samt mängden av, uppgifter som skulle komma att samlas in. Uppgifter om var och under vilken period en person är verksam på en arbetsplats kan inte i sig ses som särskilt känsliga personuppgifter. Kontinuerlig insamling av var den anställde befinner sig och under vilka tider innebär dock en omfattande kartläggning av den enskildes förhållanden i detta avseende.

Omfattningen av de uppgifter som samlas in skulle kunna begränsas om inte alla uppgifter i personalliggaren ska överföras utan enbart de uppgifter som har störst betydelse som jämförelsematerial vid kontroll. För att uppgifterna ska ha ett värde för Skatteverkets kontroll behöver dock i vart fall uppgifter om personnummer och vilket datum som en person varit verksam på en viss arbetsplats lämnas in. Det skulle alltså fortfarande röra sig om en insamling av en omfattande mängd uppgifter om ett stort antal personer och en betydande kartläggning av enskilda. Vidare har de allra flesta seriösa arbetsgivare, vilket innebär att det skulle röra sig om en betydande insamling av uppgifter som inte kommer att vara relevanta för kontroll.

En regelbunden insamling av uppgifter i personalliggare och ökade kontrollmöjligheter skulle också kunna ha fördelar för enskilda. Åtgärder som innebär att Skatteverket och andra myndigheter i högre grad kan identifiera svartarbete och annan arbetslivskriminalitet kan leda till att även oskäligen arbetsvillkor för arbetstagare motverkas. Detta förhållande är enligt utredningen dock inte i sig tillräckligt för att motivera det intrång i den personliga integriteten som en regelbunden överlämning av uppgifter i personalliggare innebär.

Sammantaget bedömer utredningen att ett krav på att regelbundet lämna in personalliggaren till Skatteverket skulle innebära ett bety-

dande intrång i enskildas integritet. Enligt utredningens uppfattning skulle det även strida mot principen om uppgiftsminimering i artikel 5.1.c i EU:s dataskyddsförordning. Detta då uppgifter skulle samlas in om alla berörda arbetstagare och näringsidkare, oberoende av om de behövs för Skatteverkets kontroll eller inte. De personuppgifter som skulle komma att behandlas är därför allt för omfattande i förhållande till det ändamål för vilket de skulle behandlas.

14.4.4 Nyttan av en regelbunden överföring av uppgifterna i personalliggare överstiger inte intrånget i den personliga integriteten

Utredningen bedömer att det finns behov av att utveckla kontrollen för att motverka svartarbete och skatteundandragande. Skatteverket har dock redan i dag verktyg för att göra detta, även om vissa av dessa verktyg inte används i den omfattning det var tänkt (se avsnitt 11.2.4). Utöver att andelen kontrollbesök minskat kraftigt ledde, enligt statistik från Skatteverket, endast 1,6 procent av kontrollbesöken i byggbranschen under 2023 till en skatteutredning. För övriga branscher uppgick siffran för 2023 till 2,5 procent. Ändringsfrekvensen på skatteutredningar som genomförs efter ett besök uppgick till 90 procent avseende revision och 50 procent avseende skrivbordskontroll. Av totalt 6 201 ärenden²³ i samtliga branscher under 2023 ledde 26 procent till beslut om kontrollavgift (se avsnitt 11.2.2).

Ett beslut om kontrollavgift innebär inte i sig att det förekommer svartarbete eller andra felaktigheter. En bristfällig dokumentation är dock en riskindikator för en sådan förekomst.

Även om en regelbunden överföring av uppgifter skulle medföra ökade kontrollmöjligheter för Skatteverket bedömer utredningen att myndigheten redan i dag har tillgång till flera olika kontrollmöjligheter som skulle kunna nyttjas i större utsträckning än vad som görs.

Utöver detta ser utredningen att ett krav på att regelbundet överföra uppgifter i personalliggaren till Skatteverket skulle innebära en ökad administrativ börda för näringsidkarna. En betydande administrativ börda skulle även uppkomma för Skatteverket som skulle

²³ Totalt genomfördes cirka 3 500 kontrollbesök. Ett kontrollbesök inom byggbranschen kan rendera i mer än ett ärende då det kan finnas fler än en näringsidkare med verksam personal på byggarbetsplatsen.

behöva ha system för att ta emot, hantera och gallra de uppgifter som lämnas in.

Eftersom åtgärden skulle innebära en omfattande kartläggning av enskilda och därmed ett intrång i den personliga integriteten, ser utredningen att nyttan av åtgärden måste vara betydande. Det finns enligt utredningens bedömning inte stöd för att den förväntade nyttan är tillräckligt stor för att motivera intrånget i den personliga integriteten. Sammanfattningsvis bedömer utredningen att ett krav på regelbunden överföring av uppgifter i personalliggaren inte bör införas.

14.5 Alternativa förfaranden

14.5.1 Uppgifterna bör inte samlas in hos tredjepart

Utredningens bedömning: Det bör inte ställas krav på att uppgifterna i personalliggaren ska samlas in hos tredjepart eftersom en sådan insamling utgör ett intrång i den personliga integriteten.

Ett möjligt tillvägagångssätt för att Skatteverket ska kunna ta emot större uppgiftssamlingar ur personalliggare på ett effektivt sätt skulle kunna vara att uppgifterna först samlas in hos en särskild aktör, dvs. en tredjepart, som sedan kan tillhandahålla uppgifterna till Skatteverket. Det skulle t.ex. kunna röra sig om en systemleverantör av elektroniska personalliggare, liknande sådana redovisningscentraler som finns när det gäller taxiverksamhet. En redovisningscentral är en aktör, utpekad av lagstiftaren, med uppgiften att ta emot, lagra och lämna ut uppgifter från taxameterutrustningar till Skatteverket. Uppgifterna skickas in av taxiföretaget till redovisningscentralen, lagras där och lämnas sedan ut till Skatteverket på begäran. Det kan ske både i enskilda skatteutredningar och i syfte att genomföra riskbaserade urval.

Utredningen bedömer att en liknande ordning för personalliggare skulle innebära en betydande insamling och behandling av personuppgifter hos tredjepart. Det är betydligt fler som för personalliggare än som använder taxameterutrustning. Utredningen har ovan i avsnitt 14.4.3 bedömt att en regelmässig insamling av uppgifter i personalliggare till Skatteverket utgör ett intrång i den personliga

integriteten som inte kan motiveras av den nytta som insamlingen av uppgifter medför ur kontrollsynpunkt. Detsamma gäller om uppgifterna samlas in hos tredjepart. Personuppgifter samlas i viss utsträckning redan i dag in hos tredjepart, t.ex. via ID06. Detta medför dock ingen annan bedömning eftersom det inte finns något krav från lagstiftarens sida på att systemleverantören ska samla in uppgifterna på uppdrag av staten, utan detta sker på frivillig basis. Även om det finns möjlighet att reglera och begränsa hur uppgifterna får begäras ut av Skatteverket innebär det fortfarande en insamling och behandling av ett mycket stort antal uppgifter hos tredjepart.

14.5.2 Skatteverket bör inte ges rätt att förelägga företag att lämna in uppgifter i personalliggaren enbart för att kunna genomföra riskbaserade urval

Utredningens bedömning: Skatteverket bör inte ges en särskild möjlighet att begära in uppgifter i personalliggare enbart i syfte att uppgifterna ska kunna användas för riskbaserade urval.

Ett alternativ till en regelbunden överföring av uppgifter i personalliggare till Skatteverket skulle kunna vara att myndigheten ges möjlighet att få tillgång till sådana uppgifter i en större mängd i syfte att använda uppgifterna för att göra mer träffsäkra riskbaserade urval för kontroll. T.ex. skulle 500 slumpvis utvalda företag inom en viss bransch kunna föreläggas att komma in med uppgifter för en viss period. Uppgifterna skulle sedan kunna användas för avstämning mot t.ex. redovisade individuppgifter i arbetsgivardeklarationer. Det skulle alltså röra sig om ett uttryckligt reglerat förfarande som ger Skatteverket åtkomst till uppgifterna i personalliggaren. En sådan ordning skulle inte innebära en lika omfattande eller regelmässig insamling av personuppgifter som vid regelbunden överlämning. Samtidigt skulle den ge Skatteverket bättre underlag för sina kontroller och möjliggöra ett enklare tillvägagångssätt för att få in uppgifterna än de Skatteverket redan har i dag (jämför avsnitt 14.4.1).

Utredningen anser dock inte att ett sådant tillvägagångssätt framstår som lämpligt. Att ge Skatteverket möjlighet att förelägga näringsidkare att lämna in en mängd personuppgifter avseende anställda

enbart för att de ska användas för riskbaserade urval är enligt utredningen i sig tveksamt.

Vidare är frågan vad som skulle bli följden om ett företag som har förelagts att lämna in uppgifter i personalliggaren inte skickar in de begärda uppgifterna. Om det saknas sanktion finns en risk att åtgärden i praktiken blir frivillig, vilket skulle urholka syftet att få underlag för riskbaserade kontroller. Föreläggandet skulle därför rimligtvis behöva kunna förenas med vite för att få avsedd effekt. Förelägganden avseende egen eller annans uppgiftsskyldighet (37 kap. 6 och 9 §§ SFL) går att förena med vite, även om förelägganden enligt 37 kap. 6 § SFL avseende egen uppgiftsskyldighet troligtvis omfattas av vitesförbudet enligt 44 kap. 3 § SFL. Tredjemansförelägganden enligt 37 kap. 9 § SFL bedöms oftast vara möjliga att förena med vite. Samtidigt är ett vitesföreläggande en relativt ingripande åtgärd. Eftersom det rör sig om uppgifter som ska samlas in enbart för riskbaserade urval, och som i majoriteten av fallen inte kommer att användas för någon faktisk granskning, kan en sådan åtgärd enligt utredningen inte anses proportionerlig i förhållande till det aktuella syftet.

Sammanfattningsvis bedömer utredningen att Skatteverket inte bör ges möjlighet att begära in personalliggare uteslutande i syfte att använda uppgifterna för riskbaserade urval. De befogenheter som Skatteverket redan har att samla in uppgifter i personalliggaren ska dock inte inskränkas (jämför avsnitt 14.4.1).

15 Effektivare kontrollbesök – nytt syfte och nya befogenheter

Näringsidkare som bedriver viss typ av verksamhet är skyldiga att föra personalliggare. Skatteverket får göra oannonserade kontrollbesök för att kontrollera denna dokumentationsskyldighet. Syftet med regelverket om personalliggare och kontrollbesök är att bidra till att minska förekomsten av svartarbete och att skapa sundare konkurrensförhållanden. För att detta syfte ska uppnås är det av stor vikt att Skatteverket kan genomföra effektiva och ändamålsenliga kontrollbesök.

Vid ett kontrollbesök ska Skatteverket utreda om den som kontrolleras fullgör sina eventuella skyldigheter, dvs. att personalliggaren finns tillgänglig och innehåller uppgifter om näringsidkaren och de personer som vid tillfället är verksamma. Kontrollbesöket ska ge Skatteverket en omedelbar bild av om dokumentationsskyldigheten följs.

I detta kapitel behandlar utredningen frågan om det är lämpligt att Skatteverket ska kunna genomföra kontrollbesök som avser personalliggare för fler ändamål än vad som är möjligt enligt dagens reglering (se avsnitt 15.2). Vidare behandlas vilka åtgärder som Skatteverket ska få vidta inom ramen för ett eventuellt nytt ändamål (se avsnitt 15.3). Sammanfattningsvis anser utredningen att kontrollbesök även ska få genomföras för att kunna utreda om det finns behov av kontroll av viss uppgiftsskyldighet enligt skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, för den som beslutet om kontrollbesök gäller eller för den som utför eller kan antas utföra arbete i verksamhetslokalen eller på byggarbetsplatsen. Skatteverket ska för det ändamålet, utöver de befogenheter som finns i dag, få vidta vissa ytterligare åtgärder, bl.a. ska myndigheten få granska personalliggaren. Syftet med förslaget är att ge Skatteverket ett bättre under-

lag för en bedömning av om det finns behov av att gå vidare med en kontroll som kräver att beslut fattas om (i första hand) en begränsad revision och därmed en mer resurseffektiv kontrollverksamhet.

Inledningsvis beskriver utredningen de kontrollformer som Skatteverket har tillgång till och i vilka syften dessa får användas. När det gäller kontrollformen kontrollbesök ges även en närmare beskrivning av hur dessa genomförs i praktiken.

15.1 Skatteverkets kontrollformer

Skatteverket har tillgång till olika typer av kontrollformer som regleras i SFL. De generella kontrollformer som Skatteverket kan använda är s.k. skrivbordskontroll och revision. Kontroll av den som är eller kan antas vara skyldig att föra personalliggare är en särskild kontrollform (i detta avsnitt benämnt *kontrollbesök*). Andra särskilda kontrollformer är tillsyn över kassaregister, kontrollbesök hos den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister och kontrollbesök för att identifiera en person som bedriver eller kan antas bedriva torg- och marknadshandel.

Skrivbordskontroll och revision kan användas bl.a. för kontroll av *uppgiftsskyldighet* enligt 15–35 kap. SFL. I dessa kapitel finns bestämmelser om uppgiftsskyldigheter av olika slag som gäller kontrolluppgifter, deklARATIONER och andra uppgifter. I 26 kap. finns bl.a. bestämmelser om skyldighet att redovisa vissa uppgifter i en arbetsgivardeklaration.

I 39 kap. SFL finns bestämmelser om *dokumentationskyldighet*. Enligt 39 kap. 3 § SFL ska den som är uppgiftsskyldig enligt 15–35 kap. i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen. I 39 kap. 11–12 §§ SFL regleras bl.a. skyldigheten att föra personalliggare och hålla denna tillgänglig.

15.1.1 Skrivbordskontroll

Skrivbordskontroll innebär att Skatteverket tar kontakt med den skattskyldige genom ett telefonsamtal eller genom en skriftlig förfrågan. Den skattskyldige kan vid en skrivbordskontroll föreläggas

att lämna de upplysningar som behövs för att genomföra kontrollen. Av 37 kap. 2 § SFL framgår att Skatteverket får förelägga den som inte har fullgjort en uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. SFL att fullgöra skyldigheten. Syftet med föreläggandet är att förmå den uppgiftsskyldige att fullgöra sin uppgiftsskyldighet (fullgörelseföreläggande). Ett föreläggande måste alltid vara skriftligt.

Skatteverket kan i stället för ett föreläggande välja att formlöst göra en förfrågan inom ramarna för den tillfrågades uppgiftsskyldighet. En förfrågan kan, till skillnad från ett föreläggande, vara muntlig eller skriftlig. Skatteverket får vid en förfrågan inte begära andra uppgifter än sådana som kan inhämtas med hjälp av ett föreläggande.

Enligt 37 kap. 6 § SFL får Skatteverket förelägga den som är eller kan antas vara uppgiftsskyldig enligt 15–35 kap. SFL att lämna uppgift som verket behöver för att kunna kontrollera skyldigheten (kontrollföreläggande). Ändamålet med föreläggandet ska vara att kontrollera om en uppgiftsskyldighet har fullgjorts. Skatteverket får vidare enligt 37 kap. 7 § SFL förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är annan juridisk person än dödsbo, att lämna uppgift som verket behöver för att kunna kontrollera dokumentationsskyldigheten enligt 39 kap. 3 § SFL.

Vid kontroll av hela verksamheter eller verksamhetsdelar bör inte föreläggandebefogenheten användas, utan för sådana omfattande kontroller ska revisionsbefogenheten användas.¹

15.1.2 Revision

En revision är den mest långtgående kontrollformen och medför bl.a. en skyldighet för den reviderade att för vissa åtgärder lämna Skatteverket tillträde till verksamhetslokalerna. Revisionen ska enligt 41 kap. 6 § SFL genomföras i samverkan med den reviderade och på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten hos denne. Kravet på samverkan gäller dock inte om tvångsåtgärden bevis-säkring har beslutats på grund av att det finns en påtaglig risk för sabotage.

Enligt 41 kap. 2 § första stycket SFL får Skatteverket besluta om revision för att kontrollera bl.a. att uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap.

¹ Prop. 2010/11:165, *Skatteförfarandet*, s. 848 f.

SFL har fullgjorts eller att det finns förutsättningar att fullgöra uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. SFL som kan antas uppkomma. Skatteverket har möjlighet att vid ett kontrollbesök enligt 42 kap. 8 § SFL fatta beslut om en begränsad revision. En begränsad revision omfattar endast handlingar som rör personalen, t.ex. anställningsavtal och uppgifter om utbetald lön och annan ersättning. Även denna revisionsform bygger på samverkan och bestämmelserna om revision i 41 kap. SFL gäller för förfarandet.

Av 41 kap. 4 § SFL framgår bl.a. att ett beslut om revision ska innehålla uppgift om syftet med revisionen och om möjligheten att undanta uppgifter och handlingar från kontroll. Av 5 § första stycket samma kapitel framgår att den som ska revideras ska underrättas om beslutet innan revisionen verkställs. I vissa fall får enligt andra stycket underrättelse ske i samband med att revisionen verkställs, t.ex. vid en sådan revision av handlingar som rör personalen i samband med ett kontrollbesök enligt 42 kap. 8 § SFL hos den som är eller kan antas vara skyldig att föra personalliggare (begränsad revision).

Vid revision får enligt 41 kap. 7 § SFL räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten granskas. Vidare får revisorn t.ex. inventera kassan, granska lager, maskiner och inventarier samt besiktiga verksamhetslokaler. En revision får enligt 41 kap. 13 § SFL inte pågå under längre tid än nödvändigt. Skatteverket ska snarast meddela den reviderade resultatet av revisionen i de delar som rör den reviderade.

15.1.3 Kontrollbesök

Skatteverket får besluta om kontrollbesök för att kontrollera att den som är eller kan antas vara skyldig att föra personalliggare eller tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras fullgör sina eventuella skyldigheter (42 kap. 8 § första stycket SFL).² Kontrollbesök får enbart beslutas för att kontrollera att skyldigheten att dokumentera identifikationsuppgifter i en personalliggare, dvs. *dokumentationsskyldigheten*, efterlevs. Syftet med kontrollen ska alltså vara att kontrollera att det finns en personalliggare tillgänglig i verksamhetslokalen som uppfyller föreskrivna krav. I det ligger att Skatteverket ska kontrollera att de personer som vid kontrollbesöket

² Vilka som omfattas av sådana skyldigheter beskrivs i avsnitt 10.1.

är verksamma också är antecknade i personalliggaren. Det handlar alltså om att få en omedelbar bild av om dokumentationsskyldigheten följs.³ Om Skatteverkets syfte är att kontrollera att en *uppgiftsskyldighet* har fullgjorts, ska kontrollen i stället ske inom ramen för revision eller genom skrivbordskontroll.

Skatteverket får vid kontrollbesök begära att en person som utför eller kan antas utföra arbetsuppgifter i verksamheten styrker sin identitet. Verket får vid kontrollbesök på en byggarbetsplats även fråga en sådan person för vilken näringsidkares räkning han eller hon utför arbetsuppgifter. De uppgifter som lämnas får stämmas av mot personalliggaren (42 kap. 8 a § SFL).

Den utökade möjligheten att ställa frågor till en person som utför eller kan antas utföra arbetsuppgifter på en arbetsplats som är en byggarbetsplats är en följd av att det ofta är flera olika näringsidkare som bedriver verksamhet på en byggarbetsplats. Att kunna fråga för vilken näringsidkares räkning personen har utfört arbetsuppgifter är därför nödvändigt för att Skatteverket ska kunna kontrollera att näringsidkaren i fråga har fullgjort sin dokumentationsskyldighet.

15.1.4 Kontrollbesök i praktiken

Skatteverket har beskrivit för utredningen hur myndighetens arbete med kontrollbesök avseende personalliggare går till i praktiken. I detta avsnitt redogör utredningen för Skatteverkets beskrivning.

Inför besöket

Ett kontrollbesök avseende personalliggare kan ske planerat, dvs. Skatteverket har på förhand bestämt vem som ska kontrolleras. När det gäller planerade kontrollbesök gör Skatteverket initialt en riskvärdering, där Skatteverket utifrån en mängd parametrar avgör var kontrollbesök ska genomföras. Exempel på omständigheter som kan föranleda ett planerat kontrollbesök är att en näringsidkare har låga inkomster i förhållande till levnadsstandard eller att ett tips om skatteundandragande har kommit in till Skatteverket.

I vissa fall kan behovet av kontroll uppkomma t.ex. i samband med att Skatteverkets medarbetare gör andra besök. Ett kontroll-

³ Se prop. 2010/11:165 s. 877 och prop. 2014/15:6, *Minskat svartarbete i byggbranschen*, s. 94.

besök kan då ske oplanerat. Behovet av kontroll kan exempelvis grunda sig i att en verksamhet nyligen har bytt ägare eller att det inom ramen för myndighetssamverkan beslutas om andra kontrollobjekt än vad som planerats på förhand.

För näringsidkare inom byggbranschen finns en skyldighet att under vissa omständigheter anmäla en byggarbetsplats till Skatteverket. För övriga branscher som omfattas av regelverket för personalliggare saknar Skatteverket ett register över vem som kan besökas. För det fall att en näringsidkare träffas även av regelverket om kassaregister, sker ofta ett kombinerat kontrollbesök avseende både kassaregister och personalliggare.

I de fall som det i förväg är känt vilken verksamhet som ska besökas gör Skatteverket en viss översiktlig avstämning för att förbereda sig på vad som kan förväntas under kontrollbesöket. När det gäller byggbranschen begränsar sig dock denna möjlighet till att endast omfatta byggherren eller den som byggherren har överlåtit vissa skyldigheter till. Det kan t.ex. handla om kontroll i Skatteverkets interna system för att ta reda på om företag är registrerade för mervärdesskatt och som arbetsgivare. Det kan även handla om kontroll av företagets redovisning av löner i arbetsgivardeklarationer, t.ex. hur många uppgifter på individnivå som har lämnats, hur uppgifterna förhåller sig till varandra, hur stora löner som har betalats de senaste perioderna samt om utbetalda löner är jämnt fördelade.

Det är viktigt att Skatteverket inför besöket har kännedom om vem som är företrädare för näringsidkaren. Skatteverket gör också en avstämning av om det har genomförts kontrollbesök hos verksamheten tidigare och vad som i så fall framkom. Även allmänna uppgifter på internet kontrolleras vid behov, såsom information om öppettider.

Inför ett planerat besök upprättar Skatteverket diverse handlingar, exempelvis ett beslut om kontrollbesök. I övrigt förbereds blanketter för tjänsteanteckningar. I de fall Skatteverkets handläggare inte i förväg har vetskap om vilken verksamhet som kommer att besökas går det av naturliga skäl inte att vidta några åtgärder eller att upprätta några handlingar i förväg. Ej förifyllda blanketter, som kan fyllas i på plats, tas dock alltid med.

Hur ett besök går till

Ett kontrollbesök genomförs normalt av två handläggare hos Skatteverket. I vissa fall kan det vara fler handläggare som deltar, men aldrig färre. Upplägget med minst två handläggare sker primärt av rättssäkerhetsskäl (ur bevishänseende) och säkerhetsskäl, men också för att det oftast behövs fler än en person för att kunna genomföra kontrollen på ett effektivt sätt. En betydande andel av kontrollbesöken genomförs vidare i samband med någon form av myndighetssamverkan. Vid dessa tillfällen kan det vara ett stort antal tjänstepersoner från olika myndigheter som genomför tillsyn och kontroll samtidigt, men utifrån respektive myndighets eget ansvar och regelverk.

Innan Skatteverkets personal går in i verksamhetslokalen eller på byggarbetsplatsen skapar de sig en översiktlig uppfattning om platsens utseende och, om möjligt, en bild av hur många verksamma personer som befinner sig i lokalen eller på byggarbetsplatsen. Handläggarna noterar även annat som kan tänkas påverka förutsättningarna för kontrollen.

En verksamhetslokal är, till skillnad från en byggarbetsplats, typiskt sett väl avgränsad till ytan. En byggarbetsplats kan vara otydligt avgränsad och därtill mycket stor till ytan. Vidare är en verksamhetslokal normalt sett utformad och anpassad för att den ska vara allmänt tillgänglig, vilket en byggarbetsplats inte alls är. Eftersom säkerhetsaspekterna är helt annorlunda på en byggarbetsplats, jämfört med en verksamhetslokal, skiljer sig Skatteverkets metoder åt väsentligt mellan dessa två typer av platser för kontrollbesök. På en byggarbetsplats är det inte heller sällan som väldigt många personer är verksamma, ibland för en mängd olika näringsidkare. I andra branscher som omfattas av regelverket om personalliggare bedrivs i stället verksamheten ofta av *en* näringsidkare i *en* verksamhetslokal.

Kontrollbesöket inleds med att Skatteverkets personal presenterar sig och informerar om att Skatteverket har fattat beslut om kontrollbesök. Om företrädaren inte är på plats, ska beslutet om kontrollbesök skickas till denne snarast efter besöket. Därefter efterfrågas och inhämtas personalliggaren, vilken kan vara i pappersform och/eller elektronisk form. Om det är en elektronisk personalliggare, efterfrågas typiskt sett en utskrift. Om det inte är möjligt får informationen ur personalliggaren visas upp på en skärm och fotograferas. Därefter frågar Skatteverket de verksamma personerna om deras namn

och ber dem identifiera sig. Om det är en stor arbetsplats med många verksamma kan ofta inte alla identifieras, utan det blir i stället en stickprovsmässig kontroll.

Inom byggbranschen är det mycket vanligt med underentreprenörer (ofta i flera led), inlånad personal eller liknande. Skatteverket vet därför sällan på förhand exakt vilka näringsidkare som kommer att träffas på i samband med ett kontrollbesök, annat än vem som är byggherre och, om så har skett, vem byggherren har överlåtit vissa skyldigheter avseende personalliggare till. Detta medför att ett kontrollbesök på en byggarbetsplats nästan alltid leder till ett flertal ytterligare kontrollbesök som avser andra näringsidkare med verksam personal på samma plats.

Uppgifterna om de personer som är verksamma stäms därefter av mot de uppgifter som framgår av tillgänglig personalliggare. En kontroll av personalliggarens status görs för att avgöra om den är så pass väl förd att den kan ligga till grund för kontroll. För kontroll av bevarandekravet kan det ibland också vara relevant att efterfråga tidigare personalliggare, som ska finnas i verksamhetslokalen.

Avslutningsvis meddelar Skatteverket företrädaren, om denne är på plats, vilka iakttagelser som har gjorts och om det kan bli aktuellt att ta ut en kontrollavgift eller inte. Företrädaren får då möjlighet att lämna förklaringar och synpunkter. Det kan ibland finnas behov av att ta vidare kontakt med företrädaren för att diskutera iakttagelser som gjorts vid besöket.

Efter besöket

Efter varje kontrollbesök upprättar Skatteverket en tjänsteanteckning, vilken innehåller beskrivningar av vad som har observerats och vad som i övrigt har kommit fram under besöket. I vissa fall finns det anledning för Skatteverket att ställa kompletterande frågor till näringsidkaren. Dessa frågor, och i förekommande fall svar på dem, tillförs ärendet.

I de fall Skatteverket i samband med besöket har identifierat brister som kan föranleda en kontrollavgift skickas ett skriftligt övervägande om beslut till näringsidkaren på vilket näringsidkaren ges möjlighet att lämna synpunkter. Därefter fattas beslut i frågan om kontrollavgift.

Om det finns misstanke om skatteundandragande, startas en fördjupad utredning i form av en skrivbordsutredning eller en revision. Uppgifterna från genomförda kontrollbesök kan då användas som underlag. Det finns också möjlighet för Skatteverket att förelägga en näringsidkare, om nödvändigt vid vite, att exempelvis efterleva skyldigheten att föra personalliggare.

15.1.5 Revision i samband med kontrollbesök

Skatteverket har vid ett kontrollbesök möjlighet att fatta beslut om en begränsad revision. En begränsad revision omfattar endast handlingar som rör personalen, t.ex. anställningsavtal och uppgifter om utbetald lön och annan ersättning. Revisionsformen bygger på samverkan och bestämmelserna om revision i 41 kap. SFL gäller för förfarandet.

Innan en revision verkställs ska som huvudregel den som ska revideras underrättas om beslutet om revision (41 kap. 5 § första stycket SFL). Vid en begränsad revision behöver näringsidkaren dock inte underrättas om beslutet förrän i samband med att revisionen verkställs (41 kap. 5 § andra stycket 2 SFL). Detta är nödvändigt, eftersom behovet av en revision ofta framkommer först under det att kontrollbesöket pågår. Skulle det ställas krav på förannonsering av en revision, skulle en stor del av värdet med oannonserade kontrollbesök undanröjas.⁴

I samband med en utvärdering som skatteutskottet (riksdagen) gjorde 2019 av systemen med personalliggare framkom att Skatteverket inte utnyttjar möjligheten att genomföra begränsade revisioner i någon större utsträckning. Som orsaker till detta uppgav Skatteverkets personal dels att det saknas behov av att göra det, dels att såväl särskilda befogenheter som förberedelser krävs för att genomföra dem.⁵

⁴ Prop. 2005/06:169, *Effektivare skattekontroll m.m.*, s. 47.

⁵ Rapport från riksdagen rfr 2018/19:RFR4, En utvärdering av personalliggarsystemet, s. 12 och 64.

15.2 Ett nytt ändamål för kontrollbesök ska införas

Utredningens förslag: Skatteverket ska få besluta om kontrollbesök för att utreda om det finns behov av kontroll av uppgiftsskyldighet enligt 15, 26, eller 29–32 kap. skatteförfarandelagen för den som beslutet om kontrollbesök gäller eller för den som utför eller kan antas utföra arbete i verksamhetslokalen eller på byggarbetsplatsen.

Skatteverket ska inte få besluta om kontrollbesök enbart för detta ändamål, utom när kontrollbesöket gäller en näringsidkare som bedriver byggverksamhet på en byggarbetsplats där en skyldighet att tillhandahålla utrustning för att föra en elektronisk personalliggare inte har fullgjorts.

Syftet med ett kontrollbesök som avser personalliggare är, som tidigare beskrivits, att utreda om den som kontrolleras fullgör sin dokumentationsskyldighet. Detta innefattar en kontroll av att personalliggaren finns tillgänglig och innehåller uppgifter om näringsidkaren och de personer som vid tillfället är verksamma.

Skatteverket har i en promemoria⁶ föreslagit att kontrollbesök även ska kunna ha till syfte att bedöma behovet av kontroll av uppgiftsskyldighet avseende personal hos den som beslutet om kontrollbesök gäller eller hos en uppdragstagare till denne. Skatteverket bedömer att kontrollverksamheten skulle bli mer effektiv om myndigheten vid ett kontrollbesök också får vidta åtgärder i syfte att bedöma behovet av att kontrollera att uppgiftsskyldighet som avser personalen har fullgjorts. En sådan lagändring skulle enligt Skatteverket vidare innebära att det bakomliggande syftet med regelverket, dvs. att ge Skatteverket bättre möjligheter att upptäcka skatteunddraganden, kommer till uttryck i lagtexten och därmed blir tydligare för de som berörs av kontrollbesöken.

I följande avsnitt behandlas frågan om det är lämpligt att kontrollbesök som avser personalliggare ska få genomföras för fler ändamål än i dag.

Som beskrivits ovan får Skatteverket vid ett kontrollbesök enbart vidta åtgärder som direkt syftar till att kontrollera att dokumentationsskyldigheten när det gäller personalliggare efterlevs. För att

⁶ Skatteverkets promemoria den 28 februari 2022, *Effektivare kontrollbesök*, bilaga till dnr 8-1524844.

Skatteverket ska kunna vidta ytterligare åtgärder vid kontrollbesöket behöver myndigheten fatta beslut om begränsad revision. Utan ett sådant beslut saknar Skatteverket befogenhet att ställa några andra frågor till den som beslutet om kontrollbesök avser, eller till personer som utför eller kan antas utföra arbete, än frågor som direkt har en koppling till den omedelbara kontrollen av att skyldigheten att föra personalliggare efterlevs.⁷ Exempelvis kan Skatteverket i regel inte ställa följdfrågor avseende uppgifter, eller avsaknad av uppgifter, i personalliggaren. Skatteverket kan inte heller ställa frågor om enskildas anställnings- eller uppdragsförhållanden eller om andra arbetsförhållanden, vare sig till näringsidkaren eller till personer som utför eller kan antas utföra arbete. En möjlighet för Skatteverket att ställa den typen av frågor skulle kunna ge myndigheten ett bättre underlag för att avgöra om det finns skäl att t.ex. fatta beslut om begränsad revision.

När det gäller granskning av personalliggaren får Skatteverket vid ett kontrollbesök endast granska uppgifter i personalliggaren som avser den aktuella tiden för kontrollbesöket. Skatteverket får alltså inte granska uppgifter bakåt i tiden. En annan sak är att Skatteverket får kontrollera att näringsidkaren har bevarat de uppgifter som har förts i personalliggaren. I skyldigheten att föra en personalliggare innefattas nämligen också ett krav på att bevara de dokumenterade uppgifterna, vilket bl.a. innebär att även äldre uppgifter i en personalliggare ska hållas omedelbart tillgängliga för Skatteverket. Vid kontroll av bevarandekravet är det dock just att uppgifterna har bevarats som får kontrolleras, däremot inte de bevarade uppgifternas riktighet.⁸

Om Skatteverket ges möjlighet att vid ett kontrollbesök granska historiska uppgifter i personalliggaren skulle dessa kunna stämmas av mot andra uppgifter som har lämnats av näringsidkaren till Skatteverket, exempelvis uppgifter i lämnade arbetsgivardeklarationer. För det fall att uppgifterna i personalliggaren inte är förenliga med de uppgifter som har lämnats i en eller flera arbetsgivardeklarationer, finns anledning att anta att ytterligare utredningsåtgärder behöver vidtas. Konkret skulle det kunna röra sig om att en person finns dokumenterad i personalliggaren men inte i arbetsgivardeklarationen, vilket kan indikera någon form av oredovisad ersättning. Det skulle

⁷ Jfr prop. 2010/11:165 s. 877.

⁸ Prop. 2010/11:165 s. 959 och Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2016 ref. 70.

också kunna handla om att den redovisade ersättningen i arbetsgivardeklarationen inte är rimlig, exempelvis om en person enligt uppgifter i personalliggaren har arbetat väldigt många timmar men ersättningen enligt arbetsgivardeklarationen är blygsam. Även det rent motsatta förhållandet skulle kunna förekomma, dvs. att en person som har tagit emot ersättning enligt lämnad arbetsgivardeklaration inte finns dokumenterad i personalliggaren. Denna typ av avvikelser skulle kunna indikera att en oriktig uppgift på individnivå har lämnats i arbetsgivardeklarationen, exempelvis i syfte att personen i fråga ska kunna visa upp en viss inkomst av tjänst. En sådan oriktig uppgift på individnivå kan exempelvis användas som ett led i att tillskansas sig en felaktig utbetalning från välfärdssystemen.⁹

Det bakomliggande syftet med bestämmelserna om personalliggare och kontrollbesök är att minska förekomsten av svartarbete och skattefusk. Det är viktigt att bestämmelserna är utformade så att detta syfte kan åstadkommas på ett så effektivt sätt som möjligt. För att kontrollbesök ska ha en verklig effekt i förhållande till problemen med oredovisad arbetskraft och oredovisade inkomster måste Skatteverket kunna kontrollera ett stort antal arbetsplatser. Att kontrollbesök kan genomföras på ett resurseffektivt sätt är därmed av avgörande betydelse för dess värde som kontrollform.

Att de åtgärder som får vidtas vid ett kontrollbesök direkt måste avse kontroll av dokumentationsskyldigheten begränsar enligt utredningen möjligheterna för Skatteverket att på ett effektivt sätt upptäcka och utreda förekomsten av svartarbete och skattefusk. Detta då de uppgifter som Skatteverket kan få tillgång till för att bedöma om ett beslut om revision är nödvändigt är begränsat. Därmed finns en risk för att Skatteverket fattar beslut om revision i onödan. Skatteverkets begränsade tillgång till underlag och uppgifter vid ett kontrollbesök innebär även en risk för det motsatta, dvs. att Skatteverket missar fall där en revision hade varit lämplig.

En revision omgärdas av vissa särskilda bestämmelser, t.ex. ska ett beslut om revision innehålla vissa bestämda uppgifter (41 kap. 4 § SFL). Ett beslut om en begränsad revision ska fattas av en anställd med särskild behörighet, nämligen en enhetschef, skatteenhetschef

⁹ Jfr t.ex. SOU 2023:47, *En utvecklad arbetsgivardeklaration – åtgärder mot missbruk av välfärdssystemen*, s. 93 f.

eller en särskilt förordnad tjänsteman.¹⁰ Ett sådant beslut måste också, liksom övriga revisionsbeslut där den reviderade inte behöver underrättas om beslutet förrän i samband med verkställigheten, verkställas av en särskilt kvalificerad revisor.¹¹ Det är därför reglerat i Skatteverkets arbetsordning att endast granskningsledare eller särskilt förordnade tjänstemän har rätt att underrätta om sådana beslut.¹² Skatteverket har vidare en skyldighet att snarast meddela den reviderade resultatet av revisionen i de delar som rör den reviderade (41 kap. 13 § SFL).

De särskilda kraven på att beslut om begränsad revision ska fattas och verkställas i särskild ordning innebär att ett sådant förfarande är mer resurskrävande för Skatteverket än ett kontrollbesök som inte innefattar en begränsad revision. För att Skatteverket ska använda sina resurser så effektivt som möjligt är det därför viktigt att beslut om begränsad revision i samband med ett kontrollbesök endast fattas i de fall det finns behov av det i det enskilda fallet. Detta är även viktigt för att undvika att företagare blir föremål för utredningar i onödan, särskilt då det kan uppfattas som ett större intrång att bli utsatt för en revision, om än en begränsad, än enbart ett kontrollbesök.

Utredningen bedömer mot denna bakgrund att det är lämpligt att Skatteverket vid ett kontrollbesök får vidta vissa ytterligare åtgärder i syfte att ge myndigheten ett bättre underlag för en bedömning av om det finns behov av att gå vidare med en kontroll som kräver att beslut fattas om (i första hand) en begränsad revision. Utredningen anser dock att det även fortsättningsvis är viktigt med en tydlig avgränsning mellan Skatteverkets kontrollbefogenheter vid ett kontrollbesök och kontrollbefogenheterna vid en revision.¹³ Det är enligt utredningen därför inte lämpligt att Skatteverket vid ett kontrollbesök, utan att ha fattat ett beslut om begränsad revision, ska kunna vidta åtgärder som direkt syftar till att kontrollera att en uppgiftsskyldighet har fullgjorts. Utredningen bedömer dock att det

¹⁰ Skatteverkets rättsliga vägledning/2023/Förvaltningsrätt & förfarande/Utredning, kontroll & tillsyn/Särskilt om olika ämnesområden/Skatteförfarandelagen (SFL)/Tillsyn och kontrollbesök/Gemensamma bestämmelser och principer.

¹¹ Prop. 1996/97:100, *Ett nytt system för skattebetalningar m.m. del 1*, s. 502.

¹² Skatteverkets rättsliga vägledning/2023/Förvaltningsrätt & förfarande/Utredning, kontroll & tillsyn/Särskilt om olika ämnesområden/Skatteförfarandelagen (SFL)/Revision/Regler om revisionsbeslutet.

¹³ Jfr prop. 2010/11:165 s. 415 och prop. 2012/13:34, *Personalliggare för tvätteribranschen*, s. 29.

finns behov av – och är lämpligt med – en möjlighet för Skatteverket att vid ett kontrollbesök kunna vidta vissa ytterligare åtgärder som har till syfte att utreda om det finns behov av kontroll av en uppgiftsskyldighet. En sådan möjlighet skulle enligt utredningen innebära ett begränsat intrång för den som kontrollbesöket avser samtidigt som den medför att kontrollbesök kan användas för en mer effektiv kontroll. Dessutom frigörs resurser genom att de ytterligare åtgärderna inte skulle förutsätta ett särskilt beslut om revision. Detta ger Skatteverket bättre möjligheter att upptäcka skatteundandragande i samtliga berörda branscher. Även Skatteverket bedömer att kontrollverksamheten skulle bli mer effektiv om myndigheten vid ett kontrollbesök skulle få vidta åtgärder också för det aktuella syftet.¹⁴

Avsikten med en sådan förändring av regelverket för kontrollbesök skulle inte vara att förändra det huvudsakliga syftet med kontrollbesöket, vilket även fortsatt bör vara kontroll av dokumentationsskyldigheten. Förutsättningarna för att Skatteverket ska kunna besluta om kontrollavgift bör inte heller förändras. Kontrollavgift ska alltså även fortsättningsvis endast tas ut avseende brister som avser dokumentationsskyldigheten. Vidare bör även fortsättningsvis krävas att Skatteverket, om det vid kontrollbesöket kommer fram omständigheter som gör att det finns ett behov av en granskning av uppgiftsskyldigheten, fattar beslut om begränsad revision vid besöket alternativt genomför en fortsatt granskning genom en skrivbordskontroll eller revision.

Eftersom det huvudsakliga syftet med ett kontrollbesök inte bör förändras ska Skatteverket normalt inte få besluta om eller genomföra ett kontrollbesök enbart för det föreslagna nya ändamålet. Skatteverket har i tidigare nämnda promemoria¹⁵ bedömt att undantag från en sådan huvudregel bör göras när det gäller näringsidkare som bedriver byggverksamhet på en byggarbetsplats där byggherren – eller den som byggherren har överlåtit ansvaret till – inte har fullgjort sin skyldighet att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras. I denna situation finns det inte någon dokumentationsskyldighet att kontrollera, eftersom skyldigheten att föra personalliggare på en byggarbetsplats är knuten till att utrustning har tillhandahållits. Det rör sig dock ändå om sådan verksamhet som lagstiftaren har bedömt bör omfattas av skyldighet att föra personal-

¹⁴ Skatteverkets promemoria *Effektivare kontrollbesök* s. 10.

¹⁵ Skatteverkets promemoria *Effektivare kontrollbesök* s. 11.

liggare, och det finns enligt Skatteverket även i dessa fall ett stort värde i att kunna vidta åtgärder för att bedöma behovet av att kontrollera att uppgiftsskyldighet avseende personalen har fullgjorts.

Utredningen instämmer i Skatteverkets bedömning. Skatteverket ska alltså kunna besluta om kontrollbesök enbart för att utreda behovet av kontroll av uppgiftsskyldighet när kontrollbesöket gäller en näringsidkare som bedriver byggverksamhet på en byggarbetsplats där en skyldighet att tillhandahålla utrustning för att föra en elektronisk personalliggare inte har fullgjorts.

De uppgiftsskyldigheter som kan kontrolleras inom ramen för en revision eller genom ett föreläggande regleras i 15–35 kap. SFL. I dessa kapitel finns bestämmelser som både avser skyldighet att lämna uppgifter till ledning för att ta ut skatt av uppgiftslämnaren själv (deklarationsskyldighet) eller av någon annan (skyldighet att lämna kontrolluppgift eller arbetsgivardeklaration). Därutöver finns – för andra ändamål – skyldighet att lämna särskilda uppgifter, land-för-land-rapporter, uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang, informationsuppgifter och periodiska sammanställningar.

Uppgiftsskyldigheterna enligt SFL är relativt omfattande. Syftet med de ytterligare åtgärder som ska kunna vidtas vid ett kontrollbesök bör begränsas till de uppgiftsskyldigheter som har en koppling till kontrollbesökets bakomliggande syfte, dvs. att bedöma om det förekommer oredovisat arbete eller inte på den kontrollerade arbetsplatsen. De uppgiftsskyldigheter som främst är aktuella är då:

- skyldighet enligt 15 kap. SFL att lämna kontrolluppgift i inkomstslaget tjänst
- skyldighet enligt 26 kap. SFL att redovisa uppgifter i en skatte-deklaration
- skyldighet enligt 29–32 kap. SFL att lämna inkomstdeklaration.

Även vissa andra uppgiftsskyldigheter i SFL skulle kunna vara relevanta i något enstaka fall. De angivna skyldigheterna har dock tydligast koppling till det bakomliggande syftet och befogenhetsutvidgningen bör enligt utredningen därför begränsas till dessa.

Den uppgiftsskyldighet som Skatteverket ska kunna utreda behovet av att kontrollera ska avse den näringsidkare som beslutet om kontrollbesök gäller eller den som utför eller kan antas utföra arbete i verksamhetslokalen eller på byggarbetsplatsen. Med den som utför

eller kan antas utföra arbete avses även en *uppdragstagare* till den som kontrollbesöket gäller. Det kan t.ex. handla om en underentreprenör på en byggarbetsplats.

Förslaget till bestämmelser om ett nytt ändamål för kontrollbesök finns i 42 kap. 8 § SFL.

15.3 Åtgärder som ska kunna vidtas för det nya ändamålet

Utredningens förslag: I syfte att utreda behovet av kontroll av uppgiftsskyldighet enligt 15, 26 eller 29–32 kap. skatteförfarandelagen ska Skatteverket vid ett kontrollbesök få

1. ställa frågor till den som beslutet om kontrollbesök gäller om uppgifter eller avsaknad av uppgifter avseende personer i personalliggaren, om anställnings- och uppdragsförhållanden samt om övriga arbetsförhållanden,
2. ställa frågor till en person som utför eller kan antas utföra arbetsuppgifter i verksamheten om uppgifter eller avsaknad av uppgifter avseende personen i personalliggaren, om dennes anställnings- eller uppdragsförhållanden samt om övriga arbetsförhållanden, och
3. granska personalliggare.

De uppgifter som framkommer vid kontrollbesöket ska få stämmas av mot varandra och mot andra uppgifter som Skatteverket har tillgång till.

15.3.1 Möjlighet att ställa fler frågor

Skatteverket får vid kontrollbesök efterfråga identiteten på en person som utför eller kan antas utföra arbetsuppgifter i verksamheten. Verket får vid kontrollbesök på en byggarbetsplats även fråga en sådan person för vilken näringsidkares räkning han eller hon utför arbetsuppgifter.

Skatteverkets rätt att efterfråga identiteten på personalen i en verksamhet är inte kopplad till någon direkt sanktion. I de fall per-

sonalen inte kan eller vill legitimera sig kan Skatteverket dock ha anledning att fördjupa kontrollen, för att se om det finns anledning att anta att verksamheten bedrivs oseriöst.¹⁶

För att det nya syftet med kontrollbesök som utredningen föreslår ska kunna uppnås behöver Skatteverket vid besöket kunna ställa fler frågor till näringsidkaren och till personer som utför eller kan antas utföra arbetsuppgifter i verksamheten om vissa andra förhållanden än vad som är möjligt i dag. Behovet är detsamma oavsett om kontrollbesöket avser en verksamhetslokal eller en byggarbetsplats. Frågorna måste dock rymmas inom ramen för det nya ändamålet, dvs. avse Skatteverkets utredning av behovet av kontroll av någon av de angivna uppgiftsskyldigheterna. Det kan därför endast bli aktuellt för Skatteverket att, utan ett beslut om begränsad revision, ställa frågor till näringsidkaren eller personalen i en relativt begränsad omfattning.

När det gäller frågor som ska få ställas till näringsidkaren kan konstateras att det vid kontrollbesöket inte alltid finns någon formell företrädare för näringsidkaren på plats i verksamhetslokalen eller på byggarbetsplatsen. Frågor kan då i stället ställas till den som leder arbetet på plats, t.ex. en arbetsledare eller platschef.

Frågor som det är lämpligt att Skatteverket får ställa för att effektivt upptäcka indikationer på svartarbete eller annat skatteundandragande kan t.ex. avse registrerade uppgifter i personalliggaren eller avsaknad av sådana uppgifter. Även andra frågor som direkt rör enskildas anställnings- eller uppdragsförhållanden eller andra arbetsförhållanden bör få ställas. Det kan exempelvis vara frågor om hur många som är anställda, hur lönen betalas ut eller annat som är kopplat till personalens anställningsförhållanden och som kan påverka företagets uppgiftsskyldighet. Även frågor som möjliggör för Skatteverket att genomföra en beräkning av arbetskraftsbehovet bör få ställas, t.ex. frågor som rör bemanningsbehovet i allmänhet, öppettider och vilka tjänster som erbjuds.

Skatteverkets nuvarande rätt att vid kontrollbesök begära att verksamma personer styrker sin identitet samt att, vid kontrollbesök på en byggarbetsplats, fråga för vilken näringsidkares räkning verksamma personer utför arbetsuppgifter, är inte direkt kopplad till någon sanktion. Regeringen har uttalat att Skatteverket, i de fall personalen inte kan eller vill legitimera sig, dock borde ha anledning att

¹⁶ Prop. 2005/06:169 s. 47 och prop. 2014/15:6 s. 64.

fördjupa kontrollen. Utredningen anser inte heller att den rätt för Skatteverket att ställa vissa ytterligare frågor som utredningen föreslår bör kopplas till någon direkt sanktion. Någon skyldighet för näringsidkaren eller personalen att svara bör alltså inte införas. Om frågor inte besvaras, kan det dock innebära att vissa oklarheter kvarstår. Det kan i sin tur medföra att Skatteverket bedömer att det behövs en fördjupad kontroll av uppgiftsskyldigheten.

Förslaget till bestämmelser om en möjlighet för Skatteverket att ställa vissa frågor vid ett kontrollbesök finns i 42 kap. 8 a § första stycket 2 SFL.

15.3.2 Granskning av personalliggare

Skatteverket ska vid ett kontrollbesök kontrollera att de personer som vid besöket är verksamma på arbetsplatsen också har tagits upp i personalliggaren. Detta innebär att Skatteverket enbart får granska de uppgifter i personalliggaren som avser tiden för kontrollbesöket.

I skyldigheten att föra en personalliggare innefattas också ett krav på att bevara de dokumenterade uppgifterna, vilket bl.a. innebär att även äldre uppgifter i en personalliggare ska hållas omedelbart tillgängliga för Skatteverket vid ett kontrollbesök. Skatteverket får vid ett kontrollbesök dock inte granska uppgifter som avser förfluten tid i personalliggaren i syfte att bedöma uppgifternas riktighet, eftersom en sådan åtgärd inte är av betydelse för kontrollen av om dokumentationsskyldigheten efterlevs. Om Skatteverket tror att en personalliggare innehåller uppgifter som kan vara av intresse vid en kontroll av en uppgiftsskyldighet, måste myndigheten i stället använda sig av de generella utredningsbefogenheterna.¹⁷

Utredningen har i avsnitt 15.2 föreslagit att kontrollbesök ska genomföras för att utreda behovet av kontroll av vissa uppgiftsskyldigheter. Enligt utredningen är det lämpligt att Skatteverket vid sådan kontroll också kan granska uppgifter i personalliggare som avser förfluten tid.

Utredningen anser inte att det är lämpligt att Skatteverkets befogenheter vid kontrollbesök i övrigt utvidgas till att omfatta granskning av andra handlingar som rör personalen. En förutsättning för

¹⁷ Prop. 2010/11:165 s. 877.

en sådan granskning bör alltså alltjämt vara att Skatteverket har beslutat om begränsad revision.

Förslaget till bestämmelser om att Skatteverket ska få granska personalliggare finns i 42 kap. 8 a § första stycket 3 SFL.

15.3.3 Avstämning av uppgifterna

Som tidigare beskrivits får Skatteverket enligt dagens bestämmelser vid kontrollbesök begära att en person som utför eller kan antas utföra arbetsuppgifter i verksamheten styrker sin identitet samt – vid kontrollbesök på en byggarbetsplats – även fråga en sådan person för vilken näringsidkares räkning han eller hon utför arbetsuppgifter. De uppgifter som lämnas får stämmas av mot personalliggaren (42 kap. 8 a § SFL).

Utredningen anser att de uppgifter som kommer fram vid ett kontrollbesök, både som en följd av Skatteverkets tidigare befogenheter och som en följd av de utökade befogenheter som föreslås, ska få stämmas av mot varandra och mot andra uppgifter som Skatteverket har tillgång till.

Möjligheten för Skatteverket att på ett enkelt sätt kunna stämma av historiska uppgifter i personalliggaren mot uppgifter som näringsidkaren har lämnat till Skatteverket om anställdas ersättning har ökat markant efter det att systemet med arbetsgivardeklarationer på individnivå infördes. Systemet har gällt för samtliga arbetsgivare sedan den 1 januari 2019 och innebär att vissa uppgifter i arbetsgivardeklarationen, bl.a. uppgifter om utbetald ersättning, ska redovisas på individnivå, dvs. per betalningsmottagare. Detta medför att Skatteverket löpande har tillgång till aktuella uppgifter om vilken ersättning som en arbetsgivare uppger sig ha betalat ut till en viss individ.

En avstämning av uppgifterna på individnivå i arbetsgivardeklarationer mot historiska uppgifter i en personalliggare kan indikera om oredovisat arbete har förekommit eller inte. Exempelvis kan en sådan indikation finnas om en person enligt uppgifter i personalliggaren har varit verksam på heltid men för samma tidsperiod har fått en låg ersättning enligt uppgifter i arbetsgivardeklarationerna.

Om Skatteverket regelbundet kan göra sådana avstämmningar vid kontrollbesök, skulle det ge myndigheten ett bättre underlag för att bedöma om det finns behov av kontroll av uppgiftsskyldighet. Detta

gör att beslut om begränsad revision, som är en mer resurskrävande åtgärd, i större utsträckning kan reserveras för de fall där det är behövt. För en närmare bedömning av om uppgiftsskyldigheten har fullgjorts kommer Skatteverket dock även fortsättningsvis att behöva använda sig av någon av de generella kontrollformerna.

Förslaget till bestämmelser om att de uppgifter som kommer fram vid kontrollbesöket får stämmas av mot varandra och mot andra uppgifter som Skatteverket har tillgång till finns i 42 kap. 8 a § andra stycket SFL.

15.4 Personuppgiftsbehandling m.m.

Att Skatteverket får vidta vissa ytterligare åtgärder vid ett kontrollbesök innebär att myndigheten kan komma att behandla fler uppgifter om enskilda, dvs. personuppgifter, än tidigare. I första hand är det fråga om uppgifter om anställningsförhållanden, t.ex. uppgifter om en anställnings omfattning och arbetad tid, för personer som är verksamma hos en näringsidkare där ett kontrollbesök genomförs. Det rör sig om uppgifter som Skatteverket redan i dag får behandla och som enligt 27 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) omfattas av absolut sekretess hos Skatteverket.

De föreslagna åtgärderna bedöms leda till effektivare kontrollmöjligheter för Skatteverket, vilket kan motverka svartarbete och annat skatteundandragande. Det finns alltså viktiga samhällsintressen som talar för att förslaget ska genomföras.

Utredningen gör mot denna bakgrund sammantaget bedömningen att utredningens förslag när det gäller kontrollbesök inte innebär ett otillbörligt eller oproportionerligt intrång i enskildas integritetsskydd.

16 Uppgifter om inhyrda personers arbetsgivare

16.1 Uppgifter om arbetsgivare för inhyrda personer ska dokumenteras i personalliggaren

Utredningens förslag: För en verksam person som ska vara dokumenterad i en personalliggare, men som har en annan arbetsgivare än den näringsidkare som ansvarar för personalliggaren, ska även uppgifter som identifierar personens arbetsgivare dokumenteras i personalliggaren. Med arbetsgivare avses den som har ansvar för att betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag på den verksamma personens ersättning för arbetet.

En personalliggare ska innehålla uppgifter om de personer som är verksamma i näringsverksamheten. Det finns inte något krav på att personen ska vara anställd eller ens uppbära ersättning.¹ Med personer som är verksamma i näringsverksamhet avses även bl.a. inhyrd personal² (se avsnitt 10.2).

Det finns enligt dagens bestämmelser inte något krav på att det i personalliggaren ska antecknas vem som är den verksamma personens arbetsgivare. I många fall saknas också behov av en sådan uppgift, eftersom personens arbetsgivare är densamme som den näringsidkare som ansvarar för att föra personalliggaren. Krav på att identifikationsuppgifter för denne ska finnas dokumenterade i personalliggaren finns därför redan. Det är dock inte ovanligt att personer som har hyrts in från bemanningsföretag eller liknande arbetar i en verksamhet som omfattas av krav på personalliggare. Detta gäller

¹ Prop. 2005/06:169, *Effektivare skattekontroll m.m.*, s. 126 och prop. 2010/11:165, *Skatteförfarandet*, s. 862.

² Prop. 2005/06:169 s. 44 och prop. 2014/15:6, *Minskat svartarbete i byggbranschen*, s. 49 och 92.

både för byggbranschen och för övriga branscher som omfattas av regelverket för personalliggare.

Om en näringsidkare hyr in personer från ett bemanningsföretag sker arbetet under den näringsidkarens kontroll och ledning, men de inhyrda personerna är formellt anställda av bemanningsföretaget. Det innebär att det är bemanningsföretaget som har ansvar bl.a. för att betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag avseende utbetald lön.

Svenska Byggnadsarbetareförbundet och Byggföretagen (tidigare Sveriges Byggindustrier) anser att personal som är inhyrd bör registreras i en särskild personalliggare som förs av deras faktiska arbetsgivare.³ Detta för att det, till skillnad från hur det ser ut i dag, tydligt ska framgå vem som är deras arbetsgivare. Att det inte framgår försvårar enligt dessa aktörer även Skatteverkets kontrollverksamhet, eftersom skatter och avgifter ska betalas av den som faktiskt är arbetsgivare och inte av det företag som hyr in arbetskraften.

Även utredningen bedömer att det av uppgifterna i personalliggaren bör framgå vem som är de verksamma personernas faktiska arbetsgivare, i de fall denne är en annan än den näringsidkare som ansvarar för personalliggaren.

Det skulle ge Skatteverket bättre förutsättningar att vid kontrollbesök enkelt identifiera vem som är de verksamma personernas arbetsgivare och bedöma arbetsförhållandena. Eftersom det tydligt skulle framgå av personalliggaren vem som är den faktiska arbetsgivaren skulle även personalliggares värde vid exempelvis en revision öka, då underlaget i högre utsträckning kan användas för avstämningar av bl.a. att korrekta arbetsgivaravgifter har redovisats.

Utredningen anser dock inte att det är en lämplig lösning att inhyrda personer ska dokumenteras i en särskild personalliggare som ska förs av den faktiska arbetsgivaren, alltså bemanningsföretaget. Som beskrivits ovan rör det sig om personer som, liksom den personal som är anställd av den näringsidkare som ansvarar för personalliggaren, arbetar under den näringsidkarens ledning och kontroll. Det är enligt utredningen därför mest rimligt att det även fortsatt bör vara den näringsidkare som bedriver den dokumentationspliktiga verksamheten som också ska ha ansvar för att de inhyrda per-

³ Svenska Byggnadsarbetareförbundet, *Hemställan om förslag rörande bättre förutsättningar för att skapa ordning och reda på arbetsmarknaden*, dnr Fi2017/04685/53, och Sveriges Byggindustrier, *För sund konkurrens – hemställan om förändringar i reglerna avseende personalliggare i byggbranschen samt förslag till gemensamt möte*.

sonerna finns dokumenterade i personalliggaren. Att en aktör som inte själv bedriver verksamhet i den aktuella verksamhetslokalen eller på den aktuella byggarbetsplatsen skulle ha ansvar för att personalliggare förs skulle dessutom innebära diverse praktiska problem. Exempelvis skulle denne svårligen kunna ha kontroll över att de uppgifter som dokumenteras i personalliggaren är korrekta eller att personalliggaren finns tillgänglig för Skatteverket vid ett eventuellt kontrollbesök.

Utredningen bedömer att en lämplig ordning är att – i de fall en verksam person har en annan arbetsgivare än den näringsidkare som ansvarar för personalliggaren – uppgifter som identifierar arbetsgivaren ska dokumenteras i personalliggaren. Med arbetsgivare menar utredningen i detta sammanhang den som har ansvar för att betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag på den verksamma personens ersättning för det aktuella arbetet. Detta är i allmänhet samma person som den som är arbetsgivare till den som tar emot ersättning, men det behöver inte finnas ett formellt anställningsförhållande mellan utbetalaren och mottagaren av ersättning för att det ska uppkomma en skyldighet att betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag. För personer som saknar arbetsgivare, dvs. praktikanter och liknande, ska inte några ytterligare uppgifter lämnas.

Med uppgifter som identifierar arbetsgivaren avses samma uppgifter som enligt 9 kap. 5 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261), förkortad SFF, ska anges för den näringsidkare som omfattas av kravet på att föra personalliggare, dvs. uppgifter om näringsidkarens namn och personnummer, samordningsnummer, organisationsnummer eller motsvarande utländska nummer.

Det föreslagna kravet kommer att innebära en viss ökad administrativ börda för de näringsidkare som omfattas av krav på personalliggare och som har inhyrd personal. Den ökade administrationen bör dock vara högst begränsad. Utredningen föreslår i avsnitt 13.5 ett krav på elektroniska personalliggare för alla verksamheter. Vid användning av en elektronisk personalliggare bör kravet på att lämna uppgifter om arbetsgivare enbart innebära att uppgifterna behöver läggas in vid ett enstaka tillfälle, dvs. när personen för första gången är verksam. Uppgifterna följer därefter automatiskt med vid registreringar av in- och utpasseringar för den berörda personen.

Om utredningens förslag om elektroniska personalliggare inte genomförs kommer det fortsatt att finnas möjlighet att föra en

manuell personalliggare. Även för näringsidkare som använder en manuell personalliggare bör det dock räcka att uppgiften anges i personalliggaren på ett ställe, men att personens namn särskilt markeras med en hänvisning till uppgifterna så att det vid ett kontrollbesök eller annan granskning av personalliggaren på ett enkelt sätt går att utläsa vem arbetsgivaren är.

För det fall den verksamma personen byter arbetsgivare behöver givetvis en ny hänvisning göras.

Utredningen bedömer sammantaget att behovet av uppgifterna väger tyngre än den administrativa börda som ett krav på uppgifterna innebär för aktuella företag.

Bestämmelser om vilka uppgifter som ska dokumenteras i personalliggare finns i 39 kap. 11 § tredje stycket skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, 39 kap. 11 a § första stycket SFL samt i 9 kap. 5 § SFF. Det nya kravet som utredningen föreslår om att personalliggaren ska innehålla uppgifter om arbetsgivare i vissa fall bör införas genom tillägg i dessa bestämmelser.

17 Kontrollavgifter

17.1 Kontrollavgifternas nuvarande utformning och funktion

Skatteverket ska ta ut en kontrollavgift om myndigheten vid ett kontrollbesök finner att den som är skyldig att föra personalliggare inte fullgjort sin dokumentationsskyldighet. Så är fallet om näringsidkaren t.ex. inte har någon personalliggare alls eller om denna inte är ifylld korrekt. Vidare ska kontrollavgift tas ut om näringsidkaren inte håller personalliggaren tillgänglig i verksamhetslokalen eller på byggarbetsplatsen, eller om näringsidkaren inte bevarat de dokumenterade uppgifterna under två år. Det avgörande är om personalliggaren kan ligga till grund för kontroll eller inte. En kontrollavgift ska även tas ut för den som inte lämnat uppgift om när byggverksamhet ska påbörjas och var den ska bedrivas, se 50 kap. 3 § 1–3 skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL.

Kontrollavgiftens storlek framgår av 50 kap. 4 § SFL. Kontrollavgiften uppgår till 12 500 kronor för varje kontrolltillfälle, oavsett om en eller flera överträdelser har konstaterats. Därutöver tas en kontrollavgift ut om 2 500 kronor för varje person som vid kontrollen är verksam och inte är dokumenterad i en tillgänglig personalliggare. Om Skatteverket tidigare tagit ut en kontrollavgift och en ny kontrollavgift ska tas ut för en överträdelse som har inträffat inom ett år från den dag då beslutet om kontrollavgift meddelades, ska avgiften i stället vara 25 000 kronor. Kontrollavgiften för den som inte lämnat uppgift om när byggverksamhet ska påbörjas och var den ska bedrivas uppgår till 25 000 kronor. Hel eller delvis befrielse från avgiften kan medges om det är oskäligt att avgiften tas ut med fullt belopp (51 kap. 1 § SFL).

Sanktionen har inte någon direkt koppling till om det finns något skatteundandragande eller inte. Av förarbetena¹ till de ursprungliga bestämmelserna om personalliggare framgår följande. Syftet med förslaget att ålägga näringsidkaren att föra personalliggare är att uppnå en effektiv kontroll i praktiken av verksamhetens anställda och omfattning. Vid en oannonserad kontroll är det nödvändigt att en personalliggare förs, och att den hålls tillgänglig för Skatteverket. Även en bristfälligt förd personalliggare riskerar att försvåra Skatteverkets kontroll avsevärt. De brister i personalliggaren som upptäcks vid kontrollen måste därför leda till en sanktion av något slag. Att inte förena kraven på att föra personalliggare med en sanktion vid överträdelse är en allvarlig brist i ett effektivt fungerande system. För att uppnå målsättningen att skapa effektiva sanktioner är en förutsättning att samma myndighet som utövar kontroll också beslutar om sanktion. Sanktionen bör utlösas av lätt konstaterbara överträdelser så att utredningsproblem inte uppstår. Kraven på effektivitet får dock inte medföra att rättssäkerheten åsidosätts.²

För att systemet skulle vara så enkelt och lätthanterligt som möjligt beslutades att kontrollavgifterna skulle utgå med fasta belopp. Någon komplicerad beräkning i det enskilda fallet skulle inte behöva göras.³ Avgifterna skulle vara kännbara för att avskräcka från överträdelser samtidigt som de skulle vara proportionerliga till de överträdelser det var fråga om. Kontrollavgifterna skulle av effektivitetsskäl bestämmas till i lag fastställda belopp oberoende av näringsidkarens ekonomiska förhållanden. Mot denna bakgrund ansåg inte regeringen att det fanns skäl att införa differentierade kontrollavgifter beroende på företagens storlek.⁴

Kontrollavgifterna skulle också kunna påföras utan något krav på uppsåt. Regeringen uttalade att en grundläggande förutsättning för att en kontrollavgift ska vara acceptabel ur rättssäkerhetssynpunkt är att överträdelserna normalt inte kan förekomma annat än som en följd av näringsidkarens uppsåt eller oaktsamhet. Vad gäller förutsättningar för strikt ansvar finns det inget krav på att det måste vara den som ska uppfylla vissa föreskrifter som själv gör överträdelsen. Det är näringsidkaren som svarar för brister hänförliga till företaget

¹ Prop. 2005/06:169, *Effektivare skattekontroll m.m.*

² Prop. 2005/06:169 s. 49 f.

³ Ds 2005:28, *Skattefusk. Effektivitet och rättvisa – utökad skattekontroll i vissa branscher och diskussioner kring schabloniserade inslag i beskattningen*, s. 355.

⁴ Prop. 2014/15:6, *Minskat svartarbete i byggbranschen*, s. 66.

och dess struktur och organisation. Omedvetna överträdelser av registreringskravet kan vara hänförliga till brister i företagets organisation, vilket näringsidkaren svarar för. Överträdelser av exempelvis personal kan vidare vara sanktionerade eller påbudna av näringsidkaren. Det fick därför anses motiverat att näringsidkaren bär ansvaret för de aktuella överträdelserna. En sanktion skulle i sådana fall dessutom kunna utgöra ett incitament att organisera verksamheten på ett sätt som motverkar överträdelser. Regeringen ansåg därför att en kontrollavgift gick att förena med ett strikt ansvar. Från effektivitetssynpunkt var det angeläget att kontrollavgiften kunde tas ut av Skatteverket och att rekvisiten utformades så att ett enkelt förfarande i övrigt var möjligt. Ansvaret för att överträdelser sker borde därför vara strikt utan subjektiva rekvisit i form av krav på uppsåt eller oaktsamhet.⁵

Det strikta ansvaret förenades med en möjlighet till befrielse från avgiften. Detta för att ansvaret skulle vara godtagbart med hänsyn till Europakonventionen och de rättssäkerhetskrav som ställdes upp i övrigt. Regeringen ansåg att det kunde uppstå situationer då en kontrollavgift inte kunde anses proportionerlig till överträdelserna. Befrielse från kontrollavgiften skulle därför kunna medges helt eller delvis om det endast var fråga om ringa fel i personalliggaren. Även i de fall en överträdelse av reglerna om personalliggare var ursäktlig eller om det annars förelåg särskilda skäl skulle näringsidkaren helt eller delvis kunna befrias från kontrollavgiften. Vad som skulle förstås med särskilda skäl fick bli en fråga för rättstillämpningen att avgöra. Bedömningen av om skäl för befrielse föreligger skulle vara nyanserad och inte alltför restriktiv.⁶

17.2 Behovet av kontrollavgifter

Utredningens bedömning: Kontrollavgiften utgör tillsammans med risken för kontroll incitament för näringsidkare att uppfylla dokumentationsskyldigheten. Det är nödvändigt med en sanktion för att regelverket avseende personalliggare ska fungera effektivt.

⁵ Prop. 2005/06:169 s. 51.

⁶ Prop. 2005/06:169 s. 54.

Olika branschorganisationer har kritiserat kontrollavgifterna för att framför allt drabba skötsamma företag som gör misstag utan att det finns anledning att misstänka att det rör sig om ett skatteundandragande. Bland annat anser Visita, bransch- och arbetsgivarorganisationen för företag inom besöksnäringen, att kontrollavgifterna bör tas bort.⁷

Skatteverket genomför inte regelmässiga kontroller avseende dokumentationsskyldigheten i de verksamheter som omfattas av kravet på personalliggare. Att det finns en risk för kontroll utgör tillsammans med kontrollavgiften dock ett incitament för näringsidkare att föra personalliggare och därmed uppfylla dokumentationsskyldigheten. Om sanktioner saknas vid överträdelser, kan det uppfattas som frivilligt att föra personalliggare eftersom konsekvenser uteblir om så inte görs. Endast den omständigheten att personalliggaren kan fungera som bevismedel och att en bristande personalliggare kan motivera en grundligare kontroll av verksamheten kan inte antas vara tillräckligt för att motivera näringsidkare att ändå föra personalliggare.⁸ Enligt utredningens mening är det nödvändigt med en sanktion för att regelverket avseende personalliggare ska fungera effektivt.

17.3 Kontrollavgifternas storlek

17.3.1 Kontrollavgifterna ska även fortsatt bestämmas till fasta belopp

Utredningens bedömning: Det är inte lämpligt att införa differentierade kontrollavgifter eftersom det skulle leda till en mindre effektiv kontroll.

Företagsorganisationerna Företagarna och Småföretagarnas Riksförbund har tidigare framfört att de anser att kontrollavgifterna är oproportionerligt höga och att de drabbar små företag särskilt hårt. Kontrollavgifterna bör enligt dem därför differentieras utifrån företagets storlek samt det fel som begåtts.⁹

⁷ Skatteutskottet, *En utvärdering av personalliggarsystemet*, 2018/19:RFR4, s. 102.

⁸ Jfr Ds 2005:28 s. 354.

⁹ Skatteutskottets utvärdering s. 105.

Eftersom Skatteverket genomför relativt få kontrollbesök¹⁰ är det viktigt att sanktionen fungerar avskräckande för att systemet ska fungera effektivt. Det är givetvis så att kontrollavgifterna är mer kännbara för små företag. Enligt utredningens mening är det dock inte lämpligt att införa differentierade avgifter beroende exempelvis på företagets storlek, betydelsen av felet eller om felaktigheter lett till skatteundandragande. En sådan ordning skulle innebära att Skatteverket behöver granska bolagets ekonomi, klassificera olika typer av fel och utreda om felet lett till skatteundandragande eller inte för att avgöra avgiftens storlek. Utredningsbördan skulle därmed öka betydligt och effektiviteten i kontrollen skulle minska. Detta skulle i sin tur försvåra för Skatteverket att genomföra ett tillräckligt stort antal kontroller och medföra att syftet med personalliggare som ett resursnålt verktyg inte uppnås. Utredningen ser även svårigheter med att avgöra vilka parametrar som skulle vara lämpliga att beakta och vilka av dessa som skulle väga tyngst. Avgiften får inte heller vara för låg eftersom den då kan förlora sin funktion som ett avskräckande och förebyggande verktyg. Utredningen anser sammanfattningsvis att dagens system med fasta kontrollavgifter inte bör ändras.

17.3.2 Kontrollavgifternas syfte ska inte förändras

Utredningens bedömning: Kontrollavgifter ska inte tas ut i något annat syfte än i dag, dvs. för att avskräcka från överträdelser av reglerna om personalliggare.

Det skulle kunna övervägas att införa kraftigt höjda sanktioner för dem som inte uppfyller skyldigheten att föra personalliggare. I utredningens expertgrupp har det förts diskussioner gällande såväl höjda och differentierade kontrollavgifter som införande av straffrättsliga sanktioner. En uppfattning som framförts är att kontrollavgifterna är försumbara särskilt för större företag som systematiskt bryter mot regler och exploaterar arbetstagare på olika sätt. Det har också som skäl för skärpta sanktioner förts fram att korrekta uppgifter i personalliggare har mycket stor betydelse för andra myndigheters arbete.

¹⁰ Under 2023 genomförde Skatteverket 3 449 kontrollbesök, vilka omfattade totalt 6 201 ärenden. För jämförelse genomfördes under 2019 totalt 10 890 kontrollbesök.

Utredningen har i och för sig förståelse för att kontrollavgiften framstår som låg sett i relation till det fusk och den kriminalitet som kan vara ett skäl till att skyldigheten att föra personalliggare inte uppfylls. Den jämförelsen är dock inte relevant. Kontrollavgiftens syfte är inte att t.ex. bestraffa skattebrott eller annan brottslighet – den tar sikte på dokumentationsskyldigheten som sådan och syftar till att avskräcka från överträdelser av reglerna om personalliggare. För skatteundandragande, skattebrott och annan brottslighet finns andra regelverk som direkt tar sikte på dessa gärningar, har proportionella sanktioner och väl avvägda rättssäkerhetsgarantier. Att indirekt bestraffa arbetslivskriminalitet med en kontrollavgift som tar sikte på en dokumentationsskyldighet är inte lämpligt. Utredningen anser alltså inte att syftet med kontrollavgiften ska förändras.

17.3.3 Avgiftsnivåerna sedan 2007

Dagens nivåer på kontrollavgiften började gälla från och med den 1 januari 2016. Det var den första och hittills enda höjningen sedan bestämmelserna om personalliggare och sanktion trädde i kraft den 1 januari 2007.

Höjningen 2016 baserades på en promemoria från Finansdepartementet. I promemorian föreslogs en höjning som motiverades av ett behov av generell översyn och höjning av vissa avgifter enligt skatteförfarandelagen för att de skulle fylla syftet att avskräcka från överträdelser av skyldigheterna enligt lagen.¹¹ I den efterföljande propositionen uttalade regeringen att syftet med en sanktion vid brister i efterlevnaden av bestämmelserna primärt var att avskräcka från överträdelser av reglerna. Reglerna om de aktuella dokumentationsskyldigheterna hade varit gällande i ett antal år och storleken på kontrollavgifterna hade aldrig ändrats. En höjning av avgifterna kunde därför till viss del motiveras redan med hänsyn till förändringen av penningvärdet. Kontrollavgifterna måste dock vara kännbara för att de ska avskräcka från överträdelser. De måste samtidigt stå i rimlig proportion till de överträdelser det var fråga om.

Regeringen bedömde att en höjning med 25 procent var rimlig och lämplig för att kontrollavgifterna framöver skulle fungera som

¹¹ Prop. 2015/16:1, *Budgetpropositionen för 2016*, s. 330 f. och Finansdepartementets promemoria i mars 2015, *Höjning av vissa avgifter enligt skatteförfarandelagen* (Fi2015/01708/S3), s. 14 f.

effektiva påtryckningsmedel. Kontrollavgiften höjdes därmed från tidigare nivåer om 10 000 kronor, 20 000 kronor och 2 000 kronor, till 12 500 kronor, 25 000 kronor och 2 500 kronor. Bestämmelsen om kontrollavgift på 25 000 kronor för den som inte hade lämnat uppgift om när byggverksamhet ska påbörjas och var den ska bedrivas (50 kap. 3 § 3 och 50 kap. 4 § tredje stycket SFL) var ny, både sett till grunden för att ta ut avgift och till beloppets storlek. Skäl att höja den avgiften saknades därför enligt regeringen.¹²

17.3.4 Kontrollavgifterna ska bestämmas utifrån prisbasbeloppet

Utredningens förslag: Kontrollavgifterna avseende personalliggare ska höjas. Avgiftens storlek ska bestämmas utifrån gällande prisbasbelopp. Kontrollavgiften ska vara

- 25 procent av prisbasbeloppet för varje kontrolltillfälle,
- 50 procent av prisbasbeloppet för upprepade överträdelser inom ett år samt när byggherren inte lämnat uppgift om när byggverksamhet ska påbörjas och var den ska bedrivas, och
- 5 procent av prisbasbeloppet för varje person som vid kontrollen är verksam och inte är dokumenterad i en tillgänglig personalliggare.

Kontrollavgiften ska fastställas med tillämpning av det prisbasbelopp som gäller för det år som överträdelsen inträffade och avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

Kontrollavgifterna har varit oförändrade sedan den 1 januari 2016. För att avgifterna ska fylla syftet att avskräcka från överträdelser av reglerna anser utredningen att det finns ett behov av en ny översyn av storleken på kontrollavgifterna.

Sedan 2016 har penningvärdet förändrats markant. Av Statistiska centralbyråns prisomräknare framgår en minskning av penningvärdet om cirka 30 procent mellan 2016 och 2024.¹³ Detta gör att den sanktion

¹² Prop. 2015/16:1 s. 332.

¹³ <https://www.scb.se/hitta-statistik/sverige-i-siffror/prisomraknaren/> [2024-05-23].

som kontrollavgifterna innebär relativt sett har blivit mindre in-
gripande, vilket enligt utredningen i sig motiverar en höjning av kon-
trollavgifterna.

En höjning av kontrollavgifterna till bestämda belopp, så som bestämmelserna ser ut i dag, innebär dock att det även fortsättnings-
vis kommer att behöva göras regelbundna översyner av avgiftsnivåerna
för att försäkra sig om att de fortfarande är väl avvägda. För att und-
vika det merarbete som det innebär är det enligt utredningens mening
lämpligare att kontrollavgifterna bestäms på ett sådant sätt att de auto-
matiskt följer prisutvecklingen. I t.ex. utlänningslagen (2005:716) och
plan- och bygglagen (2010:900) samt plan- och byggförordningen
(2011:338) finns exempel på särskilda avgifter och sanktionsavgifter
som beräknas utifrån prisbasbeloppet.¹⁴

Prisbasbeloppet fastställs årligen av regeringen och följer konsu-
mentprisindex som mäter prisutvecklingen och den privata konsum-
tionen i Sverige. Det är Statistiska centralbyrån som varje år beräknar
beloppet för att det ska följa inflationen.

Utredningen anser att det är en lämplig ordning att prisbasbeloppet
används som utgångspunkt även vid beräkning av kontrollavgifter.
Detta innebär att avgifterna automatiskt justeras. Därigenom säker-
ställs att kontrollavgifternas storlek kontinuerligt är på en väl avvägd
nivå utifrån det gällande ekonomiska läget, att de är proportionerliga
sett till överträdelserna samt att kontrollavgifterna fungerar som
effektiva påtryckningsmedel.

När bestämmelserna om kontrollavgift infördes 2007 uppgick
avgifterna till 10 000 kronor för varje kontrolltillfälle, 20 000 kronor
vid upprepade överträdelser inom ett år och 2 000 kronor för varje
person som inte var dokumenterad i en tillgänglig personalligare.
Beloppen motsvarade cirka 25, 50 respektive 5 procent av 2007 års
prisbasbelopp om 40 300 kronor. Kontrollavgifterna bör enligt utred-
ningen ligga på motsvarande nivåer i dag. Avgifternas storlek bör
därför (sätta i relation till aktuellt års prisbasbelopp) uppgå till samma
procentandelar. Kontrollavgiften för varje kontrolltillfälle ska där-
med uppgå till 25 procent av prisbasbeloppet. Den högre kontroll-
avgiften som gäller vid upprepade överträdelser inom ett år bör uppgå
till 50 procent av prisbasbeloppet. Detsamma gäller kontrollavgiften
för den som inte har lämnat uppgift enligt 7 kap. 2 a § SFL om när

¹⁴ Se bl.a. 20 kap. 12 § utlänningslagen, 11 kap. 51–52 §§ plan- och bygglagen och 9 kap. 1 §
plan- och byggförordningen.

byggverksamhet ska påbörjas och var den ska bedrivas. Kontrollavgiften för varje person som vid en kontroll är verksam och inte dokumenterad i en tillgänglig personalliggare bör uppgå till 5 procent av prisbasbeloppet.

Utredningen föreslår i avsnitt 13.4.2 att kontrollavgift även ska tas ut om de föreslagna kraven i 39 kap. 12 a § första och andra styckena SFL – dvs. att en elektronisk personalliggare ska vara utformad på så sätt att uppgifter i den kan överföras elektroniskt till Skatteverket och att uppgifter i personalliggaren ska överföras elektroniskt till Skatteverket om Skatteverket vid ett kontrollbesök begär det – inte är uppfyllda. Kontrollavgiften för en överträdelse i detta avseende uppgår till 25 procent av prisbasbeloppet för varje kontrolltillfälle.

Utredningen bedömer att kontrollavgifterna ska fastställas med tillämpning av det prisbasbelopp som gällde för det år som överträdelsen inträffade och att avgiften ska avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

För att exemplifiera detta kan prisbasbeloppet för 2024, vilket uppgår till 57 300 kronor, användas. Kontrollavgifter som beräknas till 25, 50 respektive 5 procent av 2024 års prisbasbelopp blir därmed, avrundat nedåt till helt hundratal kronor, 14 300 kronor för varje kontrolltillfälle, 28 600 kronor för upprepade överträdelser inom ett år och för den som inte lämnat uppgift om när byggverksamhet ska påbörjas, samt 2 800 kronor för varje person som inte är inskriven i en tillgänglig personalliggare. Förslaget innebär därmed en höjning av kontrollavgifterna jämfört med dagens nivåer.

Ett alternativ till att bestämma kontrollavgifterna utifrån gällande prisbasbelopp är att höja avgifterna med hänsyn till penningvärdets förändring sedan föregående höjning 2016, dvs. med 30 procent. En sådan höjning innebär att kontrollavgiften för varje kontrolltillfälle avseende personalliggare skulle höjas med 3 700 kronor och uppgå till 16 200 kronor. Den högre kontrollavgiften som gäller vid upprepade överträdelser inom ett år skulle höjas med 7 500 kronor till 32 500 kronor. Kontrollavgiften för varje person som vid en kontroll är verksam och inte dokumenterad i en tillgänglig personalliggare skulle höjas med 700 kronor och uppgå till 3 200 kronor. Detta skulle dock som nämnts innebära att det även fortsättningsvis är nödvändigt med regelbundna översyner av avgiftsnivåerna. Utredningen anser därför att det är en lämpligare och mer effektiv ordning att kontrollavgifterna utgår från prisbasbeloppet.

Kontrollavgiften per kontrolltillfälle avseende personalliggare är i dag lika stor som kontrollavgiften per kontrolltillfälle avseende kassaregister. Detsamma gäller vid upprepade överträdelser inom ett år (jämför 50 kap. 2 § SFL). Utredningen ser att det kan finnas behov av att göra en översyn även av andra avgifter enligt SFL. En sådan mer övergripande översyn ligger dock utanför utredningens direktiv och utredningen uttalar sig därför enbart om behovet av översyn och höjning av kontrollavgifterna avseende personalliggare.

Förslaget till bestämmelser om kontrollavgifter finns i 50 kap. 4 § SFL.

18 Konsekvensanalys

I detta kapitel redovisas utredningens bedömning av konsekvenserna av förslagen när det gäller personalliggare. Utredningens bedömning redovisas enligt vad som anges i direktiven till denna utredning, enligt kommittéförordningen (1998:1474) samt 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.¹

18.1 Sammanfattning av förslagen

De förslag som lämnas av utredningen är sammanfattningsvis följande:

- En elektronisk personalliggare ska vara utformad på så sätt att uppgifter i den kan överföras elektroniskt till Skatteverket. Uppgifter i personalliggaren ska överföras elektroniskt till Skatteverket om Skatteverket vid ett kontrollbesök begär det. Uppgifter ska även lämnas elektroniskt om Skatteverket begär in dem för kontroll av uppgiftsskyldighet. Skatteverket får föreskriva i vilket format och på vilket sätt uppgifterna ska överföras.
- Det ska ställas krav på elektronisk personalliggare för alla verksamheter som ska föra personalliggare. Skatteverket ska kunna besluta om undantag från kravet om det finns särskilda skäl. Ett beslut om undantag får förenas med villkor.
- Skatteverket ska få besluta om kontrollbesök även för att utreda om det finns behov av kontroll av uppgiftsskyldighet enligt 15, 26 eller 29–32 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad

¹ Förordningen om konsekvensutredning vid regelgivning är upphävd och har ersatts av förordningen (2024:183) om konsekvensutredningar, vilken trädde i kraft den 6 maj 2024. Förordningen om konsekvensutredningar ska dock inte tillämpas för kommittéer och särskilda utredare som tillkallats före ikraftträdandet. För kommittéer och särskilda utredare som har tillsatts före den 6 maj 2024 gäller fortfarande 6 och 7 §§ i förordningen (se övergångsbestämmelserna till förordningen om konsekvensutredningar).

SFL, för den som beslutet om kontrollbesök gäller eller för den som utför eller kan antas utföra arbete i verksamhetslokalen eller på byggarbetsplatsen. För detta ändamål ska Skatteverket få ställa vissa frågor till den som beslutet om kontrollbesök gäller eller till en person som utför eller kan antas utföra arbetsuppgifter i verksamheten. Skatteverket ska för det aktuella ändamålet också få granska personalliggare. De uppgifter som framkommer vid kontrollbesöket ska få stämmas av mot varandra och mot andra uppgifter som Skatteverket har tillgång till.

- Om en person som arbetar i en verksamhet som omfattas av krav på personalliggare har en annan arbetsgivare än den näringsidkare som ansvarar för personalliggaren, ska uppgifter som identifierar arbetsgivaren dokumenteras i personalliggaren.
- Kontrollavgifterna ska höjas. Avgifternas storlek ska bestämmas utifrån gällande prisbasbelopp. Kontrollavgiften ska vara 25 procent av prisbasbeloppet för varje kontrolltillfälle, 50 procent av prisbasbeloppet för upprepade överträdelser inom ett år samt när byggherren inte lämnat uppgift enligt 7 kap. 2 a § SFL om när byggverksamhet ska påbörjas och var den ska bedrivas, och 5 procent av prisbasbeloppet för varje person som vid kontrollen är verksam och inte är dokumenterad i en tillgänglig personalliggare. Kontrollavgiften ska fastställas med tillämpning av det prisbasbelopp som gäller för det år som överträdelserna inträffade och avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

18.2 Förslagen som rör elektroniska personalliggare

18.2.1 Problemet och vad som ska uppnås

De verksamheter som omfattas av bestämmelserna om personalliggare kan enligt dagens regelverk välja att föra antingen en manuell eller en elektronisk personalliggare. Undantag gäller för den som bedriver byggverksamhet där det ställs krav på att en elektronisk personalliggare ska föras, förutsatt att byggherren har uppfyllt sin skyldighet att tillhandahålla nödvändig utrustning.

Utredningen har kunnat konstatera att det finns brister när det gäller elektroniska personalliggares utformning och tillgänglighet. Det kan bl.a. ta betydligt längre tid att få fram uppgifter från en elek-

tronisk personalliggare i samband med ett kontrollbesök. Vidare ger vissa elektroniska personalliggare inte en samlad överblick över vilka anställda som är inskrivna en viss dag eller period (se avsnitt 13.4). Genom att förtydliga gällande föreskrifter om elektroniska personalliggare kan kontrollen av dokumentationsskyldigheten effektiviseras och elektroniska personalliggare i sig bli ett mer effektivt verktyg (se avsnitt 13.4.1).

För att elektroniska personalliggare ska kunna ligga till grund för en effektiv kontroll är det nödvändigt att uppgifterna i personalliggaren kan tillhandahållas Skatteverket på ett snabbt och enkelt sätt. Genom att ställa krav på att en elektronisk personalliggare ska vara utformad på så sätt att uppgifter i den kan överföras elektroniskt till Skatteverket, i ett visst format och på ett visst sätt, underlättas ett sådant tillhandahållande (se avsnitt 13.4.2).

Det förekommer att manuella personalliggare manipuleras genom att införda uppgifter ändras på ett otillåtet sätt. I en manuell personalliggare är det också lätt hänt att siffror, bokstäver eller annan nödvändig information utelämnas. Vidare förekommer att uppgifterna i personalliggaren är svårtydda för Skatteverkets kontrollanter. Även för andra myndigheter som kan ha intresse av personalliggaren för sin kontrollverksamhet, såsom Polismyndigheten och Arbetsmiljöverket, kan kontrollerna försvåras av manipulerade eller svårtydda personalliggare.

Elektroniska personalliggare är generellt sett svårare att manipulera än manuella personalliggare. De är även ett mer effektivt verktyg för näringsidkaren då de förs automatiskt. Tidsåtgången att föra en elektronisk personalliggare blir därmed försumbar. Vidare finns det inte någon risk för att uppgifterna vid kontroller, exempelvis på grund av en otydlig handstil, är svåra att tyda. Att uppgifterna i personalliggaren finns i elektroniskt format kan även underlätta överföringen av information till Skatteverket samt mellan myndigheter (jämför avsnitt 13.5.2). Elektroniska personalliggare har alltså vissa tydliga fördelar framför manuella personalliggare. Om de brister som utredningen identifierat när det gäller de elektroniska personalliggarna åtgärdas och de föreslagna nya kraven införs är elektroniska personalliggare enligt utredningen ett mer effektivt verktyg än manuella personalliggare, både vid Skatteverkets kontrollbesök och vid skattekontroll.

18.2.2 Förslagen i korthet

Utredningen föreslår i avsnitt 13.4.2 att en elektronisk personalliggare ska vara utformad på så sätt att uppgifter i den kan överföras elektroniskt till Skatteverket. Uppgifter i personalliggaren ska överföras elektroniskt till Skatteverket om Skatteverket vid ett kontrollbesök begär det. Kontrollavgift ska tas ut om Skatteverket vid ett kontrollbesök finner att kraven inte är uppfyllda. Skatteverket ska även få förelägga näringsidkaren eller byggherren att fullgöra sin skyldighet. Även i det fall Skatteverket begär in uppgifter i personalliggaren för kontroll av uppgiftsskyldighet, t.ex. vid en skrivbordskontroll, ska uppgifterna lämnas elektroniskt.

För att underlätta överföring av uppgifter till Skatteverket i samband med kontrollbesök och annan skattekontroll ska Skatteverket ha rätt att föreskriva i vilket format och på vilket sätt uppgifterna i personalliggaren ska överföras till Skatteverket. I övrigt ska inte några nya tekniska krav införas avseende personalliggare.

Vidare föreslås ett krav på elektroniska personalliggare för alla verksamheter som omfattas av bestämmelserna om personalliggare, dvs. elektronisk personalliggare ska, utöver för byggverksamhet, även vara ett krav för den som bedriver restaurangverksamhet, fordons-serviceverksamhet, livsmedels- och tobaksgrossistverksamhet, kropps- och skönhetsvårdsverksamhet eller tvätteriverksamhet. Skatteverket ska kunna besluta om undantag från kravet om det finns särskilda skäl. En manuell personalliggare ska i så fall föras i stället. Ett beslut om undantag får förenas med villkor.

18.2.3 Konsekvenser om inga åtgärder vidtas

Om utredningens förslag om att en elektronisk personalliggare ska vara utformad på så sätt att uppgifter kan överföras elektroniskt till Skatteverket inte genomförs, kommer kontrollen av elektroniska personalliggare fortsatt att brista i effektivitet.

Om förslaget om krav på elektroniska personalliggare inte genomförs kommer det alltså att finnas en risk för manipulation av manuella personalliggare. Vidare innebär det att den ökade effektiviteten i Skatteverkets och andra myndigheters kontroll, liksom effektivitetsvinster vid utbyte av information inom ramen för myndighetsgemensamt arbete, uteblir.

18.2.4 Alternativa åtgärder

Vad gäller utredningens förslag om att en elektronisk personalliggare ska vara utformad på så sätt att uppgifter i den kan överföras elektroniskt till Skatteverket saknas det alternativa åtgärder, annat än att åtgärden inte införs.

Utredningen anser inte heller att det finns några relevanta alternativa åtgärder till utredningens förslag om krav på elektroniska personalliggare. Om förslaget genomförs, skulle det kunna vara ett alternativ att ge Skatteverket i uppdrag att ta fram och tillhandahålla en kostnadsfri elektronisk personalliggare, t.ex. i app-format. Utredningen bedömer dock att detta inte är lämpligt, framför allt då det skulle innebära en inskränkning i den fria konkurrensen (se avsnitt 13.7.3).

18.2.5 Konsekvenser för offentliga finanser

Konsekvenser för Skatteverket

Förslagen om att en elektronisk personalliggare ska vara utformad på så sätt att uppgifter i den kan överföras elektroniskt till Skatteverket samt om krav på att föra elektronisk personalliggare för samtliga verksamheter medför enligt Skatteverket en engångskostnad om cirka 500 000 kronor för it-utveckling.

Utredningen bedömer att kostnaden kan hanteras inom Skatteverkets befintliga ekonomiska ramar.

18.2.6 Konsekvenser för företag

Krav på att en elektronisk personalliggare ska vara utformad på så sätt att uppgifter i den kan överföras elektroniskt till Skatteverket

Förslaget berör inledningsvis de företag som utvecklar och tillhandahåller elektroniska personalliggare på så sätt att personalliggarna kan behöva utvecklas för att uppfylla kravet på att en elektronisk personalliggare ska vara utformad på så sätt att uppgifter i den kan överföras elektroniskt till Skatteverket i det format och på det sätt som Skatteverket föreskriver. Utredningen bedömer dock att det inte rör sig om några tekniskt avancerade krav. Det bör därför inte medföra

några betydande kostnader för de aktuella företagen att utveckla och uppdatera redan befintliga elektroniska personalliggare. Utredningen har från ett sådant företag fått en uppskattad kostnad om 100 000 kronor för att utveckla befintlig produkt så att den uppfyller de nya kraven.

Utredningens förslag berör även de företag som använder en elektronisk personalliggare. Utredningen bedömer dock att konsekvenserna för dessa företag är begränsade. Som nämnts rör det sig inte om några avancerade tekniska krav. Nödvändiga tekniska uppdateringar bör därför kunna ske inom ramen för sedvanliga programvaruuppdateringar och bör inte påverka priset på personalliggaren i någon större utsträckning. Förslaget bedöms därför endast ha små ekonomiska konsekvenser för de företag som för elektronisk personalliggare. Förslaget syftar till att öka Skatteverkets kontrollmöjligheter. Det skulle i sin tur kunna leda till sundare konkurrens, vilket gynnar företagen.

Krav på elektroniska personalliggare

En uppskattning av antalet företag som berörs av förslaget

Utredningens förslag berör verksamheter som omfattas av bestämmelserna om personalliggare och som i dag får välja mellan att föra en manuell eller en elektronisk personalliggare, dvs. företag inom restaurangverksamhet, kropps- och skönhetsvårdsverksamhet, tvätteri- och livsmedels- och tobaksgrossistverksamhet samt fordonsserviceverksamhet.

Det finns inte någon statistik avseende hur många verksamheter som omfattas av kravet på att föra personalliggare. Sådana uppgifter är inte heller lätt att få fram på annat sätt. För att göra en uppskattning av antalet företag som berörs av förslaget utgår utredningen från statistik från Statistiska Centralbyrån (SCB) om antalet företag som bedriver verksamhet som avser relevanta SNI-koder². Så gjordes också av regeringen vid beräkning av antalet företag som berördes av förslaget om att införa personalliggare i kropps- och skönhetsvårdsverksamhet, fordonsserviceverksamhet samt livsmedels- och tobaks-

² Jfr prop. 2017/18:82 s.52 ff och Skatteverkets promemoria *Personalliggare i fler verksamheter*, dnr 131 183216-16113, 2017-03-27, s. 40 f.

grossistverksamhet. Utredningen har valt att utgå från följande SNI-koder³:

- SNI 56.1, 56.2 och 56.3 (restaurang-, catering och barverksamhet)
- SNI 96.021, 96.022 och 96.040 (hårvård, skönhetsvård och kroppsvård)
- SNI 45.201–45.204 (underhåll och reparation av motorfordon utom motorcyklar)
- SNI 46.210 och 46.310–46.390 (partihandel med livsmedel, drycker och tobak)
- SNI 96.01 (tvätteriverksamhet)

Det är dock inte företagets SNI-kod utan den faktiskt bedrivna verksamheten som avgör om en verksamhet omfattas av kravet på att föra personalliggare. Alla verksamheter som omfattas av krav på personalliggare är inte heller enkla att definiera utifrån SNI-koder. Vissa SNI-koder har utelämnats eftersom antalet företag som berörs inom SNI-koderna sannolikt endast utgör en mycket liten del av det totala antalet företag som är registrerade inom den aktuella SNI-koden. Detta gäller t.ex. för SNI-koden 45.400 (handel med och service av motorcyklar inklusive reservdelar och tillbehör), där huvuddelen av företagen kan antas i första hand bedriva verksamhet som avser handel med motorcyklar och därmed inte berörs av utredningens förslag. Detsamma gäller för SNI-koden 96.090 (övriga konsumenttjänster inom kropps- och skönhetsvård), som främst omfattar verksamheter inom tatuering och piercing, dvs. verksamheter som inte heller berörs av förslaget. Vidare ingår vissa verksamheter i de beaktade koderna 96.022 och 96.040 som inte omfattas av krav på personalliggare, t.ex. injektionsbehandlingar och kostrådgivning.⁴ Utredningen bedömer dock att det sammantaget utifrån antalet företag inom de beaktade SNI-koderna går att få en relativt god uppfattning av antalet företag som bedriver sådan verksamhet som berörs av förslaget.

Utöver att det aktuella företaget ska bedriva en relevant verksamhet, är det även andra aspekter som behöver beaktas för att avgöra

³ SNI-koderna har hämtats utifrån Skatteverkets vägledningar.

⁴ Jfr Skatteverkets promemoria *Personalliggare i fler verksamheter*, s. 40.

om det finns en skyldighet att föra personalliggare. Inledningsvis kan konstateras att blandade verksamheter där restaurangverksamhet, kropps- och skönhetsvårdsverksamhet, tvätteriverksamhet, livsmedels- och tobaksgrossistverksamhet samt fordonsserviceverksamhet utgör mindre än 25 procent av verksamheten inte omfattas av krav på att föra personalliggare. Av uppgifter från SCB om antalet företag som bedriver verksamhet inom olika verksamhetsområden (SNI-koder) framgår dock inte i vilken omfattning de aktuella företagen bedriver en viss verksamhet. Antalet företag som berörs av förslaget är därför sannolikt lägre än antalet företag som är registrerade för att bedriva verksamhet inom ett visst område.

Det behöver också beaktas att skyldigheten att föra personalliggare inte gäller för enskild näringsverksamhet, fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag där bara näringsidkaren eller företagsledaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma. Sådana företag berörs alltså inte av utredningens förslag och ska undantas från beräkningen. Ett företag med en anställd kan signalera att det är näringsidkaren eller företagsledaren själv som är ensamt verksam, varför det kan finnas anledning att också undanta dessa. Vidare kan konstateras att även företag utan anställda kan vara skyldiga att föra personalliggare om företaget t.ex. har inhyrd personal eller praktikanter.

Enligt statistik från SCB fanns det inom aktuella SNI-koder⁵ sammanlagt cirka 89 000 företag år 2023. Av dessa hade cirka 74 procent, totalt cirka 66 000 företag, antingen inte några anställda alls eller endast en anställd. Företag som inte har några anställda kan enligt utredningen antas vara undantagna från kravet på att föra personalliggare. För företag med endast en anställd kan den enda anställda i regel antas vara näringsidkaren själv, varför personalliggare inte heller i dessa fall ska föras. Några av de nämnda företagen kan dock, som redogjorts för ovan, ändå omfattas av kravet på personalliggare genom att t.ex. ha inhyrd personal. Sammantaget bedömer utredningen att cirka 25 000 företag kommer att omfattas av kravet på att föra elektronisk personalliggare.⁶

Det saknas statistik över hur många näringsidkare som i dag för manuella respektive elektroniska personalliggare. Skatteverkets upp-

⁵ Utredningen har utgått från följande SNI-koder: 56.1 56.2 56.3 96.021 96.022 96.040 45.201 45.202 45.203 45.204 46.210 46.310 46.320 46.330 46.340 46.350 46.360 46.370 46.380 46.390 96.01

⁶ Om man bortser från företagen som har inga eller en anställd återstår cirka 23 000 företag. För att ta höjd för den omständigheten att det kan finnas företag med inga eller en anställd som ändå omfattas av kravet räknar utredningen antalet företag något högre.

skattning är att cirka 85 procent för en manuell personalliggare. De branschorganisationer som utredningen har varit i kontakt med bedömer att andelen elektroniska personalliggare är högre. Det varierar dock mellan bransch och beroende på företagets storlek.

Utredningen anser att det kan uppskattas att cirka 80 procent av företagen har en manuell personalliggare. Av 25 000 företag är det därmed 20 000 företag som behöver införskaffa en elektronisk personalliggare.

Majoriteten av företagen inom de aktuella SNI-koderna har färre än 10 anställda (cirka 82 procent).⁷ Som nämnts är det vanligare att elektroniska personalliggare redan förekommer hos större företag med många anställda. Förslaget kan därför antas framför allt komma att påverka små företag.

Utöver företag som omfattas av krav på att föra personalliggare påverkar förslaget också företag som utvecklar och tillhandahåller elektroniska personalliggare eftersom betydligt fler företag än i dag kommer att använda sådana personalliggare. Efterfrågan på elektroniska personalliggare kommer alltså att öka markant.

Skatteverket tillhandahåller i dag manuella personalliggare utan kostnad. Utredningen har inte kunnat identifiera att det skulle finnas några företag som också tillhandahåller manuella personalliggare. Dock kan förslaget ha en viss påverkan på det eller de tryckerier som i dagsläget tillverkar de personalliggare som Skatteverket tillhandahåller.

Administrativa kostnader för företagen

Samtliga berörda företag har redan i dag administrativa kostnader för att föra personalliggare. När personalliggare infördes i kropps- och skönhetsvårdsverksamhet, livsmedels- och tobaksgrossistverksamhet samt fordonsserviceverksamhet beräknades kostnaden för ett mindre företag med färre än tio anställda uppgå till 2 200 kronor per år. Beräkningen baserades på en uppskattning som tidigare gjorts för restaurangbranschen. För företag med 10 eller fler anställda uppskattades kostnaden till cirka 9 025 kronor per år.⁸ Beräkningarna har utgått från att näringsidkarna använder den manuella personal-

⁷ Om man bortser från de företag som inte har några anställda återstår 32 200 företag. Av dessa hade cirka 26 300 företag mellan 1–9 anställda enligt SCB:s statistik. Statistiken avser 2023.

⁸ Jfr prop. 2014/15:6 s. 89 och prop. 2017/18:82 s. 58.

liggare som Skatteverket tillhandahåller kostnadsfritt. Kostnaden för en elektronisk personalliggare är alltså högre.⁹

Det finns olika alternativ för elektroniska personalliggare på marknaden. Ett företag kan välja att införskaffa en personalliggare för en engångskostnad. Enligt utredningens egna undersökningar uppgår kostnaden för en personalliggare för upp till 200 anställda till mellan cirka 8 500 kronor och 12 500 kronor, bl.a. beroende på hur avancerade tekniska funktioner personalliggaren har. Ett företag kan även välja att ha en löpande månadskostnad för personalliggaren med låg eller ingen anskaffningsavgift. Månadskostnaden beror då på antalet användare, och uppgår till mellan cirka 80–150 kronor per användare och månad. Priset per användare påverkas ofta av antalet användare, dvs. ju fler användare desto lägre pris. De olika alternativen ger företagen möjlighet att skaffa en elektronisk personalliggare som passar företaget och dess ekonomiska förutsättningar bäst.

Utredningen föreslår krav på att en elektronisk personalliggare ska vara utformad på så sätt att uppgifter i den kan överföras elektroniskt till Skatteverket i ett visst format och på ett visst sätt. Utredningen bedömer att dessa kommer att ha en marginell påverkan på kostnaden för personalliggare, men det kan inte uteslutas att priset kan öka. Ett krav på elektroniska personalliggare medför dock att betydligt fler företag kommer att behöva använda sig av tjänsterna. Fler användare ger en lägre utvecklingskostnad per användare, vilket i sin tur bör leda till lägre priser för företagen. Som en positiv effekt för företagen kan dock beaktas att tiden för att föra en elektronisk personalliggare ofta är försumbar. Vidare kan systemet i många fall även användas till annat administrativt arbete, vilket också kan medföra att kostnaderna hålls nere.

Sammantaget bedömer utredningen att den totala kostnaden för de 20 000 företag som beräknas vara berörda kan uppskattas uppgå till 200 miljoner kronor.¹⁰

⁹ Prop. 2017/18:82 s. 58.

¹⁰ Ett genomsnittligt pris för att investera i en elektronisk personalliggare kan uppskattas uppgå till cirka 10 000 kronor.

Sundare konkurrensförhållanden

Utredningens förslag om krav på elektroniska personalliggare syftar till att öka effektiviteten i Skatteverkets kontrollverksamhet. Det bedöms även kunna leda till ökad effektivitet i andra myndigheters kontrollverksamhet inom ramen för det myndighetsgemensamma arbetet mot arbetslivskriminalitet. Förslaget kan därmed leda till att fler företag kontrolleras och att brister upptäcks. Det skulle i sin tur kunna leda till sundare konkurrensförhållanden, vilket gynnar företagen.

18.2.7 Konsekvenser för enskilda

Utredningen har bedömt att merkostnaden av förslagen för de företag som omfattas av krav på personalliggare och som i dag inte har en elektronisk personalliggare kan hållas relativt låg. Förslagen bedöms därför inte leda till några sådana ökade kostnader för företagen att det medför en fördyring av de tjänster eller varor som tillhandahålls enskilda konsumenter. Förslagen bedöms inte heller i övrigt ha någon påverkan på enskilda.

18.2.8 Konsekvenser för brottsbekämpande och rättsvårdande myndigheter samt domstolar

Utredningens förslag kan inledningsvis leda till en viss ökning av antalet kontrollbesök och beslut om kontrollavgifter, vilka i sin tur kan överklagas. Det påverkar i så fall Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna. Den eventuella påverkan bedöms dock vara begränsad. Eventuellt ökade kostnader bedöms kunna hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

18.2.9 Övriga konsekvenser

Förslagen bedöms, utöver de konsekvenser som behandlats ovan, inte ha några sådana effekter som anges i 15 § kommittéförordningen. Förslagen bedöms alltså inte ha betydelse för den kommunala självstyrelsen, för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet, för jämställdheten mellan kvinnor och män eller för möjlig-

heterna att nå de integrationspolitiska målen. Förslagen bedöms inte heller ha någon påverkan på de åtaganden som följer av Sveriges medlemskap i EU.

18.3 Förslaget om effektivare kontrollbesök

18.3.1 Problemet och vad som ska uppnås

Det är viktigt att bestämmelserna om personalliggare och kontrollbesök är utformade så att deras syfte, dvs. att minska förekomsten av svartarbete och skattefusk, kan uppfyllas på ett så effektivt sätt som möjligt. Skatteverket får enligt dagens regelverk vid ett kontrollbesök enbart vidta åtgärder som direkt syftar till att kontrollera att dokumentationsskyldigheten när det gäller personalliggare efterlevs. För att Skatteverket ska kunna vidta ytterligare åtgärder vid besöket behöver myndigheten fatta beslut om begränsad revision. Utan ett sådant beslut saknar Skatteverket befogenhet att ställa några andra frågor till den som beslutet om kontrollbesök avser, eller till personer som utför eller kan antas utföra arbete, än frågor som direkt har en koppling till den omedelbara kontrollen av att skyldigheten att föra personalliggare efterlevs. När det gäller granskning av personalliggaren får Skatteverket vid ett kontrollbesök endast granska uppgifter i personalliggaren som avser den aktuella tiden för kontrollbesöket. Skatteverket får alltså inte granska uppgifter bakåt i tiden.

En begränsad revision omgärdas (liksom en vanlig revision) av vissa särskilda bestämmelser. Vidare ska ett beslut om revision fattas av en anställd med särskild behörighet (se avsnitt 15.2). Följden av det särskilda regelverk som gäller för revisioner är att ett kontrollbesök som innefattar en begränsad revision blir mer resurskrävande för Skatteverket än ett kontrollbesök som inte gör det.

Utredningens förslag syftar till att göra kontrollbesöken mer verkningfulla på så sätt att Skatteverket vid en kontroll mer effektivt kan identifiera för vilka företag det finns behov av en fördjupad granskning. Genom att Skatteverket kan vidta vissa ytterligare åtgärder vid kontrollbesöket, utan att det krävs ett särskilt beslut om revision, frigörs också resurser för Skatteverket. Målsättningen med förslaget är att öka förutsättningarna för Skatteverket att upptäcka skatteundandragande i samtliga branscher som omfattas av regelverket för personalliggare.

18.3.2 Förslaget i korthet

Utredningen föreslår att Skatteverket vid ett kontrollbesök, utöver kontroll av dokumentationsskyldigheten, även ska kunna utreda om det finns behov av kontroll av uppgiftsskyldighet enligt 15, 26 eller 29–32 kap. SFL för den som beslutet om kontrollbesök gäller eller för den som utför eller kan antas utföra arbete i verksamhetslokalen eller på byggarbetsplatsen. Skatteverket ska dock som huvudregel inte få besluta om kontrollbesök enbart för detta ändamål.

De åtgärder som föreslås få vidtas vid ett kontrollbesök för det nya ändamålet innefattar en möjlighet för Skatteverket att få ställa vissa frågor till den som beslutet om kontrollbesök gäller eller till en person som utför eller kan antas utföra arbetsuppgifter i verksamheten. Frågorna får avse uppgifter eller avsaknad av uppgifter avseende personer i personalliggaren, om anställnings- och uppdragsförhållanden samt om övriga arbetsförhållanden. Vidare innefattas en möjlighet för Skatteverket att granska personalliggaren och att jämföra historiska uppgifter i personalliggaren med uppgifter som näringsidkaren lämnat i arbetsgivardeklarationen.

18.3.3 Konsekvenser om inga åtgärder vidtas

Om utredningens förslag inte genomförs, kommer de begränsningar som i dag finns när det gäller Skatteverkets befogenheter vid kontrollbesök att kvarstå. Följden blir att Skatteverket inte ges bättre förutsättningar att fokusera resurserna på de företag där det finns brister.

Utredningens förslag innefattar också en möjlighet för Skatteverket att, avseende näringsidkare som bedriver byggverksamhet på en byggarbetsplats där en skyldighet att tillhandahålla utrustning för att föra en elektronisk personalliggare inte har fullgjorts, besluta om kontrollbesök enbart för det nya ändamålet, dvs. för att utreda behovet av kontroll av uppgiftsskyldighet. Eftersom ett kontrollbesök enligt dagens regelverk ska avse kontroll av dokumentationsskyldigheten saknas i dag en möjlighet för Skatteverket att fatta beslut om kontrollbesök avseende en sådan näringsidkare. Om utredningens förslag inte genomförs, kommer en sådan möjlighet också fortsatt att saknas.

18.3.4 Alternativa åtgärder

Ett alternativ till utredningens förslag är att Skatteverket i större utsträckning än i dag fattar beslut om begränsade revisioner i samband med kontrollbesök. Skatteverket kan inom ramen för en sådan revision bl.a. kontrollera handlingar som rör personalen. Ett beslut om begränsad revision är dock, som beskrivs i avsnitt 15.2, resurskrävande för Skatteverket då det är omgärdat av särskilda krav på att det ska fattas och verkställas i särskild ordning. Ett av syftena med utredningens förslag är vidare att undvika att företag behöver bli föremål för revisioner i onödan. En ordning där Skatteverket i större omfattning fattar beslut om begränsade revisioner i samband med kontrollbesök skulle i stället få en motsatt effekt. Utredningen anser därför inte att detta är en mer lämplig åtgärd än den som utredningen föreslår.

18.3.5 Konsekvenser för offentliga finanser

Upptäckt av svartarbete

Att kontrollbesöken kan användas för att mer effektivt identifiera företag där en fördjupad granskning är motiverad, och att Skatteverkets resurser därmed i högre utsträckning kan läggas på sådana företag, kan i förlängningen leda till att Skatteverket upptäcker skatteundraganden i något större omfattning. Detta skulle i sin tur kunna leda till ökade skatteintäkter. I vilken omfattning förslaget kan ha en sådan effekt är dock inte möjligt att uppskatta.

Konsekvenser för Skatteverket

Skatteverket bedömer att kostnaderna för de nödvändiga anpassningar av Skatteverkets verksamhet som behöver göras som en följd av förslaget ryms inom befintliga ekonomiska ramar. Utredningen instämmer i Skatteverkets bedömning.

18.3.6 Konsekvenser för företag

Företag som omfattas av regelverket för personalliggare och som blir föremål för kontrollbesök kommer sannolikt att påverkas av förslaget på så sätt att ett kontrollbesök kan komma att ta något längre tid för Skatteverket att genomföra. En sådan effekt är enligt utredningen godtagbar med hänsyn till förslagets syfte, dvs. att ge Skatteverket förutsättningar för att vid kontrollbesöken mer effektivt kunna identifiera de företag där det är lämpligt med en fördjupad granskning. Vidare har förslaget en positiv effekt på de berörda företagen genom att det kan bidra till att fler oklarheter kan redas ut redan vid kontrollbesöken och företag därmed kan undvika att bli föremål för revisioner eller andra fördjupade utredningar i onödan. Genom att förslaget i viss utsträckning kan antas medföra ett minskat skatteundandragande bedöms det även kunna leda till sundare konkurrensförhållanden.

Att ett kontrollbesök kan komma att ta längre tid innebär en ökad administration – och därmed även en ökad kostnad – för de berörda företagen. Den ökade kostnaden är dock svår att uppskatta, bl.a. då det är osäkert hur många företag som kommer att bli föremål för kontrollbesök samt i vilken utsträckning Skatteverket kommer att utnyttja de aktuella befogenheterna. Det är också svårt att uppskatta hur mycket längre tid ett kontrollbesök skulle kunna ta för ett enskilt företag, då detta beror på omständigheter i varje enskilt fall.

Enligt statistik från Skatteverket genomfördes år 2023 cirka 2 500 kontrollbesök avseende personalliggare i andra verksamheter än byggverksamhet. När det gäller byggverksamheter avser ett kontrollbesök ofta flera näringsidkare. För att få en uppfattning av antalet företag som blev föremål för kontrollbesök är det därför i stället statistik om antalet ärenden vid kontrollbesök som är relevant. År 2023 var antalet ärenden vid kontrollbesök avseende personalliggare i byggverksamheter cirka 3 700. Utifrån dessa uppgifter kan alltså cirka 6 200 företag antas bli berörda av förslaget varje år. Eftersom utredningen anser att antalet kontrollbesök behöver öka till antalet (se avsnitt 11.2.4) bör en uppskattning av den ökade kostnaden för företagen dock rimligen utgå från ett större antal företag. Förutsatt att antalet kontrollbesök ökar till liknande nivåer som de låg på mellan 2016 och 2019 kan antalet företag som berörs antas uppgå till cirka 18 000 per år.

De åtgärder som utredningen föreslår ska få vidtas vid ett kontrollbesök syftar endast till en bedömning av om det finns behov av att gå vidare med en kontroll av en uppgiftsskyldighet. Åtgärderna innefattar alltså inte någon sådan kontroll i sig. Tidsåtgången bör därför i regel vara relativt begränsad. Åtgärderna kan i genomsnitt antas ta kortare tid när det rör sig om små företag med få anställda och längre tid när det rör sig om större företag med många anställda. Små företag kan alltså vid ett kontrollbesök i regel antas påverkas mindre av förslaget än större företag. Samtidigt kan det antas att små företag i högre utsträckning än större företag kommer att bli föremål för ett kontrollbesök som innefattar det nya ändamålet.

Den ökade tidsåtgången kan enligt utredningen beräknas till i genomsnitt tio minuter för alla företag. Det innebär att den totala ökade tidsåtgången kan beräknas till 180 000 minuter, dvs. 3 000 timmar.

Åtgärderna kan antas kräva att en representant för det kontrollerade företaget, exempelvis en arbetsledare, vid ett kontrollbesök behöver ta mer tid från det ordinarie arbetet än vad som krävs vid ett kontrollbesök i dag. Timkostnaden för en arbetsledare i byggbranschen kan uppskattas till cirka 420 kronor inklusive arbetsgivaravgifter och semestertillägg. Den ökade kostnaden per kontrollbesök för ett företag kan då beräknas till cirka 70 kronor. Sammanlagt för alla berörda företag rör det sig om en kostnad på $(70 \times 18\,000)$ 1 260 000 kronor.

18.3.7 Konsekvenser för enskilda

Förslaget bedöms inte ha några konsekvenser för enskilda.

18.3.8 Konsekvenser för det brottsförebyggande arbetet och brottsligheten

Svartarbete och annat skatteundandragande är ett stort problem inom de branscher som omfattas av regelverket för personalliggare (jämför avsnitt 12.1). Att kontrollbesök kan användas för att mer effektivt upptäcka brister i dessa hänseenden kan antas ha en viss betydelse i förhållande till den problematiken.

18.3.9 Konsekvenser för brottsbekämpande och rättsvårdande myndigheter samt domstolar

Förslaget skulle kunna leda till att Skatteverket fattar fler beskattningsbeslut som är till nackdel för de som kontrolleras. Detta kan i sin tur antas leda till fler omprövningsärenden och överklaganden. De allmänna förvaltningsdomstolarna kan därmed påverkas av förslaget.

Förslaget skulle också kunna leda till att Skatteverket upptäcker fler skattebrott, vilket kan påverka Ekobrottsmyndigheten och de allmänna domstolarna.

Några närmare uppskattningar av effekterna i nämnda avseenden går inte att göra. Utredningen bedömer dock att eventuella ökade kostnader för aktuella myndigheter och domstolarna till följd av förslaget bör kunna hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

18.3.10 Övriga konsekvenser

Förslaget bedöms, utöver de konsekvenser som behandlats ovan, inte ha några sådana effekter som anges i 15 § kommittéförordningen. Förslaget bedöms alltså inte ha betydelse för den kommunala självstyrelsen, för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet, för jämställdheten mellan kvinnor och män eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen. Förslaget bedöms inte heller ha någon påverkan på de åtaganden som följer av Sveriges medlemskap i EU.

18.4 Förslaget om att uppgifter om inhyrda personers arbetsgivare ska anges i personalliggaren

18.4.1 Problemet och vad som ska uppnås

Det förekommer att personer som har hyrts in från bemanningsföretag eller liknande arbetar i en verksamhet som omfattas av krav på personalliggare och alltså ska finnas antecknade i denna. Det finns enligt dagens bestämmelser dock inte något krav på att det i personalliggaren ska antecknas att personen har en annan arbetsgivare än den näringsidkare som ska föra personalliggare eller identifika-

tionsuppgifter för den arbetsgivaren. Tillgång till sådana uppgifter i personalliggaren skulle ge Skatteverket bättre förutsättningar att vid kontrollbesök enkelt identifiera vem som är personalens arbetsgivare och bedöma arbetsförhållandena. Även personalliggares värde vid exempelvis en revision kan öka, då underlaget i högre utsträckning kan användas för avstämningar av bl.a. att korrekta arbetsgivaravgifter har redovisats.

18.4.2 Förslaget i korthet

Utredningen föreslår att, i de fall en person som arbetar i en verksamhet som omfattas av krav på personalliggare har en annan arbetsgivare än den näringsidkare som ansvarar för personalliggaren, ska uppgifter som identifierar arbetsgivaren dokumenteras i personalliggaren. Med arbetsgivare avses i detta sammanhang den person som har ansvar för att betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag på den verksamma personens ersättning för arbetet. Med uppgifter som identifierar arbetsgivaren avses samma uppgifter som enligt 9 kap. 5 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261) ska anges för den näringsidkare som omfattas av kravet på att föra personalliggare, dvs. uppgifter om näringsidkarens namn och personnummer, samordningsnummer, organisationsnummer eller motsvarande utländska nummer.

18.4.3 Konsekvenser om inga åtgärder vidtas

Om utredningens förslag inte genomförs, kommer det även fortsättningsvis att saknas uppgifter i personalliggare om att en verksam person har en annan arbetsgivare än den näringsidkare som omfattas av kravet på personalliggare och identifikationsuppgifter för den arbetsgivaren. De fördelar som utredningen bedömer att den föreslagna åtgärden kommer att innebära, bl.a. att det vid kontrollbesök blir lättare för Skatteverket att identifiera personalens arbetsgivare och bedöma arbetsförhållandena, kommer därmed att utebli.

18.4.4 Alternativa åtgärder

Som beskrivs i avsnitt 16.1 har Svenska Byggnadsarbetareförbundet och Byggföretagen föreslagit att personal som är inhyrd ska registreras i en särskild personalliggare som förs av deras faktiska arbetsgivare. Ett sådant förfarande skulle, liksom utredningens förslag, innebära att det blir enklare för Skatteverket att vid ett kontrollbesök bedöma vem som är personalens arbetsgivare samt använda uppgifterna i personalliggarna bl.a. för avstämningar mot uppgifter i arbetsgivardeklarationen. Utredningen anser dock att ett system som innebär att en aktör som inte själv bedriver verksamhet i den aktuella verksamhetslokalen eller på den aktuella byggarbetsplatsen ska ha ansvar för att personalliggare förs, inte är en lämplig ordning. Detta då det rör sig om personer som, även om de formellt är anställda av ett bemanningsföretag eller liknande, arbetar under en annan näringsidkares ledning och kontroll. Vidare medför det praktiska problem om en aktör som inte själv bedriver verksamhet i den aktuella verksamhetslokalen eller på den aktuella byggarbetsplatsen skulle ha ansvar för att personalliggare förs. Exempelvis skulle denne svårigen kunna ha kontroll över att de uppgifter som dokumenteras i personalliggaren är korrekta eller att personalliggaren finns tillgänglig för Skatteverket vid ett eventuellt kontrollbesök. En ordning med särskilda personalliggare för personer som är anställda av bemanningsföretag är enligt utredningen därför mindre lämplig än den ordning som utredningen föreslår.

18.4.5 Konsekvenser för offentliga finanser

Konsekvenser för Skatteverket

Förslaget kommer enligt Skatteverket att medföra en engångskostnad om 500 000 kronor för utveckling av datasystemen.

Utredningen bedömer att kostnaden kan hanteras inom Skatteverkets befintliga ekonomiska ramar.

Förslaget bedöms i övrigt inte ha någon påverkan på de offentliga finanserna.

18.4.6 Konsekvenser för företag

Förslaget kommer att innebära en ökad administrativ börda för företag som omfattas av krav på personalliggare och som har inhyrd personal. Den ökade administrationen bedöms dock vara mycket begränsad, då det rör sig om uppgifter som enbart behöver läggas in vid ett tillfälle, dvs. när den inhyrda personen för första gången är verksam. En uppskattning av kostnaden kan svårigen göras då statistik eller andra uppgifter om antalet företag som omfattas av krav på personalliggare och har inhyrd personal saknas.

Utredningens förslag syftar till att öka Skatteverkets möjligheter till kontroll, vilket även skulle kunna leda till sundare konkurrens, vilket gynnar företagen.

18.4.7 Konsekvenser för enskilda

Förslaget bedöms inte ha några konsekvenser för enskilda.

18.4.8 Övriga konsekvenser

Förslaget bedöms, utöver de konsekvenser som behandlats ovan, inte ha några sådana effekter som anges i 15 § kommittéförordningen. Förslaget bedöms alltså inte ha betydelse för den kommunala självstyrelsen, för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet, för jämställdheten mellan kvinnor och män eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen. Förslaget bedöms inte heller ha någon påverkan på de åtaganden som följer av Sveriges medlemskap i EU.

18.5 Förslaget om kontrollavgifter

18.5.1 Problemet och vad som ska uppnås

Bestämmelserna om personalliggare och kontrollavgifter trädde i kraft den 1 januari 2007. Dagens nivåer på kontrollavgifterna började gälla från den 1 januari 2016. Det är den första och hittills enda höjningen av avgifterna som har genomförts. Höjningen motiverades av behovet av en generell översyn och höjning av vissa avgifter enligt SFL

(se avsnitt 17.3.3). För att kontrollavgiften ska fylla syftet att avskräcka från överträdelser av reglerna anser utredningen att det finns behov av en ny översyn av storleken på kontrollavgifterna.

Sedan 2016 har penningvärdet förändrats med cirka 30 procent, vilket i sig motiverar en höjning av avgifterna. En höjning av kontrollavgifterna till nya fasta belopp innebär dock att behovet av regelbundna översyner av avgiftsnivåerna kvarstår. För att undvika det merarbete som sådana översyner innebär är det enligt utredningen därför lämpligare att kontrollavgifterna bestäms på ett sådant sätt att de automatiskt följer prisutvecklingen.

I flera andra författningar finns det exempel på särskilda avgifter och sanktionsavgifter som beräknas utifrån prisbasbeloppet (se avsnitt 17.3.4). Genom att prisbasbeloppet används som utgångspunkt även vid beräkning av kontrollavgifter kommer avgifterna automatiskt att justeras varje år. Därigenom säkerställs att kontrollavgifternas storlek kontinuerligt är på en väl avvägd nivå utifrån det gällande ekonomiska läget, att de är proportionerliga sett till överträdelserna samt att kontrollavgifterna fungerar som effektiva påtryckningsmedel.

18.5.2 Förslaget i korthet

Utredningen föreslår att kontrollavgifterna ska höjas och att avgifternas storlek ska bestämmas utifrån gällande prisbasbelopp. Kontrollavgiften ska vara 25 procent av prisbasbeloppet för varje kontrolltillfälle, 50 procent av prisbasbeloppet för upprepade överträdelser inom ett år samt när byggherren inte lämnat uppgift enligt 7 kap. 2 a § SFL om när byggverksamhet ska påbörjas och var den ska bedrivas, och 5 procent av prisbasbeloppet för varje person som vid kontrollen är verksam och inte är dokumenterad i en tillgänglig personalliggare. Kontrollavgiften ska fastställas med tillämpning av det prisbasbelopp som gäller för det år som överträdelserna inträffade och avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

För att exemplifiera detta kan prisbasbeloppet för 2024 om 57 300 kronor användas. Kontrollavgifter som beräknas till 25, 50 respektive 5 procent av 2024 års prisbasbelopp skulle därmed, avrundat nedåt till helt hundratal kronor, uppgå till 14 300 kronor för varje kontrolltillfälle, 28 600 kronor för upprepade överträdelser inom

ett år samt för den som inte lämnat uppgift om när byggverksamhet ska påbörjas, och 2 800 kronor för varje person som inte är inskriven i en tillgänglig personalliggare. Därmed sker en höjning av kontrollavgifterna jämfört med dagens nivåer.

18.5.3 Konsekvenser om inga åtgärder vidtas

Om utredningens förslag inte genomförs kommer avgiftsnivåerna från 2016 fortsatt att gälla. Om avgiftsnivåerna inte justeras, finns en risk att kontrollavgiftens syfte och funktion som påtryckningsmedel urholkas. Vidare kommer det även fortsättningsvis behöva göras regelbundna översyner av avgiftsnivåerna för att säkerställa att de är väl avvägda.

18.5.4 Alternativa åtgärder

Ett alternativ till utredningens förslag är att höja avgiftsnivån med hänsyn till penningvärdets förändring sedan föregående höjning 2016. Penningvärdet har sedan 2016 minskat med cirka 30 procent. En höjning av avgiften med cirka 30 procent skulle innebära att kontrollavgifterna för varje kontrolltillfälle avseende personalliggare skulle höjas med 3 700 kronor och uppgå till 16 200 kronor. De högre kontrollavgifterna som gäller vid upprepade överträdelse inom ett år skulle höjas med 7 500 kronor till 32 500 kronor. Kontrollavgiften för varje person som vid en kontroll är verksam och inte dokumenterad i en tillgänglig personalliggare skulle höjas med 700 kronor och uppgå till 3 200 kronor. En sådan åtgärd skulle innebära att det även fortsättningsvis är nödvändigt att göra regelbundna översyner av avgiftsnivåerna. Utredningen anser därför att det är en lämpligare och mer effektiv ordning att kontrollavgiften utgår från prisbasbeloppet.

18.5.5 Konsekvenser för offentliga finanser

Konsekvenser för Skatteverket

Skatteverket har uppgett att förslaget medför behov av att bl.a. anpassa stödmaterial och information men att det inte går att uppskatta något närmare belopp.

Utredningen bedömer att kostnaden kan hanteras inom Skatteverkets befintliga ekonomiska ramar.

18.5.6 Konsekvenser för företag

Utredningens förslag innebär att dagens nivåer på kontrollavgifter höjs. En kontrollavgift kan därför bli mer ekonomiskt kännbar för ett företag. Detta är dock i enlighet med kontrollavgiftens syfte, dvs. att fungera som ett effektivt påtryckningsmedel för att företag ska bli mer noggranna med att uppfylla dokumentationsskyldigheten. Att fler företag uppfyller dokumentationsskyldigheten kan även ge sundare konkurrensförhållanden.

18.5.7 Konsekvenser för enskilda

Förslaget bedöms inte ha några konsekvenser för enskilda.

18.5.8 Konsekvenser för det brottsförebyggande arbetet och brottsligheten

Svartarbete och annat skatteundandragande är ett stort problem inom de branscher som omfattas av regelverket för personalliggare (jämför avsnitt 12.1). Möjligheterna att upptäcka skatteundandragande och svartarbete försvåras om dokumentationsskyldigheten inte uppfylls på ett korrekt sätt. Syftet med höjda kontrollavgifter är att avgiften ska kunna fungera som ett effektivt påtryckningsmedel att uppfylla dokumentationsskyldigheten. Förslaget kan därför antas ha en viss betydelse i förhållande till den problematiken.

18.5.9 Konsekvenser för brottsbekämpande och rättsvårdande myndigheter samt domstolar

Förslaget skulle kunna leda till att fler uppfyller sin dokumentations-skyldighet och att Skatteverket därför fattar färre beslut om kontrollavgift. Det kan i sin tur antas leda till färre omprövningsärenden och överklaganden. Å andra sidan kan en höjning av kontrollavgiften medföra att fler överklagar beslutet i och med att avgiften blir mer ekonomiskt kännbar. Utredningen bedömer dock att det i sådana fall rör sig om en mindre ökning av ärenden och mål. Några närmare uppskattningar av effekterna i nämnda avseenden går dock inte att göra. Eventuella ökade kostnader för berörda myndigheter och domstolar bör kunna hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

18.5.10 Övriga konsekvenser

Förslaget bedöms, utöver de konsekvenser som behandlats ovan, inte ha några sådana effekter som anges i 15 § kommittéförordningen. Förslaget bedöms alltså inte ha betydelse för den kommunala självstyrelsen, för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet, för jämställdheten mellan kvinnor och män eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen. Förslaget bedöms inte heller ha någon påverkan på de åtaganden som följer av Sveriges medlemskap i EU.

DEL 3

Ikraftträdande och författningskommentar

19 Ikraftträdande

19.1 Förslagen som avser regelverket för skattereduktion för hushållsarbete och installation av grön teknik

Utredningens förslag: Förslagen ska träda i kraft den 1 juli 2025.

Utredningen föreslår vissa förändringar som är kopplade till en begäran om utbetalning enligt lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete och lagen (2020:1066) om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik (se avsnitt 7.3.3 och 7.4).

När det gäller förslaget om att en begäran om utbetalning ska innehålla vissa ytterligare uppgifter bedömer Skatteverket att den utvecklingstid som behövs innan förslaget kan genomföras uppgår till åtminstone sex månader. Förslaget påverkar programvaruleverantörer som behöver göra uppdateringar av sin programvara. Vidare innebär förslaget att företag som begär utbetalning behöver uppdatera till den senaste versionen av den programvara de använder.

Utredningen föreslår i avsnitt 8.2 att Skatteverket, för kontroll av en utbetalning som har gjorts enligt lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete eller lagen om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik, ska få utfärda tredjemansföreläggande. Om det finns särskilda skäl, får föreläggandet avse kontroll av en begäran om utbetalning innan en utbetalning har gjorts.

Utredningens förslag innebär inte några skyldigheter för Skatteverket. Regleringen skulle därför kunna träda i kraft även om Skatteverket behöver vidta vissa åtgärder innan myndigheten faktiskt kan tillämpa bestämmelsen.

I avsnitt 8.1.2 föreslår utredningen att Skatteverket på begäran av Polismyndigheten ska lämna ut vissa uppgifter om utförare som har

begärt utbetalning från Skatteverket för hushållsarbete som innefattar transporttjänster. Uppgifterna ska lämnas ut i den utsträckning det behövs för att förebygga, förhindra eller upptäcka brottslig verksamhet eller utreda eller lagföra brott enligt yrkestrafiklagen (2012:210). Vidare föreslås att Skatteverket utan föregående begäran ska lämna ut uppgifter om sådana utförare till Polismyndigheten om uppgifterna kan antas behövas för att förebygga, förhindra eller upptäcka brottslig verksamhet eller utreda eller lagföra brott enligt yrkestrafiklagen. För att kunna genomföra förslaget behöver Skatteverket utveckla en mindre systemlösning.

Utredningen bedömer mot ovanstående bakgrund att de aktuella regelförändringarna bör träda i kraft den 1 juli 2025.

19.2 Förslagen som avser bestämmelserna om personalliggare

Utredningens förslag: De föreslagna bestämmelserna om krav på elektronisk personalliggare, överföring av uppgifter i personalliggaren, uppgift om annan arbetsgivare, kontrollbesök, kontrollavgiftens storlek och Skatteverkets rätt att meddela verkställighetsföreskrifter ska träda i kraft den 1 juli 2025. Övriga bestämmelser ska träda i kraft den 1 januari 2026.

Regleringen om krav på elektronisk personalliggare ska tillämpas direkt vid ikraftträdandet vad gäller möjligheten att få undantag från kravet och i övrigt från och med den 1 januari 2026.

Skyldigheten att ha en elektronisk personalliggare som är utformad på så sätt att uppgifter i den kan överföras elektroniskt till Skatteverket ska tillämpas från och med den 1 januari 2026. Skyldigheten att på begäran överföra eller lämna uppgifter i personalliggaren elektroniskt till Skatteverket ska inte gälla för uppgifter som avser tid innan den 1 januari 2026.

För den föreslagna regleringen om kontrollavgifternas storlek ska gälla en särskild övergångsbestämmelse som innebär att den ska tillämpas första gången i fråga om kontrollavgifter som är hänförliga till kontroller som har inletts efter den 30 juni 2025.

19.2.1 Förslaget om krav på elektroniska personalliggare

Utredningen föreslår i avsnitt 13.5 att det ska införas ett krav på elektronisk personalliggare i samtliga verksamheter som omfattas av regelverket för personalliggare. Förslaget innebär att de företag som omfattas av kravet, och som i dag har en manuell personalliggare, behöver skaffa en elektronisk personalliggare och lära sig och personalen att hantera den. Utredningen bedömer att företagen bör få rimlig tid på sig att genomföra dessa åtgärder och att det kan göras till den 1 januari 2026. Innan skyldigheten börjar gälla för näringsidkarna måste det också finnas möjlighet att ansöka om undantag och få ansökan prövad av Skatteverket. Regelförändringarna bör därför träda i kraft den 1 juli 2025 och bestämmelserna om undantag bör tillämpas från den dagen. I övrigt bör bestämmelserna tillämpas från och med den 1 januari 2026.

19.2.2 Förslaget om elektronisk överföring

Utredningen föreslår i avsnitt 13.4.2 bl.a. att det ska ställas krav på att elektroniska personalliggare ska vara utformade på så sätt att uppgifter i dem kan överföras elektroniskt till Skatteverket. Utredningen föreslår också dels att uppgifter i en personalliggare ska överföras elektroniskt till Skatteverket om Skatteverket vid ett kontrollbesök begär det, dels att sådana uppgifter ska lämnas elektroniskt om Skatteverket begär in dem för kontroll av uppgiftsskyldighet. Vidare ska Skatteverket få föreskriva om i vilket format och på vilket sätt uppgifterna ska överföras.

Den föreslagna regleringen om att uppgifter i elektroniska personalliggare ska kunna överföras elektroniskt till Skatteverket i ett visst format och på ett visst sätt innebär att de företag som tillhandahåller sådana personalliggare kan behöva uppdatera sin programvara för att uppfylla kraven.

Skatteverket bedömer att förslagen kräver utveckling och förvaltning av datasystem och att den tid som behövs innan förslagen kan genomföras uppgår till cirka sex till tolv månader.

Innan företagen kan påbörja de uppdateringar som kan behövas måste Skatteverket utfärda föreskrifter om i vilket format och på vilket sätt överföringen ska göras. Regelförändringarna bör därför träda i kraft den 1 juli 2025 och bestämmelserna om att Skatteverket

får meddela föreskrifter för verkställigheten bör tillämpas från den dagen. I övriga delar, som medför skyldigheter för näringsidkarna, bör bestämmelserna tillämpas från och med den 1 januari 2026.

En särskild övergångsbestämmelse behövs för bestämmelserna om skyldighet att överföra respektive lämna uppgifter elektroniskt till Skatteverket. Uppgifter som avser tid innan den 1 januari 2026 kan inte omfattas av en sådan skyldighet eftersom de kan finnas i en manuell personalliggare eller i en elektronisk personalliggare som inte möjliggör detta. Bestämmelserna bör därför inte tillämpas på uppgifter som avser tid innan den 1 januari 2026.

19.2.3 Förslaget om uppgifter om inhyrda personers arbetsgivare

I avsnitt 16.1 föreslår utredningen att vissa nya uppgifter ska anges i personalliggaren. Det rör sig om fall där en person som arbetar i en verksamhet som omfattas av krav på personalliggare har en annan arbetsgivare än den näringsidkare som ansvarar för personalliggaren. I sådana fall ska uppgifter som identifierar arbetsgivaren dokumenteras i personalliggaren. Enligt Skatteverket kräver förslaget utveckling av datasystem och de förändringar som krävs innan förslaget kan träda i kraft beräknas ta sex till tolv månader.

Utredningen bedömer att bestämmelserna bör träda i kraft den 1 juli 2025. Det innebär att den som ännu inte har en elektronisk personalliggare får fullgöra denna skyldighet i den manuella personalliggaren. Några övergångsbestämmelser bedöms inte behövas.

19.2.4 Förslagen om kontrollbesök och kontrollavgifter

Utredningen föreslår i avsnitt 15.2 och 15.3 att det ska införas ett nytt ändamål för kontrollbesök samt att Skatteverket för detta ändamål ska få vidta vissa åtgärder.

Förslaget innebär att Skatteverket bl.a. behöver utveckla nya rutiner och utbilda personal. Det innebär dock inte att Skatteverket åläggs några skyldigheter. Bestämmelserna bör därför kunna träda i kraft även om Skatteverket inte hunnit vidta alla åtgärder som krävs för att bestämmelserna ska kunna tillämpas.

Skatteverket bedömer att bestämmelserna bör kunna tillämpas omedelbart.

Utredningen föreslår i avsnitt 17.3.4 att kontrollavgifterna ska höjas och att avgifternas storlek inte ska uppgå till bestämda belopp utan att de årligen ska bestämmas till en viss procent av gällande prisbasbelopp. Skatteverket bedömer att ett visst utvecklingsarbete är nödvändigt innan förslaget kan träda i kraft. De nödvändiga förändringarna beräknas ta minst 15 veckor.

Utredningen bedömer mot ovanstående bakgrund att de aktuella regelförändringarna bör träda i kraft den 1 juli 2025.

Den föreslagna regleringen om kontrollavgifternas storlek ska tillämpas första gången i fråga om kontrollavgifter som är hänförliga till kontroller som har inletts efter den 30 juni 2025.

20 Författningskommentar

20.1 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

39 kap.

11 §

Den som bedriver restaurangverksamhet, fordonsserviceverksamhet, livsmedels- och tobaksgrossistverksamhet, kropps- och skönhetsvårdsverksamhet eller tvätteriverksamhet ska föra en *elektronisk* personalliggare.

Skyldigheten att föra personalliggare gäller dock inte för

1. enskild näringsverksamhet där bara näringsidkaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma, eller
2. fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag där bara företagsledaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma.

I personalliggaren ska nödvändiga identifikationsuppgifter för näringsidkaren dokumenteras. I personalliggaren ska även nödvändiga identifikationsuppgifter löpande dokumenteras för de personer som är verksamma i en sådan verksamhet eller i en annan verksamhet som näringsidkaren bedriver i samma verksamhetslokal.

Om en verksam person har en annan arbetsgivare än näringsidkaren, ska även uppgifter som identifierar arbetsgivaren dokumenteras i personalliggaren. Med arbetsgivare avses den som har ansvar för att betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag på den verksamma personens ersättning för arbetet.

Om en personalliggare ska föras, ska även nödvändiga identifikationsuppgifter för de personer som avses i andra stycket löpande dokumenteras i personalliggaren.

Skatteverket får i enskilda fall besluta om undantag från skyldigheten att föra elektronisk personalliggare om en sådan skyldighet är oskälig. En manuell personalliggare ska då föras.

Ett beslut om undantag får förenas med villkor.

I paragrafen regleras vilka verksamheter som omfattas av kravet på att föra personalliggare samt vilka uppgifter som ska dokumenteras i personalliggaren.

I *första stycket* regleras vilka verksamheter som omfattas av kravet på att föra personalliggare. Ändringen innebär att det ställs krav på att personalliggaren ska vara elektronisk, dvs. samma krav som redan gäller för byggverksamhet.

Fjärde stycket, som är nytt, innebär en utökning av de uppgifter som ska dokumenteras i en personalliggare. Bestämmelsen avser den situationen att en verksam person, för det aktuella arbetet, får ersättning utbetalt från någon annan än den näringsidkare som omfattas av kravet på att föra personalliggare. Det rör sig alltså om fall där en verksam person har en annan arbetsgivare än näringsidkaren, t.ex. ett bemanningsföretag. De uppgifter som också ska dokumenteras är uppgifter som identifierar den arbetsgivaren. Med arbetsgivare avses i detta sammanhang den som har ansvar för att betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag på den verksamma personens ersättning för det aktuella arbetet. För verksamma personer som saknar arbetsgivare, t.ex. praktikanter och liknande, ska givetvis inte några uppgifter om arbetsgivare lämnas.

Med uppgifter som identifierar arbetsgivaren avses enligt 9 kap. 5 § första stycket 4 skatteförfarandeförordningen (2011:1261) uppgifter om näringsidkarens namn och personnummer, samordningsnummer, organisationsnummer eller motsvarande utländska nummer.

Även *sjätte stycket* är nytt och innebär en möjlighet för Skatteverket att i enskilda fall besluta om undantag från skyldigheten att föra elektronisk personalliggare om en sådan skyldighet är oskälig. Det skulle t.ex. kunna röra sig om fall där arbetsplatsen finns på en avskild plats där det saknas tillgång till el. Om Skatteverket har beslutat om undantag ska i stället en manuell personalliggare föras.

I *sjunde stycket*, som är nytt, framgår att ett beslut om undantag får förenas med villkor. Det kan t.ex. röra sig om att undantag endast medges för en viss period eller när verksamhet bedrivs på en viss plats.

Femte stycket motsvarar hittillsvarande fjärde stycket.

Övervägandena finns i avsnitt 13.5, 13.6 och 16.1.

11 a §

Den som bedriver byggverksamhet på en byggarbetsplats där byggherren har tillhandahållit utrustning enligt 11 b § ska föra en elektronisk personalliggare och i denna dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för

näringsidkaren och löpande dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för de personer som är verksamma i näringsverksamheten.

Om en verksam person har en annan arbetsgivare än näringsidkaren, ska även uppgifter som identifierar arbetsgivaren dokumenteras i personalliggaren. Med arbetsgivare avses den som har ansvar för att betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag på den verksamma personens ersättning för arbetet.

Personer som under kortare tid bara lastar eller lossar material, varor eller hjälpmedel ska inte dokumenteras i personalliggaren.

Paragrafen reglerar vilka skyldigheter den som bedriver byggverksamhet har att dokumentera närvaro.

Andra stycket, som är nytt, innebär en utökning av vilka uppgifter som ska dokumenteras. Bestämmelsen avser den situationen att en verksam person, för det aktuella arbetet, får ersättning utbetalt från någon annan än den näringsidkare som bedriver byggverksamheten. Det rör sig alltså om fall där en verksam person har en annan arbetsgivare än den näringsidkare som bedriver byggverksamheten, t.ex. ett bemanningsföretag. De uppgifter som också ska dokumenteras är uppgifter som identifierar den arbetsgivaren. Med arbetsgivare avses i detta sammanhang den som har ansvar för att betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag på den verksamma personens ersättning för det aktuella arbetet. För verksamma personer som saknar arbetsgivare, t.ex. praktikanter och liknande, ska givetvis inte några uppgifter om arbetsgivare lämnas.

Med uppgifter som identifierar arbetsgivaren avses enligt 9 kap. 5 § första stycket 4 skatteförfarandeförordningen (2011:1261) uppgifter om näringsidkarens namn och personnummer, samordningsnummer, organisationsnummer eller motsvarande utländska nummer.

Tredje stycket motsvarar hittillsvarande andra stycket.

Övervägandena finns i avsnitt 16.1.

11 c §

Det som sägs i detta kapitel om byggherre ska i stället gälla en näringsidkare som har fått i uppdrag att självständigt ansvara för arbetets utförande, om byggherren och näringsidkaren skriftligen har avtalat att byggherrens samtliga skyldigheter enligt 11 b och 12 §§ och 12 a § första stycket samt 7 kap. 2 a och 4 §§ ska fullgöras av näringsidkaren vid utförandet av uppdraget.

I paragrafen regleras under vilka förutsättningar som en byggherre kan överlåta sina skyldigheter till en självständig näringsidkare såsom en generalentreprenör som utför entreprenad på totalentreprenad eller utförandeentreprenad. Ändringen innebär att byggherren även får överlåta sin skyldighet enligt 12 a § första stycket, dvs. att se till att en elektronisk personalliggare är utformad på ett sådant sätt att uppgifter kan överföras elektroniskt till Skatteverket. Om byggherren genom avtal överlåtit sitt ansvar att fullgöra skyldigheten får Skatteverket vid konstaterade brister i stället förelägga den näringsidkare som övertagit byggherrens ansvar.

Angående Skatteverkets rätt att förelägga byggherren att fullgöra sina skyldigheter enligt 12 a §, se författningskommentaren till 17 §.

Övervägandena finns i avsnitt 13.4.2.

Överföring av uppgifter i personalliggaren

12 a §

En elektronisk personalliggare ska vara utformad på så sätt att uppgifter i den kan överföras elektroniskt till Skatteverket.

Uppgifter i personalliggaren ska överföras elektroniskt till Skatteverket om Skatteverket vid ett kontrollbesök begär det.

Om Skatteverket begär in uppgifter i personalliggaren för kontroll av uppgiftsskyldighet ska uppgifterna lämnas elektroniskt.

Paragrafen, som är ny, reglerar elektronisk överföring av uppgifter i elektroniska personalliggare.

Första stycket innebär ett krav på att uppgifter i elektroniska personalliggare ska kunna överföras elektroniskt till Skatteverket. Kravet gäller för alla verksamheter som för en elektronisk personalliggare. Om det vid ett kontrollbesök framkommer att kravet inte är uppfyllt ska en kontrollavgift tas ut, se 50 kap. 3 § tredje stycket. Angående Skatteverkets rätt att meddela föreskrifter om hur uppgifterna ska överföras till Skatteverket, se författningskommentaren till 9 kap. 6 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261), förkortad SFF.

Enligt *andra stycket* kan Skatteverket vid ett kontrollbesök begära att uppgifter i en elektronisk personalliggare överförs elektroniskt till Skatteverket. De uppgifter som ska överföras är de uppgifter som Skatteverket har behov av för den aktuella kontrollen. Om närings-

idkaren inte överför uppgifterna finns grund för att ta ut kontrollavgift, se 50 kap. 3 § tredje stycket.

I *tredje stycket* regleras krav på elektronisk överföring när Skatteverket begär in uppgifter i elektroniska personalliggare för kontroll av uppgiftsskyldighet. Angående Skatteverkets rätt att meddela föreskrifter om verkställighet av bestämmelsen, se författningskommentaren till 10 kap. 6 § SFF.

Övervägandena finns i avsnitt 13.4.2.

17 §

Skatteverket får förelägga

1. den som ska använda kassaregister att fullgöra sina skyldigheter enligt 4, 7 och 8 §§,

2. den som bedriver sådan verksamhet som avses i 11 § att fullgöra sina skyldigheter enligt 11 och 12 §§ *och 12 a § första stycket*,

3. byggherren och den som bedriver byggverksamhet att fullgöra sina skyldigheter enligt 11 a, 11 b, och 12 §§, *samt*

4. *byggherren att fullgöra sin skyldighet enligt 12 a § första stycket.*

I paragrafen regleras bl.a. när Skatteverket får förelägga den som bedriver en verksamhet som omfattas av krav på personalliggare och, när det gäller byggverksamhet, en byggherre att fullgöra sina skyldigheter.

Ändringarna i *andra punkten* innebär att Skatteverket får förelägga en näringsidkare som för en elektronisk personalliggare enligt 11 § (dvs. andra verksamheter än byggverksamhet) att se till att den är utformad på ett sådant sätt att uppgifterna i den kan överföras elektroniskt till Skatteverket.

Fjärde punkten, som är ny, innebär att Skatteverket, när det gäller byggverksamhet, på samma sätt får förelägga en byggherre att se till att kravet är uppfyllt.

Övervägandena finns i avsnitt 13.4.2.

42 kap.

8 §

Skatteverket får besluta om kontrollbesök för att

1. kontrollera att den som är eller kan antas vara skyldig att föra personalliggare eller tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras fullgör sina eventuella skyldigheter, och

2. utreda om det finns behov av kontroll av uppgiftsskyldighet enligt 15, 26 eller 29–32 kap. för den som beslutet om kontrollbesök gäller eller för den som utför eller kan antas utföra arbete i verksamhetslokalen eller på byggarbetsplatsen. Ett kontrollbesök får inte beslutas eller genomföras enbart för det ändamål som anges i första stycket 2, utom när kontrollbesöket gäller en näringsidkare som bedriver byggverksamhet på en byggarbetsplats där en skyldighet att tillhandahålla utrustning för att föra en elektronisk personalliggare enligt 39 kap. 11 b § inte har fullgjorts.

Kontrollbesök får bara genomföras i verksamhetslokaler eller på byggarbetsplatser. Kontrollbesök på en byggarbetsplats får dock inte genomföras i en lägenhet som är avsedd att helt eller till en inte oväsentlig del användas som bostad.

I paragrafen regleras i vilka syften Skatteverket får besluta om kontrollbesök avseende personalliggare. Förutom en materiell ändring ändras paragrafen redaktionellt på så sätt att det i första stycket införs en punktlista och nuvarande andra stycket förs över till ett nytt tredje stycke.

Första stycket 1 motsvarar hittillsvarande reglering i bestämmelsen. Någon ändring i sak är inte avsedd.

Första stycket 2, som är ny, innebär att Skatteverket får besluta om kontrollbesök för ett nytt ändamål. Skatteverket ska få besluta om kontrollbesök för att utreda om det finns behov av kontroll av uppgiftsskyldighet enligt 15, 26 eller 29–32 kap. för den som beslutet om kontrollbesök gäller eller för den som utför eller kan antas utföra arbete i verksamhetslokalen eller på byggarbetsplatsen.

Med *kontroll av uppgiftsskyldighet* avses såväl kontroll av om uppgiftsskyldighet över huvud taget förelegat som kontroll av att sådan skyldighet har fullgjorts riktigt och fullständigt. Att syftet ska vara att utreda om det finns *behov av kontroll* av uppgiftsskyldighet innebär att Skatteverket inte får vidta några åtgärder som direkt syftar till att kontrollera om en uppgiftsskyldighet har förelegat eller fullgjorts. Om det vid kontrollbesöket kommer fram omständigheter som gör att det finns ett behov av en kontroll av en uppgiftsskyldighet, krävs att Skatteverket fattar beslut om begränsad revision vid

besöket alternativt genomför en fortsatt granskning genom en skrivbordskontroll eller revision.

De uppgiftsskyldigheter som förslaget omfattar är de som regleras i 15, 26 och 29–32 kap. I 15 kap. regleras bl.a. skyldigheten att lämna kontrolluppgift om utgiven ersättning och förmån som utgör intäkt i inkomstslaget tjänst. I 26 kap. regleras bl.a. vem som ska lämna en skattedeklaration och vad de olika skattedeklarationerna ska innehålla. I 29–32 kap. finns bestämmelser om inkomstdeklarationen.

Enligt *andra stycket*, som är nytt, får ett kontrollbesök som huvudregel inte beslutas eller genomföras enbart med stöd av första stycket 2. Ett undantag är dock om kontrollbesöket gäller en näringsidkare som bedriver byggverksamhet på en byggarbetsplats där en skyldighet att tillhandahålla utrustning för att föra en elektronisk personalliggare inte har fullgjorts. I ett sådant fall saknar Skatteverket möjlighet att enligt första stycket 1 besluta om kontrollbesök, eftersom näringsidkaren inte omfattas av någon dokumentationsskyldighet. Undantaget gör det möjligt för Skatteverket att besluta om kontrollbesök för en sådan näringsidkare för att utreda behovet av en kontroll av uppgiftsskyldighet.

Tredje stycket motsvarar hittillsvarande andra stycket.

Övervägandena finns i avsnitt 15.2.

8 a §

Skatteverket får vid kontrollbesök

1. begära att en person som utför eller kan antas utföra arbetsuppgifter i verksamheten styrker sin identitet,

2. ställa frågor till den som beslutet om kontrollbesök gäller eller till en person som utför eller kan antas utföra arbetsuppgifter i verksamheten om

– uppgifter eller avsaknad av uppgifter avseende personer i personalliggaren,

– anställnings- och uppdragsförhållanden,

– övriga arbetsförhållanden, och

3. granska personalliggare.

De uppgifter som kommer fram vid kontrollbesöket får stämmas av mot varandra och mot andra uppgifter som Skatteverket har tillgång till.

I paragrafen regleras vad Skatteverket får göra vid ett kontrollbesök som avser kontroll av personalliggare. Ändringen innebär att Skatteverket kan vidta fler åtgärder vid ett sådant kontrollbesök än tidigare. Paragrafen har också fått en ny utformning på så sätt att det i första stycket har införts en punktlista.

Första stycket punkt 1 motsvarar hittillsvarande reglering, någon ändring i sak är inte avsedd i denna del.

I andra och tredje punkterna i första stycket regleras de nya åtgärderna. Enligt *andra punkten* kan Skatteverket ställa frågor till den som beslutet om kontrollbesök gäller eller till en person som utför eller kan antas utföra arbetsuppgifter i verksamheten om uppgifter eller avsaknad av uppgifter avseende personer i personalliggaren, om anställnings- och uppdragsförhållanden och om övriga arbetsförhållanden. Med *den som beslutet om kontrollbesöket gäller* avses den näringsidkare som har ansvar för att personalliggaren förs. Om inte någon formell företrädare för näringsidkaren finns på plats i verksamhetslokalen eller på byggarbetsplatsen kan frågor ställas till den som leder arbetet på plats, t.ex. en arbetsledare eller platschef.

De frågor som ställs måste rymmas inom de ändamål för vilka ett kontrollbesök får beslutas enligt 42 kap. 8 §. Det kan därför endast bli aktuellt för Skatteverket att, utan ett beslut om begränsad revision, ställa frågor till näringsidkaren eller till personalen i en relativt begränsad omfattning. Frågor som får ställas kan t.ex. avse registrerade uppgifter i personalliggaren eller avsaknad av sådana uppgifter. Vidare kan det röra sig om frågor om antalet anställda, inhyrda personer eller praktikanter, hur löner betalas ut eller annat som är kopplat till personalens anställningsförhållanden och som kan påverka företagets uppgiftsskyldighet. Även frågor som möjliggör för Skatteverket att genomföra en beräkning av arbetskraftsbehovet får ställas, t.ex. frågor om bemanningsbehovet i allmänhet, öppettider och vilka tjänster som erbjuds.

I *tredje punkten* stadgas att Skatteverket får granska personalliggare. Bestämmelsen innebär att Skatteverket får granska uppgifter i personalliggare som avser förfluten tid inte enbart för att kontrollera bevarandekravet utan även i syfte att utreda behovet av kontroll av vissa uppgiftsskyldigheter enligt skatteförfarandelagen, dvs. för ändamålet i 42 kap. 8 § första stycket 2.

Uppgifterna kan användas för att stämmas av mot andra uppgifter som kommer fram vid kontrollbesöket eller mot andra uppgifter som Skatteverket har tillgång till. Detta framgår av paragrafens *andra stycke*, som också är nytt. Bestämmelsen innebär att historiska uppgifter i personalliggaren kan jämföras med t.ex. uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationer för att se om det finns indikationer på oredovisat arbete. För en närmare bedömning av om uppgiftsskyldig-

heten har fullgjorts kommer Skatteverket dock att behöva använda sig av någon av de generella kontrollformerna.

Uppräkningen av åtgärder som Skatteverket kan vidta är uttömmande.

Övervägandena finns i avsnitt 15.3.1–15.3.3.

50 kap.

3 §

Kontrollavgift ska tas ut om Skatteverket vid kontrollbesök finner att den som är skyldig att dokumentera identifikationsuppgifter i en personalliggare eller tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras

1. inte fullgör sin skyldighet,
2. inte håller personalliggaren tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen eller på byggarbetsplatsen,
3. inte har lämnat uppgift enligt 7 kap. 2 a § om när byggverksamheten ska påbörjas och var den ska bedrivas, *eller*
4. *inte uppfyller kraven i 39 kap. 12 a § första och andra styckena.*

I paragrafen regleras när kontrollavgift ska tas ut. I *fjärde punkten*, som är ny, anges att kontrollavgift ska tas ut om den som är skyldig att föra personalliggare inte uppfyller kraven i 39 kap. 12 a § första och andra styckena, dvs. att en elektronisk personalliggare ska vara utformad på så sätt att uppgifter i den kan överföras elektroniskt till Skatteverket samt att uppgifterna ska överföras elektroniskt till Skatteverket om Skatteverket vid ett kontrollbesök begär det. Kontrollavgiften uppgår till 25 procent av prisbasbeloppet, se 50 kap. 4 § första punkten.

Övervägandena finns i avsnitt 13.4.2.

4 §

Kontrollavgiften enligt 3 § 1, 2 och 4 är

1. *25 procent av prisbasbeloppet* för varje kontrolltillfälle, och
2. *5 procent av prisbasbeloppet* för varje person som vid kontrollen är verksam och inte är dokumenterad i en tillgänglig personalliggare.

Om Skatteverket tidigare har tagit ut en kontrollavgift enligt 3 § 1, 2 eller 4 och en ny kontrollavgift ska tas ut för en överträdelse som har inträffat inom ett år från den dag då beslutet om kontrollavgift meddelades, ska avgiften enligt första stycket 1 i stället vara *50 procent av prisbasbeloppet*.

Kontrollavgiften enligt 3 § 3 är 50 procent av prisbasbeloppet.
Kontrollavgiften fastställs med tillämpning av det prisbasbelopp som gäller för det år som överträdelsen inträffade och avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

Paragrafen innehåller bestämmelser om kontrollavgifternas storlek. Ändringen innebär att kontrollavgiftens storlek bestäms utifrån prisbasbeloppet, vilket fastställs årligen av regeringen.

Av första stycket punkterna 1 och 2 framgår att kontrollavgiften ska vara 25 procent av prisbasbeloppet för varje kontrolltillfälle och 5 procent av prisbasbeloppet för varje person som vid kontrollen är verksam och inte är dokumenterad i en tillgänglig personalligare.

I andra och tredje styckena anges att kontrollavgiften uppgår till 50 procent av prisbasbeloppet för upprepade överträdelser inom ett år samt när byggherren inte lämnat uppgift enligt 7 kap. 2 a § om när byggverksamhet ska påbörjas och var den ska bedrivas.

Av fjärde stycket följer att kontrollavgiften ska fastställas med tillämpning av det prisbasbelopp som gäller för det år som överträdelsen inträffade. Det är alltså tiden för kontrolltillfället, och inte tiden för beslutet om kontrollavgift, som är avgörande för vilket prisbasbelopp som ska tillämpas. Beloppet ska avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

Övervägandena finns i avsnitt 17.3.4.

20.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete

9 §

En begäran om utbetalning ska innehålla *följande uppgifter*:

1. namn, adress och, om sådant nummer finns, organisationsnummer, personnummer, samordningsnummer eller motsvarande registreringsnummer för utföraren,

2. personnummer eller samordningsnummer i de fall sådant nummer finns för köparen,

3. debiterad ersättning för hushållsarbete, debiterad ersättning för material och debiterad ersättning för annat än hushållsarbete och material, betalt belopp för hushållsarbete och den dag som betalningen för hushållsarbetet kommit utföraren tillhanda,

4. vad hushållsarbetet avsett och antalet arbetade timmar, utom i fråga om sådant arbete som avses i 67 kap. 13 § 12 och 13 inkomstskattelagen (1999:1229),

5. det belopp som utföraren begär som utbetalning från Skatteverket, och

6. om underentreprenörer eller bemanningsföretag har eller inte har anlitats för hushållsarbetet.

Uppgifterna i en begäran om utbetalning ska lämnas på heder och samvete.

I paragrafens första stycke finns bestämmelser om de uppgifter som en begäran om utbetalning ska innehålla.

Första stycket punkt 6, som är ny, innebär att en sådan begäran även ska innehålla uppgifter om huruvida underentreprenörer eller bemanningsföretag har eller inte har anlitats för hushållsarbetet. Uppgiftsskyldigheten innebär att två nya uppgifter ska lämnas i begäran, dels om underentreprenörer har eller inte har anlitats, dels om bemanningsföretag har eller inte har anlitats.

En underentreprenör har anlitats om ett annat företag helt eller delvis har utfört det arbete som en begäran avser. Ett bemanningsföretag har anlitats om en eller flera personer som har hyrts in från ett annat företag helt eller delvis har utfört det arbete som en begäran avser.

Uppgifter om vilket eller vilka företag som i förekommande fall har anlitats, eller i vilken omfattning, ska inte anges.

I andra stycket, som är nytt, framgår att uppgifterna i en begäran om utbetalning ska lämnas på heder och samvete. Detta får till följd att brottsbalkens bestämmelser i 15 kap. 10 § om osann eller vårdslös försäkran blir tillämpliga om oriktiga uppgifter lämnas.

Övervägandena finns i avsnitt 7.3.3 och 7.4.

20 a §

Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är en annan juridisk person än ett dödsbo, att lämna uppgift om en rättshandling med någon annan.

Föreläggandet ska avse förhållanden som har betydelse för Skatteverkets kontroll av en utbetalning som har gjorts enligt denna lag.

Om det finns särskilda skäl får föreläggandet avse förhållanden som har betydelse för Skatteverkets kontroll av en begäran om utbetalning innan en utbetalning har gjorts.

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om tredjemansförelägganden.

Av *första stycket* framgår att Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är en annan juridisk person än ett dödsbo att lämna uppgift om en rättshandling med någon annan. Den som föreläggs ska lämna uppgifter om en ingången rättshandling. Det ska gälla sådana uppgifter som mottagaren av förelägget faktiskt har tillgång till och som rör rättshandlingen. Ett föreläggande får alltså inte vara hur vitt som helst, utan ska vara utformat så att det är möjligt för den som föreläggs att följa det. Begreppet ”rättshandling” omfattar förklaringar och handlingar som har rättslig betydelse, alltså inte endast skriftliga dokument. Befogenheten för Skatteverket att förelägga någon att lämna uppgift innefattar även en befogenhet att låta förelägget i stället avse att visa upp en handling eller att lämna över en kopia av en handling.

Av *andra stycket* framgår att förelägget ska avse förhållanden som har betydelse för Skatteverkets kontroll av en utbetalning som har gjorts enligt lagen. Som huvudregel får alltså ett föreläggande utfärdas först efter att en utbetalning har gjorts, dvs. vid en efterkontroll.

Om det finns särskilda skäl får dock, enligt *tredje stycket*, ett föreläggande avse förhållanden som har betydelse för Skatteverkets kontroll av en begäran om utbetalning innan en utbetalning har gjorts. Kravet på särskilda skäl innebär att det i det enskilda fallet ska finnas anledning att misstänka att uppgifter i en begäran om utbetalning är oriktiga. Av bestämmelserna följer att det i ett fall där Skatteverket visserligen har fattat beslut om en utbetalning till en utförare, men ännu inte genomfört utbetalningen, krävs särskilda skäl för att ett föreläggande ska kunna utfärdas.

Övervägandena finns i avsnitt 8.2.3.

20 b §

Ett föreläggande får inte avse en uppgift i en sådan handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken.

Förelägget får inte heller avse en uppgift som har ett betydande skyddsintresse om det finns särskilda omständigheter som gör att uppgiften inte bör komma till någon annans kännedom och uppgiftens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.

I paragrafen, som är ny, framgår vilka handlingar som inte får omfattas av ett föreläggande enligt 20 a §. Ett föreläggande får inte avse en uppgift i en sådan handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken. Föreläggandet får inte heller avse en uppgift som har ett betydande skyddsintresse om det finns särskilda omständigheter som gör att uppgiften inte bör komma till någon annans kännedom och uppgiftens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen. Bestämmelsen motsvarar vad som gäller för förelägganden inom beskattningsområdet, se 47 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Övervägandena finns i avsnitt 8.2.4.

20 c §

Ett föreläggande får förenas med vite.

Föreläggandet får dock inte förenas med vite om

1. det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd, och

2. föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen.

Om den som ska föreläggas är en juridisk person, gäller andra stycket även ställföreträdare för den juridiska personen.

Paragrafen är ny och innehåller bestämmelser om när ett föreläggande får förenas med vite.

Av paragrafens *första stycke* följer att ett föreläggande som huvudregel får förenas med vite.

Ett föreläggande får enligt *andra stycket* inte förenas med vite om det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd, och föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen.

I *tredje stycket* stadgas att om den som ska föreläggas är en juridisk person, gäller det som sägs i andra stycket även ställföreträdare för den juridiska personen.

Övervägandena finns i avsnitt 8.2.5.

20 d §

Ett beslut om föreläggande som har förenats med vite gäller omedelbart.

Av paragrafen, som är ny, följer att ett beslut om föreläggande som har förenats med vite gäller omedelbart. Det krävs alltså inte att beslutet har fått laga kraft för att det ska bli gällande.

Övervägandena finns i avsnitt 8.2.5.

24 §

Skatteverkets beslut enligt denna lag får överklagas till allmän förvaltningsdomstol.

Skatteverkets beslut som avser föreläggande utan vite får dock inte överklagas. Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Av andra stycket i paragrafen, som är nytt, följer att Skatteverkets beslut som avser föreläggande utan vite inte får överklagas. Detta motsvarar vad som gäller för beslut om föreläggande utan vite inom skatteförfarandet, se 67 kap. 5 § första stycket 2 skatteförfarandelagen (2011:1244).

Tredje stycket motsvarar hittillsvarande andra stycket.

Övervägandena finns i avsnitt 8.2.5.

20.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (2020:1066) om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik

9 §

En begäran om utbetalning ska innehålla *följande uppgifter*:

1. namn, adress och, om sådant nummer finns, organisationsnummer, personnummer, samordningsnummer eller motsvarande registreringsnummer för utföraren,

2. personnummer eller samordningsnummer i de fall sådant nummer finns för köparen,

3. småhusets eller ägarlägenhetens beteckning eller beteckningen på lägenheten som upplåtits med bostadsrätt, samt vad gäller lägenheten som upplåtits med bostadsrätt även föreningens eller bolagets organisationsnummer eller motsvarande,

4. debiterad ersättning för installation av grön teknik, debiterad ersättning för annat än installation av grön teknik, betalt belopp för installation

av grön teknik och den dag som betalningen för installationen kommit utföraren tillhanda,

5. vad installationen av grön teknik avsett och antalet arbetade timmar,

6. det belopp som utföraren begär som utbetalning från Skatteverket, och

7. om underentreprenörer eller bemanningsföretag har eller inte har anlitats för installationen av grön teknik.

Uppgifterna i en begäran om utbetalning ska lämnas på heder och samvete.

I paragrafens första stycke finns bestämmelser om de uppgifter som en begäran om utbetalning ska innehålla.

Första stycket punkt 7, som är ny, innebär att en sådan begäran även ska innehålla uppgifter om huruvida underentreprenörer eller bemanningsföretag har eller inte har anlitats för installationen av grön teknik. Uppgiftsskyldigheten innebär att två nya uppgifter ska lämnas i begäran, dels om underentreprenörer har eller inte har anlitats, dels om bemanningsföretag har eller inte har anlitats.

En underentreprenör har anlitats om ett annat företag helt eller delvis har utfört det arbete som en begäran avser. Ett bemanningsföretag har anlitats om en eller flera personer som har hyrts in från ett annat företag helt eller delvis har utfört det arbete som en begäran avser.

Uppgifter om vilket eller vilka företag som i förekommande fall har anlitats, eller i vilken omfattning, ska inte anges.

I andra stycket, som är nytt, framgår att uppgifterna i en begäran om utbetalning ska lämnas på heder och samvete. Detta får till följd att brottsbalkens bestämmelser i 15 kap. 10 § om osann eller vårdslös försäkran blir tillämpliga om oriktiga uppgifter lämnas.

Övervägandena finns i avsnitt 7.3.3 och 7.4.

19 a §

Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är en annan juridisk person än ett dödsbo, att lämna uppgift om en rättshandling med någon annan.

Föreläggandet ska avse förhållanden som har betydelse för Skatteverkets kontroll av en utbetalning som har gjorts enligt denna lag.

Om det finns särskilda skäl får föreläggandet avse förhållanden som har betydelse för Skatteverkets kontroll av en begäran om utbetalning innan en utbetalning har gjorts.

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om tredjemansförelägganden.

Av *första stycket* framgår att Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är en annan juridisk person än ett dödsbo att lämna uppgift om en rättshandling med någon annan. Den som föreläggs ska lämna uppgifter om en ingången rättshandling. Det ska gälla sådana uppgifter som mottagaren av föreläggandet faktiskt har tillgång till och som rör rättshandlingen. Ett föreläggande får alltså inte vara hur vitt som helst, utan ska vara utformat så att det är möjligt för den som föreläggs att följa det. Begreppet ”rättshandling” omfattar förklaringar och handlingar som har rättslig betydelse, alltså inte endast skriftliga dokument. Befogenheten för Skatteverket att förelägga någon att lämna uppgift innefattar även en befogenhet att låta föreläggandet i stället avse att visa upp en handling eller att lämna över en kopia av en handling.

Av *andra stycket* framgår att föreläggandet ska avse förhållanden som har betydelse för Skatteverkets kontroll av en utbetalning som har gjorts enligt lagen. Som huvudregel får alltså ett föreläggande utfärdas först efter att en utbetalning har gjorts, dvs. vid en efterkontroll.

Om det finns särskilda skäl får dock, enligt *tredje stycket*, ett föreläggande avse förhållanden som har betydelse för Skatteverkets kontroll av en begäran om utbetalning innan en utbetalning har gjorts. Kravet på särskilda skäl innebär att det i det enskilda fallet ska finnas anledning att misstänka att uppgifter i en begäran om utbetalning är oriktiga. Av bestämmelserna följer att det i ett fall där Skatteverket har fattat beslut om en utbetalning till en utförare, men ännu inte genomfört utbetalningen, krävs särskilda skäl för att ett föreläggande ska kunna utfärdas.

Övervägandena finns i avsnitt 8.2.3.

19 b §

Ett föreläggande får inte avse en uppgift i en sådan handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken.

Föreläggandet får inte heller avse en uppgift som har ett betydande skyddsintresse om det finns särskilda omständigheter som gör att uppgiften inte bör komma till någon annans kännedom och uppgiftens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.

I paragrafen, som är ny, framgår vilka handlingar som inte får omfattas av ett föreläggande enligt 19 a §. Ett föreläggande får inte avse en uppgift i en sådan handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken. Föreläggandet får inte heller avse en uppgift som har ett betydande skyddsintresse om det finns särskilda omständigheter som gör att uppgiften inte bör komma till någon annans kännedom och uppgiftens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen. Bestämmelsen motsvarar vad som gäller för förelägganden inom beskattningsområdet, se 47 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Övervägandena finns i avsnitt 8.2.4.

19 c §

Ett föreläggande får förenas med vite.

Föreläggandet får dock inte förenas med vite om

- 1. det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd, och*
- 2. föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen.*

Om den som ska föreläggas är en juridisk person, gäller andra stycket även ställföreträdare för den juridiska personen.

Paragrafen är ny och innehåller bestämmelser om när ett föreläggande får förenas med vite.

Av paragrafens *första stycke* följer att ett föreläggande som huvudregel får förenas med vite.

Ett föreläggande får enligt *andra stycket* inte förenas med vite om det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd, och föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen.

I *tredje stycket* stadgas att om den som ska föreläggas är en juridisk person, gäller det som sägs i andra stycket även ställföreträdare för den juridiska personen.

Övervägandena finns i avsnitt 8.2.5.

19 d §

Ett beslut om föreläggande som har förenats med vite gäller omedelbart.

Av paragrafen, som är ny, följer att ett beslut om föreläggande som har förenats med vite gäller omedelbart. Det krävs alltså inte att beslutet har fått laga kraft för att det ska bli gällande.

Övervägandena finns i avsnitt 8.2.5.

25 §

Skatteverkets beslut enligt denna lag får överklagas till allmän förvaltningsdomstol.

Skatteverkets beslut som avser föreläggande utan vite får dock inte överklagas. Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Av *andra stycket* i paragrafen, som är nytt, följer att Skatteverkets beslut som avser föreläggande utan vite inte får överklagas. Detta motsvarar vad som gäller för beslut om föreläggande utan vite inom skatteförfarandet, se 67 kap. 5 § första stycket 2 skatteförfarandelagen (2011:1244).

Tredje stycket motsvarar hittillsvarande andra stycket.

Övervägandena finns i avsnitt 8.2.5.

20.4 Förslaget till förordning om ändring i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

8 o §

På begäran av Polismyndigheten ska uppgifter lämnas ut från beskattningsdatabasen i den utsträckning som behövs för att förebygga, förhindra eller upptäcka brottslig verksamhet eller utreda eller lagföra brott enligt yrkestrafiklagen (2012:210).

Skatteverket ska lämna ut uppgifter från beskattningsdatabasen till Polismyndigheten i den utsträckning uppgifterna kan antas behövas för att förebygga, förhindra eller upptäcka brottslig verksamhet eller utreda eller lagföra brott enligt yrkestrafiklagen.

De uppgifter som ska lämnas till Polismyndigheten med stöd av första och andra styckena är

1. uppgifter som identifierar en utförare som enligt lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete har begärt utbetalning från Skatteverket för sådant hushållsarbete som avses i 67 kap. 13 § 7 eller 13 inkomstskattelagen (1999:1229), och

2. uppgifter om vid vilket eller vilka datum som utföraren har begärt utbetalning.

Med uppgifter som identifierar en utförare avses de uppgifter om utförare som ska lämnas i en begäran om utbetalning enligt 9 § 1 lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete.

I paragrafen, som är ny, regleras en uppgiftsskyldighet för Skatteverket till Polismyndigheten.

Av första stycket framgår att uppgifter ska lämnas ut från beskattningsdatabasen i den utsträckning som behövs för att förebygga, förhindra eller upptäcka brottslig verksamhet eller utreda eller lagföra brott enligt yrkestrafiklagen (2012:21). Bestämmelsen avser de fall där uppgifter lämnas på begäran av Polismyndigheten.

Enligt andra stycket ska Skatteverket lämna ut uppgifter från beskattningsdatabasen till Polismyndigheten i den utsträckning uppgifterna kan antas behövas för att förebygga, förhindra eller upptäcka brottslig verksamhet eller utreda eller lagföra brott enligt yrkestrafiklagen. Bestämmelsen innebär att Skatteverket under de beskrivna förutsättningarna ska lämna ut uppgifter till Polismyndigheten även utan en begäran.

I tredje stycket anges vilka uppgifter det är som ska lämnas till Polismyndigheten med stöd av första och andra styckena. Det är uppgifter som identifierar en utförare som enligt lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete har begärt utbetalning från Skatteverket för sådant hushållsarbete som avses i 67 kap. 13 § 7 eller 13 inkomstskattelagen (1999:1229). Vidare ska uppgifter lämnas om vid vilket eller vilka datum som utföraren har begärt utbetalning.

Enligt fjärde stycket avses med uppgifter som identifierar en utförare de uppgifter om utförare som ska lämnas i en begäran om utbetalning enligt 9 § 1 lagen om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete, dvs. uppgifter om namn, adress och, om sådant nummer finns, organisationsnummer, personnummer, samordningsnummer eller motsvarande registreringsnummer för utföraren.

Övervägandena finns i avsnitt 8.1.2.

20.5 Förslaget till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261)

9 kap.

5 §

En personalliggare enligt 39 kap. 11 eller 11 a § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska innehålla följande uppgifter:

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,

3. tidpunkten då respektive persons arbetspass påbörjas och avslutas, samt

4. *namn och personnummer, samordningsnummer, organisationsnummer eller motsvarande utländska nummer för en sådan arbetsgivare som avses i 39 kap. 11 § fjärde stycket och 39 kap. 11 a § andra stycket skatteförfarandelagen.*

Uppgifterna i första stycket 2 och 3 ska avse varje verksamhetsdag och ska 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.

I paragrafen anges vilka uppgifter som ska dokumenteras i personalliggaren och hur lång till uppgifterna ska bevaras.

Första stycket punkt fyra är ny och är en följd av bestämmelserna i 39 kap. 11 § fjärde stycket och 39 kap. 11 a § andra stycket skatteförfarandelagen (2011:1244). Enligt dessa bestämmelser ska, om en verksam person har en annan arbetsgivare än näringsidkaren, uppgifter som identifierar arbetsgivaren dokumenteras i personalliggaren.

I första stycket punkt fyra specificeras vilka uppgifter som i de aktuella fallen ska finnas om arbetsgivaren, dvs. uppgifter om namn och personnummer, samordningsnummer, organisationsnummer eller motsvarande utländska nummer. Uppgifterna motsvarar de uppgifter som ska lämnas om näringsidkaren.

Övervägandena finns i avsnitt 16.1.

6 §

Skatteverket får meddela föreskrifter om

1. hur en personalliggare ska vara utformad,
2. hur den ska föras, och
3. i vilket format och på vilket sätt uppgifter i personalliggaren ska överföras till Skatteverket.

I paragrafen anges vad Skatteverket får meddela föreskrifter om avseende personalliggare. Förutom en materiell ändring ändras paragrafen redaktionellt på så sätt att det införs en punktlista.

Punkterna 1–2 motsvarar hittillsvarande reglering i bestämmelsen. I *tredje punkten*, som är ny, anges att Skatteverket får meddela föreskrifter om i vilket format och på vilket sätt uppgifter i personalliggaren ska överföras till Skatteverket. Skatteverket har rätt att besluta om föreskrifter som gäller för alla verksamheter som omfattas av krav på att föra personalliggare.

Övervägandena finns i avsnitt 13.4.2.

10 kap.

6 §

Skatteverket får meddela föreskrifter om verkställigheten av 39 kap. 12 a § tredje stycket skatteförfarandelagen (2011:1244).

I paragrafen, som är ny, anges att Skatteverket får meddela föreskrifter om verkställigheten av 39 kap. 12 a § tredje stycket skatteförfarandelagen (2011:1244). Detta innebär att Skatteverket, på samma sätt som när det gäller 39 kap. 12 a § andra stycket, får meddela föreskrifter om i vilket format och på vilket sätt uppgifter i elektroniska personalliggaren ska lämnas till Skatteverket.

Övervägandena finns i avsnitt 13.4.2.

Särskilt yttrande

Särskilt yttrande av experten Pia Blank Thörnroos, Skatteverket

Jag anser att Skatteverket ska ges möjlighet att hämta in personalliggarinformation för urvalsärenden eftersom en sådan möjlighet är en nödvändig förutsättning för att effektivisera Skatteverkets arbete med att upptäcka och bekämpa svartarbete.

Av kommittédirektivet En översyn av vissa skatteförfaranderegler för att motverka fusk och arbetslivskriminalitet (dir. 2022:68) framgår bland annat att utredaren ska ta ställning till om ändringar bör göras i regelverket för personalliggare för att effektivisera myndighetssamverkan mot fusk, regelöverträdelser och arbetslivskriminalitet. Vidare framgår att utvidgningar och ökade kontroller i dessa regelverk kräver noggranna överväganden där myndigheternas behov av att behandla personuppgifter vägs mot den enskildes rätt till skydd för sin personliga integritet.

Utredningens förslag att införa krav på elektroniska personalliggare i alla branscher som omfattas av kravet på personalliggare är bra och innebär en välbehövlig modernisering av regelverket. Kravet på elektroniska personalliggare är en förutsättning för effektiva kontroller på plats av dokumentationsskyldigheten. Däremot är elektroniskt förda personalliggare ensamt inte lösningen på arbetet med att motverka regelöverträdelser och arbetslivskriminalitet. För att uppnå verklig nytta med de elektroniska personalliggarna och väsentligt förbättra Skatteverkets möjligheter att kunna använda information från personalliggarna för att effektivisera arbetet mot arbetslivskriminalitet krävs att uppgifterna görs tillgängliga för att använda i Skatteverkets urvalsarbete av kontrollobjekt.

Det finns flera olika alternativ för att möjliggöra att uppgifterna blir tillgängliga för urval.

Det kan exempelvis handla om att informationen regelbundet skickas från företagen eller från leverantörerna av personalliggar-systemen till Skatteverket.

Ett annat alternativ är att införa en lösning liknande den som finns i taxibranschen, d.v.s. att det finns ett antal ”godkända” privata aktörer (s.k. redovisningscentraler) som tar emot och lagrar informationen och lämnar information till Skatteverket när verket så begär.

Ett alternativ till att reglera hur uppgifterna ska lagras (hos Skatteverket eller tredjeman) skulle kunna vara ett mer riktat tredjemansföreläggande där Skatteverket skulle få en uttalad rätt att förelägga systemleverantörer/tillverkare (eller annan aktör där uppgifterna finns) om uppgifter ur personalliggare i syfte att genomföra en urvalskontroll. En sådan lösning skulle, till skillnad från ett system likande det som införts i taxibranschen, innebära att uppgifterna hämtas där de redan finns och behandlas. Ett riktat tredjemansföreläggande skapar inte något behov av en ny aktör som ska samla in uppgifterna där det skapas stora uppgiftssamlingar. Insamlingen och lagringen görs på frivillig basis hos dessa aktörer, Skatteverket ges bara en rätt att hämta uppgifterna från dem. Varje föreläggande föregås naturligtvis – som alltid – av en proportionalitetsbedömning. Nackdelen med ett riktat tredjemansföreläggande är dock dels att det inte medför något krav på företagen att uppgifterna ska finnas hos en tredje part dels att Skatteverket inte vet var de specifika uppgifterna finns vilket innebär att Skatteverket kan behöva förelägga alla systemleverantörer i samband med en branschkontroll.

För att uppgifterna ska vara korrekta krävs att företagen sköter personalliggarna och för att de ska skötas krävs en reell risk för att Skatteverket genomför kontrollbesök. D.v.s. en möjlighet för Skatteverket att hämta in uppgifter för urval medför inte att behovet av att göra kontrollbesök försvinner.

De huvudsakliga ändamålen med förande av personalliggare är att Skatteverket vid kontrollbesök ska kunna kontrollera den arbetskraft som befinner sig på en arbetsplats och att bedöma rimligheten av de individuppgifter som redovisas i arbetsgivardeklarationer (prop. 2005/06:169 s. 43 f). Den vidarebehandling av personuppgifter som en insamling av personalliggaruppgifter för ett urvalsändamål innebär kan i detta fall anses ha ett sådant samband med det ursprungliga ändamålet som medför att behandlingen bör vara att se som förenlig med det ursprungliga ändamålet. De registrerade bör

rimligen även kunna förvänta sig att uppgifter i en personalliggare kan komma att läggas till grund för ett urval hos Skatteverket. Det är vidare inte fråga om s.k. känsliga personuppgifter eller uppgifter som avser brott.

Sammantaget anser jag att nyttan för Skatteverket att ha tillgång till uppgifterna i personalliggaren för urvalsändamål, antingen genom att informationen kontinuerligt lämnas till Skatteverket eller att uppgifterna finns hos en tredje part för inhämtande, tydligt överstiger det eventuella intrång i den personliga integriteten som insamlingen för urval kan utgöra. En sådan möjlighet till informationsinhämtning bör regleras i skatteförfarandelagen.

Kommittédirektiv 2022:68

En översyn av vissa skatteförfaranderegler för att motverka fusk och arbetslivskriminalitet

Beslut vid regeringssammanträde den 16 juni 2022

Sammanfattning

En särskild utredare ska se över uppgifterna på individnivå i arbetsgivardeklarationen och vissa frågor kopplade till personalliggare samt till skattereduktion för hushållsarbete och grön teknik. Syftet med översynen är bl.a. att motverka fusk och arbetslivskriminalitet. Utredaren ska i ett delbetänkande lämna förslag på vilka uppgifter på individnivå som ska lämnas i arbetsgivardeklarationen.

Utredaren ska bl.a.

- överväga vilka uppgifter på individnivå som bör lämnas i arbetsgivardeklarationen och utreda om ytterligare uppgifter bör lämnas som visserligen inte har betydelse för beskattningen eller för Skatteverkets övriga verksamhet men som behövs för att effektivt motverka arbetslivskriminalitet samt felaktiga utbetalningar och brott mot välfärdssystemen,
- ta ställning till om ytterligare kvalificeringskrav eller uteslutningsgrunder bör införas för företag som utför rot- och rutarbeten,
- ta ställning till om ändringar bör göras i regelverket för personalliggare för att effektivisera myndighetssamverkan mot fusk, regelöverträdelser och arbetslivskriminalitet, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget ska delredovisas senast den 31 augusti 2023 och slutredovisas senast den 30 augusti 2024.

Uppdraget att se över vilka uppgifter på individnivå som ska lämnas i arbetsgivardeklarationen

Uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen i dag

Från och med den 1 januari 2019 ska alla som är skyldiga att redovisa uppgifter om bl.a. utbetalda ersättningar för arbete och skatteavdrag lämna dessa uppgifter löpande till Skatteverket på individnivå, dvs. per betalningsmottagare. Uppgifterna ska normalt lämnas månadsvis i en arbetsgivardeklaration i stället för årligen i en kontrolluppgift, vilket tidigare var fallet (prop. 2016/17:58, bet. 2016/17:SkU21, rskr. 2016/17:256). En arbetsgivardeklaration med uppgifter om ersättning till en viss betalningsmottagare innehåller också vissa andra uppgifter som tidigare lämnats i bl.a. kontrolluppgiften om intäkt i inkomstslaget tjänst. Vad en arbetsgivardeklaration ska innehålla uppgift om regleras bl.a. i 26 kap. 19–20 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

Syftet med att uppgifter ska lämnas på individnivå är primärt att minska skatteundandragande och skattefusk. Vid införandet angavs bl.a. att om Skatteverket löpande skulle få tillgång till uppgifter per betalningsmottagare skulle myndigheten få ett bättre underlag för skattebeslut och kunna effektivisera kontrollverksamheten. Ett sådant system skulle även vara positivt för betalningsmottagare, företag och andra utbetalare samt ge positiva offentligfinansiella effekter (prop. 2016/17:58 s. 48).

I lagstiftningsärendet framfördes önskemål från några remissinstanser om att även andra uppgifter, som skulle vara av värd i andra myndigheters verksamhet, skulle omfattas av uppgiftsskyldigheten. Regeringen konstaterade att insamlande av andra uppgifter än de som behövs för beskattningen eller Skatteverkets verksamhet skulle stå i strid med bestämmelser om uppgiftsinsamlande till Skatteverket i skatteförfarandelagen och att uppgifterna inte heller skulle kunna behandlas i beskattningsdatabasen utan ändringar i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. Det ansågs därutöver viktigt att inte vidta några ändringar som skulle kunna medföra en ökad kritik mot systemet som sådant och det sak-

nades också beredningsunderlag för att ta ställning till en utökad uppgiftsskyldighet. Mot denna bakgrund gjorde regeringen bedömningen att endast uppgifter per betalningsmottagare som har betydelse för beskattningen och Skatteverkets verksamhet skulle lämnas i en arbetsgivardeklaration (prop. 2016/17:58 s. 66).

Det kan dock konstateras att inte alla uppgifter som lämnas i arbetsgivardeklarationen har betydelse för beskattningen eller Skatteverkets verksamhet. Uppgift om arbetsställenummer lämnas till Skatteverket för statistiska ändamål och samlas in för Statistiska centralbyråns räkning. Tidigare lämnades uppgift om arbetsställenummer i kontrolluppgift men sedan införandet av systemet med uppgifter på individnivå lämnas uppgiften månatligen i arbetsgivardeklarationen (prop. 1983/84:85 s. 11–13 och prop. 2016/17:58 s. 186). Sedan 2015 lämnar arbetsgivare dessutom uppgift om sin aggregerade bruttokostnad för sjuklön i samband med arbetsgivardeklarationen (17 b § lagen [1991:1047] om sjuklönekostnader). Som skäl för att uppgifterna, som inte behövs för Skatteverkets verksamhet, ändå skulle lämnas till Skatteverket angavs att hanteringen av sjuklönekostnaderna behövde förenklas för arbetsgivarna så att ersättningen i större utsträckning skulle komma de ersättningsberättigade till del (prop. 2014/15:1 s. 384).

Uppgifter som lämnas i arbetsgivardeklarationen ska i dag alltså med vissa undantag ha betydelse för beskattningen. Det finns dock också några andra myndigheter än Skatteverket som får ta del av uppgifterna på individnivå i arbetsgivardeklarationen. Exempelvis får Försäkringskassan, Migrationsverket och Arbetsförmedlingen med dagens system ha direktåtkomst till uppgifterna för handläggning av vissa specificerade ärenden. Även andra mottagare får ha tillgång till uppgifter från Skatteverkets beskattningsdatabas, däribland Skatteverkets skattebrottsenhet och Kronofogdemyndigheten (se 2 kap. lagen [2001:181] om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet och 4–8 j §§ förordningen [2001:588] om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet).

Tidigare uppdrag om arbetslivskriminalitet och korrekta utbetalningar från välfärdssystemen

Arbetslivskriminalitet

Delegationen mot arbetslivskriminalitet har föreslagit att arbetslivskriminalitet ska definieras som kvalificerade förfaranden som strider mot bestämmelser i författningar eller avtal och som rör arbetslivet. Vid bedömningen av om ett förfarande är kvalificerat ska det särskilt beaktas om förfarandet innebär att arbetstagare utnyttjas, att konkurrensen snedvrids, om förfarandet utförs i organiserad form eller systematiskt eller om det är av allvarlig eller omfattande karaktär (promemorian En definition av arbetslivskriminalitet, Delegationen mot arbetslivskriminalitet, s. 7).

Aktörer som ägnar sig åt arbetslivskriminalitet kombinerar ofta regelöverträdelser inom flera områden, och olika myndigheters verksamheter bidrar på olika sätt när det gäller att bekämpa arbetslivskriminalitet. Samverkan och erfarenhetsutbyte är i dessa fall av central betydelse för samhällets insatser för att stoppa dessa aktörer. Myndigheternas kontrollverksamhet syftar till ökad regelefterlevnad och sunda konkurrensvillkor.

Inom ramen för regeringsbeslutet om myndighetssamverkan för att motverka fusk, regelöverträdelser och arbetslivskriminalitet (Uppdrag att inrätta regionala center mot arbetslivskriminalitet och om varaktig myndighetssamverkan, A2022/00333) samverkar Skatteverket med åtta andra myndigheter i form av bl.a. myndighetsgemensamma kontrollbesök. Avsikten är att dessa ska öka i antal under kommande år.

Korrekta utbetalningar från välfärdssystemen

I betänkandet Samlade åtgärder för korrekta utbetalningar från välfärdssystemen (SOU 2019:59) föreslog Delegationen för korrekta utbetalningar från välfärdssystemen ett uppdrag till flera myndigheter och Sveriges Kommuner och Regioner. Det föreslagna uppdraget var att se över hur uppgifterna från arbetsgivardeklarationerna kan utvecklas, bl.a. genom att identifiera vilka ytterligare uppgifter som vore önskvärda att inkludera i deklarationerna i syfte att motverka felaktiga utbetalningar, t.ex. uppgifter om arbetad tid och frånvarotid.

Betänkandet har i dessa delar inte lett till lagstiftning eller myndighetsuppdrag.

Ett förslag att inrätta en ny myndighet för att förebygga, förhindra och upptäcka felaktiga utbetalningar från de statliga välfärdssystemen har tagits fram av Utredningen om samordning av statliga utbetalningar från välfärdssystemen. Förslaget redovisas i betänkandet *Kontroll för ökad tilltro – en ny myndighet för att förebygga, förhindra och upptäcka felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen* (SOU 2020:35). Som underlag för den nya myndighetens dataanalyser och urval föreslås i betänkandet att bl.a. Skatteverkets uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationer ska få användas (SOU 2020:35 s. 243 och 244). Regeringen har gett en utredare i uppdrag att lämna förslag och vidta nödvändiga åtgärder i syfte att förbereda och genomföra bildandet av en sådan ny myndighet, Utbetalningsmyndigheten (dir. 2022:8).

Myndigheten ska bl.a. förebygga, förhindra och upptäcka felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen. Myndigheten ska även ansvara för att genomföra utbetalningar av förmåner och stöd från de anslutna statliga välfärdssystemen, samt utbetalningar från skattekontot hos Skatteverket, genom ett system med transaktionskonton. Uppdraget ska slutredovisas senast den 31 december 2023.

Frågor som rör arbetslivskriminalitet och felaktiga utbetalningar behandlas alltså i dag i olika sammanhang och uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen är en viktig del i detta arbete.

Varför behövs en analys av regelverket?

Regelverket för lämnande av uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen har funnits i flera år. Det finns därför behov av en översyn, bl.a. för att bedöma om de uppgifter som i dag lämnas på individnivå i arbetsgivardeklarationen är ändamålsenliga för syftet att bekämpa skatteundandragande och skattefusk. Dessutom bör det ses över om fler uppgifter än i dag skulle vara av vikt för detta syfte och om några av de uppgifter som i dag lämnas är överflödiga.

Sedan regelverkets införande har arbetet mot arbetslivskriminalitet och felaktiga utbetalningar intensifierats och frågan om ett utökad informationsutbyte mellan myndigheter har lyfts i ett flertal sammanhang. Uppgifterna på individnivå är användbara för flera myndig-

heter, bl.a. för kontroll inom myndigheternas respektive verksamhetsområden. Både uppgifter som redan omfattas av regelverket, t.ex. uppgifter om inkomster, och sådana som i dag inte omfattas, t.ex. uppgifter om arbetad tid och frånvaro, har betydelse för rätten till ersättning och dess storlek i ett stort antal ersättningssystem (se SOU 2019:59 s. 220–224). Risken för fusk och fel minskar i normalfallet om arbetsgivaren, och inte den skattskyldige, lämnar uppgifter som har att göra med anställningen. En utvidgning av ett befintligt system för uppgiftsinlämning är därtill på många sätt både enklare och effektivare än att införa nya, motsvarande system inom andra myndigheters verksamhetsområden. Dessutom kan en arbetsgivare på så sätt lämna uppgifter på individnivå i ett och samma system, i stället för att lämna vissa uppgifter i ett system och andra i ett annat. Detta kan medföra att t.ex. kontrollen av ersättning till deltagare i arbetsmarknadspolitiska program eller av socialförsäkringsärenden förbättras. Det är samtidigt av stor vikt att sådana kontroller kan göras innan beslut om ersättning fattas, eftersom detta innebär att felaktiga utbetalningar, och därmed återkrav, kan förhindras. Det är därför viktigt att beakta när uppgifterna från arbetsgivaren kan utbytas med mottagande myndigheter, och analysera hur detta påverkar deras möjligheter att använda uppgifterna för kontroll. Uppgifter från arbetsgivardeklarationerna kan också användas för att bekämpa sådan arbetslivskriminalitet som ligger utanför beskattningsområdet.

Samtidigt innebär en utvidgning av regelverket även risker. De uppgifter som lämnas i arbetsgivardeklarationen i dag genomgår generellt en viss naturlig kvalitetskontroll i och med att Skatteverket granskar de skattskyldigas ärenden. Om uppgifter som inte har betydelse för beskattningen i större omfattning än i dag skulle lämnas i arbetsgivardeklaration skulle dessa uppgifter inte komma att granskas på samma sätt. En uppgift som lämnats i en arbetsgivardeklaration, oavsett om den har betydelse för beskattningen eller inte, kan dessutom senare konstateras vara oriktig inom ramen för t.ex. ett efterbeskattningsärende, men uppgiften korrigeras då inte i arbetsgivardeklarationen. Ändringen lämnas heller inte i dagsläget per automatik till andra myndigheter som kan ha tagit del av uppgiften. Sammantaget innebär detta en risk för att felaktiga uppgifter sprids och läggs till grund för andra myndigheters beslut. En sådan risk skulle kunna reduceras genom att den myndighet som ska använda sig av uppgifterna i sitt arbete analyserar och hanterar risken för att uppgifterna är

felaktiga. I de fall arbetsgivaren är den kriminella aktören innebär det också en risk att denne även är uppgiftslämnaren. Det behöver därför noggrant övervägas om det i arbetsgivardeklarationen även bör lämnas uppgifter som inte behövs för beskattningen men som kan vara av vikt för att motarbeta arbetslivskriminalitet och skydda välfärdsystemen mot fusk och fel, samt om det finns behov av åtgärder för att hantera risken att felaktiga uppgifter läggs till grund för andra myndigheters beslut.

I samband med förslagen ska gällande dataskyddsreglering beaktas samt en integritetsanalys och en bedömning av om behovet av utökad tillgång till information väger tyngre än behovet av skydd för den personliga integriteten göras. Vid eventuella förslag om författningsändringar ska vid behov förslag på sekretessbrytande bestämmelser och dataskyddsbestämmelser för att möjliggöra hantering och utlämnande av uppgifterna lämnas. Om utredaren gör bedömningen att det är lämpligt att ytterligare uppgifter som inte har betydelse för beskattningen eller Skatteverkets verksamhet lämnas i arbetsgivardeklarationen ska utredaren lämna de författningsförslag som krävs för att Skatteverket ska kunna utföra de uppgifter som följer av detta. Det ligger dock inte inom ramen för utredarens uppdrag att analysera behovet av ändringar i författningar för mottagande myndigheter i ett efterföljande informationsutbyte.

Utredaren ska därför

- analysera de uppgifter på individnivå som lämnas i dag i arbetsgivardeklarationen i förhållande till syftet att motverka skattefusk och skatteundandragande samt överväga om det finns skäl att låta arbetsgivares uppgiftsskyldighet innefatta fler eller färre uppgifter än i dag,
- överväga om det är lämpligt att ytterligare uppgifter, som inte har betydelse för beskattningen eller för Skatteverkets övriga verksamhet men som är betydelsefulla för att effektivt motverka arbetslivskriminalitet samt felaktiga utbetalningar och brott mot välfärdssystemen, också bör lämnas i arbetsgivardeklarationen, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Om det bedöms nödvändigt får utredaren även ta upp och lämna förslag som rör andra närliggande frågor. Uppdraget ska redovisas senast den 31 augusti 2023.

Uppdraget att se över vissa frågor inom regelverket för rot- och rutavdrag

Rot- och rutavdrag i dag

Den 1 juli 2007 trädde det s.k. rutavdraget i kraft. Det följdes av rotavdraget som gäller fr.o.m. den 8 december 2008. Rutavdrag är en skattereduktion som lämnas för vissa särskilt angivna hushållsarbeten medan rotavdrag lämnas för reparation, underhåll samt om- och tillbyggnad av vissa bostäder. Skattereduktionen för hushållsarbete, som omfattar både rot- och rutarbeten, regleras i 67 kap. 11–19 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) samt lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete. Regler om förfarandet finns också i förordningen (2009:201) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete.

För att få rätt till skattereduktion kan den enskilde anlita en näringsidkare eller en privatperson eller få tjänsterna tillhandahållna som en skattepliktig löneförmån av sin arbetsgivare.

Vid anlåtande av en näringsidkare är skattereduktionen 50 procent av arbetskostnaden för rutavdrag och 30 procent för rotavdrag. Eftersom avdragens subvention riktas mot arbete omfattar avdragen bara kostnader för arbete, inklusive mervärdesskatt, och inte kostnader för material, utrustning och resor. Sedan köparen betalat sin del av arbetet betalar Skatteverket resterande 50 respektive 30 procent av arbetskostnaden till näringsidkaren på dennes begäran. Rotavdraget och rutavdraget räknas ihop och får uppgå till högst 75 000 kronor per person och år. Rotavdraget får dock högst vara 50 000 kronor per år.

Fusk och arbetslivskriminalitet som har samband med rot- och rutavdrag

Ett av syftena med rot- och rutavdragen är att minska svartarbete. En näringsidkare som erbjuder rot- och rutarbeten måste som huvudregel ha F-skattsedel för att köparen ska kunna få avdrag och numera gäller också att betalningen av arbetet ska ha skett elektroniskt. Genom detta krav kan Skatteverket kontrollera att betalning från kunden som ger rätt till rot- och rutavdrag faktiskt har skett. Därigenom ökar kontrollmöjligheterna och felaktiga utbetalningar mins-

kar. Vidare måste utföraren anmäla ett bankkonto till Skatteverket för att få utbetalning från myndigheten. Vid ansökan om godkännande för F-skatt kontrollerar Skatteverket att förutsättningarna för godkännande är uppfyllda. Förutom att sökanden måste bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige får sökanden bl.a. inte ha undvikit att redovisa eller betala skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig, ha vägrat att följa ett föreläggande om att lämna inkomstdeklaration eller ha näringsförbud eller vara satt i konkurs. Det finns alltså ett kontrollsystem inom ramen för rot- och rutregelverket och Skatteverket kan t.ex. kontrollera om de företag som begär utbetalning också betalar arbetsgivaravgifter.

I betänkandet Kontroll för ökad tilltro – En ny myndighet för att förebygga, förhindra och upptäcka felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen (SOU 2020:35) konstaterade dock utredningen att företag används som brottsverktyg. Företag behövs för att genomföra exempelvis rot- och rutbedrägerier, ibland med falska identiteter för företagets huvudmän, anställda och kunder (SOU 2020:35 s. 141).

Risken för missförhållanden i byggbranschen har också påtalats av Arbetsförmedlingen, Arbetsmiljöverket, Ekobrottsmyndigheten, Försäkringskassan, Jämställdhetsmyndigheten, Migrationsverket, Polismyndigheten och Skatteverket. Myndigheterna bedömer i sin årliga lägesbild från myndigheternas samverkan att byggbranschen är den bransch där det finns högst risk för störst samhällsskada när det gäller arbetslivskriminalitet, men även i andra branscher finns det risk för samhällsskada orsakad av arbetslivskriminalitet (Lägesbild 2021 För det myndighetsgemensamma arbetet mot fusk, regelöverträdelse och brottslighet i arbetslivet, s. 7). Även olika aktörer inom byggbranschen har påtalat risken för missbruk och föreslagit ändringar i rot- och rutregelverket som bl.a. skulle ge Skatteverket bättre förutsättningar att upptäcka fall där svart arbetskraft används inom ramen för rotavdraget (se Byggmarknadskommissionens slutrapport Från svart till vitt – Vänd den osunda utvecklingen i byggbranschen!, s. 14).

Frågor om fusk och arbetslivskriminalitet som har samband med rot- och rutavdragen har alltså lyfts i olika forum under senare år.

Det behövs en översyn av förfarandet vid rot- och rutavdrag och installation av grön teknik

Reglerna om rot- och rutavdrag har funnits i många år. Stora skattefinansierade reformer som rot och rut bör ses över med jämna mellanrum. Därtill uttrycks i olika sammanhang oro för en ökning av rot- och rutarbeten som på ytan ser ut att utföras enligt gällande regelverk och därmed möjliggör avdrag men där oegentligheter finns i företagsledet, t.ex. i form av fusk med löner, sociala avgifter och anställning av illegal arbetskraft eller att arbetsgivaren inte följer arbetsrättsliga regler. Fusk och fel minskar den konkurrensutjämnande effekten av reduktionen och gör det svårt för konsumenter att välja företag som följer reglerna. Det finns därför ett behov av en översyn av regelverket. I samband med detta finns behov av en bedömning av om, och i så fall hur, hårdare krav bör ställas på företag som vill utföra rot- och rutarbeten samt om, och i så fall hur, företag som missköter sig, t.ex. genom att bryta mot föreskrifter, regler och lagar, ska kunna uteslutas från möjligheten att erbjuda avdragsgilla rot- och rutarbeten. Inom ramen för detta bör frågan om kollektivavtal som särskilt kvalificeringskrav undersökas.

Sedan 1 januari 2021 är det även möjligt att få skattereduktion för installation av grön teknik (se lagen [2020:1066] om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik och 67 kap. 36–45 §§ inkomstskattelagen). Eftersom kraven på utföraren vid skattereduktion för installation av grön teknik i princip är desamma som utförare av rot- och rutarbeten bör förfarandereglerna för skattereduktion för grön teknik korrespondera med förfarandet för rot- och rutarbeten.

Utredaren ska därför

- analysera om regelverket för skattereduktion för rot- och rutarbeten och installation av grön teknik är ändamålsenliga och leder till korrekta utbetalningar eller om de kan missbrukas genom fusk eller arbetslivskriminalitet och, om så är fallet, föreslå hur reglerna bör ändras,
- ta ställning till om ytterligare kvalificeringskrav eller uteslutningsgrunder bör införas för företag som utför rot- och rutarbeten och installation av grön teknik,

- analysera om det finns behov av åtgärder för att underlätta och förbättra Skatteverkets kontroll av företag som utför rot- och rutarbeten och installation av grön teknik, och om så är fallet, lämna förslag på åtgärder, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Om det bedöms nödvändigt får utredaren även ta upp och lämna förslag som rör andra närliggande frågor. Uppdraget ska redovisas senast den 30 augusti 2024.

Uppdraget att se över regelverket för personalliggare

Personalliggare

Skyldighet att föra personalliggare gäller sedan den 1 januari 2007 för näringsidkare inom restaurang- och frisörbranscherna. En utvidgning avseende tvätteribranschen infördes den 1 april 2013, och den 1 januari 2016 infördes kravet även för byggbranschen. Den 1 juli 2018 utvidgades regelverket till att också avse fordonsserviceverksamhet, livsmedels- och tobaksgrossistverksamhet samt annan kropps- och skönhetsvårdsverksamhet än sådan frisörverksamhet som sedan tidigare omfattades av regelverket. Syftet med personalliggare är att bidra till att minska förekomsten av svartarbete och att skapa sundare konkurrensförhållanden.

Den som ska föra en personalliggare ska i denna bl.a. dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för näringsidkaren och löpande dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för de personer som är verksamma i näringsverksamheten. Bestämmelser som reglerar förfarandet med personalliggare finns bl.a. i 39 kap. och 42 kap. skatteförfarandelagen och 9 kap. skatteförfarandeförordningen (2011:1261).

Kontrollbesök och andra åtgärder

Skatteverket får besluta om kontrollbesök för att kontrollera att den som är eller kan antas vara skyldig att föra personalliggare eller tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras fullgör sina eventuella skyldigheter. Kontrollbesöket får bara genomföras i verksamhetslokaler eller på byggarbetsplatser. Kontrollbesök

på en byggarbetsplats får dock inte genomföras i en lägenhet som är avsedd att helt eller till en inte oväsentlig del användas som bostad.

Skatteverket får vid kontrollbesök begära att en person som utför eller kan antas utföra arbetsuppgifter i verksamheten styrker sin identitet. På en byggarbetsplats får en sådan person tillfrågas om för vilken näringsidkares räkning han eller hon utför arbetsuppgifter. De uppgifter som lämnas får stämmas av mot personalliggaren. Det finns dock inget krav på att de verksamma personerna ska kunna legitimera sig, och Skatteverkets rätt att efterfråga identiteten på personalen är inte direkt kopplad till någon sanktion. Ytterst är det näringsidkarens ansvar att de i personalliggaren införda personerna kan identifieras (prop. 2005/06:169 s. 47). Befogenheterna får vidare bara användas för åtgärder som direkt tar sikte på att kontrollera att skyldigheten att dokumentera identifikationsuppgifter i en personalliggare följs. Syftet med kontrollen ska alltså vara att kontrollera att det finns en personalliggare tillgänglig i verksamhetslokalen eller på byggarbetsplatsen som uppfyller föreskrivna krav.

Skatteverket har möjlighet att vid ett kontrollbesök fatta beslut om en begränsad revision för att kontrollera de handlingar i en verksamhet som har anknytning till personalen, t.ex. anställningsavtal och uppgifter om utbetald lön och annan ersättning. Vägrar näringsidkaren att lämna ut de handlingar som efterfrågas får Skatteverket förelägga denne att lämna ut handlingarna och, om förutsättningarna för det är uppfyllda, förena föreläggandet med vite.

Skatteverket ska ta ut kontrollavgift bl.a. om det vid ett kontrollbesök upptäcks att den som är skyldig att dokumentera identifikationsuppgifter i en personalliggare inte fullgör sin skyldighet. Om en kontrollavgift har beslutats ska den som beslutet gäller avhjälpa bristen inom skäligen tid.

Bör regelverket för personalliggare utvecklas ytterligare?

Reglerna om personalliggare har varit i kraft under lång tid och har utvecklats sedan införandet genom att fler branscher har tillkommit. Det finns därför behov av en översyn av reglerna och deras effektivitet så att områden för förbättring kan identifieras. I samband med detta bör det även tas ställning till om regelverket bör omfatta fler, andra eller färre branscher än i dag.

Skatteverkets befogenhet att utföra kontrollbesök är ett viktigt verktyg för att upptäcka indikationer om oredovisade löner och intäkter. Kontrollbesöket kan bara avse kontroll av att den som är eller kan antas vara skyldig att föra personalliggare eller tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras, fullgör sina eventuella skyldigheter. Det bör övervägas om kontrollbesök ska få utföras även av andra skäl. Det bör exempelvis övervägas om Skatteverket ska ges möjlighet att kontrollera uppgifter avseende förfluten tid för att jämföra med lämnade uppgifter i arbetsgivardeklarationen. I samband med ett kontrollbesök kan vidare misstankar uppstå om brister i andra avseenden, såsom omständigheter som tyder på arbetslivskriminalitet eller felaktiga utbetalningar och brott mot välfärdssystemen. Exempelvis uppskattades i betänkandet Samlade åtgärder för korrekta utbetalningar från välfärdssystemen (SOU 2019:59 s. 93) att svartarbete medför felaktiga utbetalningar om 2,5–5,9 miljarder kronor per år. Det kan också uppstå misstankar om den faktiska identiteten på de personer som vistas på arbetsplatsen. Det finns risk för att personalliggaren innehåller personer med falska eller stulna identiteter som inte överensstämmer med de faktiska personerna på arbetsplatsen. Misstankar kan ge skäl för andra typer av kontrollåtgärder av andra myndigheter, antingen under ett gemensamt kontrollbesök eller i efterhand. Som tidigare nämnts samarbetar Skatteverket med åtta andra myndigheter för att motverka fusk, regelöverträdelse och arbetslivskriminalitet. Det ligger i sakens natur att de olika myndigheterna vid dessa kontroller har helt eller delvis olika befogenheter och uppdrag. Det bör övervägas om reglerna om personalliggare kan anpassas för att utgöra ett än effektivare verktyg i arbetet mot fusk, regelöverträdelse och arbetslivskriminalitet. Utredaren får inom dessa överväganden även komma med förslag på hur reglerna om personalliggare kan förenklas.

Utredaren ska därför

- analysera om regelverket för personalliggare fungerar på ett effektivt sätt och föreslå eventuella åtgärder för att öka effektiviteten samt motverka skatteundrandragande,
- ta ställning till om fler alternativt färre branscher bör omfattas av reglerna och, om det bedöms lämpligt att utöka eller reducera regelverket till fler eller färre branscher, föreslå vilka,

- ta ställning till om ändringar bör göras i regelverket för personalliggare för att effektivisera myndighetssamverkan mot fusk, regelöverträdelser och arbetslivskriminalitet, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Om det bedöms nödvändigt får utredaren även ta upp och lämna förslag som rör andra närliggande frågor. Uppdraget ska redovisas senast den 30 augusti 2024.

Skyddet för den personliga integriteten enligt regeringsformen

Enligt 2 kap. 6 § andra stycket regeringsformen är var och en gentemot det allmänna skyddad mot betydande intrång i den personliga integriteten, om det sker utan samtycke och innebär övervakning eller kartläggning av den enskildes personliga förhållanden. Inskränkningar i det grundlagsfästaskyddet kan endast göras genom lag och bara under de förutsättningar som anges i 2 kap. 20–22 §§ regeringsformen. En utvidgning av regelverket för uppgifter på individnivå innebär att fler personuppgifter lämnas till myndigheterna. Även i förfarandena för rot- och rutarbeten, grön teknik och personalliggare förekommer personuppgifter i t.ex. kontrollärenden. Utvidgningar och ökade kontroller i dessa regelverk kräver därför noggranna överväganden där myndigheternas behov av att behandla personuppgifter vägs mot den enskildes rätt till skydd för sin personliga integritet.

Företagens regelbörda

Den samlade regelgivningen ska bidra till bl.a. minskad arbetslivskriminalitet och begränsa risken för felaktiga utbetalningar. Arbetslivskriminalitet och felaktiga utbetalningar kan påverka konkurrensituationen på ett orättvist sätt. Bestämmelser om ökad kontroll kan innebära att företagens regelbörda och administrativa belastning ökar. Vid utformningen av nya eller ändrade regler behöver därför proportionalitetsbedömningar göras. Utredaren bör dessutom analysera kortsiktiga och långsiktiga effekter som förslagen kan väntas medföra för företagare och företagande och utforma reglerna med beaktande av

detta. Utredaren ska i sitt arbete beakta de mål för förenklingspolitiken som regeringen beslutat (skr. 2021/22:3).

Förordningen (2018:1264) om digitalt inhämtande av uppgifter från företag syftar till att förenkla för företag att starta, driva och avveckla sin verksamhet genom att underlätta deras kontakter med och uppgiftslämnande till myndigheter. Vid utformningen av förslag ska utredningen beakta vad som anges i förordningen.

Konsekvensbeskrivningar

Utredaren ska, utöver vad som följer av kommittéförordningen (1998:1474) och förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning, även analysera vilka konsekvenser de förslag som lämnas har för den personliga integriteten.

Kontakter och redovisning av uppdraget

Utredaren ska, i den utsträckning som bedöms lämplig, samråda med och inhämta upplysningar från myndigheter och andra organisationer som berörs av frågorna, främst de myndigheter som ingår i den myndighetsgemensamma samverkan för att motverka arbetslivskriminalitet (Uppdrag att inrätta regionala center mot arbetslivskriminalitet och om varaktig myndighetssamverkan, A2022/00333).

Utredaren ska hålla sig informerad om och beakta relevant arbete som pågår inom Regeringskansliet, särskilt beredningen av förslagen i betänkandet Kontroll för ökad tilltro – en ny myndighet för att förebygga, förhindra och upptäcka felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen (SOU 2020:35) och utredningen Utvärdering av möjligheter till informationsutbyte mellan myndigheter, kommuner och arbetslöshetskassor (Fi2021/02442).

Utredaren ska även hålla sig informerad om och beakta relevant arbete som bedrivs inom utredningsväsendet generellt och Delegationen mot arbetslivskriminalitet specifikt samt inom EU.

Uppdraget ska i den del som avser uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen delredovisas senast den 31 augusti 2023. Uppdraget i övrigt ska redovisas senast den 30 augusti 2024.

(Finansdepartementet)

Statens offentliga utredningar 2024

Kronologisk förteckning

1. Ett starkare skydd för offentliganställda mot våld, hot och trakasserier. Ju.
2. Ett samordnat vaccinationsarbete – för effektivare hantering av kommande vacciner. Del 1 och 2. S.
3. Ett starkt juridiskt liv för framtida generationer. Nationell strategi för att stärka juridiskt liv i Sverige 2025–2034. Ku.
4. Inskränkningarna i upphovsrätten. Ju.
5. Förbättrad ordning och säkerhet vid förvar. Ju.
6. Steg mot stärkt kapacitet. Fi.
7. Ett säkrare och mer tillgängligt fastighetsregister. Ju.
8. Livsmedelsberedskap för en ny tid. LI.
9. Utvecklat samarbete för verksamhetsförlagd utbildning – långsiktiga åtgärder för sjuksköterskeprogrammen. U.
10. Preskription av avlägsnandebeslut och vissa frågor om återreseförbud. Ju.
11. Rätt frågor på regeringens bord – en ändamålsenlig regeringsprövning på miljöområdet. KN.
12. Mål och mening med integration. A.
13. En effektivare kontaktförbudslagstiftning – ett utökat skydd för utsatta personer. Ju.
14. Arbetslivskriminalitet – myndighets-samverkan, en gemensam tipsfunktion, lärdomar från Belgien och gränsöverskridande arbete. A.
15. Nya regler för arbetskraftsinvandring m.m. Ju.
16. Växla yrke som vuxen – en reformerad vuxenutbildning och en ny yrkesskola för vuxna. U.
17. Skolor mot brott. U.
18. Nya regler om cybersäkerhet. Fö.
19. En ny beredskapssektor – för ökad försörjningsberedskap. KN.
20. Maskinellt värde för vissa industribyggnader – ett undantag från fastighets-skatt. Fi.
21. Ett inkluderande jämställdhetspolitiskt delmål mot våld. A.
22. En ny organisation för förvaltning av EU-medel. Fi.
23. En trygg uppväxt utan nikotin, alkohol och lustgas. S.
24. Ett effektivt straffrättsligt skydd för statliga stöd till företag. Fi.
25. En mer effektiv tillsyn över socialtjänsten. S.
26. En utvärdering av förändringar i sjukförsäkringens regelverk under 2021 och 2022. S.
27. Kamerabevakning i offentlig verksamhet – lättnader och utökade möjligheter. Ju.
28. Offentlighetsprincipen eller insyns-lag. Allmänhetens insyn i enskilda aktörer inom skolväsendet. U.
29. Goda möjligheter till ökat välbefinnande. Fi.
30. En statlig ordning med brottsförebyggande åtgärder för barn och unga. S.
31. En ändamålsenlig vapenlagstiftning. Del 1 och 2. Ju.
32. Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier. Fi.
33. Delad hälsodata – dubbel nytta. Regler för ökad interoperabilitet i hälso- och sjukvården. S.
34. Ansvar och oberoende – public service i oroliga tider. Ku.
35. En framtid för alm och ask – förädling, forskning och finansiering. LI.

36. Förenkla och förbättra! Fi.
37. Förbättrade ränteavdragsregler för företag. Fi.
38. Digitala fastighetsköp & Förköpsrätt vid fastighetstransaktioner. LI.
39. Skärpta regler om ungdomsövervakning och straffreduktion för unga. Ju.
40. Genomförande av lönetransparensdirektivet. A.
41. Styrkraft för lyckad integration. A.
42. Bildning, utbildning och delaktighet – folkbildningspolitik i en ny tid. U.
43. Staten och kommunsektorn – samverkan, självstyrelse, styrning. Fi.
44. Stärkt kontroll av fusk i livsmedelskedjan. LI.
45. Kompletterande bestämmelser till EU:s reviderade förordning om elektronisk identifiering. Fi.
46. Ny lag om internationella sanktioner. Genomförande av EU:s sanktionsdirektiv. UD.
47. Digital myndighetspost. Fi.
48. Ett ändamålsenligt samhällsskydd. Vissa reformer av straff- och straffverkställighetslagstiftningen. Volym 1 och 2. Ju.
49. Arbetslöshetsförsäkringen vid störning, kris eller krig. A.
50. Nätt och jämnt. Likvärdighet och effektivitet i kommunsektorn. Del 1 och 2. Fi.
51. En mer rättssäker och effektiv domstolsprocess. Ju.
52. Allmänna sammankomster och Sveriges säkerhet. Ju.
53. Stöd till invandrares utvandring. Ju.
54. Vägar till ett tryggare samhälle. Åtgärder för att motverka återfall i brott. Ju.
55. En översyn av 23 kap. brottsbalken. Ju.
56. Animalieproduktion med hög konkurrenskraft och gott djurskydd. LI.
57. Ett nytt regelverk för hälsodataregister. S.
58. Ett nytt regelverk mot penningtvätt och finansiering av terrorism. Volym 1 och 2. Fi.
59. Signalspaning i försvarsunderrättelseverksamhet – en modern och ändamålsenlig lagstiftning. Fö.
60. Stärkt stöd till anhöriga. Ett mer ändamålsenligt stöd till barn och vuxna som är anhöriga. S.
61. Effektivare kontrollmöjligheter i systemen för rot, rut, grön teknik och personalliggare. Fi.

Statens offentliga utredningar 2024

Systematisk förteckning

Arbetsmarknadsdepartementet

- Mål och mening med integration. [12]
- Arbetslivskriminalitet – myndighets-samverkan, en gemensam tipsfunktion, lärdomar från Belgien och gränsöver-skridande arbete. [14]
- Ett inkluderande jämställdhetspolitiskt delmål mot våld. [21]
- Genomförande av lönetransparensdirektivet. [40]
- Styrkraft för lyckad integration. [41]
- Arbetslöshetsförsäkringen vid störning, kris eller krig. [49]

Finansdepartementet

- Steg mot stärkt kapacitet. [6]
- Maskinellt värde för vissa industribyggnader – ett undantag från fastighetsskatt. [20]
- En ny organisation för förvaltning av EU-medel [22]
- Ett effektivt straffrättsligt skydd för statliga stöd till företag. [24]
- Goda möjligheter till ökat välstånd. [29]
- Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier. [32]
- Förenkla och förbättra! [36]
- Förbättrade ränteavdragsregler för företag. [37]
- Staten och kommunsektorn – samverkan, självstyrelse, styrning. [43]
- Kompletterande bestämmelser till EU:s reviderade förordning om elektronisk identifiering. [45]
- Digital myndighetspost. [47]
- Nätt och jämnt. Likvärdighet och effektivitet i kommunsektorn. Del 1 och 2. [50]

- Ett nytt regelverk mot penningtvätt och finansiering av terrorism. Volym 1 och 2. [58]
- Effektivare kontrollmöjligheter i systemen för rot, rut, grön teknik och personaliggare. [61]

Försvarsdepartementet

- Nya regler om cybersäkerhet. [18]
- Signalspaning i försvarsunderrättelseverk-samhet – en modern och ändamålsenlig lagstiftning. [59]

Justitiedepartementet

- Ett starkare skydd för offentliganställda mot våld, hot och trakasserier. [1]
- Inskränkningarna i upphovsrätten. [4]
- Förbättrad ordning och säkerhet vid förvar. [5]
- Ett säkrare och mer tillgängligt fastighetsregister. [7]
- Preskription av avlägsnandebeslut och vissa frågor om återreseförbud. [10]
- En effektivare kontaktförbuds-lagstiftning – ett utökad skydd för utsatta personer. [13]
- Nya regler för arbetskraftsinvandring m.m. [15]
- Kamerabevakning i offentlig verksamhet – lättnader och utökade möjligheter. [27]
- En ändamålsenlig vapenlagstiftning. Del 1 och 2. [31]
- Skärpta regler om ungdomsovervakning och straffreduktion för unga. [39]
- Ett ändamålsenligt samhällsskydd. Vissa reformer av straff- och straffverkställighetslagstiftningen. Volym 1 och 2. [48]
- En mer rättssäker och effektiv domstolsprocess. [51]

Allmänna sammankomster och Sveriges säkerhet. [52]
Stöd till invandrades utvandring. [53]
Vägar till ett tryggare samhälle. Åtgärder för att motverka återfall i brott. [54]
En översyn av 23 kap. brottsbalken. [55]

Klimat- och näringslivsdepartementet

Rätt frågor på regeringens bord – en ändamålsenlig regeringsprövning på miljöområdet. [11]
En ny beredskapssektor
– för ökad försörjningsberedskap. [19]

Kulturdepartementet

Ett starkt judiskt liv för framtida generationer. Nationell strategi för att stärka judiskt liv i Sverige 2025–2034. [3]
Ansvar och oberoende
– public service i oroliga tider. [34]

Landsbygds- och infrastrukturdepartementet

Livsmedelsberedskap för en ny tid. [8]
En framtid för alm och ask
– förädling, forskning och finansiering. [35]
Digitala fastighetsköp & Förköpsrätt vid fastighetstransaktioner. [38]
Stärkt kontroll av fusk i livsmedelskedjan. [44].
Animalieproduktion med hög konkurrenskraft och gott djurskydd. [56].

Socialdepartementet

Ett samordnat vaccinationsarbete – för effektivare hantering av kommande vacciner. Del 1 och 2. [2]
En trygg uppväxt utan nikotin, alkohol och lustgas. [23]
En mer effektiv tillsyn över socialtjänsten. [25]
En utvärdering av förändringar i sjukförsäkringens regelverk under 2021 och 2022. [26]
En statlig ordning med brottsförebyggande åtgärder för barn och unga. [30]

Delad hälsodata – dubbel nytta.
Regler för ökad interoperabilitet i hälso- och sjukvården. [33]
Ett nytt regelverk för hälsodataregister. [57]
Stärkt stöd till anhöriga. Ett mer ändamålsenligt stöd till barn och vuxna som är anhöriga. [60]

Utbildningsdepartementet

Utvecklat samarbete för verksamhetsförlagd utbildning – långsiktiga åtgärder för sjuksköterskeprogrammen. [9]
Växla yrke som vuxen – en reformerad vuxenutbildning och en ny yrkesskola för vuxna. [16]
Skolor mot brott. [17]
Offentlighetsprincipen eller insynslag. Allmänhetens insyn i enskilda aktörer inom skolväsendet. [28]
Bildning, utbildning och delaktighet
– folkbildningspolitik i en ny tid. [42]

Utrikesdepartementet

Ny lag om internationella sanktioner. Genomförande av EU:s sanktionsdirektiv. [46]